

财经版 会计系列教材  
CAIJING BAN KUAIJI XILIE JIAOCAI

# 管理会计

GUAN LI KUAI JI

胡玉明 主编



中国财政经济出版社



财经版会计系列教材

# 管 理 会 计

胡玉明 主编

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

管理会计/胡玉明主编. —北京: 中国财政经济出版社, 2009. 8  
(财经版会计系列教材)

ISBN 978 - 7 - 5095 - 1651 - 5

I. 管… II. 胡… 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 (2009) 第 095659 号

责任编辑: 李 磊

责任校对: 杨瑞琦

封面设计: 郁 佳

版式设计: 汤广才

中国财政经济出版社出版

URL: <http://ckfz.cfeph.cn>

E-mail: [ckfz@cfeph.cn](mailto:ckfz@cfeph.cn)

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

787 × 1092 毫米 16 开 18.75 印张 412 000 字

2009 年 8 月第 1 版 2009 年 8 月北京第 1 次印刷

印数: 1—3 060 定价: 43.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 1651 - 5/F · 1425

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

## 财经版会计系列教材编审委员会

主任委员：葛家澍 郭道扬

委 员（按姓氏笔画排序）：

刘 峰 曲晓辉 陈汉文 杜兴强 张 鸣

张先治 胡玉明 郭道扬 贾 杰 徐 洁

葛家澍 温彦君 樊清玉

# 总序



zong xu

21 世纪是知识经济初现端倪的时代，知识经济不仅表现为人们追求高科技产品而不断推进科学技术进步，而且表现为人们追求高报酬而日益推出高风险的金融产品和投资手段。于是，竞争、技术、创新和高风险便开始成为经济全球化的主导力量。这个时代在经济上是危机四伏的时代，又是激发人们不断创造、具有很多机遇的时代。知识经济推动经济全球化，全球经济的活跃与变化莫测，又促使 IASB、FASB 以及世界各国会计准则制定机构，甚至政府更加关注如何强化作为经济信息系统的会计和作为重要经济鉴证系统的审计的作用，如何使它们在经济活动中发挥如实反映和有效监督与控制的职能。

我国财政部于 2006 年 2 月同时出台整套与国际财务报告趋同的企业会计准则（一个基本准则，38 个具体准则）和中国注册会计师执业准则（即审计准则，共 48 项），并于 2007 年 1 月 1 日施行。2008 年 6 月 28 日，财政部会同证监会、审计署、银监会、保监会联合发布了《企业内部控制基本规范》，决定自 2009 年 7 月 1 日起在上市公司范围内施行。这将进一步完善中国的管理会计，也将促进上市公司理财的发展。

随着我国社会主义市场经济的不断发展和日益紧迫的全球化、市场化、信息化趋势，会计工作越来越融入到经济社会的每一个角落，广大会计人员日益成为改革开放和经济建设的重要参与者。对会计和财务管理人才的需求，不论从数量规模上，还是从知识结构及素质上，都有了更新、更高的要求。培养顺应时代要求的高素质会计人才已成为当务之急。

在培养人才的过程中，教材建设是关键。但当今教材市场不可避免的问题是：各种统编教材很多，重复出版的也很多，内容和形式上真正有新意、再版率高、读者满意率高的却很少，形成规模和品牌效应的更不多，基本上是藩镇割据，各自为政。

为此，中国财政经济出版社会计分社的编辑策划了一套“财经版会计系列教材”，力图将其打造成一套会计教材的精品，提供给会计界的广大读者。

试读结束，需要全本请在线购买：[www.ertongbook.com](http://www.ertongbook.com)

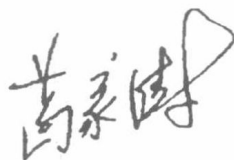
本系列教材包括：《会计学基础》、《中级财务会计》、《高级财务会计》、《公司理财》、《管理会计》、《成本会计》、《审计学》共七本，编写者大都是国内著名院校的知名学者，很多还是在各领域研究处于领先地位、多年处在教学第一线的知名专家，在作者阵容的组合上打破了以往的院校、地区界限，做到了强强联合。本系列教材具有以下特点：

(1) 立足中国，放眼世界。财务会计和审计学教材均以我国新出台的“两则”为重点；管理会计反映了上市公司和我国大中型企业内部控制等方面的先进经验；公司理财以阐述我国公司投资、融资和资金管理的理念、方法和技术为主，并适当反映了IASB和美国的最新成果。

(2) 立足当前，展望未来。本系列教材在讲述当前已有东西的同时，也考虑了未来的发展，体现了一定的先进性。

(3) 理论与实务并重。每本教材除具有一定的理论高度外，还兼顾操作性，体现了较强的实用性。

“财经版会计系列教材”将从2009年起陆续出版发行，但我们知道，教材的建设决不是一朝一夕的事，也不可能做到一劳永逸。对本套教材中存在的错漏和不足之处，敬请读者批评指正，以便再版时修订。



2009年7月

# 前 言

qian yan



管理会计是现代管理与会计学相融合的一门综合性学科。它主要侧重于为企业组织内部经营管理服务，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。管理会计未来的发展途径将围绕企业组织核心能力的培植与提升，对内深化，对外扩展，以战略为导向，以价值链为基础，纵横交错，构成一个有机的整体。

鉴于此，本书编写的指导思想是以“战略为经、价值链为纬”来构造本书的篇章结构，全面阐述现代管理会计的基本原理与方法。由此本书包括五篇（导论、从成本会计到管理会计、经营管理决策、管理控制系统、战略导向的管理会计），共十六章。

值得指出的是，本书作为财经版会计系列教材之一，理应考虑各教材之间的协调问题，但是，考虑到本教材的使用者未必使用整套教材，甚至可能只使用其中的一本教材，而且各院校的课程设置与教学大纲也不尽相同。如果教材缺乏相对完整性，将给使用者带来诸多不便。基于这样的考虑，本书试图保持教材的相对完整性，以体现管理会计的基本框架。这样就不可避免地出现与财经版会计系列教材的《成本会计》和《公司理财》重复的章节。

本书是编著者在参阅国内外近年来出版的管理会计教材基础上，结合多年的教学实践经验编写而成的。作为一本教材，本书力图体现以下三个目的：（1）强调基本原理、基本方法与基本技能即强调“三基”的培养；（2）体现“继承与发展”观念，既阐述管理会计基本原理与方法，又阐述管理会计的某些重要发展；（3）树立“环境——战略——行为——过程——结果”一体化理念，强调“国际视野、战略思维和市场意识”。

本书是暨南大学会计学系胡玉明教授、江伟副教授和苏月中副教授共同合作的产物。全书由胡玉明教授负责设计总体框架和编写大纲。各章编写工作的具体分工是：胡玉明教授负责编写第一章、第二章、第八章、第九章、第十章、第十一章、第十二章、第十三章、第十五章和第十六章；江伟副教授负责编写第三章、第六章、第七章和第十四章；苏月中副教授负责编写第

四章和第五章。胡玉明教授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，必要的练习将体现在与本书配套的《管理会计学习指导书》之中。

特别感谢中国财政经济出版社会计分社樊清玉女士的信任与大力支持。

尽管我们努力了，但由于水平与时间所限，书中难免存在不妥之处。敬请各位读者批评指正。

胡玉明

2009年7月



# 目 录

mu lu



## 第一篇 导 论

第一章 企业组织与管理会计 .....	( 3 )
第一节 企业组织及其经营环境 .....	( 3 )
第二节 现代会计的“同源分流” .....	( 13 )
第三节 管理会计的发展 .....	( 15 )
第四节 管理会计职业化及其道德规范 .....	( 19 )
第二章 多维成本观念 .....	( 23 )
第一节 财务成本观念 .....	( 23 )
第二节 控制成本观念 .....	( 26 )
第三节 决策成本观念 .....	( 31 )

## 第二篇 从成本会计到管理会计

第三章 标准成本法 .....	( 45 )
第一节 企业组织的成本核算流程 .....	( 45 )
第二节 标准成本法的含义和作用 .....	( 47 )
第三节 标准成本的制定 .....	( 49 )
第四节 标准成本的差异分析 .....	( 53 )
第五节 标准成本差异的账务处理 .....	( 59 )
第四章 变动成本计算法 .....	( 64 )
第一节 变动成本计算法的主要特点 .....	( 64 )
第二节 变动成本计算法与完全成本计算法的结合运用 .....	( 66 )
第五章 本量利分析 .....	( 81 )
第一节 本量利之间相互关系的分析 .....	( 81 )
第二节 盈亏临界点分析 .....	( 84 )
第三节 因素变动分析 .....	( 92 )
第四节 敏感性分析 .....	( 95 )

### 第三篇 经营管理决策

<b>第六章 短期经营决策</b> .....	(103)
第一节 企业组织短期经营决策的程序和方法 .....	(103)
第二节 企业组织的几种主要短期经营决策 .....	(106)
第三节 线性规划在企业组织资源配置中的运用 .....	(114)
<b>第七章 生产性资产投资决策</b> .....	(119)
第一节 生产性资产投资概述 .....	(119)
第二节 生产性资产投资的现金流量分析与计算 .....	(121)
第三节 生产性资产投资方案的财务评价方法及其运用 .....	(127)

### 第四篇 管理控制系统

<b>第八章 全面预算</b> .....	(143)
第一节 全面预算基本框架 .....	(143)
第二节 全面预算编制原理 .....	(146)
第三节 全面预算的实现形式 .....	(153)
<b>第九章 责任会计</b> .....	(157)
第一节 分权管理模式与责任会计 .....	(157)
第二节 责任中心的考核 .....	(162)
第三节 内部转移价格 .....	(169)

### 第五篇 战略导向的管理会计

<b>第十章 作业成本计算法</b> .....	(179)
第一节 作业成本计算法产生的时代背景 .....	(179)
第二节 作业成本计算法基本概念 .....	(182)
第三节 作业成本计算法基本原理 .....	(185)
<b>第十一章 作业管理</b> .....	(196)
第一节 作业链——价值链优化与作业管理 .....	(196)
第二节 以“作业”为核心的管理思维 .....	(201)
<b>第十二章 技术经济一体化的成本管理工程</b> .....	(209)
第一节 企业组织成本管理工程的基本框架 .....	(209)
第二节 价值工程：企业组织成本管理工程的桥梁 .....	(214)
第三节 目标成本法：技术、经济与市场导向的综合 .....	(216)
第四节 产品生命周期成本 .....	(220)

第十三章 质量成本会计 .....	( 224 )
第一节 质量与质量成本 .....	( 224 )
第二节 质量成本核算 .....	( 227 )
第三节 质量成本控制 .....	( 230 )
第四节 质量成本报告 .....	( 233 )
第十四章 环境管理会计 .....	( 238 )
第一节 基于可持续发展观的环境管理会计 .....	( 238 )
第二节 环境成本的控制与报告 .....	( 242 )
第三节 环境绩效评价 .....	( 253 )
第十五章 基于平衡计分卡战略绩效评价 .....	( 258 )
第一节 企业组织价值创造模式的转变 .....	( 258 )
第二节 基于平衡计分卡战略绩效评价 .....	( 262 )
第十六章 企业组织激励机制与经理人激励薪酬 .....	( 274 )
第一节 企业组织制度及其内在缺陷 .....	( 275 )
第二节 企业组织激励机制 .....	( 277 )
第三节 企业组织经理人激励薪酬 .....	( 279 )

# 第一篇 导论

---



管理会计是现代管理与会计学相融合的一门综合性学科。它主要侧重于为企业组织内部经营管理服务，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。本篇立足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，为后续章节的讨论奠定基础。







## 企业组织与管理会计

### 教学目标

#### ◇ 基本目标

立足企业组织及其经营环境，理解现代会计的两个相对独立领域，把握管理会计的演进，了解管理会计职业化及其道德行为。

#### ◇ 具体目标

(1) 了解企业组织经营环境的变化；(2) 理解管理会计与财务会计的“同源分流”；(3) 把握管理会计的历史演进；(4) 了解管理会计职业化及其道德规范。

### 本章提要

管理会计是现代管理与会计学相融合的一门综合性学科。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) 是企业组织会计的两个重要领域。本章立足企业组织及其经营环境变化，阐述财务会计与管理会计的“同源分流”以及管理会计的演进，并以此为基础讨论管理会计职业化及其道德行为问题。

## 第一节 企业组织及其经营环境

企业组织<sup>①</sup>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。企业组织实现其目标主要是通过适当的手段或方式获取并运用一定的经济资源而完成的。这个过程

<sup>①</sup> 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适用于非营利组织。

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，通常涉及到资源条件、技术条件、市场条件和制度安排。而制度安排则涉及到企业组织设计及其管理问题。所有这一切，又都与企业组织经营环境密切相关。

## 一、企业组织及其管理行为

企业组织形式不同，其管理行为也有所不同。

### (一) 企业组织的形式

通常认为，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）三种形式。

#### 1. 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”的出资者不是自然人，而是代表全国人民的国家。因此，“国有独资公司”不是独资企业。同样地，“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。

一般认为，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的责任，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开业。

(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<sup>①</sup>。

(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坐失良机。

(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。

<sup>①</sup> 有关这点，中国与国际通行惯例不一致。

## 2. 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<sup>①</sup>。在国外，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。

一般认为，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，但是法律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。当合伙企业不能以企业资产清偿全部债务时，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，以便负债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是以有限合伙企业的形式进行组织的。

(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

<sup>①</sup> 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。



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。

### 3. 公司

无论是独资企业还是合伙企业,随着市场的拓宽和需求的日益增大,企业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,企业仍然感到资本紧张。企业发现自己处于一个“两难困境”:企业越成功,发展越快,就越感到资本短缺。如何解决企业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。经历多年的发展与探索,企业找到了通过使更多的人分享企业的利润或分担企业的亏损的方式来获得更多的资本(股本)这个理想的主意。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成,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%的企业属于独资企业,而属于合伙与公司的企业则各占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<sup>①</sup>,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、价值

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