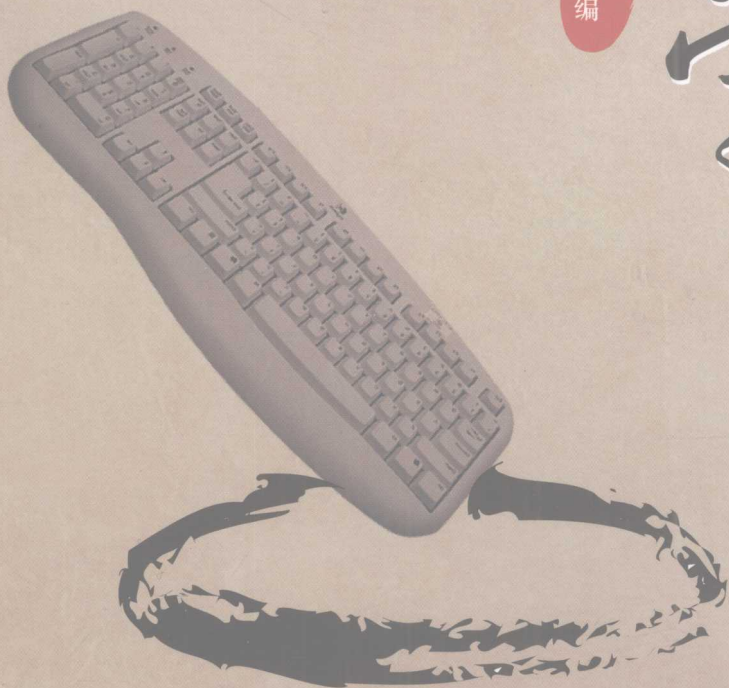


管理会计学

Management Accounting

李玉萍 主编
田雪峰 霍江林 副主编



清华大学出版社
<http://www.tup.com.cn>



北京交通大学出版社
<http://press.bjtu.edu.cn>

管理会计学

李玉萍 主编

田雪峰 霍江林 副主编

清华大学出版社

北京交通大学出版社

·北京·

内 容 简 介

本书吸收了20世纪90年代以来管理会计理论界和实务界的主要研究成果,系统阐明了管理会计的基本理论、基本方法和实用操作技术。全书共分为4篇11章,包括基础理论篇2章,作业成本计算篇2章,规划决策篇3章,控制与评价篇4章。其中,尤其是将从成本控制角度结合价值创造提出的作业成本法和从业绩评价角度结合战略管理提出的平衡计分卡融为全书的两条突出的主线,反映现代管理会计发展方向和创造价值的环境、能力和途径。

本书内容新颖,论述富有启发性,各章均附学习目标和情景案例,贴近现实,章末提供大量讨论题,所以本书不仅适合高等院校管理类专业教学,还可以作为广大实务工作者自学、研究管理会计的重要参考书。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13501256678 13801310933

图书在版编目(CIP)数据

管理会计学/李玉萍主编. —北京:清华大学出版社;北京交通大学出版社,2008.12

ISBN 978-7-81123-490-9

I. 管… II. 李… III. 管理会计 IV. F234.3

中国版本图书馆CIP数据核字(2008)第199693号

责任编辑:杨正泽

出版发行:清华大学出版社 邮编:100084 电话:010-62776969

北京交通大学出版社 邮编:100044 电话:010-51686414

印刷者:北京东光印刷厂

经 销:全国新华书店

开 本:185×260 印张:21.25 字数:544千字

版 次:2009年1月第1版 2009年1月第1次印刷

书 号:ISBN 978-7-81123-490-9/F·410

印 数:1~4 000册 定价:32.00元

本书如有质量问题,请向北京交通大学出版社质监组反映。对您的意见和批评,我们表示欢迎和感谢。
投诉电话:010-51686043, 51686008; 传真:010-62225406; E-mail: press@bjtu.edu.cn.

前 言

从19世纪中期萌芽,管理会计就开始在大型层级企业管理中发挥重要的作用。随着社会生产、企业规模、经济管理方法、管理科学理论、高新技术等的迅速发展,20世纪80年代以来,专家学者重新审视管理会计的研究对象、研究目标,并从预测、决策、规划、控制、评价以及社会效益等多角度创新,在许多领域均取得了重要成果。尤其是成本控制和绩效评价系统、作业成本法和平衡计分卡的研究成果使管理会计学发生了里程碑式的变化;作业管理和价值管理的实施推动了诸多领域的深入研究。

作者在继承和学习目前国内外相关理论研究成果和优秀管理会计教材的基础上,根据近年来管理会计的发展和应用趋势及对作业成本法和平衡计分卡的认识,构建了本书的内容框架。按照管理会计基础理论、信息采集和处理、预测与决策、过程控制、事后全面评价的基本逻辑,作者认为管理会计的基本内容应由基础理论系统、成本计算系统、决策系统和控制系统这4大系统构成。因此,本教材开篇阐释了管理会计的发展历程和基本理论结构,作为管理会计应用和发展的前提;然后按照成本计算、管理决策、管理控制分3篇系统性地介绍了管理会计具体内容。

本书结构的显著特点是:以作业成本计算、作业管理和价值分析的一体化作为贯穿全书的主线,突出了作业成本法和平衡计分卡对于管理会计发展与应用的重要价值,从而形成了以管理会计理论创新为前提,以成本计算、信息提供为基础,以管理决策和管理控制为流程的管理会计内容体系。

本书还突出了学习目标、情景案例、章节讨论题等方面的写作,目的使读者在学习过程中萌发并积极思考。

本书既可以作为会计学专业、财务管理专业的核心教材,也可以作为企业管理、金融学、市场营销等相关专业学习管理会计基本理论与方法的通用教材,还可以作为广大实务工作者完善知识结构、加强企事业单位会计管理工作的重要参考书。

本书由李玉萍担任主编,统撰全文;田雪峰、霍江林担任副主编。全书共分4篇11章,其中第1、9、11章,由李玉萍编写;第2、3、5章,由田雪峰、王金梁编写;第7、8章,由霍江林编写;第4章,由曲昌虎编写;第6章,由陈爱英、赵银柱编写;第10章,由司潮编写。

在编写过程中,尽管编者力求使本书在体例和内容上更加完善,但由于作者水平和时间所限,很多努力都具有尝试性质,书中存在不少缺点和不当,敬请各位专家、学者、读者不吝赐教!

首先要感谢我的老师赵振智教授在百忙之中为本书的总体结构和写作内容给予悉心的指点和鼓励,使我们有信心完成写作;感谢王金梁、赵银柱、司潮从实务角度提出了很多宝贵意见,并亲自参与编写;同时感谢我的学生隋惠丽和刘洋,在资料收集和文字校对方面做出的努力。

本书在编写过程中，参考了许多管理会计教材和理论研究成果，尤其是罗伯特·卡普兰的相关书籍给予编者极大的启发。尽管本书在写作过程中对这些教材和成果尽可能按规范作了引注和参考文献说明，但是仍存在诸多的纰漏和疏忽，在此，对所有有关专家、作者、译者致谢!!!

最后，衷心感谢北京交通大学出版社的领导和责任编辑杨正泽先生，是他们的鼓励和支持才使本书顺利出版。

李玉萍
于中国石油大学（华东）

目 录

第 1 篇 总 论

第 1 章 导论：管理会计的作用、历史及发展方向	3
1.1 管理会计面临的问题及挑战	3
1.1.1 问题	3
1.1.2 挑战	4
1.1.3 机遇	5
1.2 管理实践与管理科学是管理会计发展的内在动因	5
1.2.1 19 世纪末至 20 世纪初的古典管理理论	5
1.2.2 20 世纪 30 年代的行为科学理论	6
1.2.3 20 世纪 40 年代至 60 年代的现代管理理论	6
1.2.4 20 世纪 60 年代末至 70 年代的战略管理理论	7
1.2.5 20 世纪 80 年代的系统管理思想和权变管理思想	8
1.2.6 20 世纪 90 年代的流程再造理论	9
1.2.7 20 世纪 90 年代末的柔性管理理论	9
1.3 管理会计的发展历程	10
1.3.1 管理会计的形成	10
1.3.2 管理会计的发展	12
1.3.3 管理会计的停滞	13
1.3.4 管理会计系统的过时	14
1.3.5 管理会计的新动力	17
1.3.6 管理会计的展望	19
关键术语	21
讨论题	21
第 2 章 现代管理会计基本理论	22
2.1 管理会计的概念、内容与框架	22
2.1.1 管理会计的概念	22
2.1.2 管理会计的基本内容	23
2.1.3 管理会计的框架	24
2.2 管理会计的目标	26
2.3 管理会计的基本假设	27
2.3.1 多层会计主体假设	27
2.3.2 持续经营假设	27

2.3.3 适度分期假设	27
2.3.4 多种计量假设	28
2.4 管理会计的对象	28
2.5 管理会计的职能	28
2.6 管理会计信息的质量特征	29
2.6.1 相关性	30
2.6.2 效益性	30
2.6.3 时间价值	31
2.6.4 配比性	32
2.6.5 稳健性	32
2.7 管理会计与财务会计的关系	33
2.7.1 管理会计与财务会计的区别	33
2.7.2 管理会计与财务会计的联系	34
2.8 管理会计师职业及其职业道德	35
2.8.1 管理会计师职业及其考试	35
2.8.2 管理会计师职业道德行为规范	38
2.8.3 职业道德冲突的解决	38
关键术语	39
讨论题	39

第 2 篇 作业成本计算

第 3 章 作业及作业成本性态分析	43
3.1 作业成本法及作业成本性态分析基本理论	43
3.1.1 作业成本法必要性分析及形成与发展	43
3.1.2 成本性态分析的含义	45
3.1.3 成本性态分析的基本假设	45
3.1.4 成本性态分析的意义	46
3.2 作业能力、资源耗用及成本性态	46
3.2.1 作业能力	47
3.2.2 资源耗用	47
3.2.3 不同资源供应方式下的成本性态	48
3.3 作业成本性态分析	49
3.3.1 作业成本性态分析中的成本分类	49
3.3.2 作业成本性态分析的假设及意义	50
3.3.3 作业成本性态模型	50
3.4 混合成本及其分解方法	51
3.4.1 混合成本的分类	52
3.4.2 混合成本的历史成本分解法	52
3.4.3 混合成本分解的其他方法	58

3.4.4 管理人员的经验判断	59
关键术语	60
讨论题	60
第4章 作业成本算法与变动成本算法	61
4.1 作业成本算法	61
4.1.1 作业成本算法的相关概念及思想	62
4.1.2 作业成本算法的程序及应用实例	64
4.1.3 作业成本法与全部成本法的比较	70
4.2 变动成本算法	74
4.2.1 变动成本法的特点及意义	75
4.2.2 变动成本法与全部成本法的比较	77
4.2.3 变动成本法与全部成本法在管理决策中的协调应用	86
4.2.4 变动成本法在业绩评价中的应用	87
关键术语	88
讨论题	88

第3篇 规划决策系统

第5章 本量利分析:管理计划的工具	91
5.1 本量利分析的基本原理	91
5.1.1 本量利分析的意义和作用	92
5.1.2 本量利分析中的基本假设	92
5.1.3 本量利分析的基本内容	93
5.1.4 涉及的重要概念——经营杠杆	94
5.2 保本点与保本分析	95
5.2.1 保本点与保本图	95
5.2.2 单一产品保本点的测算	97
5.2.3 多种产品保本点的测算	98
5.2.4 与保本点有关的指标	100
5.2.5 有关因素变动对保本点的影响	102
5.3 作业成本法对本量利分析的影响	107
5.3.1 作业基础本量利分析的基本模型	107
5.3.2 作业基础本量利分析的假设前提	108
5.3.3 作业基础保本分析	109
5.3.4 作业基础 CVP 模型与传统 CVP 模型比较	111
关键术语	113
讨论题	113
第6章 短期经营决策	115
6.1 决策分析概述	115
6.1.1 决策的含义及分类	115

6.1.2	决策分析的原则和程序	117
6.1.3	短期决策分析需要研究的成本特性	118
6.1.4	相关成本分析与作业资源耗用模型	123
6.2	生产决策	127
6.2.1	本量利分析法在生产决策中的应用	127
6.2.2	成本无差别点法在生产决策中的应用	130
6.2.3	差量分析法在生产决策中的应用	132
6.2.4	贡献毛益分析法在生产决策中的应用	135
6.3	定价决策	138
6.3.1	成本加成定价法	138
6.3.2	保本定价法	139
6.3.3	边际成本定价法	139
6.3.4	新产品的定价方法	140
6.4	存货决策	140
6.4.1	经济订货量决策	141
6.4.2	最优生产批量决策	147
6.4.3	适时存货制度	148
	关键术语	149
	讨论题	149
第7章	长期投资决策	150
7.1	长期投资决策概述	150
7.1.1	长期投资决策的含义	151
7.1.2	长期投资决策的分类	151
7.2	长期投资决策的影响因素	152
7.2.1	牢固树立两个价值观念	153
7.2.2	正确运用两个特定概念	153
7.3	长期投资决策的评价方法	154
7.3.1	各年净现金流量(NCF)的确定	154
7.3.2	长期投资决策的常用方法及其应用	155
7.3.3	先进制造环境下的长期投资决策	163
7.4	长期投资决策的风险分析	166
7.4.1	风险及其衡量	166
7.4.2	敏感性分析	168
7.4.3	风险调整贴现率法	169
7.4.4	肯定当量法	172
7.5	长期投资决策应用实例	173
7.5.1	项目背景	173
7.5.2	项目概况	173
7.5.3	项目投资估算	174

7.5.4 筹资方案与偿还计划	174
7.5.5 财务分析	174
7.5.6 投资风险分折	177
7.5.7 项目结论	178
关键术语	178
讨论题	178

第 4 篇 控制与评价系统

第 8 章 全面预算管理	183
8.1 全面预算概述	184
8.1.1 预算制度的产生与发展	184
8.1.2 企业战略计划与全面预算	185
8.1.3 全面预算的含义及其体系	188
8.2 全面预算管理系统	190
8.2.1 预算编制	190
8.2.2 预算执行	191
8.2.3 预算调控	191
8.2.4 预算考评	192
8.2.5 预算反馈	192
8.3 全面预算的编制	193
8.3.1 编制全面预算的原则	193
8.3.2 全面预算编制的组织管理程序	193
8.3.3 全面预算的编制期	195
8.3.4 全面预算的内容和编制方法	195
8.3.5 全面预算的编制方法例解	198
8.4 预算编制的其他方法	206
8.4.1 固定预算与弹性预算	206
8.4.2 确定性预算与概率预算	209
8.4.3 增量预算与零基预算	210
8.4.4 定期预算与滚动预算	212
8.4.5 战略预算与作业预算	213
关键术语	215
讨论题	216
第 9 章 成本控制制度	217
9.1 成本控制制度概述	218
9.1.1 成本控制的含义	218
9.1.2 成本控制的原则	218
9.1.3 成本控制制度的设计	219
9.1.4 成本控制制度的执行	220

9.2	目标成本控制制度	221
9.2.1	目标成本控制的原理	221
9.2.2	目标成本的种类	222
9.2.3	目标成本制定的程序	222
9.2.4	目标成本控制中的价值工程方法	223
9.3	标准成本制度	225
9.3.1	标准成本制度的产生	225
9.3.2	标准成本制度的作用	226
9.3.3	标准成本的类型	227
9.3.4	标准成本的制定	227
9.3.5	成本差异的计算与分析	231
9.3.6	案例分析	236
9.4	作业管理制度	238
9.4.1	作业管理的基本内容	238
9.4.2	作业管理的目的——企业经营过程的持续改善	241
9.4.3	作业管理的过程价值分析	242
9.4.4	作业业绩评价的财务指标	244
9.4.5	作业业绩评价的非财务指标	255
9.4.6	作业管理的措施	259
9.4.7	作业管理对责任会计的改进	260
	关键术语	261
	讨论题	262
第10章	责任会计	263
10.1	集权、分权对责任会计的影响	263
10.1.1	集权与分权的特点	264
10.1.2	影响企业组织结构选择的因素	265
10.1.3	分散经营的趋势与责任会计的产生	266
10.2	责任会计的内容和原则	267
10.2.1	责任会计的内容体系	267
10.2.2	建立责任会计制度的原则	268
10.3	责任中心的划分及其评价	269
10.3.1	责任中心的含义及设置原则	269
10.3.2	收入中心及其考评指标	271
10.3.3	成本(费用)中心及其考评指标	272
10.3.4	利润中心及其考评指标	275
10.3.5	投资中心及其考评指标	277
10.4	经营业绩报告与管理业绩报告的内容	282
10.4.1	经营业绩报告的内容	282
10.4.2	管理业绩报告的内容	286

10.5	内部转移价格	286
10.5.1	内部转移价格的含义及其影响	286
10.5.2	内部转移价格的种类	288
10.5.3	内部转移价格的制定原则和方法	290
10.5.4	跨国公司转移价格的有关问题	294
	关键术语	295
	讨论题	296
第11章	平衡计分卡	298
11.1	企业业绩评价概述	299
11.1.1	企业业绩评价的本质	299
11.1.2	西方国家企业业绩评价的发展	300
11.1.3	业绩评价系统的构成要素	301
11.1.4	业绩评价的原则	302
11.1.5	业绩评价的指标	303
11.1.6	管理人员的业绩评价	306
11.1.7	业绩水平的综合计量	308
11.2	平衡计分卡评价制度	309
11.2.1	平衡计分卡概述	309
11.2.2	平衡计分卡与经营战略的计量	313
11.3	平衡计分卡制度的实施	319
11.3.1	平衡计分卡制度的实施阶段设置	319
11.3.2	平衡计分卡制度的实施案例	321
	关键术语	325
	讨论题	326
	参考文献	327

第 1 篇

总 论

第 1 章

导论：管理会计的作用、历史及发展方向

【学习目标】

- ◆ 了解管理会计的作用；
- ◆ 理解环境变化对管理会计的影响；
- ◆ 理解现代管理科学对管理会计发展的作用；
- ◆ 理解管理会计的发展历程；
- ◆ 掌握管理会计的基本内容。

【情景案例】

李景是耀华公司的财务经理，目前急需针对主要产品 A 的生产、研制及开发制作一份管理计划书。现在如果不考虑 A 产品在研究、开发及生产中的详细数据，仅从管理会计理论与实践上考虑，你认为有哪些管理会计理论可以帮助他构架该管理计划书的基本格局？应当如何正确使用财务会计和成本会计的相关数据来服务于管理会计？

1.1 管理会计面临的问题及挑战

管理会计信息与其信息加工处理流程构成完整的管理会计信息系统。有效的管理会计系统能够提供组织成功活动所需的及时、准确的信息，为组织创造价值。然而，现代财务系统的局限性对管理会计系统价值产生了巨大的影响。

1.1.1 问题

信息技术突飞猛进，新兴产业层出不穷，顾客需求个性化、多变化和企业国际化趋势的加快，使全球竞争愈演愈烈，企业竞争环境的不确定性加剧。日益增大的竞争性和复杂性削弱了企业管理会计系统支持决策分析的能力。而受财务报告系统程序和生产周期的驱动，管理会计信息的提供必须在财务报告系统之后，尤其是不追求精细准确的产品成本计算，使得管理会计信息提供得太晚而不具体，结果使信息扭曲，与管理者计划和控制决策完全不相关。企业越来越多地将重点放在达成季度或年度收益目标上，内部会计系统也致力于制作月度收益报告的狭隘目标。企业为了计算出季度或月度的收入数据而投入了大量资源，这些数据却不能准确反映该期间内企业经济价值提高或降低的实际情况。

管理会计的信息偏差可能产生以下后果：

① 无法提供准确的成本控制和生产管理信息。首先，管理会计报告会降低生产力。当前报告与管理者工作中的经济和技术现实几乎毫无关联，所以要求管理工作者花时间去理解和解释报告中这些不一致的地方。其次，管理会计系统无法及时提供有关生产过程效率的详细信息，或者仍关注在当前生产环境中已经不太重要的投入要素，如直接人工在大工业化生产规模下已不是主要成本对象。因此，管理会计报告不但不能为管理者提供相关的信息，还将其注意力从影响生产效率的关键因素上引开了。

② 管理会计系统不能提供准确的生产成本。它用一些简化和武断的量度标准把成本分配到产品上，如仅根据直接人工进行分配，成本根本不能反映每个产品对企业资源的需求。尽管简化的产品成本计算方法满足了财务报告的需要——因为它能够计算出存货及销货成本的价值，满足外部报告和审计的需要——却造成了系统偏差，扭曲了单个产品的成本。这种标准产品成本系统在大多数企业中很典型，它造成了不同产品之间巨大的“交叉补贴”。如果这些扭曲的信息成为产品成本数据的唯一来源，企业产品定价、原材料购进、产品组合和对竞争产品的反应等重要决策就会面临被误导的危险。

③ 管理者行为短期化，被限制在月度利润报表的短周期之内。财务会计系统因为其谨慎性，会计处理越来越多地体现收付实现制，许多现金支出被视为当期成本，尽管这些支出会给未来带来收益。例如，为新产品和完善生产过程而发生的支出，预防性的维修支出，为了保持长期市场定位、培训员工、提高士气和开发新系统的支出等，都能为将来创造大量的收益。而处于短期利润目标压力下的管理者有时不得不减少这类投资，结果短期利润压力导致长期投资减少。但是同期月度会计报表却在企业长期经济利益受到损害时显示利润增长。

所以，尽管许多短期测量指标能够起到激励和评估管理者的作用，但建立在会计准则基础上满足外部报告使用者需求的财务信息却会误导管理者，使其无法正确地理解和应对技术、产品、过程以及企业运行环境的变化。20 世纪初期，垂直统一管理公司逐步发展起来，为了协调公司中的多种活动，人们设计了一些财务指标，如投资报酬率（ROI）成为许多公司衡量成功与否的唯一标准。但是现在这些财务比率已经不再适合做公司经营活劢的评估指标了。传统管理会计由于不能满足决策者的信息需要而经常受到批评。

1.1.2 挑战

当前的经济环境要求企业管理会计系统有卓越的表现。面对全球竞争的日趋激烈、产品和流程技术的飞速发展、货币汇率和原材料价格的大幅波动，企业管理会计系统必须提供及时、准确的信息，从而便于管理者控制成本、评估并提高生产力，以及设计更好的生产程序。管理会计系统还必须准确地报告产品成本数据，从而根据可能获取的最佳产品资源需求信息，制定产品价格、引入新产品、抛弃过时产品和应对竞争产品等。最后，全球化、多品种的跨国公司需要一个能够激励和评估管理业绩的系统来监督、控制、评价全球附属机构的工作效率。

企业管理会计系统是高级管理者和下属管理者之间的一个重要的双向沟通渠道。通过这个渠道，高级管理者将企业的远期和近期目标传达到下属和海外机构管理者。同时，有关企业产品情况和生产效率信息也通过该渠道向高层管理者汇报。管理者的薪酬和提升决策主要以管理会计报告的一些数据为基础。所以企业管理会计系统能在计划、控制、沟通、激励和

评估等方面起到重要的作用，成为企业成功竞争策略中的必需要素。现实经济环境中，卓越的管理会计系统本身并不能保证成功，因为成功最终源于满足顾客需求的产品、有效的生产和分销系统，以及有效的营销活动。但是无效的管理会计系统一定会影响产品开发、过程优化、营销活动的效果。所以当管理会计系统无效时，管理者只有充分接受它无效性的事实，完全忽略它的存在，另行开发个性化的信息系统，才能获得最好的结果。但是如果管理者没有认识到它的不足，错误地依赖它进行信息控制和产品决策，就会在无意中招致问题。

1.1.3 机遇

随着订单数量的增长、收集、处理、分析和报告信息的成本降低，有效管理会计系统的需求开始增长。计算能力的高效化使管理会计系统的设计者们获得了其先辈们难以想象的机会。大量生产过程处于计算机的直接控制之下，管理者可以获得实时的数据来分析运作情况。在一个高度自动化的环境中，每一项交易数据都有记录，可以用作分析。部件自动辨识系统和追踪系统与局域网技术相结合，可以对工作的进展情况做出持续的报告。因此，可以利用广泛的系统来准确地评估和追踪不同产品线上的每个产品对资源的需求情况。

管理会计系统的设计者们可以将复杂的电子技术和先进的软件技术结合起来，设计出更加准确、及时，比从前更为有效的报告和控制系统。过去20年计算能力的发展大大降低了信息收集和处理成本，对于建立有效的管理会计系统，所有设计和实施的技术壁垒都不复存在。在如今全球化、技术性经济的环境中，尽管企业运行的复杂性提高了，但系统及时提供相关信息的能力却有了相应的提高。

1.2 管理实践与管理科学是管理会计发展的内在动因

除受到财务系统的影响外，管理会计系统还受到管理理论和企业管理系统的深刻影响。管理会计实质是西方学者把“管理”与“会计”两个主题巧妙地融合在一起的一门综合性很强的交叉学科，也是现代管理学和现代会计学相互融合而成的新兴边缘学科。现代管理科学的形成和发展，在理论和技术方法上对管理会计产生巨大的推动力。

1.2.1 19世纪末至20世纪初的古典管理理论

在19世纪末至20世纪初产生的科学管理思想，使管理实践活动从经验管理跃升到一个崭新的阶段。该阶段主要的代表人物有泰罗、法约尔、韦伯，他们分别对生产作业活动的管理、组织的一般管理、行政性组织（或称官僚组织）的设计提出了系统的管理理论。其中对管理会计产生较大影响的有以下理论。

美国的泰罗（F. M. Taylor）是最先突破传统经验管理格局的先锋人物，他于1911年出版了著名的《科学管理原理》一书，开创了企业管理的新纪元。当时工业化社会的经济快速