

教学指导委员会专家评审  
教育部推荐教材

Management  
Accounting

中国人民大学会计系列教材·第三版

# 《管理会计学》

## 教学辅导书 (教师用书)

主编 孙茂竹 文光伟 杨万贵



中国人民大学出版社

**教学指导委员会专家评审  
教育部推荐教材**

中国人民大学会计系列教材·第三版

**《管理会计学》教学辅导书  
(教师用书)**

主编 孙茂竹 文光伟 杨万贵

中国人民大学出版社

**图书在版编目 (CIP) 数据**

《管理会计学》教学辅导书 (教师用书) / 孙茂竹等主编 . 3 版  
北京: 中国人民大学出版社, 2002  
中国人民大学会计系列教材·第三版

ISBN 7-300-03986-3/F·1210

I. 管…

II. 孙…

III. 管理会计-高等学校-教学参考资料

IV. F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2002) 第 022645 号

**教学指导委员会专家评审**

**教育部推荐教材**

中国人民大学会计系列教材·第三版

**《管理会计学》教学辅导书**

**(教师用书)**

主编 孙茂竹 文光伟 杨万贵

---

出版发行: 中国人民大学出版社

(北京中关村大街 31 号 邮编 100080)

邮购部: 62515351 门市部: 62514148

总编室: 62511242 出版部: 62511239

E-mail: rendafx@public3.bta.net.cn

经 销: 新华书店

印 刷: 北京金特印刷厂

---

开本: 850×1168 毫米 1/32 印张: 8.5

2002 年 7 月第 1 版 2002 年 7 月第 1 次印刷

字数: 207 000

---

定价: 12.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)



## 前 言

《〈管理会计学〉教学辅导书（教师用书）》与《〈管理会计学〉教学辅导书（学生用书）》一样，都是为了配合“管理会计学”教学而编写的教学辅导用书。本书主要针对《管理会计学》教材的难点和疑点进行详细的解释，并对背景资料进行系统、全面的介绍，供教师备课和学生深入、全面掌握教材体系和内容使用。

因此，本书在章节安排上与《管理会计学》教材保持一致，以便于循序渐进地学习。各章节的安排分成四个基本部分，即学习目的与要求，时间安排和重点、难点，教学中应该注意的问题，以及背景资料。

总的说来，本书内容分为两大块。第一块相当于管理会计学的教学大纲，对各章节的教学提出总的要求，对其中的难点、重点问题进行提示，并对教学时间作了初步的安排；第二块则是与各章内容相关联的背景资料和案例，其主要目的在于扩展各章节的内容，以使教师讲授时对各章内容有更广泛、更深入的理解，有的内容甚至可以补充讲解。但是由于时间比较紧张，对背景资料的收集、整理、加工等工作做得尚不精细，对有关内容的阐述不甚深入，在此敬请各位读者见谅。

本书各章的背景资料中引用了许多学者的观点和对有关问题的论述，对于引用的资料我们在参考书目中作了说明，在此我们再次感谢我们的前辈和同仁对管理会计学科的发展所作出的贡献！

本书由中国人民大学会计系孙茂竹、文光伟、杨万贵主编，刘余华、康超、肖雪莹、吴东伟参加了有关章的编写。全书最终由孙茂竹统一定稿。

由于为教学编写教师用书在国内尚不多见，因而无论就其内容还是编写体例，都没有成熟的经验可供借鉴。因此，本着抛砖引玉、创新探索、不断完善和充实的精神编写了本书，其中必然存在许多不完善的地方，我们真诚地希望使用本书的各位同仁和读者提供宝贵意见，使我们能够进一步对本书进行修订和完善。

**编者**

2002年3月



## 目 录

第一章	管理会计概论	(1)
第二章	变动成本法	(22)
第三章	本—量—利分析	(39)
第四章	经营预测	(59)
第五章	经营决策常用的成本概念及基本方法	(76)
第六章	经营决策	(86)
第七章	投资决策	(96)
第八章	全面预算	(129)
第九章	标准成本法	(146)
第十章	责任会计	(165)
第十一章	存货决策	(183)
第十二章	作业成本计算法	(204)
第十三章	战略管理会计	(238)
	参考书目	(262)



## 第一章

# 管理会计概论

### 一、学习目的与要求

本章是全书的第一章，由管理会计的定义、管理会计的形成和发展、管理会计的基本理论、管理会计与财务会计的区别与联系、管理会计人员的职业道德和职业教育五节组成。各节的内容共同构成管理会计的基本理论框架，对理解和学习管理会计有着重要的意义。

本章的学习目的是从总体上使学生对管理会计有一个基本的理论认识。即明确什么是管理会计；管理会计和社会经济发展及经济理论之间的关系；管理会计的基本理论框架及其基本内容；管理会计与相关课程如财务会计、财务管理、成本会计的关系；管理会计人员应掌握的知识体系及其职业道德。

学习本章时，应要求学生把握管理会计的职能作用，了解管理会计与其他管理工作的区别和联系，为全书的学习打下基础。

### 二、时间安排和重点、难点

(1) 本章学习时间为5个学时。在实际教学过程中，授课教师可以根据不同专业（财务会计、财务管理、工商管理、财政、金融、税收及其他相关专业）的不同要求结合以后章节的取舍灵

活调整，但一般的授课时间不超过6学时。

(2) 本章的学习重点主要是第一节、第二节、第三节和第四节的内容，即管理会计的定义、管理会计的形成和发展、管理会计的基本理论、管理会计与财务会计的区别与联系。

(3) 本章的学习难点主要在第一节和第三节，即管理会计的定义、管理会计的基本理论。

### 三、教学中应注意的问题

由于本章理论问题集中，且与以后的教学内容紧密相关，因此，除了掌握教材的内容外，还应将以下内容介绍给学生，使学生对管理会计有更深入的理解。

## 四、背景资料

### (一) 组织理论

组织理论对管理会计的产生和发展有着重要的作用。组织理论分为古典组织理论和新古典组织理论两种。

#### 1. 古典组织理论。

古典组织理论有三个学派：官僚学派、科学管理学派和行政管理学派。

官僚学派 (the bureaucracy school) 是德国社会学家韦伯 (Weber) 于20世纪初创立的，强调的是正式的、机械性的组织结构，由组织中的统治集团实行控制。这种控制的实现要通过以下四个方面：(1) 劳动分工；(2) 规范化的权力体制；(3) 经营过程的规划与标准；(4) 工作责任的详细说明。韦伯从正式的和技术的观点将官僚体制描述为管理复杂组织所不可缺少的一种形式。

科学管理学派由泰勒 (F. Taylor) 创立，他所倡导的组织形式与官僚学派一样，也是正式的和机械性的，但其重点在于对工



作任务的适当说明。他认为，对于完成每项工作来说，总存在着一个“最佳途径”，管理的职责在于为工作提供明确的指导，选拔最适合于该项工作的工人来完成该项工作，并用最有效的方法对这些工人进行培训。同时，工人们被假设只受经济奖励的激励，即如果工人生产的产品产量达到最大化、最有效率的话，那他就会得到最大的报酬，而且工人们也只满足于报酬的最大化。

行政管理学派不是注重经营水平的最大效率问题，而是注重组织内较高一级的管理问题。20世纪20年代，法约尔（Fayol）发展了一系列管理原则，强调劳动分工、个人权责的明确划分、命令与纪律、集权以及个人的首创精神与集体团结精神。随后，到20世纪60年代，该学派又进一步发展，包括金字塔组织结构学说、管理控制跨度的限制、平行协调与工人参与，以及权力的上下分派以保证下属人员愿意接受管理权威等等。斯隆（Sloan）将协调分权的概念加以公式化，说明经营活动的分权化与政策决策的集中权是组织管理的一个极为有效的手段。

综上所述，可以看出古典组织理论这三个学派的共同点如下：

（1）强调行为的理性化，假设组织追求的是经营的高效率。

（2）组织被看做一个机械系统，对组织进行正式分解的方式包括劳动分工、命令链、明确的责权划分、有限的控制跨度以及直线—参谋人员作用的区分，效率的取得主要通过将活动结构化，并对工人进行控制。

（3）人类被看成主要受经济奖励的激励，适当的奖励计划被认为足以引导工人的业绩达到最佳。

古典学派的缺点如下：

（1）它们将组织世界看做自然世界，而不考虑人的因素。

（2）该学派所提出的管理原则过于一般化，不能为组织管理提出具体的措施。比如，该学派指出应对工作详细加以说明，但

并未告诉人们应如何说明。

简言之，古典学派最大的缺陷在于其侧重点放在“没有人的组织”上，强调的是“机器模型”，而完全忽视了人的因素。同时，该学派认为完成任何一件工作都有一个最佳途径，并以此引出一系列管理原则。不过，该学派的优点在于强调了正式结构的重要性，这为其后理论的发展奠定了一定的基础。

## 2. 新古典组织理论。

新古典组织理论的产生主要是为了满足管理界日益增长的“应该注重组织内人的因素”的需要。其侧重点在于人际关系和人力资源，其主要贡献在于提出了群体动态、非正式组织、管理监督风格、参与管理和自我实现等几个概念。

美国管理学家梅奥（Mayo）率领一个小组于1927—1932年进行了著名的霍桑实验（the Hawthorne studies），提出了群体动态即群体行为方式的概念。他们的研究表明，工作环境并非劳动生产率的最重要的影响因素。其试验结果为：无论灯光照明强度如何变化，工人的生产率都在增加，这一点与事先所做的假设——即灯光照明强度减小，生产率会降低——截然相反。由此，研究者们得出结论，相对于实物条件而言，社会和心理的变量对于生产有很大影响，组织中非正式度量也是很重要的。

关于人际关系，他们提出了“非正式组织”的概念，即工人们由于性格、志向、工作态度、工作地理位置的远近等一系列因素而在私下形成的“小团体”。这种非正式组织所体现的人际关系对于生产率的影响，要大于由于实行计件工资对生产率的影响。

霍桑实验的结果与古典组织理论形成了鲜明的对照，其重点在于对组织机体的分解。而且它促使理论界在以后几十年内开展了对于领导风格（比如，应该同情和理解下属人员）、组织士气、民主决策以及小组之间冲突等问题的研究。此外，霍桑实验还初

步运用了系统思想。这一思想可表述如下：人们对社会的理解是根据系统均衡思想。如果这一均衡被破坏，就会有一定的力出现，以恢复均衡。现代社会的均衡常常由于技术的变化而被打乱，结果就会出现某些社会因素，使得均衡得以复原。当这一均衡模型被用于分析社会时，就转化为对于工作环境的分析。每个人即为一个均衡系统，受到组成工作环境的多种因素的影响。工作行为被理解为试图保持或恢复一个均衡点。如果某一工作受技术和经济的影响很大，那么，这时社会组织就是恢复平衡的主要因素之一。

新古典组织理论的另一个侧重点是人力资源，强调自我实现的需要。美国学者马斯洛（Maslow）于20世纪50年代提出的“需要五层次理论”指出，给予下级人员工作任务的同时应确定一定的责任，使其有能力进行自我调节和自我控制。同时，工作任务的增加和参与管理被视为鼓舞职工士气和提高组织业绩的两个重要手段。

新古典组织理论的主要贡献包括如下两点：

(1) 既强调正式组织的存在，也强调非正式组织的存在。该理论认为组织包括个人、非正式的小团体和小组、小组之间的关系以及正式的组织结构；认为通过专业化而实行的劳动分工固然重要，但专业化也会导致职工之间的疏远情绪，特别是当分配的工作任务不重要时，会导致工人的匿名情绪（如“打小报告”）；控制跨度应与每个人的特点及社会因素联系在一起；非正式组织对于个人的工作态度以及工作业绩均有影响（如小组压力对于个人工作的影响）等等。可以说，对非正式组织的认可是该学派的主要贡献。

(2) 强调应该综合考虑影响人的行为的多重因素。该理论特别强调组织中人的因素和行为的激励方面（即对于人的激励不仅仅是金钱），强调自我尊重的需要、小组归属感以及自我实现的

需要。组织“气候”被视为影响人类激励的战略组织变量，如果“气候”很温和，则劳动生产率会提高，个人的行为也会是创造性的、合作性的；反之，如果“气候”是独裁、专制的，则会导致工人之间的疏远，增加敌意。

新古典组织理论的不足之处如下：

(1) 不能为组织设计提供一个全面的框架。

(2) 过于强调工人的士气，甚至以牺牲某些经济的、政治的和其他环境的变量为代价。

(3) 倡导分散决策和参与管理，而忽视了环境的和管理上的不同点。

(4) 认为组织内的一致性组织的目的，但是在现实中，组织内部是不可能一致的，甚至是相互冲突的。

概言之，新古典组织理论是不完全的、片面的，没有能够将组织多方面的活动综合在一起作为一个整体来考虑，而系统理论则弥补了这些不足。

## (二) 行为科学的激励理论

激励理论是管理理论中行为科学学派用于处理需要、动机、目标和行为四者之间关系的核心理论。按照行为科学家的看法，人的动机来自需要，由需要确定人们的行为目标。而激励作为人的一种内心活动，起着激发、驱动和强化人的行为的作用。显然，在企业管理中，正确运用激励机制，充分调动组织内部各个成员的积极性和创造性，对于顺利完成组织的总体目标，具有十分重要的意义。

### 1. 需要层次论。

需要层次论认为，人的需要可以分成五个等级，依次是：

(1) 生理的需要。指人体的基本需要，如衣、食、住、行等方面的需要，这是一切需要中最基本的需要。一个人如果连生理上的需要都得不到满足，连最低水平的正常生活都无法维持，其

他较高层次的需要自然无从谈起。

(2) 安全的需要。指人的生活及生命、财产能够得到保障的需要，如防止肉体受伤害，预防疾病和避免遭受各种灾难等。

(3) 友好与归属的需要。指人进入组织之后，组织成员之间相互信任、相互支持、友好相处，对所在组织形成归属感的需要。这一层次的需要具有社会性质，如得不到满足，可能影响人的精神状态和心理健康。

(4) 尊重的需要。指人在组织中自我尊重、尊重别人和受到别人尊重，进而对所从事的工作具有自豪感的需要。这一层次需要的满足将给人带来尊严。

(5) 自我完成（实现）的需要。指人在完成自己矢志献身的创造性事业中得到最大自我满足的需要。这种需要实际上是说希望自己的智慧和才能得以充分发挥，以期在建功立业中能取得卓越的成就。

这五个层次上的需要，依次形成一种金字塔式的结构。它们与激励的关系是：尚未得到满足的需要，具有最大的激励作用；较低层次的需要得到满足之后，较高层次的需要激励作用则相继显示出来，从生理的需要到自我完成的需要，按此由下而上地推移。

马斯洛需要层次论最突出的贡献在于：它科学地揭示出人的需要具有发展的、动态的性质。一般说来，在较低需要层次上，经济的激励作用是最主要的，需要的层次越高，经济的影响力相对来说越小，而其他方面的需要对行为的影响力就会越来越大。

## 2. 双因素理论。

双因素理论由美国学者赫茨伯格（F.Herzberg）等人于20世纪50年代提出。该理论认为，组织环境中的各种因素，可以区分为激励和保健两类因素，它们正好满足组织成员两类不同的需要，即避免不愉快或不满意的需要和要求个人发展或自我实现

的需要。两者之间彼此独立，各以不同的方式影响人的行为。与之相适应，这两类不同的因素起着不同的作用。

(1) 保健因素。包括公司政策与管理、上下级关系、生产条件、工资待遇、工作安全等因素，这些因素是维持一个合理的满意水平所必需的。没有它们，将会挫伤组织成员的工作热情，但有了它们，也不会对组织成员的工作热情构成强烈激励。

(2) 激励因素。包括创造条件促成组织成员在事业上取得成就以及提供今后进一步发展的可能性等，这些因素对组织成员的工作热情具有强化作用，可以激发组织成员的积极性和创造性。

可以看到，赫茨伯格的双因素理论与马斯洛的需要层次论并不矛盾。首先，保健因素旨在满足“避免不愉快的需要”，实际上是需求层次理论中前三个层次需要的综合；而激励因素旨在满足“个人发展的需要”，实际上是需求层次论中后两个层次需要的综合。“双因素理论”是对“需求层次论”的重新归类。其次，马斯洛重点分析个体的需要或动机，赫茨伯格则侧重分析组织中用来满足这些需要或激发这些动机的目标或诱因；前者研究个体，后者研究影响个体的组织环境，按照行为科学的观点，两者配合起来，才有可能全面地分析组织中各成员的行为。当然，需求层次论与双因素理论也有差别，那就是前者具有普遍意义，后者则出于实证研究，是有条件的，特别是与一个国家经济发展水平个体的经济地位有关，例如不发达国家，人口的温饱尚未解决，在发达国家中视为保健因素的，在那里可能成为对组织成员的激励因素。

### (三) 管理会计的假设

孟焰在其《西方现代管理会计的发展及对我国的启示》一书中认为：管理会计假设是指会计人员面对变化不定的社会经济环境，对管理会计领域中存在的某些尚未确知或当时无法验证的事物，根据客观的、正常的情况或趋势作出合乎情理的逻辑性推断

或命题。管理会计根据其自身的特点可以分为基础性假设和技术性假设两个层次。

### 1. 基础性假设。

该假设指具有普遍意义的对一些外部不确定因素的假定性命题，此类假设构成管理会计原则的理论基础。

由于管理会计进行规划与决策所依据的信息主要取决于财务会计，因此财务会计的一些会计假设即会计实体假设、持续经营假设、货币计量、会计期间假设等同样也适用于管理会计。但由于管理会计的特点主要是对内报告会计，采用的方法具有较大的灵活性，因而需要对财务会计的某些假设进行修订，并产生出一些适用于管理会计的基础性假设，主要有：

(1) 会计主体假设。会计主体假设规定了会计活动的空间范围，与财务会计的会计主体有所区别的是，管理会计的会计主体除独立的经营单位外，还包括其内部各个责任层次的责任单位，它主要根据管理当局在企业内部经营管理活动中的具体需要而定，具有多样性和灵活性的特点。

(2) 持续经营假设。持续经营假设规定了会计活动在时间上的不间断性。对管理会计而言，其所进行的规划与决策、控制与业绩评价活动主要是以财务会计提供的信息为依据，而财务会计取得的会计信息必须以企业在其生产经营期间内不间断地持续经营为前提，因此，持续经营假设也同样适用于管理会计。

(3) 灵活分期假设。会计期间假设规定了会计活动的时间范围，管理会计与财务会计的会计分期假设有所不同的是，管理会计虽然也需要确定其活动的时间范围，但根据企业内部经营管理的实际需要，在时间跨度上具有很大的弹性，可以短至一天、长至数年灵活地分期来编制内部报告。因此，管理会计的会计分期具有较大的灵活性和不确定性。

(4) 多种计量单位假设。与财务会计的货币计量假设不同，

管理会计在进行规划与决策、控制与业绩评价活动时，其计量单位除货币单位外，还可以使用实物量单位、时间量单位和相对数单位等。多种计量单位的选择，即根据企业内部经营管理的不同需要来选择不同的计量单位，也是管理会计区别于财务会计的一个重要特点。

(5) 成本分类多样性假设。与财务会计将企业的总成本简单分为产品生产成本和期间成本不同，管理会计主要是根据企业内部经营管理的需要对成本进行分类，即“为不同的目的而采用不同的成本”。如为了进行本—量—利分析和实施变动成本法等，需要根据成本习性原理将企业的全部成本划分为变动成本与固定成本；为进行决策分析，根据成本的相关性将成本划分为相关成本和无关成本；以及在实施责任会计制度时，为了对成本中心的责任成本进行有效的控制，根据成本的可控性，将成本分为可控成本与不可控成本；为了实施作业成本计算法，根据成本动因将成本划分为短期变动成本、长期变动成本和固定成本等等。成本分类的多样性充分体现了管理会计的“为不同目的而采用不同成本”的特点。

(6) 货币时间价值假设。与财务会计的币值不变假设不同的是，管理会计在进行投资决策时，必须要考虑货币的时间价值，特别是在进行长期投资决策时，需要将若干年后取得的投资报酬根据货币时间价值折为现值，以便同原投资额的现值进行比较；反之，为了确定一项投资方案的未来报酬，又需要按货币时间价值计算该项投资额的终值。由此看出，管理会计进行长期投资决策分析时，时间因素非常重要，时间越长，币值变动的幅度就越大，因此货币时间价值是保证决策质量的一个重要前提条件。

## 2. 技术性假设。

该假设指应用于某一具体管理会计事项、直接约束和规范个别管理会计程序与方法的应用性命题。



例如，为了应用本一量一利分析法来预测保本点、目标销售量和目标销售额，规划企业的目标利润和编制利润预算等，就必须假设某些有关因素为不变的常量，否则就无法找出有关变量之间的函数关系。因此，本一量一利分析法的假设条件是：在一定时间和一定业务量范围内，企业产品的销售单价、单位变动成本、固定成本总额、生产能力和产品品种结构都维持不变。又如，在推行责任会计制度时需要假设：各层次的责任单位能够保持整个企业经营目标的一致性。如果各责任中心都各自为政，只顾及各自的小团体利益，则责任预算指标的分解、落实、执行、考评等就无法正常进行，推行责任会计制度也就成了一句空话。管理会计的技术性假设需要根据具体管理会计事项技术方法的特点和在实践中的应用情况来加以确定，因而技术性假设具有较强的务实性和解决具体问题的针对性。

假设对于任何学科的产生与发展都是不可缺少的，它是学科理论研究与实践工作的基础。我国会计界自 20 世纪 70 年代末期引入管理会计以来，对管理会计理论与实践的诸多方面都进行了广泛研究，但是对管理会计假设的讨论却不深入。西方会计学者一直认为管理会计是各种技术方法的综合应用，从而忽略了包括假设在内的管理会计理论的研究。管理会计假设不仅有其存在的必要性，而且还有许多方面需要去研究和补充完善，这是因为管理会计假设不仅是构成管理会计完整理论体系的重要组成要素，是实现管理会计目标的条件，更为重要的是它对管理会计实践具有指导作用，一方面能够促进管理会计理论的发展，另一方面可以从根本上促进管理会计实务的发展。而且，管理会计与财务会计同为现代会计的两大分支，财务会计有假设，管理会计也应具有自己的假设。

梁红在《管理会计假设初探》一文中认为：管理会计假设是指在一定的社会经济环境下，决定管理会计发展和运行的基本前