

厦门大学会计系列教材

管理会计

GUANLI KUAIJI

傅元略 主 编
谢 灵 郭丹霞 副主编



经济科学出版社
Economic Science Press

厦 门 大 学 会 计 系 列 教 材

管 理 会 计

傅元略 主 编
谢 灵 郭丹霞 副主编

经 济 科 学 出 版 社

责任编辑：黄双蓉

责任校对：王凡娥

版式设计：代小卫

技术编辑：王世伟

图书在版编目 (CIP) 数据

管理会计/傅元略主编. —北京：经济科学出版社，2011.12

厦门大学会计系列教材

ISBN 978 - 7 - 5141 - 1254 - 2

I. ①管… II. ①傅… 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 (2011) 第 231788 号

管 理 会 计

傅元略 主 编

谢 灵 郭丹霞 副主编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100142

总编部电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：www.esp.com.cn

电子邮件：esp@esp.com.cn

北京季蜂印刷有限公司印装

787 × 1092 16 开 41.75 印张 750000 字

2011 年 12 月第 1 版 2011 年 12 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 1254 - 2 定价：76.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

前 言

近十年来，管理会计在企业的成本管理、全面预算管理和绩效评价、战略规划和战略实施等管理领域发挥越来越重要的作用。本书根据我们多年的管理会计研究、教学实践和实际咨询的经验，借鉴国内外关于管理会计的研究成果，结合中国本土的案例，力求吸收最新的管理会计理论和实务技术与方法，并更好地与传统管理会计理论、概念和技术相融合，以便使读者在学习新理论、新技术方法的同时能够了解传统的管理会计理论和方法。本书的目的是：从战略管理的高度，理解和应用管理会计理论（如成本管理理论、管理控制理论、平衡计分卡的协同管理理论、绩效管理理论、战略管理会计理论等），掌握企业目标选择和确定、全面预算控制和管理、绩效管理、支持战略管理决策和战略控制等具体技术。

本书总结我们多年财务管理教学和实践，充分展示了管理会计理论的核心内涵和最新研究成果以及管理会计的实务技术，反映了理论和实践的最新发展，并提供了一些经典案例和习题。全书共有六篇二十章，内容涉及六个主题：管理会计职能与价值创造、成本核算与管理、经营决策与成本分析、全面预算管理、绩效评价和绩效管理、管理会计的新发展。

本书的特色在于：（1）如何从企业在管理决策和控制上的新需求形成一套管理会计新模式，即企业目标—价值管理—成本管理与经营决策—管理控制系统（全面预算控制与管理）—绩效评价与管理—支持战略管理决策；（2）将管理会计理论和模型转换为可用于分析、理解和帮助解决公司管理决策和控制问题的有效工具。具体体现在以下5点的突破：

1. 以简练的篇幅涵盖管理会计的基础知识和全面支持管理控制与决策的基本技能。强调以公司战略和公司战略目标为基础导入企业目标，选择权衡相关利益者的利益条件下的股东财富最大化作为企业目标，并以此目标导出管理会计的基本原则模型，并将此理论导出的管理会计技能贯穿于整个管理控制和决策支持的管理过程。

2. 强调管理会计为企业创造价值和价值管理服务。突破传统管理会计

管理会计

侧重于成本管理方面,构建了基于价值创造和价值管理的管理会计系统,将战略目标和企业财务目标相融合,并通过预算控制管理(含成本管理)和绩效管理,制定灵活的激励制度激活价值创造的驱动因素。强调激励制度必须与战略目标相联系,确保企业实现其战略目标。

3. 系统地阐述全面预算管理,突出全面预算管理在管理控制中的重要作用。全面预算管理体系正是按照落实企业战略目标、沟通协调各部门工作、配置资源、明确责任、控制经济活动、考评经营业绩以及控制成本费用而建立的。预算管理目标与企业的发展目标是一致的,预算管理目标的确立一方面可以起到引导企业各项活动按预定规划进行、防止出现或及时纠正偏差的作用,另一方面还可以最大限度地发挥企业员工的积极性,提高企业经济效益。从许多成功案例来看,全面预算管理系统是管理控制系统的具体代表,而且它在企业管理中发挥着重要的作用。

4. 将平衡计分卡引入本科的管理会计教材,并尽量考虑满足企业战略绩效管理的需求。目前,平衡计分卡在战略管理和绩效管理中的应用非常流行,在实际应用时,企业应该注意把握平衡计分卡与长期战略的结合,协调各个考核指标之间的关系,根据企业自身的特点设计出符合企业长期发展的综合绩效考核体系。在战略管理过程中,首先,战略目标与财务目标、公司目标与责任中心目标、财务指标与非财务指标的融合和平衡,是平衡计分卡应用设计的一个关键环节,也是突破传统绩效管理的工具。整个资本运营战略的实施最终是要以基本的战略性协同效应价值来判断是否成功。其次,考虑战略实施的各种行动方案的协同及其关键指标的目标上相容。最后,考虑如何激励和引导各责任人为实现企业战略目标而努力工作。总之,平衡计分卡是管理会计实务的最重要的工具。

5. 简要阐述管理会计理论和应用的新发展,以激励本科生学习的热情。引入战略管理会计和管理会计理论,为管理控制系统和战略管理会计系统的设计提供了必备的理论基础和方法,这些理论和方法强调与战略管理相衔接,对传统管理会计的方法有很大的冲击,迫切要求传统管理会计改进和变革。在这变革中,相当一部分战略管理会计方法是从传统管理会计方法的拓展而来的。同时,在战略管理会计系统框架的构建方面,本书特别注重在企业战略和企业目标(如权衡下的股东财富最大化)与价值流责任单位(包括采购、设计、制造、销售、分配和物流)之间建立一个紧密而系统的关系。它把管理控制、绩效管理和决策支持集成到系统中,并引导决策者应该充分利用所有可用的资源为企业创造价值。这些高端知识体系的引入,对于提升本科生对管理会计的理论学习和高端技能训练的热情有极大的帮助。

《管理会计》主要作为本科院校的会计、财务管理及其相关专业的教材，也可作为 MBA 和相关的应用型研究生的教学参考书，而且还可作为实务界的其他高级管理人员培训和自学提高的教材。

《管理会计》一书作为本科院校的教科书，它既是我们教学经验的结晶，也是我们在管理会计研究的部分成果总结。本书由傅元略教授主编并撰写第 1、2、18、19、20 章；谢灵副教授编写第 3、4、5 章；郭丹霞副教授编写第 6、7、8、9 章；博士生潘魏灵、蔡闽分别参与本书第四篇和第五篇的编写；另外，还有硕士生卢婵、李睿瑶、王奕雯、程雄娥、张星、张金文、罗雪娇、李彤等参与习题和案例编写与相关校对工作。最后全书由傅元略教授总纂定稿。

本书虽经过多次修改，但由于学识、资料、时间的限制，书中的某些观点和结论仍需要进一步完善，也可能存在其他一些缺陷，恳请读者给予批评指正。

内 容 提 要

《管理会计》是企业财会人员进行成本管理、管理控制和绩效管理的高级技能课程，也是会计、财务管理本科和相关专业本科生的重要专业课程。本书在课程体系安排上主要考虑了管理会计在 21 世纪的新发展和实务上的新需求。全书分六篇共二十章展示当前管理会计理论和实务的最新知识体系，从战略管理的高度将大量案例与管理会计（管理控制）融合。这六篇的内容是：管理会计的职能与价值创造、成本核算与管理、经营决策与成本分析、全面预算管理、绩效评价与绩效管理、管理会计的新发展。

本书创新之处在于将企业在管理决策和控制上的新需求形成一套管理会计新模式，同时将管理会计理论和模型转换为可用于分析、理解和帮助解决公司管理决策和控制问题的有效工具。

本书既可作为会计和财务管理本科专业的教材，也可作为财会人员的后续教育培训教材，同时还可以作为 MPAcc 及 MBA 研究生的教学参考书。

目 录

第一篇 管理会计职能与价值创造

第1章 管理会计职能及其发展	1
第一节 什么是管理会计的职能	2
第二节 管理会计如何支持战略管理	7
第三节 管理会计与相关领域的关系	11
第四节 管理控制与激励机制	14
第五节 管理会计的基本原则	15
本章小结	19
复习思考题	20
习题与案例	20
第2章 价值流管理会计与价值创造	23
第一节 企业战略和企业目标模式选择	24
第二节 价值流的管理	29
第三节 基于价值流的管理会计与价值创造	33
本章小结	40
复习思考题	41
习题与案例	41

第二篇 成本核算与管理

第3章 成本管理基础	47
第一节 成本的一般概念	48

管 理 会 计

第二节 财务会计中的生产成本与期间费用	52
第三节 管理会计中的重要成本概念	54
本章小结	59
复习思考题	59
习题与案例	60

第4章 产品成本核算..... 62

第一节 成本核算的基本方法	63
第二节 间接成本的核算	70
第三节 分批成本计算法及其实例	79
第四节 分步成本计算法及其实例	88
本章小结.....	101
复习思考题.....	102
习题与案例.....	103

第5章 作业成本法与作业管理 109

第一节 传统成本核算方法的缺陷.....	110
第二节 作业成本法.....	114
第三节 作业管理的基本概念和内容.....	124
第四节 战略性作业管理.....	126
第五节 经营性作业管理.....	132
本章小结.....	135
复习思考题.....	135
习题与案例.....	136

第三篇 经营决策与成本分析

第6章 成本性态与成本估算..... 147

第一节 成本性态.....	148
第二节 成本估计的步骤.....	155
第三节 成本估计的方法.....	159
第四节 成本估计的应用.....	170
本章小结.....	183
复习思考题.....	184

目 录

习题与案例·····	184
第7章 本-量-利分析 ·····	188
第一节 边际贡献和边际收益·····	189
第二节 保本点的分析·····	191
第三节 本-量-利分析在收入和成本计划中的应用·····	204
第四节 安全边际和经营杠杆·····	218
本章小结·····	228
复习思考题·····	228
习题与案例·····	228
第8章 产品定价决策 ·····	233
第一节 影响产品定价决策的主要因素·····	234
第二节 利用会计成本进行定价决策·····	240
第三节 定价决策的实务模型——策略与方法·····	249
第四节 新产品成本与新产品定价策略·····	257
本章小结·····	263
复习思考题·····	263
习题与案例·····	264
第9章 成本与经营决策 ·····	268
第一节 定量分析与经营决策·····	269
第二节 相关成本与决策·····	274
第三节 生产决策方案的分析评价·····	283
第四节 外购还是自制的决策·····	292
第五节 调整产品结构的决策·····	297
本章小结·····	303
复习思考题·····	303
习题与案例·····	303

第四篇 全面预算管理

第10章 预算管理体系和预算编制方法 ·····	309
第一节 全面预算管理体系·····	310

第二节	全面预算管理的作用和特点	325
第三节	预算管理目标	328
第四节	全面预算管理的编制方法	333
第五节	全面预算编制的程序和步骤	349
	本章小结	352
	复习思考题	352
	习题与案例	353
第 11 章	全面预算的编制实务	359
第一节	以销售为起点的预算编制	359
第二节	以利润为起点的预算编制	390
第三节	以目标净资产利润率为起点的预算编制	395
第四节	长期预算与短期预算的编制	399
	本章小结	401
	复习思考题	402
	习题与案例	402
第 12 章	预算执行与控制	409
第一节	预算执行责任主体	409
第二节	预算控制原则	412
第三节	控制流程和关键控制点	414
第四节	预算执行信息反馈制度	422
	本章小结	423
	复习思考题	423
	习题与案例	423
第 13 章	预算考评、差异分析和预算调整	428
第一节	预算执行报告	428
第二节	预算执行的考评	430
第三节	预算执行差异分析	438
第四节	预算调整	448
	本章小结	457
	复习思考题	457
	习题与案例	457

第五篇 绩效评价与绩效管理

第14章 责任中心和内部报告	465
第一节 责任会计和责任中心	466
第二节 责任中心的绩效考核	472
第三节 内部转移定价	484
第四节 责任中心的内部报告	492
本章小结	496
复习思考题	497
习题与案例	497
第15章 标杆选择和关键绩效指标目标值确定	503
第一节 关键绩效指标的确定和目标的分解	504
第二节 标杆企业的选择和 KPI 目标值确定	508
第三节 绩效监控和绩效评价	514
本章小结	520
复习思考题	521
习题与案例	521
第16章 平衡计分卡在绩效管理中的应用	526
第一节 平衡计分卡的构成	527
第二节 平衡计分卡的应用	530
第三节 平衡计分卡应用中的几个问题	537
第四节 平衡计分卡的设计原则	544
本章小结	552
复习思考题	552
习题与案例	553
第17章 绩效考核与激励薪酬	558
第一节 绩效考核概述	559
第二节 考核程序与考核方法	565
第三节 责任人激励薪酬的确定	568
第四节 绩效激励薪酬的几个问题	577

本章小结·····	583
复习思考题·····	584
习题与案例·····	584

第六篇 管理会计的新发展

第18章 战略管理会计 ·····	589
第一节 战略管理会计理论进展及其评述·····	591
第二节 战略管理会计方法·····	594
第三节 战略管理会计与传统管理会计的关系·····	599
第四节 战略管理会计框架模型·····	603
本章小结·····	606
复习思考题·····	607
习题与案例·····	607
第19章 管理控制系统的发展与创新 ·····	611
第一节 管理控制系统的经典框架与理论发展·····	612
第二节 我国企业管理控制系统的应用和发展·····	616
第三节 我国先进的管理控制系统应用案例 ——华润集团从6S到6S+2+BSC·····	620
第四节 基于公司治理的需求构建创新的管理控制系统： 拓展一般会计控制与公司治理集成·····	624
本章小结·····	630
复习思考题·····	631
习题与案例·····	631
第20章 平衡计分卡的战略地图和协同管理 ·····	634
第一节 平衡计分卡的优势和不足·····	635
第二节 战略地图·····	637
第三节 企业战略业绩评价和协同管理·····	640
第四节 与外部合作伙伴的协同·····	647
本章小结·····	650
复习思考题·····	651
习题与案例·····	651

第一篇 管理会计职能与价值创造

第 1 章 管理会计职能及其发展

【本章学习目标】

1. 辨清管理会计的职能；
2. 理解管理会计发展对管理会计职能的几个影响；
3. 学会从企业决策支持和管理控制的角度来考虑如何提供内部报告；
4. 学会协调企业内部各部门利益冲突；
5. 把握管理会计的几个基本原则。

案例引导：

假定你作为 AB 公司（在国内上市）的新任会计部经理，AB 公司正准备从利润目标管理转向价值目标管理。新任会计部经理通过对过去的盈利能力和成本优势分析，发现公司成本管理不理想，与同行相比没有优势，许多成本管理比较注重短期效益，如何设计一个更高级的管理会计系统，以实现管理会计的价值管理目标，这是会计经理接任后必须考虑的一些复杂的管理会计难题。这些复杂问题可归结如下几大问题：

问题 1：如何服务于价值管理。过去五年的销售和资产增长的幅度都超过了公司的战略目标值，但股东权益价值增长很不理想，过去在财务管理方面也强调以股东财富最大化为目标，但未收到预期的效果。分析公司战略目标与利润目标之间的关系，发现两者之间没有一种可建立联系的制度，管理会计与企业相关利益者的价值也未建立联系，改进这种关系是今后的关键点。

问题 2：绩效管理问题。董事会成员、高管人员的年薪制度和递延养老金计划是否改革？对目前公司职工的基本工资、股票期权激励、薪酬、年度奖金和递延养老金的报

酬计划进行了解,发现长期激励还不足以留住关键管理人员和技术人员,会计经理如何为董事会的这个难题提出解决方案的建议?

问题3:如何改进全面预算管理,提升管理控制效率和效果。对目前的预算管理系统,引进一套专有技术和专利,经分析这种新技术的产品占领市场比预期的可行性研究的市场分析更加有效,是否考虑应延迟引进,等待市场对新产品的需求又呈现出比较好势头时再开始引进,会计经理应该依据什么理论来解决这一资本预算(包括无形资产投资决策在预算中如何体现)?

问题4:成本精益管理与流程优化结合。根据初步对成本和业务流程管理的分析和了解发现,现有的成本和费用控制系统还是比较健全的,但是成本费用管理没有达到预期的效果,会计经理在成本精益管理过程中应考虑哪些因素?要提出哪些解决方法?

问题5:如何改进内部管理报告体系。AB公司是一个集团性的公司,各管理层次的业务部门都建立了责任中心,同时也按各责任中心的关键绩效指标进行绩效评价和考核。然而,各责任中心对现有的内部报告不满意。假定你作AB公司的会计经理,应当怎样改进现有的管理会计报告系统?

问题6:管理会计系统如何支持各层级经理人(或责任人)的决策。现在公司的董事会的战略管理决策、高管人员的激励决策、治理控制,管理层的各种评价决策和控制决策,业务层的控制决策等都需要管理会计支持。管理会计能否对各层次的决策进行全面的支持是管理会计的一个难题。

面临上述几个主要的管理会计问题,你能否通过设计一个完善的管理会计系统使问题得到较满意解决。这些问题的答案是分散到本书的各章节中,有些比较综合性的管理会计问题(如问题5、6)将涉及多章内容(方法和理论)。

如果想解决上述六大问题,首先,你必须考虑如何提出改进管理会计职能,以便在企业管理中全方位支持管理控制和经理人决策。其次,你应当把握好管理会计与其他职能关系、激励机制与管理控制的关系,使自己在支持决策中能把握重要的因素和应用最新的方法。最后,需要掌握管理会计的基本原则,理解这些基本原则,有利于对管理会计理论和实务的学习及其有关问题的深入思考。

第一节 什么是管理会计的职能

管理会计(Management Accounting)包括管理控制和成本管理两大内容,它指以组织的现在和未来的价值流为对象,以提升创造价值为目的,以为组织内部管理者提供管理决策服务为基本职责所进行的经济管理活动。从传统的观点来看,管理会计是对企业业务活动过程的管理控制和决策支持提

供服务，其目的是用最少的企业资金为股东创造最大的财富。但从现代的企业管理的需要来看，管理会计除了为管理层提供各种内部报告以支持经理人决策和控制外，还需要为企业管理控制系统进行全面的设计和为企业创造价值作贡献。下面从管理会计职能、管理会计的地位和作用、管理会计的发展及其职能变革等方面探讨管理会计的含义。

一、管理会计职能

什么是管理会计职能？从实际工作上看，与管理会计相联系的职业岗位有：公司 CFO、会计经理、成本管理、成本核算、成本控制、咨询顾问、预算管理、绩效管理和战略成本管理等岗位。因此，管理会计职能可用如下几方面的岗位职责来确定其含义。

尽管企业组织间具体情况各有不同，但主要的管理会计职能是对成本和绩效进行管理。这一主要职能不仅在股份制企业中如此，而且在所有组织机构中，即从公司到非营利组织或政府部门，如学校、医院和影剧院等其他非营利机构都必须履行成本和绩效的管理。管理会计的主要职能可具体阐述如下：

1. 内部核算和提供内部报告。这是管理会计传统职能的延伸和发展。每一个企业经营活动的各个环节、责任部门的业绩评价和考核及其管理决策都离不开内部核算和内部报告。管理会计的核算，主要是为提供内部报告而设置的，用货币或其他量度单位计量各项经济业务和结果，并进行必要的加工处理形成可支持管理和决策的信息。管理会计的计量不同于财务会计核算对象，它侧重于现在或未来的经济活动，而不是过去已发生的经济活动，计量单位除采用货币计量单位外，还广泛采用非货币计量单位（如顾客满意度、市场占有率）等。管理会计的内部报告是一种内部会计图表和分析信息，不同于对外公开披露的财务报告，它报告的内容包括大量企业内部的具有一定保密性的信息，报告的方法可以多元化（图文并茂），相当一部分内容是针对责任单位的活动事项因果进行内部披露，同时结合内外部环境做出评价、判断。

2. 管理控制的职能。这一职能是要求将对经济过程的事前控制同事中控制有机地结合起来，事先确定科学可行的各种标准，并根据执行过程中的实际与计划发生的偏差进行原因分析，以便于及时采取措施进行调整，保证生产经营活动的顺利进行。

3. 筹划未来的职能。管理会计战略规划和经营计划的职能是通过编制

管理会计

各种计划和预算实现的。它是在企业战略目标的基础上,将事先确定的有关战略目标具体落实到相关的预算中去,从而恰如其分地、有效地组织协调产、供、销及人、财、物之间的关系,使企业资源配置优化和经营机制更加合理化,以实现企业的既定目标。

从战略管理和战略目标的需要考虑如何进行科学的全面长期预算。一个成功的企业通常要达到业务和盈利能力具有较高增长率,这必然要求管理会计在全面预算方面必须确定明确稳妥的销售增长率和相应的资源(人、财、物)合理配置。例如,在财务上内部资金可以占多大的比例,外部资金应当如何安排?人才应当如何培育和引进?在全面预算中应体现对未来的筹划。

4. 支持决策的职能,协助企业做出最佳的行动决策。决策要贯穿整个企业管理全过程的始终。既有行动前的计划决策,又有行动后的控制决策;既有面向市场的外部决策,也有面向企业内部的系统决策。预测为决策提供依据,决策为企业确定奋斗目标。而管理会计的职能则更多地体现在决策上,并通过管理会计机构参与决策来发挥会计的控制功能。

5. 创造价值的职能。这一职能是指管理会计应用专门技术和方法为企业各管理层服务和参与决策以实现价值创造,这是一种新的职能提法,也是具有挑战性的职能。它可以看成是前面四种职能的综合和提升。

总之,在具体的企业事务中管理会计职能表现形式不同,可以分散在不同的会计岗位上,然而,管理会计职能可归结为核算与内部报告、管理控制、筹划未来、支持决策和创造价值五种职能,而且它们之间是相互联系的。

二、管理会计的发展和管理会计职能的演变

管理会计随着企业对内部报告、管理控制需求的变化而发展。根据管理会计理论和实务(职能)的发展,可分为四个阶段:

第一阶段(1901~1960年),成本会计的形成与发展。主要表现为:一是从账外成本计算发展到账内计算。账内计算是指将成本费用的发生、积累和结转纳入复式记账系统,由会计专业人员进行业务处理,借以为会计期间终了编制资产负债表与损益表提供相关的成本数据。可见成本的账内计算虽已纳入企业的会计系统,但并不具独立性,实际上只是财务会计的一个组成部分。二是依据泰罗(Frederick W. Taylor)的“科学管理”学说建立“标准成本会计”,实行事前计算与事后分析相结合,以促进企业在生产经营中