



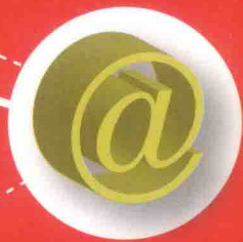
新编21世纪远程教育精品教材

• 经济与管理系列 •

# 管理会计

(第二版)

主 编 孙茂竹



 中国人民大学出版社



新编21世纪远程教育精品教材

• 经济与管理系列 •

高级会计学（第二版）

公司财务管理（第二版）

财务管理学（第四版）

基础会计学（第三版）

• 管理会计（第二版）

审计学（第二版）

财务会计学（第三版）

成本会计

纳税筹划教程

会计制度设计（第二版）

计算机会计理论与实务（第二版）

税务筹划教程

国际税收（第二版）

张志凤 谢瑞峰

肖 万

孙茂竹 范 歆

徐 泓

孙茂竹

杨闻萍

郭建华

曹 伟

张中秀

阎至刚

蔡立新

张中秀

杨志清

本书配有相关教学资源，请登录<http://www.crup.com.cn/jiaoyu>获取

策划编辑 / 李丽虹

责任编辑 / 朱玉娜

封面设计 / 享·时光工作室

ISBN 978-7-300-21794-9



9 787300 217949 >

定价：29.00元



新编21世纪远程教育精品教材

• 经济与管理系列 •

# 管理会计

(第二版)

主 编 孙茂竹

中国人民大学出版社  
• 北京 •

**图书在版编目 (CIP) 数据**

管理会计/孙茂竹主编. —2 版. —北京: 中国人民大学出版社, 2015. 9  
新编 21 世纪远程教育精品教材·经济与管理系列  
ISBN 978-7-300-21794-9

I. ①管… II. ①孙… III. ①管理会计-高等学校-教材 IV. ①F234. 3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2015) 第 193411 号

新编 21 世纪远程教育精品教材·经济与管理系列

**管理会计 (第二版)**

主 编 孙茂竹

Guanli Kuaiji

---

出版发行 中国人民大学出版社

社 址 北京中关村大街 31 号

电 话 010-62511242 (总编室)

010-82501766 (邮购部)

010-62515195 (发行公司)

网 址 <http://www.crup.com.cn>

<http://www.ttrnet.com> (人大教研网)

经 销 新华书店

印 刷 北京密兴印刷有限公司

规 格 185 mm×260 mm 16 开本

印 张 13.5

字 数 302 000

邮政编码 100080

010-62511770 (质管部)

010-62514148 (门市部)

010-62515275 (盗版举报)

版 次 2012 年 9 月第 1 版

2015 年 9 月第 2 版

印 次 2015 年 9 月第 1 次印刷

定 价 29.00 元

---

# 新编 21 世纪远程教育精品教材 编委会

(以姓氏笔画为序)

丁兴富	尹伟中	任为民
李林曙	张爱文	陈 丽
郝成义	顾宗连	黄荣怀

## 作者简介

---

孙茂竹，中国人民大学商学院教授，博士生导师；兼任中国会计学会管理会计与应用专业委员会委员，以及多家上市公司独立董事。在《会计研究》、《经济理论与经济管理》等重要期刊发表论文数十篇，出版《管理会计的理论思考与架构》、《管理会计学》、《股份制企业审计》、《财务管理学》、《成本管理会计学》、《财务会计学》等专著及教材十余部，并多次获得省部级以上教学科研奖励。

## 内容简介

---

本书深入浅出地介绍了管理会计的基本理论知识和实务操作，包括变动成本法、本—量—利分析、经营预测、经营决策、存货决策、投资决策、标准成本法、作业成本法、全面预算、业绩考核与评价等内容。本书强调简练、实用，各章节例题的设置具体、典型，使学习者能够更容易地理解管理会计的工作内容和方法。



# 总序

---

我们正处在教育史尤其是高等教育史上的一个重大的转型期。在全球范围内，包括在我们中华大地，以校园课堂面授为特征的工业化社会的近代学校教育体制，正在向基于校园课堂面授的学校教育与基于信息通信技术的远程教育相互补充、相互整合的现代终身教育体制发展。一次性学校教育的理念已经被持续性终身学习的理念所替代。在高等教育领域，从1088年欧洲创立博洛尼亚（Bologna）大学以来，21世纪以前的各国高等教育基本是沿着精英教育的路线发展的，这也包括自19世纪末创办京师大学堂以来我国高等教育短短一百多年的发展史。然而，自20世纪下半叶起，尤其在迈进21世纪时，以多媒体计算机和互联网为主要标志的电子信息技术正在引发教育界的一场深刻的革命。高等教育正在从精英教育走向大众化、普及化教育，学校教育体系正在向终身教育体系和学习型社会转变。在我国，党的十六大明确了全面建设小康社会的目标之一就是构建学习型社会，即要构建由国民教育体系和终身教育体系共同组成的有中国特色的现代教育体系。

教育史上的这次革命性转型绝不仅仅是科学技术进步推动的。诚然，以电子信息通信技术为主要代表的现代科学技术的进步，为实现从校园课堂面授向开放远程学习、从近代学校教育体制向现代终身教育体系和学习型社会的转型提供了物质技术基础。但是，教育形态演变的深层次原因在于人类社会经济发展和生活变革的需求。恰在这次世纪之交，人类社会开始进入基于知识经济的信息社会。知识创新与传播及应用、人力资源开发与人才培养已经成为各国提高经济实力、综合国力和国际竞争力的关键和基础。而这些仅仅依靠传统学校校园面授教育体制是无法满足的。此外，国际社会面临的能源、环境与生态危机，气候异常，数字鸿沟与文明冲突，对物种多样性与文化多样性的威胁等多重全球挑战，也只有依靠世界各国进一步深化教育改革与创新，促进人与自然的和谐发展才能得到解决。正因为如此，我国党和政府提出了“科教兴国”、“可持续发展”、“西部大开发”、“缩小数字鸿沟”以及“人与自然和谐发展”的“科学发展观”等基本国策。其中，对教育作为经济建设的重要战略地位和基础性、全局性、前瞻性产业的确认，对高等教育对于知识创新与传播及应用、人力资源开发与人才培养的重大意义的关注，以及对发展现代教育技术、现代远程教育和教育信息化并进而推动国民教育体系现代化，构建终身教育体系和学习型社会的决策更得到了教育界和全社会的共识。

在上述教育转型与变革时期，中国人民大学一直走在我国大学的前列。中国人民大学是一所以人文、社会科学和经济管理为主，兼有信息科学、环境科学等的综合性、研究型大学。长期以来，中国人民大学充分利用自身的教育资源优势，在办好全日制高等教育的

同时,一直积极开展远程教育和继续教育。中国人民大学在我国首创函授高等教育。1952年,校长吴玉章和成仿吾创办函授教育的报告得到了刘少奇的批复,并于1953年率先招生授课,为新建的共和国培养了一大批急需的专门人才。在20世纪90年代末,中国人民大学成立了网络教育学院,成为我国首批现代远程教育试点高校之一。经过短短几年的探索和发展,中国人民大学网络教育学院创建的“网上人大”品牌,被远程教育界、媒体和社会誉为网络远程教育的“人大模式”,即“面向在职成人,利用网络学习资源和虚拟学习社区,支持分布式学习和协作学习的现代远程教育模式”。成立于1955年的中国人民大学出版社是新中国建立后最早成立的大学出版社之一,是教育部指定的全国高等学校文科教材出版中心。在过去的几年中,中国人民大学出版社与中国人民大学网络教育学院合作策划、创作出版了国内第一套极富特色的“21世纪远程教育精品教材”。这些凝聚了中国人民大学、北京大学、北京师范大学等北京知名高校学者教授、教育技术专家、软件工程师、教学设计师和编辑们广博才智的精品课程系列教材,以印刷版、光盘版和网络版立体化教材的范式探索构建全新的远程学习优质教育资源,实现先进的教育教学理念与现代信息技术的有效结合。这些教材已经被国内其他高校和众多网络教育学院所选用。中国人民大学出版社基于“出教材学术精品,育人文社科英才”理念的努力探索及其初步成果已经得到了我国远程教育界的广泛认同,是值得肯定的。

2005年4月,我被邀请出席《中国远程教育》杂志与中国人民大学出版社联合主办的“远程教育教材的共建共享与一体化设计开发”研讨会并做主旨发言,会后受中国人民大学出版社的委托为“21世纪远程教育精品教材”撰写“总序”,这是我的荣幸。近几年来,我一直关注包括中国人民大学网络教育学院在内的我国高校现代远程教育试点工程。这次,更有机会全面了解和近距离接触中国人民大学出版社推出的“21世纪远程教育精品教材”及其编创人员。我想将我在上述研讨会上发言的主旨做进一步的发挥,并概括为若干原则作为我对包括中国人民大学出版社、中国人民大学网络教育学院在内的我国网络远程教育优质教育资源建设的期待和展望:

- 21世纪远程教育精品教材的教学内容要更加适应大众化高等教育面对在职成人、定位在应用型人才培养上的需要。
- 21世纪远程教育精品教材的教学设计要更加适应地域分散、特征多样的远程学生自主学习的需要,培养适应学习型社会的终身学习者。
- 在我国网络教学环境渐趋完善之前,印刷教材及其配套教学光盘依然是远程教材的主体,是多种媒体教材的基础和纽带,其教学设计应该给予充分的重视。要在印刷教材的显要部位对课程教学目标和要求做明确、具体、可操作的陈述,要清晰地指导远程学生如何利用多种媒体教材进行自主学习和协作学习。
- 应组织相关人员对多种媒体的远程教材进行一体化设计和开发,要注重发挥多种媒体教材各自独特的教学功能,实现优势互补。要特别注重对学生学习活动、教学交互、学习评价及其反馈的设计和实现。
- 要将对多种媒体远程教材的创作纳入到对整个远程教育课程教学系统的一体化设计和开发中去,以便使优质的教材资源在优化的教学系统、平台和环境,在有效的教学模式、学习策略和学习支助服务的支撑下获得最佳的学习成效。



- 要充分发挥现代远程教育工程试点高校各自的学科资源优势，积极探索网络远程教育优质教材资源共建共享的机制和途径。

中华人民共和国教育部远程教育专家顾问

丁兴富

# 前 言

---

管理会计从诞生之日起，就在企业管理中发挥着重大作用，并在广大理论工作者的研究和实务工作者的实践中不断充实和完善。

随着世界经济格局的变化和中国经济的高速、高效、科学发展，对以资源有效使用为核心任务的管理会计工作提出更高的要求：一方面，会计理论工作者应努力将国际先进的管理思想和管理方法引入我国并与我国的实践相结合；另一方面，广大的会计实务工作者也应努力提高业务能力以适应现代管理的需要。在这一过程中，作为会计教学工作者，我们有责任编写高质量的教材奉献给读者。

本书作者集多年管理会计教学经验及众多企业管理者的实践总结，在深入研究管理会计的发展历史及相关管理理论的基础上，对本书的体系和内容做了精心的安排。

本书的主要特点如下：

1. 本着简练、实用的原则设计教材的框架结构，使本书在内容和体系上更加系统、完善，使学习者能够系统地掌握和应用管理会计的知识与技能。
2. 细化各章节例题，使管理会计的内容更具体化，使学习者能够更容易地理解管理会计的工作内容和方法。
3. 推出了与教材相配套的网课资源，为学生学习提供全方位服务，着力打造立体化教材。

本书共十二章，其中第一章至第三章、第十章至第十二章由孙茂竹撰写，第四章至第九章由范歆撰写。全书的总纂和定稿由孙茂竹负责。

本书既可作为高等院校会计专业（包括会计学、财务管理、注册会计师、国际会计、会计电算化等专业或方向）、工商管理专业、金融专业等的“管理会计”课程的教材，亦可作为会计实务工作者的参考读物。

管理会计教材的编写是一个伴随理论探索和实践总结而不断完善的过程，因而对本书存在的不足之处，敬请广大读者批评、指正，并提出宝贵意见。

编者

# 目 录

---

<b>1</b>	<b>第一章 管理会计概论</b>
1	第一节 管理会计的形成与发展
6	第二节 管理会计的基本理论
8	第三节 管理会计与财务会计的区别与联系

---

<b>11</b>	<b>第二章 变动成本法</b>
11	第一节 成本按性态分类
15	第二节 混合成本的分解
20	第三节 变动成本法与完全成本法

---

<b>28</b>	<b>第三章 本—量—利分析</b>
28	第一节 盈亏临界点
31	第二节 相关因素变动对盈亏临界点的影响
35	第三节 实现目标利润分析
38	第四节 本—量—利关系中的敏感性分析
41	第五节 不完全线性关系下的本—量—利分析

---

<b>46</b>	<b>第四章 经营预测</b>
46	第一节 销售预测
52	第二节 成本预测
57	第三节 利润预测
59	第四节 资金需要量预测

---

<b>66</b>	<b>第五章 经营决策常用的成本概念及基本方法</b>
66	第一节 经营决策需要考虑的成本概念
70	第二节 经营决策的基本方法



---

<b>76</b>	<b>第六章 经营决策</b>
76	第一节 产品功能成本决策
80	第二节 品种决策
88	第三节 生产组织的决策

---

<b>101</b>	<b>第七章 存货决策</b>
101	第一节 存货的成本
102	第二节 经济订购批量
105	第三节 有数量折扣时的经济订购批量决策
107	第四节 存货决策模型的扩展应用
110	第五节 不确定情况下的存货决策

---

<b>116</b>	<b>第八章 投资决策</b>
116	第一节 投资决策基础
125	第二节 投资决策指标
130	第三节 投资决策指标的运用

---

<b>134</b>	<b>第九章 标准成本法</b>
134	第一节 标准成本及成本差异
136	第二节 变动成本差异的计算、分析和控制
139	第三节 固定制造费用成本差异的计算、分析和控制

---

<b>141</b>	<b>第十章 作业成本法</b>
141	第一节 决策有用性与作业成本法
144	第二节 作业成本法的管理目标
148	第三节 作业成本法的体系及特点
151	第四节 作业成本法下的成本计算程序

---

<b>157</b>	<b>第十一章 全面预算</b>
157	第一节 全面预算概述
162	第二节 预算的编制方法

---

<b>171</b>	<b>第十二章 业绩考核与评价</b>
171	第一节 以企业为主体的业绩考核与评价
173	第二节 以责任中心为主体的业绩考核与评价

181	第三节 基于 EVA 的业绩考核与评价
185	第四节 基于战略的业绩考核与评价
<hr/>	
<b>190</b>	<b>附表</b>
<hr/>	
<b>194</b>	<b>参考文献</b>



# 第一章

## 管理会计概论

### 第一节 管理会计的形成与发展

管理会计的形成和发展受社会实践及经济理论的双重影响：一方面，社会经济的发展要求加强企业管理；另一方面，经济理论的形成又使这种要求得以实现。管理会计在其形成和发展的各个阶段，无不体现着这两方面的影响。

#### 一、以成本控制为基本特征的管理会计阶段

20世纪初，随着社会化大生产程度的提高，企业的生产规模日益扩大，竞争开始激烈起来，企业的所有者和经营者都意识到，企业的生存和发展并不仅仅取决于产量的增长，更取决于成本的高低。也就是说，企业利润的多少在收入已定的情况下，取决于成本的高低。因此，为了在激烈的市场竞争中战胜对手，企业必须加强内部管理，提高生产效率以降低成本、费用，获取最大限度的利润。

此时，古典组织理论特别是科学管理理论的出现促使现代会计分化为财务会计和管理会计，现代会计的管理职能得以表现出来。20世纪初，形成了以成本控制为基本特征、以提高企业的生产效率和工作效率为目的的管理会计，其主要内容包括下述几个方面。

##### （一）标准成本

标准成本是指按照科学的方法制定在一定客观条件下能够实现的人工、材料消耗及费用标准，并以此为基础，形成产品标准成本中的标准人工成本、标准材料成本、标准制造费用等。标准成本的制定，使成本计算从事后的计算和利用转为事前的计算和利用，是现代会计管理职能的一大体现。

##### （二）预算控制

预算控制是指按照人工、材料消耗及费用标准，将标准人工成本、标准材料成本、标准制造费用以预算形式表现出来，并据以控制料、工、费的发生，使之符合预算的要求。

### (三) 差异分析

差异分析是指在一定期间终了时,对料、工、费脱离标准的差异进行计算和分析,查明差异形成的原因和相关部门或人员的责任,借以评价和考核各有关方面的工作业绩,促使其改进工作。

此外,在该阶段,服务于企业内部经营管理的经营分析得到一定程度的发展,如部门之间的比较分析等已开始具备管理会计的性质。

## ■ 二、以预测、决策为基本特征的管理会计阶段

第二次世界大战以后,由于科学技术的日新月异,社会生产力得到了迅速的发展,跨国公司大量涌现,市场竞争愈演愈烈,企业获利能力普遍下降。企业对简单地提高生产和工作效率及加强内部标准化管理已显得力不从心,于是企业将管理的重心转移到提高经济效益上。

此时,社会经济的发展和经济理论的丰富,使得管理会计的理论体系逐渐完善,内容更加丰富,逐步形成了预测、决策、预算、控制、考核、评价的管理会计体系。在该时期,以标准成本制度为主要内容的管理控制理论继续得到了强化并有了新的发展。责任会计将行为科学的理论与管理控制的理论结合起来,不仅进一步加强对企业经营的全面控制(不仅仅是成本控制),而且将经营者的责、权、利结合起来,考核、评价经营者的工作业绩,从而极大地激发了经营者的积极性和主动性。

管理会计在强化控制职能的同时,开始行使预测、决策职能。管理的关键在于决策,决策的关键在于预测。随着各种预测、决策的理论和方法被广泛引入会计工作,逐步形成了以预测、决策为基本特征并与管理现代化要求相适应的行之有效的管理会计系统。其主要内容包括下述几个方面。

### (一) 预测

预测是指运用科学的方法,根据历史资料和现实情况,预计和推测经济活动未来趋势和变化程度的过程,包括销售预测、成本预测、利润预测、资金需要量预测等内容。

### (二) 决策

决策是指按照既定的目标,通过预测、分析、比较和判断,从两个或两个以上的备选方案中选择最优方案的过程,包括经营决策(如产品品种决策、产品组合决策、生产组织决策、定价决策)、投资决策等内容。

### (三) 预算

预算是指用货币量度和非货币量度反映企业一定期间收入、成本、利润、对资产的要求及资金的需要,反映经营目标和结果的计划,包括业务预算、专门决策预算和财务预算等内容。

### (四) 控制

控制是指按预算的要求,控制经济活动并使之符合预算的过程,包括标准成本法和责任会计等内容。

### (五) 考核和评价

考核和评价是指通过实际与预算的比较,确定差异,分析差异形成的原因,并据以对经营者的业绩进行评价和对生产经营进行调整的过程,这一过程中往往有责任中心业绩考

核和综合财务评价等的实施。

可见,在该阶段,狭义管理会计的内容体系已经建立起来了。

### ■ 三、以重视环境适应性为基本特征的战略管理会计阶段

进入 20 世纪 70 年代,由于市场竞争的日趋激烈,人们认识到对外部环境进行准确预测几乎是不可能的,企业的计划必须以外部环境的变化为基础,同时更加留心市场变化的动态,更加密切关注竞争对手。与此相适应,战略管理的理论有了长足的发展。

随着战略管理理论的发展和完善,著名管理学家西蒙于 1981 年首次提出了“战略管理会计”一词,之后很多学者的研究成果也在不断丰富和完善着战略管理会计,并形成了以下述内容为主体的战略管理会计基本体系。

#### (一) 价值链分析

“价值链”由迈克尔·波特于 1985 年提出。他将一个企业的经营活动分解为若干与战略性相关的价值活动,每一种价值活动都会对企业的相对成本地位产生影响,进而成为企业采取差异化战略的基础。供应商通过向企业出售产品对企业价值链产生影响,而企业通过向顾客销售产品影响着买方的价值链。

##### 1. 纵向价值链

波特指出,“联系不仅存在于一个企业价值链内部,而且存在于企业价值链与供应商和顾客的价值链之间”。企业价值链与供应商价值链之间的联系可以通过采购活动等多个接触点实现,与顾客价值链之间的联系则通过销售和服务活动等多个接触点实现。由此可将企业、供应商和顾客视为一个相互联系和相互作用的整体。这种联系可以向上延伸至原材料的最初生产者(或供应者),向下延伸到使用产成品的最终用户,形成一条由从原材料投入到将产成品提供给最终用户的所有价值转移和增值环节构成的纵向价值链。

纵向价值链将最终产品看做是一系列价值活动的集合体,企业是整个价值链中的一环或几环。这样,企业可以从整体价值链的层次上分析产品的成本和收益,从合理分享利润的角度进行战略规划。

纵向价值链分析旨在确定企业在哪一个或哪几个价值链节点中参与竞争,具体包括:

(1) 产业进入和产业退出的决策。企业可以通过对某一产业(可能包括若干价值链节点)在整个纵向价值链利润共享情况的分析,以及对该产业未来发展趋势的合理预期做出进入或者退出该产业的战略决策。

(2) 纵向整合的决策。企业可以在某一产业范围内对企业现有生产过程进行扩张或收缩。

对纵向价值链的研究能保证企业准确确定市场定位,并且因考虑到更广泛的有关整合和利用市场之间的战略问题,从而使投资决策有了新的内容。

##### 2. 横向价值链

某一最终产品的生产可以通过多种途径和组合方式来完成,在整个社会空间上必然存在一系列互相平行的纵向价值链,所有在一组互相平行的纵向价值链上的企业之间就形成了一种相互影响、相互作用的内在联系,即横向价值链。这种横向价值链实际是一个产业的内部联系,相互影响和相互作用的结果决定了产业内部各企业之间的相对竞争地位,并

对企业价值最大化的实现产生重要影响。

横向价值链分析就是对一个产业内部的各个企业之间的相互作用的分析,通过横向价值链分析可以确定企业与竞争对手之间的差异,从而确定使企业取得相对竞争优势的战略。

对横向价值链的研究能保证企业准确确定竞争定位,因此,诸如功能成本分析、质量成本管理及竞争博弈分析等都可纳入横向价值链分析的范畴。

### 3. 内部价值链

企业内部价值活动是企业在经济和技术上有明确界限的各项活动,是创造对顾客有价值产品的基础。

企业内部价值链分为:(1)基本职能活动,即企业履行基本管理职能的各种活动,包括企业的总体管理、计划、财务与会计、法律管理等诸多方面的活动。基本职能活动是通过整个企业内部价值链活动而不是单个价值活动对企业的生产经营起辅助作用。(2)人力资源管理活动,包括各类人员的招聘、雇用、培训、开发、报酬和激励等诸多方面的活动。具体包括人的行为问题的研究,人力资源的成本、价值确定和相关投资分析研究。人力资源管理活动不仅支持企业各个具体的价值活动,而且支撑着整个企业的内部价值链。(3)生产经营活动,即从原材料投入到最终生产出满足顾客需要的产品的生产过程,又可分解为供应、生产、销售三大价值活动,而每个价值活动又可以根据具体的行业和企业特点进一步分解为若干子价值活动。

纵向价值链分析在于确定企业应该生产什么,横向价值链分析则指出企业生产该种产品的竞争优势所在和相关的限制条件,而这些分析的结果要通过企业内部价值链的优化去落实。

### (二) SWOT 分析

SWOT 是英文 Strength (优势)、Weakness (弱势)、Opportunity (机会)、Threat (威胁)的首字母组合,即首先确认企业各项业务经营面临的优势与弱势、机会与威胁,并据此选择企业战略。其理论基础是有效的战略能最大限度地利用业务优势和环境机会,同时使业务弱势和环境威胁降到最低。

优势是企业相对于竞争对手而言所具有的资源、技术以及其他方面的优势,反映了企业在市场上具有竞争力的特殊实力;弱势是严重影响企业经营效率的资源、技术和能力限制,企业的设施、资金、管理能力、营销技术等都可能成为造成企业弱势的原因。

机会是企业业务环境中的重大有利因素,如环境发展的趋势、政府控制的变化、技术的变化、买方及供应关系的改善等因素都可视为机会;威胁是环境中的重大不利因素,构成企业发展的障碍。

SWOT 分析法将企业面临的机会和威胁,与企业内部具有的优势和弱势进行对比,得出四种组合方式,分别以四个区域表示,如图 1—1 所示。

图 1—1 中区域①是最理想的组合,企业面临较多的机会和优势,应采取发展战略;区域②的业务是以主要优势面对不利环境,这时企业要么利用现有优势在其他产品或市场上建立长期机会,要么以其优势克服环境设立的障碍;区域③的业务具有较多的市场机会,同时内部弱势也较明显,这时企业应有效地利用市场机会,并努力减少内部弱势;区域④是最不理想的情形,企业应采取减少产品或市场,或者改变产品或市场的战略。