

普通高等教育“十二五”规划教材

管理会计

主 编：姚梅芳
副主编：王 峰 张 兰



中国出版集团 现代教育出版社

责任编辑 李浩研
封面设计 丁 磊

ISBN 978-7-5106-0793-6



9 787510 607936 >

定价：43.00元

普通高等教育“十二五”规划教材

管理会计

主 编：姚梅芳
副主编：王 峰 张 兰

中国出版集团 现代教育出版社

图书在版编目 (C I P) 数据

管理会计 / 姚梅芳主编. -- 北京 : 现代教育出版社, 2011.9

ISBN 978-7-5106-0793-6

I. ①管… II. ①姚… III. ①管理会计 IV. ①F234.3

中国版本图书馆CIP数据核字(2011)第187073号

管理会计

主 编 姚梅芳

副主编 王 峰 张 兰

责任编辑: 李浩研

出版发行: 现代教育出版社

社 址: 北京市朝阳区安华里504号E座

邮 编: 100011

电 话: 010-64251036

传 真: 010-64251256

经 销: 全国新华书店

印 刷: 文阁印刷厂

开 本: 710mm×1000mm 1/16

印 张: 23.75

字 数: 38千字

版 次: 2011年9月第1版

印 次: 2011年9月第1次印刷

书 号: ISBN 978-7-5106-0793-6

定 价: 43.00元

版权所有 翻印必究

前言

管理会计是指以强化企业内部经营管理、提高经济效益为目的，以现代企业经营活动为对象，通过对财务等信息的深加工和再利用，实现对经济过程的预测、决策、规划、控制、责任考核评价等职能的一个会计分支。他把管理和会计两个主题巧妙地融合为一体的一门新兴学科，是现代会计学科的新发展。

管理会计是企业管理活动的一种重要的手段和技术，在我国企业进一步融入世界经济的大环境下，管理会计对于提高企业经济效益，增强企业竞争能力方面的重要作用正在得到越来越多的企业经营者的认可，加强管理会计工作对我国企业实现可持续发展具有重要的现实意义。

本书是在2003年4月出版的《新编管理会计》教材基础上，经过多年的教学和实践后融合了管理会计最新的研究成果，使得该书在内容结构上尽量做到深入浅出，理论完整，重视应用。以适应不同程度学习者和自学者的要求。

本书可作为高等学校会计专业学生学习管理会计的教材。帮助学生重点掌握管理会计的基本理论和预测与决策会计、规划控制会计和责任会计等知识。现代管理会计的新发展、新成果等内容将在高级管理会计一书中体现。高级管理会计将作为研究生阶段学习用书。

本书由吉林大学管理学院的教授、博士生导师姚梅芳老师主编，参与编写的还有王峰、张兰、葛晶、贾乐乐、薛亚丽等，在撰写过程中，我们参考、借鉴、吸取了国内外相关领域专家学者的研究成果，在此深表谢意。

本书也是吉林大学研究生课程体系建设项目研究成果之一（项目编号：201051016），得到了吉林大学研究生院的大力支持，在此

表示感谢。

由于作者水平有限，书中不妥和错误之处，恳请读者批评指正。

编者

2011年8月

前言

自改革开放以来，随着社会主义市场经济体制的建立，我国经济社会发生了翻天覆地的变化。在这一过程中，我们积累了许多宝贵的经验，也面临着许多新的挑战和机遇。本书旨在总结我国改革开放以来的实践经验，为今后的发展提供借鉴。本书共分五章，第一章主要介绍我国改革开放的背景和历程；第二章主要介绍我国社会主义市场经济体制的建立和运行；第三章主要介绍我国对外开放的历程和成就；第四章主要介绍我国在改革开放过程中取得的成就；第五章主要介绍我国在改革开放过程中面临的挑战和应对措施。本书在编写过程中，参考了大量的文献资料，并得到了许多专家和学者的帮助。由于水平有限，书中难免存在不足之处，恳请读者批评指正。

目录

第一章 总论	1
第一节 管理会计概述	1
第二节 管理会计的产生与发展	6
第三节 管理会计与财务会计的关系	11
第二章 成本习性	16
第一节 成本及其分类	16
第二节 成本习性	21
第三节 成本习性分析的程序和方法	31
第四节 贡献边际	37
第三章 变动成本法	45
第一节 变动成本法概述	45
第二节 两种成本计算法的比较	47
第四章 本量利分析	68
第一节 本量利分析概述	68
第二节 保本点及保利点分析	71
第三节 不确定及非线性条件下的本量利分析	94
第五章 预测分析	102
第一节 预测分析概述	102
第二节 销售预测分析	108
第三节 成本预测分析	135

第四节	资金预测分析	145
第五节	利润预测分析	151
第六章	短期经营决策	164
第一节	经营决策概述	164
第二节	生产决策	171
第三节	定价决策	188
第七章	长期投资决策分析	206
第一节	长期投资决策概述	206
第二节	货币时间价值	208
第三节	长期投资决策中的资金成本	220
第四节	长期投资决策中的现金流量	223
第五节	评价投资方案的主要经济指标	227
第六节	固定资产更新投资的决策分析	240
第七节	投资的风险性分析	251
第八章	全面预算	259
第一节	全面预算概述	259
第二节	全面预算的编制方法	264
第九章	标准成本制度	291
第一节	成本控制概述	291
第二节	标准成本制度概述	292
第三节	制订标准成本	293
第四节	标准成本差异计算与分析	301
第五节	标准成本制度的账务处理	310

第十章 责任会计	320
第一节 责任会计概述	320
第二节 责任中心的种类及其考核	325
第三节 企业组织与责任会计的关系	337
第四节 内部转移价格	343
第五节 内部结算与责任结转	351
 附录	 365

第一章 总论

※ 学习重点与要求

管理会计是管理科学和会计科学相结合的产物。本章介绍了管理会计的基本概念、职能、内容和发展史。最后，着重介绍了管理会计与财务会计的关系。

学生应该很好的掌握本章内容，为以后各章的学习奠定基础。

第一节 管理会计概述

一、管理会计的定义

现代企业会计有两个重要领域，即传统的财务会计与新兴的管理会计。新兴的管理会计是现代企业会计系统中与传统的财务会计相对立的概念，又称微观管理会计、企业管理会计、内部经营管理会计。

从二十世纪二十年代至八十年代，国外会计界一直认为管理会计是为企业管理人员提供计划与控制所需信息的内部会计。

美国会计学会(AAA)曾先后两次对管理会计提出定义，最早在1958年，美国会计学会提出，“管理会计是利用适当的技术和观念，处理历史和未来的经济信息，以帮助管理人员制定合理的经济目标，并协助管理部门达到其经济目标、制定合理的经济决策”。1966年，其出版的《基本会计理论说明书》中认为：“所谓管理会计，就是运用适当的技术和方法，对经济主体的实际经济数据和预计经济数据进行处理，以帮助管理人员制定合理的经济目标，并为实现目标进行合理决策。”



1981年,美国会计师协会为管理会计所下的定义为:“管理会计是一个对财务信息进行确认、计量、汇总、分析、编制、解释和传递的过程,这些加工过的信息在管理中被用于内部的计划、评价和控制。并保证合理地、负责地利用企业的各种资源。”

1988年,国际会计师联合会所属的财务与管理会计委员会对管理会计所下的定义是:“管理会计是指一个组织内部,对管理当局用于规划、评价和控制的财务信息和经营信息进行确认、计量、汇总、分析、编制、解释和传递的过程,以确保其资源的利用并对它们承担经营责任。”

进入二十世纪八十年代以后,国际会计界对管理会计的定义有了新的变化,管理会计的外延开始扩大,出现了广义的管理会计概念。

1986年,美国全美会计师协会管理会计实务委员会对管理会计所下的定义为:“管理会计是向管理当局提供用于企业内部计划、评价、归集、分析、编报、解释和传递的过程。管理会计还包括编制供诸如股东、债权人、规章制度机构及税务当局等非管理集团使用的财务报表。”

1997年,美国管理会计师协会对管理会计反思后重新将其定义为:“管理会计是提供价值增值,为企业规划设计、计量、管理财务和非财务信息系统的持续改进过程,通过此过程指导管理行为、激励行为,支持和创造达到组织战略、战术和经营目标所必须的文化价值。”

1999年,美国康奈尔大学希尔顿教授在其所著的《管理会计学》一书中,对管理会计的定义是:“管理会计是在追求组织目标时确认、计量、归集、分析、编报、解释和传递的过程。管理会计是管理过程不可分割的一部分,管理会计师是一个组织管理梯队中重要的战略性参与者。”

二十世纪八十年代初,西方管理会计的理论被介绍到中国。我国会计学者在解释管理会计时,提出如下主要观点:

中央财经大学李天民教授在其1985年出版的《管理会计学》一书中,认为“管理会计是通过一系列专门方法,利用财务会计、统计及其他有关资料进行整理、计算、对比和分析,是企业内部各级管理人员能据以对各个责任单位和整个企业日常和未来的经济活动及其发出的信息进行规划、控制、评价与考核,并帮助企业管理当局作出最优决策的一整套信息系统”。

厦门大学余绪缨教授在其1999年出版的《管理会计学》一书

中,认为“管理会计是将现代化管理与会计融为一体,为企业的领导者和管理人员提供管理信息的会计,它是企业管理信息系统的一个子系统,是决策支持系统的重要组成部分”。

综上所述,管理会计是指以强化企业内部经营管理、提高经济效益为目的,以现代企业经营活动为对象,通过对财务等信息的深加工和再利用,实现对经济过程的预测、决策、规划、控制、责任考核评价等职能的一个会计分支。这个概念可从以下几方面加以理解:

(一)管理会计是现代西方国家把“管理”与“会计”这两个主题巧妙地结合起来的一门新兴的、综合性边缘学科。

(二)管理会计是一个服务于企业内部经营管理的信息系统。

(三)管理会计是现代企业会计的一个分支。

(四)管理会计是一种为管理部门提供信息服务的工具。

二、管理会计的职能

会计的职能通常是指会计工作本身固有的功能,是客观存在的东西。管理会计的基本职能可概括为以下五个方面:

(一)预测经济前景

管理会计发挥预测经济前景的职能,就是利用财务会计的历史资料及其他有关信息,按照企业未来的总目标和经营方针,充分考虑经济规律的作用和经济条件的约束,选择合理的量化模型,有目的地预测和推测未来企业销售、利润、成本及资金的变动趋势和水平,为企业经营决策提供第一手信息。经营预测是管理会计基本的职能之一。

(二)参与经济决策

管理会计发挥参与经济决策的职能,主要体现在根据企业决策目标搜集整理有关信息资料,选择科学的方法计算有关长短期决策方案的评价指标,并作出正确的财务评价,最终筛选出最优的行动方案。管理会计对企业的决策职能的实现主要是通过短期经营决策、长期投资决策、全面经营预算来进行的。

(三)规划经营目标

管理会计的规划职能是通过编制企业的全面预算和责任预算实现的。它事前确定各方面的主要目标,用来指导当前的和未来的经济活动。

(四)控制经济过程



管理会计实施控制经济过程的职能，主要是根据规划职能所确定的各项目标，对预期可能发生的或实际已经发生的各项经济活动进行对比和分析，以便在事前或日常对经济活动进行调节与控制，保证预算目标的实现。执行管理会计的控制职能的主要内容有：标准成本、存货控制、责任会计。

(五)考核评价经营业绩

管理会计履行考核评价经营业绩的职能，是通过建立责任会计制度来实现的。主要是在事后根据各责任单位所编的业绩报告，将实际数与预算数进行对比，计算其差异并分析原因，用来评价和考核各责任单位的经营业绩，以便奖勤罚懒、奖优罚劣、正确处理分配关系。管理会计通过对标准成本与实际成本的比较，分析成本差异，考核企业的业绩，调整经济活动，改进管理工作。

管理会计的职能贯穿在企业运作的各个节点当中，互相交叉，渗透到企业管理的各个领域。

三、管理会计的基本内容

管理会计的内容是指与其职能相适应的工作内容，包括预测分析、决策分析、全面预算、成本控制和责任会计等方面。其中，前两项内容合称为预测决策会计；全面预算和成本控制合称为规划控制会计。预测决策会计、规划控制会计和责任会计三者既相对独立，又相辅相成，共同构成了现代企业管理会计的基本内容。

四、管理会计的基本假设

管理会计的假设和原则，是近年来人们在和管理会计学基本理论进行规范研究时，参照财务会计基本概念框架结构而提出的课题，迄今尚无定论。

所谓管理会计的基本假设，是指为实现管理会计目标，合理界定管理会计工作时空范围，统一管理会计操作方法和程序，满足信息搜集与处理的要求，从纷繁复杂的现代企业环境中抽象概括出来的，组织管理会计工作不可缺少的一系列前提条件的统称。具体包括：

(一)多层假设。由于管理会计主要面向企业内部管理，而企业内部可划分为许多层次，因此，管理会计假定其会计主体不仅包括企业整体，而且还包括企业内部各个层次的所有责任单位。

(二) 理性行为假设。该假设包含两重意义。第一, 管理会计师总是出于设法实现管理会计工作总体目标的动机, 能够采取理性行为, 自觉地按照科学的程序与方法办事。第二, 假定每一项管理会计具体目标的提出, 完全出于理性或可操作性的考虑, 能够从客观实际出发, 既不将目标定得过高, 也不至于含糊不清, 无法操作。

(三) 合理预期假设。为了满足管理会计面向未来决策的要求, 可以根据需要和可能, 灵活地确定其工作的时间范围或进行会计分期, 不必严格的受财务会计的会计年度、季度或月份的约束; 在时态上可以跨越过去和现在, 一直延伸到未来。

(四) 充分占有信息假设。管理会计所占有的各种信息在总量上能够充分满足现代信息处理技术的要求。

五、管理会计的基本原则

管理会计原则是指在明确管理会计基本假设的基础上, 为保证管理会计信息符合一定质量标准而确定的一系列主要工作规范的统称。具体包括:

(一) 最优化原则。管理会计必须根据企业不同管理目标的特殊性, 按照优化设计的要求, 认真组织数据的搜集、筛选、加工和处理, 以提供能满足科学决策需要的最优信息。

(二) 效益性原则。该原则包括两层含义。第一, 是指信息质量应有助于管理会计总体目标的实现, 即管理会计提供的信息必须能够体现管理会计为提高企业总体经济效益服务的要求; 第二, 是指坚持成本-效益原则, 即管理会计提供信息所获得的收益必须大于为取得或处理该信息所花费的信息成本。

(三) 决策有用性原则。是指管理会计信息在质量上必须符合相关性和可信性的要求。

信息的相关性是指所提供的信息必须紧密围绕特定决策目标, 与决策内容或决策方案直接联系, 符合决策要求。对决策者来说, 不具备相关性的信息不仅毫无使用价值, 而且干扰决策过程, 加大信息成本, 必须予以剔除。由于不同决策方案的相关信息是不同的, 这就要求具体问题具体分析, 不能盲目追求所谓全面完整。

信息的可信性又包括可靠性和可理解性两个方面, 前者是指所提供的未来信息估计误差不宜过大, 必须控制在决策者可以接受的一定可信区间内; 后者是指信息的透明度必须达到一定标准, 不至于决策者产生误解。前者规范的是管理会计信息内在质量的可信



性, 后者规范的是管理会计信息外在形式上的可信性。

(四) 及时性原则。这个原则要求规范管理会计信息的提供时间。讲求时效, 在尽可能短的时间内, 迅速完成数据收集处理和信息传递, 确保有用的信息得以及时利用。

(五) 重要性原则。在进行信息处理时, 应当突出重点, 抓住主要矛盾。对关键的会计事项, 认真对待, 采取重点处理的方法, 分项单独说明; 对次要事项, 可以简化处理, 合并反映; 对于无足轻重或不具有相关性的事项, 甚至可以忽略不计。

(六) 灵活性原则。尽管管理会计也十分讲求其工作的程序化和方法的规范化, 但必须增强适应能力, 根据不同任务的特点, 主动采取灵活多变的方法, 提供不同信息, 以满足企业内部各方面管理的需要, 从而体现灵活性原则的要求。

第二节 管理会计的产生与发展

一、管理会计的产生

管理会计是社会化大生产和科学管理的必然产物。它的产生经历了一个由简单到复杂的不断完善过程。

早在中世纪, 意大利城市的兴起和商业的发展, 促进了会计理论的形成。因为在一些商业发达的城市中, 商人需要掌握顾客和雇员间的金钱关系, 记录债权、债务往来, 并在合伙人之间分红。这一切都要求记账技术有相应的发展。最早的较完整的复式记账方法在中世纪意大利热那亚的商人的账簿中已经使用了, 当时, 由于商业的发展, 业主已不能自己管账, 而采取复式记账法, 每一笔业务的货币数额由互相关联的两本帐进行统制, 就能够防止管帐人员发生舞弊等事件。这样, 就逐渐发展成复式记账法。由于复式记账法所使用的账户体系反映了业务事项的内在联系, 在体系上相当严密而科学, 较之单式簿记有很大的优越性。所以, 自十五世纪以来, 在世界各国得到广泛的应用。这样, 复式记账法及根据其所用账户体系编制的资产负债表, 就成为会计学最古老的最基本的技术方法。

十八世纪的产业革命促进了工商业的大发展。企业规模扩大,

管理日益复杂,股份有限公司已较普遍。这种公司形成的企业组织对会计理论和技术的发展产生了巨大的影响。公司的所有者(即股票的持有者)分散在社会各个地方,他们绝大多数并不直接参与企业的经营管理,但非常关心企业的财务状况,希望知道所持股票的安全性和获利能力;另一方面,由于公司的股东只承担有限责任,债权人也同样关心公司的财务状况,关注其偿债能力如何;而国家税务机关对企业征收各种税收,更需要企业有正确而完整的财务报表。在企业的所有权与管理权分离的这种客观形势要求下,财务会计的理论和计算方法便逐渐形成起来。

美国会计学会1958年管理会计委员会的报告中有这样一段话:“像历史所表明的那样,会计在其产生时期和初级发展过程中,唯一的志向就是经营管理。会计的基本目的几乎完全是为了满足经营者的需要,而对合作企业的资产、负债及成果加以明确表示。看来,如果把会计的外部要求与管理的内部需要相比较,还是朝着以满足内部需要这个方向发展着,这一点已为会计初期的历史所表明。”美国会计学会的这个观点把会计的首要职能说成内部管理,而且明确指出了会计产生的原因。会计的这种管理职能随着企业规模的扩大和生产技术的提高越来越加强。正是这种管理职能,孕育着管理会计在企业会计之中慢慢地成长。

本世纪初,美国泰罗创立企业管理的标准制,为管理会计的产生播下了种子。当时自由资本主义经济向垄断资本主义经济过渡,手工业作坊发展为较大的企业,生产规模不断扩大,生产过程越来越复杂,市场竞争日趋激烈。在这种情况下,单凭企业主个人的主观意志很难适应现代化企业生产发展,需要有一些专门经理人员按照股东的意志采取科学的方法进行管理,于是落后的经验管理逐渐被科学管理所代替。科学管理的代表人物是美国的泰罗。泰罗根据自己多年对劳动过程和作业成果的研究,于1911年发表了《科学管理原理》专著,提出在工厂管理中单凭个人的直接经验和传统的管理方法不行,必须在对劳动过程进行具体记录、计算的基础上,科学地安排各道工序。制订严格的作业效率标准,确定标准工时定额,推行计件工资制,实行科学管理。科学管理的结果,大大缩短了劳动过程,节约了劳动时间,增强了工作责任,提高了工作效率,促进了生产发展。与此相适应,会计从价值方案进行记录、计算、分析、计划、科学地考核评价经营成果、劳动效率和生产消耗。于是“标准成本制度”、“预算控制制度”和“差异分析制



度”产生了。这些内容在以后都构成管理会计体系中的重要部分。

第二次世界大战后,资本主义经济进入战后发展阶段,生产规模越来越大,机械化程度越来越高,资本不断集中,跨国公司普遍出现,科学技术的迅速发展促进了企业生产经营内容变化的加速,市场竞争加剧。资本利润率下降,市场银根紧张,筹集资金困难等等。所有这些,都给企业的经营管理工作,尤其是给会计工作提出了新的课题。企业的兴衰,在很大程度上取决于企业应变能力的大小。决策正确,企业就兴旺发达;反之,将带来灭顶之灾。为了便于企业领导者制定经营决策,进行合理经营,加强对生产经营活动的规划和控制,于是形成了专门用于加强企业内部管理的管理会计体系,并得到了广泛的应用。这样,使会计的职能向两个方向发展:一是正确及时地核算资本周转,并按照一定的准则提供可靠的会计信息,以满足企业外部有利害关系的部门需要;二是进行预测决策活动,准确地预测未来,科学地规划现在。严格地控制目标执行。为了科学地预测和决策企业的经济活动,各种数学技术、数理统计方法逐渐与会计科学结合起来,使会计的管理职能不断扩大和延伸。1952年世界会计年会正式通过了“管理会计”这个专门名词,传统的会计部分就被称为财务会计。

美国会计学会在1958年成立了管理会计委员会,研究管理会计的意义和内容。该会给管理会计所下的定义是:“管理会计是运用适当的技术和概念,处理和分析企业的历史资料或预测经济资料,以帮助管理阶层制定经营目标,编制计划,作出一系列的决策,以达到企业的经营目标”。并指出“管理会计包括一些必须有的方法和概念,以编制有效的计划,从多种方案中作最优选择,并且通过对业绩的评价与分析来进行控制,对于专项问题的会计资料进行汇总、分析和报告”。

管理会计的产生,究其历史的根本原因是社会生产力的发展。管理会计发展了传统的会计职能,与企业现代化管理的需要是密切相联系的,它不仅是会计学科中新发展起来的一个重要分支,而且是现代管理科学的重要组成部分。

二、管理会计的发展

自1952年起,管理会计从传统会计中分离出来以后,它不断地吸收社会和自然科学的研究成果,引用统计、会计、管理学、高等数学、运筹学等各学科的方法和理论,为提高企业的经济效益做出