



北京高等教育精品教材

BEIJING GAODENG JIAOYU JINGPIN JIAOCAI



世纪高等教育精品教材

管理会计学

陈兴滨 编著

(第二版)

G U A N L I K U A I J I X U E

 中国人民大学出版社



管理会计系列教材

中国注册会计师协会 中国会计学会 中国管理会计研究会 共同推荐

管理会计学

（第二版）

（第二版）

EUANLICEA11100E

中国注册会计师协会 中国会计学会 中国管理会计研究会 共同推荐

北京高等教育精品教材
21 世纪高等继续教育精品教材

管理会计学(第二版)

陈兴滨 编著

中国人民大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

管理会计学(第二版)/陈兴滨编著

北京:中国人民大学出版社,2008

21世纪高等继续教育精品教材

ISBN 978-7-300-09325-3

I. 管…

II. 陈…

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 065313 号

北京高等教育精品教材

21世纪高等继续教育精品教材

管理会计学(第二版)

陈兴滨 编著

出版发行 中国人民大学出版社

社 址 北京中关村大街 31 号

邮政编码 100080

电 话 010-62511242(总编室)

010-62511398(质管部)

010-82501766(邮购部)

010-62514148(门市部)

010-62515195(发行公司)

010-62515275(盗版举报)

网 址 <http://www.crup.com.cn>

<http://www.ttrnet.com>(人大教研网)

经 销 新华书店

印 刷 北京密兴印刷厂

版 次 2004 年 8 月第 1 版

规 格 170 mm×228 mm 16 开本

2008 年 6 月第 2 版

印 张 18.5

印 次 2008 年 6 月第 1 次印刷

字 数 323 000

定 价 28.00 元

版权所有 侵权必究

印装差错 负责调换

21 世纪高等继续教育精品教材

编审委员会

顾 问 董明传

主 任 杨干忠 贺耀敏

副主任 周蔚华 陈兴滨 宋 谨

委 员 (按姓氏笔画为序)

王孝忠 王晓君 王德发 龙云飞 卢雁影

刘传江 安亚人 杨干忠 杨文丰 李端生

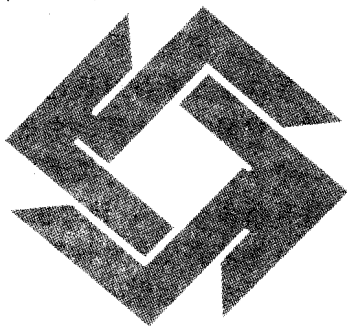
辛 旭 宋 玮 宋 谨 张一贞 陈兴滨

周蔚华 赵树嫒 贺耀敏 贾俊平 高自龙

黄本笑 盛洪昌 常树春 寇铁军 韩民春

蒋晓光 程道华 游本强 缪代文

总 序



21 世纪, 科学技术发展日新月异, 发明创造层出不穷, 知识更新日趋频繁, 全民学习、终身学习已经成为适应经济与社会发展的基本途径。近年来, 我国高等教育取得了跨越式的发展, 毛入学率由 1998 年的 8% 迅速增长到 2004 年的 19%, 已经进入到大众化的发展阶段, 这其中高等继续教育发挥了重要的作用。同时, 高等继续教育作为“传统学校教育向终身教育发展的一种新型教育制度”, 对实现“形成全民学习、终身学习的学习型社会”、“构建终身教育体系”的宏伟目标, 发挥着其他教育形式不可替代的作用。

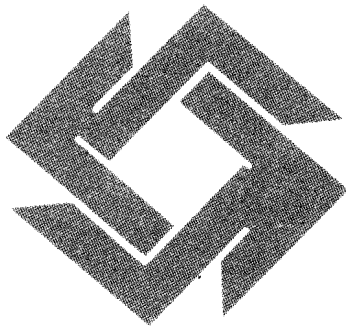
目前, 我国高等继续教育的发展规模已占全国高等教育的一半左右, 随着我国产业结构的调整、传统产业部门的改造以及新兴产业部门的建立, 各种岗位上数以千万计的劳动者, 需要通过边工作边学习来调整自己的知识结构、提高自己的知识水平, 以适应现代经济与社会发展的要求。可见, 我国高等继续教育的发展, 既肩负着重大的历史使命又面临着难得的发展机遇。

我国的高等继续教育要抓住机遇发展, 完成自己的历史使命, 从根本上说就是要全面提高教育教学质量, 这涉及多方面的工作, 但抓好教材建设是提高教学质量的基础和中心环节。众所周知, 高等继续教育的培养对象主要是已经走上各种生产或工作岗位的从业人员, 这就决定了高等继续教育的目标是培养能适应新世纪社会发展要求的动手能力强、具有创新能力的应用型人才。因此, 高等继续教育教材的编写“要本着学用结合的原则, 重视从业人员的知识更新, 提高广大从业人员的思想文化素质和职业技能”, 体现出高等继续教育的针对性、实用性和职业性特色。

为适应我国高等继续教育发展的新形势、培养应用型人才、满足广大学员的学习需要,中国人民大学出版社邀请了国内知名专家学者对我国高等继续教育的教学改革与教材建设进行专题研讨,成立了教材编审委员会,联合中国人民大学、中国政法大学、东北财经大学、武汉大学、山西财经大学、东北师范大学、华中科技大学、黑龙江大学等30多所高校,共同编撰了“21世纪高等继续教育精品教材”,计划在两三年内陆续推出百种高等继续教育精品系列教材。教材编审委员会对该系列教材的作者进行了严格的遴选,编写教材的专家、教授都有着丰富的继续教育教学经验和较高的专业学术水平。教材的编写严格依据教育部颁布的“全国成人高等教育公共课和经济学、法学、工学主要课程的教学基本要求”;教材内容的选择克服了追求“大而全”的现象,做到了少而精,有针对性,突出了能力的训练和培养;教材体例的安排突出了学习使用的弹性和灵活性,体现“以学为主”的教育理念;教材充分利用现代化的教育手段,形成文字教材和多媒体教材相结合的立体化教材,加强了教师对学生学习过程的指导和帮助,形象生动、灵活方便,易于保存,可反复学习,更能适应学员在职、业余自学,或配合教师讲授时使用,会起到很好的教学效果。

这套“21世纪高等继续教育精品教材”在策划、编写和出版过程中,得到教育部高教司、中国成人教育协会、北京高校成人高教研究会的大力支持和帮助,谨表深切谢意。我们相信,随着我国高等继续教育的发展和教学改革的不深入,特别是随着教育部“高等学校教学质量和教学改革工程”的实施,这套高等继续教育精品教材必将为促进我国高校教学质量的提高做出贡献。

前 言



进入 21 世纪，我国经济的发展令世人瞩目，我国企业走向现代化管理的进程在加速。经济全球化的发展趋势，按国际惯例运作经济活动的要求，国际产业结构调整，科学技术的迅猛发展等，都促使我国企业融入世界经济的洪流之中。向管理要效益，对我国企业来讲，已不再是一个口号，而是发展之必需。企业是发展的“基石”，而具有现代化管理水平的企业则使这些基石坚如磐石。

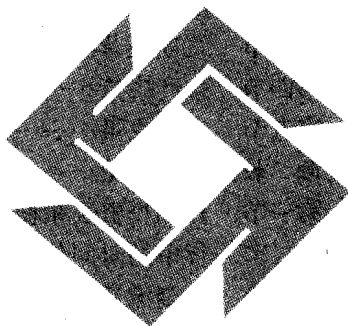
管理会计，是我国企业在现代化管理进程中不可缺少的一环。掌握并运用管理会计的理论和方法，对我国企业的会计人员和经济管理人员来讲，是一门必修课，是使企业管理升华的通途之一。

本书清楚、系统地阐述了管理会计的基本原理和方法，不仅阐释了管理会计的一些理论问题，而且对一些较复杂的问题和抽象的概念辅以示例予以由浅入深的解释，并通过较为详细的阐述和演示，使一些难点通俗易懂。本书力求给读者以启迪，尽量做到条理清晰、文字表述简练并准确、内容丰富、示例恰当。本书可以作为高等院校会计专业及财经各专业的教科书，也可作为在职人员培训和管理者的参考用书。

陈兴滨

2008 年 5 月

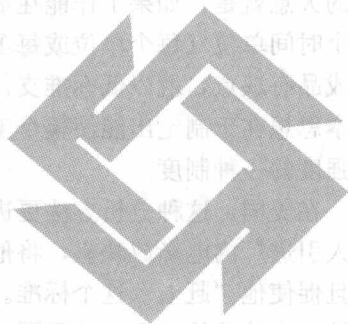
目 录



第一章 总论	(1)
第一节 管理会计的产生与发展	(1)
第二节 管理会计与财务会计的区别和联系	(4)
第三节 管理会计的基本内容	(6)
第四节 管理会计在企业管理中的地位	(9)
第五节 建立和发展中国管理会计的思考	(12)
第二章 成本性态与变动成本法	(21)
第一节 成本的分类	(21)
第二节 成本性态的分析	(26)
第三节 混合成本及其分解	(35)
第四节 变动成本法	(44)
第三章 本—量—利分析	(58)
第一节 预测损益分界点	(58)
第二节 本—量—利分析的假设条件	(65)
第三节 敏感性分析	(69)
第四节 本—量—利分析的进一步应用	(75)
第四章 短期经营决策	(81)
第一节 决策概述	(81)

第二节	决策要考虑的若干特定的成本概念	(88)
第三节	短期经营决策最常用的分析方法	(100)
第四节	生产决策	(107)
第五节	定价决策	(132)
第五章	长期投资决策	(147)
第一节	长期投资决策概述	(147)
第二节	货币的时间价值与投资的风险价值	(148)
第三节	现金流量与资本成本	(165)
第四节	长期投资决策方法	(173)
第五节	固定资产更新决策	(192)
第六节	长期投资的风险分析	(194)
第七节	长期投资的敏感性分析	(198)
第六章	全面预算	(203)
第一节	全面预算的职能	(203)
第二节	预算的种类和全面预算体系	(207)
第三节	全面预算的编制程序与方法	(208)
第四节	编制费用预算的先进方法	(225)
第七章	标准成本制度	(232)
第一节	标准成本制度概述	(232)
第二节	标准成本的制定	(234)
第三节	成本差异的计算与分析	(237)
第四节	成本差异的账务处理	(250)
第八章	责任会计	(254)
第一节	责任会计概述	(254)
第二节	责任中心	(256)
第三节	对责任中心的评价与考核	(259)
第四节	内部转移价格	(269)
附录一	1元复利终值表(CF)	(274)
附录二	1元复利现值表(DF)	(276)
附录三	1元复利年金终值表(ACF)	(278)
附录四	1元复利年金现值表(ADF)	(280)
主要参考文献		(282)

第一章 总论



第一节 管理会计的产生与发展

会计是一项古老而至今仍极具生命力的社会实践活动，已经有数千年的历史了。但作为一门学科，则是在 15 世纪末以借贷记账法原理诞生为标志，经过许多年的时间才逐渐形成的。

在 15 世纪末至 20 世纪初这段漫长时间内，会计理论研究没有较大进展，会计实践仅满足于日常的簿记工作。从英国产业革命开始，资本主义经济有了较快的发展，原有的单凭经验管理企业的方法，已不能适应经济的迅速发展。

1911 年，被西方誉为“科学管理之父”的泰罗（Taylor）发表了著名的《科学管理原理》，开辟了企业管理的一个新纪元。列宁曾经指出：资本主义在这方面的最新发明——泰罗制——也同资本主义其他一切进步的东西一样，有两个方面，一方面是资产阶级剥削的最巧妙的残酷手段，另一方面是一系列的最丰富的科学成就，即按科学来分析人在劳动中的机械动作，省去多余的笨拙的动作，制定最精确的工作方法，实行最完善的计算和监督制，等等。泰罗最先提出将工资支付制度和提高效率密切结合起来的“差别计件工资制”，该制

度的大意就是,如果工作能在最短的时间内完成,并且没有任何差错,那么对每个时间单位(每个单位或每项工作)要以高标准支付工资;工作时间长,而且成品有缺点,就以低标准支付工资。从差别计件工资制中可以看出,泰罗的根本思想在于制定出能使整个工人群体在互相竞争、互相埋怨中自发地加强劳动强度的一种制度。

在美国,这种分析方法更进一步发展到对细微动作的研究。他们将新来的工人引进厂内电影放映室,将他要做的生产工作的“标准方法”放映给他看,并且促使他“赶上”这个标准。一星期以后,他们在电影放映室将这个工人自己的工作放映给他看,并且同“标准方法”加以比较。工人的劳动生产率大幅度提高,工人的工资也提高了,但工资提高的幅度远远小于劳动生产率提高的幅度。从会计的角度看,这种“高工资、低人工成本”的做法,是在加强工人劳动强度的前提下,以提高工资为手段,来达到降低成本的目的。

在泰罗制下,为生产劳动制定了各种“标准”。但他设计的系统是为了检查工人劳动和原材料消耗的效率,而不是为了检查财务成本。1900年左右,美国工程师珀西·朗曼(Percy Longmair)阐述了关于铸造成本管理的问题,并且设计了利用人工和原材料标准信息控制实际成本的一种新方法。事实也证明,与此同时一些制造商已经利用实际成本和标准成本之间的差异控制企业的经营。同时代的哈林顿·埃默森(Harrington Emerson)和G·查特·哈里森(G. Charter Harrison)首次阐述了分析标准成本差异的现代分析方法。

最初,标准成本是独立于会计系统之外的。后来,有人主张应将标准成本纳入会计系统。1919年,美国全国成本会计师协会成立,该协会开始了标准成本会计的推广工作。

预算控制也是将科学管理的原理引进会计的产物。法国有一位与美国的泰罗齐名的亨利·法约尔(Henry Fayol),他认为管理应包括预测、组织、指挥、协调和控制五项职能。另一位同时代人物卢瑟·古利克认为,管理有计划、组织、用人、指挥、协调、报告和预算七项职能。受这些理论的影响,人们不断摸索企业管理计划和控制的途径和方法。最初系统地论述预算控制的是卡彭特。预算始于19世纪美国小城镇所实施的公共预算制度,后来逐渐得到推广。1921年6月,美国国会公布《预算和会计法》,这对民间企业推行预算控制产生了决定性的影响。

标准成本计算和预算控制,都产生于20世纪初的美国。一方面是由于当时美国在经济实力等方面取代了英国的统治地位,经营管理研究的中心转移到美国,因而能够产生出这些先进的经营管理方法;另一方面,这也是当时为应付资本主义世界经济萧条而产生的一种方法。1922年,奎因坦斯的《管理会

计：财务管理入门》一书问世，“管理会计”这个名称，就是在奎因坦斯的专著中首次明确地提出来的。

第二次世界大战后，特别是20世纪50年代以后，资本主义世界一度在科学技术和经济建设方面产生飞跃的发展。伴随高速发展的经济，资本主义企业本身和它们所处的外部环境，都发生了巨大变化。各垄断集团之间的竞争加剧，通货膨胀率上升，资本利润率下降，迫使企业加倍注意经营管理，由此带来西方管理理论研究的兴旺。20世纪40年代，西方一些管理学家将行为科学的原理应用到职能管理上形成“行为科学管理”学派；50年代，西方一些管理学家将数量经济的原理与运筹学的方法引到管理科学中，形成“数量管理”学派；60年代，西方一些管理学家将系统论的原理引到管理科学内，形成“系统管理”学派；70年代，又出现了“灵活管理”学派。上述各学派经过发展演变又派生了一些分支。这些层出不穷的新理论被人们统称为西方的当代管理理论。在这一时期，会计的理论和实践受到这些当代管理理论很大的影响。

但是，管理会计的产生与发展，绝不仅仅是当代管理理论发展的结果。西方管理会计产生的根本原因，是资本家为了牟取最大利润的需要。

追求最大利润的内在动力和竞争的外在压力，使得资本家及企业管理者单靠资本雄厚，靠提高劳动强度和广告宣传等手法，已经不能在竞争中处于有利地位，迫切需要提高产品质量和降低产品成本，使产品物美价廉，以便在市场上有竞争能力。而要做到这一点，就需要加强企业内部管理，进而要求会计工作从单纯的记账、算账、报账向协助企业管理当局加强企业管理方向转化。

另外，资本主义国家资本日益集中，企业越来越普遍采取股份公司的组织形式，规模不断扩大。第二次世界大战后，跨国公司的大量涌现，使生产经营日趋复杂，经营管理的科学化和现代化已成为企业生存和发展的关键。企业的经营管理权逐渐由受过专门训练、具有较强专业知识的经营管理专家所掌握，所有权和经营权分离。

在这种情况下，西方会计将传统会计的主要工作，即根据公认的会计原则，向企业外部关系人（股东、银行、债权人、未来投资者以及有关的政府机构等）报告企业的财务状况和经营成果，称之为财务会计；将会计中涉及企业内部管理的部分从传统会计中分离出来，称之为管理会计。因而管理会计既是企业管理的一个分支，又是与财务会计并列的一个会计分支。它的主要任务是根据会计所提供的经济信息，借用数学和计算机等工具，进行信息数据的整理、计算和分析，以满足企业管理的预测、决策、计划和控制等方面的需要。

综上所述，管理会计产生于西方资本主义国家，是管理科学化、现代化的产物，是会计实践发展的必然结果，更是由于资本家追求最大利润的结果。

1952年,世界会计学会年会正式通过了“管理会计”这个专有名词。1972年,管理会计与财务会计的区分形成制度化,美国的全国会计人员联合会建立了单独的管理会计协会。同年,第一次举行了公证管理会计师的考试,考试合格者才能取得管理会计证书,从此,在有的西方国家,不仅有公证注册会计师,还出现了注册管理会计师。

值得注意的是,近年来西方国家有些学者对管理会计和财务会计的论述,又有合流之说。国际会计师联合会(IFAC)已采用“管理会计”这一名词来表达除外部审计以外会计人员所从事的各种活动。国际会计师联合会认为管理会计比财务会计涉及的面更广,它包括了财务会计。这些问题尚在探讨之中。

第二节 管理会计与财务会计的区别和联系

管理会计作为与财务会计并列的一个会计分支,与财务会计既有着密切的联系,也有着明显的区别。

一、管理会计与财务会计的区别

一般认为:财务会计是通过传统的记账、算账、报账,向企业以外的投资者、债权人、银行、税收机关等报告企业的财务状况和经营成果,以及提供他们进行决策所需要的经济信息。所以又称对外报告会计。管理会计则是指运用一系列专门方法选择、计算、分析数据,为企业管理当局提供决策所需要的经济信息,并用来满足企业计划和控制的需要。所以又称对内报告会计。

二、管理会计与财务会计的联系

事实上,财务会计与管理会计的最终目的都是为了决策,二者之间并无截然划分的界限。例如,1966年美国会计学会(AAA)所下的会计定义是这样表述的:“会计是鉴定、计量和传送经济信息的方法,并使信息的使用者有可能据以做出有根据的判断与决策。”1970年美国注册公共会计师协会(AIC-PA)对会计所下的定义为:“会计是一种服务性的活动,它的作用是提供经济

个体以服务性的数量信息,这种信息意欲对制定经济决策有所帮助。”上述两个定义比较接近,对财务会计和管理会计都是有用的。

管理会计与财务会计的区别和联系大致可以从以下几个方面加以概括:

1. 从对象上看,二者的最终对象都是企业的经济活动,但是财务会计是以企业整体为对象;而管理会计则侧重于以企业内部的各个责任中心为对象。

2. 从基本职能上看,财务会计侧重于核算和监督;而管理会计则以计划和控制作为基本职能。

3. 从目的上看,二者最终目的都是为了决策。但财务会计主要是为企业外部有关团体和个人提供决策所需经济信息;而管理会计主要是为企业内部各级管理人员提供决策所需经济信息。当然,财务会计同时也为企业内部管理当局提供经济信息。

4. 从指导原则上看,财务会计必须服从会计准则和会计制度;而管理会计不受会计准则的限制。

5. 从核算程序与核算方法上看,财务会计的核算程序固定,凭证、账簿、报表都有规定的格式和种类;而管理会计没有固定的核算程序,可自由选择,所用报表可自行设计,没有规定的格式和种类。财务会计的核算方法有填制和审核凭证、运用会计科目、复式记账、成本计算、登记账簿、财产清查和编制会计报表等一系列会计核算方法;管理会计则大量采用数学方法和电子计算机技术,目前尚未形成完整的方法体系。

6. 从所需资料上看,二者很多的原始资料都是相同的。因为管理会计一般不涉及填制凭证和按复式记账法登记账簿的问题,所以它经常直接应用财务会计的账簿、报表中的资料进行分析研究,或对财务会计反映的资料进行再加工后再分析。在这方面,二者的联系非常密切。从区别上看,一般来讲,财务会计是根据过去的资料进行核算和监督;管理会计则是根据过去和预计的资料进行计划和控制。

7. 从计量单位和精确程度上看,财务会计是以货币为主要计量单位;而管理会计除运用货币计量单位外,还经常运用非货币计量单位。财务会计的各项数据都要准确;管理会计只需计算近似的数值。

8. 从成本分类和成本计算方法上看,财务会计根据成本的经济用途,将全部成本分为生产成本和非生产成本两大类,采用全部成本法计算产品成本;管理会计是根据成本与业务量的关系,将全部成本分为固定成本和变动成本两大类,采用变动成本法计算产品成本。

9. 从报告的时间、种类和接受人看,财务会计主要是按月、季、年编制财务报表,是对过去时期的报告;管理会计在任何时期均可报告,包括对过去

时期和展望未来的报告。财务会计的报告种类包括资产负债表、利润表、现金流量表等规定的报表;管理会计不拘报告的种类和格式,包括各种预算、决策分析报告、图表等。财务会计所编制的报告主要是报送企业外界有关的团体和个人,当然也要报送企业最高管理当局;管理会计所编制的报告主要是报送企业内部最高管理当局和各级管理部门。

第三节 管理会计的基本内容

一、企业管理的职能

一般来讲,企业管理的基本职能就是计划与控制。除这两个基本职能以外,还有组织、指挥、协调、预测和决策职能。在现代企业中,为使企业价值最大化,在竞争中处于有利地位,企业管理当局必须按照现代管理科学的原理和方法,实现管理的这些职能,实行严格的企业管埋。

要做到这一点,首要的任务就是实现管理的计划职能,在企业内部实行计划管理。计划是指制定未来的经营方针,并拟定其实施方案。计划是以决策为基础的,而正确的决策又有赖于科学的预测。预测是指根据已有的历史资料和现有的条件,运用科学技术手段和管理人员的经验,遵循事物的发展规律,预计和推测事物的未来。决策是指根据预测所获得的信息做出科学判断,在若干特定方案中选择可达到目标的可行方案。企业的计划分为以长期决策为基础编制的长期计划和以短期决策为基础编制的短期计划。在计划中要规定目标,指出实现目标的途径和方法。

为保证计划得以实现,必须对经营活动加以控制,控制是指通过指导、调整和干预经济活动,促使经济活动按计划进行,以便达到预期的目标。当计划开始付诸实施时,控制也就开始了。因而,计划的执行过程,也是控制的过程。

二、管理会计的职能与内容

管理会计不仅是会计的一个分支,也是企业管理的一个分支,管理的职能也就是管理会计的职能。为实现这些职能,管理会计需要一些专门的方法。西

方企业中编制计划的具体形式称为“预算”，对预算的控制主要是通过建立责任会计制度。概括地讲，管理会计为实现这些职能，需要采用运筹学中的一些先进技术方法，作为预测和决策的手段，当做出决策后，以预算的形式将决策所选择的方案具体表现出来，在执行预算过程中，以责任会计制度作为对预算的控制体系。

因此，管理会计按其职能分类，可以分为计划会计和控制会计两类。但是，近年来人们更侧重于另一种分类法，即将管理会计分为决策会计和业绩考核会计两类。西方国家有的教材将这两种分类作了如下的比较，如图 1—1 所示。

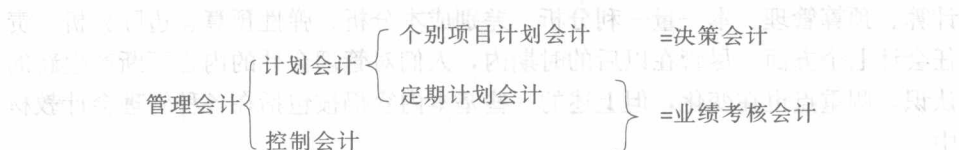


图 1—1 管理会计的分类

事实上，决策与业绩考核也是管理的职能。应当指出的是，决策与业绩考核在管理会计中越来越受到重视。管理的各个职能有着不可分割的联系。因此，我们将管理会计计划分为“决策与计划会计”和“控制和业绩考核会计”两大类。这两大类的关系以及管理会计与管理职能之间的关系见图 1—2。

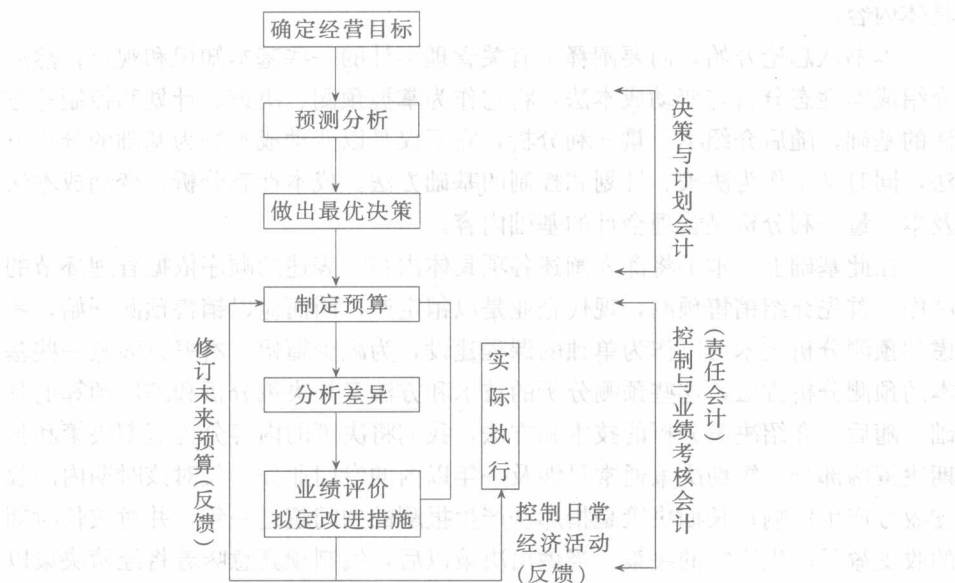


图 1—2 管理会计分类与管理职能的关系