

GAODENGYUANXIAOCAIJINGZHUYANYIEZHUGANKEXILIEJIAOXUEANLI

高等院校财经专业主干课系列教学案例

管理会计学 教学案例

王忠 周剑杰 胡静波 编著



中国审计出版社

180

5.1.1
91

高等院校财经专业主干课系列教学案例

管理会计学教学案例

王 忠 周剑杰 胡静波
王福利 李秀彬 李大勇 编 著
李 昕 贾真一 董宪武

中国审计出版社

前 言

21 世纪,人类社会将进入知识及信息时代,社会经济将以超乎人们想象的速度发展。市场竞争将呈现知识、智慧和人才竞争的新趋势,率先抢占知识和信息的制高点,拥有高智慧、高技术并具有创新精神的人才就会占尽先机。国家如此,企业亦如此。新世纪需要大量高素质经济及管理人才,高校经济及管理学科人才培养任务十分艰巨。

中共十五届五中全会通过的《中共中央关于制定国民经济和社会发展的第十个五年计划的建议》特别强调在十五计划期间教育要走改革创新之路,要重视培养创新精神和实践能力,提高人才培养质量。但从中国高等教育现状看,课堂教学仍受到传统模式的束缚,教育手段改革相对落后。有人讥称为“教育在迈着慢吞吞的步履生活在多年不变的规则中”。受此教育大环境影响,经济及管理学科教学存在的问题也具普遍性。近年来,国内一些高等学校开始寻求教育创新及高素质人才培养的途径,探索、尝试经济及管理类学科新的人才培养模式。一些高校受美国哈佛大学 MBA 教学模式的启发,已经在经济及管理类学科课堂教学中尝试案例教学法,收到良好效果。但是,也应当看到,由于大部分案例都来自于国外,由外国人编写其背景,思维方式和解决问题的方法都与我国的国情有很大差别,因而使案例教学法的效果打了一定的折扣,编辑一套由中国人自己编写、符合中国高校教师和学生使用的教学案例已迫在眉睫。

为了满足经济及管理类学科课堂教学改革需要,我们组织一批来自高校教学第一线具有多年教学经验的教授、学者,按照高素质人才培养目标要求及课堂教学规律,在总结国外特别是美国MBA教学案例成功经验的基础上,广泛搜集国内企业的典型案例,加以整理,编著了这套高等院校财经专业主干课系列教学案例。首批出版《财务管理学教学案例》、《审计学教学案例》和《管理会计学教学案例》、《高级会计学教学案例》四册,其余分册将陆续推出。

这套教学案例丛书以课堂教学改革及教学模式创新为基点,在整体框架上尊重课程体系及课堂教学规律,按课程内容及授课顺序安排章节、与课堂教学内容同步;在体例上根据课堂教学规律按章节分别列有教学引导案例、课堂讨论案例和课后分析案例;在案例选择上体现真实、典型、适用;在案例内容编撰及问题设定上强调专业理论与实践的融合,并使之具有一定深度、高度和难度,在让学生掌握已知的同时,引导学生积极思考探索未知。尝试利用课堂案例教学夯实专业理论,培养学生实践能力、研究能力和创新能力的全新教学模式。

这套教学案例丛书的特点可以概括为:一是符合中国国情。本套教学案例由中国人自己编写,选用的大多为国内典型案例,并与现行教学大纲相配合,适合国内高等院校经济及管理类学科师生使用。二是实务性及操作性强。即案例源于实践,背景真实,资料丰富充实,具有较强的可操作性。三是适用性强。即遵循教学规律的同时尊重实务规律,不仅适用于高校教学、学生自学,而且可用于经济及管理专业人员的业务培训及自修提高。四是形式新颖、内容有一定深度、高度和前瞻性。

在这套教学案例丛书的编写过程中,经多次组织编者、专家研讨,广泛征求并听取了专家及学者的意见。从选题确定、制定大

纲、案例收集精选、案例加工编撰,到形成初稿,修改定稿,不仅编著者投入了大量的精力,其他有关方面的专家、学者也给予了宝贵的支持与指导。对此我们一并表示感谢。

编著者

2000年12月

第一篇 导 论

1.1 管理会计学教学一般规律及要求

管理会计是以加强企业内部经营管理、提高企业经济效益为目的，以企业经营活动为对象，通过对财务信息及其他信息的加工和利用，实现对企业经营过程的预测、决策、规划、控制、考核评价等职能的一个会计分支。管理会计是企业的重要组成部分，侧重于企业内部的经营管理。当然，管理会计的基本理论及内容不仅应用于企业，而是可以应用到社会经济生活的各个领域。

管理会计根据企业经济实力和未来发展方向，对经营目标和实施方案进行预测和决策，编制全面预算，并对经营活动过程进行全面控制，考核和评价各部门工作业绩，为加强内部管理服务。管理会计工作可以渗透到企业的各个方面，在企业经济管理中处于核心地位。

管理会计学作为一门新兴的社会边缘学科，在会计实践中已越来越受到人们的重视，而且随着经济的发展将会越来越多地发挥其应有的作用。管理会计可以全面提供经营管理信息，为科学合理地进行经营管理奠定基础；可以能动地参与经营决策，为决策者提供有用信息；通过对内部责任单位的绩效考评，可以强化内部管理，提高经济效益。

管理会计学是一门非常注重于实践的学科，是多种学科相互渗透的结合体，具有很强的综合性。它以现代管理科学为理论基础，融自然科学、社会科学于一体，运用了大量运筹学及行为科学的理论和方法。因此，在管理会计学教学工作中，应注重理论与实践的有机结合。首先要学好基础理论、基本方法。打好基础，弄清基本理论是学好管理会计学的前提，若基础理论模糊不清，就很难应用于实践中。基础理论和方法会涉及到自然科学、社会科学等相关学科的内容，所以，管理会计学应在学完其他学科内容之后来学习，作为经济管理类专业后续课。在学完基本理论和方法之后，应联系实际，这样才能以理论指导实践。由于管理会计的基础内容是 80 年代初从西方传入我国的，多数内容是适应西方国家经济管理模式，我国目前还没有建立一个比较完善的适用于我国国情的管理会计体系，因此，在学习管理会计学内容时，要注意与我国的实际情况相结合。据了解，目前管理会计学的内容在企业实践中虽然有所运用，但还不够广泛和深入。其实管理会计学的内容可以贯穿在社会生产、生活的各个领域，但现行状况是其内容只是在个别企业、个别问题上得到运用，并没有得到全面深入地展开。我们可以清楚地看到，只要管理会计在企业实践中运用，哪怕是某一方面、某个问题，都会对企业的发展产生重大影响。如邯钢的目标成本管理制度就是一个典型的实例。管理会计内容之所以在企业实际中难以贯彻实施，究其原因不外乎以下几方面：一是管理会计的基础理论和方法不适应于我国国情，使其应用受到约束，如时间价值理论，与我国实行的单利制不相吻合，使长期投资决策受到影响。二是理论与实践还存在一些距离。管理会计学的基础方法是建立在特定理论基础上，而会计实践中这些理论与方法企业并不采用，如本量利分析的方法是管理会计解决短期预测、决策等广泛应用的基本方法，这种方法的前提是变动成本法，而企业实际会计核算中采用完全成本

法，存在着计算口径上的差别，若想运用本量利分析的方法，就必须在会计核算后由完全成本法转为变动成本法，需要进行成本性态分析，而成本性态分析在企业实践中也不是一件容易的事，但如果这些前提工作做不好，将会前功尽弃，后面的工作成为没有必要。这一点是管理会计在实践中难以推广的关键一点。因此，要求会计人员及相关管理人员，能够深刻领会管理会计的内容，不断提高业务素质，不断借鉴其他企业的经验，切实做基础工作，为管理会计的运用打好基础。三是重视不够。企业领导人员不重视会计工作，更不注重管理会计工作，缺乏施展管理会计工作的环境，使得管理会计工作难以开展。四是经济环境的影响。目前管理会计应用比较好的基本上都是一些管理水平较高、基础比较好的国有大中型企业，而其他企业则很少应用，另外，若企业市场竞争能力较弱，经济状况不景气，则无心搞管理会计工作。其实，做好管理会计工作，可以在一定程度上改善企业经济状况。五是会计人员业务素质还有待提高。效益好的大中型企业，会计人员的业务水平相对较高，而一些小型企业具备专业知识的会计人员一般较少。会计人员对理论知识理解不够，而且实际应用中又会面临种种问题，使得管理会计的运用面临重重阻力。因此，要求会计人员要不断更新知识，扎扎实实地弄清基础理论，缩短理论与实践的差距，在实践中不断探索，不断学习其他企业的先进经验，对实际中出现的某些需要解决的问题，尽量用所学的理论知识去解决，用数量方法解决问题，避免主观臆断。我们相信，随着经济的不断发展、社会的不断进步，上述问题迟早会得到解决，那时，管理会计将会有更广泛的空间，将会更好地发挥其应有的作用。

1.2 管理会计学教学体系、 教学内容改革与学生创新能力培养

21 世纪是经济与科技竞争的世纪，其不仅是智力竞争，而且是创意（创新）在经济与科技上的竞争，这就要求高等教育必须注重理论教育与实践的结合，重视学生创新及实践能力的培养，培养综合型人才。传统教学方式已显现出诸多弊端，因此，课堂教学必须引入全新模式，使学生学会学习，具有创新能力。

传统的管理会计学课堂教学，基本上是以教师为中心、以教材为中心，采用“填鸭式”教学模式，学生安静地坐在教室，教师依照教材传授知识，学生拿着密密麻麻的笔记应付考试。课堂教学枯燥、乏味，学生不愿听，课堂气氛沉闷，教师代替学生思维，严重压缩了学生的思维空间，不利于发展学生的个性特征及培养学生创造才能和开拓精神，导致学生面对实际问题束手无策，许多学生走上工作岗位不能很快适应环境及实际业务的需要，可见，传统的课堂教学模式改革势在必行。

为培养高素质人才的教育目标，课堂教学不仅要使学生扎实掌握和灵活运用已知，而且要引导学生大胆创新和探索未知。在管理会计学教学中，改革教学模式，培养学生创新能力，提高实践能力，课堂教育必须实现下列三个转变：一是转变主体，即课堂教学由以教师为主体转向以学生为主体，不搞教师独断专行，让学生处于教学主导地位，充分调动学生自觉学习和独立思考的积极性；二是转变思维方式，即由过去的“聚合思维”转向“发散思维”，形成大视野、大容量，培养学生思维的广阔性、深刻性，引导学生跟踪和研究学科热点及前沿问题；三是转变讲授方式，即由单纯的理论叙述转向将理论融入实际的方式讲授，培养学生实践能力及综合能力。

国内外专家学者的教学研究及实践成果表明, 扎实的理论加上实践及研究的训练等于创造。案例教学对于学生掌握学科理论, 增加课堂教学信息量、提高教学信息质量, 提高和培养学生创新思维、实践能力和综合素质, 作用大、效果好。因此, 案例教学模式已在国内外被广泛推崇。

1.3 管理会计学教学案例应用 与教学方法改革

案例即指具体事例, 其来自于现实第一手材料, 它有环境、有情节, 具有真实性, 案例教学也即具体事例教学。

案例教学法 (Case Study) 最早在美国哈佛大学商学院 (HBS) 的 MBA 教学中采用。HBS 首任院长格雷教授特别强调教育的实践性, 他在其第一份课程大纲中提出与“商务法”有关的课程均使用案例教学法, 其他课程也要尽可能使用。当时的哈佛校长埃利奥特为此提出“我们的目的是在大学里系统训练一批学生, 让他们了解实战中的各种管理方法, 以助其未来成功”。由此开始, 哈佛大学认准了案例教学法并将之作为 HBS 的传家宝。在美国福特基金会的支持下, HBS 连续 11 年举办案例教学法讲习班, 使得案例教学法在美国的管理教育界深深扎下了根。在哈佛商学院里, 每个学生在学习期间要分析 800 ~ 1000 个案例, 每天平均分析 2 ~ 3 个案例。哈佛商学院的 MBA 教育取得了的成功, 据《幸福》(Fortune) 杂志调查, HBS 60% 的 MBA 毕业生就职于全美最大的公司, 有 20% 的哈佛 MBA 毕业生任全美最大的 500 家公司的总裁、董事长。90 年代, 哈佛 MBA 毕业生就职时的年薪平均达 10 万美金。哈佛大学 MBA 教育的成功不仅在于其培养目标定位、课程结构内容设定的成功, 而且在于将教学重点从学习知识转向训练综合技能, 改变旧式教学方法, 引入案例教

学法，实施实战训练，强调对学生能力的培养。

管理会计学是一门应用学科，仅仅单纯地学习理论而脱离实践，则很难发挥其应有的作用。现时情况表明，脱离实际搞理论，只是空洞的理论，学生在应用所学的理论时，往往会遇到种种难以解决的问题，这些问题都是理论教学所不具备的问题，使得理论难以运用于实践，进而对所学理论产生怀疑，也会丧失研究问题的信心。因此，迫切地需要引入案例教学，通过案例教学，可以向学生提供其在学校不能接触的实际问题，增强感性认识，进而加深对教学内容的认识和理解，进一步弄清理论与实践的关系，提高其理论指导实践的能力。通过案例教学，不仅可以提高学生分析问题和解决问题的能力，而且还可以提高教师的科研能力和业务水平。

案例教学形式一般有以下几种：一是案例教学与理论教学相结合，以理论讲述为主，结合理论讲案例；二是仍以理论讲述为主，结合理论讲案例，但大量引入课堂案例的讨论，突出学生在课堂的主体地位；三是以案例讲授为主，将理论融入案例之中，通过对案例的讲授、分析和讨论，总结归纳理论；四是在理论课之后单独开设案例课程，可以大量引入案例讨论，侧重解决理论与实践的结合问题。上述各种形式各有其特点，但无论采取哪一种形式，都要保证学生系统掌握基本理论和基本技能，以实现培养目标。

采用案例教学一般包括下列几个步骤：首先是教师布置案例，同时点明所需理论，提出具体要求；其次是由学生进行分析和讨论，分析讨论的过程中要能够做到提出问题、分析问题和解决问题；最后由教师对整个案例进行综合评述，并对学生分析讨论过程中的某些问题进行解答，使学生能够全面地理解案例内容。

管理会计学教学案例一般包括三个方面：一是课堂教师引导

案例；二是课堂学生讨论案例；三是课后学生分析案例。上述三个方面内容前二个内容在课堂来完成，其中引导案例主要由教师进行引导。把学生的理论思维引导到实际中，通过模拟实际增强其感性认识。教师应对引导案例的内容进行全面剖析，要提出问题，分析问题和解决问题。通过对引导案例的分析，使学生初步了解解决问题的过程和方法，进而掌握解决问题的思路，从而为课堂讨论案例奠定基础。课堂讨论案例是以学生讨论为主，充分发挥学生想象力、创造力，畅所欲言，可以围绕案例内容提出各种各样的问题，并说明解决问题的具体方法。教师应对学生讨论过程中存在的问题及时加以解决，并对整个案例进行总结。课后分析案例一般由学生在课后独立完成，个别问题个别解决，共性问题由教师统一讲解。

采用案例教学，对教师素质要求更高了。教师不仅应精通理论，还应具备实践知识，因而要求教师必须潜心准备，灵活引导，同时需要丰富、适用的案例资料。管理会计案例教学，目前在我国高校教学中几乎是空白，这里面有案例资料匮乏、教师经验不足等多种原因，要完善和推广案例教学模式，应解决好以下几方面的问题：一是要解决培养目标定位与课堂教学理念问题，要正确认识案例教学对巩固所学的理论知识，提高综合能力的重要性；二是要广泛收集教学案例，这些案例应与相关理论相关联，并不断充实和完善；三是要改进教学计划，合理分配课堂时间，保证案例教学时间，因此，要压缩理论教学时间，将一些理论融入教学案例之中；四是要提高教师的实践能力和研究水平，教师应深入社会、深入实践，收集所需案例。

在管理会计学教学中引入案例教学，属于一种新生事物，因而在应用过程中可能会存在一些问题，只要能正确处理好理论教学与案例教学的关系，必定会发挥积极的作用，相信不久的将来，案例教学将会广泛地应用于管理会计学教学之中。

第二篇 管理会计学基本理论

2.1 教学引导

一、管理会计的产生和发展

(一) 背景资料

会计是随着经济的发展而发展的。管理会计是从传统的会计系统中分离出来,成为与财务会计并列的一个会计分支,作为一门相对独立的理论及方法体系,它是随着科学技术的进步和经济的不断发展而逐步形成和发展起来的,大体经历了两个基本阶段:一是初步形成阶段。这一阶段始于20世纪20年代,当时资本主义在世界范围已经有了相当的发展,但是企业的管理工作还只是局限于以经验和直觉为核心的传统管理模式,企业管理混乱,资源浪费严重。因此,如何以先进的科学管理代替落后的传统管理已是一个亟待解决的问题。在这种情况下,体现科学管理理论和方法的“泰勒制”应运而生。泰勒被誉为西方科学管理之父,泰勒在总结传统管理经验的基础上,着重从时间和动作的研究,来制定在一定客观条件下认为可以实现而且最有效率的标准操作方法,从而制定出相应的标准。标准制定后,就要严格执行,不允许浪费,充分调动了工人的生产积极性,进而大大地提高了生产效率。这也是泰勒科学管理的核心。在推行泰勒制而使企业管理得到空前加强、生产效率得到显著提高、生产经营活动实现制度化和标准化的同时,原有的会计体系也发生了相应的变

化，表现为同泰勒科学管理学说相联系的某些技术方法，如标准成本、预算控制、差异分析等相继出现，并在实践中不断充实和完善。这些内容以后都成为管理会计的内容。二是逐步发展阶段。这一阶段一般在 20 世纪 50 年代以后，正值第二次世界大战以后，资本主义国家进入战后经济恢复时期，资本高度集中，企业规模越来越大，市场竞争更加激烈，企业广泛推行职能管理，努力降低成本，重视市场研究，加强生产经营的预测和决策，强化生产经营的日常控制和考核工作，以提高其市场竞争力。在这种情况下，企业仅仅依靠提高生产效率的内部标准化管理已不能适应经济形势的要求，因此，迫切地要求将企业管理的重心由提高生产效率转移到提高经济效益上来。社会经济的发展和经济理论的丰富，使得管理会计学的理论体系逐步完善，内容更加丰富，形成了预测、决策、规划、控制、考核评价的管理会计学体系。

（二）分析要点

1. 管理会计产生发展的政治经济背景；
2. 管理会计产生发展的根源；
3. 管理会计与管理科学的关系；
4. 生产效率与经济效益的关系。

（三）具体分析

1. 管理会计产生发展的政治经济背景

管理会计的萌芽产生于第一次世界大战以后，随着社会化大生产程度的提高，生产规模日益扩大，竞争开始激烈起来，企业的生存和发展不仅取决于产量的增长，更重要的取决于成本的高低，因此，要想在竞争中取胜，就必须加强内部管理、降低成本提高生产效率，以其获取最大利润。第二次世界大战以后，由于科学技术的日新月异，生产力迅速发展，竞争更加激烈，迫使企业更加注重新于市场，在加强内部管理的同时，更加注重市场的预

测、决策工作，努力提高企业的经济效益。

2. 管理会计产生发展的根源

会计和管理都是生产力发展到一定阶段的产物，并随着生产力的进步而不断发展。生产力的进步会对经济管理不断提出新的要求，会计作为管理的组成部分，必须适应这种要求。因此，由于社会生产力的进步，管理水平的提高促进了会计事业的发展，是管理会计产生发展的根本原因。同时，管理会计的产生和发展又必然与一定时期的社会历史条件密切相关。因此，现代化大生产，商品经济的高度发展既为管理会计的产生创造了物质条件，又为其发展开辟了广阔的天地。

3. 管理会计学与管理科学的关系

从管理会计产生发展的历史过程来看，它始终与管理科学相联系。管理会计的形成与现代管理科学的完善过程密切相关，现代管理科学不仅为管理会计学奠定了理论基础，而且为其内容的充实提供理论依据，从而使管理会计学成为一门较为科学的学问。在传统科学管理理论指导下，产生传统管理会计，在现代管理科学理论指导下，产生现代管理会计，因此，现代管理科学理论在管理会计产生和发展过程中起到了积极的促进作用。

4. 生产效率与经济效益的关系

传统管理会计只能解决生产效率问题，而现代管理会计则解决企业的经济效益问题，那么生产效率与经济效益有什么样的关系呢？首先，生产效率只是针对生产过程的个别环节、个别方面，是企业内部的局部性问题；而经济效益一般不能直接在企业内部体现，必须通过企业同外界的联系才能体现，虽然与内部存在一定关系，但更主要取决于外部。其次企业提高生产效率是提高经济效益的基础，但两者之间也会出现矛盾，具体可能出现三种情况：一是生产效率高，产品也符合社会需要，因而经济效益也较好；二是生产效率高，但产品不符合社会需要，则表现显经

济效益差；三是生产效率低，即使符合社会需要，经济效益也是差的。因此，要想提高企业的经济效益，一方面要提高企业的生产效率，另一方面还要生产出符合社会需要的产品，两者缺一不可。

（四）问题探讨

通过管理会计产生和发展的整个过程不难看出，管理会计是伴随着经济的发展而发展的，生产力的不断进步是管理会计产生发展的根本原因，商品经济的发展为管理会计的产生奠定了物质基础，管理科学的发展是管理会计产生发展的理论基础。因此，在学习管理会计内容之前，首先应了解管理会计产生发展的基本过程，理解管理会计的理论基础，了解管理会计与其他相关学科的关系，这是学好管理会计的前提。

二、管理会计与财务会计的关系

（一）背景资料

一般认为，管理会计是从传统会计中分离出来形成与财务会计相并列的一个会计分支，因而，它在某些方面同财务会计存在着一定的内在联系，但管理会计学是为适应现代企业管理的需要，在突破原有会计领域的基础上建立起来的一门相对独立的会计学科，故又同财务会计存在着一定的区别。

（二）分析重点

1. 管理会计产生的客观必然性；
2. 管理会计与财务会计的联系；
3. 管理会计与财务会计的区别。

（三）具体分析

1. 管理会计产生的客观必然性

管理会计是生产力发展到一定阶段的必然产物。我们知道，会计是伴随着经济的发展而发展的，而且会计要适应经济发展的

客观需要，经济发展到一定程度，会计应适时进行改革。因此，随着生产力的进步，社会经济的不断发展，传统会计已不能满足日益增长的经济发展的需要，而由传统会计演变为财务会计。但财务会计只是记账、算账和报账的核算型会计，仍然不能满足企业经济管理的多方面需要。因此，会计要更好地为经营管理服务，就必须在财务会计基础上再派生出新的以更好地满足经营管理需要的会计，即管理会计。顾名思义，管理会计即是把会计与管理结合起来的一门会计，它能够有效地服务于经营管理。它通过一系列专门的方法，利用财务会计信息及其他有关信息进行整理、计算、对比、分析等，为企业管理者提供预测、决策、规划、控制等服务。因此，管理会计是经济发展的产物，它的产生具有其客观的必然性。

2. 管理会计与财务会计的联系

一般认为，管理会计是从财务会计中分离出来的并与财务会计并重的一门新的学科，因此，它必然与财务会计存在着内在的必然联系，表现为以下几个方面：一是两者所需的会计信息很多是相同的。财务会计通过对经济业务进行全面、连续、系统、综合的核算，以提供经济活动的信息，满足对外报告的需要。管理会计很多信息资料来自于财务会计，但一般不是直接地照搬照抄，而是要进行整理加工，选择有用的信息。二是两者服务对象相互交织。一般认为，财务会计是对外提供会计信息，而管理会计是对内提供会计信息，但随着经济的发展，这种格局逐渐被打破，财务会计在对外报告满足外界有关需要的同时，也要满足内部管理的需要；管理会计在满足内部管理需要的同时，外界投资者、债权人等有时也需要了解企业预测、决策、规划、控制等方面的情况，通过管理会计报告揭示这些方面的信息。因此，财务会计既对外、又对内，管理会计既对内、也对外，两者服务对象是相互交织在一起的。三是两者所处环境相同，职能目的一致。