

KJ

高等院校会计学专业精品系列教材

GAODENG YUANXIAO

KUAIJIXUE ZHUANYE

JINGPIN XILIE JIAOCAI

管理会计学

GUANLI KUAIJIXUE

(修订第三版) 主编/方拥军 李光贵

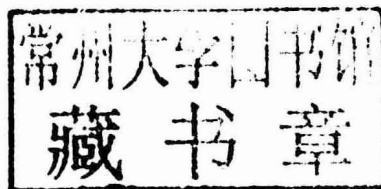
KJ 高等院校会计学专业精品系列教材

GAODENG YUANXIAO
KUAIJIXUE ZHUANYE
JINGPIN XILIE JIAOCAI

管 理 会 计 学

GUANLI KUAIJIXUE

(修订第三版) 主编/方拥军 李光贵



首都经济贸易大学出版社

· 北 京 ·

图书在版编目(CIP)数据

管理会计学/方拥军,李光贵主编.—3版(修订本).—北京:首都经济贸易大学出版社,2010.9

(高等院校会计学专业精品系列教材)

ISBN 978-7-5638-1212-7

I. ①管… II. ①方… ②李… III. ①管理会计—高等学校—教材 IV. ①F234.3

中国版本图书馆CIP数据核字(2006)第082869号

管理会计学(修订第三版)

方拥军 李光贵 主编

出版发行 首都经济贸易大学出版社

地 址 北京市朝阳区红庙(邮编 100026)

电 话 (010)65976483 65065761 65071505(传真)

网 址 <http://www.sjmcb.com>

E-mail publish@cueb.edu.cn

经 销 全国新华书店

照 排 首都经济贸易大学出版社激光照排服务部

印 刷 北京大华山印刷厂

开 本 787毫米×980毫米 1/16

字 数 499千字

印 张 26

版 次 2005年2月第1版 2006年8月修订第2版

2010年9月修订第3版 2010年9月总第4次印刷

印 数 9 001~11 000

书 号 ISBN 978-7-5638-1212-7/F·642

定 价 38.00元

图书印装若有质量问题,本社负责调换

版权所有 侵权必究

总 序

20 世纪 90 年代以来,随着社会主义市场经济的建立和发展,我国的会计领域发生了一系列的重大变革,这些变革深刻地影响着社会经济的各个方面,会计在社会经济发展中的地位也愈益重要。进入 21 世纪,随着经济全球化进程的加快和信息技术的广泛应用,会计面临的社会经济环境更加复杂多变,社会对会计人才的知识结构、能力及素质提出了更高的要求;而会计学各门分支学科和新领域的不断出现也使会计教育面临新的挑战。因此,为培养适应 21 世纪我国社会主义市场经济建设的高级会计人才,必须改革和建立高等会计教育的教学内容和课程体系。

《高等院校会计学专业精品系列教材》是根据新时期我国高等院校会计专业的培养目标,结合会计教学中遇到的新情况、新问题,为进一步提高会计教学的质量,经过反复的研讨和论证而编写的。本系列丛书涵盖了会计专业的主干课程,包括《初级会计学》、《中级财务会计》、《成本会计学》、《财务管理学》、《管理会计学》、《审计学》、《高级会计学》和《会计电算化信息系统》等。丛书具有以下特点:

(1)从会计教学的实际出发,在体系安排上充分考虑教学规律的要求。大学本科会计教学具有一定的规律性,教学对象的现有知识水平直接影响教学内容和方式,并在一定程度上影响培养目标的实现。为此,我们从会计教学的实际出发,考虑目前本科会计教学层面教学对象的知识水准和接受能力,在进行课程内容研究的基础上,根据以往的教学经验及未来发展的需要,确定了各课程的基本内容及结构体系。

(2)吸收和借鉴已有教材的优点,博采百家之长。近些年来,由于我国会计准则、会计制度的变化及会计理论研究的深入,我国高等会计教育的教学内容和课程体系发生了较大的变化,但各院校之间则存在一定的差异。为此,我们在充分研究已有优秀教

材的基础上,吸收和借鉴其长处,争取求大同存小异,在准确性和实用性上下功夫,合理确定各教材的起点和分量。

(3)注重基本理论、基本知识的介绍及基本技能的训练,同时注意吸收会计学各学科公认的最新研究成果。教材编写不同于理论研究,不能求标新立异,而对学生进行系统的基本理论及基本知识教育是编写教材的基本目的;但考虑到时代的发展及经济环境的变化,又必须将本学科新的、比较成熟的研究成果纳入教材内容,以提高学生分析问题、解决问题的能力,并增强其对未来发展的适应能力。

(4)充分反映我国最新颁布并实施的会计准则、会计制度及其他经济法规,以适应经济形势发展的需要。

(5)在保证各门课程内容完整性的前提下,又尽可能考虑各课程之间的衔接,避免各课程在内容上的不必要重复。每本教材各章末均附有复习思考题、练习题及案例分析,以便于教学需要。

本系列教材各分册的主编、副主编均具有教授、副教授以上的职称,而且积累了多年丰富的教学经验。我们根据教学中的经验与体会,通过对课程内容及教学方式方法的探讨和研究,在全体编者的共同努力下,终于编写成了这套适用于教学需要的会计系列教材。

《高等院校会计学专业精品系列教材》的出版,得到了首都经济贸易大学出版社及其他兄弟院校的热情支持和帮助,在此表示衷心的感谢。

根据我国高等教育会计专业培养目标的要求,编写一套适用于教学需要的会计系列教材,是我们一项重要的教材建设工作。但是,由于我们理论水平有限,实践经验不足,书中难免存在不足及疏漏之处,恳请各位专家、读者批评指正。

《高等院校会计学专业精品系列教材》

编审委员会

2004年7月

修订第三版前言

本书是“高等院校会计学专业精品系列教材”中的一本,以高校本科学子为主要读者对象,也兼顾了其他层面读者的需要。2006年本书修订第二版之后,我国会计环境、会计理论与实践都发生了很大的变化。一方面,2006年,我国发布了基本会计准则和38项具体会计准则以及准则指南,建立起了与国际财务报告准则趋同的企业会计准则体系;另一方面,随着我国经济社会的进一步发展,会计界更加强调信息处理技术的革新,这为基于管理实践而产生和发展的管理会计的发展营造了一个充满挑战的全新环境,管理会计越来越成为一门多学科交叉的综合会计学课程,其理论体系的架构及内容体系的安排一直备受人们关注。基于此,通过近几年的教学和科研实践,我们对本书的基本框架和主要内容及其如何更好地适应本科教学改革的需要,有了一些新的认识和体会,也积累了一些新的经验。为此,结合国内外近几年来管理会计理论发展的新认识和新成果,在保留本书原有整体结构的基础上,我们对本书进行了修订。

本书第三版撰写所遵循的指导思想和前两版相同,即内容上纳百家之长,求大同而存小异,在准确性和实用性上显功夫;体系上则充分考虑教学规律的要求,以有利于教和学。基于简练、适用、系统的原则,结合近几年管理会计教学实践的经验总结,对原有的体系和内容作了一些调整。一方面,取消了原来的“管理会计基础—决策会计—执行与控制会计—管理会计的新发展”的四篇的布局,删除了一些教学过程中很少讲到的内容,主要是质量成本管理(原书第14章)和国际管理会计(原书第15章),把教材内容精简为13章,使之更加系统、简练。另一方面,对各有关章节的具体内容作了进一步调整和完善,对所有数据和例题作了进一步修订,使得教材的基本内容更加适合教学的需要。同时进一步优化各章节的复习思考题和计算分析题,为学生巩固和提高提供具体的帮助。调整后的《管理会计学》在内容和体系上力求能够体现教学规律的要求,将更加系统、完善和简洁,使学习者能够更有效地系统学习和掌握管理会计的基本知识和技能。

本书由方拥军博士和李光贵博士任主编,并负责全书的大纲制定、初稿审阅、修改和总纂工作。本书各章的编写和修订者分别是:方拥军(第一章、第六章、第十二章),周婕崢(第二章、第八章),薛玉莲(第三章、第九章),肖萍(第四章、第七章),程梦玲(第五章),李光贵(第十章、第十一章),臧卫国(第十三章)。丛书编委会主任薛玉莲教授对本次修订作了总体安排和指导,并对本书作了最后的审验。

在本书的编写过程中,参阅了许多学者的论著,在此一并致谢。

管理会计学教材的修订是一个伴随理论探索和实践总结而不断完善的过程,由于我们的理论水平有限,实践经验不足,书中难免存在不足乃至谬误之处,恳请各位专家、学者及广大读者批评指正!

作 者
2010年4月26日

目 录

1	第一章 总论
2	第一节 管理会计的形成与发展
5	第二节 管理会计的定义、职能和内容
7	第三节 管理会计的特点
11	复习思考题
12	第二章 成本性态分析
13	第一节 成本性态与成本分类
20	第二节 混合成本的分解
24	复习思考题
24	计算分析题
26	第三章 变动成本计算
27	第一节 变动成本计算的特点及其理论依据
27	第二节 变动成本计算与完全成本计算的比较
38	第三节 两种成本计算法的评价及配合使用
45	复习思考题
45	计算分析题
47	第四章 本量利分析
48	第一节 盈亏平衡点分析
57	第二节 有关因素变动对盈亏平衡点及 目标利润影响的分析
60	第三节 本量利关系中的敏感性分析
65	第四节 本量利分析的扩展

目 录

74	复习思考题
74	计算分析题
76	第五章 短期经营决策分析与评价
77	第一节 预测分析的原理与方法
84	第二节 决策分析的意义与一般程序
86	第三节 短期经营决策分析应考虑的成本概念
93	第四节 定价决策分析
100	第五节 生产决策分析
120	复习思考题
121	计算分析题
125	第六章 长期投资决策分析与评价
126	第一节 长期投资决策概述
130	第二节 长期投资决策分析需考虑的因素
147	第三节 长期投资决策分析评价的基本指标
162	第四节 长期投资方案的评价、对比与选优
181	第五节 固定资产更新决策分析与评价
190	第六节 长期投资决策分析评价中的几个专门问题
202	复习思考题
203	计算分析题
206	第七章 全面预算
207	第一节 全面预算概述

目 录

211	第二节 全面预算的编制
222	第三节 预算控制的几种主要形式
228	复习思考题
228	计算分析题
233	第八章 标准成本系统
234	第一节 标准成本系统概述
237	第二节 标准成本的制定
244	第三节 标准成本差异分析
257	复习思考题
258	计算分析题
260	第九章 存货控制
261	第一节 存货控制概述
263	第二节 基本经济订货量控制
267	第三节 扩展的经济订货量控制
274	第四节 最优生产批量控制
279	复习思考题
279	计算分析题
281	第十章 责任会计
282	第一节 责任会计概述
289	第二节 责任中心及其特点

目 录

306	第三节 内部转移价格
314	复习思考题
314	计算分析题
317	第十一章 企业业绩评价系统
318	第一节 企业业绩评价系统及其发展历程
324	第二节 企业业绩评价系统的构建
336	复习思考题
337	计算分析题
338	第十二章 战略管理会计
339	第一节 战略管理会计概述
347	第二节 战略管理会计的基本内容和方法
367	复习思考题
368	第十三章 作业成本计算与作业管理
369	第一节 作业成本计算产生的时代背景
374	第二节 作业成本法
382	第三节 作业成本管理
392	复习思考题
393	计算分析题
395	附表

目 录

396	附表 1 复利终值系数表 (FVIF 表)
398	附表 2 复利现值系数表 (PVIF 表)
400	附表 3 年金终值系数表 (FVIFA 表)
402	附表 4 年金现值系数表 (PVIFA 表)
404	主要参考文献



第一章

总 论

本章提要

管理会计是管理科学和会计科学相结合的产物,它的形成是会计发展史上一个重要的里程碑。较之传统的财务会计,管理会计在职能、内容和方法上都有其显著的特点。本章拟对管理会计的形成与发展,管理会计的定义、职能和内容,管理会计的特点等内容进行阐述。



第一节 管理会计的形成与发展

一、管理会计的形成

管理会计的雏形,即早期的执行性管理会计,其形成可以追溯到 20 世纪的二三十年代。

19 世纪末 20 世纪初,产业革命加速了资本主义经济的发展,生产规模的社会化和激烈的自由竞争,要求彻底改变单凭经验和主观臆断的管理方法,于是泰罗的科学管理理论便应运而生。1911 年,被西方誉为“科学管理之父”的泰罗在《会计》月刊上发表了著名的《科学管理原理》一文(后又出版单行本),从而开创了企业管理的一个新纪元。列宁于 1918 年对泰罗制作过全面分析,指出“资本主义在这方面的最新发明——泰罗制——也同资本主义其他一切进步的东西一样有两个方面,一方面是资产阶级剥削的最巧妙的残酷手段,另一方面是一系列的最丰富的科学成就,即按科学来分析人在劳动中的机械动作,省去多余的笨拙动作,制定最精确的工作方法,实行最完善的计算和监督制度等等”^①。可见,泰罗的科学管理理论,其核心是强调提高生产和工作效率,即通过他所倡导的所谓时间与动作研究,来制定一定的条件下可以实现并被认为是最高效率的标准,以此作为评价和考核的依据,以促使生产的各个方面实现高度的标准化。

随着《科学管理原理》文章的发表,泰罗制逐步得到广泛地应用,至 20 世纪 20 年代盛行,其实践效果较为明显。随之而来,又提出了这样的问题,即会计如何提高企业的生产和工作效率服务?作为配合推行泰罗的科学管理理论而进行的初步尝试,一些同泰罗的科学管理方法直接相联系的技术方法开始引进到会计中来,其中包括标准人工成本及其延伸出来的标准材料成本、标准制造费用和成本差异等,这些内容在当时只是作为原有会计体系中的一个附带部分而存在。1919 年,美国成本会计师协会成立,对推广标准成本起到了巨大的推动作用。此后,美国会计学界经过近十年的争论,正式将标准成本纳入了会计系统,出现了真正的标准成本会计制度。与此同时,预算控制、变动成本法和利润坐标图等方法也相继出现。少数学者开始提出“管理会计”概念,且有相关著作问世。1922 年,奎因斯坦和麦金西分别出版了《管理会计:财务管理入门》和《预算控制》两部著作;1924 年,麦金西又出版了《管理会计》,布利斯出版了《通过会

^① 列宁:《列宁选集》,人民出版社,1972 年,第 3 卷,第 511 页。



计进行经营管理》等著作。据此,可以认为,以泰罗的科学管理理论为基础,以标准成本和预算控制为主要支柱的早期执行性管理会计,在 20 世纪二三十年代已初步形成。

二、管理会计的发展

(一)从早期管理会计到现代管理会计

从早期管理会计的产生到现代管理会计的逐步形成是一个长期的发展过程。其迅速发展的阶段是在第二次世界大战以后,特别是在 20 世纪 50 年代以后。现代管理会计发展的客观条件是经济发展、管理科学的发展和科学技术的发展。

从 20 世纪 50 年代起,资本主义的经济发展进入所谓的战后期,其特点主要表现在:第一,现代科学技术突飞猛进并广泛应用于生产,使生产力获得十分迅速的发展;第二,资本进一步集中,企业规模日趋扩大,跨国公司大量涌现,市场竞争更加激烈,企业经营更趋复杂。这些特点对企业管理也提出了相应的新要求:一方面,要求企业内部管理更加合理化、科学化;另一方面,要求企业具有灵活多变的反应能力和适应能力,以免在激烈的竞争中被淘汰。上述战后经济的特点和要求,直接冲击了曾风靡一时的泰罗的科学管理理论而代之以现代管理科学。因为,泰罗的科学管理理论具有一些根本性的缺陷,如只重视对生产过程的个别环节的高度标准化和高效化而忽视企业管理的全局以及企业与外部的关系;不把人当做有主动性、创造性的劳动者而只作为机器的附属物来管理,就势必引起广大工人群众的强烈不满,因而难以取得应有的效果。现代管理科学则广泛吸收自然科学和管理科学的研究成果,形成了以运筹学、行为科学为主要支柱且包括系统科学、电子计算机技术在内的一整套能较好适应战后经济特点与要求的方法和理论,从而有效地克服了泰罗学说的重要缺陷。

现代管理科学的发展及其在企业管理中的成功应用,为现代管理会计奠定了理论和方法基础。其表现是:一方面,早期管理会计的技术方法得到了进一步的发展。例如,标准成本会计方法发展为以目标管理为前提的标准成本制度,利润坐标图发展为更科学、更实用的本量利分析等。另一方面,进一步拓展了会计的管理职能,即从解释过去转向为控制现在和筹划未来。例如,借助于运筹学中的有关理论和技术,建立了经营决策会计、投资决策会计;借助于行为科学,建立了责任会计的方法体系。到 20 世纪 60 年代,管理会计的各种专门方法已经成型且辅之以电子计算机应用技术,管理会计的基本内容和体系已初步确定,管理会计教科书已进入美国大学课堂,一些发达国家及国际会计师协会的组织里还相继出现了单独的管理会计协会,这标志着早期的管理会计已产生了质的飞跃而发展成为以现代管理科学为基础、以决策分析为主要支柱的现代管理会计。1972 年,《管理会计》月刊开始在世界范围内发行。1980 年 4 月 24 日至 26 日,各国会计人员联合会在巴黎举行第一次会议,讨论如何应用和推广管理会计的



问题。

(二)现代管理会计的发展趋势

20 世纪 60 年代以后,现代管理会计出现了一些新的发展趋势。

第一,现代管理会计更趋精密化和科学化。1982 年,罗伯特·卡普兰出版了《高级管理会计》著作,“高级”之处主要在于大量引入“不确定性”条件和“代理理论”,这标志着现代管理会计在精密化和科学化方面又前进了一步。

第二,现代管理会计更广泛地引入数学方法。在已发表的管理会计研究论文中,运用数学方法进行研究的论文所占比重越来越大,其内容几乎涉及现代管理会计的各个方面,所用的数学方法也趋向多样化。

第三,现代管理会计更加重视对行为科学的应用。管理会计研究者开始认真思考如何对待被考核的人。行为科学中的一些新思想将对现代管理会计中标准成本、预算控制和责任会计等内容产生影响。

第四,现代管理会计和财务会计开始出现一体化趋势。传统的财务会计与现代管理会计拥有许多相同的原始数据,借助于电子计算机和系统管理思想,人们试图建立集中存贮数据,共享数据资源,统一提供财务会计与管理会计数据的信息系统。

第五,现代管理会计的视野已开始由微观转向宏观。

值得注意的是:一些专家对现代管理会计的发展方向也提出了不同的意见。例如,认为数学模型在理论和实践上差距过大,行为科学与会计尚是“两张皮”,过多地引进其他学科知识,会造成会计概念的无限扩大等。

随着科学技术的日新月异与经济的飞速发展,现代管理会计必将伴随现代科学管理得到不断的充实和进一步发展。

三、管理会计在我国的发展应用概况

从前述管理会计的形成和发展过程来看,我们应该注意到,作为会计学科的一个分支,管理会计在我国起步相当晚,具体讲是在 20 世纪 70 年代末期和 80 年代的初期,会计学界才开始介绍引进西方管理会计的理论和方法并逐渐系统化。但作为管理会计实践的内容,我国并非一纸空白。事实上,我国 20 世纪 50 年代班组经济核算,60 年代的指标分解、资金归口管理以及 80 年代的经济责任制都应属于管理会计实践的范畴。此外,工程项目、投资项目中有关问题的预测、决策和可行性分析,以及经过几十年实践检验的具有中国特色的成本管理、财务管理经验也都从不同侧面丰富了管理会计实践的内容。经过会计学界多年的不懈努力,我国管理会计学科已经有了长足的发展,高校会计学专业普遍把管理会计纳入课程体系,一大批管理会计教材、专著相继出版发行且其中富有中国特色的内容不断丰富。1996 年,我国还第一



次将“管理会计”作为全国会计师资格考试中的独立课程进行考试。在研究生培养层面上,多数财经院校的会计学专业均开设了“管理会计”研究方向。从管理会计在我国的应用情况来看,不少企业先后开始自觉地应用管理会计的专门方法进行本量利分析、变动成本计算,以及决策分析、作业成本管理和存货控制等。1997年,《会计研究》杂志曾专门就管理会计在我国的实际应用问题进行有奖征文,某些企业还设立了专门的管理会计机构。可以预见,随着我国市场经济的不断完善、发展以及现代企业制度的建立,管理会计从理论研究、学科建设到实际应用都必将在我国获得更加广阔的发展空间和新的巨大推动力。

第二节 管理会计的定义、职能和内容

一、管理会计的定义

1952年,世界会计学会正式通过了“管理会计”这个名称,对其定义则有不同的看法。

美国会计学会管理会计委员会于1958年提出了一个引人注目的定义:“管理会计是指为了协助经营管理人员拟订能达到合理经营目的计划,并作出能达到上述目的的明智的决策,在处理本企业历史和计划的经济资料时所运用的被认为是适当的技术和概念。”

其后,越来越多的人主张把会计体系看做是一种信息系统,国外许多教科书中采纳了这种思想并把管理会计重新定义为“一种帮助经理人员编拟计划、积累资料、控制业务和制定决策的信息系统。”^①

英国成本和管理会计师协会在1982年提出了一个广义的管理会计定义,把审计以外的各个组成部分都作为管理会计的范围,认为管理会计是“对管理当局提供所需要信息的那一部分会计工作,使管理当局得以确定方针政策;对企业的各项活动进行计划和控制,保护财产的安全;向企业外部人员反映财务状况;向职工反映财务状况;对各个行动的备选方案作出决策。为此,需要编制长期计划,确定短期经营计划;对实际业务进行记录;采取行动纠正偏差,将未来的实际业务纳入轨道;获取并控制各种资金”。之所以把财务会计也列入管理会计的范围,是因为财务会计的一切工作都是服务于管

^① 曹冈编著:《管理会计》,北京经济学院出版社,第14页。