

国家级重点学科
东北财经大学
会计学系列教材

管理 会计

Management Accounting

吴大军 牛彦秀 王满 编著

 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

国家级重点学科
东北财经大学会计学系列教材

管 理 会 计

吴大军 牛彦秀 王 满 编著

 **东北财经大学出版社**
Dongbei University of Finance & Economics Press

大 连

© 吴大军等 2004

图书在版编目 (CIP) 数据

管理会计 / 吴大军等主编. — 大连 : 东北财经大学出版社, 2004. 10

(东北财经大学会计学系列教材)

ISBN 7-81084-464-4

I. 管… II. 吴… III. 管理会计 - 高等学校 - 教材 IV. F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2004) 第 069793 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

总编室: (0411) 84710523

营销部: (0411) 84710711

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@vip.sina.com

大连理工印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 148mm × 210mm 字数: 576 千字 印张: 19 7/8

印数: 1—8 000 册

2004 年 10 月第 1 版

2004 年 10 月第 1 次印刷

责任编辑: 田世忠 李 彬

责任校对: 纪 笑

封面设计: 冀贵收

版式设计: 孙 萍

定价: 30.00 元

东北财经大学会计学系列教材编委会

主任

谷 祺 教授、博士生导师

副主任

刘永泽 教授、博士、博士生导师

张先治 教授、博士、博士生导师

委员

(按姓氏笔画为序)

万寿义 教授、博士、博士生导师

孙 坤 教授、博士、硕士生导师

刘明辉 教授、博士、博士生导师

吴大军 教授、博士生、硕士生导师

陈文铭 副教授、硕士生导师

陈立军 教授、硕士生导师

陈国辉 教授、博士、博士生导师

欧阳清 教授、硕士生导师

姜 楠 教授、硕士生导师

秦志敏 教授、博士生、硕士生导师

蔡传勳 教授、硕士生导师

卷首语

“经济越发展，会计越重要”，经济越发展，会计越需要改革。21世纪之初，人类社会正在步入知识经济时代，经济发展日益呈现出市场化、知识化、信息化和全球化的趋势。在这一背景下，国际会计发展面临着新的挑战，特别是“安然事件”等一系列会计造假案的发生对会计理论与实务产生了巨大的冲击。我国的经济发展与会计环境同国际经济发展及会计环境变化是紧密相连的。国际国内经济的发展与会计环境的变化要求中国会计必须不断改革与完善。

中国的会计改革，一要适应不断变化的国际会计环境；二要满足中国经济改革与发展的要求；三要考虑中国会计实务界对会计理论与操作的需要。会计改革的重点在于会计理论体系与方法体系的完善，会计改革的关键在于会计教育的改革，会计教育的基础在于会计教材建设与会计人才培养。因此，建立一套体系科学、内容新颖、切合实际的会计学系列教材，既是当前经济发展与会计改革的要求，也是培养高素质会计人才的需要。

作为高等财经院校的会计学院，尤其是作为国家级重点学科所在院校之一，东北财经大学会计学院理所当然肩负着探索和研究会计教育改革、建立和完善会计教材体系、培养和教育高素质会计人才的重任。早在1995年，我们就初步确立并编写出版了首批会计系列教材，并且于2000年根据实际情况的变化作了进一步的完善。我们所编写的教材在教学与实践受到了广泛的好评，许多兄弟院校都采用了我们的系列教材。

应当看到，随着国际会计环境变化与中国会计改革的深化，我们的教材在某些方面已经不能适应日新月异的经济发展的需要。因此，改革与完善我校现行的会计学教材体系和内容是当务之急。我们在广泛征求

高校教师、学生及实务界对我校会计系列教材意见与建议的基础上，组织我院 20 多位在各自领域有突出研究专长和丰富教材编写经验的教授、专家，对新的系列教材的编写原则、体系结构和基本内容进行了充分的探讨，最后由会计学系列教材编委会决定：对东北财经大学会计学系列教材进行全面修订；调整部分系列教材的主编及编写人员；制定系列教材编写目标、原则与体例等。

本次修订的教材包括：《基础会计》、《中级财务会计》、《高级财务会计》、《成本会计》、《财务管理》、《财务分析》、《管理会计》、《审计》和《会计信息系统》，共九部。

本次教材建设（修订）的目标是：适应普通高等学校会计学专业的需要；满足社会经济建设对会计知识的需求；确保教材建设与我校会计学全国重点学科地位相匹配；力争在国际会计学界有一定影响。

本次教材建设（修订）的指导思想与原则是：

1. 理论与实践相结合。会计学作为经济应用学科，其教材既要讲清理论，又要注重应用。教材编写既要从理论高度进行概括和解释，又要运用基本原理去解决实际问题，提高学生分析、解决问题的能力。为实现上述目标，本系列教材除主教材外，还编写了配套的习题与案例。主教材增加了案例的比例，习题与案例包括每章的内容提要、应掌握的学习要点、复习思考题和案例分析等，有利于锻炼学生综合分析问题和解决问题的能力。

2. 教学与科研相结合。教材建设要吸取相关领域的最新科研成果，使教材内容反映本课程的最新研究状况。科研工作要为教学服务，针对教学中的问题和教学改革的要求进行专题研究。通过教学与科研互动，完善教材内容，提高教材质量。

3. 中国特色与国际化相结合。教材的编写既要立足中国、侧重当前，又要放眼世界、关注未来。在选材上，尽量选择在当前我国实践中行之有效的内容，同时尽可能与国际会计接轨，反映国际会计理论与实务的发展潮流。

4. 继承与创新相结合。教材修订要保持原系列教材的精华和特色，同时也要注意新法规、新政策、新理论、新方法的充实与完善。

5. “通”与“专”相结合。“通”与“专”是现代高等教育的一对矛盾。会计作为一个相对独立的学科，其课程内容和教学安排既要体现本学科的特殊性，又不能完全割裂与其他相关学科之间的必要的联系。因此，本系列教材应该兼顾会计专业与非会计专业、校内学生与校外学生的需要。

东北财经大学会计学系列教材是会计学院全体教师与学生共同劳动的结晶，凝聚了众多资深教授和专家多年的经验和心血。当然，由于我们的经验与人力有限，教材中难免存在不足，我们期待着会计界的专家、学者和广大读者的批评指正，以便再版时补充修改。本次修订仅仅是一个新的起点，而不是终点，我们将随着经济的发展与会计环境的变化不断修订，使东北财经大学会计学系列教材紧随时代步伐，及时反映学科的最新发展。

东北财经大学会计学系列教材编委会
2003年6月

前 言

在当代会计实践中，作为企业会计两大分支之一的管理会计发挥着不可替代的重要作用。这一点已经成为国内外会计工作者和会计学者的共识。管理会计课程也无一例外地成为我国高校会计学专业的主干课程。为了适应管理会计理论与实践的发展，满足管理会计教学的需要，我们在全会计专业技术资格考试指定用书《会计师资格考试——管理会计》（吴大军主编，1995年8月第一版）和中央广播电视大学统编教材《管理会计》（吴大军主编，1999年10月第一版）的基础上，编写了本部教材。其中，短期经营决策和长期投资决策增加了大量新的内容，对全面预算也进行了彻底调整，许多章节增加了如何运用计算机函数进行定量分析处理的内容，用两章的篇幅专门介绍了作业管理和战略管理会计的内容。

本书除了可作为高等院校管理类专业开设的管理会计课程教材外，还可作为在职财会人员、财经管理干部和其他对管理会计感兴趣的人们自学、复习和研究管理会计的参考用书。为了方便教师备课和学生自主学习，我们还另外编写了与本书配套的《管理会计习题与案例》，供师生选用。

本书保持了作者的一贯写作风格和特色，即从中国实际出发，理论联系实际，避免生搬硬套国外管理会计教材的现成内容。无论在内容的组织、体系的安排，还是体例的设计等各方面都充分考虑到学生学习和掌握管理会计的基本理论、基本方法和基本操作技能的需要，真正突出了以学生为中心。

为了确保教材质量，本书大量吸收了近年来国内外管理会计理论研究的最新成果，系统介绍了经实践证明具有可操作性的先进方法。为了便于读者学习，本书在讨论定量模型时，平行使用字母符号与汉字文字

两套公式。所有公式均按章节排序。例题分章编号，并标明题目、已知、要求和解题过程。内容完整，层次和步骤清晰，逻辑关系突出，规范科学，为学生日后准确完成作业和计算题考试答题提供了标准范例。在讨论利用现代计算机技术进行管理会计定量分析时，分析了现有财务函数与手工环境下相关指标处理方法上的差异和形成的原因。对于关键的理念或方法，进行了深入浅出的表述。此外，本着客观介绍、公正评价的原则，对目前尚无定论但书中又无法回避的有争议问题进行了妥善处理。

本书以现代企业所处的社会经济环境为背景，阐明以企业为主体，密切联系现代会计的预测、决策、规划、控制、考核、评价等职能，系统地介绍了现代管理会计的基本理论、基本方法和实用操作技术。全书包括十四章，其中，前四章交代了管理会计的基本原理和传统管理会计的基本方法；第五章到第十二章分别讨论管理会计各项职能在实践中的应用程序与具体操作方法。第十三章和第十四章集中介绍管理会计发展的新领域。

本书由吴大军教授起草写作大纲，由吴大军、牛彦秀、王满三人合作完成。吴大军教授编写第一章、第二章、第三章、第四章、第五章、第六章、第七章、第八章和第十一章；牛彦秀教授编写第十三和第十四章；王满教授编写第十二章；第九章和第十章由吴大军和王满共同完成。附表由吴大军教授提供。

本书初稿完成后，由吴大军教授对全书进行了详细的修订、增补和总纂，并撰写了前言和目录。

本书在写作过程中，参阅了国内外许多管理会计专家学者的最新研究成果。他们睿智的思想火花曾多次为我们的探索指明了方向，在此一并表示感谢。

限于作者水平，书中难免存在纰漏或不当之处，恳请读者批评指正。

编 者

2004年8月

目 录

第一章 管理会计概述	1
第一节 管理会计的一般概念	1
第二节 管理会计的产生与发展	8
第三节 管理会计假设与原则	14
第四节 管理会计与财务会计的关系	18
第二章 成本性态分析	23
第一节 成本及其分类	23
第二节 成本按其性态分类	28
第三节 成本性态分析的程序和方法	46
第三章 变动成本法	58
第一节 成本计算分类概念简介	58
第二节 变动成本法概述	60
第三节 变动成本法与完全成本法的区别	64
第四节 两种成本法分期营业利润差额的变动规律	81
第五节 变动成本法的优缺点及该法在实践中的应用	89
第四章 本量利分析原理	95
第一节 本量利分析概述	95
第二节 单一品种的保本分析	100
第三节 盈利条件下的本量利分析	106
第四节 单一品种条件下本量利分析的其他问题	111
第五节 多品种条件下的本量利分析	116
第六节 保本点的敏感性分析	127

第五章 预测分析	132
第一节 预测分析概述.....	132
第二节 销售预测.....	138
第三节 利润预测.....	157
第四节 成本与资金需要量的预测.....	176
第六章 短期经营决策	184
第一节 决策分析概述.....	184
第二节 短期经营决策的相关概念.....	190
第三节 短期经营决策的一般方法.....	200
第四节 生产决策(1)——是否生产的决策.....	207
第五节 生产决策(2)——生产什么的决策.....	230
第六节 生产决策(3)——怎样生产的决策.....	244
第七节 不确定条件下的生产决策.....	249
第八节 定价决策.....	253
第七章 长期投资决策(上)	268
第一节 长期投资决策概述.....	268
第二节 关于长期投资项目的几个基本概念.....	272
第三节 现金流量.....	276
第四节 货币时间价值.....	295
第八章 长期投资决策(下)	321
第一节 长期投资决策评价指标概述.....	321
第二节 静态评价指标的计算.....	323
第三节 动态评价指标的计算.....	332
第四节 长期投资决策评价指标的运用.....	350
第五节 投资敏感性分析.....	365
第六节 风险投资决策.....	371
第九章 全面预算	379
第一节 全面预算概述.....	379
第二节 全面预算的编制.....	383
第三节 预算编制的具体方法.....	420

第十章 成本控制	438
第一节 成本控制概述.....	438
第二节 标准成本控制系统.....	443
第三节 质量成本控制.....	464
第四节 使用寿命周期成本控制原理.....	477
第十一章 存货控制	480
第一节 存货控制概述.....	480
第二节 材料的经济订货批量控制.....	485
第三节 不同采购方式下的材料存货控制.....	492
第四节 最优生产批量控制.....	496
第十二章 责任会计	503
第一节 责任会计概述.....	503
第二节 责任中心.....	508
第三节 责任预算、责任报告与业绩考核.....	522
第四节 内部转移价格.....	533
第五节 内部结算方式、责任成本结转与内部仲裁.....	546
第十三章 作业管理	550
第一节 作业管理概述.....	550
第二节 作业管理的产生.....	553
第三节 作业管理的实施.....	557
第十四章 战略管理会计	573
第一节 战略管理会计概述.....	573
第二节 战略管理会计研究的内容.....	579
第三节 战略管理会计在实际中的应用.....	596
附表一 复利终值系数表	605
附表二 复利现值系数表	609
附表三 年金终值系数表	613
附表四 年金现值系数表	617

第一章 管理会计概述

第一节 管理会计的一般概念

学习管理会计，首先必须明确管理会计的一系列基本概念。本节主要介绍管理会计的定义、地位、职能及其基本内容等相关概念。

一、管理会计的定义

(一) 狭义管理会计的定义

管理会计 (management accounting) 可以从狭义和广义两个方面来理解。

狭义的管理会计，又称微观管理会计，是指在当代市场经济条件下，以强化企业内部经营管理，实现最佳经济效益为最终目的，以现代企业经营活动及其价值表现为对象，通过对财务等信息的深加工和再利用，实现对经济过程的预测、决策、规划、控制、责任考核评价等职能的一个会计分支。

应当从以下几个方面来理解狭义管理会计的定义：

1. 管理会计的工作主体是现代企业，而后者又处在现代市场经济条件下。从现代系统论的角度看，现代经济的变化不仅对管理会计的产生起到了积极的作用，而且还不断地提出新的要求，促进了管理会计的发展。
2. 管理会计的奋斗目标是确保企业实现最佳的经济效益。
3. 管理会计的对象是企业的经营活动及其价值表现。
4. 管理会计的手段是对财务信息等进行深加工和再利用。

5. 管理会计的职能必须充分体现现代企业管理的要求。

6. 管理会计与企业管理的关系是部分与整体之间的从属关系。

7. 管理会计的本质既是一种侧重于在现代企业内部经营管理中直接发挥作用的会计，同时又是企业管理的重要组成部分，因而也有人称其为“内部经营管理会计”，简称“内部会计”（internal accounting）。

8. 管理会计是现代企业会计系统中与传统的财务会计相对立的概念。

总之，被西方称为“管理会计”的那个客体，就其客观内容而言，不过是现代会计系统中区别于传统会计，能够更明显、更集中地体现会计预测经营前景、参与经营决策、规划经营方针、控制经济过程、考核评价责任业绩等内在功能的那部分工作内容。显然，将管理会计作为现代会计的范畴去考察，将其同现代经济环境、现代经济管理实践的特点联系起来，有助于一系列管理会计基本问题的圆满解决。

本书主要讨论狭义的管理会计问题。

（二）广义管理会计的定义

广义的管理会计，是指用于概括现代会计系统中区别于传统会计，直接体现预测、决策、规划、控制和责任考核评价等会计管理职能的那部分内容的一个范畴。

广义管理会计的定义有如下优点：

1. 在财务会计的内容相对稳定，而管理会计的发展尚未定型的情况下，可以比较方便地为管理会计划定一个大致的范畴。从而使不同的学术观点统一在相对宽松的框架内，便于彼此取长补短，有助于推动管理会计理论的发展。

2. 这个定义有助于对目前已经初见端倪的战略管理会计（strategic management accounting）、宏观管理会计（macro management accounting）和国际管理会计（international management accounting）更好地进行定位，合理地界定它们的归属。

3. 这个定义比较简单。

但广义管理会计的定义也存在口径过于宽泛，界限过于模糊，现实性比较差的缺点。由于这个定义采用排除法来界定管理会计，就容易把

原本不应划归于管理会计范畴的其他会计分支统统吸纳到管理会计门下，使“管理会计”成了无所不包的大杂烩，导致理论研究的庸俗化。

（三）管理会计学的定义

在学习本门课程时，必须将管理会计与管理会计学作为两个不同的概念来对待，因为管理会计属于现代企业会计工作实践的范畴；而管理会计学属于会计学分类的范畴，是有关管理会计工作经验的理论总结和形成的理论知识体系。

（四）管理会计的其他定义

1. 西方的定义

尽管管理会计的理论和实践最先起源于西方社会，但迄今为止在西方尚未形成一个统一的管理会计定义。有人将管理会计描述为“向企业管理当局提供信息以帮助其进行经营管理的会计分支”；也有人认为“管理会计就是会计与管理的直接融合”。

美国会计学会（American Accounting Association, AAA）于1958年和1966年先后两次为管理会计提出了如下定义：“管理会计是指在处理企业历史和未来的经济资料时，运用适当的技巧和概念来协助经营管理人员拟订能达到合理经营目的的计划，并作出能达到上述目的的明智的决策”^①。显然，他们将管理会计的活动领域限定于微观，即企业环境。

从20世纪70年代起，西方许多人将管理会计描述为“现代企业会计信息系统中区别于财务会计的另一个信息子系统”。

1981年，全美会计师协会（National Accountants Association, NAA）下设的管理会计实务委员会指出，管理会计是向管理当局提供用于企业内部计划、评价、控制，以及确保企业资源的合理使用和经管责任的履行所需财务信息的确认、计量、归集、分析、编报、解释和传递的过程，并指出管理会计同样适用于非营利的机关团体。这一定义扩大了管理会计的活动领域，指明管理会计的活动领域不应仅限于“微观”，还应扩展到“宏观”。

1982年，英国成本与管理会计师协会（Institute of Cost and

^① 有人认为，此观点是AAA下设的管理会计委员会在1988年提出的。

Management Accountants, ICMA) 给管理会计下了一个更为广泛的定义, 认为除了外部审计以外的所有会计分支 (包括簿记系统、资金筹措、编制财务计划与预算、实施财务控制、财务会计和成本会计等) 均属于管理会计的范畴。

1988 年 4 月, 在国际会计师联合会 (International Federation of Accountants, IFAC) 下设的财务和管理会计师委员会发表的《论管理会计概念 (征求意见稿)》一文中明确表示: “管理会计可定义为: 在一个组织中, 管理部门用于计划、评价和控制的 (财务和经营) 信息的确认、计量、收集、分析、编报、解释和传输的过程, 以确保其资源的合理使用并履行相应的经营责任。”

2. 我国的定义

20 世纪 70 年代末 80 年代初, 西方管理会计学的理论被介绍到中国。我国会计学者在解释管理会计定义时, 提出如下主要观点:

(1) 管理会计是从传统的、单一的会计系统中分离出来, 与财务会计并列的独立学科…… (是) 一门新兴的综合性的边缘科学。(余绪缨, 1982)

(2) 管理会计是西方企业为了加强内部经济管理, 实现利润最大化这一企业经营目标的最终目的, 灵活运用多种多样的方式方法, 收集、储存、加工和阐明管理当局合理地计划和有效地控制经济过程所需要的信息, 围绕成本、利润、资本三个中心, 分析过去、控制现在、规划未来的一个会计分支。(汪家祐, 1987)

(3) 管理会计是通过一系列专门方法, 利用财务会计、统计及其他有关资料进行整理、计算、对比和分析, 是企业内部各级管理人员能据以对各个责任单位和整个企业日常和未来的经济活动及其发出的信息进行规划、控制、评价与考核, 并帮助企业管理当局作出最优决策的一整套信息系统。(李天民, 1995)

(4) 管理会计是将现代化管理与会计融为一体, 为企业的领导者和管理人员提供管理信息的会计, 它是企业管理信息系统的一个子系统, 是决策支持系统的重要组成部分。(余绪缨, 1999)

二、管理会计的地位

在西方，企业的内部组织大体上包括生产部门和服务部门两大类。凡是直接负责处理产品（或劳务）的生产和销售活动的称为生产部门；凡是支持生产部门工作，或是为生产部门服务的都称为服务部门。会计机构隶属于服务部门。构成现代企业会计两大分支的管理会计和财务会计各自有专职的会计人员，两个部门并行，共同接受总会计师的领导。

管理会计人员的主要工作是根据企业的经济实力和未来发展方向，对其经营目标和实施方案进行预测决策，编制预算，对经营活动进行全方位、全过程的价值控制，组织成本核算管理，考核评价有关方面的经营业绩，为加强企业内部管理献计献策。可见，管理会计工作可以渗透企业的各个方面，它既为企业总体管理服务，本身又属于整个企业管理系统的有机组成部分，并处在价值管理的核心地位。

在我国，由于管理会计工作尚处于起步阶段，企业中没有专设的机构和人员负责此项工作，只能由财务会计人员兼做，这样势必妨碍管理会计工作的顺利开展。随着改革的深入、社会主义市场经济体制的逐步确立和现代企业制度的建立，我国大中型企业一般都已配备了总会计师编制，再加上近年来企业财务会计工作与国际惯例接轨后，大大简化了日常财务会计核算工作，使会计人员有时间和精力面向内部管理，钻研管理会计业务。看来，在我国企业设立专门的管理会计机构不仅是十分必要的，而且也是完全可能的。

三、管理会计的职能

（一）职能与现代企业管理职能

某一事物的职能（function）是指客观存在于该事物内部，不以人的主观意志为转移的固有功能或属性。在现实生活中，不同的人对同一事物职能的表述往往有一定差别。这是因为：一方面，人们观察事物的角度和立场不同，或认识能力有差异；另一方面，客观事物本身处于不断的发展变化中，其职能会有所变化，导致不同时期人们对其职能的认识不同。