

高等院校财经专业系列教材

管理会计学

Management Accounting

第二版

主 编：邱玉莲 窦 炜
副主编：李 绮 黎精明 黎玉柱



经济管理出版社
ECONOMY & MANAGEMENT PUBLISHING HOUSE

高等院校财经专业系列教材



中青院 11 000881957



管理会计学

Management Accounting

第二版

主 编：邱玉莲 窦 炜

副主编：李 绮 黎精明 黎玉柱



经济管理出版社
ECONOMY & MANAGEMENT PUBLISHING HOUSE

图书在版编目 (CIP) 数据

管理会计学/邱玉莲, 窦炜主编. —2版. —北京: 经济管理出版社, 2012. 12
ISBN 978-7-5096-2251-3

I. ①管… II. ①邱… ②窦… III. ①管理会计 IV. ①F234.3

中国版本图书馆CIP数据核字(2012)第288184号

选题策划: 房宪鹏

责任编辑: 孟书梅

责任印制: 黄 铄

责任校对: 郭红生

出版发行: 经济管理出版社

(北京市海淀区北蜂窝8号中雅大厦A座11层 100038)

网 址: www.E-mp.com.cn

电 话: (010)51915602

印 刷: 三河市延风印装厂

经 销: 新华书店

开 本: 787mm×1092mm/16

印 张: 25.5

字 数: 518千字

版 次: 2013年1月第2版 2013年1月第1次印刷

书 号: ISBN 978-7-5096-2251-3

定 价: 38.00元

· 版权所有 翻印必究 ·

凡购本社图书, 如有印装错误, 由本社读者服务部负责调换。

联系地址: 北京阜外月坛北小街2号

电话: (010)68022974 邮编: 100836

前 言

管理会计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。它是将现代化管理与会计融合在一起，以加强内部经营管理，提高企业经济效益为目的，运用灵活多样的方式方法，通过对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，为企业的领导者和管理人员提供管理信息的会计。20 世纪 70 年代末 80 年代初，我国开始向发达国家学习并引进有关管理会计的知识。随后，在会计学界多次掀起了学习和运用管理会计，并建立适合中国国情的管理会计体系的热潮。1993 年，“两则”的颁布和实施，为管理会计在中国的发展提供了契机；市场经济体制的形成，现代企业制度的建立和健全，使管理会计的重要性日趋突出。在我国，多年的实践证明，管理会计在加强企业内部管理，实现企业利润最大化等方面发挥了巨大的作用。在我国高校的会计学专业，管理会计课程早已被列为专业主干课程。为了适应管理会计理论和实践的发展，满足管理会计课程教学的需要，我们组织编写了本教材。

本书立足于中国的国情，从中国的实际出发，借鉴、继承并发展管理会计的实践和理论研究的最新成果，在系统阐述管理会计的基本原理和技术方法的基础上，理论联系实际，力图使决策性管理会计、执行性管理会计与新时代管理会计发展的新领域达到有机的结合。

本书由邱玉莲、窦炜担任主编，李绮、黎精明、黎玉柱担任副主编。主编负责拟定全书的编写大纲，并对全书的初稿进

行修改和总纂。初稿各章及其思考题、练习题的执笔人如下：第一章由邱玉莲、黎玉柱编写；第二章、第三章、第四章由邱玉莲、朱琴编写；第六章、第七章由邱玉莲编写；第五章由朱新玲编写；第八章、第九章、第十四章由窦炜编写；第十章、第十二章由黎精明编写；第十一章、第十三章由李绮编写；第十五章由周莉编写；第十六章由胡高峰编写。

在本书的编写过程中，得到了武汉科技大学管理学院和经济管理出版社各位领导的大力支持，在此表示衷心的感谢。同时，对参与本书校对工作的项琳娜等人也表示感谢。

在编写中，参阅了国内外许多学者的最新研究成果，在此向这些会计学专家、学者深表感谢。

我们在编写过程中，尽管做了大量的工作，但由于水平有限，书中难免存在错误和疏漏之处，敬请读者批评指正。

编者

2006年8月

目 录

第一部分 基础性管理会计

第一章 管理会计总论	(3)
第一节 管理会计的形成与发展	(3)
第二节 管理会计的定义	(7)
第三节 管理会计的对象、职能和目标	(9)
第四节 管理会计的基本内容和特点	(12)
思考与练习	(15)
第二章 成本性态分析	(16)
第一节 成本及其分类	(16)
第二节 成本性态分析	(18)
第三节 相关范围的假设	(27)
第四节 混合成本的分解	(31)
思考与练习	(37)
第三章 变动成本法和完全成本法	(39)
第一节 变动成本法的基本内容	(39)
第二节 变动成本法与完全成本法的比较	(42)
第三节 对变动成本法与完全成本法的评价	(50)
思考与练习	(56)
第四章 本—量—利分析	(58)
第一节 本—量—利分析概述	(58)
第二节 盈亏临界点分析	(59)
第三节 本—量—利三因素依存关系的分析	(74)
第四节 本—量—利分析的扩展	(77)
思考与练习	(85)

第二部分 决策会计

第五章 经营预测	(91)
第一节 经营预测的基本原理	(91)
第二节 销售预测	(93)
第三节 利润预测	(103)
第四节 成本预测	(107)
思考与练习	(110)
第六章 短期经营决策基本方法	(114)
第一节 经营决策概述	(114)
第二节 经营决策常用的成本概念	(118)
第三节 经营决策的一般分析方法	(123)
思考与练习	(131)
第七章 短期经营决策实务	(133)
第一节 存货决策	(133)
第二节 生产决策	(146)
第三节 定价决策	(170)
思考与练习	(176)
第八章 长期投资决策基本方法	(179)
第一节 长期投资决策概述	(179)
第二节 长期投资决策的评价基础	(182)
第三节 长期投资决策的评价指标	(198)
第四节 长期投资决策评价指标的应用说明	(208)
思考与练习	(211)
第九章 长期投资决策实务	(213)
第一节 长期投资决策实务概述	(213)
第二节 长期投资决策实务评价	(215)
第三节 长期投资决策的新发展	(225)
思考与练习	(228)

第三部分 执行会计

第十章 全面预算管理	(233)
第一节 全面预算管理概述	(233)
第二节 全面预算的编制方法	(238)

第三节 全面预算的执行	(251)
第四节 几种其他的预算	(254)
思考与练习	(258)
第十一章 责任会计	(261)
第一节 责任会计概述	(261)
第二节 成本中心	(265)
第三节 利润中心	(268)
第四节 投资中心	(270)
第五节 内部转移定价	(274)
思考与练习	(280)
第十二章 企业业绩评价	(283)
第一节 企业业绩评价概述	(283)
第二节 功效系数法	(290)
第三节 经济增加值法	(297)
第四节 平衡记分卡法	(301)
第五节 战略性业绩评价方法创新	(308)
思考与练习	(311)

第四部分 管理会计的新发展

第十三章 作业成本会计	(315)
第一节 作业成本会计概述	(315)
第二节 作业成本计算方法举例	(320)
第三节 作业成本管理	(327)
思考与练习	(335)
第十四章 战略管理会计	(337)
第一节 战略管理概述	(337)
第二节 战略管理与战略管理会计	(341)
第三节 战略管理会计基本分析方法的突破	(346)
思考与练习	(353)
第十五章 人力资源会计	(354)
第一节 人力资源会计概述	(354)
第二节 人力资源成本会计	(360)
第三节 人力资源价值会计	(367)
思考与练习	(372)

第十六章 资本成本会计	(373)
第一节 资本成本会计的理论基础	(373)
第二节 资本成本会计理论构想	(375)
第三节 资本成本会计的理论价值及现实意义	(383)
思考与练习	(387)

附表

附表1 复利终值系数表 (FVIF 表)	(391)
附表2 复利现值系数表 (PVIF 表)	(393)
附表3 年金终值系数表 (FVIFA 表)	(395)
附表4 年金现值系数表 (PVIFA 表)	(397)

参考文献	(399)
------------	-------

第一部分

基础性管理会计

第一章 管理会计总论

管理会计是管理科学和会计科学相结合的产物。与财务会计比较,管理会计是一门年轻的学科,是从传统的、单一的会计系统中分化出来,并与财务会计并列存在而又相对独立的一门新兴的综合性交叉学科。管理会计的形成和发展,受社会实践和经济理论与方法的影响。一方面,社会经济的发展,要求企业加强内部管理,这就需要会计为管理者的决策提供有价值的信息;另一方面,多种经济理论和方法的形成,使得会计为管理者提供相关信息成为可能。因此,管理会计是社会经济发展和多种方法与理论共同作用的结果。

本章旨在介绍管理会计的形成与发展,管理会计的定义,管理会计的对象、功能和目标,管理会计的内容和特点等内容。

第一节 管理会计的形成与发展

与其他学科一样,管理会计也经历了由简单到复杂、从低级阶段到高级阶段的历史发展过程。随着社会经济和科学技术的不断发展,管理会计还会继续处于不断发展、完善的过程中。管理会计的形成和发展过程大体上可分为孕育与形成期、发展期和反思期三个阶段。

一、管理会计的孕育与形成阶段(20世纪初至50年代)

马克思曾经指出:“过程越是按社会的规模进行,越是失去纯粹个人的性质,作为对过程的控制和观念总结的簿记就越是必要。”19世纪末至20世纪早期,工业革命加速了资本主义经济的发展,促使企业生产规模迅速扩大,合伙经营和股份有限公司等企业组织形式相继出现,也为会计的发展提供了广阔的天地。由于所有权与经营权的分离,使向不参与经营的所有者呈报财务状况和经营成果成为会计的主要目标之一。曾经一度主要为管理当局提供的“财务信息”日益成为股东、投资者、信贷者和政府部门等各利益相关者的需求。于是,以复式记账法为基础,从

填制和审核会计凭证、登记账簿到编制会计报表的近代会计形成了。

20 世纪初,随着经济的发展,企业生产规模的扩大,市场竞争也开始激烈起来。企业家们开始意识到,企业的经营效益不仅取决于产量的增长和外部市场的交易价格,更重要的是取决于内部加工和交易的效率,即取决于成本的高低。要在激烈的市场竞争中处于有利地位,战胜对手,必须加强企业的内部管理,降低成本,获得最大限度的利润。于是,从内部管理需要的角度出发,企业效益衡量逐渐由单纯的外部因素确定转向内部成本的计算和控制,产生了关于直接材料成本、人工成本、制造费用等成本项目的分类以及具体的核算方法,成本会计日趋活跃。我们一般将此时的成本会计视为管理会计的前身。

在这一时期,由于股份公司的出现,所有权与经营权开始分离,从企业外界产生了对会计信息的极大需求,投资者对会计的处理程序和方法以及财务报表的要求有所增强,企业也意识到应向股东以及有关方面及时提供财务报表,以取得他们的信任。于是,从保护投资者的角度,美国率先开始了“公认会计原则”的研究和制定。公认会计原则的研究,把财务会计理论和实务的发展推到了一个新的高度,以财务报表为核心的会计理论研究成为这一时期会计研究的核心。1911 年,西方管理理论中古典学派的代表人物泰罗出版了著名的《科学管理原理》,开创了企业管理的新纪元。泰罗在认真总结传统管理经验及教训的基础上,着重强调从时间、动作的合理配合上研究生产工人的实际操作,目的在于通过科学分析工人在劳动中的机械动作,省去多余的动作和改良笨拙的动作,并切实执行较为完善的计算与监督制度,以使工人的生产作业科学化,从而最大限度地提高生产效率。泰罗的这种科学管理思想受到当时社会上和企业界的极大重视,它给企业管理理论和实践带来了重要的影响和变革。

但是,泰罗的科学管理理论具有一些根本性缺陷,如只注重对生产过程中个别环节的高度标准化和高效化,忽视了企业管理的全局以及企业与外部的关系;把具有主动性和创造性的劳动者看做是机器的附属物来管理,势必引起广大劳动者的不满等。

伴随着泰罗企业管理理论在实践中的广泛应用,原有的会计体系也发生了相应的变化,与泰罗的科学管理理论直接相联系的“标准成本”、“预算控制”和“差异分析”等技术方法开始被引入会计领域中,从而充实了成本会计的内容,也为会计直接服务于企业管理开辟了一条新的途径。此时的企业会计已经突破了单纯的事后计算而开始进行事前的计算和分析,并有意识地将事前计算与事后分析相结合。标准成本、预算控制和差异分析在会计领域的应用,表明原有会计体系的具体内容与基本结构发生了一定的变化,意味着成本会计已经开始向管理会计逐步过渡,此时的成本会计实际上就是初期的管理会计。

在此阶段,以标准成本、预算控制和差异分析为主要内容的管理会计,其基本点就是在企业的战略、方向等重大方向问题已经确定的前提下,协助企业解决在执

行过程中如何提高生产效率和生产经济效益的问题,但企业管理的全局、企业同外界关系的有关问题没有在会计体系中得到应有的反映,因此,有的学者称这个阶段为传统管理会计阶段。

20 世纪 40 ~ 50 年代,行为科学管理和数量管理理论在生产上得到了广泛应用,因此,需要有一种能为上述行为科学管理和数量管理服务的会计体系与之相配套。于是,专门以强化企业内部管理、提高经济效益为目的的现代管理会计体系就正式形成了,并于 1952 年在伦敦召开的国际会计师联合会(IFAC)年会上正式通过了“管理会计”(Management Accounting)这一专门术语,从此,企业会计分为财务会计和管理会计两大分支。

二、管理会计的发展期(20 世纪 50 年代至 80 年代)

第二次世界大战后,特别是 20 世纪 50 年代以后,西方国家的经济迅速发展,进入了所谓的战后期,其特点主要表现在:现代科学技术突飞猛进,并广泛应用于生产,推动了社会生产力的进步;资本进一步集中,企业规模日趋扩大,跨国公司大量涌现,企业的外部市场情况瞬息万变,市场竞争更加激烈,企业经营更趋复杂;生产经营的社会化程度空前提高,企业内部各部门乃至职工个人之间的联系普遍增强。这些新的环境和条件,对企业管理也提出了相应的新要求:一方面要求企业内部管理更加合理化、科学化;另一方面,要求企业要重视对企业外部经济环境与客观条件的研究,为企业正确地进行经营决策提供客观依据,使企业具有较高的灵活反应能力和适应能力,提高企业决策者所作决策的科学性及其主观判断同外界客观经济情况的适应程度。

第二次世界大战后经济的特点和要求,直接冲击了战前曾风靡一时的泰罗科学管理学说,而代之以西蒙为代表的现代管理科学。现代管理科学广泛吸收自然科学和管理科学的研究成果,形成了以运筹学、行为科学为主要支柱,且包括系统科学、电子计算机技术在内的一整套能较好适应战后经济特点与要求的方法和理论,从而有效地克服了泰罗学说的重要缺陷。

现代管理科学的发展及其在企业管理中成功的应用,为现代管理会计奠定了理论和方法基础,使早期的管理会计的技术方法得到了进一步的发展,并进一步拓展了会计的管理职能,即从解释过去转向控制现在和筹划未来。例如,借助于运筹学中的有关理论和技术,建立了经营决策会计、投资决策会计;以行为科学为指导思想,建立了责任会计的方法体系等,基本上形成了以预测决策会计为主,以规划控制会计和责任会计为辅的现代管理会计新体系。20 世纪 50 年代开始,英美等发达国家将管理会计课程列入了高等院校会计和其他相关专业的主干课程,西方的会计学者撰写了大量的管理会计教材、专著、论文等。一些发达国家及国际会计师联合会的组织里,还出现了单独的管理会计协会,这标志着早期的管理会计已产生了质的飞跃,并发展成为以现代管理科学为依据的“决策与计划会计”和以行为科学

为指导思想的以“执行会计”为主体的现代管理会计结构体系。

三、管理会计的反思期（20 世纪 80 年代至今）

20 世纪 80 年代中期以来，社会经济环境发生了巨大的变化。其主要特征表现为：第一，生产顾客化。由于经济的高度发展，社会富裕程度的提高，消费者的需求逐渐变得更具选择性，从过去追求时尚转向标新立异、突出个性，即向多样化、个性化方向发展。这种社会需求的重大变化，相应地要求企业的生产组织要由传统的、以追求“规模经济”为目标的“大量生产”模式转向能对顾客多样化、个性化的需求迅速做出反应的“顾客化生产”模式——柔性制造系统（Flexible Manufacturing System, FMS）。社会经济环境的变化，使以传统的大批量和常规化生产为基础的管理会计的理论和方法难以适应。第二，科学技术的迅速发展。科学技术的发展直接和间接地对管理会计产生了影响。一方面，高新技术的发展使生产高度自动化，形成了新的生产管理系统，从而对管理会计也提出了新的要求。例如，在高新技术条件下，为了消除一切不必要的作业而提出的“适时生产系统”（Just-in-time Production System）、为了没有任何缺陷地执行各种作业而提出的“全面质量管理”（Total Quality Control）等都对管理会计提出了更高的要求。另一方面，科学技术的发展直接影响着管理会计的发展方向，计算机的使用，使一些较复杂的方法在管理会计中的应用成为可能，也使企业内部各部门之间以及企业与外部的信息交流发生了革命性的变化，从而为决策者做出科学、合理的决策及时提供信息。第三，竞争的国际化。在市场经济中，竞争无处不在。适应世界经济趋于一体化的发展，竞争已超出了国界日趋国际化。现在的竞争已经不仅是产品、能源、原料等生产要素的国际间的流动，而且还涉及企业的人力资源这一关键要素的全球性流动。竞争的国际化，也对传统管理会计的理论和方法提出了新的挑战。

社会经济环境的变化，使人们开始对原有的管理会计的理论和方法进行反思，认识到原有的管理会计的很多技术和方法已难以适应新形势下的经济发展，必须做出相应的变革。为了适应社会经济条件的重大变化和科学技术的迅速发展，人们开始研究新的环境的变化对管理会计所带来的影响，并对原有的管理会计的领域进行了扩展，从而产生了许多新的领域，例如，战略成本会计、国际管理会计、人力资源会计、作业成本计算与作业管理、质量成本会计等等，都是 20 世纪后期管理会计发展中形成的新领域，从而使管理会计从广度、深度和高度上提高到了一个新的水平。

第二节 管理会计的定义

1952年,国际会计师联合会年会上正式通过了“管理会计”这个名词,但其后,对管理会计的定义则各不相同。

一、国外对管理会计的定义

尽管管理会计的理论和实践起源于西方国家,但至今西方还未形成一个统一的管理会计定义。国外对管理会计的定义先后经历了狭义管理会计和广义管理会计两个阶段。

狭义的管理会计又称微观管理会计。20世纪70年代以前,西方会计学界一直是从狭义上来定义管理会计的。狭义的管理会计认为,管理会计是只向企业内部管理者提供进行规划和控制所需信息的内部会计。

1958年,美国会计学会(American Accounting Association, AAA)管理会计委员会对管理会计提出了如下的定义:“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,并做出能达到上述目标的明智的决策。”

1966年,美国会计学会发布的《基本会计理论》认为,所谓管理会计,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,以帮助管理人员制定合理的经济目标,并为实现该目标而进行合理决策。

很显然,上述对管理会计的定义将管理会计的活动领域限定在企业环境之内,属于微观的范畴。综合上述狭义的管理会计定义可知,其核心内容有:管理会计工作的主体是企业,即以企业为主体开展其管理活动;管理会计是为管理者实现管理目标提供服务的;管理会计的手段是运用专门的方法对财务信息等进行深加工和再利用;管理会计是一个信息系统。

1981年,全美会计师协会(National Accounting 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营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。管理会计还包括编制供诸如股东、债权人、规章制度机构及税务当局等非管理集团使用的财务报表。并指出,管理会计同样适用于非营利的机关团体。从这个定义中可以看出,管理会计的活动领域不再仅限于“微观”,而是扩展到了“宏观”。

1982年,英国成本与管理会计师协会(Institute of Cost and Management Accounting, ICMA)给管理会计下了一个更为广泛的定义,把管理会计的范围扩大到

除审计以外的所有的会计分支,认为管理会计是“向管理当局提供所需要信息的那一部分会计工作,使管理当局得以确定方针政策;对企业的各项活动进行计划和控制,保护财产的安全;向企业外部人员反映财务状况;向职工反映财务状况;对各个行动的备选方案做出决策。为此,需要编制长期计划;确定短期经营计划;对实际业务进行记录;采取行动纠正偏差,将未来的实际业务纳入轨道;获取并控制各种资金”。在这个定义中,将财务会计也纳入了管理会计的范围,认为,财务会计的一切工作都是服务于管理需要的,对外报表也是决策的依据之一。

1988年,国际会计师联合会下设的财务和管理会计委员会在发表的《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。”

综合上述广义的管理会计的定义可知其核心内容为:是以企业为主体展开其管理活动;管理会计为管理者实现管理目标提供服务,同时也为股东、债权人、规章制度制定机构及税务部门等非管理集团服务;作为一个信息系统,它所提供的财务信息包括用来解释实际和计划所必需的货币性和非货币性信息;从内容上看,管理会计既包括财务会计,又包括成本会计和财务管理。

二、国内对管理会计的定义

20世纪70年代末,西方管理会计学的理论才开始传入我国。对什么是管理会计,也存在着不同的观点。

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、资本三个中心,分析过去,控制现在,规划未来的一个会计分支。”^①

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此对日常发生的一切经济活动进行规划与控制,并帮助企业领导进行各种决策的一整套信息处理系统。”^②

余绪缨教授认为:“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。”^③

① 汪家佑:《管理会计》,经济科学出版社,1987年版,第1页。

② 李天民:《管理会计学》,中央广播电视大学出版社,1984年版,第13页。

③ 余绪缨:《管理会计学》,中国人民大学出版社,1999年版。