



中国科学院规划教材·会计学及财务管理系列

管 理

周 航 王玉翠 主编

会 计



科学出版社

www.sciencep.com

中国科学院规划教材·会计学及财务管理系列

管 理 会 计

主 编 周 航 王玉翠

副主编 徐 晶

科 学 出 版 社

北 京

内 容 简 介

本教材从管理会计属性与功能出发,从信息提供、决策支持、控制评价三个方面整合与架构管理会计的内容体系,同时对管理会计的理论要素与理论框架进行了较为系统的探讨。在信息提供部分主要展示管理会计成本性态分析、成本动因分析、变动成本法、作业成本法以及本量利分析的内容;在决策支持部分集中阐述管理会计短期与长期决策的理论与方法;控制评价部分包括成本控制、预算控制、责任会计与战略执行、评价的理论与方法。本教材在体系上解决了执行性管理会计、决策性管理会计与战略管理会计之间的衔接、整合问题,同时也找到了管理会计的本质属性、基本功能与应用方法之间的内在关系,并以其内在的逻辑关系作为整合管理会计内容、方法的主线与依据。

本教材体系完整、内容充实、逻辑严密,适合财务、会计和管理学专业的本科生、研究生以及对管理会计的理论和方法有兴趣的实际工作者使用。

图书在版编目(CIP)数据

管理会计/周航,王玉翠主编. —北京:科学出版社,2007

中国科学院规划教材·会计学及财务管理系列

ISBN 978-7-03-019950-8

I. 管… II. ①周…②王… III. 管理会计-教材 IV. F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 140591 号

责任编辑:刘俊来 陈 亮 张 兰 卜 新/责任校对:张小霞

责任印制:张克忠/封面设计:耕者设计工作室

科 学 出 版 社 出版

北京东黄城根北街16号

邮政编码:100717

<http://www.sciencep.com>

新 蕾 印 刷 厂 印刷

科学出版社发行 各地新华书店经销

*

2007年10月第 一 版 开本:B5 (720×1000)

2007年10月第一次印刷 印张:23

印数:1—3 500 字数:430 000

定价:30.00 元

(如有印装质量问题,我社负责调换〈新欣〉)

《会计学及财务管理系列教材》编委会

顾问 于玉林 郭复初

主任 唐现杰

委员 (按姓氏笔画排序)

王福胜	龙云飞	任秀梅
孙长江	李玉凤	邱玉兴
张德刚	陈丽萍	梁静溪
谭旭红		

总 序

21 世纪是一个以网络化、信息化、数字化、知识化为重要特征的新经济时代。新时代飞速发展的市场经济对经济与管理类的专业教育提出了新的要求。顺其大势，我国会计学和财务管理学科的理论研究、实践改革和人才培养都呈现出一派前所未有的繁荣景象。这表明我国的会计学和财务管理学科正以蓬勃的生机向前发展着。随着我国市场经济和现代企业制度的建立和逐步完善，新世纪的会计、财务管理教育面临着新的挑战。因此，培养通晓商业惯例和会计准则，掌握财务与会计管理技术与方法，适应 21 世纪市场竞争的高级财务与会计管理人才，已经成为普通高等院校会计学与财务管理专业人才培养的基本目标。

2006 年 2 月，新会计准则和审计准则的颁布以及 2007 年 1 月 1 日新会计准则在上市公司的实施，是我国会计改革进程中的一次重大举措，会计热又一次被推向了高潮。为了更好地将新会计准则贯彻下去，更快地让学生掌握新的会计准则体系，适应新准则下的财务与会计管理工作，我们借鉴了国内外优秀的会计和财务管理类教材，以新会计准则和新审计准则为基础，编写了会计学及财务管理专业系列教材，共计 20 本，包括：《基础会计学》、《会计学》、《中级财务会计》、《高级财务会计》、《成本会计》、《会计制度设计》、《政府与非营利组织会计》、《审计学》、《财会专业英语》、《财务管理》、《财务通论》、《公司财务》、《高级财务管理》、《管理会计》、《财务报告分析》、《国际财务管理》、《会计信息系统》、《证券投资与评估》、《资产评估》、《纳税筹划理论与实务》。其中，《基础会计学》、《高级财务会计》、《会计制度设计》、《财务管理》和《财务通论》被评为普通高等教育“十一五”国家级规划教材。

本套系列教材由黑龙江省高校会计学教师联合会组织编写，由科学出版社出版。我们认为在大众化教育的背景下，集中各校优势，通过合作方式实现教学资源优化配置，编写一套适用于普通地方高校培养应用型、复合型人才要求的教

材,对加强各校的合作交流,推动师资培养,促进相关课程的教学改革,是一件一举多得的好事。编审委员会由哈尔滨商业大学、哈尔滨工业大学、东北林业大学、东北农业大学、八一农垦大学、大庆石油学院、黑龙江大学、黑龙江科技学院、齐齐哈尔大学、哈尔滨理工大学等十所高校的教师组成,其中包括教学经验丰富、学术造诣较深的老教师,风华正茂的中年教师以及具有足够成长后劲的青年骨干教师。本系列教材的主编均由教学经验丰富的教授担任。

我们从多年的教学实践中深切感受到,教材和教学质量有着十分密切的关系。教材规定了教学内容,是教师授课取材之源,也是学生求知和复习之本,没有优秀的适用教材,也就无法提高教学质量。丢开教材,欲求提高教学质量,不啻缘木求鱼。换言之,没有优秀的教材,就没有优秀的高等教育;没有高质量的人才培养,就没有高水平的大学。我国目前各高等院校会计专业和财务管理专业所使用的教材,尽管版本众多,内容和结构有所差别,各校可选择的空间较大,但仍有进一步改革之必要。这是因为:第一,目前各高校所使用的教材,大都编写于21世纪初,很多都没有体现2007年实施的新会计准则,再加上电子计算机、网络技术和电子商务的不断发展,原有的教材内容需要大范围的更新;第二,随着会计和财务管理理论与实践的发展,人们对会计和财务管理的认识不断发生变化,对于原有教材的有些内容也需要在新的认识基础上重新解读,使学生能够在更宽广的视野和更高的层次上掌握会计和财务管理的专业知识;第三,尽管各种版本的会计和财务管理专业教材内容和结构都不尽相同,但是侧重理论教学,奠定科研基础,培养本科生毕业后从事研究工作的教材偏多,而适合于培养应用型、复合型人才的普通地方高校的教材却少之又少;第四,现有教材在体系结构上大多采用教材、案例、习题相分离的编排形式,而且有的教材根本没有案例,这给强调动手能力和实际操作能力的大众化教育模式的专业课教学带来诸多不便,需要加以改进。

正因为如此,我们在不断反思会计与财务管理教育改革与创新培养目标,不断修正完善教学计划的基础上,摸索培养特色人才的新定位、新理念、新途径,针对现有教材存在的缺点,改善以往简单地选用重点大学教材的状况,编写了本系列教材,力图为普通地方高校会计学和财务管理专业提供一套具有理论性、实践性、指导性的优秀教材。这套系列教材的编写本着务实、求新、继承与开拓的精神,定位于会计学、财务管理本科专业必修课,是对两个专业本科教学内容的总体设计和完善,目的是为进一步建立和完善会计学 and 财务管理学科体系奠定基础,以求通过科学、先进、实用的教学体系培养出适合我国经济发展需要的会计和财务管理应用性和复合型人才。为了保证教材具有高起点、高质量,我们在编写与出版过程中突出以下三点:①“质量第一,开拓创新”是编写教材的指导思想。通过本系列教材,期望展示我们各所学校的教学改革和教材建设的成果。

②以“借鉴国际通用教材体例、实现系列教材的国际化风格”为编写教材的基本原则。广泛借鉴国际流行的教材编写风格,适应新世纪人才培养的新要求。③以“主编负责,合约约束”为质量保证手段。

本套教材主要体现了以下几个特点:

(1) 内容新颖全面。本系列教材的编写建立在新颁布的《企业会计准则》、《企业会计准则——应用指南》、《审计准则》、《公司法》、《证券法》等制度和法律的基础上,融合了新准则、新法规中的新规定,是新准则颁布之后较早、较全的一套系列教材。其中,不仅体现出了会计专业教材中的很多具体准则变化的业务处理(例如《企业会计准则——金融工具确认和计量》、《企业会计准则——资产减值》),而且财务管理相关知识的最新变化也同样出现在本套系列教材中(如新《公司法》中关于利润分配的变化,财务报表分析中财务指标的变化)。

会计是一种国际商业语言,随着世界经济的一体化,市场竞争的国际化,需要国际惯例协调的范围越来越广,所以在系列教材的编写过程中,我们参考了相当多的会计学和管理学方面的经典国际知名教材,以国际会计最新发展趋势为依据,充分体现我国的会计准则和国际准则的实质性趋同,力争使本套教材成为教师指导学生的一个有用工具,使学生能够通过学习教材掌握最新的财务与会计知识的专业技能,同时具有国际“变通”能力。

(2) 系统性和可操作性。系统性是指本系列教材体现了知识体系的架构,知识点的交叉渗透,以及各自的逻辑关系。一方面,在内容结构体系安排上体现了由简单到复杂、由易到难的渐进过程,适用于教与学。另一方面,在内容选择和体例编排上都充分考虑了不同阶段、不同知识结构学生的需要,基本解决了教学层次多,但教材单一、内容滞后的矛盾。两个专业的教材分别包括了初级(如《基础会计学》、《财务通论》)、中级(如《中级财务会计》、《公司财务》)和高级(如《高级财务会计》、《高级财务管理》)三个层次的教学内容,而且最大程度地避免了课程内容的交叉与重复。本套教材的可操作性主要体现了理论与实际的紧密联系,强调实际操作能力的培养,从培养应用型、复合型人才宗旨出发,各教材根据需要设置了复习思考题、计算分析及案例分析等,旨在培养学生独立思考、独立处理业务、独立解决问题的能力。

(3) 便于教师教学和学生学习的。为了方便教师教学和学生学习的,在每部教材中均安排了如下内容:①每章前面设有导言和重要概念,章后有小结;②注重对习题和案例的编写,每章后面根据需要设置有练习题(其中包括简答题、计算题)和案例分析。如此安排便于学生明确各章学习重点并对学习内容产生兴趣。通过大量的习题和经典案例,让教师的教学达到更好的效果,为学生的学习和理解提供了更好的工具,有利于锻炼学生综合分析问题和解决问题的能力。

(4) 突出学生综合素质和创新能力的培养。我们认为,社会经济的发展状

况将本科会计学和管理教育定位为：为企事业单位、金融机构和财务咨询或服务机构培养从事会计、理财工作和其他相关经济管理工作的具有综合素质的人才。这类人才应该具有以下特点：有很强的适应性；有不断吸收新知识的能力；有进一步发展的潜力；有一定的创新能力；有较高的综合素质；有国际化意识或全球意识。

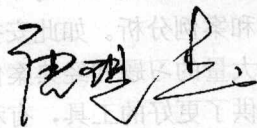
作为培养新世纪高级应用型、复合型人才的系列教材，除了要强化学生的基础知识和基本技能以外，还应注意学生综合分析能力和判断决策能力的培养，引导学生打破常规，勇于创新，将素质教育融入教材之中。以学生自主创新能力培养为核心的教学，要求教师在完成必要的知识教学和技能培养目标的同时，培养学生的自主学习能力和创新能力，最终达到提高学生综合素质的目的。在编写教材时，每位作者都努力站在企业或组织的整体角度考虑和阐述问题，以期达到扩展会计学及财务管理专业学生视野的目的，实现对学生综合能力和创新意识的培养。

(5) 突出现实性和适应性。根据新世纪人才的培养目标，本系列教材立足于我国国情和当前经济现实，与我国正在进行的市场经济建设相适应，具有较强的应用性。同时又面向未来，在吸收国际先进理论与技术方法的基础上，注意了我国普通地方高校本科教学的适用性。本套教材以新颁布的《公司法》、《证券法》等法律规范为依据进行编写，以保证教材中介绍的会计、财务管理知识能够在新的法律环境下更好地应用。

本套系列教材能够顺利出版，要感谢哈尔滨商业大学等 10 所高校领导和教师们的大力支持，感谢科学出版社的鼎力帮助，感谢所有主编和参编人员的通力合作，感谢所有有关兄弟院校会计、财务管理界同仁们多年来的友好协作与真诚关怀。

不积跬步，无以至千里。

我们希望通过这套会计学和管理专业系列教材的编撰，能够对会计和财务管理的理论与实务做出一个相对清晰的描述和阐释。我们越深入这一过程，就越强烈地意识到，在传播会计和财务管理知识体系这一艰巨而复杂的任务的进程中，我们尚处于开端处。尽管我们做了较长时间的准备，所有编写人员也付出了艰辛的劳动，但由于经济环境的迅速变化，对国内外现状的掌握不可能全面、透彻，加之编写人员学识所限，教材中难免有不妥甚至谬误之处，恳请读者不吝赐教，以便在今后修订时更正和完善。



2007 年 7 月

前言

管理会计基于企业经营管理的实际需要而产生，受管理科学及其他相关学科的理论与技术滋养而发展，其方法不断丰富，职能不断延展，目标不断提升，从以成本控制为主要功能、以提高企业生产效率为主要目标的执行性管理会计发展到注重预测、决策与责任考评，以提高企业经济效益为目标的决策性管理会计，目前正进入以适应环境变化、支持企业战略管理为特征，以提升企业核心竞争力为目标的战略管理会计的发展新阶段。管理会计从诞生之日起就在企业管理中发挥着重要的作用，进入战略管理会计发展阶段的管理会计不仅强化了其成本控制、预测决策、考核评价的职能，而且以战略管理的视角、以作业成本法和平衡计分卡等新技术支持适应环境变化的权变管理和不断完善、流程再造的质量管理，从而成为企业全球化竞争中的重要会计管理思维与技术。

在我国经济飞速发展、企业信息化程度日益提高、全球竞争愈演愈烈的今天，管理会计在中国企业中的应用格外具有意义。在全球化竞争的形势下，中国经济要保持持续发展，中国企业要做大做强，必须强化管理，实施成本领先战略，进行价值链优化，发掘和保持竞争优势，而这正是管理会计的功能和作用之所在。

本教材试图同时兼顾本科教学与研究生教学，并侧重于满足本科教学的需要。教材中涉及的管理会计最新发展以及关于管理会计理论问题的探讨，可以开阔本科生的视野，使得本科生可以高屋建瓴地学习和理解管理会计的理论和方法。本教材吸收管理会计的最新内容，从管理会计信息提供、预测决策、控制评价的基本功能出发整合管理会计的方法体系，便于学生基于管理会计的功能理解与掌握管理会计的思维方式与技术方法。

全书包括管理会计的基本理论探讨（分为两章）、提供信息的管理会计（分

为三章)、决策支持的管理会计(分为两章)、控制评价的管理会计(分为四章)四部分。本书由周航(第一、二、四、八、九章)、徐晶(第三、五章)、哈今华(第六、七章)、王玉翠(第十、十一章)共同执笔。

由于管理会计正处于变革与发展时期,理论的探讨和方法的充实都在进行之中,加之编者水平有限,因此本教材在管理会计理论认识的正确性、内容的完善性、体系的合理性方面尚有一些问题,敬请专家与读者鉴定、批评与指正。

编 者

2007年3月

第一章

第三章

成本性态与变动成本计算	54
第一节 成本性态分析	54
第二节 成本性态分解	62
第三节 变动成本计算法	69
本章小结	78
复习思考题	79

第四章

成本动因与作业成本法	81
第一节 作业成本法及其产生的背景	81
第二节 作业成本法的要素与程序	90
第三节 成本动因选择与作业成本管理	99
本章小结	107
复习思考题	108

第五章

本量利分析	110
第一节 本量利分析概述	110
第二节 保本、保利分析	114
第三节 利润敏感性分析	132
本章小结	136
复习思考题	137

第六章

短期经营决策	139
第一节 生产决策	140
第二节 定价决策	158
第三节 存货决策	167

第四节 质量决策·····	181
本章小结·····	190
复习思考题·····	190
第七章	
长期投资决策·····	192
第一节 长期投资决策的相关因素·····	192
第二节 长期投资决策的主要方法·····	204
第三节 长期投资决策的敏感性分析·····	212
第四节 长期投资决策的战略性思考·····	216
本章小结·····	219
复习思考题·····	220
第八章	
预算控制·····	222
第一节 全面预算概述·····	222
第二节 预算编制方法·····	234
第三节 责任预算控制·····	241
本章小结·····	253
复习思考题·····	254
第九章	
成本控制·····	255
第一节 标准成本系统概述·····	255
第二节 标准成本差异的计算与分析·····	265
第三节 成本控制的其他方法·····	280
本章小结·····	291
复习思考题·····	292

第十章	责任绩效评价——责任会计	295
第一节	责任会计概述	295
第二节	责任中心的建立	301
第三节	内部转移价格	310
第四节	责任中心业绩考评	316
本章小结		320
复习思考题		321
第十一章	战略绩效评价——平衡计分卡	322
第一节	平衡计分卡概述	322
第二节	平衡计分卡的编制	324
第三节	平衡计分卡评价指标的选择与修正	338
第四节	对平衡计分卡的评价	343
本章小结		347
复习思考题		349
主要参考文献		350

第一章	绪论	1
第一节	管理会计概述	1
第二节	管理会计的发展	1
第三节	管理会计的构成	1
本章小结		1
复习思考题		1

第一章

管理会计的产生与发展

管理会计是一门新兴的会计学科，与财务会计并存，成为现代企业会计的重要组成部分。从管理会计的产生背景与发展历程可以看出，管理会计是市场经济不断发展的产物。会计学科与管理科学密切配合，会计学在管理科学的滋养与推动下成长。

管理会计的形成与发展已经经历了两大阶段——执行性管理会计阶段和决策性管理会计阶段，目前已经进入战略管理会计的发展阶段。

本章将追溯管理会计的发展过程，分析管理会计的演变方向，描述管理会计形成与发展的经济形态和市场环境，研究不同发展阶段的管理会计的基本特点与主要内容，探讨企业经营管理实践与科学对管理会计形成与发展的影响。

【重要概念】 现代管理会计 执行性管理会计 决策性管理会计 战略管理会计

第一节 现代管理会计的形成

传统管理会计只包括执行性管理会计的内容，而现代管理会计在执行性管理会计的基础上，进一步增加了决策性管理会计的内容。因此，管理会计经过执行性管理会计与决策性管理会计两个发展阶段，从传统管理会计演变为现代管理会计。从总体上看，现代管理会计是第二次世界大战以后社会经济条件变化、科学技术与现代管理科学的发展相结合的产物。

一、执行性管理会计的产生

管理会计萌芽于 20 世纪初，在此之前社会经济发展水平还不太高，市场不

够发达,企业的规模也不大,其组织形式多为独资或合伙方式,所以企业的内外部关系较为简单。企业的经营者通常凭着自己的智慧和经验就可以管理好企业,所以对会计在管理方面的职能没有什么专门的要求。20世纪以来,社会经济和科学技术有了很大的发展,生产工艺日益复杂,企业的规模不断扩大,公司制的企业组织形式日益普遍,企业的所有者与经营者都认识到企业的生存与发展不仅取决于产品产量的多少,更取决于产品成本的高低。传统的经验管理难以对企业的生产经营活动进行有效的控制,难以对产品成本的降低发挥有效的作用,这导致泰罗科学管理的产生,而泰罗科学管理对会计管理信息及成本控制方法的需求,又进一步导致执行性管理会计的产生。执行性管理会计是一个以泰罗的科学管理学说为基础而形成的满足企业内部管理需要的会计信息系统。

泰罗的科学管理学说强调对动作和时间的研究,对生产过程的各个方面进行严格的标准化。其核心是强调提高生产效率和工作效率,要求企业把生产经营中一切可以避免的损失和浪费尽可能缩减到最低的限度,为了实现这个目标,在管理上要求实行“最完善的计算和监督制度”。泰罗的科学管理采用最适当的工作方法,实现最完善的计算与监督,在生产时间、动作研究的基础上,制定出在一定客观条件下被认为有可能实现的最有效率的标准,并要求严格按照标准执行,不允许出现时间与材料的任何浪费。

随着泰罗科学管理的推行,为了配合科学管理的实施与企业生产效率的提高,在会计领域产生了标准成本、预算控制和差异分析等方法,这是管理会计早期的内容,是执行性管理会计的主要方法。由于这些内容、方法所支持的企业管理职能与传统的会计系统的功能截然不同,致使管理会计从原有的、单一的会计系统中分离出来,成为与财务会计并列、共存,既相互联系又相对独立的一个会计分支。

把标准成本、预算控制和差异分析纳入会计体系,促进企业用较少的材料生产出较多的产品,表现为材料利用率的提高;用较少的工时生产出较多的产品,表现为劳动生产率的提高;用一定的生产设备生产出较多的产品,表现为设备利用率的提高。材料利用率、劳动生产率、设备利用率提高了,其综合表现就是生产成本的降低,而成本的降低,则意味着生产经济效益的提高。可见以泰罗的科学管理学说为基础形成的执行性管理会计,对促进企业提高生产效率和生产经济效益是大有裨益的。同时也可以看出企业经营环境与管理需求,以及经济管理理论的发展与实践需要,是执行性管理会计产生的根源。

执行性管理会计的基本特点是在企业经营方针、基本决策等重大问题已经确定的前提下,协助企业执行中如何提高生产效率和生产经济效益的问题。而生产效率和生产经济效益的高低,通常可借助于投入与产出(消耗与成果)的对比关系来表现。因此成本控制和提高生产效率是执行性管理会计的基本特征。

二、执行性管理会计的内容与方法

标准成本、预算控制和差异分析是执行性管理会计的代表性方法,它们构成了管理会计早期的内容。

所谓标准成本,是指于产品投产前,严格按照科学的方法制定其工、料消耗标准,以此为基础,形成产品标准成本中的材料标准成本和人工标准成本。把单纯的事后成本计算发展为成本计算与成本控制相结合,使成本计算为成本控制服务,即把为配合 20 世纪初期泰罗制的广泛实施而形成的“标准成本系统”引进会计体系,这开创了会计直接服务于企业管理的一条新路,成为管理会计中执行性管理会计的一个组成部分。当然利用“标准成本系统”进行成本控制,其控制的范畴只限于“制造成本”,在产品投产以后按照设计标准进行成本控制,以降低产品的制造成本。“标准成本系统”在制造领域中有效的成本控制作用,使其在现代管理会计中仍占有一席之地。

预算控制当时主要用在费用方面,即事先按期间编制制造费用预算,并算出制造费用的标准分配率,再据以确定产品标准成本中的制造费用标准成本。这样,产品构成的三个成本项目——材料、人工、制造费用在产品投产前,就对其消耗水平确定了具体的目标和要求。

差异分析是指于一定期间终结时对工、料消耗脱离标准,费用开支脱离预算所形成的偏差进行具体分析,查明差异形成的原因和责任,借以对有关方面的工作成果进行全面的考评,并促使他们采取有效措施,针对存在的问题进行改进。

不难看出,上述三个方面是会计为配合泰罗制的广泛实施,把严密的事先计算引进到会计体系中来,实行事先计算、事中控制和事后分析相结合,这是会计在计算和监督方面所取得的重大职能进展,是会计发展史上的一个重要里程碑,也是会计划分为财务会计与管理会计的开始。

三、执行性管理会计的缺陷

第二次世界大战以后,科学技术的日新月异带动社会生产力的迅猛发展,市场经济出现了许多新的特点:一是现代科学技术大规模应用于生产,使生产得到迅速的发展;二是跨国公司大量出现,企业的规模越来越大;三是生产经营日趋复杂,新产品不断出现,市场竞争日益激烈,企业资金利润率下降。这一时期,企业借助科学技术规模化发展与企业在竞争中落马倒闭的并存。这些新的条件和环境,使企业管理者逐步认识到,企业要发展就必须实现企业管理现代化。这一方面要求企业的内部管理更加科学、合理,另一方面又要求企业具有灵活反应和