



江苏省高等学校会计学品牌专业教材

管理

管理

郑爱华 张亚杰 李文美 主编

会计

会计



机械工业出版社
CHINA MACHINE PRESS



● ISBN 978-7-111-20867-9

封面设计 / 电脑制作 : 马精明

管理 会计

地址: 北京市百万庄大街22号
联系电话: (010) 68326294
(010) 68993821

邮政编码: 100037
网址: <http://www.cmpbook.com>
E-mail: online@cmpbook.com

定价: 28.00 元

ISBN978-7-111-20867-9



9 787111 208679 >

江苏省高等学校会计学品牌专业教材

管 理 会 计

主 编	郑爱华	张亚杰	李文美
参 编	谢 梅	郭振宇	王占文
主 审	朱学义		



机械工业出版社

本书站在组织战略的高度审视管理会计，遵循成本——预算——资本支出——业绩评价这一主线来剖析管理会计。全书共分两篇：基础篇包括管理会计概述、成本性态分析、变动成本计算、量本利分析、预测与决策、经营决策分析需要考虑的“成本”概念、短期经营决策、长期投资决策、全面经营预算、标准成本制度、责任会计等；拓展篇包括战略管理会计、生命周期成本与目标成本管理、综合业绩评价体系、环境管理会计等。本书注重基础性、实践性、规范性、系统性和前瞻性，易于学习、理解和运用。

本书既可作为财经院校、管理院校会计学专业本科生的专业教材，也可以作为从事管理工作的广大实际工作者和自学者系统学习管理会计理论与方法的参考用书。

图书在版编目（CIP）数据

管理会计/郑爱华，张亚杰，李文美主编．—北京：机械工业出版社，2007.2

江苏省高等学校会计学品牌专业教材

ISBN 978 - 7 - 111 - 20867 - 9

I. 管… II. ①郑…②张…③李… III. 管理会计 IV. F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字（2007）第 027355 号

机械工业出版社（北京市百万庄大街 22 号 邮政编码 100037）

责任编辑：商红云 版式设计：霍永明 责任校对：张莉娟

封面设计：马精明 责任印制：洪汉军

北京京丰印刷厂印刷

2007 年 3 月第 1 版·第 1 次印刷

169mm×239mm·11.375 印张·437 千字

标准书号：ISBN 978 - 7 - 111 - 20867 - 9

定价：28.00 元

凡购本书，如有缺页、倒页、脱页，由本社发行部调换

销售服务热线电话：(010) 68326294

购书热线电话：(010) 88379639 88379641 88379643

编辑热线电话：(010) 88379711

封面无防伪标均为盗版

序

2003年12月,江苏省教育厅遴选出3个省级会计学品牌专业,中国矿业大学管理学院会计学专业被批准为“江苏省高等学校品牌专业建设点”。省级品牌专业是教育教学思想、人才培养方案符合时代发展要求,人才培养质量及其专业建设、改革、管理水平和办学水平在省内达到领先水平,在国内达到一流水平,具有很高的社会声誉,得到社会公认的示范性专业。因此,构建会计教育模式,更新会计教学内容,改进会计教学方式,加强会计学科建设是会计学品牌专业的重点建设内容。而所有这些内容的建设和实现,必须有高质量的会计教材体系作保证。正是围绕这一思路,我们编写了这套教材。

本系列教材由8本教材组成,分别是《基础会计学》、《中级财务会计》、《高级财务会计》、《成本会计学》、《财务管理学》、《管理会计》、《电算化会计》和《审计学》。

适应知识经济对会计本科教育的挑战,紧跟中国会计改革与发展的步伐,满足社会主义市场经济会计模式对会计人才培养的要求,遵循会计本科教育的规律,并服务于会计专业培养目标,是我们编著本系列教材的基本指导思想,其具体原则是:

(1) 基础性。注重对会计各学科基本理论、基础知识和基本技能的全面介绍和准确表述,确保系列教材的理论高度和知识含量。

(2) 实践性。遵循会计实际工作规律,反映实际工作经验,满足会计实务工作既立足中国实际,又与国际会计惯例接轨的需要,实现会计国家化与国际化的协调。

(3) 规范性。强调教材中所涉及的业务内容和会计处理方法,既符合我国现行会计制度的要求,又适应会计规范体系的改革趋势。

(4) 系统性。强调各教材之间内容上的衔接性和互补性、结构上的一致性、逻辑上的严密性,使之真正成为科学完善的会计教材体系。

(5) 前瞻性。力求对各学科所含知识的最新发展动态作出概括反映和科学预测,以教材的超前性保证其稳定性。

尽管我们在系列教材的编写中,遵循了上述指导思想和原则,但由于我们学术水平有限,对一些问题的认识不够深刻,各门教材中均可能存在不成熟或谬误之处,恳请读者批评指正。

江苏省高等学校会计学品牌专业教材编审委员会

2004年9月6日

前 言

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。它的创立和发展,大大丰富了会计学科的内容。它为企业的领导者和管理人员提供管理信息,是决策支持系统的重要组成部分。作为一门新兴会计学科,它伴随着西方管理理论的产生、科技进步和现代化管理水平提高而得以形成和发展。我国于 20 世纪 80 年代初引入管理会计后,结合国情,为强化企业内部经营、实现最佳经济效益服务,受到企业及会计界人士的青睐。

21 世纪需要高素质的管理会计师,他们作为企业的管理顾问,为企业提供高智慧的谋略,使之能增强组织整体的竞争优势,从而创造卓越的经营业绩。处在这样一个时代,如何培养会计专业学生具备高素质,以适应社会发展的需要,是一个急需解决的重要课题。管理会计作为会计学专业的一门主干课程在其中起着关键的作用。

今日的学生乃未来的企业管理者或决策者,为适应知识经济对会计本科教育的挑战,紧跟中国会计改革与发展步伐,满足品牌专业的培养目标,我们编写了这本《管理会计》教材,其目的是使学生为明日的角色作好准备。同时为满足会计专业和非会计专业学生的需要,本书在编写过程中广泛吸收了国内外同类教材的优点,并适度反映了学科发展的最新动态,侧重于企业日常业务中的会计应用。

本书从组织战略的高度审视管理会计,遵循成本——预算——资本支出——业绩评价这一主线来解析管理会计;设置管理会计基础篇和拓展篇,既能反映管理会计的基本原理和内容,又能反映学科发展的新领域,符合该学科特点。本书在内容设计上层层递进、环环相扣;扩展篇主要反映管理会计在战略管理、环境管理、目标成本管理以及综合绩效评价体系等方面的最新研究成果,具有一定的前瞻性,有利于学生今后更好地适应未来经济发展的需要,同时也为众多的企业界

人士了解掌握新知识提供便利服务。

本书的特点主要体现在以下几方面:

(1) 本书内容更注重基础性、实践性、规范性、系统性和前瞻性,注重该学科基本理论、基础知识和基本技能的全面、准确反映,保证教材的理论高度和丰富的信息含量。每章节的基本技术和方法都配有实例应用,解析透彻规范,更注重与实际的结合。编写中力求对该学科所含知识的最新发展动态作出概括反映和科学预测,以保证教材的超前性、稳定性。教材内容更富逻辑性,与其他系列教材能够很好衔接。

(2) 本书知识简明化,避免过多理论难题和公式推导,侧重知识的理解和管理会计在企业决策中的应用。本书将会计信息与企业决策联系起来,便于学生为未来的角色——决策者作好准备。

(3) 本书的结构严谨,编者站在组织战略的高度审视管理会计,遵循成本——预算——资本支出——业绩评价这一主线来剖析管理会计,以日常管理为背景讲解管理会计,设计合理。

(4) 本书更注重符合本土化教育,语言表述及案例更多体现中国特色,便于学生学习、掌握和运用。

本书是江苏省高等学校会计学品牌专业系列核心教材之一,既可作为财经院校、管理院校会计学专业本科生的专业教材,也可以作为从事管理工作的广大实际工作者和自学者系统学习管理会计理论与方法的参考用书。

本书由郑爱华拟定编写提纲,郑爱华、张亚杰、李文美任主编。各章执笔人如下:第一、二、三章由郑爱华撰写;第十二章由郑爱华、王占文撰写;第七、八、十、十五章由张亚杰撰写;第四、九、十四章由李文美撰写;第五章由郭振宇撰写;第六章由郭振宇、王占文撰写;第十一章、十三章由谢梅撰写。最后由郑爱华对全书进行了修改和总纂,由朱学义教授主审。

由于我们水平有限,加之编写时间仓促,书中难免有错误和不足之处,恳请广大读者批评指正。

编 者

2007年1月

目 录

序

前言

基础篇	1
第一章 管理会计概述	3
第一节 管理会计的形成和发展	3
第二节 管理会计的基本特点	7
第三节 管理会计的对象和职能	11
第四节 管理会计的基本内容	14
第五节 管理会计组织与管理会计师职业道德	16
第二章 成本性态分析	20
第一节 成本的分类	20
第二节 混合成本的分解	28
第三节 成本性态分析的意义及基本假设	34
第三章 变动成本计算	37
第一节 变动成本法概述	37
第二节 变动成本法与完全成本法的比较	38
第三节 变动成本法的评价	47
第四节 变动成本法与完全成本法的整合	49
第四章 量本利分析	55
第一节 盈亏临界点分析	55
第二节 盈亏临界点及目标利润的影响因素分析	67
第三节 利润的敏感性分析	73
第四节 量本利分析在经营决策中的应用	78
第五节 量本利分析的拓展	83
第五章 预测与决策	91
第一节 预测概述	91

第二节 预测的基本方法	93
第三节 决策概述	102
第六章 经营决策分析需要考虑的“成本”概念	106
第一节 “成本”概念的特点	106
第二节 差别成本与边际成本	106
第三节 机会成本与假计成本	109
第四节 沉没成本与现金支出成本	110
第五节 历史成本与重置成本	111
第六节 可避免成本与可延缓成本	112
第七节 相关成本与无关成本	114
第七章 短期经营决策	116
第一节 短期经营决策概述	116
第二节 生产决策	117
第三节 定价决策	132
第八章 长期投资决策	142
第一节 长期投资决策的含义及其特点	142
第二节 长期投资决策需要考虑的重要因素	143
第三节 长期投资决策分析评价的数量方法	151
第四节 长期投资决策方案的对比与选优	157
第五节 长期投资决策的敏感性分析	164
第六节 固定资产的更新决策分析	166
第九章 全面经营预算	170
第一节 全面预算概述	170
第二节 全面预算编制的原理	174
第三节 预算编制的类型	185
第四节 预算行为的影响	192
第十章 标准成本制度	197
第一节 标准成本制度概述	197
第二节 标准成本的制定	200
第三节 标准成本差异的计算和分析	204
第四节 标准成本制度下的成本核算及账务处理	210
第五节 标准成本制度的现实性及发展	214
第十一章 责任会计	219
第一节 分权制与责任会计制度	219
第二节 责任中心的分类及评价指标	224

VIII 管 理 会 计

第三节	内部转移价格	234
第四节	责任预算与业绩报告	244
拓展篇		251
第十二章	战略管理会计	253
第一节	战略管理会计与战略成本管理	253
第二节	战略定位分析	265
第三节	价值链分析	270
第四节	成本动因分析	275
第十三章	生命周期成本与目标成本管理	281
第一节	产品生命周期成本	281
第二节	目标成本法与 Kaizen 成本制	290
第十四章	综合业绩评价体系	305
第一节	传统业绩评价的评述	305
第二节	平衡记分卡的原理	308
第三节	平衡记分卡的设计	312
第十五章	环境管理会计	327
第一节	环境管理会计概述	327
第二节	环境管理会计的主要方法	331
第三节	环境成本的核算与控制	334
第四节	环境管理会计信息披露及业绩评价	338
附录		344
附录 A	复利终值系数表	344
附录 B	复利现值系数表	346
附录 C	年金终值系数表	348
附录 D	年金现值系数表	350
参考文献		352

基 础 篇

- ▲ 第一章 管理会计概述
- ▲ 第二章 成本性态分析
- ▲ 第三章 变动成本计算
- ▲ 第四章 量本利分析
- ▲ 第五章 预测与决策
- ▲ 第六章 经营决策分析需要考虑的“成本”概念
- ▲ 第七章 短期经营决策
- ▲ 第八章 长期投资决策
- ▲ 第九章 全面经营预算
- ▲ 第十章 标准成本制度
- ▲ 第十一章 责任会计

第一章 管理会计概述

管理会计 (Management Accounting) 计量和报告财务与非财务信息, 帮助管理人员作决策以实现组织目标。管理人员既使用管理会计信息选择、传达和实施战略, 也用管理会计信息调整产品设计、生产和营销决策。

随着竞争的愈演愈烈, 更需要运用管理会计信息。会计研究学者罗宾·库珀 (Robin Copper) 的研究发现^①: “随着企业的产生以及全球性竞争的愈演愈烈, 公司必须学会在管理成本方面更具竞争力。对许多公司而言, 能否继续生存取决于他们运用复杂的成本管理系统的的能力, 而这种成本管理系统能产生内在动力来促使企业成本的下降……随着成本管理对公司的生存越来越具有根本性的作用, 所以出现了两种倾向: 第一, 要求有新的成本管理形式出现; 第二, 企业中越来越多的人与成本管理过程密切相关。”

因此, 管理会计是将现代管理与会计融为一体, 为企业的领导者和管理人员提供管理信息的会计, 它是企业管理信息系统的一个子系统, 是决策支持系统的重要组成部分。自 20 世纪初以来, 管理会计作为一门新兴的学科和会计的一个新兴领域, 得到了迅速的发展, 在理论与实践上都取得了丰硕的成果。

第一节 管理会计的形成和发展

一、管理会计形成发展的动因

从客观内容上看, 管理会计的实践最初萌生于 19 世纪末 20 世纪初, 其雏形产生于 20 世纪上半叶, 正式形成和发展于第二次世界大战之后, 20 世纪 70 年代后在世界范围内得以迅速发展。

会计的发展同社会经济条件有着密切的联系。20 世纪初, 企业经营日趋扩大化和复杂化, 会计学便成为企业内部执行科学管理、提高生产效率的有利手段。第二次世界大战后, 科技、生产力发展突飞猛进, 企业规模扩大, 竞争激烈, 市场多变, 于是会计学便发展为企业信息分析、正确决策必不可少的重要工

① 韦恩·J. 莫尔斯等著, 张鸣主译, 《管理会计——侧重于战略管理》(第 3 版), 上海财经大学出版社, 2005, P5

具，这就是现代管理会计。管理会计从传统的财务会计体系中分离出来，成为与财务会计并列的一门学科，经历了一个逐步发展的过程，它的形成和发展是伴随科学技术的进步、社会经济的发展和管理的需要而致。

二、基础性管理会计形成发展的两大阶段

成本会计是管理会计的前身。20 世纪初，为配合泰罗制的广泛实施而形成的标准成本会计，可视为由成本会计向管理会计过渡的一个中间环节。以标准成本会计为起点形成的管理会计，可称之为基础性管理会计，它的形成与发展大致可区分为两个大的阶段，即执行性管理会计阶段和决策性管理会计阶段。经过较长期的理论探索和实践经验的积累，到 20 世纪 70 年代，以决策性管理会计为主体的基础性管理会计已趋于成熟并定型化了。

1. 执行性管理会计阶段（20 世纪初至 20 世纪 50 年代）

19 世纪末 20 世纪初，随着社会生产力水平的提高和商品经济的迅速发展，传统的因袭管理方式所无法克服的粗放经营、资源浪费严重、企业基层生产效率低下等弊端同大机器工业的矛盾越来越尖锐，科学管理应运而生。在以泰罗和法约尔为代表人物的“古典管理理论”的指导下，企业管理实践中先后应用了以确定定额为目的的时间与动作研究技术、差别工资制和以计划职能与执行职能相分离为主要特征的预算管理和差异分析，以及日常成本控制等一系列标准化、制度化的新技术、新方法，其核心是提高生产和工作效率。为适应科学管理的要求，成本会计向纵深方向发展，从单纯的成本计算发展到成本计算与成本控制（管理）相结合，使之深入生产过程，为挖掘降低成本潜力服务。“标准成本”、“差异分析”和“预算控制”等这些同泰罗的科学管理方法直接相联系的技术方法，开始被引入、应用到会计体系中来，形成独特的标准成本系统。通过严密的事先计算与事后分析，促使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、设备利用率提高的综合表现就是生产成本的降低；而成本的降低，即意味着生产经济效果的提高，这使得会计在计算和监督方面取得重大进展，为会计直接服务于企业管理开创了一条新路。

这个阶段管理会计的基本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，协助企业在执行中如何提高生产效率和生产经济效果的问题。

其主要缺陷在于同企业管理的全局、企业与外界关系的有关问题没有在会计体系中得到应有的反映。

因此，总的来说本阶段还只是一种局部的、执行性的管理会计，它标志着管理会计的雏形。

2. 决策性管理会计阶段（20 世纪 50 年代以后）

从 20 世纪 50 年代起，世界经济步入高速发展时期。这一时期，随着科学技术的突飞猛进，大量高科技成果被应用于生产，从而使生产力水平迅速提高，企业经营规模日益扩大，生产经营活动日趋复杂，企业之间的竞争愈发激烈。这些新的条件和环境，对企业管理提出新的要求，即迫切要求实现企业管理现代化。它包括：一方面强烈要求企业的内部管理更加合理化、科学化；另一方面，还要求企业具有灵活的反应力和高度的适应能力。管理者意识到，企业要想在瞬息万变的经营环境中生存和发展，关键取决于正确的经营方针和决策，即“经营的重心在管理，管理的重心在决策”。而泰罗的科学管理学说只重视生产过程，忽视企业管理的全局以及企业同外部环境的关系，因此，科学管理学说已经无法适应当时经济形势下企业管理的客观需要，逐渐被以运筹学和行为科学为理论基础的现代科学管理学说所取代。在广泛推行现代管理科学学说的基础上，管理者逐步将数量管理的方法和技术引入到企业管理中，以便能对生产经营活动进行事前的规划和日常的控制。

20 世纪 50 年代以来，管理会计以标准成本系统为基础，进一步丰富、发展成现代管理会计，意味着其着重点从服务于管理的控制职能向服务于管理的决策职能的转变，以及从服务于成本的最低化向服务于利润的最大化转变。强调企业的经济效益，而经济效益并不直接在企业内部体现，而必须通过企业与外部的联系才能体现。一般来说，企业提高生产效率和生产经济效果是提高经济效益的基础；但企业要全面提高经济效益，不仅要尽可能在提高生产效率和生产效果上下功夫，更为重要的是，首先必须尽量提高企业高层领导所作决策的科学性及其主观判断同外界客观经济情况的适应程度，否则，企业内部的效率再高、效果再好，也会无济于事，甚至还会在激烈的竞争中被淘汰。

现代管理科学的形成和发展，对决策性管理会计的形成和发展，在理论上起着奠基和指导的作用；在方法上赋予它现代化的管理方法和技术，使它的面貌焕然一新。可见决策性管理会计是在新的历史条件下，以现代管理科学为基础，一方面，丰富和发展了其早期形成的一些技术方法；另一方面，又大量吸收了现代管理学和经济学等许多相关学科中的研究成果，从而使它形成了更新的与管理现代化相适应的管理会计体系。

这个阶段管理会计的基本点：以现代管理科学为基础形成的现代管理会计是以企业提高经济效益为核心的决策性管理，是以经营决策经济效果的分析评价为其核心，而计划（预算）则是经营决策所选定的有关方案的数量表现和加工、汇总，是为企业管理中的预测前景、参与决策和规划未来服务的。

决策性管理会计与执行性管理会计的不同在于：它是以决策研究为其核心内容，为企业正确地进行经营决策、改善经营管理、全面提高经济效益提供信息与

智力支持的管理会计。它包含了执行性管理会计，但在广度和深度上对比执行性管理会计又得到了进一步的丰富和发展。

总之，决策性管理会计是一种全局性的、以服务于企业提高经济效益为核心的管理会计，它标志着这门学科日趋成熟。

三、现代管理会计的发展

进入 20 世纪后期，为适应社会经济条件的重大变化和科学技术的迅速发展，管理会计进入一个大变革、大发展的历史时期，从而形成了许多新的领域，使管理会计从广度、深度和高度上提到一个新的水平，使管理会计的发展进入了一个五彩缤纷的新阶段。

首先是 20 世纪后期，商业环境发生很大变化，日益增大的国外竞争与商业复杂性削弱了许多公司管理会计系统支持商业决策的能力。处在这个新的商业环境之中，管理层不仅需要关注经营决策，还需要关注战略决策。当重大变革影响到公司的营销与生产作业时，就需要这样的会计系统：它能提供不同于传统会计系统所提供的信息。这些变革影响到对管理会计信息的需求。表 1-1 列示了环境变革带来的对管理会计信息需求的变化。

表 1-1 新商业环境中的变革

变革	侧重点
全面质量管理	侧重零缺损、零差错地制造产品和提供服务，以减少非增值作业
适时制造	侧重消除所有非增值作业和存货，以及由生产工人辨别和消除缺陷和差错
时间竞争	侧重缩短制造产品或提供服务所需时间
柔性制造	侧重不发生显著成本增加和时间延迟而实现的一种产品转到另一种产品制造的能力

从理论上看，现代管理科学理论的引进，使管理会计的作用得以进一步发挥。

从方法和技术手段上看，高等数学、运筹学和数理统计中许多数学方法被广泛引进、应用到管理会计中来，成为管理会计的一个重要组成部分。同时，电子计算机也在管理会计业务中得到广泛的应用，从而使管理会计的分析更具科学性，使管理会计分析方法的普及更具可行性。

从实践看，由于管理会计充分发挥了会计的管理职能，并在改变企业内部经营管理、提高经济效益和社会效益方面作出了杰出贡献，因而管理会计在 20 世纪 70 年代已风靡世界。它的各种专门方法与技术不仅被制造业采用，而且也被推广到所有类型的经济组织中，包括服务性行业及非营利性行业，成为现代化管

理的重要组成部分。

现实的变化,现代管理科学理论的发展及在会计中的应用,催生出相应的管理新理念和方法,形成新的研究领域。具体包括以下几方面:

(1) 与现代市场经济中全社会价值链优化相联系的战略管理会计。

(2) 从微观扩展到宏观的产品全生命周期的成本计算,以及以市场为导向、技术与经济相结合的目标成本计算和与之相联系的 KAIZEN 成本计算。

(3) 财务衡量与非财务衡量并重的新的业绩衡量模式——平衡记分卡。

(4) 与可持续发展战略相联系的环境管理会计。

但是,不应把管理会计发展形成的新领域视为对基础性管理会计的否定或取代,而应把它们视为适应社会经济环境条件的变化对基础性管理会计的丰富和发展。基础性管理会计在与其相适应的技术经济条件下,仍具有广泛的适用性。与此同时,在实际工作中,根据企业生产经营条件的具体情况,选择管理会计新领域的某些方面与基础性管理会计相互结合起来进行综合运行,还可使它增添新的活力,发挥更大的作用,因而可以把基础性管理会计视为整个管理会计体系的基石。

实践证明,管理会计既是实现管理现代化的重要手段,又是现代化管理的重要组成部分。作为一门新兴的学科,它仍在不断地发展之中。今后随着管理科学的发展,管理会计也会逐步发展,理论不断深化,内容更为丰富,应用更为广泛。

总之,管理会计的形成和发展,大大丰富了会计科学的内涵,扩充了会计的传统职能,从而使会计的作用不再局限于对生产过程作如实地反映,即单纯地提供信息,而是进一步利用这些信息来预测前景、参与决策、规划未来,并对日常经济活动进行有效的控制、评价和考核,保证以较少的劳动消耗和资金占用,取得最佳的经济效益和社会效益。这标志着现代会计科学由于管理会计的出台,进入了一个充满活力、完全崭新的阶段,已被公认为是会计发展史上的一个划时代的里程碑。

第二节 管理会计的基本特点

基于企业利益者不同的信息需要,现代企业会计逐步形成了两个相对独立的领域:财务会计和管理会计。管理会计的基本特征是相对于财务会计而言的,两者之间是有区别和联系的。

一、管理会计与财务会计的区别

管理会计与财务会计的区别如表 1-2 所示。