



世纪成人高等教育精品教材

管理会计学

主编 陈兴滨

G U A N L I K U A I J I X U E

 中国人民大学出版社



世纪成人高等教育精品教材

管理会计学

主编 陈兴滨

G U A N L I K U A I J I X U E

 中国人民大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

管理会计学/陈兴滨主编

北京:中国人民大学出版社,2004

21世纪成人高等教育精品教材

ISBN 7-300-05615-6/G·1084

I. 管…

II. 陈…

III. 管理会计学-成人教育:高等教育-教材

IV. F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2004)第 054967 号

21 世纪成人高等教育精品教材

管理会计学

主编 陈兴滨

出版发行 中国人民大学出版社

社 址 北京中关村大街 31 号

邮政编码 100080

电 话 010-62511242(总编室) 010-62511239(出版部)

010-82501766(邮购部) 010-62514148(门市部)

010-62515195(发行公司) 010-62515275(盗版举报)

网 址 <http://www.crup.com.cn>

<http://www.ttrnet.com>(人大教研网)

经 销 新华书店

印 刷 山东高唐印刷有限责任公司

开 本 787×965 毫米 1/16

版 次 2004 年 8 月第 1 版

印 张 19.5 插页 1

印 次 2004 年 8 月第 1 次印刷

字 数 333 000

定 价 23.00 元

版权所有 侵权必究

印装差错 负责调换

总 序

历史的车轮已将人类社会推进了崭新的时代，推进了一个科学技术发展日新月异、发明创造层出不穷、知识更新日趋频繁的“知识经济”时代，知识已成为经济与社会生活的“主旋律”。发展教育事业，不断调整人们的知识结构、提高知识水平已成为时代的要求。随着经济的全球化发展，世界各国都自觉不自觉地卷进了世界商品竞争的大市场中，竞争的实质就是各国科学技术力量的竞争、人才的竞争。这就使当今世界各国都极其重视科学技术的发展和高级专门人才的培养，大力发展高等教育，特别是成人高等教育。随着经济与社会的发展，成人高等教育将成为一种最广泛最普及的教育形式。

在世纪之交，党中央及时提出了“科教兴国”、“人才兴国”、“人才强国”的战略决策，并在党的十六大明确提出要“形成全民学习、终身学习的学习型社会，促进人的全面发展”，“构建终身教育体系”，在一个新的高度确定了我国成人高等教育的地位、作用和任务，对发展成人高等教育提出了新的更高的要求。构建“学习型社会”和“终身教育体系”，实质上就是要求发展和完善多种形式、多种层次的成人教育，特别是成人高等教育。目前，我国成人高等教育的发展规模已占全国高等教育的一半左右，随着我国经济的现代化发展、产业结构的调整、传统产业部门的改造、新兴产业部门的建立，数以千万计的各种岗位劳动者，需要通过边工作边学习来调整自己的知识结构和提高自己的知识水平，以适应这种现代经济与社会发展的要求。可见，我国的成人高等教

育的发展面临着可贵的机遇,肩负着重大的历史使命。

我国的成人高等教育要抓住机遇发展,完成自己的历史使命,从根本上说就是要全面提高教育教学质量,这涉及多方面的工作,但抓好教材建设是提高教学质量的中心环节。众所周知,成人教育的对象是在岗的职工,他们一方面有着丰富的实践经验,有着较强的自学能力;另一方面他们要边工作边学习,这就决定了他们的知识在很大程度上要通过自学教材来获得,靠自学成才。所以,要提高教育教学质量,首先要抓好教材建设。

为适应我国成人高等教育新发展的需要,满足广大成教学员的普遍要求,中国人民大学出版社邀请了国内知名专家学者对我国成人高等教育的教学改革与教材建设进行专题研讨,成立了教材编审委员会,联合全国30多所著名高校,共同策划编撰“21世纪成人高等教育精品教材”,计划在两三年内陆续推出百门成人高等教育精品系列教材。教材编审委员会对该系列教材的作者经过了严格的遴选,编写教材的专家、教授都有着丰富的成人高等教育教学经验和较高的专业学术水平。教材编写严格遵照教育部颁布的“全国成人高等教育教学基本要求”,坚持理论联系实际的原则,结合我国成人高等教育的特点,使教材内容完整统一,具有一定的理论性、科学性和实用性。力求使这批新编的教材从内容到形式真正符合成人的特点和要求,有新的突破。具体表现为:理论联系实际;反映最新成果;鲜明的时代精神;突出案例分析;论述深入浅出;章节重点突出;叙述通俗易懂;文字简练流畅。

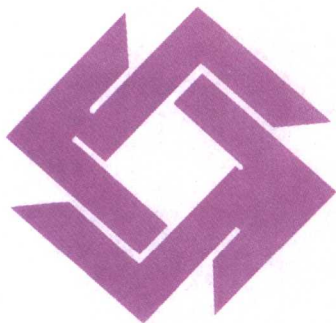
这套“21世纪成人高等教育精品教材”不仅适用于成人高等教育,也非常适合作为普通大中专院校、远程网络教育学院、高职高专院校各相关专业的教材使用。

这套“21世纪成人高等教育精品教材”在策划和编写出版过程中,得到教育部高教司、中国成人教育协会、北京高校成人高教研究会、中国人民大学、东北财经大学、武汉大学、山西财经大学、东北师范大学、华中科技大学、黑龙江大学、长春大学、湖北工学院等单位的领导、专家、学者的大力支持和帮助,谨表深切谢意。我们相信,随着我国成人高等教育的发展和教学改革的不深入,特别是随着教育部“高等学校教学质量和教学改革工程”的启动和实施,这套适应应用型人才培养的成人高等教育精品教材必将促进我国高校教学质量的提高。

杨干忠

2004年5月28日

前 言



进入 21 世纪,中国经济的发展令世人瞩目,中国企业走向现代化管理的进程在加速。经济全球化的发展趋势,按国际惯例运作经济活动的要求,国际产业结构调整,科学技术的迅猛发展等等,都使中国企业融入世界经济的洪流之中。向管理要效益,对中国企业来讲,已不再是一个口号,而是发展之必需。企业是发展的“基石”,而具有现代化管理水平企业则使这些基石坚如磐石。

管理会计,是我国企业在现代化管理进程中不可缺少的一环。掌握并运用管理会计的理论和方法,对我国企业的会计人员和经济管理人员来讲,是一门必修课,是使企业管理升华的通途之一。

本书体系清楚,系统地阐述了管理会计的基本原理和方法,不仅阐释了管理会计的一些理论问题,而且对一些较复杂的问题和抽象的概念辅以示例予以由浅入深的解释。通过较为详细的阐述和演示,使一些难点通俗易懂。本书力求给读者以启迪,尽量做到条理清晰、文字表述简练并准确、内容丰富、示例恰当。本书可以作为高等院校会计专业及财经各专业教科书,也可作为在职人员培训和管理者参考用书。

中国人民大学 陈兴滨

2004 年 5 月

学目録

第四节	本—量—利分析的进一步应用	(79)
第四章	短期经营决策	(84)
第一节	决策概述	(84)
第二节	决策要考虑的若干特定的成本概念	(92)
第三节	短期经营决策最常用的分析方法	(105)
第四节	生产决策	(112)
第五节	定价决策	(138)
第五章	长期投资决策	(154)
第一节	长期投资决策概述	(154)
第二节	货币的时间价值与投资的风险价值	(156)
第三节	现金流量与资本成本	(174)
第四节	长期投资决策方法	(182)
第五节	固定资产更新决策	(202)
第六节	长期投资的风险分析	(205)
第七节	长期投资的敏感性分析	(210)
第六章	全面预算	(215)
第一节	全面预算的职能	(215)
第二节	预算的种类和全面预算体系	(219)
第三节	全面预算的编制程序与方法	(221)
第四节	编制费用预算的先进方法	(238)
第七章	标准成本制度	(246)
第一节	标准成本制度概述	(246)
第二节	标准成本的制定	(248)
第三节	成本差异的计算与分析	(252)
第四节	成本差异的账务处理	(265)
第八章	责任会计	(270)
第一节	责任会计概述	(270)
第二节	责任中心	(272)
第三节	对责任中心的评价与考核	(276)
第四节	内部转移价格	(286)

附录.....	(291)
附表一 1 元的终值表 (CF)	(291)
附表二 1 元的现值表 (DF)	(293)
附表三 1 元的年金终值表 (ACF)	(295)
附表四 1 元的年金现值表 (ADF)	(297)
主要参考文献.....	(299)

第一节 管理会计的产生与发展

会计是一项古老而至今仍极具生命力的社会实践活动,已经有数千年的历史了。但作为一门学科,则是在 15 世纪末以借贷记账法原理诞生为标志,经过多年的时间才逐渐形成的。

在 15 世纪末至 20 世纪初这一漫长时间内, 会计理论研究没有较大进展, 会计实践仅是满足于日常的簿记工作。从英国产业革命开始, 资本主义经济有了较快的发展, 原有的单凭经验管理企业的方法, 已不能适应经济的迅速发展。

1911年，被西方誉为“科学管理之父”的泰罗（F. W. Taylor）发表了著名的《科学管理原理》，开辟了企业管理的一个新纪元。列宁曾经指出：资本主义在这方面的最新发明——泰罗制——也同资本主义其他一切进步的东西一样，有两个方面，一方面是资产阶级剥削的最巧妙的残酷手段，另一方面是

一系列的最丰富的科学成就，即按科学来分析人在劳动中的机械动作，省去多余的笨拙的动作，制定最精确的工作方法，实行最完善的计算和监督制等等。泰罗最先提出将工资支付制度和提高效率密切结合起来的“差别计件工资制”，该制度的大意就是，如果工作能在最短的时间内完成，并且没有任何差错，那么对每个时间单位（每个单位或每项工作）要以高标准支付工资；工作时间长，而且成品有缺点，就以低标准支付工资。从差别计件工资制中可以看出，泰罗的根本思想在于，制定出能使整个工人群体在互相竞争、互相埋怨中自发地加强劳动强度的一种制度。

在美国，这种分析方法更进一步发展到对细微动作的研究。他们将新来的工人引进厂内电影放映室，将他要做的生产工作的“标准方法”放映给他看，并且促使他“赶上”这个标准。一星期以后，他们在电影放映室将这个工人自己的工作放映给他看，并且同“标准方法”加以比较。工人的劳动生产率大幅度提高，工人的工资也提高了，但工资提高的幅度远远小于劳动生产率提高的幅度。从会计的角度看，这种“高工资、低人工成本”的做法，是在加强工人劳动强度的前提下，以提高工资为手段，来达到降低成本的目的。

在泰罗制下，为生产劳动制定了各种“标准”。但他设计的系统是为了检查工人劳动和原材料消耗的效率，而不是为了检查财务成本。1900年左右，美国工程师珀西·朗曼（Percy Longmair）阐述了关于铸造成本管理的问题，并且设计了利用人工和原材料标准方面信息控制实际成本的一种新方法。事实也证明，与此同时一些制造商已经利用实际成本和标准成本之间的差异控制企业的经营。同时代的哈林顿·埃默森（Harrington Emerson）和 G·查特·哈里森（G. Charter Harrison）首次阐述了分析标准成本差异的现代分析方法。

最初，标准成本是独立于会计系统之外的。后来，有人主张应将标准成本纳入会计系统。1919年，美国全国成本会计师协会成立，该会开始了标准成本会计的推广工作。

预算控制也是将科学管理的原理引进会计的产物。法国有一位与美国的泰罗齐名的法约尔（Henri Fayol），他认为管理应包括预测、组织、指挥、协调和控制五项职能。另一位同时代人物卢瑟·古利克认为，管理有计划、组织、用人、指挥、协调、报告和预算七项职能。受这些理论的影响，人们不断摸索企业管理计划和控制的途径和方法。最初系统地论述预算控制的是卡彭特。预

算始于 19 世纪美国小城镇所实施的公共预算制度，后来逐渐得到推广。1921 年 6 月，美国国会公布《预算和会计法》，这对民间企业推行预算控制产生了决定性的影响。

标准成本计算和预算控制，都是产生于 20 世纪初的美国。一方面是由于当时美国在经济实力等方面取代了英国的统治地位。经营管理研究的中心转移到美国，因而能够产生出这些先进的经营管理方法；另一方面，也是由于当时为应付资本主义世界经济萧条而产生的一种方法。1922 年，奎因坦斯的《管理会计：财务管理入门》一书问世，管理会计这个名称，就是在奎因坦斯的专著中首次明确地提出来的。

第二次世界大战后，特别是 20 世纪 50 年代以后，资本主义世界一度在科学技术和经济建设方面产生飞跃的发展。伴随高速发展的经济，资本主义企业本身和它们所处的外部环境，都发生了巨大变化。各垄断集团之间的竞争加剧，通货膨胀率上升，资本利润率下降，迫使企业加倍注意经营管理，由此带来西方管理理论研究的兴旺。20 世纪 40 年代，西方一些管理学家将行为科学的原理应用到职能管理上形成“行为科学管理”学派；50 年代，西方一些管理学家将数量经济的原理与运筹学的方法引到管理科学中，形成“数量管理”学派；60 年代，西方一些管理学家将系统论的原理引到管理科学内，形成“系统管理”学派；70 年代，又出现了“灵活管理”学派。上述各学派经过发展演变又派生了一些分支。这些层出不穷的新理论被人们统称为西方的当代管理理论。在这一时期里，会计的理论和实践受到这些当代管理很大的影响。

但是，管理会计的产生与发展，绝不仅仅是当代管理理论发展的结果。西方管理会计产生的根本原因，是资本家为了牟取最大利润的需要。

追求最大利润的内在动力和竞争的外在压力，使得资本家及企业管理者单靠资本雄厚，靠提高劳动强度和广告宣传等手法已经不能在竞争中处于有利地位，迫切需要提高产品质量和降低产品成本，使产品物美价廉，以便在市场上有竞争能力。而要做到这一点，就需要加强企业内部管理，进而要求会计工作从单纯的记账、算账、报账向协助企业管理当局加强企业管理方向转化。

另外，资本主义国家资本日益集中，企业越来越普遍采取股份公司的组织形式，规模不断扩大。第二次世界大战后，跨国公司的大量涌现，使生产经营日趋复杂，经营管理的科学化和现代化已成为企业生存和发展的关键。企业的经营管理权逐渐由受过专门训练，具有较强专业知识的经营管理专家所掌握，所有权和经营权分离。

在这种情况下,西方会计将传统会计的主要工作,即根据公认的会计原则,向企业外部关系人(股东、银行、债权人、未来投资者以及有关的政府机构等)报告企业的财务状况和经营成果,称之为财务会计;将会计中涉及企业内部管理部分从传统会计中分离出来,称之为管理会计。因而管理会计既是企业管理的一个分支,又是与财务会计并列的一个会计分支。它的主要任务是根据会计所提供的经济信息,借用数学和计算机等工具,进行信息数据的整理、计算和分析,以满足企业管理的预测、决策、计划和控制等方面的需要。

综上所述,管理会计产生于西方资本主义国家,是管理科学化、现代化的产物,是会计实践发展的必然结果,更是由于资本家追求最大利润的结果。1952年,世界会计学会年会正式通过了“管理会计”这个专有名词。1972年,管理会计与财务会计的区分形成制度化,美国的全国会计人员联合会建立了单独的管理会计协会。同年,第一次举行了公证管理会计师的考试,考试合格者才能取得管理会计证书,从此,在有的西方国家,不仅有公证注册会计师,还出现了注册管理会计师。

值得注意的是,近年来西方国家有些学者对管理会计和财务会计的论述,又有合流之说。国际会计师联合会(IFAC)已采用管理会计这一名词来表达除外部审计以外会计人员所从事的各种活动。国际会计师联合会认为管理会计比财务会计涉及的面更广,它包括了财务会计。这些问题尚在探讨之中。

第二节 管理会计与财务会计的区别和联系

管理会计作为与财务会计并列的一个会计分支,它与财务会计既有着密切的联系,也有着明显的区别。

一般认为,财务会计是通过传统的记账、算账、报账,向企业以外的投资者、债权人、银行、税收机关等报告企业的财务状况和经营成果,以及提供他们进行决策所需要的经济信息。所以又称对外报告会计。管理会计则是指运用一系列专门方法选择、计算、分析数据,为企业经营管理当局提供决策所需要的经济信息,并用来满足企业计划和控制的需要。所以又称对内报告会计。

事实上,财务会计与管理会计的最终目的都是为了决策,二者之间并无截

然划分的界限。例如,1966年美国会计学会(AAA)所下的会计定义是这样表述的:“会计是鉴定、计量和传送经济信息的方法,并使信息的使用者有可能据以做出有根据的判断与决策。”1970年美国注册公共会计师协会(AIC-PA)对会计所下的定义为:“会计是一种服务性的活动,它的作用是提供经济个体以服务性的数量信息,这种信息意欲对制定经济决策有所帮助。”上述两个定义比较接近,对财务会计和管理会计都是有用的。

管理会计与财务会计的区别和联系大致可以从以下几个方面加以概括:

1. 从对象上看,二者的最终对象都是企业的经济活动,但是财务会计是以企业整体为对象;而管理会计则侧重于以企业内部的各个责任中心为对象。

2. 从基本职能上看,财务会计侧重于核算和监督;而管理会计则以计划和控制作为基本职能。

3. 从目的上看,二者最终目的都是为了决策。但财务会计主要是为企业外部有关团体和个人提供决策所需经济信息;而管理会计主要是为企业内部各级管理人员提供决策所需经济信息。当然,财务会计同时也为企业内部管理当局提供经济信息。

4. 从指导原则上看,财务会计必须服从会计准则和会计制度;而管理会计不受会计准则的限制。

5. 从核算程序与核算方法上看,财务会计的核算程序固定,凭证、账簿、报表都有规定的格式和种类;而管理会计没有固定的核算程序,可自由选择,所用报表可自行设计,没有规定的格式和种类。财务会计的核算方法有填制和审核凭证、运用会计科目、复式记账、成本计算、登记账簿、财产清查和编制会计报表等一系列会计核算方法;管理会计则大量采用数学方法和电子计算机技术,目前尚未形成完整的方法体系。

6. 从所需资料上看,二者很多的原始资料都是相同的。因为管理会计一般不涉及填制凭证和按复式记账法登记账簿的问题,所以它经常直接应用财务会计的账簿、报表中的资料进行分析研究,或对财务会计反映的资料进行再加工后再分析。在这方面,二者的联系非常密切。从区别上看,一般来讲,财务会计是根据过去的资料进行核算和监督;管理会计则是根据过去和预计的资料进行计划和控制。

7. 从计量单位和精确程度上看,财务会计是以货币为主要计量单位;而管理会计除运用货币计量单位外,还经常运用非货币计量单位。财务会计的各项数据都要准确;管理会计只需计算近似的数值。

料8. 从成本分类和成本计算方法上看, 财务会计根据成本的经济用途, 将全部成本分为生产成本和非生产成本两大类, 采用全部成本法计算产品成本; 管理会计是根据成本与业务量的关系, 将全部成本分为固定成本和变动成本两大类, 采用变动成本法计算产品成本。

9. 从报告的时间、种类和接受人看, 财务会计主要是按月、季、年编制财务报表, 是对过去时期的报告; 管理会计在任何时期均可报告, 包括对过去时期和展望未来的报告。财务会计的报告种类包括资产负债表、利润表、现金流量表等规定的报表; 管理会计不拘报告的种类和格式, 包括各种预算、决策分析报告、图表等。财务会计所编制的报告主要是报送企业外界有关的团体和个人, 当然也要报送企业最高管理当局; 管理会计所编制的报告主要是报送企业内部最高管理当局和各级管理部门。

第三节 管理会计的基本内容

一般来讲, 企业管理的基本职能就是计划与控制。除这两个基本职能以外, 还有组织、指挥、协调、预测和决策职能。在现代企业中, 为使企业价值最大化, 在竞争中处于有利地位, 企业管理当局必须按照现代管理科学的原理和方法, 实现管理的这些职能, 实行严格的企业管。要做到这一点, 首要的任务就是实现管理的计划职能, 在企业内部实行计划管理。计划是指制定未来的经营方针, 并拟定其实施方案。计划是以决策为基础的, 而正确的决策又有赖于科学的预测。预测是指根据已有的历史资料和现有的条件, 运用科学技术手段和管理人员的经验, 遵循事物的发展规律, 预计和推测事物的未来。决策是指根据预测所获得的信息做出科学判断, 在若干特定方案中选择可达到目标的可行方案。企业的计划分为以长期决策为基础编制的长期计划和以短期决策为基础编制的短期计划。在计划中要规定目标, 指出实现目标的途径和方法。

为保证计划得以实现, 必须对经营活动加以控制。控制是指通过指导、调整和干预经济活动, 促使经济活动按计划进行, 以便达到预期的目标。当计划开始付诸实施时, 控制也就开始了。因而计划的执行过程, 也是控制的过程。

管理会计不仅是会计的一个分支，也是企业管理的一个分支，管理的职能也就是管理会计的职能。为实现这些职能，管理会计需要一些专门的方法。西方企业中编制计划的具体形式称为“预算”，对预算的控制主要是通过建立责任会计制度。概括地讲，管理会计为实现这些职能，需要采用运筹学中的一些先进技术方法，作为预测和决策的手段，当做出决策后，以预算的形式将决策所选择的方案具体表现出来，在执行预算过程中，以责任会计制度作为对预算的控制体系。

因此，管理会计按其职能分类，可以分为计划会计和控制会计两类。但是，近年来人们更侧重于另一种分类法，即将管理会计分为决策会计和业绩考核会计两类。西方国家有的教材将这两种分类作了如下的比较，如图 1—1 所示。

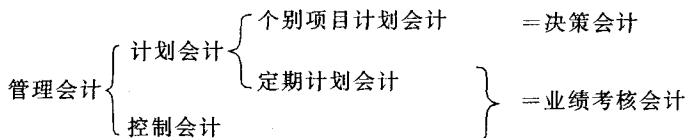


图 1—1 管理会计的分类

事实上，决策与业绩考核也是管理的职能。应当指出的是，决策与业绩考核在管理会计中越来越受到重视。管理的各个职能有着不可分割的联系。因此，我们将管理会计计划分为“决策与计划会计”和“控制和业绩考核会计”两大类。这两大类的关系以及管理会计与管理职能之间的关系见图 1—2。

图 1—2 包括了管理会计的基本内容。实际上，管理会计究竟包括哪些内容，有哪些专门方法，甚至管理会计的定义，在西方广泛研究和运用管理会计的国家都没有定论。这主要是由于管理会计是为企业内部管理服务的，它不受公认会计准则的限制，只要能够满足本企业管理上的需要，可以不拘方法和内容。但是，各种管理会计教科书所阐述的管理会计基本内容的范围则大体一致。不同的是，西方国家的管理会计教科书大多包括成本会计，而国内编写的教科书则不包括。

美国会计学会 1958 年委员会报告书说明管理会计的方法，包括标准成本计算、预算管理、本—量—利分析、差别成本分析、弹性预算、边际分析、责任会计七个方面。尽管在以后的时期内，人们对管理会计的内容不断在新的认识，侧重点也在变化，但上述的一些基本内容仍被包括在各种管理会计教材中。

本书在体系安排上按照这样两条原则：一是先介绍原理和基本方法，然后深入阐述各种具体方法；二是按照管理环节的循环顺序，前后联系地表述各项

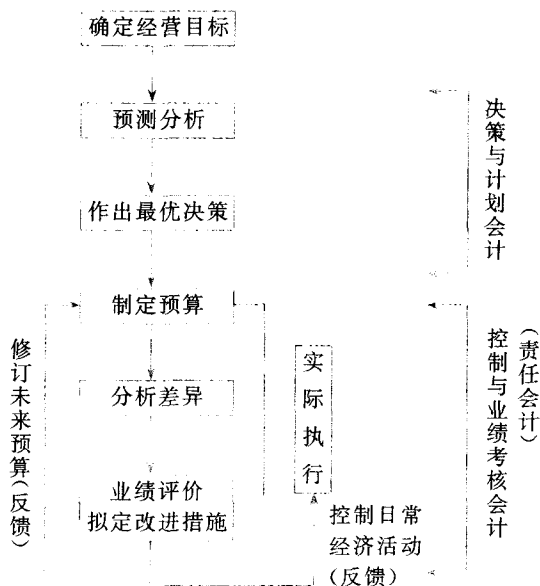


图 1—2 管理会计分类与管理职能的关系

具体内容。

本书从总论开始，一般地阐释了有关管理会计的一些基本知识和观点。然后从成本性态分析与变动成本法入手，将它作为掌握预测、决策、计划和控制等方法的基础。随后介绍本—量—利分析，它不仅是以变动成本法为基础的分析方法，同时又是作为决策、计划和控制的基础方法。成本性态分析、变动成本法及本—量—利分析是管理会计的基础内容。

在此基础上，本书将深入阐述各项具体内容，表述的顺序依据管理环节的顺序。首先应介绍销售预测，现代企业是以销定产，因而应以销售预测开始，考虑到预测分析技术可以作为单独的工程建设，为减少篇幅，本书只涉及一些基本的预测分析方法，这些预测分析的技术和方法，又是决策分析和编制预算的基础。随后，介绍决策分析的技术和方法，我们将决策的内容分为短期决策和长期决策两部分。短期决策通常只涉及一年以内的专门业务，仅对该时期内的收支盈亏产生影响；长期决策是指那些产生报酬的期间超过一年，并对较长时期的收支盈亏产生影响而进行的决策。当做出决策以后，编制预算意味着将经营决策以货币度量具体化。因而，在决策分析之后安排了全面预算的内容。从预测、决策到预算，就是前述决策与计划会计的内容。预算一经执行，控制