

管理会计学

◎ 马 玮 编著

中国农业科学技术出版社

管理会计学

© 马 玮 编著



中国农业科学技术出版社

图书在版编目(CIP)数据

管理会计学 / 马玮编著. —北京: 中国农业科学技术出版社, 2015.5

ISBN 978-7-5116-2096-5

I. ①管… II. ①马… III. ①管理会计 IV. ①F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2015) 第 102083 号

责任编辑 张孝安

责任校对 李向荣

出 版 者 中国农业科学技术出版社

北京市中关村南大街 12 号 邮编: 100081

电 话 (010) 82109708 (编辑室) (010) 82109704 (发行部)
(010) 82109703 (读者服务部)

传 真 (010) 82106650

网 址 <http://www.castp.cn>

经 销 者 各地新华书店

印 刷 者 北京富泰印刷有限责任公司

开 本 880mm × 1 230mm 1/32

印 张 8.375

字 数 210 千字

版 次 2015 年 5 月第 1 版 2015 年 5 月第 1 次印刷

定 价 36.00 元

—— 版权所有 · 侵权必究 ——

前言

PREFACE

管理会计自从诞生之日起，就在企业及各类组织机构的管理中发挥着重大作用，是一门将会计和财务管理理论与现代化企业管理理论融为一体的综合性新兴学科，能够在各类组织机构的具体实际经营管理中为决策预测和计划控制等方面提供有效的信息，发挥着重要的职能。随着世界经济的迅猛向前发展和信息化管理的逐步加快，对以资源有效使用为核心任务的管理会计工作也相应地提出了更高的要求：一方面，会计理论工作者和研究者应该努力将国际先进的管理思想和核心理论引进来并与我国市场经济的实际发展相结合转为我用；另一方面，广大的会计实务工作者和企业经营管理者也应当努力提升自身的综合业务素质能力以适应企业现代管理的实际需求。

基于简明实用的根本目的，本书在参考其他著作的基础上，根据管理会计在实际工作中的应用，进行了内容的调整，能够更加适应会计实务工作者的实际需求，使得各位从事会计工作和经营管理的人员能够系统快捷地掌握和应用管理会计的知识和技能。

作者
2015年2月

目 录

CONTENTS

第一章 总论	1
第一节 管理会计的定义	1
第二节 管理会计的形成和发展	6
第三节 管理会计的职能与特点	12
第四节 管理会计的研究对象、目标和工具	16
第五节 管理会计与财务会计的区别和联系	23
第二章 成本性态分析与变动成本法	28
第一节 成本的概念及其分类	28
第二节 混合成本及其分解	36
第三节 变动成本计算	51
第三章 作业成本计算法	62
第一节 作业成本计算法的基本概念	62
第二节 作业成本计算法产生的原因	64
第三节 作业成本计算法的基本原理	68
第四节 作业成本计算法例解	74
第四章 标准成本法	81
第一节 标准成本及成本差异	81
第二节 变动成本差异的计算、分析和控制	84
第三节 固定制造费用成本差异、分析和控制	88
第四节 成本差异的账务处理	89
第五章 本—量—利分析	94
第一节 本—量—利概述	94
第二节 盈亏临界点的分析	97
第三节 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	105

第四节	本—量—利分析的扩展	114
第五节	新制造环境下的本—量—利分析	120
第六章	预测分析	123
第一节	预测分析概述	123
第二节	销售预测	126
第三节	利润预测	133
第四节	成本预测	136
第五节	资金需要量预测	142
第七章	决策分析	148
第一节	决策概述	148
第二节	经营决策分析的常用方法	159
第三节	产品功能成本决策与品种决策	164
第四节	有关生产组织决策	178
第五节	有关产品定价决策	181
第八章	预算管理与责任会计	194
第一节	预算管理	194
第二节	全面预算的编制原理	199
第三节	预算控制的几种形式	202
第四节	责任会计	206
第九章	作业成本管理与资源消耗会计	229
第一节	作业成本管理	229
第二节	资源消耗会计	234
第十章	业绩评价与激励	243
第一节	业绩评价指标与流程	243
第二节	平衡记分卡	247
第三节	激励制度	258
参考文献		261

第一章

总 论

在全面、系统地研究管理会计之前，首先应当明确管理会计的一些基本理论问题，比如管理会计的定义，管理会计如何形成发展成为一个系统独立的理论体系，管理会计与财务会计之间的内在联系与不同之处，管理会计的研究对象和研究方法等，都是我们必须深刻把握的必要内容。只有真正掌握这些基本的理论知识，才能为日后的实践应用奠定坚实的基础。

第一节 管理会计的定义

追溯“管理会计”的由来，最早起源于19世纪早期欧洲发达资本主义国家在企业管理中对内部计量的运用，并且，科学管理运动为成本会计实务及技术方法的革新改进提供了良好的契机，最终形成了以费用预算、成本控制、效率最优且具有科学管理特性的会计管理技术方法。另一方面，学术界开始对生产成本和产量之间的关系进行更为深入的研究，使得成本会计信息独立于财务会计系统的重要性受到强调，在企业管理决策中深深地打上了烙印。因此，可以认为，管理会计最核心的思想就是控制成本，提升企业经济效益。

然而，“管理会计”这一术语的正式提出，应是1952年伦敦举行的国际会计师联合会（IFAC）上。当时，会计学界的一些权威人士对“管理会计”做出了这样描述：管理会计是以成本分析控制为依据，以

决策会计为主体，为全面提升企业生产经济效益而服务，为管理当局在经营决策中提供所需会计信息的一种新理论。这一专业术语的提出，同时也标志着会计正式划分为财务会计和管理会计两大领域，两者之间的本质区别是：财务会计更加侧重于为外部的报表使用者提供有效的信息，而管理会计却是更加侧重于为管理决策者们提供经营决策时所需的有效信息。

1. 国外会计学界对管理会计定义的论述

一般认为，国外会计学界对管理会计的定义经历了狭义的管理会计和广义的管理会计两个阶段。

（1）狭义管理会计阶段

20 世纪 20—70 年代，国外会计学界一直倾向于从狭义的角度来定义管理会计。在这个阶段，绝大多数会计领域的学者们认为会计只是企业内部管理者提供计划与控制所需要信息的内部会计。

1958 年，美国会计学会管理会计委员会对管理会计作出了如下的定义：管理会计就是运用适当的技术和概念，处理企业历史的和计划的经济信息，以助于管理人员制定合理的、切合实际的、能够期望实现经营目标的计划，以及为达到各项目标所进行的决策和生产经营过程控制。管理会计包含了进行有效计划的制定、替代方案的选择修订、对业绩的评价以及控制改进等所必需的各种方法和概念。另外，管理会计的研究还应该包括经营管理者根据具体特定项目调查取得的信息以及与日常工作中进行决策控制所需的会计信息的收集、整理以及分析研究的方法等。

1966 年，美国会计学会经过研究讨论，对管理会计重新进行了定义：管理会计，就是运用适当的技术和概念，对经济主体的实际经济数据和预计经济数据进行处理，达到帮助管理人员制定合理经济目标的目的，并为实现该目标进行合理的决策，对各个具体的经济活动过程进行有效的控制。可见，这次对管理会计的定义扩大了适用范围，将企业的管理会计适用性扩大为经济主体，并且将管理会计的运用贯穿于经济主

体具体活动的每一个环节之中。

综上所述,可以将狭义管理会计的核心内容概括为如下几个方面。第一,管理会计是以企业等经济主体展开其管理活动;第二,管理会计是为经济主体的管理者的管理目标实现来服务的;第三,管理会计是一个全面的信息系统,不是针对某一个具体的管理环节所定义的。狭义的管理会计范围如图 1-1 所示。

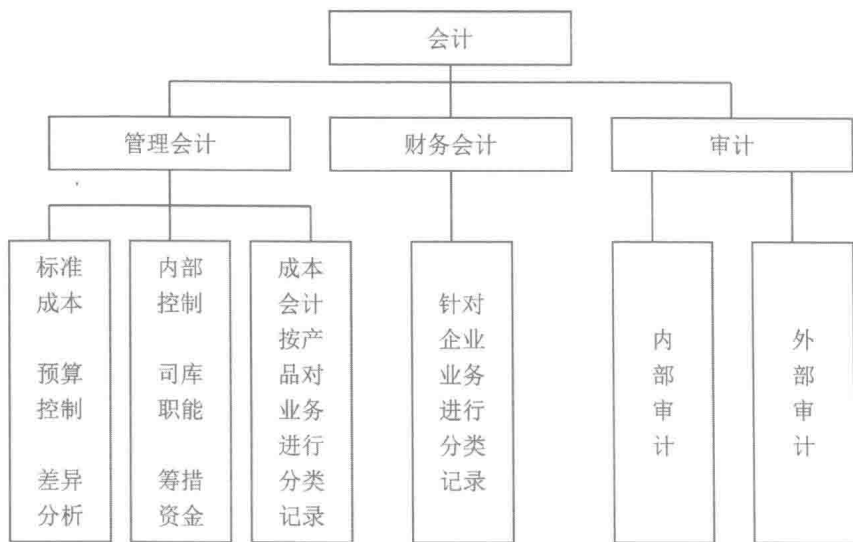


图 1-1 狭义的管理会计范围

(2) 广义管理会计阶段

进入 20 世纪 70 年代之后,在新经济发展的形势下,不论是企业等经济主体的管理模式,还是在生产过程中的技术应用,都发生了巨大的变化。随着现代管理科学理论的诞生和发展,对管理会计产生了深远的影响。因此,管理会计的外延开始不断扩大,出现了广义的管理会计概念。

1981年,美国全国会计师联合会对管理会计进行定义:“管理会计是为管理当局用于企业的计划、评价和控制,保证适当使用各项资源并承担经营责任,而进行确认、计量、积累、分析、解释和传递财务信息等过程”,并指出管理会计还包括编制供诸如股东、债权人、规章制定机构以及税务当局等非企业管理当局使用的财务报告,同时也适用于非营利的机关团体等机构。在上述的定义中,财务信息从广义上来讲,包括用于解释实际和计划的商业活动、经济环境以及资产和负债的估价的因果关系所必需的货币性和非货币性信息。

1982年,英国成本和管理会计师协会对管理会计给出这样的定义:“管理会计是为管理当局提供所需要的信息的那一部分会计工作,使得管理当局得以:第一,确定方针政策;第二,对企业的各项活动进行计划和控制;第三,保护财产的安全;第四,向企业外部人员(股东等)反映财务状况;第五,向职工反映财务状况;第六,对各个行动的备选方案作出决策。”

1986年,美国全美会计师协会管理会计实务委员会将管理会计定义为:“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营责任的履行所需的财务信息,确认、计量、归集、分析、编报、解释和传递上述信息的过程。管理会计还包括编制供股东、债权人、规章制定机构及税务当局等非管理集团使用的财务报告。”

综上所述,广义的管理会计核心内容可以概括为以下几个方面。

第一,管理会计以企业为主体展开其管理活动;第二,管理会计既为企业管理当局的管理目标服务,也为股东、债权人、规章制定机构及税务当局等非管理集团服务;第三,从内容上看,管理会计既包括财务会计,也包括成本会计和财务管理,管理会计的范围扩大到了除审计以外的各个组成部门。

广义的管理会计范围如图 1-2 所示。

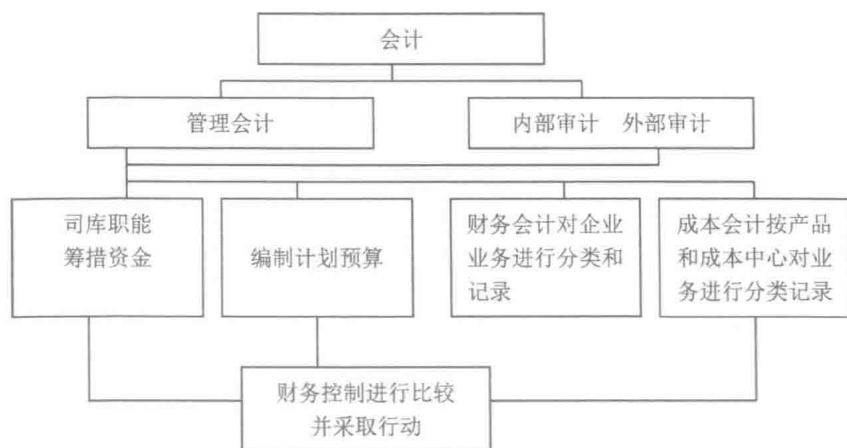


图 1-2 广义的管理会计范围

2. 国内会计学界对管理会计定义的论述

我国会计学界对管理会计领域进行系统全面的研究时间较短，大约起步于 20 世纪 80 年代初期。会计领域的一些学者也相继对管理会计的概念提出了自己的观点，如曹冈（1981）、陈元双（1982）、杨继良（1982）、余绪缨（1983）、杨时展（1983）、杨纪琬（1984）、李天民（1984）、汪家佑（1987）和温坤（1989）等人在当时就陆续发表过一些相关的论文或学术专著，对我国管理会计的完善与发展做出了重要的贡献。概括我国学者对管理会计的定义，具有典型代表性的有：

李天民教授认为：“管理会计主要是通过一系列专门方法，利用财务会计提供的资料及其他有关资料，进行整理、计算、对比和分析，使企业各级管理人员能据以对日常发生的一切经济活动进行规划与控制，并帮助企业领导作各种决策的一整套信息处理系统。”

汪家佑教授认为：“管理会计是西方企业为了加强内部经营管理，实现最大利润的目的，灵活运用多种多样的方式方法，收集、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 3 个中心，分析过去、控制现在、规划未来的一个会计

分支。”

温坤教授认为：“管理会计是企业会计的一个分支。它运用一系列专门的方法，收集、分类、汇总、分析和报告各种经济信息，借以进行预测和决策，制定计划，对经营业务进行控制，并对业绩进行评价，以保证企业改善经营管理，提高经济效益。”

为了全面而又有重点地掌握和应用管理会计，应从两个方面理解管理会计的含义。第一，管理会计是指现代会计系统中区别于传统会计的，体现会计预测、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，是以提高经济效益为最终目的的会计信息处理系统。管理会计既揭示了应用于企业的挂案例会计的本质，也反映了正在形成的宏观管理会计和国际管理会计的一般特征。第二，管理会计是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，实现对企业经营活动的预测、决策、规划和责任考评等职能的一种管理活动，是现代企业会计的一个分支。它是一种侧重于在企业内部经营管理中发挥作用的会计，同时又是企业管理活动的重要组成部分。

第二节 管理会计的形成和发展

20 世纪初，由于经济发展的需要和企业内部职能的进一步强化，管理会计得到了迅猛的发展，在理论与实践上取得了丰硕的成果。管理会计采用灵活多样的方法或手段，为企业管理部门正确进行最优管理决策和有效经营控制提供了有用的会计信息。同时，管理会计还吸收了社会科学、行为科学、统计学、计量经济学、运筹学以及管理学和数学一些理论，使众多学科内容渗透其中，从而成为现代企业治理结构下加强内部管理、提升经济效能的重要工具。按照管理会计的发展历程，结合国内学者的研究成果，在本书的论述中，将管理会计的形成发展分成以下 4 个主要阶段。



1. 第一阶段：自 20 世纪初至 50 年代——以追求效率为主、以成本控制为基本特征的管理会计阶段

1911 年，美国科学管理学家泰罗出版的《科学管理原理》，开创了企业管理新纪元，也标志“泰罗制”的诞生。为了提高生产和工作的效率，将产业工人的体能达到最大化的利用程度，管理学派的创始人泰罗反复对工厂作业流程进行时间和动作方面的研究，进行无数次的科学实验，最终制定出在一定客观条件下认为可以实现并且最有效率的标准操作方法，按照此方法来训练所有的工人，从而制定出较高的标准。标准制定后，要求严格遵守执行，不允许浪费的存在。为了使得产业工人完成较高的标准，除了让产业工人掌握标准的操作方法之外，还对工人使用的工具、机械、材料以及作业环境加以标准化，在一定程度上，可以认为“泰罗制”将产业工人训练成为了机器人的固定产品生产加工流程作业。

随着“泰罗制”在企业经营管理中的广泛运用，会计学界开始对管理会计进行相关问题的研究，科学的管理方法与理念与会计开始相结合，形成了一套特有的标准成本系统，如“标准成本法”、“差异分析”、“预算控制”等，从而形成管理会计的雏形。

1918 年，美国工程师出身的哈里森，致力于标准成本系统的研究，先后发表多部有关管理会计方面的著作，如《新工业时代的成本会计》、《有助于生产成本会计》以及《成本会计的科学基础》；1921 年，哈里森又设计了标准成本制度，这是世界上第一套较为健全的成本制度，同时也给出了成本差异分析公式。在 1930 年，哈里森把标准成本的研究成果编著了《标准成本》一书，并因此而建立了标准成本法，为企业的生产成本控制提供了方法与基础条件，从而推动了管理会计领域的预算控制问题研究。

1921 年，《预算与会计法》在美国的颁布，积极推动了预算控制运用及研究。

1922 年，美国著名会计学教授麦金西出版了第一部对预算进行系

统论述的著作《预算控制论》。同年，会计学家奎因坦斯在《管理会计：财务管理入门》中首次提出“管理会计”一词。

1924年，麦金西出版了世界上首部以管理会计为名的著作——《管理会计》，以及会计学教授布利斯出版的《通过会计进行经营管理》，以上著作标志着管理会计在美国初步形成统一的基础理论。

1933年，著名会计学教授诺泊尔在《利润工程学——促使企业盈利的应用经济学》中首次把“本量利”分析的理论研究与实践应用进行了有机的结合，随后“本量利分析法”逐步成为管理会计方法的重要组成部分。

在这个阶段，管理会计的主要特点是追求效率、控制成本，强调企业在既定条件下将事情做好，其研究的内容主要有标准成本、差异分析以及预算控制等几个方面。

（1）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。标准成本的制定使得成本计算由事后的计算转变为事前的控制，是现代会计职能的一个重大突破。

（2）预算控制

预算控制是指按照工人、材料消耗标准及费用分配率标准，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，并据以控制人工、材料、费用的发生，使之符合既定的目标要求。

（3）差异分析

差异分析就是在一定的期间终了时，对人工、材料、费用脱离标准的差异进行精确的计算和分析，找到差异形成的原因所在，借以评价和考核各个责任管理人的工作业绩，促使其改进工作。

2. 第二阶段：自20世纪中期至80年代——以预测决策为基础、以追求效益为基本特征的管理会计阶段

20世纪中期以后，战后的西方国家，出现了许多新的经济发展的



特点。在新经济的发展形势下,科学管理学说暴露了其根本性缺陷,即科学管理学说的重视局部性与缺乏全面性的特点难以适应新经济发展的环境需要,“泰罗制”的科学管理学说逐步被现代管理科学所取代。现代管理科学的诞生与发展,对管理会计的发展影响重大,并使得管理会计进入一个全新的发展阶段。

美国著名会计学者马特西克出版了《管理会计的过去、现在和未来》一书,评述了瓦特在1950年所著的《管理会计》是在过去几十年来结出的硕果,划清了传统的管理会计与现代管理会计的界线。

1955年,美国会计学会(AAA)明确了管理会计学中的一些重要的成本概念,例如:标准成本、历史成本、计划成本、重置成本、差别成本、预算成本和责任成本等。并在1958年确立了管理会计体系,包括:标准成本制度、本量利分析、边际贡献、差量成本分析、预算控制管理、变动预算以及责任会计等,形成了一套较为完整的管理会计理论与方法体系。

1960年以后,随着计算机科学与信息化的发展,使得管理会计与决策紧密相结合,出现了“决策会计”与“业绩会计”,进一步丰富了管理会计理论与方法体系。

1962年,著名学者贝格尔与格林,共同编著了《预算编制与职工行为》一书,精辟论述了行为会计学理论,形成了现代管理会计学领域的另一重要内容。

20世纪70年代,出现了许多管理会计方面的著作,典型的代表作有:霍普伍德的《会计系统与管理行为》、柯普兰的《管理会计与行为科学》等,极大地丰富并完善了现代管理会计学的理论与方法体系。至70年代末期,著名学者杰德凯和穆尔共同编著的《管理会计》、米勒和纳尔逊共同编著的《现代管理会计》,以及著名会计学家霍恩格伦出版的《管理会计导论》等。随着这些优秀的管理会计著作的问世,现代管理会计的理论与方法体系的研究达到了又一高峰。

总体而言,这一阶段的管理会计的主要特性表现为:先把事情做对,再把事情做好,即追求效益。并形成了《执行会计》与《决策与计

划会计》为主的管理会计体系。在这个阶段，以标准成本制度为主要内容的管理控制继续得到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理论结合起来，不仅进一步加强对企业经营活动的全面控制，而且将责任者的责、权、利结合起来，综合考核责任人的工作业绩，从而极大地激发了经营者的积极性和主动性。同时，管理会计开始行使预测、决策职能，逐步形成了预测、决策、预算、控制、考核、评价的管理会计体系。其主要内容包括以下几个方面。

（1）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、资金需求预测等方面。

（2）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、生产组织决策以及产品定价决策）和投资决策等内容。

（3）预算

预算是指用货币度量和非货币度量反映企业一定期间收入、成本、利润、对资产的要求及资金需要，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。

（4）控制

控制是指按照既定的预算目标和要求，控制各个具体的相关经济活动，使之符合预算的过程，包括标准成本法和责任会计等内容。

（5）考核和评价

考核和评价是指通过实际与预算进行比较，确定差异，分析差异形成的原因，并据以对责任者的业绩进行评价和对生产经营活动不断做出调整的过程，这一过程往往在标准法和责任会计的实施过程中能够得到充分的体现。



3. 第三阶段：自 20 世纪 80 年代以后——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 80 年代以后，世界科技发展迅猛，许多科研成果应用于经济领域，此时，管理会计的发展与应用的步伐明显有些落后。在西方国家，管理会计的研究与发展一直存在着两种学派：即传统派与创新派。传统派指责创新派理论未与实践相结合，管理会计计算方法的数学模型复杂且远离现实。创新派又指责传统派观念陈旧、方法落后、视野狭隘，未能与新形势下的经济发展相适应。由于两派的纷争，西方国家的管理会计的理论与方法研究自此进入反思期。比如，1987 年，随着约翰逊与卡普兰联合编著的《相关性消失：管理会计的兴衰》一书的出版，轰动了整个西方会计学界。其观点认为当时的管理会计体系仍停留在过去几十年的基础上，没有实质性的创新与变革，难以适应新经济形势的发展需要，这种管理会计体系存在重大的危机，必须对管理会计进行根本性的变革才能适应新的经济环境。针对此观点，有的西方会计学家并不认可管理会计存在重大危机，也并不需要进行根本性的变革，认为虽然管理会计的技术方法与理论体系没有太大的改变，但管理会计的实践应用已发生重大改变，管理会计体系应在现有的基础上进行完善与发展，通过实践应用研究，摸索出一套能与实践应用相结合的管理会计的理论与技术方法体系，而非在现有的管理会计体系下进行彻底的变革。典型的代表作有，英国著名会计学家比姆尼与布拉米奇联合出版的《管理会计：发展而非变革》。

进入 20 世纪 90 年代以后，随着社会经济的不断发展，管理会计的环境也在不断变化，其研究已逐步从企业内部的价值增值转向适应企业外部的环境及企业的战略性规划上来，由此，管理会计进入研究主题的转变时期。比如，1997 年，美国著名会计学家希尔兹在《90 年代美国管理会计研究》中得出当时管理会计的研究呈现多元化发展的格局。同时，美国著名会计学教授阿特金森等在《管理会计的研究新趋向》中认为，管理会计在组织中以下 3 个领域将成为管理会计的理论与方法研