



普通高等教育“十一五”国家级规划教材



Accounting
Classics

Management Accounting

管理会计学

(第四版)

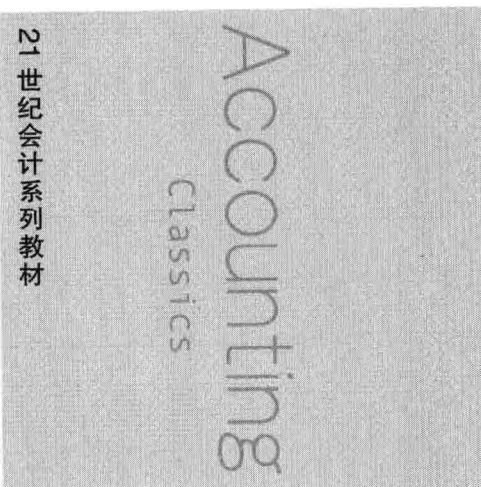
主编 郭晓梅

21世纪会计系列教材

Accounting
Classics



中国人民大学出版社



主编 郭晓梅

(第四版)

管理会计学

Management Accounting

中国人民大学出版社
· 北京 ·

图书在版编目 (CIP) 数据

管理会计学/郭晓梅主编. —4 版. —北京: 中国人民大学出版社, 2014. 12
21 世纪会计系列教材
ISBN 978-7-300-20184-9

I. ①管… II. ①郭… 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 (2014) 第 240777 号

普通高等教育“十一五”国家级规划教材
21 世纪会计系列教材
管理会计学 (第四版)
主 编 郭晓梅
Guanli Kuaijixue

出版发行	中国人民大学出版社	邮政编码	100080
社 址	北京中关村大街 31 号		
电 话	010-62511242 (总编室)	010-62511770 (质管部)	
	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	版 次	1999 年 8 月第 1 版
印 刷	北京宏伟双华印刷有限公司		2015 年 1 月第 4 版
规 格	185 mm×260 mm 16 开本	印 次	2015 年 1 月第 1 次印刷
印 张	16.75 插页 1	定 价	32.00 元
字 数	335 000		

出版说明

全面建设小康社会必须以国民经济持续、快速、稳定的增长为保证。这就要求作为国家微观经济主体的企业不仅要在效益上不断增长，同时还要不断提高管理水平，在效率上有长足的进步，这些都对作为企业管理重要手段的财会管理提出了新的、更高的要求。可以说，在当今社会，财会管理在各个行业和各个领域的重要性，比以往任何时候都更显突出。

卓有成效的财会管理工作需要有一流的人才去完成，由我社出版的久负盛名的中国人民大学会计系列教材在培养一流财会管理人员的事业中做出了重要的贡献。然而放眼 21 世纪，我们认为应该有更为适用、更为全面地反映最新财会法规和科研成果的教材服务于培养一流财会人员的战略目标。

为此，我们在充分了解国内市场和全面借鉴发达国家，尤其是美国会计教育和会计教材改革先进经验的基础上，组织资深会计专家、教授编写了这套在内容和形式上有较大创新、旨在面向 21 世纪的会计系列教材。

这套教材的主要特点表现在：

1. 简明实用。教材将读者群定位于普通高等院校（含专科院校）会计专业的学生和企事业单位从事实际工作的财会人员，在内容上更贴近在校学生和在职人员学习的实际知识水平，力求避免很多会计教材中经常出现的冗长的理论描述和烦琐的公式推导。

2. 体系完整。教材既包括目前各高等院校普遍开设的会计专业核心课程所用教材，又涵盖了非核心课程，但却是会计学科前沿课程或应用性很强的课程所使用的教材，力求体系上的全面和完整，以适应形势发展的需要。

3. 与时俱进。教材紧扣财会专业应用性强的特点，在会计实务方面以财政部最新颁布的会计准则和会计制度为蓝本；在公司理财方面以现代企业筹资决策、投资决策、营运资金管理、预算管理和分配决策为主线；在审计鉴证方面以中国注册会计师协会制定的独立审计准则为导向，力求体现最新的财会法规和企业理财实践。

4. 突出案例。教材在广泛借鉴国外教材编写方法和编写思路的基础上，充分考虑国人的阅读习惯和思维方式，突出案例在书本知识和财会实践两者之间的桥梁作用，力求通过案例提高学生运用所学知识解决实际问题的能力。

此外，这套教材在主编的安排上不是局限于某一所院校，而是博采众家之长；对于核



心课程所使用的教材，我们还计划配备相应的课件，以适应当今多媒体教学的需要。

本系列教材由《基础会计》、《财务会计学》、《成本会计学》、《管理会计学》、《财务管理学》、《审计学》、《高级会计学》、《会计信息系统》、《政府与事业单位会计》、《国际会计学》、《税务会计与税务筹划》、《现代企业会计制度设计》、《会计报表分析》、《企业会计学》、《企业财务学》等书组成。

由于成书时间紧迫，加之受我们水平所限，缺点和不足在所难免，作者和编辑恳请广大读者批评指正，以便我们能够及时修正，更好地为读者服务。

中国人民大学出版社

第四版前言

本书是余绪缨主编的《管理会计学》(“十一五”国家级重点教材,中国人民大学出版社,2010年第三版;“十五”国家级重点教材,中国人民大学出版社,2004年第二版;“九五”国家级重点教材,中国人民大学出版社,1999年第一版)的修订本。2007年9月,在本书第三版准备修订之际,原主编恩师余绪缨教授溘然病逝,留下未竟的工作。受出版社委托,由编者继续完成修订工作。当时我们对篇章结构做了较大的调整,以使其更好地适应本科教学的需要。此版受到了广泛欢迎,已累计印刷六次。一晃三年多过去,受出版社委托,我们再次修订本书,力求体现当代世界经济和科学技术迅速发展的时代要求,并能较好地满足高校相关专业本科生的教学需要。本书同时也可以作为实务界在职管理人员、财会人员的培训教材和进修提高的参考用书。

管理会计是一门将会计与现代化管理融为一体的综合性学科,在提供决策相关信息和提供帮助计划和控制信息方面,发挥着重要作用。但是,随着经济的发展,其内容和特点又必然会随着企业经营管理上的变革而变革、发展而发展。企业管理适应世界经济潮流而进行技术创新、组织创新、管理创新和相应的思想观念上的创新,也必然会具体反映到管理会计上来,使它从思想观念和内容、方法上进行一系列的创新,即从广度、深度上提高到一个新的水平。作为本科教材,要在现代经营管理的大背景下,讲述管理会计的基本知识:计划和控制的基本手段与方法,从而为学生进一步理解和把握管理会计的发展与创新奠定坚实基础。秉承上述认识,本次所做的主要修订包括:

1. 调整第一篇的内容。随着时代变迁,管理会计在发展,人们对管理会计的理解与应用也处于变化之中。本次修订,对于管理会计的发展、管理会计的认识及对管理会计师的要求等内容做了补充完善,以使学生能在把握管理会计当前发展的背景下理解掌握管理会计的基本工具与方法,从而能在当前现实环境下更好地应用这些方法。

2. 对教材的内容进行修订。补充了产品定价决策等内容,对一些例子进行了修订和更新。

本书由厦门大学会计系管理会计教研室郭晓梅教授任主编,负责总体框架的设计和全书的总纂与定稿。各章编写的具体分工如下:第1篇的第1章、第2篇的第6~7



章，第3篇的第8章、第10章由郭晓梅执笔；第2篇的经2~5章由郭丹霞执笔；第3篇第9章由汪一凡执笔。我们在编写中虽尽最大可能做了力所能及的努力，但书中不妥、疏漏，甚至错误之处一定难免，敬请广大读者批评指正，以便于修订、再版时改正、提高！

编者

教师教学服务说明

中国人民大学出版社工商管理分社以出版经典、高品质的工商管理、财务会计、统计、市场营销、人力资源管理、运营管理、物流管理、旅游管理等领域的各层次教材为宗旨。

为了更好地为一线教师服务，近年来工商管理分社着力建设了一批数字化、立体化的网络教学资源。教师可以通过以下方式获得免费下载教学资源的权限：

在“人大经管图书在线”（www.rdjg.com.cn）注册，下载“教师服务登记表”，或直接填写下面的“教师服务登记表”，加盖院系公章，然后邮寄或传真给我们。我们收到表格后将在一个工作日内为您开通相关资源的下载权限。

如您需要帮助，请随时与我们联系：

中国人民大学出版社工商管理分社

联系电话：010-62515735，62515749，82501704

传 真：010-62515732，62514775 电子邮箱：rdcsjg@crup.com.cn

通讯地址：北京市海淀区中关村大街甲 59 号文化大厦 1501 室（100872）

教师服务登记表

姓 名	☐ 先生 ☐ 女士		职 称		
座机/手机			电子邮箱		
通讯地址			邮 编		
任教学校			所在院系		
所授课程	课程名称	现用教材名称	出版社	对象（本科生/研究生/MBA/其他）	学生人数
需要哪本教材的配套资源					
人大经管图书在线用户名					
院/系领导（签字）： 院/系办公室盖章					

目 录

第1篇 导 论

第1章 管理会计导论	3
1.1 管理会计的形成与发展	3
1.2 管理会计的含义、特点及作用	8
1.3 管理会计师及其职业道德	13

第2篇 决策会计

第2章 成本性态分析与变动成本计算	21
2.1 成本的概念及其分类	21
2.2 成本性态分析	26
2.3 半变动成本的分解	35
2.4 变动成本计算	41
第3章 作业成本计算法	50
3.1 作业成本计算法产生的原因	50
3.2 作业成本计算法的基本原理	54
第4章 本—量—利分析	64
4.1 盈亏临界点的分析	64
4.2 有关因素的变动对盈亏临界点及实现目标利润影响的分析	75
4.3 本—量—利分析的扩展	84
4.4 新制造环境下的本—量—利分析	89
第5章 预测、决策原理	93
5.1 预测的基本原理	93
5.2 决策的基本原理	107



第6章 短期经营方案的分析评价	115
6.1 不同目的,不同成本	115
6.2 短期经营方案分析评价	122
6.3 资源稀缺条件下的产品组合决策	131
6.4 不确定性经营决策	135
第7章 长期投资方案的经济评价	142
7.1 现金流量和货币时间价值	142
7.2 长期投资方案企业经济评价的主要数量方法	148
7.3 长期投资方案的分析评价	159
7.4 长期投资方案经济评价中的风险因素	164

第3篇 控制会计

第8章 预算管理与责任会计	175
8.1 预算管理	175
8.2 全面预算的编制原理	179
8.3 预算控制的几种形式	193
8.4 责任会计	202
第9章 成本控制与标准成本系统	223
9.1 标准成本系统综述	223
9.2 标准成本的种类	224
9.3 标准成本的制定	225
9.4 标准成本差异分析	227
9.5 标准成本系统的账务处理方法	231
第10章 企业财务业绩评价系统	234
10.1 企业业绩评价概述	234
10.2 企业财务业绩的评价	237
10.3 企业非财务业绩的评价	250
附录	256
参考文献	260

第 1 篇

导 论



学习目标

1. 了解会计的性质——会计是一个信息系统。
2. 了解管理会计形成与发展的过程。
3. 了解现代管理会计的含义。
4. 从管理会计与财务会计的区别与联系中把握管理会计的本质。
5. 了解管理会计的作用。
6. 了解管理会计职业的性质。
7. 认识制定和严格遵循会计人员职业道德规范的重要性。

1.1 管理会计的形成与发展

1.1.1 会计是一个信息系统

会计是适应社会经济发展的需求而产生和发展起来的。会计是“计量、加工和传递特定经济主体的财务信息的信息系统”^①。这里所说的经济主体，是指通过销售商品或劳务为其所有者获取充分回报的组织。会计同时也是“为了使信息使用者能够做出有根据的判断和决策而确认、计量和传递经济信息的流程”^②。

会计信息系统如图 1—1 所示：

① Belverd E. Needles, Jr, *Financial Accounting* (11th Edition), p. 4, Cengage Learning, 2010.

② American Accounting Association, *A Statement of Basic Accounting Theory* (Evanston, IL: American Accounting Association, 1966), p. 1.

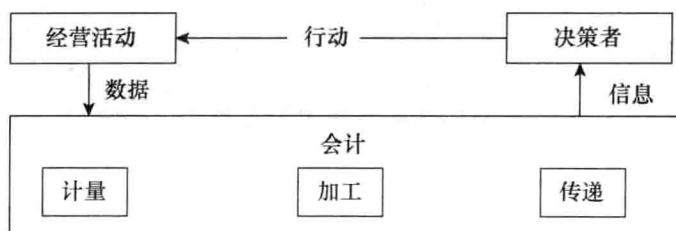


图 1—1 会计信息系统

资料来源: Belverd E. Needles, Jr, *Financial Accounting* (11th Edition), p. 4, Cengage Learning, 2010. 有修改。

广义地说,会计是为决策者提供服务的。首先,会计要对经营活动产生的数据加以确认和计量。其次,要根据决策者的需求,将这些存储的数据经过特定方法加工成为有用的信息。最后,信息通过有效的方式和渠道传递给决策者,使其在各种稀缺资源之间做出合理选择,并对企业经营活动产生相应的影响。可见企业经营活动相关的数据,是会计信息系统的投入,而对决策者有用的信息,则是其产出。会计信息是帮助使用者进行决策的有效手段。那么,会计信息需要提供给哪些决策者呢?

(1) 管理者。在日常工作或战略决策中,管理者需要会计信息,以实现对其控制范围内的稀缺资源的合理分配使用。他们必须知道不同决策的可能结果,并得到对决策的实际结果的反馈,以提高决策效果,改进不良决策。

(2) 所有者。现代企业两权分离,所有者远离经营实体,他们关注资本的风险和可能的回报。他们需要会计信息以做出是否购买、持有或出售其投资的决策。同时,他们也关心企业是否有能力为其提供回报。

(3) 债权人。他们为企业提供债权资本,关心企业能否按时偿还本息。

(4) 员工。员工为企业提供服务,关心企业能否持续为其提供工资、养老金保障和职业发展机会。

(5) 其他。供应商、顾客、政府部门、社会公众等。这些利益关系团体为维护其利益,也需要会计信息,例如销售、利润、股价等。

上述的信息使用者形形色色,但基本上可以划分为两大类:企业内部使用者(即(1)管理者)和外部使用者(除(1)以外的其他使用者)。由此会计也产生了两个分支:财务会计(financial accounting)与管理会计(management accounting, managerial accounting)。财务会计是为企业外部使用者提供财务信息的会计,它主要通过提供定期的财务报表,为企业外部同企业有经济利益关系的各种社会集团服务,发挥会计信息的外部社会职能。管理会计是为企业内部使用者提供管理信息的会计,它为企业内部使用者提供有助于正确进行经营决策和改善经营管理的有关资料,发挥会计信息的内部管理职能。



1.1.2 管理会计的形成与发展

会计的发展同社会经济条件有着密切的关系。现代会计的基石——复式簿记产生的客观条件,是资本主义性质的商品货币经济的萌芽和初步发展。早在意大利文艺复兴时期,在商业贸易企业的管理过程中就产生了簿记。而管理会计的形成则是在此 300 多年以后。

1. 标准成本会计阶段(19 世纪初期到 20 世纪 50 年代)

管理会计是因 19 世纪初期铁路和纺织业发展的需要而产生的。纺织业需要用一定的方法追踪所耗用的原料和人工的效率;铁路建设需要大量投资,需要将这些投资的成本分摊到不同的服务上去,由此产生了计算成本的需要,以便为产品定价提供依据,同时也便于计量和评价企业内部生产经营过程的效率。到了 19 世纪末期,经济生活中出现了许多新的行业和企业,例如钢铁企业、烟草公司等大规模经营的公司,产生了利用会计系统实现经营控制的需要。同时,由于股份公司的出现,企业规模扩大,企业活动从单一的向多样的发展,激烈的竞争使管理人员意识到,除了重视成本计算之外,还要管理好资本,要重视企业的投资报酬率并评价企业的全面盈利能力。这种种需要,促进了成本计算的系统化、科学化发展,要求将成本的形成、累积和结转并入复式记账体系,实现成本会计与财务会计的结合。到 1920 年,成本会计产生。

20 世纪初期,大型的综合性公司出现,现代企业制度形成。企业需要提高效率,降低成本,提高盈利性,同时也需要评估其各个部门的业绩。此时,美国的许多企业开始推行泰罗制。这种制度是以科学管理学说为基础的,强调提高生产效率和工作效率,通过时间研究和动作研究,制定一定客观条件下可以实现同时又最具效率的标准,以实现生产各个方面的标准化。标准制定后,必须严格执行,不允许一切可避免的浪费存在。科学管理学说的产生促进了管理会计的萌芽。G. C. 哈里森运用其原则,主张将科学管理方法、标准成本与会计结合起来,建立包括标准成本、预算控制和差异分析这三个方面的标准成本会计系统,将严密的事前计算引入会计体系中,实现将事前计算、事中控制和事后分析结合在一起,实现会计与管理的结合,为提高企业的效率起了很大的作用。

但是,标准成本系统仍依附于财务会计系统,其主要目的还是为了满足财务报告的需要。成本会计所强调的,是以明确客观的方法对全部成本进行分配,以使产品及其相关的费用能在已销产品和未销存货之间区别开来。此时的成本会计的重心是提供“绝对真实的成本”,标准成本系统实质上是在企业的战略方针等既定的情况下,解决在执行中如何提高生产效率和生产的经济效果的问题,未能反映企业管理的全局和企业同外界的关系。由于成本在多次的归集、结转和分配中,已不能反映原始的人工、材料和制造费用的份额,管理当局无法对其的成本性态做出合理的估计,因此对决策失去了相关性。它只是管



理会计的萌芽，还不是真正的现代管理会计，不过，管理会计的技术和方法已经基本成型了。

2. 决策性管理会计阶段（20 世纪 50 年代到 20 世纪 80 年代）

第二次世界大战之后，科学技术突飞猛进并运用于生产之中，生产力获得迅速发展，企业规模增大，国内、国外市场竞争日益激烈。要在竞争中取胜并实现持续经营，仅从内部进行科学合理的管理是不够的，更重要的是要提高灵活反应的决策能力。“经营的重心在管理，管理的重心在决策”成为企业管理的新指导方针。泰罗制只重视生产的个别方面，忽视生产的全局，忽视同企业外部的联系，同时将人看作经济人，忽视了人的积极性、主动性和创造性，不能适应经济发展的需要，逐渐为以运筹学和行为科学为基础的现代管理科学所取代，并促成了全局性的、以决策会计为主体、为全面提高企业生产经济效益服务的现代管理会计的产生。1952 年国际会计师联合会正式通过“管理会计”这一专业术语，标志着会计正式划分为财务会计和管理会计两大领域。财务会计侧重于为外部的报表使用者提供信息，而管理会计则侧重于为管理当局提供经营决策所需的相关信息。

此时，人们已经认识到，与财务会计追求“绝对真实的成本”不同，管理会计中成本数据的收集和分配，应依决策目的的不同而不同，不存在适用于所有决策的成本分配方法，人们根据决策的需要，提出了不同的成本概念，创造了成本性态分析法、本—量—利分析法等成本分析方法，与特定决策相关的成本会计程序开始服务于内部的使用者。

从 20 世纪 60 年代到 80 年代，企业的管理理论出现了过程学派、经验学派、人类行为学派、数量学派、决策理论学派等多学派林立的现象，另一方面也出现了强大的综合趋势。这些学派的发展，为管理会计的发展在理论上起了指导作用。通过引进、吸收相关学科的新的理论和方法，管理会计体系逐步完善和建立。其基本框架包括：决策与计划会计（decision and plan accounting）和执行会计（executive accounting）两个部分。决策以经营决策经济效益的分析评价为核心，计划则是对经营决策选定的有关方案的数量表现进行加工和汇总，执行则是以责任会计为核心，着重于经营活动进程和效果的评价和控制，使生产经营活动沿着计划预定的轨道卓有成效地进行。

3. 战略管理会计的产生与发展（20 世纪 80 年代后）

在 20 世纪 80 年代之前，由于地理位置的差异、通信的不便，以及各国政府对本国工业所采取的保护措施，许多企业并没有真正感受到来自国际同行的竞争压力，因此在提高效率，改进管理技术、削减成本方面鲜有创新。但是，进入 20 世纪 80 年代以后，企业经营环境发生了剧烈的变化。在技术方面，高新科技蓬勃发展，电子数控机床、电脑辅助设计、电脑辅助工程、电脑辅助制造和弹性制造系统广泛应用于生产之中，使生产的自动化水平进入了一个崭新



的时代,产品更新换代加快,寿命周期缩短。同时,随着全球经济的一体化发展,越来越多的国家和地区通过多边协议等方式加强了彼此之间的经济联系,大幅度削减关税和配额,贸易自由度提高,行业进入的壁垒消除,为企业突破国家之间的地理、政治、经济限制,在全球寻找生产资料、人力和技术等方面的优势资源,提升竞争力创造了条件。结果,世界成为一个紧密联系的大市场,企业面临着越来越激烈的市场竞争。而随着经济的发展,社会的进步,顾客在需求方面更挑剔,希望以较低的成本获得高质量的产品和服务。企业要适应市场竞争的需要,在生产方式上进行了重大变革,从而使企业的计划和控制的重点发生了转变。

企业必须以顾客的满意度为核心,以低于或等同于竞争对手的成本创造更多的顾客价值,才能建立和维持自身的竞争优势。顾客价值,受到产品的特性、功能、质量、成本、时间、便利程度等诸多因素的影响,而其中最为关键的因素是:成本、质量、时间和创新程度。为了能够在这几个关键成功因素上保持优势,企业必须采取有利于提高质量、降低成本、缩短开发时间的管理方法。正是基于这种压力,企业管理方法开始不断创新,出现了包括全面质量管理、作业管理、适时生产系统、持续改进、员工授权和总价值链分析等各种创新的管理方法。这些管理方法的变化对企业的管理会计系统产生了重大的影响,使决策性管理会计的不足开始显现:决策管理会计侧重反映的是财务指标,而影响企业竞争力的,除了成本以外,还包括时间、质量和创新能力等非财务指标,这些信息没有纳入传统管理会计系统。传统管理会计系统更多考虑的是企业自身的效率,缺乏对外部和顾客信息的关注,对于变化的适应能力也不够。决策性管理会计,注重提供以直接人工为基础分配的成本信息,不适应高科技和自动化条件下的制造环境变化,提供的是被误导的信息,而忽视了企业的长期发展和外部环境。因此,管理会计面临创新的要求,由此产生了面向战略管理的新的成本和管理业绩评价方法,战略管理会计(strategic management accounting)开始形成。已经出现并不断完善的一些方法包括:

(1) 基于作业的方法。现代企业管理关注价值链上的各种作业,而不是各个职能。这种思想,使管理能够深入到作业水平,区分增值作业和不增值作业,消除不增值作业,提高增值作业的效率,从而能以最低的成本,最大限度地满足顾客的要求。而这种管理思想,需要有更新更好的会计信息的支持。所以,管理会计上就出现了许多建立在作业基础上的提供决策与控制信息的方法。例如,作业成本法、作业成本管理、作业基础预算法等。这些方法适应了现代经营复杂性增加、辅助性职能在生产中比重加大、必须准确分析产品盈利性的需要,使管理者能够追本溯源,了解成本发生的动因,实现产品盈利性分析、业绩计量、新产品设计的改进、质量成本分析、经营过程价值分析、企业流程再造、目标成本计算、购买或自制决策,以及基于作业的长期投资决策。

(2) 寿命周期方法。产品的寿命周期,包括从设计、开发到生产、销售和最终报废的全过程。在传统的管理会计系统中,只报告生产阶段的成本,反映