

高等学校经济与工商管理系列教材

GAODENG XUEXIAO JINGJI YU GONGSHANG GUANLI XILIE JIAOCAI

G
UANLI
KUAIJIXUE
LILUN SHIWU ANLIE

管理会计学

——
理论
实务
案例

颀茂华
编著



清华大学出版社
<http://www.tup.tsinghua.edu.cn>



北京交通大学出版社
<http://press.bjtu.edu.cn>

◇高等学校经济与工商管理系列教材

管理会计学

——理论 实务 案例

颀茂华 编著

清华大学出版社
北京交通大学出版社

· 北京 ·

内 容 简 介

本书的宗旨是阐述企业管理人员如何应用管理会计学的有关理论与技术方法为加强企业管理、提高企业经济效益提供有用的决策信息。本书首先构建了较为科学的管理会计学理论框架、内容体系与基本方法体系,在此基础上,按企业管理过程详细地介绍了管理会计学的预测与决策、规划与控制、分析与评价三大主题内容;同时,本书精编了大量的案例供读者阅读时参考。

本书适合高等学校本科、专科教材使用,也可以作为企业在职人员培训教材;同时,也适用于研究生参考资料。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13501256678 13801310933

图书在版编目(CIP)数据

管理会计学:理论 实务 案例/颀茂华编著. — 北京:清华大学出版社;北京交通大学出版社,2008.2

(高等学校经济与工商管理系列教材)

ISBN 978-7-81123-176-2

I. 管… II. 颀… III. 管理会计-高等学校-教材 IV. F234.3

中国版本图书馆CIP数据核字(2008)第009921号

责任编辑:吴嫦娥

出版发行:清华大学出版社 邮编:100084 电话:010-62776969 <http://www.tup.com.cn>

北京交通大学出版社 邮编:100044 电话:010-51686414 <http://press.bjtu.edu.cn>

印刷者:北京市梦宇印务有限公司

经 销:全国新华书店

开 本:185×230 印张:21 字数:471千字

版 次:2008年4月第1版 2008年4月第1次印刷

书 号:ISBN 978-7-81123-176-2/F·303

印 数:1~4 000册 定价:29.00元

本书如有质量问题,请向北京交通大学出版社质监组反映。对您的意见和批评,我们表示欢迎和感谢。
投诉电话:010-51686043, 51686008; 传真:010-62225406; E-mail: press@bjtu.edu.cn。

前言

沐浴在暖冬的阳光下，远离了春日的萌动与稚嫩，挥别了夏日的喧嚣与躁动，尝试了秋日的清凉和辛劳，我放缓脚步，回眸身后的串串足迹，追索着、沉思着……

我们身处在一个变革时代。变革时代，红尘滚滚，21 世纪的中国会计史注定要与“变革”紧紧相连。2006 年的阳春二月，我们迎来了新企业会计准则的发布，中国企业会计准则迎着朝阳雨露破土而出，以全新的姿态传达着催人振奋的信息。我们在思考，在这个时代里，管理会计学这门将现代管理的多种学科与会计学融为一体的整合性交叉学科，它的理论框架又将如何构建？其学科体系内容又如何重新塑造呢？这也是我们编写本教材思考的首要问题，也是我们所必须把握的一个新起点。

基于上述的思考，编写本教材的原则是：立足现实，展望未来，博采众长，为我所用，大胆创新，努力尝试。那么，管理会计学的现实是什么呢？我们认为，主要有两个方面：其一，管理会计学这几年理论内容丰富，但缺乏逻辑性，或者更确切地说未形成科学、完整的理论架构，因而管理会计学理论杂乱，内容更是一盘散沙；其二，内容体系不规范，学科界限不明确，况且，随着管理科学的不断创新，管理会计学的内容也不断扩展，这方面的不确定性更加明显。基于以上思考，本教材的编写首先在管理会计理论框架上作了大胆有益的尝试，这就是以管理会计产生和发展的环境分析为背景，构建出管理会计基础理论体系和管理会计应用理论体系两大块框架架构，突破了传统的以管理会计目标和管理会计假设为出发点的理论框架体系。在此基础上，对管理会计学现行的内容体系进行了重新认识，并作了必要的修正，构建出以管理会计职能为主线的管理会计内容体系，使管理会计学更能适应时代的需要，适应新的经济环境。这也是本书的创新所在，特点所在。

春耕、夏耘、秋收。回顾本书的编写过程，我们认为，该书写作的成功，

是经济环境暖暖的春天，给了我们开阔视野的盛宴；是前人的睿智的思想花蕾，点亮了我们的双眼。因而，首先感谢前人的研究为我们提供了大量的参考资料与写作思路，是“先行者用许多痛苦的付出，让我们后来者看到广阔的前景”；其次，更让我感动的是，研究生史茜、刘捷、李文娟、史佳荣、阿如汗、金文、孙晶、滕依娜，他们以创新的思维、年轻的朝气，不断为本书的写作提供大量的创新写作思路和新鲜的资料，使我看到了新的一缕阳光，并使我感悟到：脚下之路，虽任重道远，但我并不感到孤单寂寞。

冬日，明月如银，好风如水，更有风景无限，更有暇思泉涌。本书的编写也终于告一段落。但是，我们将一如既往地用明澈双眼，关注管理会计学这一学科的云涌霞飞，风生潮起；我们仍将用那颗诚实淳朴的心，感受管理会计专家、学者的辛甘和苦涩，悲欣与冷暖；仍将用海纳百川的胸襟，内涵而多元的视角，清丽而平易的文字，执著而热烈的情怀，镌刻奔跑着、变幻着的管理会计学改革与发展的画卷，我们将每时每刻带给您管理会计学思想睿智的开启和内容色彩的感动。我们深知：努力，未必成功；但放弃，必然失败。只要我们努力，人生的路，不管从哪里起程，敬畏的心灵都将人生之门叩开。

顏茂華

2008年3月

目 录

第 1 篇 管理会计基本理论与方法概述

第 1 章 管理会计的形成、发展及其基本含义	3
1.1 管理会计的形成和发展	3
1.2 管理会计的基本含义	5
◇ 本章小结	7
◇ 复习思考题	7
◇ 案例分析	7
第 2 章 管理会计基本理论框架构建及其构成要素的解析	9
2.1 管理会计基本理论框架构建	9
2.2 管理会计基本理论框架构成要素分析	17
◇ 本章小结	24
◇ 复习思考题	25
第 3 章 管理会计内容体系的构建	26
3.1 管理会计与财务会计的区别与联系	26
3.2 管理会计与财务管理、成本会计的区别与联系	27
3.3 管理会计内容体系框架的构建	31
◇ 本章小结	31
◇ 复习思考题	32
第 4 章 管理会计的基本方法	33
4.1 成本性态分析法	33
4.2 边际分析法	47
4.3 成本-效益分析法	50
4.4 本量利分析法	51
4.5 线性规划法	60
◇ 本章小结	62

◇ 复习思考题	63
◇ 案例分析	64

第 2 篇 预测与决策

第 5 章 经营预测	71
5.1 经营预测的基本程序和方法	71
5.2 销售预测方法	72
5.3 成本预测方法	80
5.4 利润预测方法	81
5.5 资金需要量预测方法	84
◇ 本章小结	87
◇ 复习思考题	87
◇ 案例分析	88
第 6 章 经营决策	91
6.1 决策理论概述	91
6.2 短期经营决策应考虑的因素	93
6.3 短期经营决策的方法	97
6.4 产品功能成本决策	99
6.5 产品生产决策	102
6.6 产品定价决策	110
◇ 本章小结	114
◇ 复习思考题	115
◇ 案例分析	115
第 7 章 资本投资决策	121
7.1 影响长期资本投资决策的重要因素	121
7.2 长期资本投资决策的分析方法	142
◇ 本章小结	162
◇ 复习思考题	162
◇ 案例分析	162

第 3 篇 规划与控制

第 8 章 利润规划	169
8.1 利润的计算与规划	169
8.2 分析各因素的变动对利润的影响	176
◇ 本章小结	185

◇ 复习思考题	186
◇ 案例分析	186
第 9 章 变动成本法	190
9.1 完全成本法和变动成本法的含义和特点	190
9.2 完全成本法与变动成本法的比较	191
◇ 本章小结	202
◇ 复习思考题	203
◇ 案例分析	203
第 10 章 标准成本法	206
10.1 标准成本法综述	206
10.2 标准成本的制定方法	207
10.3 标准成本差异分析	209
10.4 标准成本的账务处理系统	213
10.5 标准成本法在我国应用的探讨	214
◇ 本章小结	219
◇ 复习思考题	219
◇ 案例分析	220
第 11 章 作业成本法	222
11.1 作业成本法概述	222
11.2 作业成本法的理论框架	223
11.3 作业成本计算	227
◇ 本章小结	234
◇ 复习思考题	235
◇ 案例分析	235
第 12 章 预算管理控制制度	239
12.1 预算的含义、目的及其类型	239
12.2 固定预算——总预算的编制实例	242
12.3 弹性预算的编制方法	248
12.4 零基预算的编制方法	250
12.5 滚动预算的编制方法	252
12.6 概率预算的编制方法	253
◇ 本章小结	254
◇ 复习思考题	255
◇ 案例分析	255
第 13 章 责任中心控制制度	258

13.1 分权管理与责任控制	258
13.2 责任中心的划分	260
13.3 内部结算价格的制定	267
13.4 责任中心的评价与考核	270
◇ 本章小结	276
◇ 复习思考题	276
◇ 案例分析	277

第 4 篇 分析与评价

第 14 章 财务综合评价	283
14.1 沃尔比重评分法	283
14.2 杜邦财务分析法	287
◇ 本章小结	293
◇ 复习思考题	293
◇ 案例分析	294
第 15 章 非财务评价法	300
15.1 平衡记分卡评价法	300
15.2 经济增加值理论	306
◇ 本章小结	312
◇ 复习思考题	313
◇ 案例分析	313
附录 A 复利终值系数表	319
附录 B 复利现值系数表	321
附录 C 年金终值系数表	323
附录 D 年金现值系数表	325
参考文献	327

第1篇

管理会计基本理论与方法概述

1

- ✦ 管理会计的形成、发展及其基本含义
- ✦ 管理会计基本理论框架构建及其构成要素的解析
- ✦ 管理会计内容体系的构建
- ✦ 管理会计的基本方法

第1章

管理会计的形成、发展及其基本含义

1.1 管理会计的形成和发展

管理会计学是西方国家在会计管理上的一种发展。长期以来人们一直认为“会计是反映经济信息的一种技术和方法”，虽然在实际工作中，会计对经济活动的日常管理起着积极的作用，直到20世纪20年代西方会计理论界才把会计与管理联系起来。尤其是20世纪初，会计如何为提高企业的生产和工作效率服务，这一话题开始被提到议事日程，于是“标准成本”、“差异分析”、“预算控制”等这些与科学管理直接相联系的计划、控制方法引进到会计中来。当时，就有人把这些内容综合起来，称之为管理会计学，如1922年出版的奎因斯坦的《管理会计：财务管理入门》、1924年麦金西出版的《管理会计》。第二次世界大战后，管理会计受到日益重视，并在实际工作中被大量应用，逐步从传统会计中分离出来，成为独立的学科。综观管理会计学的整个发展过程，其大致可划分为如下几个阶段。

1. 以成本控制为特征的执行性管理会计阶段（20世纪初—20世纪50年代）

管理会计（Management Accounting）是现代会计的一个分支，其功能与财务会计不同，侧重于为企业内部的经营管理服务。管理会计萌芽于20世纪初，形成于20世纪50年代，其形成与发展同经济、技术的发展，同管理实践的要求及管理学的发展密切联系。20世纪初，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，企业的生存和发展并不仅仅取决于产量增长，更重要的是取决于成本的高低。因此，为在激烈的市场竞争中战胜对手，必须要求企业加强内部管理，提高生产效率以降低成本，获取最大利润。该阶段管理会计以成本控制为基本特征，以提高企业的生产效率和工作效率为目的，其主要内容包括以下几个方面。

（1）标准成本。是指按照科学的方法制定在一定客观条件下能够实现的人工、材料消耗标准，并以此为基础形成产品标准成本中的标准化工成本、标准材料成本、标准制造费用等标准。

（2）预算控制。是指按照人工、材料消耗标准及费用分配率标准将标准人工成本、标准材料成本、标准制造费用以预算形式表示出来，并据以控制料、工、费的发生，使之符合预

算要求。

(3) 差异分析。即在一定期间终了时,对料、工、费脱离标准的差异进行计算和分析,查明差异形成的原因和责任,借以评价和考核各有关方面的工作业绩,促使其改进。

2. 以预测、决策为特征的决策性管理会计阶段(20世纪50年代—20世纪80年代)

第二次世界大战以后,随着企业规模的不断扩大,跨国公司大量涌现,市场竞争越来越激烈,企业获利能力普遍下降。这促使企业广泛推行职能管理,激励职工的积极性,并强化生产经营的预测和决策;同时,由于计算机技术的迅速发展,为定量预测和决策提供了条件。上述原因使得管理会计的理论体系逐渐完善,内容更加丰富,逐步形成了以预测、决策为主要特征并与管理现代化要求相适应的行之有效的会计信息系统。预测和决策功能的出现,是管理会计发展史上的一次飞跃,它将管理会计的职能从单一的事后控制(成本控制),扩大到了事前控制(预测、决策)。其主要内容包括以下几个方面。

(1) 预测。运用科学的方法,根据历史资料和现实情况,预计和推测经济活动未来的趋势和变化过程,包括销售预测、成本预测、利润预测、资金需求量预测等内容。

(2) 决策。是指按照预定目标,通过预测、分析、比较和判断,从两个或两个以上的备选方案中选择最优方案的过程,包括经营决策、投资决策等内容。

(3) 预算。是指用货币度量和非货币度量反映企业一定期间收入、成本、利润、对资金的需要,反映经营目标和结果的计划,包括业务预算、专门决策预算和财务预算内容。

(4) 控制。是指按预算要求,控制经济活动使之符合预算要求的过程,包括标准成本法和责任会计等内容。

(5) 考核和评价。是指通过实际与预算的比较,确定差异分析差异原因,并对责任者的业绩进行评价和对生产经营进行调整的过程。在该阶段,狭义管理会计的内容已建立起来。

3. 以重视环境适应性为特征的战略管理会计阶段(20世纪80年代后)

进入20世纪80年代后,市场全球化使企业面临更加激烈的市场竞争。企业面临的市场已从过去的顾客群转向包括潜在顾客群在内的多样化顾客群体。为适应各种变化,企业的生产组织必须从以追求规模效益为目的的大批量生产方式转为能对顾客不同需求作出迅速反应的“顾客化生产”,即以顾客为中心,充分了解和掌握客户需求,在较短的时间内完成从产品设计、制造到投放市场的过程;同时,数据技术的发展也使“顾客化生产”成为可能。

战略管理是管理者确立企业的长期目标,在综合分析全部内外部因素的基础上,制定达到目标的战略,并执行和控制整个战略的实施过程。战略管理一般分为三个阶段:战略的制定、战略的实施、战略的评估和控制。

随着战略管理理论的发展和完善,著名管理学家西蒙于1981年首次提出了“战略管理会计”一词,他认为战略管理会计应该侧重于本企业与竞争对手的对比,收集竞争对手关于市场份额、定价、成本、产量等方面的信息。战略管理会计研究的主要内容应包括市场份额

的评估、战略预算的编制、竞争地位的变化研究等。战略管理会计与企业战略管理联系密切,运用灵活多样的方法收集、加工、整理与战略管理相关的各种信息,并协助企业管理层确立战略目标,进行战略规则,评价管理业绩。

从管理会计的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不断发展的,生产力的不断提高是管理会计产生的直接动力和根本原因,而商品经济和技术的发展为管理会计的产生奠定了物质基础,各种管理科学理论的发展是管理会计产生发展的理论基础。

1.2 管理会计的基本含义

1.2.1 国外会计学界对管理会计含义的论述

国外会计学界对管理会计的定义先后经历了两个阶段。

1. 狭义管理会计阶段

从20世纪20年代到20世纪80年代,国外会计界基本上都是从狭义上来研究管理会计,认为管理会计只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。

美国会计学会管理会计委员会在1958年对管理会计的定义:“管理会计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出合理的、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。”

1966年,美国会计学会的《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进行处理,以帮助管理人员制定合理的目标,并为实现该目标进行合理的决策。

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为:①管理会计以企业为主体展开其管理活动;②管理会计是为企业管理当局的管理目标服务的;③管理会计是一个信息系统。

2. 广义管理会计阶段

进入20世纪80年代以后,国外会计学界对管理会计的外延进行了深入研究,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含义。

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进行了如下定义:“管理会计是向管理当局提供有关企业内部计划、评价、控制及确保企业资源的合理使用和经营责任的履行所需的财务信息,是一个确认、计量、归集、分析、编报、解释和传递的过程。”

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。按照英国成本与管理会计师协会的解释,管理会计是对管理当局提供所需信息的那一部分会计工作,使管理当局得以:①制定方针政策;②对企业的各项活动进行计划和控制;③保护财产的安全;④向企业外部反映财务状况;⑤向职工反映财务状况;⑥对各个行动的备选方案作出决策。

综上所述,广义管理会计的核心内容是:①管理会计以企业为主体展开其管理活动;②管理会计既为企业内部管理当局的管理目标服务,同时也为股东、债权人、规章制度制定机构及税务当局等相关方面服务;③管理会计作为一个信息系统,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;④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。

1.2.2 国内学者对管理会计含义的论述

在国内,对管理会计的含义也有不同的认识,具有代表性的有以下几种观点。

汪家佑教授认为,管理会计是企业为了加强内部经营管理,实现最大利润,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,并帮助企业领导作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,对经济业务进行控制,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。

1.2.3 对国内外学者有关管理会计含义的评价和结论

从20世纪20年代管理会计最初产生以来,国内外会计学界对管理会计的确切含义众说纷纭,虽然各种观点存在差异,但也有许多共同的地方。例如,都需要运用适当的方法和技术(如本量利分析等),都以向管理者提供信息、以进行决策为目的。同时,国内外学者对管理会计的含义的论述也是不断发展的,经历了从狭义的管理会计定义到广义的管理会计定义的过程,管理会计的外延开始扩大,最终形成现在普遍接受的管理会计定义。

管理会计的基本含义可以概括为:以实现企业战略为目标,以加强企业内部经营管理、提高企业经济效益为目的,以企业的整个经营活动为对象,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与决策、规划与控制、分析与评价等职能的一个会计分支。

本章小结

1. 管理会计是西方国家在会计管理上的一种发展。第二次世界大战后,管理会计受到日益重视,并在实际工作中大量应用,逐步从传统会计中分离出来,成为独立的学科。管理会计学的发展过程大致可划分为以成本控制为特征的执行性管理会计,以预测、决策为特征的决策性管理会计,以及以重视环境适应性为特征的战略管理会计等三个阶段。

2. 管理会计产生后,国内外会计学界对管理会计的含义就存在争议,但大部分学者都认为,管理会计是以向管理者提供信息、以进行决策为目的的。同时,国内外学者对管理会计的含义的论述也是不断发展的,经历了从狭义的管理会计定义到广义的管理会计定义的过程,最终形成了现在普遍接受的管理会计定义。

3. 标准成本制度和预算控制制度是管理会计产生的基础。正是由于上述两个基础,才使管理会计从传统的会计中分离出来,成为一门崭新的学科。



复习思考题

1. 什么是管理会计?它有哪些特征?
2. 管理会计是如何产生的?
3. 管理会计的发展经历了哪些阶段?主要特征是什么?
4. 为管理会计的发展做出贡献的人物有哪些?
5. 现在比较公认的管理会计的基本含义是什么?

案例分析

【案例 1.1】

新华股份有限公司的王某是刚从财务会计工作转入管理会计工作的会计人员,对于管理会计知识不太了解。以下是他对管理会计提出的个人观点:

- (1) 管理会计与财务会计的职能一样,主要是核算和监督;
- (2) 管理会计和财务会计是截然分开的,无任何联系;
- (3) 管理会计报告要在会计期末以报表的形式上报;
- (4) 管理会计吸收了经济学、管理学和数学等方面的研究成果,在方法上灵活多样;

- (5) 贯穿管理会计的理论是本量利分析理论;
- (6) 管理会计服务于企业外部, 受会计法规的约束;
- (7) 管理会计的职能主要是满足企业各项管理职能的需要;
- (8) 管理会计的信息质量特征与财务会计的信息质量特征完全不同;
- (9) 在提供管理会计信息时可以完全不考虑成本效益原则;
- (10) 一个管理会计师可以将手中掌握的信息资料随意提供给他人;
- (11) 与财务会计相比, 管理会计不能算是一个独立的职业, 它的职业化发展受到限制;
- (12) 管理会计与财务管理两者反映的内容相同。

要求

1. 对以上观点加以分析说明, 指出其正确与否。
2. 企业主要的管理会计与财务会计、财务管理的区别与联系是什么?