

山东省高职高专系列教材

管理会计学

王兴国 王苹香 徐建平 主编



山东大学出版社

山东省高职高专系列教材

管 理 会 计 学

主 编	王 兴 国	王 苹 香	徐 建 平
副主编	胡 兴 民	刘 相 礼	赵 兴 军
	王 琳	翟 学 改	周 长 秀
	吴 有 英		

山 东 大 学 出 版 社

图书在版编目(CIP)数据

管理会计学/王兴国,王苹香,徐建平主编.

—济南:山东大学出版社,2006.1

ISBN 7-5607-3142-2

I. 管...

II. ①王...②王...③徐...

III. 管理会计-高等学校:技术学校-教材

IV. F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2006)第 001257 号

山东大学出版社出版发行

(山东省济南市山大南路 27 号 邮政编码:250100)

山东省新华书店经销

济南景升印业有限公司印刷

787×980 毫米 1/16 17 印张 312 千字

2006 年 3 月第 1 版 2006 年 3 月第 1 次印刷

印数:1—6000 册

定价:26.50 元

购书电话:0531- 88364808

版权所有,盗印必究

凡购本书,如有缺页、倒页、脱页,由本社营销部负责调换

山东省高职高专系列教材

编委会成员名单

主 任 邢宪学

委 员 (按姓氏笔画为序)

于纪玉	马克杰	王元恒	刘德增
牟善德	孙庆珠	李允祥	苏永勤
杨忠斌	张子泉	张卫华	张保卫
柳耀福	郝宪孝	荀方杰	侯印浩
徐 冬	钱乃余	夏季亭	崔振民
常立学	温金祥		

出版说明

江泽民同志在党的十六大报告中指出：“教育是发展科学技术和培养人才的基础，在现代化建设中具有先导性全局性作用，必须摆在优先发展的战略地位。……加强职业教育和培训，发展继续教育，构建终身教育体系。”职业教育作为我国教育事业的一个重要的组成部分，改革开放以来，尤其是近年来获得了长足发展。据不完全统计，目前全国各类高等职业学校有近千所，仅山东省就有五十多所，为国家和地方培养了一大批高素质的劳动者和专门人才。与此相适应，教材建设也硕果累累，各出版社先后推出了多部具有高职特色的高职高专教材。但总体上看，与迅猛发展的高职教育相比，教材的出版相对滞后，这不仅表现在教材品种相对较少，更表现在内容的针对性不强，某些方面与高职的专业设置、培养目标相去甚远。同时，地方性、区域性的高职教材也稍嫌不足。以山东省为例，作为一个经济强省、人口大省、教育大省，迄今为止，居然没有一套统编的，与山东省社会、经济、文化发展相适应的高职教材，严重地制约了我省高职高专教育的发展。

有鉴于此，我们在山东省教育厅的领导与支持下，依据教育部《高职高专教育基础课程教学基本要求》和《高职高专教育专业人才培养目标及规格》，并结合我省高职院校及专业设置的特点，组织省内二十余所高职院校长期从事高职高专教学和研究的专家、教授，编写了这套“山东省高职高专系列教材”。该教材充分借鉴近年来国内高职高专院校教材建设的最新成果，认真总结和汲取省内高职院校和成人高校在教育、培养新时期技术应用性专门人才方面所取得的成功经验，以适应高职院校教学改革的需要为目标，重点突出实用性、针对性，力求从内容到形式都有一定的突破和创新。本系列教材拟分批出版，约

一百余种。出齐后,将涵盖山东省高职高专教育的基础课程和主干课程。

编写这套教材,在我们是一次粗浅的尝试,也是一次学习、探索和提高的机会。由于我们水平有限,加之编写时间仓促,本教材无论在内容还是形式上都难免会存在这样那样的缺憾或不足,敬请专家和读者批评指正。

山东省高职高专系列教材编写委员会
2005年7月

前 言

管理会计学是为适应企业内部管理需要而产生的一门应用性很强的学科,它在企业管理中的作用已被中外企业的实践所证明。但是,要在我国所有企业全面推行管理会计的理论和方法,仍有很长的路要走。尤其对于企业界的管理人员和在校经济类专业的学生来讲,学习和普及管理会计学的知识是必不可少的,也是非常紧迫的。

本书作为山东省高职、高专规划教材,在写作上力求做到条理清晰、逻辑严密、举例恰当、通俗易懂,尤其针对高职、高专学生的特点,加大与企业实际的结合力度,以避免过多地理论讲解和公式推导。

本书按照管理会计学的学科体系进行了章节编排。第一章至第三章为基本理论部分;第四章至第七章为决策部分;第八章为规划部分;第九章至第十一章为控制和业绩考核部分。

本书由王兴国教授、王革香副教授、徐建平副教授任主编,并拟订了编写大纲。王兴国教授对全书进行修改和总纂。各章的编写人员是:第一章王兴国编写;第十一章王兴国、管永礼编写;第二章、第三章王革香编写;第四章胡兴民、王革香编写;第五章翟雪改编写;第六章吴有英、赵兴军编写;第七章徐建平、孙晓辉编写;第八章刘相礼、龚利森编写;第九章周长秀、张芳丽编写;第十章王琳编写。

由于本书编写时间紧,加之作者水平有限,缺点错误在所难免,敬请广大教师和同学批评指正,以便再版时修改。

编 者

2006年1月

目 录

第一章 总 论	(1)
第一节 管理会计的形成、发展与定义	(1)
第二节 管理会计的内容和特点	(4)
第三节 管理会计的作用和地位	(8)
第四节 管理会计的对象和方法	(10)
第二章 成本性态分析	(12)
第一节 成本分类	(12)
第二节 成本性态分析的方法	(22)
第三章 变动成本法	(31)
第一节 变动成本法与完全成本法	(31)
第二节 变动成本法的优缺点及应用	(40)
第三节 作业成本法	(43)
第四章 本量利分析	(51)
第一节 本量利分析概述	(51)
第二节 保本点分析	(54)
第三节 保利点分析	(68)
第四节 敏感性分析	(76)
第五章 预测分析	(81)
第一节 预测分析概述	(81)
第二节 销售预测	(83)
第三节 利润预测	(90)
第四节 成本及资金需要量预测	(92)

第六章 短期经营决策	(97)
第一节 短期经营决策基本方法	(97)
第二节 产品生产决策	(106)
第三节 生产组织决策	(118)
第四节 不确定型经营决策	(129)
第五节 定价决策	(133)
第七章 长期投资决策	(143)
第一节 长期投资决策概述	(143)
第二节 长期投资决策的主要影响因素	(145)
第三节 长期投资决策分析的基本方法	(158)
第四节 长期投资决策应用举例	(167)
第八章 全面预算管理	(174)
第一节 全面预算概述	(174)
第二节 全面预算的编制	(177)
第三节 弹性预算及其他预算	(185)
第九章 标准成本控制	(189)
第一节 标准成本概述	(189)
第二节 标准成本的制定	(191)
第三节 成本差异的计算与分析	(192)
第四节 成本差异的账务处理	(199)
第十章 存货控制	(202)
第一节 存货成本	(202)
第二节 定期订货控制	(203)
第三节 定量订货控制	(208)
第四节 存货的控制	(215)
第十一章 责任会计	(220)
第一节 责任会计的概念和原则	(220)
第二节 责任中心的建立	(222)

第三节 责任中心的考核与绩效报告.....	(228)
第四节 企业组织机构与责任中心的关系.....	(235)
第五节 内部转移价格.....	(241)
附表一.....	(246)
附表二.....	(249)
附表三.....	(252)
附表四.....	(255)
参考文献.....	(258)

第一章 总 论

企业需要有效能的会计信息。企业各部门主管都要对按照原材料、人工和工作场所等编制的成本预算负责。例如：厂长（或经理）要了解生产过程中使用原材料和人工的效率；销售经理要知道产品销售计划对增加销售收人的效果如何？销售产品的费用水平是否太高；财务经理要掌握向投资者、债权人、税务及其他管理机关报告的企业的盈利能力和财务状况的信息，等等。

上述信息主要来源于会计信息（即财务会计信息），但有些信息需经过加工后才能提供，如要通过预测、计划、决策等才能提供。这些手段财务会计是做不到的，因为财务会计主要是对已经发生的经济业务进行事后反映（核算），而对目前正在发生或将要发生的业务无能为力。这就需要管理会计提供帮助。

第一节 管理会计的形成、发展与定义

管理会计是一门多种学科相互渗透的综合性和应用性很强的学科，在学科性质上属于会计学科的一个分支。它为企业管理者规划和控制企业的各种经济活动提供信息。这项工作包括收集、分类、处理、分析和报告信息。企业管理者可以根据提供的信息科学地制定经营决策，合理地利用各种经济资源，有效的强化内部管理，进而提高企业的经济效益。因此，管理会计又和管理科学密切相关。也可以说，管理会计的主要职能就是通过提供信息，规划未来，控制现在，实现企业的目标。

一、管理会计的形成与发展

管理会计是从传统的会计中分离出来的，它是一门边缘学科，是管理学与会计学互相交叉的一门综合性学科，是经济发展、管理科学发展和科学技术发展的必然结果。

19世纪末20世纪初，产业革命加速了资本主义经济的发展，其生产规模日益扩大，生产专业化、社会化程度和自由竞争日益激烈，原来那种单凭经验和主观臆断的管理方法已不能适应企业管理的要求。自从泰罗的《科学管理原理》一

书于1911年发表后(泰罗在西方被称为“科学管理之父”),“泰罗制”逐步被推广,并于20世纪20年代盛行。其核心是通过对动作与时间的研究,他认为可以在动作和时间方面求得高度的标准化,以降低人工成本和提高企业利润。他把每一种工作尽可能分解为许多基本动作,然后通过观察最熟练工人的操作,从中找出最快与最好的操作方法,再加上一些额外时间(必要的休息和耽搁),作为额定时间,在此基础上定出一天的额定工作量,并根据每天完成的好坏,给予高低不同的工资。“泰罗制”的效果是明显的,列宁说:“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,省去多余的笨拙的动作,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

随着“泰罗制”的广泛实施,劳动工资制度的改革,在会计业务中增加了“标准人工成本”和“成本差异”,出现了标准人工成本法。后来,另一位管理专家甘特把标准人工成本法引申到材料和制造费用的成本管理中去,形成了“标准材料成本,标准制造费用成本”等标准成本体系。1919年,美国成立成本会计师协会,加快了标准成本的推广,并将它纳入会计系统,成为标准成本会计。1921年6月,美国国会公布了《预算和会计法》,对民间推行预算控制产生了决定性影响。与此同时,预算控制、变动成本法,利润坐标图等也相继出现。这一变化(标准成本会计和预算控制的出现和推行),标志着会计的历史性进展,即以对历史成本的事后计算,已经向对预定成本的事前计算过渡了。鉴于这些领域尚属初创阶段,当时只被认为是“原有会计理论框架中的新角落”、“原有会计程序中的副产品”等,并没有形成相对独立的完善体系,但它为管理会计的形成作了理论上和时间上的准备。“管理会计”一词是1922年奎因斯坦(美国)在其专著《管理会计:财务管理入门》中首次提出的,1924年,麦金西的《管理会计》、布利斯的《通过会计进行经营管理》又相继出版。

以上说的标准成本会计和预算控制是西方工业合理化运动中的一种经营管理方法,被人们认为是管理会计的两大支柱。这是二次大战前的情况。

二次大战后,资本主义世界的经济发生了巨大变化。一方面,现代科技突飞猛进,促进了生产力高速发展。另一方面,资本进一步集中,企业规模日趋庞大,市场竞争更加激烈,企业经营越来越复杂。这些新特点,对企业管理提出了新的要求。“泰罗制”重局部轻整体和重物轻人的两个根本缺陷,使它已不适应战后资本主义的发展和要求,因此必然被现代管理科学所取代。

^① 《列宁选集》第8卷,人民出版社1972年版,第511页。

现代管理科学是管理研究和管理技术的总称,它吸取了自然科学和技术科学的新成就,运用运筹学、系统工程、电子计算机等手段,形成了现代组织的管理科学。行为科学是现代管理科学的又一重要支柱,它从社会学、心理学的角度研究管理,通过建立人与人之间的良好关系,来达到不断提高生产效率的目的。

现代管理科学的发展以及在企业管理中成功的应用,为现代管理会计的形成奠定了理论和方法基础。一方面,现代管理会计发展了初期管理会计的技术方法,如标准成本会计和预算控制不仅保留下来,而且吸收了运筹学、行为科学的研究成果,形成了以目标管理为前提的标准成本制度。另一方面,扩展了传统会计的管理职能,即从解释过去转向控制现在和筹划未来。这一变化,使原有的会计定义和方法已经概括不了变化后的现实。为了不断推进会计理论的研究,满足企业管理的需要,必然促使管理会计从传统的会计中分离出来,形成一门与财务会计并列的新型会计学科——这就是管理会计学。管理会计以运筹学为主要理论和方法、技术,建立了经营决策会计、投资决策会计以及全面预算的理论和方法;以行为科学为理论基础,产生了责任会计的方法体系。

管理会计于1979年引入我国,经过20多年的学习实践已取得了良好的效果。在新形势下,企业更加需要运用管理会计的理论和方法,进行科学的预测和决策,实行有效的控制和经营。

二、国内外学者对管理会计定义的论述

关于管理会计的定义,国内外学者或组织有很多表述:

1958年,美国会计学会管理会计委员会对管理会计作了如下定义:“管理会计就是运用适当的技术和概念,处理企业历史的和计划的经济信息,以有助于管理人员制定出合理的,能够实现经营目标的计划,以及为达到各项目标所进行的决策。”

1996年,美国会计学会的《基本会计理论》认为:“所谓管理会计,就是运用适当的技术和概念,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,并为实现该目标而进行合理的决策。”

1982年,美国学者罗伯特在《现代管理会计》一书中对管理会计作了如下定义:“管理会计是一种收集、分类、总结、分析和报告信息的系统,它有助于管理者进行决策和控制。”

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的基本定义如下:“管理会计是向管理当局提供用于企业内部计划、评价、控制以及确保企业资源的合理使用和经管责任的履行所需财务信息,确认、计量、归集、分析、编报、解释和传递的过程。”

1982年,英国成本与管理会计师协会修订后的管理会计定义,进一步把管理会计的范围扩大到除审计以外的会计的各个组成部分。

按照英国成本与管理会计师协会的解释:“管理会计是对管理当局提供所需信息的那一部分会计的工作,使管理当局得以:①制定方针政策;②对企业的各项活动进行计划和控制;③保护财产的安全;④向企业外部人员(股东等)反映财务状况;⑤向职工反映财务状况;⑥对各个行动的备选方案作出决策。”

在中国国内,对什么是管理会计也存在不同的观点。

汪家佑教授认为:“管理会计是西方企业为了加强内部经营管理,实现最大利润的目的,灵活运用多种多样的方式方法,收集、加工和阐明管理当局合理地计划和有效地控制经济过程所需要的信息,围绕成本、利润、资本三个中心,分析过去,控制现在,规划未来的一个会计分支。”

李天民教授认为:“管理会计主要是通过一系列专门方法利用财务会计提供的资料及其他有关资料进行整理、计算、对比和分析,使企业各级管理人员能据以对日常发生的一切经济活动进行规划与控制,并帮助企业领导作各种决策的一整套信息处理系统。”

温坤教授认为:“管理会计是企业会计的一个分支。它运用一系列专门的方式方法,收集、分类、汇总、分析和报告各种经济信息,借以进行预测和决策,制定计划,对经营业务进行控制,并对业绩进行评价,以保证企业改善经营管理,提高经济效益。”

国内外学者对管理会计的各种定义虽有差异,但是又有许多共同的地方,这些论述对于理解和研究管理会计是十分重要的。

综上所述:管理会计是以提高经济效益为最终目的的会计信息处理系统。它运用一系列专门的方式方法,通过确认、计量、归集、分析、编制与解释、传递等一系列工作,为管理和决策提供信息,并参与企业经营管理。

第二节 管理会计的内容和特点

一、管理会计的基本内容

管理会计是一门新兴的会计学科,处于发展阶段,其理论和方法尚未形成科学的严密的体系。由于管理会计侧重于搞好企业经营管理提高经济效益的目的,它不受公认会计原则的制约,为此管理会计缺乏统一的内容。在众多的管理会计著作教材中,往往是意见各殊,各有特色。最早,人们把管理会计分为“计划会计”和“控制会计”两大类;现在有人从它的职能考虑把它分为“决策会计”和

“业绩管理会计”，或称“决策与计划会计”和“执行会计”，如图 1-1 所示。

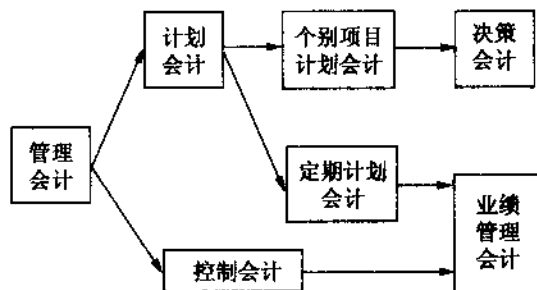


图 1-1 管理会计分类图

也有把管理会计分为“决策会计”和“控制会计”的，如图 1-2 所示。

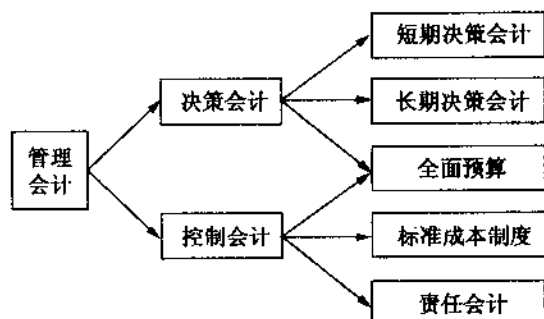


图 1-2 管理会计分类图

“决策会计”亦称“决策与计划会计”，是以企业经营目标为依据，在预测分析的基础上，运用各种专门方法，分析评价各种长短期决策的经济效益，为各级管理人员提供信息的会计方法。

“控制会计”又称“控制与业绩评价会计”，它以预算（计划）制度为基础，通过标准成本制度，实施有效的成本控制，通过责任会计，对各责任中心的生产经营活动，实行控制和考核，以保证企业的各个环节和各项经营活动朝着既定的目标前进。

“决策会计”以经营决策分析评价为核心，“控制会计”以责任会计为核心，前者是为了科学的筹划未来，后者是为了有效的控制现在，两者既有明显的质的差异，又都是为提高效益服务的“伙伴”。

管理会计的具体内容有四个方面：①基础理论；②决策（含预测）；③规划（全面预算）；④控制和业绩考核。也可概括为两句话，即“规划未来，控制现在”。

二、管理会计与财务会计的联系与区别

(一)联系

管理会计和财务会计是现代会计的两大分支,它们之间的内容、职能、方法等各个方面确实存在明显的区别,但也要看到它们之间的密切联系。

1. 管理会计和财务会计的原始资料基本上是同源的

管理会计一般不填制凭证和按复式记账原理记账,而是直接用财务会计的资料进行分析研究,没有必要单独搞一套历史数据的加工系统。当然,管理会计也不是简单的抄录财务会计的资金、成本、利润等数据,而是要用管理会计特有的理论和方法加以改制,才能为预测、决策分析应用。财务会计要根据合法合规的原始凭证,运用复式记账的原理,加工整理并编制记账凭证,然后据以登记各种账簿,进行历史性收入、成本、盈亏计算,然后向管理当局和外界人士提供报表,以供经济决策所用。

2. 管理会计与财务会计的主要指标是相互渗透的

财务会计提供的历史性的资金、成本、利润等有关指标,是管理会计进行长、短期决策分析的重要依据;而管理会计所确定的计划(预算),又是财务会计进行日常核算的目标。在控制过程中,管理会计的综合预算、责任预算以及标准成本都是财务会计工作的前提,财务会计的实际执行数据又是管理会计分析、评价、考核业绩的重要资料。因此,它们的主要指标的体系和内容是一致的,尤其是企业内部的会计指标体系更应同步实施才能实现有效的控制和管理。

3. 管理会计与财务会计的目标是一致的

它们提供的财务报表资料,都是为了管理当局和外界人士经济决策所用,都是为改善企业经营管理、提高经济效益服务。虽然财务会计要严格按公认会计原则定期编报财务报表,以取得报表使用者的一致认识和普遍信赖,而管理会计是按有效经营的原则提供各种决策分析资料。它们之间的联系如图 1-3 所示。

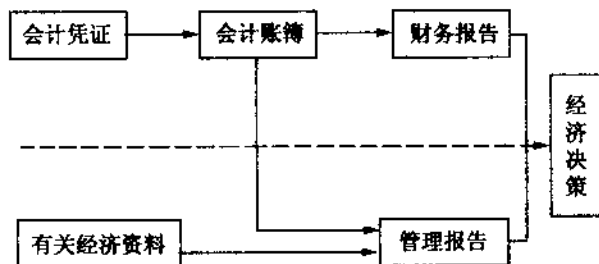


图 1-3 管理会计与财务会计的联系

(二)区别

1. 服务对象和作用不同

财务会计侧重对外,为与企业有经济利益关系的社会集团和个人服务,如为股东、潜在的投资者、税务、财政、银行、债权人等提供会计信息,因此,又称为“对外报告会计”。其次是事后核算,记账、算账、监督是其工作的全过程及对象。管理会计首先侧重为企业内部管理服务,如为企业的经营预测、决策、控制、考核、评价服务,所以又称“对内报告会计”。其次是事前预测以规划未来。

2. 会计模式和方法体系不同

财务会计统一以货币形式反映企业的经济活动,严格遵循“公认的会计准则”,从凭证、账簿到报表,按照规定的程序,对有关资料逐步进行归纳、综合,具有比较固定的模式,有专门的完整的核算方法体系。管理会计主要为企业内部提供经济信息,服从管理的需要,可以不受限制,在许多方面不受会计准则的制约,方式方法灵活,领域广阔,结构松散,可以灵活运用会计、统计和数学方法。

3. 核算对象不同

财务会计以整个企业为对象,对企业的生产经营活动作历史性描述,一般在经济业务发生以后,才进行会计处理,它要反映经济活动的全过程。管理会计同时兼顾企业生产经营的全局和局部两个方面,核算对象可以是企业,也可以是某个责任中心,如车间、小组甚至是个人,可以是经济活动的全过程也可以是某一方面。

4. 指标体系和提供指标的要求不同

财务会计按照制度规定,定期编制会计报表,及时提供会计信息,并力求做到资料准确、真实,其对外提供的会计报表具有法律效力。管理会计提供信息往往取决于企业自身管理的需要,具有高度的适用性和灵活性,有助于特定问题的解决,有时不必有客观依据,也不具有法律效力。

5. 成本结构和计算方法不同

财务会计是将生产费用根据计入成本的方法分为直接费用和间接费用两部分,并采用制造成本法分别费用的承担客体,归集、确定产品成本,所计算的是受益者的成本。管理会计是根据成本与业务量的关系,将成本分为变动成本和固定成本,并用变动成本法计算产品成本。除此之外,管理会计还要计算责任成本,按费用承担的主体归集和核算费用,谁负责,谁承担,计算的是责任者的成本。

三、管理会计的特点

管理会计从传统的会计中分离出来后,与财务会计相并列而存在,形成会计