

国家自然科学基金资助和教育部专项基金资助项目

Management Accounting

管理会计

杨义群 / 主编



经济管理出版社

ECONOMY & MANAGEMENT PUBLISHING HOUSE

F234.3

76

国家自然科学基金资助和教育部专项基金资助项目

管 理 会 计

杨义群 主编

经济管理出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

管理会计/杨义群主编. —北京: 经济管理出版社,
2005

ISBN 7-80207-331-6

I. 管... II. 杨... 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(2005)第 059782 号

出版发行: 经济管理出版社

北京市海淀区北蜂窝 8 号中雅大厦 11 层

电话: (010) 51915602 邮编: 100038

印刷: 北京晨旭印刷厂

经销: 新华书店

责任编辑: 杜莹芬

技术编辑: 杨 玲

责任校对: 全志云

787mm × 960mm/16

18.5 印张 362 千字

2005 年 7 月第 1 版

2005 年 7 月第 1 次印刷

印数: 1—6000 册

定价: 30.00 元

书号: ISBN 7-80207-331-6/F·319

·版权所有 翻印必究·

凡购本社图书, 如有印装错误, 由本社读者服务部

负责调换。联系地址: 北京阜外月坛北小街 2 号

电话: (010) 68022974

邮编: 100836

内 容 简 介

本书是继 2004 年 8 月科学出版社出版的《财务管理》^[1]一书后的又一力作，适用于本科生、硕士生（包括 MBA）。其内容主要包括成本分析、变动成本法、本量利分析、经营决策、投融资决策理论、方法与实践、全面预算、标准成本制度、存货控制、质量成本管理与控制、责任会计等。本书最主要的发展，还是在投融资决策理论、方法与实践方面。这方面，国内外绝大多数教材基本上是沿用了世界最著名财务专家 Ross 与投资专家 Sharpe 的。文献 [1] 首先系统地改进与发展了这一理论与方法。本书在此基础上，进一步完善了这一理论与方法，并且增加了许多密切联系实际例题与实际案例。此外，国内外的大多数有关书籍，对于许多计算方法与统计计算，至今仍然还采用非常落后的“手算”方法。本书的所有计算方法与统计计算，都详细介绍如何采用 Excel 系统进行非常简捷的计算。在主编的主页 <http://yyiq.51.net/> 上有相关的计算软件与课件。

前 言

本书是继 2004 年 8 月出版《财务管理》^[1]一书后的又一力作。本书最主要的发展,还是在投融资决策理论、方法与实践方面。对于投融资决策理论与方法,国内外绝大多数教材基本上是沿用了世界最著名财务专家 Ross^[9]与投资专家 Sharpe^[8]的。文献 [1] 首先系统地改进与发展了这一投融资决策理论与方法。本书主要是在文献 [1] 的基础上,进一步完善了这一投融资决策理论与方法,并且增加了许多密切联系实际例题与实际案例。

此外,国内外的大多数有关书籍,对于许多计算方法与统计计算,至今仍然还采用非常落后的“手算”方法。本书的所有计算方法与统计计算,都分别详细介绍与说明,如何采用 Excel 系统,进行非常简捷的计算。

还有在“质量成本管理与控制”方面,本书有一些新的思路。不过,这还有待于进一步完善。

管理会计是一门实用性很强的应用学科,它是管理和会计的有机结合。改革开放以后,管理会计引入我国,使许多企业通过具体的实践,大大提高了其决策水平,取得了较为显著的经济效益。

本书可以用作本科生与硕士生(包括 MBA)《管理会计》的教材或参考书。

本书在主编初步拟定章节的基础上,分别进行编写,最后由主编进行修改、补充与审定。本书由来明敏、赵伟、杜巨玲与薛启芳任副主编,浙江大学研究生李艳艳、罗炜阳与张元慧参加了编写。章节的具体编写情况如下:第 1 章 赵伟;第 2 章 赵伟、罗炜阳;第 3 章 赵伟;第 4 章 杜巨玲、罗炜阳;第 5 章 李艳艳、来明敏;第 6 章 赵伟;第 7~8 章 薛启芳;第 9 章 杜巨玲、张元慧;第 10~11 章 来明敏。

本书获得 2004 年批准的国家自然科学基金资助(项目批准号 70373024)和教育部专项基金资助(项目批准号 03JD630023)。

非常感谢经济管理出版社与贾晓建主任的支持,没有他们的大力支持,本书不可能这么及时与大家见面。

由于本书有不少新的方法与思想,疏漏与不周之处在所难免。今后,如果发现

有什么问题,或希望了解进一步的发展,可以访问主编的主页 <http://yy-iq.51.net>。主编的主页中有多个信箱与 bbs 论坛的地址,可以通过电子邮件或 bbs 论坛,与主编联系,以便取得本书的最新进展,本书的最新电子版,或其他新资料。今后,如果主编的主页地址有变,可以用 <http://www.google.com> 或 <http://www.baidu.com> 搜索“杨义群”,就可以搜索到主编的主页与邮箱地址。

浙江大学投资研究所杨义群

2005 年 5 月

目 录

第 1 章 导论	1
1.1 管理会计的基本内容	1
1.1.1 管理会计的含义	1
1.1.2 管理会计的形成与发展	2
1.1.3 管理会计的基本内容	3
1.2 管理会计与财务会计的区别与联系	5
1.2.1 管理会计与财务会计的区别	5
1.2.2 管理会计与财务会计的联系	7
1.3 管理会计的职能和作用	9
1.3.1 管理会计的基本职能	9
1.3.2 管理会计的作用	10
1.4 复习思考题	11
第 2 章 成本分类与性态分析	12
2.1 成本的分类	12
2.1.1 成本按经济用途的分类	12
2.1.2 成本按其与业务量关系的分类	15
2.2 成本性态分析	15
2.2.1 变动成本	16
2.2.2 固定成本	17
2.2.3 混合成本	19
2.2.4 知识型企业和传统型企业成本构成对比	20
2.3 混合成本的分类与分解	20
2.3.1 混合成本的分类	20
2.3.2 混合成本的分解	22
2.4 成本性态分析原理的应用	24
2.4.1 应用于财务预测	25

2.4.2 应用于经营决定	25
2.4.3 应用于内部控制	26
2.5 复习思考题	26
第3章 变动成本法	29
3.1 贡献毛益	30
3.1.1 贡献毛益的基本概念	30
3.1.2 贡献毛益的计算	30
3.1.3 贡献毛益的派生指标	31
3.2 变动成本法与全部成本法的区别	32
3.2.1 成本的分类不同	33
3.2.2 产品成本的构成内容不同	33
3.2.3 期末产成品和在产品的存货计价不同	34
3.2.4 税前净利的计算结果不同	34
3.2.5 损益表编制的不同	35
3.2.6 若干个会计期间变动成本法和全部成本法损益表计算分析	37
3.3 全部成本法和变动成本法的评价	43
3.3.1 全部成本法的优点和不足	43
3.3.2 变动成本法的优点和不足	44
3.3.3 两种成本计算法的综合运用	46
3.4 复习思考题	46
第4章 本量利分析	49
4.1 本量利分析概述	50
4.1.1 本量利分析的基本假设	50
4.1.2 本量利分析的基本公式	50
4.1.3 本量利分析的相关指标	51
4.1.4 本量利分析的基本内容	52
4.2 保本分析	53
4.2.1 保本点的含义	53
4.2.2 单一品种保本点的计算	53
4.2.3 保本作业率和安全边际	54
4.2.4 保本图	56
4.2.5 多品种保本点的计算	59

4.3 因素变动分析	64
4.3.1 销售价格单独变动的影响	64
4.3.2 单位变动成本单独变动的影响	66
4.3.3 固定成本单独变动的影响	66
4.3.4 销售量单独变动的影响	67
4.3.5 多因素变动的影响	67
4.3.6 产品品种结构变动的影响	68
4.4 保利分析	69
4.4.1 目标利润的确定	69
4.4.2 目标利润分析	70
4.5 本量利的敏感性分析	72
4.5.1 保本时的各变量临界值	73
4.5.2 敏感系数分析 (弹性分析)	74
4.6 本量利分析的扩展	76
4.6.1 概率条件下的本量利分析	76
4.6.2 折线条件下的本量利分析	78
4.6.3 非线性的本量利分析	80
4.6.4 利用本量利分析编制贡献利润表	81
4.7 复习思考题	82
第5章 经营决策	89
5.1 经营决策概述	89
5.1.1 经营决策概念及其决策程序	89
5.1.2 经营决策中的特定成本概念	90
5.1.3 经营决策的分析方法	92
5.2 成本决策	95
5.2.1 零部件自制或者外购的决策	95
5.2.2 不同生产工艺的决策	96
5.3 生产决策	98
5.3.1 生产品种决策	98
5.3.2 生产组合决策	102
5.3.3 生产组织决策	103
5.4 营销决策	104
5.4.1 定价决策	105

5.4.2 赊销决策	108
5.4.3 现金折扣决策	109
5.5 复习思考题	111
第6章 投融资决策	113
6.1 投融资决策概论	113
6.1.1 投融资的基本概念	113
6.1.2 投资方式的分类图	115
6.1.3 投融资项目按现金流情况的分类	115
6.2 货币的时间价值分析及运用	116
6.2.1 货币时间价值含义和表现形式	116
6.2.2 单利的概念与计算	117
6.2.3 复利的概念与计算	118
6.2.4 年金的概念与计算	118
6.3 货币时间价值在投融资决策中的应用	123
6.3.1 在投资决策中的应用	124
6.3.2 在生产经营决策中的应用	125
6.4 投融资决策分析的影响因素	126
6.4.1 资金成本率	126
6.4.2 现金流量	126
6.4.3 项目计算期	129
6.5 项目投融资决策评价指标	130
6.5.1 项目投融资决策评价指标的类型	130
6.5.2 项目投融资决策评价指标及其运用	131
6.6 项目投融资决策的新型理论、方法与应用	137
6.6.1 单个投融资项目的取舍	137
6.6.2 互斥投融资项目的取舍	138
6.6.3 年金法与最小公倍数法	139
6.6.4 固定资产更新改造决策分析	143
6.6.5 资金有限时的决策	147
6.6.6 赊销折扣的决策	148
6.6.7 租赁公司一个实际投资项目决策的案例分析	149
6.6.8 实际现金流量表 IRR 的计算方法	152
6.7 风险与收益之间的权衡	153

6.7.1 经典金融学理论的有关观点	154
6.7.2 风险的度量	154
6.7.3 风险与收益的权衡方法	156
6.7.4 分散投资与集中投资	158
6.7.5 夏普 (sharpe) 指数的问题	159
6.8 复习思考题	161
第 7 章 全面预算	166
7.1 全面预算的含义、作用与一般的编制程序	166
7.1.1 全面预算的含义	166
7.1.2 编制全面预算的作用	167
7.1.3 编制全面预算的一般程序	168
7.2 全面预算的内容和编制方法	169
7.2.1 业务预算	169
7.2.2 财务预算	175
7.2.3 专门决策预算	178
7.3 弹性预算、零基预算和滚动预算	179
7.3.1 弹性预算	179
7.3.2 零基预算	181
7.3.3 滚动预算	183
7.4 预算的日常管理	185
7.4.1 现金收支日报	185
7.4.2 现金收支月报	186
7.4.3 预算执行报告	187
7.5 复习思考题	188
第 8 章 标准成本制度	193
8.1 标准成本制度概述	193
8.1.1 标准成本的含义	193
8.1.2 标准成本的作用	194
8.1.3 标准成本的种类	194
8.2 标准成本的制定	195
8.2.1 工程法	196
8.2.2 估计法	196

8.3 成本差异的计算与分析	198
8.3.1 成本差异的种类	199
8.3.2 变动成本差异计算与分析的基本方法	199
8.3.3 直接材料与直接人工差异分析的基本原理	199
8.3.4 制造费用差异分析	206
8.4 成本差异的账务处理	208
8.4.1 成本差异核算账户	208
8.4.2 成本差异的归集	208
8.4.3 期末成本差异的账务处理	209
8.5 复习思考题	211
第9章 存货控制	214
9.1 存货控制概述	214
9.2 经济订货批量控制	216
9.2.1 经济订货批量的基本模型	216
9.2.2 经济订货批量模型的扩展	218
9.3 日常存货控制	223
9.3.1 定量订货控制	223
9.3.2 定期订货控制	224
9.3.3 ABC 分类控制法	225
9.3.4 JIT 存货控制 (零存货控制)	228
9.4 复习思考题	230
第10章 质量成本管理与控制	232
10.1 质量经济性	232
10.1.1 质量成本	232
10.1.2 质量经济效果和经济效益	234
10.2 质量经济性管理	236
10.2.1 质量经济性管理的含义	236
10.2.2 质量经济性管理方法	236
10.3 质量成本管理原理与核算方法	242
10.3.1 质量成本管理原理	242
10.3.2 质量成本标准	245
10.3.3 质量成本核算	250

10.3.4 质量成本报告·····	253
10.3.5 质量成本控制·····	254
10.4 复习思考题·····	259
第 11 章 责任会计 ·····	260
11.1 责任会计概述·····	260
11.1.1 责任会计的概念·····	260
11.1.2 责任会计的基本内容·····	261
11.1.3 责任会计的作用·····	262
11.2 责任会计的业绩评价与考核体系·····	263
11.2.1 成本（费用）中心的业绩评价与考核·····	263
11.2.2 利润中心的业绩评价与考核·····	266
11.2.3 投资中心的业绩评价与考核·····	268
11.2.4 内部转移价格·····	276
11.3 复习思考题·····	281
参考文献 ·····	282

第1章 导论

学习要点:

1. 了解管理会计的含义;
2. 了解管理会计的形成与发展;
3. 了解管理会计的内容;
4. 了解管理会计的职能和作用;
5. 掌握管理会计与财务会计的关系。

重点与难点:

1. 管理会计的职能和作用;
2. 管理会计与财务会计的关系。

1.1 管理会计的基本内容

1.1.1 管理会计的含义

在现代会计中有两个重要领域:一是财务会计;二是管理会计。财务会计,已为人们所熟知,它在会计实务中得到了广泛运用。管理会计,在实践中也已逐渐被人们所认识和接受,并加以推广运用。对于管理会计的定义,人们原先在认识上有很大的差异。随着对这一问题的深入研究,认识逐渐得以明晰。现在普遍认为,管理会计是以现代管理科学为基础,以提高经济效益为目的,以一系列特定的技术、方法为手段,对企业的整个经营活动进行规划、决策、控制和考核的一种管理活动。

管理会计,有着比传统会计更为广泛、更为深刻的内容。虽然它是由传统会计体系分离出来的,但在职能作用和方式方法等方面,都突破了传统会计的老框框,围绕着成本、利润、资金三个中心,分析过去,控制现在、规划未来,对帮助企业管理者科学地制定经营决策,强化企业内部管理和提高经济效益等起着重要的作用,是现代企业管理的重要工具。

1.1.2 管理会计的形成与发展

会计产生于人们对经济活动进行管理的客观需要，随经济管理的需求而发展，并与经济的发展密切相关。现代财务会计的雏形——簿记方法在数千年前就已产生，而管理会计的产生则只有百年历史。

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，已经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（Fredrick 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。泰罗最初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中自发地加强劳动强度的一种制度。

泰罗为生产劳动制定了各种标准，制定了较精确的工作方法，实行了较完善的计算和监督制度，具有较高的科学性。但他设计的系统，只是为了检查工人劳动和原材料的效率。与他同时代的一些工程师和学者，开始设计利用人工和原材料标准方面的信息，控制实际成本的新方法。与此同时，一些制造商已经利用实际成本与标准成本之间的差异，控制企业的经营。这时，产生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。法国的法约尔认为，管理应当包括预测、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。

西方管理会计的两个萌芽，标准成本计算和预算控制，都是产生于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，也是由于当时应付资本主义世界经济萧条而产生的一种方法。

第二次世界大战后,特别是20世纪50年代后,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。伴随高度发展的经济,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。在这一时期里,会计的理论和实践受到当代管理理论很大的影响。

同时,追求最大利润的内在动力和竞争的外在压力,使得企业管理者单靠资本雄厚,靠提高劳动强度和广告宣传等传统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,传统会计的主要工作在西方出现了分离,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、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,被称为财务会计;会计中涉及企业内部管理的部分从传统会计中分离出来,被称为管理会计。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。在1952年的世界会计学会年会上正式通过了“管理会计”这个专门名词。随着现代管理水平的日益提高,管理会计的内容也在不断丰富,逐渐形成了一个相对独立的理论方法体系。20世纪70年代始,在经济发达的美、日及西欧诸国,现代管理会计已十分盛行。

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,更是由于企业追求最大利润的结果。

我国的管理会计,是在20世纪70年代末80年代初开始兴起的。那时,我国财务会计工作中,诸如财务计划的编制、计划指标的测算、日常财务管理、资金定额管理,以及全面经济核算和经济活动分析等,实际上都属于“管理会计”的范畴,只不过还未形成体系而已。

1.1.3 管理会计的基本内容

管理会计,作为规划、控制企业未来生产经营活动的一种管理活动,其内容是

十分丰富的。随着生产的发展和科学技术的不断进步,管理会计的内容和方法也在不断得到发展和充实。一般来说,管理会计的基本内容主要包括“规划与决策会计”和“控制与业绩评价会计”两项内容。

规划与决策会计,是为管理者预测前景和规划未来服务的。所谓规划,就是事先确立目标,编制计划,并拟定出达到目标的具体方法,对企业未来的生产经营活动进行全面的筹划。所谓决策,就是通过分析比较,确定是否采取某项行动或在几种方案中选择出最优方案的过程。规划与决策会计:首先是利用财务会计信息和其他有关信息,对利润、成本、销售及资金等专门问题进行科学的分析;在此基础上,将确定的目标用数量形式加以汇总、协调,编制企业的全面预算;再按照责任会计的要求加以分解,形成各个责任中心的责任预算,用来规划和把握未来的经济活动。因而,规划与决策会计,主要包括经营预测、短期经营决策、长期投资决策和全面预算等项内容。

控制与业绩评价会计,是为管理者分析过去和控制现在服务的。所谓控制,就是通过一定的手段对生产经营活动施加影响,使之按预定的计划进行。所谓业绩评价,就是通过预算与实际执行情况的对比,分析两者的差异,找出差异的原因,确定经济责任,以此恰当地评价各责任中心的业绩成果。控制与业绩评价会计:首先是利用标准成本制度结合变动成本法,对日常发生的经济活动进行追踪、收集和计算,确定不同情况下存货订购和储存的合理数额,制定相应的日常存货控制制度与方法;然后,根据责任会计的要求把实际发生数与预算数进行对比和分析,并编制日常绩效报告,用来评价和考核各个责任中心的业绩成果,确定其经济责任和应受的奖惩;同时,把经营过程中发现的重要问题及时反馈给有关部门,以便及时调整经济活动,改进经营管理工作。因此,控制与业绩评价会计,主要包括存货控制和责任会计等项内容。

管理会计的规划与决策、控制与业绩评价两部分功能是相互联系、不可分割的。对于一个具体的企业而言,要开展生产经营活动,当然首先要制定一定的计划,并作出相应的决策,然后实施相应的控制,以促成计划的实现。同时,在控制过程中取得的有关数据资料,却是未来制定新的计划和作出新的决策所不可缺少的数据资料,是使新的计划和决策建立在客观、合理基础上的重要依据和前提条件。综合规划与决策会计和控制与业绩评价会计两部分内容,即为管理会计的基本内容。

管理会计中还有成本性态分析、损益平衡分析等重要内容,它们是规划与决策会计和控制与业绩评价会计的基础和先导,其基本理论和基本方法贯穿在预测、决策、规划、控制的整个过程之中,渗透在企业管理的各个领域之中。