



高等院校“十二五”重点规划教材
会计专业精品系列

曲晓辉 / 总主编

管理会计

郭晓梅 / 编著



立信会计出版社
LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

013065087



高等院校“十二五”重点
会计专业精品系列 曲

F234.3-43
91

管理会计

郭晓梅 / 编著



北航 C1672928



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

F234.3-43

91

780230810

图书在版编目(CIP)数据

管理会计/郭晓梅编著. —上海:立信会计出版社,
2013.5

高等院校“十二五”重点规划教材

ISBN 978-7-5429-3676-9

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(2012)第 231135 号

责任编辑 黄成良

封面设计 周崇文

管理会计

出版发行	立信会计出版社		
地 址	上海市中山西路 2230 号	邮政编码	200235
电 话	(021)64411389	传 真	(021)64411325
网 址	www.lixinaph.com	电子邮箱	lxaph@sh163.net
网上书店	www.shlx.net	电 话	(021)64411071
经 销	各地新华书店		

印 刷	浙江省临安市曙光印务有限公司		
开 本	787 毫米×1092 毫米	1/16	
印 张	23	插 页	1
字 数	424 千字		
版 次	2013 年 5 月第 1 版		
印 次	2013 年 5 月第 1 次		
印 数	1—3100		
书 号	ISBN 978-7-5429-3676-9/F		
定 价	39.00 元		

如有印订差错,请与本社联系调换

前 言

自1956年国际会计师联合会正式提出管理会计这一概念以来,管理会计已走过了将近60年的历史。经历了萌芽、成长、发展阶段,期间也曾迷茫、失落,但最终适应经济环境变化而重新焕发青春。作为一门旨在向管理者提供相关信息,以帮助管理者有效管理,实现企业目标的综合性学科,管理会计在记录成本信息、提供决策相关信息和帮助企业提供计划和控制信息方面,发挥着重要作用。随着当前制造环境的变化和服务业的兴起,出现了适应企业管理主题变革的新技术和新方法,管理会计在不断地发展和进步。这不仅为企业管理实务提出更高的要求,也为教学指明了方向。

为了反映学科改革的主要精神,吸收国内外会计学科教学、科研上的最新成果,我们组织了长期从事本学科教学和研究的专家编写了这套“会计专业精品系列”,《管理会计》便是其中之一。

本书包括五个部分:第一篇导论,对管理会计的基本框架及其发展现状做介绍;第二篇成本基础与成本计算系统,介绍管理会计中基本的成本概念以及对管理会计计划、控制职能发挥基础作用的成本计算系统;第三篇决策会计,介绍管理会计如何通过信息的加工整理,为长短期决策服务;第四篇计划与控制会计,介绍管理会计服务于计划与控制的基本方法;第五篇战略管理会计,介绍了管理会计新发展的几种基本理论和方法,如战略管理会计、战略成本管理、战略控制系统等,这些内容相对独立,可以当作专题来讲授。

为了体现本课程的地位和作用,实现其教学目标,本书汲取了国内外相关主流教材的优点,也融合了作者多年教学的经验。在系统讲述管理会计基本理论和基本方法的同时,补充了本学科在新的经济环境下的发展。为了使读者更好地理解各章基本知识的实际应用情况,培养应用能力,尽可能地在每章安排一个案例,模拟现实经济活动中可能面临的问题,使读者了解理论的现实应用背景,透过纷繁复杂的

环境对信息进行去伪存真,加工整理,从而在思考中掌握相关的理论,并形成将理论转化为解决现实问题的能力。有些章节还安排了相应的背景小知识,以使读者进一步了解相关知识的背景。教师可以以此出发点展开,鼓励学生进一步的调研或思考。为了便于教学,本书配有相关教学资源,任课老师可发 E-mail 至邮箱 chenggen765@163.com 联系索取。

本书可作为普通高等院校的经济管理类专业会计课程的教材,还可以作为企业管理人员、会计与财务等财经岗位在职人员进行后续教育、培训及自学的参考书。

本书编撰的具体分工是:第一到第二章、第十四到第十六章由郭晓梅编写,第三到第五章由郭晓梅、张蓉共同编写,第六到第十章由郭晓梅、苏颖共同编写,第十一到第十三章由郭晓梅、应丽梅共同编写。郭晓梅负责总体框架设计、编写提纲的拟定、各章初稿的修订与全书的总纂和定稿。

尽管我们在编写过程中作了力所能及的努力,但是,由于学识有限,书中的不妥、疏漏,甚至错误在所难免,敬请广大读者批评指正。

编者

2013年3月

目 录

第一篇 导论	1
第一章 管理会计的基本框架	3
第一节 企业管理与管理会计	3
第二节 管理会计师与职业道德	13
本章小结	16
主要术语	17
思考题	17
第二章 管理会计的形成与发展	19
本章小结	25
主要术语	26
思考题	26
第二篇 成本基础与成本计算系统	27
第三章 成本基础与成本分类	29
第一节 成本计算基础	29
第二节 成本的分类	31
本章小结	37
主要术语	38
思考题	38
第四章 变动成本计算法	40
第一节 变动成本计算法概述	40
第二节 变动成本计算法与完全成本计算法的比较	42
第三节 变动成本计算法的应用	50
本章小结	54
主要术语	55

2 管理会计

案例	55
思考题	57
第五章 作业成本计算法	59
第一节 作业成本计算系统	59
第二节 作业成本计算法与传统成本计算法的比较	67
第三节 作业成本计算法的应用	70
本章小结	74
主要术语	74
案例	74
思考题	75
第三篇 决策会计	77
第六章 决策概述	79
第一节 预测	79
第二节 决策	82
本章小结	86
主要术语	87
案例	87
思考题	87
第七章 成本性态分析与本量利分析	89
第一节 成本性态分析	89
第二节 半变动成本的分解	96
第三节 本量利分析	102
本章小结	115
主要术语	115
案例	115
思考题	116
第八章 定价决策	118
第一节 影响定价决策的主要因素	118
第二节 成本基础定价法	120
第三节 目标成本定价法	122

215	第四节 定价的策略·····	123
215	本章小结·····	125
215	主要术语·····	125
215	案例·····	125
225	思考题·····	126
225	第九章 经营决策 ·····	128
225	第一节 经营决策应考虑的成本概念·····	128
225	第二节 经营决策·····	134
225	第三节 不确定性条件下的决策·····	144
225	本章小结·····	148
225	主要术语·····	149
225	案例·····	149
225	思考题·····	150
225	第十章 长期投资决策 ·····	152
225	第一节 长期投资决策概述·····	152
225	第二节 长期投资评价指标·····	159
225	第三节 长期投资决策分析·····	166
225	本章小结·····	170
225	主要术语·····	171
225	案例·····	171
225	思考题·····	172
225	·····	·····
225	第四篇 计划与控制会计 ·····	173
225	第十一章 全面预算管理 ·····	175
225	第一节 全面预算概述·····	175
225	第二节 全面预算的编制·····	178
225	第三节 预算控制·····	193
225	本章小结·····	204
225	主要术语·····	205
225	案例·····	205
225	思考题·····	207

4 管理会计

第十二章 标准成本系统	210
第一节 标准成本系统概述	210
第二节 标准成本的制定	212
第三节 成本差异计算与分析	215
第四节 新制造环境下的标准成本法	225
本章小结	227
主要术语	228
案例	228
思考题	229
第十三章 责任会计	232
第一节 分权制与责任会计概述	232
第二节 责任中心及其业绩评价	235
第三节 内部转移价格	250
第四节 激励机制	259
本章小结	265
主要术语	266
案例	266
思考题	267
第五篇 战略管理会计	271
第十四章 战略管理会计	273
第一节 战略管理会计的含义与特征	273
第二节 战略管理会计的主要分析工具	276
本章小结	290
主要术语	290
思考题	290
第十五章 战略成本管理	292
第一节 作业成本管理	292
第二节 寿命周期成本管理	297
第三节 质量成本管理	304
第四节 环境成本管理	311

本章小结·····	322
主要术语·····	322
思考题·····	323
第十六章 战略控制系统·····	324
第一节 战略规划·····	324
第二节 战略预算控制与责任会计系统·····	328
第三节 战略业绩评价体系·····	338
第四节 平衡计分卡·····	345
本章小结·····	353
主要术语·····	353
思考题·····	354
参考文献·····	355

第一篇 导 论

企业经营管理,需要各种各样的信息支持,其中最主要的是会计信息。管理会计,由于为企业的决策、计划和控制提供着重要信息,而在信息系统中扮演着重要角色。同时,随着经济环境的变化,战略在企业经营管理中日益发挥重要作用,管理会计的领域,也从服务于经营管理,延伸到帮助企业实现战略管理的领域中。本篇主要带你认识管理会计,掌握管理会计的基本框架,同时你也将了解管理会计的基本发展脉络。这将为以后各篇的学习奠定基础。

第一章 管理会计的基本框架

【学习目标】

1. 了解企业管理的流程及其对会计信息的需求；
2. 掌握管理会计的含义与作用；
3. 了解管理会计的信息质量特征；
4. 了解管理会计师在组织中的作用及其技能要求；
5. 了解管理会计师的职业道德。

在当今激烈的竞争环境之中,企业要保持长盛不衰,实非易事。久负盛名的百年柯达,就因战略定位不当,最终走向失败,在一夜之间申请破产。企业持续经营之道,在于准确进行战略定位,并采取适当措施,有效实施战略,这既需要企业做出科学决策,也需要企业恰当地实施决策,以实现既定目标。计划和控制,是企业管理的两大基本职能,这两大职能,既可以在企业的战略层面实施,也可以在企业的管理和经营层面实施。不论在哪一层面,实现计划和控制,均需要信息的支持。管理会计,则是为企业管理服务的主要信息系统之一。本章首先介绍企业管理的流程及管理会计的作用,接着带你认识管理会计,通过了解其与财务会计的区别联系、了解其基本框架结构和职能,从而把握管理会计的内涵与外延。当然,你还将了解管理会计师的职能作用和知识体系要求,从而更好地规划自己的职业未来。

第一节 企业管理与管理会计

一、企业管理流程及其对会计信息的需求

企业必须持续地为股东创造价值,才能保证持续经营与发展。其经营所带来的现金流量,必须足以弥补成本,并产生足够的投资报酬,以便为企业带来源源不断的增值。要实现这一目标,企业必须制订相应的战略和计划。战略是实现企业既定目标的行动过程,它提供总体的计划和思路,指出如何完成企业的目标和实现企业长期目标的手段与途径。而计划则反映企业在1年内的行动方

向。之后,企业通过控制,来保证其目标的实现。这一切通过不同级别管理者的管理来实现。典型的管理流程,包括了以下几个阶段:① 确定组织的目标;② 收集可能的备选方案;③ 收集与备选方案有关的信息;④ 在不同的备选方案之间进行选择,并选定方案;⑤ 实施选定的方案;⑥ 归集实际结果,并与所确定的目标进行对比;⑦ 针对实际与目标的差异,调整行动或修正方案。

前四个阶段便是企业的战略制订过程,而后三个阶段则是控制过程,帮助企业实施战略。而贯穿于这几个阶段的是计划(planning)和控制(control)这两个基本职能。进行计划时,管理者需要在预测未来的基础上,设定目标,收集备选方案和相关信息,并最终选择方案。其本身就是一个决策过程,即在不同的备选方案之间进行选择的过程。控制是指对经营活动进行监督,以确保其朝着既定的方向发展的过程。实施控制时,企业必须进行合理组织、实施激励,并对过程进行监督。组织是指建立企业经营活动中所必须遵循的框架的过程。它包括指派员工和确定管理者的职责及权限等内容。激励是指根据员工的需求设立某些目标,并以此来促使员工的行为或活动符合组织的期望,以利于实现企业的目标。监督是指检查工作是否按照既定的计划、标准和方法进行,调整实际与计划之间的偏差,并考虑应当采取的改进措施,以确保目标实现的过程。在控制阶段,管理者也必须不时地做出决策,以确定责任制的构成、人员权力的分派、业绩评价制度和激励机制的设计等。

接着,企业就要寻找实现目标的可能行动方案。这些方案,有的将长期占用企业的资源,影响企业的整体竞争能力,与企业的长远发展息息相关,称为战略决策,这类决策主要为企业的最高管理当局所制订;有的则将战略决策转化为更加详细和具体的计划,考虑如何有效地使用资源,关心的是企业当前的经营环境,当前条件下人财物等资源的配置,也称为战术决策(或经营决策),一般为中层管理者所关注。但不管是什么样的方案,企业都必须取得与未来经营机会、环境等相关的信息。然后,企业必须收集备选方案在未来不同自然条件下的信息,包括方案对企业增长率、市场份额、现金流量等方面的影响。在收集完信息后,企业才能对方案进行取舍。在选择过程中,企业要对不同方案的长期现金流量进行分析对比,还要考虑各种定性因素的影响,最终才能确定最能实现企业目标的方案。从目标的识别到方案的选定,这一个过程称为计划。计划的财务表达,就形成了企业的预算。

预算将企业所确定的各种计划,转化成实施计划的具体步骤,并以货币形式加以体现,最终统一成反映企业未来预期的主预算。预算过程同时也是沟通过程,使企业的各个部门、各个成员了解其在实施管理者决策中所起的作用。接着,企业的管理控制就开始起作用了。企业在实施计划过程中对完成的业绩进行计量、报告并采取相应的修正措施,以确保目标的实行。在此过程中,管理人员编制业绩报告,并将其定期提供给负责实施计划的管理者。业绩报告通过将

实际结果和计划相对比而起反馈作用。业绩报告特别指出未符合计划之处,从而使管理者能将精力放在异常情况之上,采取措施矫正行为或修订计划。

总的来说,管理流程包括了计划决策和控制两个部分。计划指出了行动方向,决策则在不同备选方案之间进行选择。两者是密不可分的,管理者所订的计划,同时也是所做的决策。而控制则确保行动符合既定目标。计划和控制,可以在不同的管理层面展开:战略层面(高层),战术层面(中层)和经营层面(基层)。战略层面的计划与控制,关系到企业的全面和长远发展,需要确定企业的目标,实现目标所需要的资源和政策。经营层面的计划和控制,则是由一线员工对上一层次的计划和控制的具体实施,确保特定任务有效地完成。下一管理层执行上层决策和计划的过程,属于控制过程,同时也是决策过程,决策与控制是密不可分的。

会计在企业的战略计划和经营计划过程中发挥着重要作用。企业通过制订长期的财务计划来为战略计划提供支持。在此过程中,会计提供新厂房的投资额、利润预测、现金流量预测、财务可行性等信息。在经营计划过程中,企业必须做出资源分配的决策,如找出重点的产品或顾客,合理定价等。会计可以提供不同产品、服务和顾客、品牌、营销渠道等盈利能力分析报告。而全面预算(comprehensive budget)则将企业的经营计划转化为1年期的财务计划。通过全面预算,企业的长期财务计划和各个部门的日常财务目标联系起来。销售部门有销售预算,生产部门有生产预算,而采购部门则有采购预算。在计划过程中,管理者面对着各种各样的选择:生产什么样的产品,销售量应当是多少,如何定价,是否要接受或拒绝客户的特殊订单,向哪个供应商进货,是否要维持、削减或者取消某项成本等。这些决策,都离不开会计提供的信息。会计还通过报告经营单位等责任中心的收入、成本、资产的信息来帮助实现对经营活动的成本控制。

会计在业绩评价和奖励中,同样发挥着重要作用。在控制过程中,为了确保目标的实现,管理当局必须得到以业绩报告(performance report)反馈的信息。经理必须定期得到业绩报告,反映其各类产品的实际成本信息,并将实际成本与计划成本相对比,对于实际成本与计划成本的差异,必须分析并明确原因。可能需要调整生产成本的目标,也可能需要采用其他供应商所提供的材料。最后,为了控制人们的行为,激励是必不可少的。根据会计提供的对员工和管理者业绩的评价结果,可以实现对人员的奖惩。

为企业以计划和控制为核心的管理活动,提供各类信息支持,甚至直接参与其中的,就是管理会计(managerial accounting,或 management accounting)。

二、管理会计的含义与作用

(一) 管理会计的含义

要把握一个学科的内涵和外延,定义是必不可少的。而且,由于经济环境变

化,管理会计的技术方法和职能作用也发生变化,因此,其定义,也就相应发展了。IMA(Institute of Management Accountants)在2008年的管理会计公告中所给出的定义如下:“管理会计是一种参与企业的决策、计划和业绩管理系统的职业,以财务报告形式提供专业知识以帮助管理当局制定和实施组织的战略。”^①而在1981年,IMA所给出的定义为:“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管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。”^②从定义的变化看,管理会计已经从记录经济业务,为管理者提供信息的辅助支持作用,向参与战略决策的管理活动转变,通过企业业绩管理、计划预算,提供风险管理、内部控制、财务报告、成本管理等专业知识和技能,提高企业的竞争力,促进企业成功,并最终为企业的价值创造做出贡献。

因此,管理会计包含两个主要的内容:参与和支持企业的战略管理(含战略决策与控制)及平衡企业的经营管理(包含经营决策和控制)。对于战略管理层面,管理会计主要内容是制定和沟通战略,识别和管理企业的风险,开发评估组织业绩的计量系统并分析不同的备选决策方案。对于经营管理层面,则是帮助分权的组织制订并执行支持战略目标的经营计划,具体包括计划未来、组织内部沟通与协调、评价和奖励。而本教材的篇章设计,也相应地分为经营层面的管理会计和战略层面的管理会计两大板块。

(二) 管理会计与财务会计的区别与联系

由于服务对象与企业关系的不同,会计有财务会计和管理会计之分。财务会计主要向企业的外部使用者提供信息,帮助他们做出在不同企业之间分配资源的决策(如购买哪家公司的股票、向哪家企业提供贷款等)。而管理会计则主要为企业的管理者提供服务,帮助他们做出企业内部的资源分配决策(如进入哪个市场、生产哪种产品、奖励哪个部门等)。管理会计的本质,可从管理会计和财务会计的对比中进一步得到了解。

管理会计与财务会计的主要区别在于:

(1) 使用者不同。这是管理会计与财务会计的根本区别。财务会计报告的使用者,主要包括企业的所有者,潜在的投资者,债权人和其他社会集团如供应商、顾客、职员和政府等。其共同之处是身处企业之外,不直接参与企业的经营管理,需要通过财务报告,评估管理人员的经营业绩,评价他们在企业中的经济利益,并做出是否参与或继续参与企业活动的决策。从这个角度看,财务会计侧重于对外服务。而管理会计是为企业的管理当局服务的。它通过各种专门的技术方法,向企

① IMA: Statements on Management Accounting: Definition of Management Accounting, 2008.

② IMA: Statements on Management Accounting: The Definition of Management Accounting, 1981.

业的各级管理人员提供有关的经济信息,以利于其制定目标,做出决策,编制计划,进行控制和评价业绩。从这个角度看,管理会计侧重于对内服务。

(2) 报告的强制性程度和依据的标准不同。财务会计主要是对外服务的,必须严格遵守一定的规范和依据,以统一的标准即公认会计准则为依据,提供给外部使用者,其编制是强制的。而管理会计是企业内部管理个性化需求的产物,强调为特定的信息使用者提供相关的信息,不受公认会计准则的约束,不强制要求建立。管理会计可以根据企业的类型,管理人员的要求和决策的类型,采用灵活多样的方法,获取信息,进行加工处理。不存在统一的标准或固定的规范或依据。

(3) 信息类型不同。财务会计主要以已完成或已发生的交易和事项作为加工对象,所生产的信息面向过去,以货币信息为主。而管理会计则主要以预计将要发生的和企业未来的经济行为为加工对象,所产生的信息面向未来,货币性和非货币性信息并重,甚至可能大量依赖非货币信息。

(4) 信息的准确性程度不同。财务会计要求借贷平衡,有严密的勾稽关系加以验证,其信息必须客观和可验证。而管理会计强调相关性,近似胜于精确。在决策和计划之中,需要考虑的是未来的信息,由于无人能准确地预测未来,所以,提供的信息总是存在一定的估计。如果等待以获得进一步信息消除未来不确定因素,则消耗了大量时间和资源,却未必能带来相应的收益。而且,管理会计大量依赖非货币信息,这些信息也是无法精确表述的。

(5) 报告形式和频率的不同。财务报告的形式较为固定,主要包括资产负债表、利润表和现金流量表。由于财务报表资料是总括性的资料,而使用者对信息的需要越来越大,有些资料无法为现行的财务报表体系所容纳,只好通过表下或表外附注的形式来披露。按公认会计准则的要求,财务报告必须按一定的期间(如年、季度、月份)来编制,以反映企业作为一个会计主体在特定期间的财务状况和经营成果。而管理会计可以根据需要编制各种各样的报表,报表形式可以自由设计。所提供的企业详细资料的报告,可以根据企业整体来编制,也可以仅对某一个组成部分来编制。在编制时间上可以不受固定期间的限制,可以按年、季度、月份来编制,也可以按周、按天来编制。可以编制过去期间的报表,也可以编制未来某一期间的报表。总之,要根据管理的需求,在适当的时间、以适当的形式、向适当的人提供相关的信息。

(6) 报告主体的不同。财务报告反映的是企业作为一个整体的财务状况和经营成果。企业所从事的经营业务可能跨越不同的领域,甚至可能属于不同的法律主体。但是,在编制财务报告时必须反映其作为单一主体的情况,所以企业甚至有可能要编制合并报表。而管理会计更关心的是组织内各个组成部分的情况,必须反映个别产品、个别作业、个别部门、个别员工或其他责任单位的情况。

尽管管理会计与财务会计之间存在如此多的差异,它们之间仍存在一定的联系。其一,它们共同为管理者履行资源的托管责任服务。财务会计具有反映