

高等院校经济管理系列教材

GAODENGYUANXIAO JINGJIGUANLI XILIE JIAOCAI

管理会计

GUANLI KUAIJI

◎ 许萍 主编



经济科学出版社

GUANLIKUAIJI GUANLIKUAIJI GUANLIKUAIJI GUANLIKUAIJI GUANLIKUAIJI

高等院校经济管理系列教材

管 理 会 计

许 萍 主编

经济科学出版社

责任编辑：吕 萍 马金玉

责任校对：王肖楠

技术编辑：邱 天

管 理 会 计

许 萍 主编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100036

总编室电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：www.esp.com.cn

电子邮件：esp@esp.com.cn

蓝马印刷厂印刷

德利装订厂装订

690×990 16 开 26.5 印张 450000 字

2003 年 3 月第一版 2003 年 3 月第一次印刷

印数：0001—5000 册

ISBN 7-5058-3460-6/F·2785 定价：36.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

图书在版编目 (CIP) 数据

管理会计 / 许萍主编. —北京: 经济科学出版社,
2003.3

(高等院校经济管理系列教材)

ISBN 7 - 5058 - 3460 - 6

I. 管... II. 许... 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 (2003) 第 016444 号

《高等院校经济管理系列教材》

出版说明

人类已进入 21 世纪，科学技术的飞速发展标志着新经济时代的来临。在新经济时代，生产力将产生新的飞跃，生产关系将面临重大调整，人类社会的经济基础将发生巨大变革，所有这些，都要求经济管理理论和实践必须进行新一轮的创新。

改革开放以来，尤其是近年来，我国的经济体制正处于转型过程，广大经济管理的理论工作者和实际工作者，在改革的理论和实践的探索中，借鉴当今世界经济管理的研究成果，并结合中国的改革实践，摸索出了许多适合我国实际的经济管理理论。认真而系统地总结这些理论精华，借以指导 21 世纪我国的改革发展实践，是我国广大经济管理理论工作者神圣的职责，也是我们编写本系列教材的初衷。

面临新世纪，人才的竞争将是未来组织、民族、国家竞争胜负的决定因素。高等院校肩负着专业人才培养的重任，如何造就一批高素质的经济管理人才，是我们经济管理教育工作者在新世纪将要面临的一个挑战。基于这一认识，我们感到有必要以一种创新的精神，在认真总结改革开放以来我国经济管理的理论研究和实践经验的基础上，借鉴并吸收国外先进的理论，系统地编写一套适合我国未来经济发展需要的系列教材。

福州大学是我国面向 21 世纪重点建设的一百所大学（211 工程）之一。改革开放以来，学校在教学、科研、学科建设等方面都有很大发展。福州大学管理学院自 20 世纪 80 年代初创建以来，各方面都有了长足的进步，现设 10 个本科专业、6 个研究生专业、各类学生近 4 千人，已拥有一支既有厚实的理论基础，又有丰富的实践经验，结构合理、学术造诣较深的师资队伍。他们在近 20 年的教学和科研实践中已有相当的知识积累，近几年已出版了近百部的专著和教材，这些都为本系列教材的编撰奠定了

坚实的基础。

本系列教材涉及经济学、管理学两大学科门类，内容涵盖企业管理、会计学、市场营销、财务管理、工程管理、经济学、国际贸易、财政学、金融学、统计学等专业的主要课程。本系列教材将结合新时代的特征和我国改革发展的实际，对相关课程中的基本理论、基本知识、基本操作技巧与方法，以及经济发展和经济体制改革中的重大理论和实际问题作深入浅出的介绍和论述，力求全面系统、内容新颖、理论联系实际、实用性强，使之既可适应高等院校相关专业的教学需要，也可作为理论教育工作者和从事经济管理工作的在职人员的学习参考用书。

本系列教材将分批陆续出版，奉献给广大读者。我们希望这些教材的出版，对系统总结我国经济管理发展过程中的理论和实践、促进经济管理相关学科体系的创新和完善、加速培养适应新经济时代的高级经济管理人才，能起到积极的推进作用。

鉴于经济形势的快速多变，经济管理理论与实践的不断变革与创新，本系列教材疏漏之处在所难免，敬请广大读者提出宝贵的批评和建议。

福州大学管理学院院长

陈国宏博士

2003年2月

前 言

管理会计是一门将现代化管理技术与会计融为一体的新兴的、综合性很强的边缘科学。它孕育于 19 世纪末，20 世纪 30 年代随着公司经济在世界性的产业革命完成后，生产、经营与管理方面发生历史性转换，传统的财务会计管理也向现代会计控制方向转变，反映在会计控制方面的重大变化是会计学科中的一个新兴分支学科“管理会计”已初具雏形。20 世纪 50 年代管理会计形成一门独立学科。此后管理会计便以蓬勃的生机逐渐发展、完善，它与现代财务会计并驾齐驱，在公司经济管理中日益显示出重要作用。自 20 世纪 80 年代末期开始了由工业经济向知识经济的过渡，在这一背景下，欧美各国（尤其在美国）的管理会计领域，出现了许多新的思想和方法，经过多年学术界的研究和实务界的实践检验，得到了推广应用，如适时制（just-in-time, JIT）管理、价值链管理以及作业成本计算等，使得管理会计开始有了传统的与现代（或新兴领域）之分。因此，管理会计不仅是现代管理科学方法渗透会计领域所取得的成果，也是会计学科发展的必然趋势。管理会计既是会计学科的重要分支，又是与财务会计和成本会计关系密切的平行学科。它的形成和发展是适应经济管理的需要和对经济效益的追求，在企业现代化经济管理中发挥着越来越重要的作用。我国于 20 世纪 80 年代引入西方管理会计学科，虽然经过多年的消化、研究和应用，取得了一定的成果，其内容已经相对稳定，

但在理论和应用的深度和广度上与发达国家还有一定差距。随着我国社会主义市场经济的建立和进一步完善,尤其是现代企业制度的建立和加入世界贸易组织,管理会计在我国的研究和应用将会更加普及和深入,尤其是如何结合我国的实际来应用管理会计提出了更高、更新的要求。

本教材作为福州大学面向 21 世纪课程教材建设的成果,尽可能较全面地吸收、借鉴国内外相关领域最新的管理会计理论和成就,在突出基本理论、基本方法和基本技能的基础上,体现管理会计领域自 20 世纪 80 年代以来的新发展和新内容以及反映我国在管理会计理论研究成果和成功实践经验。力求在结构体例和内容的广度、深度上有一些新的突破。

本教材由许萍担任主编,郑礼光、张白担任副主编,主编、副主编负责全书的总体结构设计、大纲的拟定和初稿的修改、补充、编撰,最后由许萍统纂、定稿。各章编写分工如下:许萍执笔前言、第一、二、三、四、五、六、七、八、十一、十二、十四章,张白执笔第十三、十五章,郑礼光执笔第九、十章。本书的编写得到福州大学和福州大学管理学院、会计系的大力支持。经济科学出版社吕萍女士一直关心和支持本书的写作,为本书的出版付出了辛勤的劳动。硕士研究生赵捷、宋玉、陈媛媛、印康平、许京婕、李惠阳参与部分初稿的编写、资料收集和校对工作。本教材在编写过程中参阅了大量中外书籍和文献,恕未一一列明。在此,一并表示衷心的感谢!

在编写过程中,虽然在体系和内容上作了较大的努力,但由于时间和水平有限,本书的错误和不妥之处在所难免,敬请读者批评指正,以便再版时进行修改、补充。

本书的习题集将另行出版。

编著者

2003 年 1 月于福州大学

目 录

第一篇 管理会计基本理论

第一章 管理会计的产生与发展	(3)
第一节 管理会计产生的萌芽	(3)
第二节 管理会计的产生与建立	(7)
第三节 管理会计的发展	(11)
第四节 西方管理会计的引进与中国管理会计的发展	(12)
思考题	(15)
第二章 管理会计基本理论	(16)
第一节 管理会计的定义和特征	(16)
第二节 管理会计的职能和目标	(21)
第三节 管理会计的信息质量特征	(24)
第四节 管理会计的对象和基本假设	(28)
第五节 管理会计与相关学科之间的关系	(34)
思考题	(40)
第三章 管理会计专业组织与职业道德	(41)
第一节 管理会计专业组织	(41)
第二节 管理会计师的职业道德	(46)
第三节 管理会计师的职业教育	(48)
思考题	(54)

第二篇 传统管理会计

第四章 成本性态与本量利分析	(57)
第一节 成本性态	(57)
第二节 本量利分析	(79)
思考题	(94)
第五章 变动成本计算	(95)
第一节 变动成本法的含义及理论依据	(95)
第二节 变动成本法与完全成本法的比较	(98)
第三节 变动成本法和完全成本法的评价	(108)
思考题	(116)
第六章 预测分析	(117)
第一节 预测分析概述	(117)
第二节 销售的预测分析	(122)
第三节 资金需要量的预测分析	(134)
思考题	(139)
第七章 短期经营决策	(141)
第一节 短期经营决策概述	(141)
第二节 短期经营决策应着重考虑的成本概念	(142)
第三节 生产决策分析	(150)
第四节 定价决策分析	(169)
思考题	(175)
第八章 长期投资决策	(176)
第一节 长期投资决策概述	(176)
第二节 长期投资决策需要考虑的重要因素	(177)
第三节 长期投资决策分析评价的基本方法	(194)
第四节 固定资产决策的典型应用	(209)
思考题	(214)
第九章 全面预算	(216)
第一节 编制全面预算的意义及作用	(216)
第二节 全面预算的编制原理	(220)
第三节 预算控制的几种形式	(232)

思考题·····	(237)
第十章 责任会计 ·····	(238)
第一节 责任会计概述·····	(238)
第二节 责任中心及其考核指标·····	(243)
第三节 内部转移价格·····	(253)
思考题·····	(257)
 第三篇 管理会计的新兴领域	
第十一章 价值链分析 ·····	(261)
第一节 价值链概述·····	(261)
第二节 内部价值链分析·····	(265)
第三节 纵向价值链分析·····	(274)
第四节 横向价值链分析·····	(279)
思考题·····	(285)
第十二章 环境管理会计 ·····	(287)
第一节 环境管理会计概述·····	(287)
第二节 环境财务会计·····	(294)
第三节 环境成本的核算·····	(299)
第四节 环境管理会计信息的披露和业绩评价·····	(303)
第五节 环境管理会计的应用·····	(307)
思考题·····	(312)
第十三章 适时生产系统和存货管理 ·····	(313)
第一节 适时生产系统的基本理论·····	(313)
第二节 适时生产系统和经济订货量·····	(322)
思考题·····	(323)
第十四章 作业成本计算与作业管理 ·····	(324)
第一节 作业成本计算的产生与发展·····	(324)
第二节 作业成本计算的基本原理及其应用·····	(331)
第三节 作业成本管理·····	(343)
思考题·····	(351)
第十五章 人力资源管理会计 ·····	(352)
第一节 人力资源会计的产生与发展·····	(352)

第二节	人力资源会计基本理论·····	(357)
第三节	人力资源财务会计·····	(364)
第四节	人力资源管理会计·····	(378)
思考题	·····	(395)
附录	复利、年金系数表·····	(396)

第 一 篇

管理会计基本理论

第一章 管理会计的产生与发展

第一节 管理会计产生的萌芽

会计的管理功能作用最初集中体现在成本管理方面。19 世纪初期，工业取得了较大的发展，在当时的单一活动的企业组织里，业主、经营主持者及其管理人员都逐渐认识到，降低成本有助于提高生产效率，进而增加企业的利润。因此，他们设法记录工厂在生产过程中的加工成本和单位成本。此时，企业成本资料的目的，不在于衡量企业的全部利润，而是用于计量和评价企业内部生产过程的效率，财务报告对存货的计价也不依赖于成本，而是采用市价。因此，此时的成本计算是独立于财务会计之外的。19 世纪下半期，尤其是在最后的 20 年，工业化大生产格局已处于形成过程之中，工业革命在生产方式上开始从工场手工业向使用机器的工厂制度过渡。随着时间的推移，企业的规模越来越大，同时要求筹集大量资金用在昂贵的生产设备上，使折旧费用大幅度增长，产品固定成本的增加对公司盈利的影响日益扩大。加上生产的品种日趋多样化，使间接费用的分配、吸收成为成本计算面临的一大难题。与此同时，竞争的压力又要求分产品提供较正确的成本数据，以实现成本计算与利润计算的直接联系。这种情况，客观上要求成本计算的技术方法着重于解决折旧费用的计算和产品间接费用的分配上，并且这已成为一个必须研究、处理好的重要问题。而此时的注册会计师们，也要求对外财务报告的数据取自归集成本的账户，要求成本计算能为财务报告提供直接可靠的销售产品的成本数据。这样，在 19 世纪与 20 世纪之交，人们已逐步集中精力研究与解决这方面的问题。在其起始阶段，这种计算是在账外进行的；经过较长一段时间的实践，促进了成本计算的系统化、科学化发展，要求账外计算转入账内计算，使成本的形成、积累与结转，纳入复式记账体系，实现成本会计与财

务会计的结合。从而标志着成本会计的正式诞生。但受多种因素的影响,这一目标的实现,并非一蹴可就,而是经历了一个较漫长的历史过程,直到1920年才实现。正如美国著名会计学家保罗·加纳(Paul Garner)指出:“工厂记录与财务记录的结合,在进入本世纪以前,是以相当缓慢的速度发展着的,直至1920年,才创立了全部具体的结合方法。”

20世纪初期,为了应付第一次的世界经济危机,美国的许多企业开始推行泰罗制。这种制度是以科学管理学说为基础的,强调提高生产效率和工作效率,通过时间研究和动作研究,制定一定条件下可以实现同时又最具有效率的标准,以实现生产各个方面的标准化。标准制定后,必须严格执行,不允许一切可避免的浪费存在。他在1911年的《科学管理的原则和方法》一书中对标准化管理制度的确定,为“标准成本制度”的确立奠定了思想及理论基础。科学管理学说的产生促进了管理会计的萌芽。

1919年,美国全国成本会计师协会成立,协会会员由会计师与工程师两方面组成,从此,会计师与工程师开始结合研究标准成本问题,其研究成果被推广应用。1920年,英国成本会计师协会与美国工程师协会合作研究成本问题,在研讨过程中,他们在实行标准成本、加强成本管理方面意见一致,而在是否把标准成本计算纳入复式簿记体系方面却发生了分歧。工程师们的指导思想在于坚持科学管理制,从提高生产效率出发,试图建立一种管理型标准成本计算与控制方法,而会计师们则从提高经济效益出发,主张把标准成本计算纳入复式簿记系统。尽管这种分歧也在美国全国成本会计师协会中的会计师与工程师之间存在,然而,在学会中有一些工程师十分赞同会计师们的主张,如G.C.哈森便认为,只有事前将标准成本计算纳入会计系统,才能形成真正的标准成本会计,当时著名会计学家哈特菲尔德教授曾十分赞赏这一观点。其后,经过十多年的研究与实践,工程师与会计师的观点终于取得一致,从此标准成本计算与复式簿记方法密切结合,成为会计系统中的有机组成部分,在成本控制方面发挥了越来越突出的作用。这一重要历史事实是20世纪前期管理会计得以形成之关键。

事实上,工程师G.C.哈森在具体解决标准成本会计方面的贡献也是突出的。他运用泰罗制的原则,主张将科学管理方法、标准成本与会计结合起来,于1930年在他早期发表的论文《有助于生产的成本会计》(1919年6月),《新工业时代的成本会计》(1919年12月及1920年1月)的基础上写成《标准成本》一书。包括标准成本、预算控制和差异分析这三个

方面的标准成本会计系统，将严密的事先计算引入会计体系中，将事先计算、事中控制和事后分析结合在一起，实现会计与管理的结合，为提高企业的效率起了很大的作用。是对管理会计产生具有重要影响的标准成本会计的一个科学总结，其影响颇为深远。1932年E·A·坎曼发表了题为《基本标准成本：制造业的控制会计》的论著，进一步明确了标准成本会计对管理会计产生的实质性影响。此外，值得注意的是这个时期经济管理学家对成本管理问题研究的参与，1923年，克拉克围绕产品制造费用的研究，提出了可变成成本、不变成本、边际成本，以及机会成本等一系列的概念，其研究成果对于管理会计的形成与在今后的发展都具有一定影响。

“预算控制”是作为科学管理原理中另外一个重要方面被引进到管理会计中的，它曾经被一些学者称之为管理会计形成的两大支柱之一。1921年美国《预算与会计法案》的颁布是对预算控制思想产生影响的起点，次年著名学者麦金西的《预算控制》一书问世，书中所持重要依据之一便是《预算与会计法案》。麦金西较为系统地阐述了实行科学的预算控制方面的问题，其见解具有开创性。在1922年美国全国成本会计师协会第三次会议上，还以《预算的编制和使用》为专题展开研究，这次会议的研究成果不仅把对有关“预算控制”方面的内容引向深入，而且掀起了1923～1929年全美会计师与工程师协同研究预算控制问题的高潮，7年间所产生的研究成果对于管理会计的形成起到了十分重要的作用。据1931年美国全国工业会议委员会在《制造业的预算控制》一文中统计，在1930年前后，美国有162家公司实行了预算控制，其中80%是在1922年以后才实行的。可见，正是由于“预算控制”的理论与实践并进，才使管理会计在形成过程中逐步立定了根基。

标准成本与预算控制这两项制度在美国的推广，使管理会计的理论体系初具雏形。管理会计除得以在“标准成本”与“预算控制”的支持之下产生之外，它的形成还同时受到“差异分析”及“本量利分析”方法引入应用的影响。由于“差异分析”方法通常是配合“标准成本”与“预算控制”工作进行的，故它对管理会计形成的影响与“标准成本”和“预算控制”所产生的影响是一致的，而“本量利分析”方法所产生的影响却从一个新的管理方位体现出来的。

20世纪初，在对以往有关成本计量问题研究的基础上，人们逐步对成本性态有了一定的认识，如1903年H. 赫斯所发表的《制造业：资本成本、利润和股利》、前文所引1911年韦伯纳所发表的《工厂成本》、