

••• 高等院校“十三五”财经会计类规划教材

A

管理会计学

杨 英 周建龙◎主编



北京师范大学出版集团
BEIJING NORMAL UNIVERSITY PUBLISHING GROUP
安徽大学出版社

••• 高等院校“十三五”财经会计类规划教材

管理会计学

主 编 ◎ 杨 英 周建龙
副主编 ◎ 崔文琴 曹永生
编写人员 ◎ 周书灵 李军改
 余 婷 吴 洋



北京师范大学出版集团
BEIJING NORMAL UNIVERSITY PUBLISHING GROUP
安徽大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

管理会计学/杨英,周建龙编著. —合肥:安徽大学出版社, 2018. 3

ISBN 978-7-5664-1541-7

I. ①管… II. ①杨… ②周… III. ①管理会计 IV. ①F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2018)第 039269 号

管理会计学

Guanli Kuaijixue

杨 英 周建龙 编著

出版发行: 北京师范大学出版集团
安徽大学出版社
(安徽省合肥市肥西路3号邮编230039)
www.bnupg.com.cn
www.ahupress.com.cn

印 刷:安徽省人民印刷有限公司

经 销:全国新华书店

开 本:184mm×260mm

印 张:24

字 数:512千字

版 次:2018年3月第1版

印 次:2018年3月第1次印刷

定 价:66.00元

ISBN 978-7-5664-1541-7

策划编辑:邱 昱 姚 宁 方 青

责任编辑:方 青 王瑞珺

责任印制:陈 如

装帧设计:李伯骥

美术编辑:李 军

版权所有 侵权必究

反盗版、侵权举报电话:0551-65106311

外埠邮购电话:0551-65107716

本书如有印装质量问题,请与印制管理部联系调换。

印制管理部电话:0551-65106311

◆ 前言 ◆

管理会计注重将管理理论、方法与会计有机地融为一体，为企业管理人员提供有用的相关信息。本教材是安徽大学出版社“十三五”规划系列教材之一，内容丰富、体系合理，案例翔实新颖，并配备了题型多样的复习思考和练习题，系统地介绍了管理会计的基本原理、方法和内容，在每一章开篇都安排了导入案例，以期引入本章的内容，将原理与应用实践有机地结合，以达到更好的教学目的。

本书主要介绍了管理会计信息系统以及在当今企业经营环境下，管理会计在企业日常经营管理中为管理者做出正确决策所起的重要作用。阐述了本量利分析的相关概念，重点阐述了如何确定盈亏平衡点，有关因数变动对临界点和目标利润的影响以及本量利分析在经营决策中的应用等问题。介绍了变动成本法的基本原理以及与完全成本算法的区别，同时还阐述了变动成本法与完全成本法的互补和统一的成本计算体系问题。阐述了作业成本算法的原理以及如何设计一套合理的作业成本计算系统，并介绍了如何利用作业成本信息帮助企业管理人员做出正确决策等内容。

本书共分十四章，参与本书各章编写的老师来自铜陵学院周建龙（第一章）、崔文琴（第二章、第四章、第八章）、余婷（第六章、第九章）、曹永生（第三章、第五章、第七章）、李军改（第十章、第十一章、第十三章）、杨英（第十二章）、吴洋（第十四章）。全书由杨英、周建龙担任主编，负责全书的大纲编拟，框架结构设计，修改、补充、定稿。副主编崔文琴、曹永生做了大量的协助工作。

编者

2017年4月

◆ 目 录 ◆

001	▶	第一章
		管理会计概述
004	▶	第一节 管理会计概念框架
010	▶	第二节 管理会计的发展历程
014	▶	第三节 管理会计与财务会计的区别与联系
019	▶	第二章
		成本性态分析及变动成本法
022	▶	第一节 成本概述
023	▶	第二节 成本按性态分类
032	▶	第三节 成本性态分析
036	▶	第四节 变动成本法
038	▶	第五节 变动成本与完全成本法的比较
049	▶	第三章
		本量利分析
052	▶	第一节 本量利分析概述
058	▶	第二节 保本分析
075	▶	第三节 保利分析
085	▶	第四节 复杂情况下的本量利分析

097 ▶ 第四章 预测分析

- 100 ▶ 第一节 预测分析概述
- 102 ▶ 第二节 销售预测
- 110 ▶ 第三节 生产与成本预测
- 115 ▶ 第四节 利润与资金需求量预测

122 ▶ 第五章 成本与经营决策

- 125 ▶ 第一节 决策分析概述
- 126 ▶ 第二节 相关成本概念和经营决策分析方法
- 130 ▶ 第三节 生产决策分析

154 ▶ 第六章 产品定价决策

- 157 ▶ 第一节 定价目标与影响价格的因素
- 161 ▶ 第二节 以市场需求为导向的定价决策方法
- 165 ▶ 第三节 以成本为导向的定价决策方法
- 172 ▶ 第四节 其他定价策略

178 ▶ 第七章 存货决策

- 181 ▶ 第一节 存货决策概述
- 183 ▶ 第二节 经济订货批量决策
- 192 ▶ 第三节 ABC 分类管理与控制

201 ▶ **第八章**
项目投资决策

- 204 ▶ 第一节 项目投资决策基础
- 213 ▶ 第二节 项目投资决策指标
- 221 ▶ 第三节 典型项目投资决策
- 225 ▶ 第四节 项目投资决策的延伸

231 ▶ **第九章**
全面预算

- 234 ▶ 第一节 全面预算的意义和作用
- 237 ▶ 第二节 全面预算的编制原理
- 240 ▶ 第三节 预算控制的几种形式

257 ▶ **第十章**
标准成本制定与差异分析

- 260 ▶ 第一节 标准成本的概念与种类
- 261 ▶ 第二节 标准成本的制定
- 267 ▶ 第三节 标准成本的差异分析
- 273 ▶ 第四节 成本差异的账务处理

278 ▶ **第十一章**
作业成本管理

- 281 ▶ 第一节 作业成本法概述
- 285 ▶ 第二节 作业成本法的计算方法
- 290 ▶ 第三节 作业成本管理

295 ▶▶ **第十二章**
绩效评价与管理

- 298 ▶ 第一节 绩效评价与管理概述
- 299 ▶ 第二节 责任中心的确认
- 306 ▶ 第三节 责任中心的绩效评价指标及计量

317 ▶▶ **第十三章**
战略成本管理

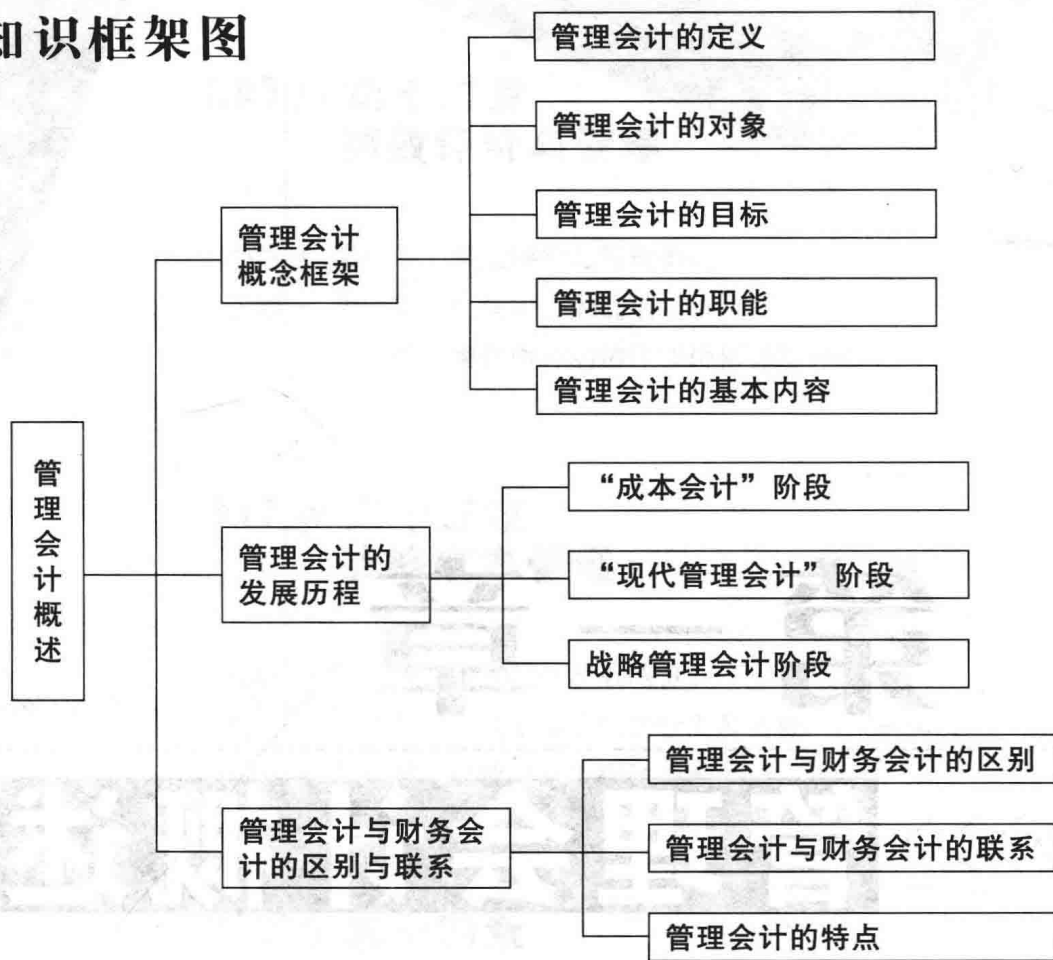
- 320 ▶ 第一节 企业战略及战略管理
- 323 ▶ 第二节 战略成本管理的含义及目标
- 327 ▶ 第三节 战略成本管理的内容

338 ▶▶ **第十四章**
成本管理新趋势

- 341 ▶ 第一节 质量成本管理
- 346 ▶ 第二节 环境成本管理
- 354 ▶ 第三节 管理会计体系建设

- 364 ▶ 附录

知识框架图



学习目标

【理论知识目标】

1. 了解管理会计的不同定义。
2. 了解管理会计理论研究的基本框架。
3. 了解管理会计与财务会计的关系。
4. 理解成本习性的目的和前提条件。
5. 掌握管理会计的本质。

【应用能力目标】

1. 根据管理需要，运用管理会计基本理论指导管理会计实务。
2. 根据管理需要，在实务上协调企业管理各部分之间的关系。

海尔集团在管理会计领域的创新

导人案例

金融危机极大地提升了管理会计的地位。作为国内为数不多的国际知名企业，海尔集团在管理会计领域的作为或许能给其他企业以借鉴。

张瑞敏在沃顿全球校友论坛上做主题演讲时表示：“管理会计，说到底就是管理未来、规划未来的会计。如果把管理会计、规划未来的会计变成每个人都来规划未来，每个人规划未来和自己的未来是连在一起的，管理会计就一定会充满活力。”那么，海尔的管理会计这本经到底又是如何念的呢？

“人单合一”发展模式是由海尔集团的CEO张瑞敏先生提出的，意在解决信息化时代由于国际市场规模不断增大引发的竞争所带来的日益严重的库存问题、生产成本问题和应收账款问题，并将“人单合一”模式作为海尔在全球市场上取得竞争优势的根本保证。主要内容就是：

“人单合一”体现的是定单与员工之间的一一对应关系；“直销直发”要求直接营销到位，即直接营销和直接发运；“正现金流”即现金的流入大于流出，也就是尽量避免过多的应收账款存在。

海尔的管理会计创新以公司发展战略为导向，实现员工价值和企业价值的统一，促进了公司战略目标的实施。

第一节 管理会计概念框架

一、管理会计的定义

什么是管理会计，国内外会计学界众说纷纭。一部分学者认为管理会计就是预测、决策会计，一部分学者认为管理会计是为企业内部管理提供决策信息的内部会计。

●（一）国外会计学界对管理会计的定义

国外会计学界对管理会计的定义先后经历了两个发展阶段，即狭义管理会计阶段和广义管理会计阶段。

1. 狭义管理会计阶段

从20世纪20年代到20世纪70年代，国外会计学界一直从狭义上来定义管理会计，认为管理会计仅是为企业内部管理者提供计划与控制所需信息的内部会计。

1958年，美国会计学会管理会计委员会对管理会计作了如下定义：“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，以有助于管理人员制定合理的、能够实现经营目标的计划，以及为达到各项目标所进行的决策。管理会计包含着为进行有效计划的制定、替代方案的选择、对业绩的评价以及控制等所必需的各种方法和概念。另外，管理会计研究还包括经特殊调查取得的信息以及与决策的日常工作有关的会计信息的收集、综合、分析和报告的方法。”

1966年，美国会计学会的《基本会计理论》中提出：“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。”

1982年，美国学者罗伯特在《现代管理会计》一书中对管理会计作了如下定义：“管理会计是一种收集、分类、总结、分析和报告信息的系统，它有助于管理者进行决策和控制。”

综上所述，狭义管理会计的核心内容可以概括为：管理会计是以企业为主体开展管理活动，并为企业管理当局实现管理目标服务的一个信息系统。

2. 广义管理会计阶段

20世纪70年代，国外会计学界对管理会计的定义出现了新的变化，管理会计的外延开始扩大，出现了广义的管理会计概念。

1982年，英国成本与管理会计师协会修订后的管理会计定义，进一步把管理会计的范围扩大到除审计以外的会计的各个组成部分，认为管理会计是“对管理当局提供所需信息的那一部分会计的工作，使管理当局得以制定方针政策；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（股东等）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；获取并控制资金。”

1986年，美国全美会计师协会管理会计实务委员会对管理会计的基本定义如下：

“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管责任的履行所需财务信息，确认、计量、归集、分析、编报、解释和传递的过程。管理会计定义还包括编制供诸如股东、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表。”

广义管理会计的核心内容可以概括为：管理会计以企业为主体展开管理活动，既为企业当局的管理目标服务，同时也为股东、债权人及税务当局等非管理集团服务的一个信息系统，它所提供的信息包括财务信息和非财务信息；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) 国内学者对管理会计的定义

在国内会计学界，对什么是管理会计也存在不同的观点，但大多数国内学者都是从狭义的角度来定义管理会计。

余绪缨教授提出：“现代管理会计是一门新兴的将现代化管理与会计融为一体的综合性交叉学科，是由微观管理会计、宏观管理会计、国际管理会计组成的广义管理会计体系。它突破了国内外现行管理会计研究仅限于微观管理会计的局限，无论是从国内还是从国际来看都属于首创。”

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。”

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根据日常发生的一切经济活动进行规划与控制，并帮助企业领导做出各种决策的一整套信息处理系统。”

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式方法，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。”

综合国内外学术界对管理会计的不同定义，本书认为，管理会计是以现代科学管理理论为基础，以提高经济效益为最终目的的会计信息处理系统，在会计信息处理过程中是运用一系列专门的方式方法，通过确认、计量、归集、分析、编制与解释、传递等一系列工作来实现对企业的各项经营活动提供信息，并参与企业的经营管理。

二、管理会计的对象

围绕什么是管理会计的对象，国内理论界基本形成现金流动论、价值差量论和资金总运动论等三种不同的观点。

●（一）现金流动论

该观点认为管理会计的对象是企业的现金流动，主要基于三个方面的原因：一是从内容上看，现金流动贯穿于管理会计全过程的各个环节，而一门学科的研究对象应该贯穿于该学科的始终；二是通过现金可以把企业生产经营中的资金、成本、利润等信息联系起来，进行统一评价，为改善经营管理，提高经济效益提供重要的、综合性的信息；三是现金流动具有较大的综合性和敏感性，可以在企业经营管理过程中发挥积极作用。

●（二）价值差量论

该观点认为管理会计的对象是企业的价值差量，主要基于三方面的原因：一是普遍认为管理会计的基本内容包括变动成本法、本量利分析、经营决策的分析与评价、资本支出决策的分析与评价、标准成本系统、责任会计等，而价值差量是对每一项内容进行研究的基本方法，且能贯彻始终；二是价值差量具有很大的综合性，管理会计研究的差量包括价值差量，也包括实物差量和劳动差量；三是现金流量不能作为管理会计的对象，这是因为现金流量仅在经营决策和资本支出决策的分析和评价中涉及，其他内容则不直接涉及，所以现金流量并不能在现代管理会计中贯穿始终。

●（三）资金总运动论

该观点认为管理会计的对象是企业及所属各级机构过去、现在和将来的资金总运动，主要原因是：一是管理会计与财务会计同属于现代会计的范畴，因而有着共同的对象。所不同的是管理会计涉及的对象包含了所有时空的资金运动，而财务会计涉及的对象仅以过去的资金运动为对象；二是资金运动作为管理会计的对象，与管理会计的实践与历史发展相吻合。

以上观点从不同的角度对管理会计的对象进行了论述，各有各的道理，但本书认为管理会计的对象是企业的生产经营活动（从实质上看）；同时企业生产经营活动中的价值运动，并以价值量作为主要表现形式也是管理会计的对象（从经济效益角度上看）。

三、管理会计的目标

管理会计是适应企业加强内部经营管理、提高企业竞争力的需要而产生和发展的，管理会计的最终目标应是提高企业的经济效益。为提高经济效益的最终目标，管理会计应实现以下具体目标。

● (一) 为管理和决策提供信息

管理会计应向各级管理人员提供以下经过加工处理的信息:

1. 与预算、评价和控制企业经营活动有关的各种信息,包括历史的和未来的信息。
2. 与维护企业资产安全、完整及资源有效配置有关的各种信息。
3. 与股东、债权人及其他企业内外利益相关者提供信息。

● (二) 参与企业的经营管理

在现代管理理论的指导下,管理会计正在以各种方式积极参与企业的经营管理,将会计核算推向会计管理。



四、管理会计的职能

管理会计的职能是指客观内在的功能。从管理会计的目的可以看出,管理会计的产生与发展都是与组织的目标紧密联系的,组织的所有经济行为都是围绕组织的目标来进行的,组织的目标又是通过执行相互关联的计划、组织、领导与控制等管理职能来实现的,正是由于管理会计的目的是协助、组织达到目标,使得管理会计成为管理活动的重要组成部分,决定着管理会计是管理科学与会计科学相结合的产物,是一种侧重于在现代组织内部经营管理中直接发挥作用的会计,同时又是组织管理的重要组成部分。管理会计循环取决于管理循环,前者服务于后者,管理会计的职能融于管理的职能之中,同样承担计划、决策、组织、控制和评价等功能。因此,我们认为,当前管理会计的职能主要是预测经济前景、参与经营决策、规划经济活动、控制经济过程、分析经济效益、考核经济责任、反馈经济信息、参与协调组织等。具体包括如下几个方面:

● (一) 规划与评价职能

规划就是要达到目标并事先确定目标所需要的正确行动。规划活动包括分析当前环境、预测未来、确定目标、决策公司行动、选择公司发展战略,并且筹划实现目标所需要的资源。管理会计的规划职能就是对企业未来的经济活动的计划,它是以企业历史资料为基础,运用预测、决策方法对未来的经济活动进行策划。

企业在对未来的经济活动进行计划的过程中,管理会计人员应提供预测、决策的备选方案及相关信息,并辅助企业领导进行科学的评价和准确的判断,以确保决策的科学性和可行性。管理会计人员还要对计划的执行情况与计划进行比较和分析,作为考核和评价各责任单位履行责任情况的依据,以确保经济责任考核的严肃性。

● (二) 组织与控制的职能

组织与控制的职能主要是应用系统理论和行为科学的基本原理并结合企业的实际情况,设计和制定合理有效的现代企业责任会计制度和程序,以便对企业拥有的人、财、物等有限资源进行最合理的、最优化的配置和使用,同时又对企业的经济活动进

行监督和调整。首先,要监督计划的执行过程,确保企业经济活动按计划要求进行。其次,还要对执行计划的行动和计划的质量进行反馈,以便准确估计影响计划执行的因素,从而调整计划或工作方式,确保计划的执行。

● (三) 确保资源的有效利用

现代企业管理的目的在于通过科学的生产管理、质量管理、销售管理、研究与开发管理和财务管理等一系列管理体系的建立,促使组织有效地利用各项经济资源,并使之得到最优最合理的配置,以创造组织的最佳经济效益。这种对各项经济资源的最佳配置和有效利用正是管理会计所固有的职能,充分体现了现代企业管理与管理会计之间客观上存在的内在、必然的联系。这种联系突出地表现在决策与规划方面,因为这不仅是现代企业管理的核心内容,也是管理会计的重要职能。

● (四) 报告职能

管理会计报告的职能就是将管理会计的执行结果以文字和图表等形式,向企业内部各级管理者及外部信息需求者提交报告。报告是信息反馈的重要内容,目的是使管理者能进行有效的控制。

五、管理会计的基本内容

管理会计作为规划、控制企业未来生产经营活动的一种管理活动,其内容是十分丰富的。而且作为一门正在发展中的新兴科学,随着生产的发展和科学技术的不断进步,管理会计的内容和方法也在不断得到发展和充实。但一般来说,各个会计流派对管理会计的基本内容的认识还是一致的,主要包括“规范与决策会计”(又称“决策会计”)和“控制与业绩评价会计”(又称“执行会计”)两项内容。

● (一) 规划与决策会计

规划与决策会计是为管理者预测前景和规划未来服务的。所谓“规划”,就是事先确立目标,编制计划,并拟定出达到目标的具体方法,对企业未来的生产经营活动进行全面的筹划。所谓“决策”,就是通过分析比较,确定是否要采取某项行动或在几种方案中选择出最优方案的过程。规划与决策会计首先是利用财务会计信息和其他有关信息,对利润、成本、销售及资金等专门问题进行科学的分析,在此基础上,将确定的目标用数量形式加以汇总、协调,编制企业的全面预算,再按照责任会计的要求加以分解,形成各个责任中心的责任预算,用来规划和把握未来的经济活动。因而,规划与决策会计主要包括经营预测、短期经营决策、长期投资决策和全面预算等内容。

● (二) 控制与业绩评价会计

控制与业绩评价会计是为管理者分析过去和控制现在服务的。所谓“控制”,就是通过一定的手段对生产经营活动施加影响,使之按预定的计划进行。所谓“业绩评

价”，就是通过预算与实际执行情况的对比，分析两者的差异，找出产生差异的原因，确定经济责任，以此恰当地评价各责任中心的实绩和成果。控制与业绩评价会计首先是利用标准成本制度结合变动成本法，对日常发生的经济活动进行追踪、收集和计算，确定不同情况存货订购和储存的合理数额，制定相应的日常存货控制制度与方法。然后，根据责任会计的要求把实际发生数与预算数进行对比和分析，并编制日常绩效报告，用来评价和考核各个责任中心的业绩，确定其经济责任和应受的奖惩。同时，把经营过程中发现的重要问题及时反馈给有关部门，以便及时调整经济活动，改进经营管理。因此，控制与业绩评价会计主要包括存货控制、变动成本、标准成本系统和责任会计中的业绩报告及评价系统等项内容。

另外，管理会计中还有成本性态分析、本量利分析等重要内容，它们是规划与决策会计和控制与业绩评价会计的基础和前提，其基本理论和基本方法贯穿于管理会计的整个过程，渗透在企业管理的各个领域之内。

综上所述，管理会计的概念框架可以用图1-1表示。

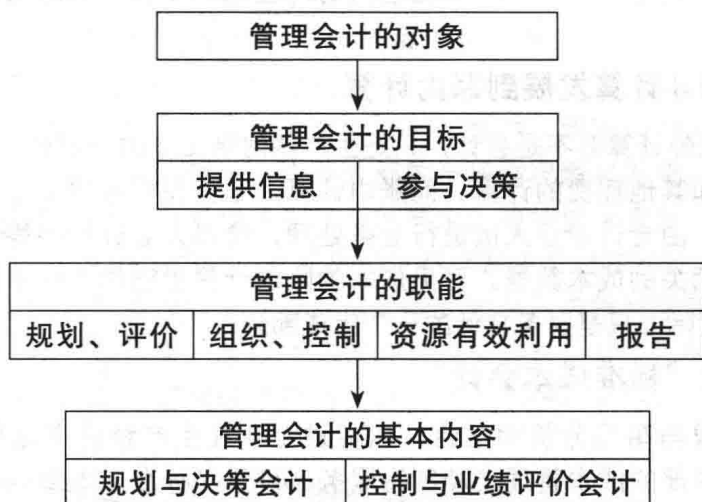


图1-1 管理会计的概念框架

第二节 管理会计的发展历程

管理会计的形成和发展受社会实践和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的加强；另一方面经济理论的形成又使这种要求得以实现。一般认为管理会计从形成至今经历了三个阶段，即成本会计（以成本控制为基本特征）、现代管理会计（以预测、决策为基本特征）和后现代管理会计（以重视环境适应性为特征）三大阶段。

一、“成本会计”阶段

成本会计是工业化的产物，从20世纪初到20世纪50年代（第二次世界大战的战后期）主要表现为：

●（一）从账外计算发展到账内计算

严格地说，账外计算并不是会计，只是生产的附带工作的一部分——生产人员在生产过程中进行工、料和其他耗费的计算。而账内计算，是指将成本的发生、积累和结转纳入复式记账系统，由会计专业人员进行业务处理，借以为会计期间终了编制资产负债表与损益表提供相关的成本数据。可见成本的账内计算虽已纳入企业的会计系统，但并不具独立性，实际上只是财务会计的一个组成部分。

●（二）建立“标准成本会计”

实行事前计算与事后分析相结合，以促进企业在生产经营中提高效率，减少浪费，为企业加强内部的成本管理（控制）服务。可见“标准成本会计”不同于成本的账内计算，它大大超越了传统财务会计的基本框架，而为会计直接服务于企业管理开创了一条新路。“标准成本会计”的这一特性，使它能履行管理会计的一定职能，因而在20世纪50年以后，随着现代管理会计的兴起，它被纳入“现代管理会计”的基本框架，作为“执行性管理会计”的一个组成部分继续发挥作用，是很自然的。

但也必须看到，导源于泰罗制的“标准成本会计”，实施的有效性，有赖于整个社会大的社会经济环境和企业内部生产技术系统的稳定，表现为长期大量生产具有稳定的市场需求的较少品种的产品。如果不是这样，原始意义上的“标准成本会计”就难于有效地运作了，这是它的局限性。

总的说来，在成本会计阶段，认识和分析问题，基本上还停留在“技术”层面上，并没有提到应有的理论高度来认识，这可以说是一个总体性的缺陷。但美国会计学家J.M.Clark于1923年出版的《Studies in the Economics of Overhead Costs》一书中提出的“不同的成本服务于不同的目的”（Different Costs for Different Purposes）的论断，却富有哲理性，至今仍为众多学者反复引用。可见其理论价值不