



管理会计学

[第二版]

Guanli Kuaiji Xue

主 编 潘学模
副主编 李玉周 张力 李海燕



西南财经大学出版社
SOUTHWESTERN UNIVERSITY OF FINANCE & ECONOMICS PRESS



管理会计学

[第二版]

Guānli Kuàiji Xue

主 编 潘学模
副主编 李玉周 张力 李海燕

西南财经大学出版社
SOUTHWESTERN UNIVERSITY OF FINANCE & ECONOMICS PRESS

图书在版编目(CIP)数据

管理会计学/潘学模主编;李玉周,张力,李海燕副主编.—2版.—成都:
西南财经大学出版社,2006.8

ISBN 7-81088-386-0

I.管... II.①潘...②李...③张...④李... III.管理会计—高等学校—教材 IV.F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2006)第 091806 号

管理会计学(第二版)

主编:潘学模

副主编:李玉周 张力 李海燕

责任印制:杨斌

责任编辑:罗月婷

封面设计:时单

出版发行:	西南财经大学出版社(四川省成都市光华村街 55 号)
网 址:	http://www.xcpress.net
电子邮件:	xcpress@mail.sc.cninfo.net
邮政编码:	610074
电 话:	028-87353785 87352368
印 刷:	成都科刊印务有限公司
成品尺寸:	180mm×230mm
印 张:	26.125
字 数:	410 千字
版 次:	2003 年 8 月第 2 版
印 次:	2006 年 8 月第 3 次印刷
印 数:	10001—13000 册
书 号:	ISBN 7-81088-386-0/F·344
定 价:	38.00 元

1. 版权所有,翻印必究。

错,可向本社营销部调换。

码防伪标志,不得销售。

前言

管理会计于 20 世纪上半叶产生于西方资本主义国家。它是为适应社会经济发展和企业经营管理的要求,在传统会计的基础上派生出来的一个新的会计分支。经过几十年的发展,管理会计逐步建立起了一些基本理论和基本方法,但这些理论和方法都由于管理会计本身的历史较短而需要有一个逐步完善和发展的过程。随着知识经济时代的到来,经济全球化进程的日益加快,市场竞争的日趋激烈,企业管理人员产生了更充分地运用会计手段来加强企业经营管理的渴求,其中就包括运用管理会计的基本理论和基本方法,这在客观上促进了管理会计的应用和发展。由于企业经营管理的要求是多种多样的、千变万化的、没有边际的,因而,为它服务的管理会计的理论和方法,也必然显得较为繁杂和难以规范,这就导致了管理会计的基本内容至今还没有得到准确的界定,但这正好使管理会计有了更大的发展空间。

本书是几位作者在借鉴国内外管理会计相关文献的基础上,根据自身多年的教学经验和大学教育的规律与特点共同编写的。编写本书的基本思路是:作为一本教材,要在有限的教学时间内,让学生尽可能地掌握管理会计的基本概念、基本理论和基本方法。鉴于此,本书将管理会计的基本内容控制在一定的范围之内,即通常所称的基础性管理会计。同时,为了扩大学生的视野,简要地介绍了与管理会计发展相关的部分新领域——作业成本计算和战略管理会计。我们试图在管理会计发展新领域方面做一点探索。

本书由西南财经大学会计学院潘学模教授担任主编;西南财经大学会计学院李玉周副教授、张力老师、李海燕老师担任副主编。潘学模编写第一、二、三、五、九章;李玉周编写第四、七章;张力编写第六、八章;李海燕编写第十、十一章。全书由

潘学模总纂定稿。

本书可作为大专院校、自学考试、函授及在职人员培训等使用的教材,也可作为实际工作者的参考用书。

限于作者水平,书中难免有不完善之处,诚望读者指正。

编 者

2003 年 6 月

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 管理会计的基本概念	(1)
第二节 管理会计的形成和发展	(2)
第三节 管理会计的基本假设	(6)
第四节 管理会计的对象	(8)
第五节 管理会计的目标	(11)
第六节 管理会计的职能	(12)
第七节 管理会计信息的质量特征	(14)
第八节 管理会计与财务会计的关系	(16)
第九节 管理会计的内容体系	(19)
第十节 管理会计在企业组织系统中的地位	(21)
第十一节 学习管理会计应注意的问题	(22)
第二章 成本特性和变动成本法	(25)
第一节 成本及其分类	(25)
第二节 成本特性	(27)
第三节 混合成本及其分解	(31)
第四节 边际贡献	(39)
第五节 变动成本法	(41)

第三章 本—量—利分析	(54)
第一节 本—量—利分析概述	(54)
第二节 一种产品的本—量—利分析	(55)
第三节 营业杠杆	(67)
第四节 多种产品的保本分析	(72)
第五节 本—量—利分析的基本假设	(76)
第六节 本—量—利分析方法在应用中应注意的问题	(77)
第七节 不确定情况下的本—量—利分析	(79)
第四章 短期经营决策分析	(82)
第一节 短期经营决策概述	(82)
第二节 短期经营决策分析使用的成本概念	(87)
第三节 短期经营决策分析常用的方法	(92)
第四节 产品生产决策分析	(104)
第五节 产品销售决策分析	(126)
第五章 长期投资决策分析	(134)
第一节 长期投资决策概述	(134)
第二节 长期投资决策分析需要考虑的重要财务因素	(139)
第三节 长期投资方案的评价指标	(158)
第四节 运用不同指标对方案的评价问题	(176)
第五节 长期投资决策分析中的若干问题	(177)
第六节 长期投资决策分析中的敏感性分析	(186)
第六章 全面预算	(192)
第一节 企业预算原理	(192)
第二节 企业全面预算体系	(198)
第三节 企业预算编制的常用方法	(213)
第四节 企业预算编制的其他方法	(222)

第七章 标准成本系统	(232)
第一节 标准成本系统概述	(232)
第二节 标准成本的制定	(237)
第三节 成本差异的计算与分析	(243)
第四节 成本差异的账务处理	(252)
第五节 成本差异专题分析	(259)
第八章 存货控制	(266)
第一节 存货控制概述	(266)
第二节 经济订购批量的确定方法	(269)
第三节 经济订购批量数学模型的扩展运用	(281)
第四节 存货的日常控制	(292)
第九章 责任会计	(296)
第一节 企业管理模式概述	(296)
第二节 责任中心	(298)
第三节 责任会计	(304)
第四节 内部转移价格	(311)
第五节 责任转账和责任仲裁	(318)
第六节 对责任中心的评价与考核	(319)
第七节 责任会计与财务会计相结合的问题	(329)
第八节 责任预算与责任报告的传递	(331)
第十章 作业成本计算	(337)
第一节 作业成本计算的产生	(337)
第二节 作业成本计算的基本概念	(342)
第三节 作业成本计算的原理及开发程序	(347)
第四节 作业成本计算的应用实例及评价	(352)
第五节 作业成本管理	(364)

第十一章 战略管理会计	(371)
第一节 战略管理会计的产生	(371)
第二节 战略管理会计概述	(374)
第三节 战略管理会计的主要内容	(380)
附表 1 1 元的复利终值表	(398)
附表 2 1 元的复利现值表	(402)
附表 3 1 元的年金复利终值表	(404)
附表 4 1 元的年金复利现值表	(408)
附表 5 正态分布曲线面积表	(411)

第一章 总 论

第一节 管理会计的基本概念

关于管理会计(Managerial Accounting)的基本概念,我们可以从管理会计作为一门独立的学科和作为一项专门的工作两个方面去加以认识。

作为一门独立的学科,我们将其称为管理会计学。从管理会计学的名称可知,它是会计学与管理学相互渗透、相互结合的产物。它既有会计学的内容,又有管理学的内容,但又不等于会计学加管理学。在会计学与管理学两个学科中,管理会计学产生的主要基础还是会计学。因此,我们认为,管理会计学是以会计学为基础,在吸收了管理学以及其他相关学科的内容后形成的一门具有边缘学科性质的新兴学科。

作为一项专门的工作,我们将其称为管理会计。管理会计,顾名思义,就是为管理服务的会计。管理会计的名称证明了管理会计仍属于会计的范畴,它是一个新的会计分支,只不过管理会计在传统会计工作内容的基础上增加了一些与管理有关的内容。对于管理会计的基本概念,目前国内外学术界众说纷纭,尚不统一。但我们认为,纵观各种观点,都有一些共同的认识,比如:管理会计仍属于会计范畴;管理会计是一个信息处理系统;等等。基于此,我们认为,管理会计可以定义为:管理会计是向企业(或单位)管理当局提供与计划、控制、决策、考核等有关的信息的会计信息处理系统。

关于这个定义,需要说明几点:

第一,关于“单位”。管理会计虽然主要是适应企业经营管理需要而产生的,但是,随着时代的发展,管理会计的理论与方法已逐渐应用于一些非企业组织。因

此,我们在定义中加了“单位”二字,表明管理会计不仅仅广泛运用于企业组织,同时还应用于其他非企业组织。但为了表述方便,在本书以后的论述中,仍以企业组织为主。

第二,“计划、控制、决策、考核”。这几个名词都反映了管理的一些基本职能,同时也反映了会计的一些基本职能,如控制就是会计的基本职能之一。

第三,信息处理系统。这说明了管理会计是一个会计信息处理系统。“处理”二字很重要,它说明了管理会计与管理的主要区别。管理会计与管理都与信息有关,但是管理会计只是对搜集到的信息按一定的要求进行加工处理,并向管理当局提供经过处理的信息;而管理则是根据得到的信息进行决策。一个是处理与提供信息,一个是根据信息进行决策,这反映了管理会计与管理的根本区别。

第二节 管理会计的形成和发展

一、管理会计的形成

一种新的理论、方法或学科的出现,需要同时具备两个条件:一是社会的需要,二是客观现实的可能。管理会计正是社会的需要和客观现实的可能的产物。

会计是随着管理的需要而产生,随着经济的发展而发展的。从某种意义上讲,会计是社会经济发展的一面镜子。社会经济发展的程度,都会在会计工作中反映出来。有什么样的经济,就有什么样的会计工作与之相适应。管理会计就是适应经济发展和企业经营管理的客观要求而产生的。

人们可以从两个方面看管理会计的形成过程。

1. 从管理的发展阶段看管理会计的形成

管理会计作为会计和管理两门学科相互渗透和结合的产物,它的形成必然与管理的发展过程有着密切联系。

19世纪末,资本主义的工业企业还没有建立起一套建立在科学理论基础之上的管理方法,只是单纯地以资本家个人的主观意志对工人和企业的生产经营活动进行管理,而资本家又没有有一个科学严密的对工人劳动成本进行评价和考核的标准。工人们付出了很多劳动,但所得甚少。这就极大地挫伤了工人的积极性,使工人的生产潜力不能充分发挥出来,其结果是极大地限制了生产力的发展。

为了适应生产力发展和经营管理本身的需要,20世纪初,被西方称为“科学管理之父”的泰罗,在制造企业中创立了一整套科学管理制度,这就是人们所称的“泰罗制”。泰罗主张在企业管理中,要用精确的调查研究 and 科学知识来代替个人的判断,也就是要对产品的生产过程进行周密的观察、计量、分析和评价,制定各种标准,要求工人使用“标准”的工具,通过“标准”的动作,耗用不超过“标准”的时间来制造产品,并用这些标准来对工人的劳动成果进行评价和考核。泰罗倡导的这些管理方法,目的是要尽可能地提高劳动生产率。与这一管理方法相适应,在会计核算工作中,出现了标准成本的概念,并运用标准成本来对生产过程中的成本费用进行预算、控制和考核。具体做法是将实际成本与标准成本对比,找出差异,以便及时加以控制和实行考核。标准成本方法在编制企业预算和对工作效率的考核中,起到了很重要的作用。

此后,人们在实践中又发现,按成本与产量之间的关系即成本特性,可以将企业的全部成本划分为固定成本和变动成本两大类,以此来对企业的经济活动进行计划、控制和考核,更为客观合理。与此相适应,各种与成本划分有关的方法,例如成本—数量—利润分析方法、变动成本计算法以及弹性预算编制方法等,也应运而生。这就为构建管理会计的理论和方法体系打下了一定的基础。

泰罗制的推行使当时美国的劳动生产率大大提高。但泰罗制仍有局限性,主要是它只注意到提高各种生产作业的效率,降低生产成本,而对如何有效地调动工人的劳动积极性,全面有效地提高整个企业的生产效率方面,则考虑不够。工人的劳动变得紧张而又单调,不得不整天在生产现场疲于奔命。这又引起工人的不满,从而影响到生产效率的提高。

为了平息工人们日益增长的不满情绪,专门研究人的行为、动机和需要的人际关系学说便逐渐形成了。这一学说的代表人物梅奥等人主张应用心理学、社会学等方面的研究成果来研究人的行为的规律性,并将其研究结果应用到企业管理上。这一学说的主要目的是缓和劳资之间的紧张关系,改善人与人之间的关系,激发工人的劳动积极性,从而使劳动者个人的目标同企业的目标尽量一致起来。这一学说还建议资本家在管理企业时,可以适当将一部分权力和责任下放给各级、各部门,并实施目标管理,尽可能听取和采纳下级对企业经营管理活动的意见。这就产生了一定程度上和一定范围内的分权管理形式。会计工作为了适应企业经营管理上的这一变化,逐渐地形成了责任会计等理论和方法。责任会计的出现,是企业管理形式发生变化的结果,也是人际关系学说(后来发展成为行为科学)在会计工作

上的应用,同时,也是传统会计在吸收了管理科学和行为科学的基本原理后所建立起来的管理会计特有的理论和方法。责任会计的理论和方法的建立大大丰富了管理会计的理论和内容。

2. 从西方企业组织形式的演变看管理会计的形成

西方资本主义国家的企业组织形式主要可分为三大类:独资企业、合伙企业 and 公司企业。在资本主义产生初期,企业经营的主要形式是前两种类型,即独资企业形式和合伙企业形式。这两种类型企业的共同特点是:业主既是企业的所有者,又是企业的经营者,也就是说,业主既拥有企业的所有权,又拥有企业的经营权。这样,企业的所有权和经营权是统一的。又由于这两种类型企业拥有的人数较少,生产规模不大,经营业务也不复杂,因此,传统会计的记账、算账、报账等工作,能够满足这两种类型企业的日常经营管理的需要。

随着经济的迅速发展,企业生产规模不断扩大,企业所需的资金需求量也不断增大。为适应这一形势发展的要求,股份公司组织形式迅速发展起来,并在资本主义经济中占据了重要地位。股份公司的特点是其所有者是股票的持有者——股东,股东拥有对股份公司的所有权。但由于股东分散在全国甚至世界各地,他们不可能,也无兴趣和必要都参与公司日常的经营管理,因而由全体股东召开大会,选举出董事会,并由董事会聘任总经理来执掌公司的日常经营管理权。这样,在股份公司组织形式下,股东拥有公司的所有权,以总经理为代表的公司各级管理人员拥有公司的经营管理权。这样就形成了所有权和经营权的分离。

所有权和经营权的分离,对会计提出了特殊要求。一方面,会计要为企业外部的股东以及与企业有利害关系的机构、团体和个人提供详尽反映企业过去已经发生的经济活动情况的财务报表,以满足他们各方面的需要;另一方面,会计又要为以总经理为首的公司内部各级管理人员提供经营管理所需要的信息资料。这样,传统的会计便分为两个分支——财务会计和管理会计。提供财务报表,反映企业的经营情况,主要为企业外部有经济利害关系的机构、团体和个人等服务的会计,称为财务会计(Financial Accounting)。这些机构、团体和个人有:投资人(即股东)、银行及其他债权人、税务机构、证券管理机构以及潜在的投资人等。以适应企业经营管理需要,从各方面提供信息资料,为企业内部管理服务的会计,称为管理会计。

由此可见,管理会计是以会计学和管理学为基础,以提高经济效益为目的,以一系列特定的技术、方法为手段,向企业管理当局提供与规划、决策、控制和考核等有关的的信息的信息系统。它是在企业所有权和经营权相分离之后,为适应企业内

部管理的需要而形成的与传统会计有所区别的一个新的会计分支。

二、管理会计的发展

第二次世界大战后,随着经济的不断发展,西方的企业组织发生了较大变化:企业的生产规模越来越大,企业的人员不断增加,企业的机构由一个地区扩展到若干地区,由国内扩展到国外,出现了众多的跨国公司。跨国公司的出现,使企业之间的激烈竞争由国内转向了国际,世界范围内的经济竞争加剧了。

鉴于经济的发展和竞争的加剧,传统的管理方式已不能满足管理的要求,因而产生了现代化管理。现代化管理是一整套管理理论和方法的总称,它的主要特征可以归纳为以下几个方面:

- (1)适应市场需要,以销售为中心开展管理工作,加强竞争意识,不断开拓市场。
- (2)实行专业化协作生产,打破部门、行业、企业之间的界限,通过协作关系,使各企业形成一个有机的系统。
- (3)在管理方法上,定性分析与定量分析相结合。
- (4)广泛使用电子计算机进行日常的经营管理工作。
- (5)重视调动劳动者和上下左右各部门的工作积极性,最大限度地提高劳动生产率。

企业为了在激烈的市场竞争中求得生存和发展,同时为了适应现代化管理的要求,客观上对会计工作提出了更高的要求,至少要求加强两方面的工作:一方面,由于企业经营规模不断扩大,需要运用会计手段加强对企业经济活动的管理,进行内部控制和考核;另一方面,由于竞争日益加剧,市场行情变化莫测,企业需要加强预测、决策工作,要求会计工作提供管理上所需要的有关预测、决策等方面的信息资料。这两方面的工作是传统的记账、算账、报账的财务会计所难以胜任的。这就必然刺激和加速具有预测、控制、决策、分析和考核等职能的为企业内部管理服务的管理会计的进一步发展。特别是随着科学技术的飞速发展,社会科学和自然科学的各个学科的不断发展和相互渗透,各种数学方法(如运筹学、数理统计学),行为科学和电子计算机等广泛应用于管理会计,使管理会计逐渐发展成为具有一定基本理论和专门方法的新的会计分支。

进入 20 世纪 70 年代后,管理会计在世界范围内进一步发展,其理论和方法(比如预算控制、责任会计等理论和方法)不仅应用于制造企业和服务性行业等,而且还应用于各种非营利组织。这使得管理会计在经济活动中所发挥的作用越来越大。

此外,西方国家的各种管理会计组织的建立、职称的设定和刊物的发行,对管理会计理论和方法的不断丰富、发展和完善,起到了极大的推动作用。

在美国,美国会计师协会(NAA)、美国会计学会(AAA)等主要的会计组织下面,都设有致力于研究和推动管理会计发展的管理会计协会。在美国,公认的会计职称有两种:注册管理会计师(CMA)和注册会计师(CPA)。二者之间的差别是,注册管理会计师主要从事企业内部的各种咨询、审计工作,为企业领导人员的决策出谋划策;而注册会计师则是一种独立的职业,受企业委托,对企业的各种财务报表进行独立、客观、公正的审计,并对审计结论承担法律责任。

在我国,从20世纪70年代末才开始逐渐引进、介绍管理会计知识。随着对外开放的深入,国际经济交往不断增多,有关管理会计的知识在我国很快得到传播,其理论和方法已逐步应用于工作实践。广大会计工作者在全面学习和掌握管理会计的基础上,根据我国国情,加以应用,为提高企业的经营管理水平,提高企业经济效益,做出了应有的贡献。

总而言之,管理会计的形成和发展是经济发展的必然产物。它丰富了会计科学的内容,扩展了会计的职能,使会计在经济管理中发挥着越来越大的作用。

第三节 管理会计的基本假设

管理会计的基本假设是管理会计人员为实现管理会计目标,对某些未被确切认识的管理会计现象,以客观事实为依据而做出的合乎情理的判断。这些未被确切认识的管理会计现象之所以存在,主要原因是存在一些无法正面予以论证的事物,因而只能事先确定一种假设。如果对这种假设并无令人信服的反证足以证明它的错误,则假定这种假设可以成立。

管理会计的基本假设是研究管理会计其他基本理论的基础,是构建管理会计基本理论框架体系的基础。在我国,学术界对管理会计的基本假设的探讨不多,认识也不统一。综合各家之言,参考财务会计的基本假设,我们认为,管理会计应建立以下基本假设。

一、会计主体假设

会计主体是会计为之服务的特定单位。这个特定单位,既可以是某一个企业、

事业、团体、组织及其内部独立核算的单位,也可以是需要编制合并会计报表的企业集团。会计主体强调的是一个会计为之服务的经济实体,而不是一个法人实体。会计主体与法人实体并不是同一概念。它们之间的关系是:法人实体必然是会计主体,而会计主体不一定是法人实体。比如:企业内部独立核算单位,可以是会计主体,但它并不是法人实体;企业集团可以是会计主体,因为要编制合并会计报表,但它却不是法人实体。

确立会计主体假设,实际上是确立管理会计工作对象运作的空间范围,也就是我们常说的“实体概念”。离开了“实体概念”,管理会计就失去了为之服务的特定对象,管理会计工作也就失去了意义和作用。

二、持续经营假设

持续经营是指企业的生产经营活动将按照既定的目标持续下去,在可以预见的将来,企业不会面临破产或清算。如果企业因破产、经营期限到期、被兼并、被撤销等各种原因而不再持续经营,那么,企业就不复存在,管理会计工作也就失去了为之服务的特定对象。

持续经营假设的更深层次意义还在于:管理会计工作的重心是面向未来,为企业未来的经济活动提供规划、决策、控制和考核等所需的信息资料。因此,企业只有持续经营,管理会计才有可能发挥其应有的作用。

三、会计期间假设

会计期间是指为会计主体持续不断的经营活动所确定的起讫期间。管理会计中的会计期间假设,实际上就是对管理会计工作在运行时间上的界定。管理会计的工作重点是为企业内部各级管理人员服务的。企业内部的管理要求多种多样,管理会计必须适应这些多种多样的要求。表现在会计期间的划分上,管理会计必须更具有灵活性。例如,为了加强企业内部管理,强化内部控制,管理会计提供信息的期间可以在财务会计期间的基础上,再短到1旬、1周、1天等;为了满足企业筹资、投资等活动的需要,管理会计提供信息的期间可以长到3年、5年、10年等。

四、货币时间价值假设

货币时间价值是指等量的货币在不同时点上具有不同的价值,其基本原理是,货币拥有者放弃现在使用货币的机会而进行投资,按投资时间的长短而计算报酬。

管理会计是为企业管理人员提供与未来经济活动相关的决策所需的信息资料的。未来的经济活动尚未发生,且涉及的时间较长(如几年、十几年等),所以,管理会计在提供决策者所需的信息资料时必须要考虑货币的时间价值。

五、成本划分假设

此处的成本划分是特指按成本特性(指成本总额与数量之间的一种依存关系,详见本书第二章)将全部成本划分为固定成本和变动成本。按成本特性划分成本,是管理会计的大多数方法应用的基础。应当说,管理会计的诸多原理和方法都是建立在按成本特性划分成本的基础之上的。例如,本—量—利分析、短期经营决策分析、弹性预算编制方法、标准成本制定、责任会计等,都涉及按成本特性划分成本。

成本划分之所以是一种假设,是因为这种划分带有一定的限制条件,如“在一定范围内”这个假设条件下才成立,超出“一定范围”,固定成本和变动成本本身也会发生变动。此外,对实务中大量存在的混合成本,要采用一定的方法进行分解,这种分解是带有一定主观随意性的,不可能划分得十分准确。

第四节 管理会计的对象

管理会计的对象有两层涵义:一是管理会计学作为一门学科的研究对象,包括管理会计的基本理论、基本方法、与其他学科的关系、今后的发展前景等;二是指管理会计作为一项工作的对象。本书讨论的是管理会计工作的对象。

研究和确定管理会计对象,有助于人们认识管理会计的本质,有助于确定管理会计的地位和工作范围,有助于确定管理会计的方法体系。

从已掌握的国外资料来看,专门对管理会计对象进行研究的著述很少。20世纪80年代初期,管理会计被引进我国后,我国学术界就开始研究管理会计对象,但研究成果不多,认识也不统一。

围绕管理会计对象问题,学术界形成了以下几种主要观点:

1. 现金流论

这种观点认为,现金流动是现代管理会计这一特定领域有关内容的集中和概括。其理由是:为适应现代化管理的需要,企业会计的工作重点转向现金流动分