

会计学国家级教学团队系列教材

 暨南大学成人教育会计本科系列教材

Management

管理会计

胡玉明 丁友刚 卢馨 编著

Accounting



暨南大学出版社
JINAN UNIVERSITY PRESS

会计学国家级教学团队系列教材

 暨南大学成人教育会计本科系列教材

1232.3
76

管理会计

胡玉明 丁友刚 卢馨 编著

Management
Accounting

 暨南大学出版社
JINAN UNIVERSITY PRESS

中国·广州

图书在版编目 (CIP) 数据

管理会计/胡玉明, 丁友刚, 卢馨编著. —广州: 暨南大学出版社, 2013. 9
(暨南大学成人教育会计本科系列教材)
ISBN 978 - 7 - 5668 - 0606 - 2

I. ①管… II. ①胡…②丁…③卢… III. ①管理会计 IV. ①F234. 3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2013)第 119497 号

出版发行: 暨南大学出版社

地 址: 中国广州暨南大学

电 话: 总编室 (8620) 85221601

营销部 (8620) 85225284 85228291 85228292 (邮购)

传 真: (8620) 85221583 (办公室) 85223774 (营销部)

邮 编: 510630

网 址: <http://www.jnupress.com> <http://press.jnu.edu.cn>

排 版: 广州市天河星辰文化发展部照排中心

印 刷: 佛山市浩文彩色印刷有限公司

开 本: 787mm × 1092mm 1/16

印 张: 16

字 数: 370 千

版 次: 2013 年 9 月第 1 版

印 次: 2013 年 9 月第 1 次

印 数: 1—3000 册

定 价: 35.00 元

(暨大版图书如有印装质量问题, 请与出版社总编室联系调换)

暨南大学成人教育会计本科系列教材编委会

主 任：宋献中

副主任：韩兆洲 罗其安

编 委：（按姓氏笔画排列）

王丹舟	毛 铮	吕国民	邬励军	刘国常
李 贞	肖继辉	宋献中	沈洪涛	张传忠
张 珊	陈 鹭	罗其安	罗绍德	罗淑贞
胡玉明	郭翠梅	黄力平	黄微平	萧松华
韩兆洲	曾 牧	谭小平	潘敏虹	

总 序

会计是经济信息系统的重要组成部分和一种国际商业语言。将会计主体的财务信息真实、完整、及时地传递给内外部财务信息使用者，并满足这些财务信息使用者决策时的需要，这些对政府、投资者、债权人和管理者都是非常重要的。近年来，我国资本市场的诞生、规范和发展，彻底改变了我国企业传统的财务管理理念与方法，企业的投融资管理面临新的环境、方式和方法。财务与会计执业者所面临的各种外部环境（包括经济、政治、法律、文化环境等）发生了深刻变化，在经济全球化和信息复杂化的时代，会计人才不仅应具有系统、完备的会计与公司理财等方面的知识和技能，而且还必须具备国际视野，全面掌握国际会计准则，懂得国外主要经济体的相关会计法规、国际资本市场运行规律和其他相关的知识与技能。在这种背景下，为了满足会计人员学习、更新知识的需要，暨南大学会计学系、暨南大学教育学院、暨南大学出版社共同筹划了“暨南大学成人教育会计本科系列教材”，邀请暨南大学会计学系在各个学科具有丰富教学经验、有影响力的专家组成教材编写委员会，组织编写该系列教材，力求推出一套“理论与实务并重，本土化与国际化相融合，能够反映当前学科发展前沿水平，符合成人教育会计学本科特点的精品系列教材”。

“理论与实务并重”就是要针对会计学是实务性很强的经济管理科学这一特点，研究各成教会计教材所涉及的相关理论、方法及其应用，分析每一本教材的特点、难易程度和导读规律。既要讲清楚理论概念，又要设计必要的实例，通过案例教学，培养学生的实操能力。

“本土化与国际化相融合”就是要针对会计准则的国际趋同化与财务管理的国际化等趋势，在教材中充分借鉴国际标准和国外知名企业的先进管理理念和方法，并充分体现中国会计的特色和经验，力争做到本土化与国际化的有机结合。

“能够反映当前学科发展前沿水平”是指本系列教材应该在继承现有教材的优点和特色的基础上，吸收当前相关理论和实务操作的最新研究成果和发展动态，补充和修改相关教材体系与内容。其目的是使教材能够更好地适应新的环境变化，满足学生获取更多知识、增强专业技能的要求。

成人教育会计本科系列教材建设是一项长期而艰巨的任务，多年来，我们为此作出了不懈努力。我国的经济发展与改革日新月异，环境变化多样且复杂，相关理论和实务操作的研究成果不断涌现，由于我们的水平有限，本系列教材中存在的不足之处，恳请读者批评指正。

暨南大学成人教育会计本科系列教材编审委员会

2013年3月

前 言

本书是作者在参阅国内外近年来出版的管理会计教材的基础上，结合多年的教学实践经验编写而成的。

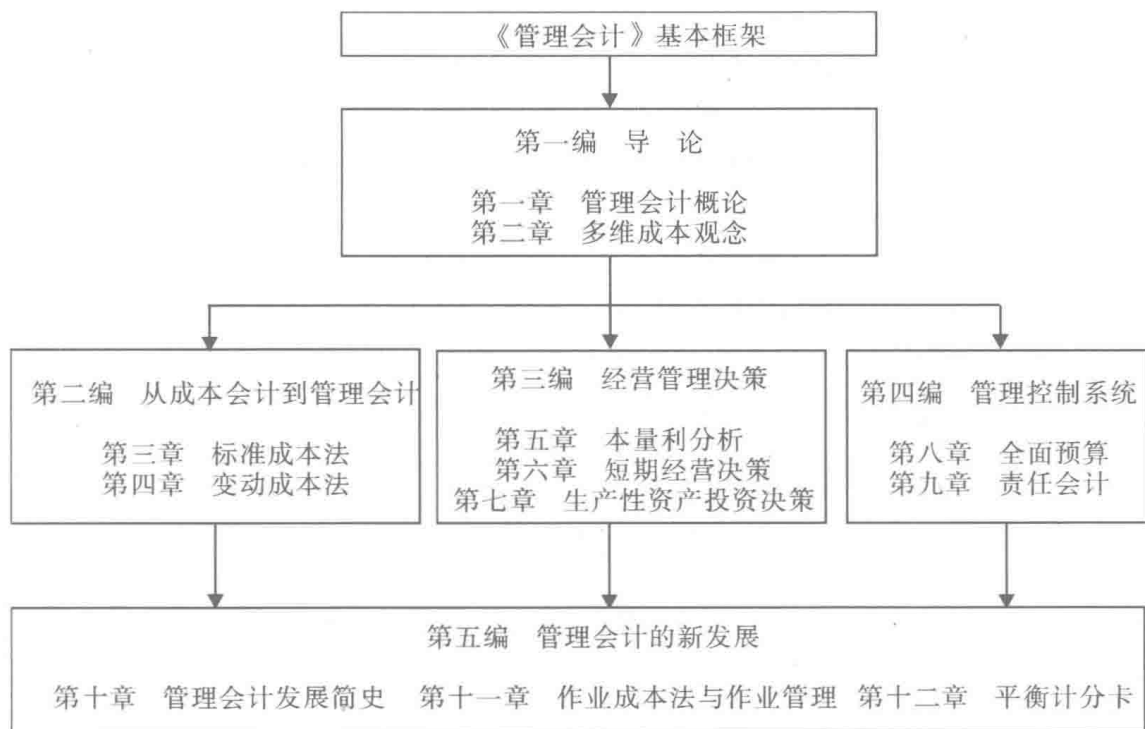
与具有社会化特征的财务会计不同，具有个性化特征的管理会计侧重于为企业组织的内部经营管理服务。管理会计对企业组织的结构或体制以及企业组织所面临的市场环境具有依附性。鉴于此，作为成人教育会计本科系列教材之一，本书旨在通俗易懂地阐述管理会计的基本原理与方法，在写作过程中，力图体现如下三个特色：

第一，通俗易懂、由浅入深、循序渐进，尽量通过图表和例证讲解管理会计基本原理与方法，培养学生的管理思维和运用管理会计的理念。

第二，继承与发展相结合，在阐述管理会计基本原理的同时，注重管理会计的新发展。

第三，在阐述管理会计基本理念的同时，注重引导和培养学生“举一反三、触类旁通”的能力，感悟管理会计中数字的“灵性”。

为了体现上述三个特色，本书的基本框架如下图所示：



本书是暨南大学会计学系胡玉明教授、丁友刚教授和卢馨副教授在教学过程中共同合作的成果。全书分为五编，总共十二章。其中，第一章、第二章、第十章和第十二章由胡玉明负责编写；第三章、第四章、第五章、第六章和第七章由丁友刚负责编写；第八章、第九章和第十一章由卢馨负责编写。最后，由胡玉明负责全书的定稿工作。

学习管理会计自然离不开必要的练习，练习部分将体现在与本书配套的《管理会计学习指导书》之中。

我们会竭尽全力做好本书的编写工作，但是，由于我们的水平与时间之限制，书中难免存在不妥之处，敬请各位读者批评指正。

胡玉明

2013年5月7日

目 录

总 序	1
前 言	1

第一编 导 论

第一章 管理会计概论	2
第一节 企业组织及其管理行为	2
第二节 管理会计基本概念	8
第三节 管理会计职业化及其道德规范	13
第二章 多维成本观念	18
第一节 基于存货计价与收益确定的成本观念	18
第二节 基于控制目的的成本观念	21
第三节 基于决策目的的成本观念	27

第二编 从成本会计到管理会计

第三章 标准成本法	38
第一节 标准成本法概述	38
第二节 标准成本的制定	39
第三节 差异分析	44
第四章 变动成本法	58
第一节 完全成本法及其存在的问题	58
第二节 变动成本法及其与完全成本法的区别	63
第三节 变动成本法的评价与运用	71

第三编 经营管理决策

第五章 本量利分析	78
第一节 本量利分析的基础	78
第二节 贡献毛益与盈亏临界点	80
第三节 安全边际与保利点	86
第四节 经营杠杆与成本结构	91
第五节 多品种盈亏临界点	96
第六章 短期经营决策	100
第一节 决策概述	100
第二节 短期经营决策	103
第七章 生产性资产投资决策	121
第一节 生产性资产投资决策概述	121
第二节 现金流量分析与计算	125
第三节 生产性资产投资决策基本方法	131
第四节 生产性资产投资决策方法的运用	140
附录 用 Excel 计算终值、现值、净现值和内含报酬率	145

第四编 管理控制系统

第八章 全面预算	150
第一节 全面预算及其作用	150
第二节 全面预算管理系统的构成	153
第三节 全面预算的内容及其编制方法	156
第四节 全面预算的形式	170
第五节 全面预算管理模式	173
第九章 责任会计	179
第一节 分权化组织结构的责任会计	179
第二节 责任中心及其考核	187
第三节 转移价格	197

第五编 管理会计的新发展

第十章 管理会计发展简史	202
第一节 现代公司制度、金融市场与会计学发展	202
第二节 管理会计的发展历程与发展趋势	204
第十一章 作业成本法与作业管理	211
第一节 作业成本法的基本原理	211
第二节 作业管理的基本原理	226
第十二章 平衡计分卡	233
第一节 价值创造模式的转变	233
第二节 平衡计分卡	237

第一编 导 论

管理会计是管理学与会计学相融合的一门综合性学科，它侧重于为企业组织的内部经营管理服务，对企业组织的结构或体制以及企业组织所面临的市场环境具有依附性。本编立足于企业组织及其管理行为，阐述管理会计的基本理念及其多维成本观念，为后续章节的学习奠定基础。

第一章 管理会计概论

现代会计以企业会计为主体，财务会计（Financial Accounting）与管理会计（Management or Managerial Accounting）是企业会计的两个重要领域。本章立足企业组织及其管理行为，阐述财务会计与管理会计的“同源分流”，并以此为基础讨论管理会计职业化及其道德规范问题。

通过本章学习，应该掌握如下内容：

1. 基于不同视角的企业组织
2. 现代会计的“同源分流”
3. 管理会计信息的基本特征
4. 管理会计在企业组织中的角色

第一节 企业组织及其管理行为

企业组织^①通常可以理解为各个个体按照共同的目标而构造的有机体。企业组织主要通过适当的手段或方式获取并运用一定的经济资源实现其目标。这个过程就是人们熟知的资源合理配置过程。任何企业组织都面临“生产什么与生产多少”、“如何生产”和“为谁生产”等三个基本问题。如何解决这三个基本问题，通常涉及资源条件、技术条件、市场条件和制度安排，而制度安排则涉及企业组织形式及其管理行为问题。

一、企业组织形式

企业组织形式不同，其管理行为也有所不同。通常，企业组织形式主要包括独资企业（Sole Proprietorship）、合伙企业（Partnership）和公司（Corporation）三种。

（一）独资企业

独资企业是指一个人出资经营，出资者对企业债务承担无限责任的一种企业组织形式。在这里，作为出资人的业主是自然人，而不是法人。作为一种企业组织形式，对“独资”一词的理解不能停留在字面上的“望文生义”。例如，人们经常提到的“国有独资公司”，如果只是从字面上理解，它应该是独资企业，但是，“国有独资公司”的出资者不

^① 本章用“企业组织”这个词，还隐含另一层意思：尽管本书受篇幅的限制，侧重于讨论营利组织的管理会计，但是，本书所讨论的管理会计基本原理与方法大部分还适用于非营利组织。

是自然人，而是代表全国人民的国家及其各级政府机构。因此，“国有独资公司”不是独资企业。同样，“外商独资企业”也不是独资企业。实际上，“外商独资企业”出现在中国，只能说是“没有中方参与股权的外资企业”，至于其组织形式如何，完全视其母公司的性质或在中国的注册情况而定。

通常，独资企业具有如下基本特征：

1. 独资企业创建成本比较低

独资企业的设立不必像筹建公司那样需要具备较多的条件和办理复杂的手续。因此，成立独资企业相当容易而且成本较低。

2. 独资企业需要的资本数额较少

由于独资企业的业主对企业的债务承担无限责任，法律对独资企业的设立限制比较少。业主不需要拥有太多的资本，就可以向有关机构申请登记设立。

3. 独资企业不是纳税主体

根据国际惯例，在许多国家，独资企业不是纳税主体，不必缴纳企业所得税，而是将独资企业的经营所得并入业主个人的收入，与业主的其他收入一起缴纳个人所得税^①。

4. 独资企业难以筹集到大量的资本

由于个人的财力和信用度有限，独资企业在筹集资本方面受到较大的限制。这使得独资企业即使遇到有利可图的投资机会，也会因为不能筹集到足额的资本而错失良机。

5. 独资企业的业主对企业债务承担无限责任

当独资企业遭受清算时，如果独资企业的资产不足以偿还其全部债务，业主必须动用其个人财产偿还独资企业所负的债务。

6. 独资企业有限的生命力

独资企业会随着业主的死亡而宣告结束。

（二）合伙企业

合伙企业是指由两个或两个以上的业主（自然人）共同投资经营、共负盈亏、共担风险的企业组织^②。国外的合伙企业大多数是以个人服务为主的行业，如会计师事务所、律师事务所、医师诊所等。在中国，合伙企业仅限于私营企业。根据《中国注册会计师法》规定，会计师事务所也可以采用合伙企业组织形式。

通常，合伙企业具有如下基本特征：

1. 合伙企业不是独立的法律主体

尽管在会计上，合伙企业是一个会计主体，但法律并没有赋予合伙企业法人的资格。合伙企业的对外事务都应以合伙人个人的名义进行。合伙企业依附于合伙人而存在。

2. 各合伙人互为代理

除非契约另有规定，在合伙业务范围内，对任何合伙人所执行的业务，其他合伙人都

^① 有关这点，中国与国际通行惯例不一致。

^② 中国的《民法通则》除了在第二章第五节对个人合伙作了规定之外，还在第三章第四节联营中规定了法人之间的合伙型联营。这实际上就是认可法人可以成为合伙人，突破了传统民法认为合伙人只能是自然人（个人）的界限。

应负责。每个合伙人都是其他合伙人的代理人。这就是各合伙人互为代理关系。互为代理在合伙企业意味着任何一个合伙人都有权在企业常规经营范围内代表企业签订合同。因此，所有与合伙之事有关的任何合伙人的行动，都对该合伙企业存在约束力。

3. 合伙人负无限责任

作为一般合伙人，不管其投资的金额多少，每个人都对合伙企业的债务负全部清偿责任即无限连带责任。如果合伙企业不能以企业资产清偿全部债务，合伙人必须用其个人财产还清负债。合伙人的无限责任与合伙人互为代理是密不可分的。一个不诚实或判断能力比较差的合伙人可能会签订使合伙企业陷于困境的合同。因此，合伙企业在选择合伙人的时候，必须谨慎从事，新合伙人入伙必须经过全体合伙人的同意。当然，合伙人可以通过建立有限合伙企业来避免对企业债务承担无限个人责任。这时，一般合伙人对企业的债务承担无限责任，而有限合伙人只以其投资额为限承担债务，有限合伙人拥有类似于公司股东的有限责任。一个合伙企业至少要有有一个一般合伙人，以便负责清偿无法由合伙企业资产来偿还的那些债务。目前，国际上（包括中国）一些规模较大的会计师事务所就采用有限合伙企业形式。

4. 合伙企业生命的有限性

合伙企业是建立在契约基础上的人的组合。合伙人变动，不论是新合伙人的入伙，还是原合伙人退伙或死亡，都会使原来的契约终止。这时，无论形式上企业存在与否，实质上，原来的合伙企业已经不复存在。现在存在的合伙企业已经是一个新的合伙企业，合伙企业的存续期以全部合伙人持续拥有合伙企业的时间长度为限。

5. 合伙人共有财产

各合伙人可以用现金或其他财产向合伙企业投资入伙。但是，一旦入伙，各合伙人投入合伙企业的任何财产都成为全体合伙人的共同财产。合伙人不能对特定的财产项目提出要求权。嗣后，这些财产变卖的损益也属于合伙企业的损益。因此，合伙企业的资产是各合伙人共同拥有的资产，负债也是各合伙人共同的负债。

6. 合伙企业不是纳税主体

一般来说，合伙企业不是纳税主体，合伙企业的经营净收益按一定方法分配之后，成为各个合伙人的所得，与其他来源所得合并申报个人所得税。

7. 合伙企业损益分配具有伸缩性

合伙企业的损益可以按合伙人一致同意的方法在合伙人之间进行分配，具有相当程度的伸缩性。

（三）公司

无论是独资企业还是合伙企业，随着市场的拓展和需求的日益增大，企业组织的生产规模将继续扩大。这时，即使业主或合伙人每年自己拿出一部分利润用于再投资，扩大生产规模，企业组织仍然感到资本紧张。企业组织发现自己处于一个“两难困境”：企业组织越成功，发展越快，就越感到资本短缺。如何解决企业组织发展过程的资本问题便成为独资或合伙企业发展面临的重要问题，经历了多年的发展与探索，企业组织找到了通过使更多的人分享企业组织的利润或分担企业组织亏损的方式来获得更多的资本（股本）这个理想的方式。由此，公司这种企业组织形式便应运而生。

公司与前述的独资企业或合伙企业完全不同，它是由政府主管部门创造的法人组织，具有所有权与经营权分离的重要特性。正是由于这个特性，公司具有以下三个基本特征：

1. 公司具有无限的生命力

公司的股份可以自由转让，公司不会因为所有者或经营者的死亡而宣告结束，除非破产清算，公司具有无限的生命力。

2. 公司股份的转让相当方便

公司的注册资本划分为若干等额的股份，谁持有股份谁就是公司的所有者。在发达的金融市场上，股份的转让相当方便。

3. 公司的所有者即股东只负有限的偿债责任

公司的股东只以其出资额为限对公司的债务负责。

正是因为上述基本特征，公司筹集资本的能力相当强。但是，要成立一家公司，手续相当麻烦，需要披露众多信息，其创建成本和营运成本也比较高。不过，由于公司的股东只负有限责任、筹集资本能力较强和股权容易转让等因素，除了那些规模很小的企业组织之外，公司的优势还是相当明显的。也正因为如此，在美国，就数量而言，大约有80%的企业组织属于独资企业，而属于合伙与公司的企业组织则各占10%。但就销售额来说，大约有80%的销售额来自公司，约有7%的销售额来自合伙企业，至于独资企业的销售额则占总销售额的13%左右。可见，在现代经济生活中，公司占主导地位。

尽管各种不同的企业组织形式都需要运用管理会计辅助管理决策^①，但是，企业组织形式不同，对管理会计的内在需求也不同，其运用管理会计的深度与广度自然也不同。

二、基于不同视角的企业组织

企业组织可以从多种视角予以描述。基于本书整体框架，这里仅从战略视角和价值链视角考察企业组织。

（一）基于战略视角的企业组织

如前所述，任何企业组织都面临“生产什么与生产多少”、“如何生产”和“为谁生产”等三个基本问题。其中，“生产什么与生产多少”和“为谁生产”就涉及企业组织基于特定管理情境（Management Context）的战略定位问题。

企业组织可以视为一种人造的有机整体。协同（Synergy）是企业组织设计的重要目标。通常企业组织由不同的经营单位组成，这些不同的经营单位都有各自的战略。企业组织的战略可以分为企业组织层面整体战略和经营单位层面战略两个层次。为了使企业组织的整体绩效高于各经营单位绩效之和，充分发挥“1+1>2”的效应，各个不同经营单位层面战略必须协调与整合，不能各自为政，违背企业组织的整体战略。传统的企业组织依据职能分工而设计，每个职能部门（经营单位）都有其自己的专业领域、语言和文化。由此，许多企业组织产生了职能部门（经营单位）之间沟通与协调的障碍，从而衍生出各职能部门（经营单位）各自为政，自建“藩篱”的现象，成为有效实施战略的重要障碍。

^① 鉴于此，本书后面提及的“企业组织”不再明确区分各种不同的企业组织形式。

因此，企业组织应该将战略转化为统一的执行语言，化战略为统一行动，实现企业组织战略的协同效应。

过去，人们习以为常地将战略视为企业组织高层领导的“专利”。其实，战略的有效实施仅靠企业组织的首席执行官（Chief Executive Officer, CEO）等少数人的努力是难以奏效的。相反，战略的有效实施必须依赖企业组织每个员工的参与并作出相应的贡献。只有使企业组织董事会圆桌上的战略深入到每个员工的“心田”并成为其日常工作和行动的指南，才能使所有员工理解战略并以有利于战略实施的行为方式从事其日常工作。这就不能再采取传统的“上令下行”的命令方式，而必须采取“由上而下，自下而上”的战略沟通方式。更重要的还在于，不能只停留在让员工理解战略的层面上，要通过绩效评价与激励机制相结合使每个员工清楚并感受到其日常工作与战略休戚相关，激发员工对战略的兴趣与投入。如果企业组织的每个员工都理解战略并得到相应的激励，从而有效实施战略，战略便成为每个员工的日常工作了。

然而，企业组织的战略必须与企业组织内外部环境相适应。即便是优秀的领航员，希望顺利地带领一艘远航的船到达目的地，也需要根据风向和水流的变化，随时调整航线，难道企业组织就不需要根据环境的变化与时俱进地调整或修正战略？企业组织应该建立战略反馈与检讨机制，这是一个持续不断的循环机制。企业组织的战略只有成为一个连续的过程，才能保证企业组织这艘巨轮始终航行在正确的航道上，从而保证企业组织的可持续发展。

因此，基于战略视角，企业组织就是一个“战略制定—战略实施—战略修订—战略实施”无限循环的主体。完全可以说，不存在没有战略的企业组织，也不存在没有企业组织的战略，这就是当今“事事强调战略定位，时时强调战略定位”管理情境的生动写照。

（二）基于价值链视角的企业组织

在企业组织面临的三个基本问题中，“如何生产”就涉及企业组织的价值链（Value Chain）问题。价值链是指一系列企业组织职能，企业组织通过这些职能逐步使其产品或服务具备“有用性”这个重要特征，这些职能主要包括：

1. 研究与开发（Research and Development）

研究与开发是指与新产品、新服务、新流程有关的创意或实验。

2. 设计（Design）

设计是指产品、服务或流程的详细规划和执行。

3. 生产（Production）

生产是指企业组织为了生产产品或提供服务而进行资源配置与组合的过程。

4. 营销（Marketing）

营销是指企业组织让个人或群体了解、评价产品或服务属性，并引导其购买或接受该产品或服务的各种活动。

5. 分销（Distribution）

分销是指企业组织将产品或服务传递给顾客的过程。

6. 顾客服务（Customer Service）

顾客服务是指企业组织向顾客提供服务的活动。