

中国科学院规划教材·会计学及财务管理系列



管理会计

(第二版)

主 编 周 航 徐 晶
副主编 乔金杰 哈今华



科学出版社

013071039

F234.3-43
27-2

第十一章

中国科学院规划教材·会计学及财务管理系列

管理会计

(第二版)

主编 周航 徐晶

副主编 乔金杰 哈今华



北航

C1680265

科学出版社

北京

F234.3-43

27-2

0130170810

内容简介

本书从管理会计属性与功能出发,从信息提供、决策支持、评价控制三个方面整合与架构管理会计的方法体系,同时对管理会计的理论要素与理论框架进行了较为系统的探讨。在信息提供部分主要展示管理会计成本性态分析、成本动因分析、变动成本法、作业成本法以及本量利分析的内容;在决策支持部分集中阐述管理会计短期与长期决策的理论与方法;评价控制部分则包括成本控制、预算控制、责任会计与战略执行、评价的理论与方法。本书从体系上解决了执行性管理会计、决策性管理会计与战略管理会计之间的整合问题,同时也找到了管理会计的本质属性、基本功能与应用方法之间的内在关系,并以其内在的逻辑关系作为整合管理会计方法体系的依据。

本书体系完整、内容充实、逻辑严密,适合财务、会计和管理学专业的本科生、研究生以及对管理会计的理论和方法有兴趣的实际工作者使用。

图书在版编目(CIP)数据

管理会计/周航,徐晶主编.—2版.—北京:科学出版社,2013

中国科学院规划教材·会计学及财务管理系列

ISBN 978-7-03-037441-7

I. ①管… II. ①周…②徐… 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(2013)第 094250 号

责任编辑:陈亮 张宁/责任校对:李莉

责任印制:徐晓晨/封面设计:蓝正设计

科学出版社出版

北京东黄城根北街16号

邮政编码:100717

<http://www.sciencep.com>

源海印刷有限责任公司印刷

科学出版社发行 各地新华书店经销

*

2007年10月第一版 开本:787×1092 1/16

2013年5月第二版 印张:19 1/2

2013年5月第十次印刷 字数:442 000

定价:39.00元

(如有印装质量问题,我社负责调换)

《会计学及财务管理系列教材》 编委会

顾问 于玉林 郭复初

主任 唐现杰

委员 (按姓氏笔画排序)

王福胜	龙云飞	任秀梅
刘东辉	孙长江	宋 明
张德刚	李玉凤	邱玉兴
陈丽萍	梁静溪	谭旭红



丛书总序

2007年5月,黑龙江省高校会计学教师联合会组织编写的《会计学及财务管理系列教材》由科学出版社出版发行,该系列教材是中国科学院规划教材。其中,《基础会计学》、《高级财务会计》、《会计制度设计》、《财务管理》、《财务通论》被评为普通高等教育“十一五”国家级规划教材,并获得省级优秀教学成果一等奖;《基础会计学》、《财务管理》分别获得黑龙江省第十四届社科成果一等奖、二等奖。该系列教材的再版,是在原系列教材的基础上结合近几年国内外会计及财务管理领域理论、方法及应用的变化和教学内容、教学方法改革的需要,在保持原教材特色与优点的前提下,对会计学及财务管理专业领域的技术方法、阐述内容进行全面修订而形成的系列新作。

针对普通地方高校培养应用性、复合型人才需要的《会计学及财务管理系列教材》自出版至今,重印了多次,取得了很好的社会反响。该系列教材已成为哈尔滨商业大学、哈尔滨工业大学、东北农业大学、东北林业大学、东北石油大学、黑龙江大学、黑龙江八一农垦大学和黑龙江科技学院等多所高校经济管理类专业学生的专业课指定教材、硕士研究生入学考试教材,同时作为会计学和财务管理专业课教材,被国内多所高校选用。各高校的教师和同学在使用给予了该系列教材一致好评,认为该系列教材不仅详细地介绍了理论知识、专业技术,而且运用大量的案例将晦涩的理论知识变得易于理解和掌握,可以说很好地将理论与实践结合了起来,填补理论空白的同时,为学生日后的实践提供了很好的指导。越来越多的高校选择该系列教材作为经济管理类专业学生的指定用书。

虽然该系列教材自出版以来取得了一定的成绩,但是我们清楚地知道仍有很多地方需要修订及进一步完善。21世纪的前10年中,会计学及财务管理领域的发展日新月异,无论是国际、国内的理财环境,还是会计学及财务管理运用的具体方法都有了翻天覆地的变化,这也对会计学及财务管理的学习提出了更高的要求。在这样的大环境下,我们绝对不敢停下前进的步伐,必须紧跟发展的大潮,把握发展的方向,紧扣发展的脉搏,为会计学及财务管理的发展贡献力量,并为提高会计学及财务管理的教学质量而努力。各界同仁的支持与肯定就是我们发展的原动力,各方的质疑声更是我们改正的明镜,在各个方面的共同作用下,我们一定会越走越好。我们再版该系列教材的目标就是为了更好地为各位教师、同学服务,你们的满意就是对我们最大的肯定。

在再版《会计学及财务管理系列教材》的过程中,我们虽然搜集了大量的素材,作了

《会计学及财务管理系列教材》的再版，借鉴和参考了国内外许多专家学者的研究成果，在此一并表示感谢！

陳明志

2011 年 6 月

第二版前言

21 世纪的竞争是全球化的竞争。随着我国经济社会的发展、经济体制改革的进一步深入,管理会计的应用日益成为我国企业应对全球化竞争的内在需求。我国资本市场的发展需要规范以对外报告为主的财务会计,但资本市场的繁荣更加需要先进的以对内管理为主的管理会计。管理会计职能充分发挥的社会和经济环境正在形成。进入战略管理会计发展阶段的管理会计,以竞争力为导向,以构筑企业的核心竞争力为目标,不仅强化了其原有的成本控制、预测决策、考核评价职能,而且以战略管理的视角、以作业成本法和平衡计分卡等新技术支持全球竞争环境下的企业经营管理,为企业在全球化竞争中胜出提供会计管理的方法。以支持战略管理、适应竞争需要为特征的管理会计呈现出专业化、职业化、国际化的发展趋势,其必将在我国经济建设中发挥出更大的作用。

将西方管理会计理论及技术与我国企业的经营管理实践相结合,将学术界的最新理论成果迅速转化为企业的生产实践,形成符合我国国情的管理会计理论和解决我国企业实际问题的方法,这需要大量的管理会计人才,需要进行广泛而深入的管理会计教育。在经管类高等教育体系中不仅应将管理会计作为会计学专业的主干课程设置在教学计划中,还应在其他相关专业中开设管理会计课程,力争让更多的学生了解并掌握管理会计的理论与技术。只有让这些企业未来的管理者意识到管理会计在企业未来生存发展中所能起到的重要作用,他们才会在今后的工作中促进管理会计在预测、决策、规划、控制中作用的发挥,才会真正使管理会计的理论与技术应用于我国企业的自身实践。为此需要编写与之相适应的教材以满足管理会计教育的需要,支持管理会计人才培养目标的实现。

本书第二版的编写中仍然侧重于满足本科教学的需要,同时兼顾研究生教学。教材中涉及的管理会计最新发展以及关于管理会计理论问题的探讨,可以开阔本科生的视野,使得本科生可以高屋建瓴地学习和理解管理会计的理论和方法。本教材吸收管理会计的最新内容,从管理会计信息提供、预测决策、控制评价的基本功能出发整合管理会计的方法体系,便于学生基于管理会计的功能理解与掌握管理会计的思维方式与技术方法。本书第二版侧重于管理会计方法的应用,以及运用管理会计解决企业经营管理实际问题的能力培养。为提高学习效率和巩固所学的知识,各章均增加了相应的思考题、练习题,还增添了典型案例。本书的第二版,力求以简练的语言、直观的图表以及说明性较强的示例,对管理会计的先进思想、主要内容、实用技术进行系统介绍,力图使读者

能够用最少的时间与精力,最容易、最便捷的方式,掌握管理会计的知识精华与方法要旨,并能迅速用于企业的生产经营管理实际。

本书第二版由周航、徐晶共同主编。本书的第二、四、八、九章由周航(哈尔滨商业大学)编写,第一、十、十一章由乔金杰(齐齐哈尔大学)编写,第三、五章由徐晶(哈尔滨商业大学)编写,第六、七章由哈金华(哈尔滨商业大学)编写。

尽管本书第二版在出版社的文案编辑、排版专员和校对人员的帮助下,进行了系统的文字、数字、格式和图表的校对与修改,但是百密一疏,也许尚存在不妥之处。另外本书在对管理会计理论认识的正确性、内容构成的完善性、体系建构的合理性方面,也可能存在不当之处,敬请专家与读者鉴定、批评与指正。

编者

2013年2月

第一版前言

管理会计基于企业经营管理的实际需要而产生,受管理科学及其他相关学科的理论与技术滋养而发展,其方法不断丰富,职能不断延展,目标不断提升,从以成本控制为主要功能、以提高企业生产效率为主要目标的执行性管理会计发展到注重预测、决策与责任考评,以提高企业经济效益为目标的决策性管理会计,目前正进入以适应环境变化、支持企业战略管理为特征,以提升企业核心竞争力为目标的战略管理会计的发展新阶段。管理会计从诞生之日起就在企业管理中发挥着重要的作用,进入战略管理会计发展阶段的管理会计不仅强化了其成本控制、预测决策、考核评价的职能,而且以战略管理的视角、以作业成本法和平衡计分卡等新技术支持适应环境变化的权变管理和不断完善、流程再造的质量管理,从而成为企业全球化竞争中的重要会计管理思维与技术。

在我国经济飞速发展、企业信息化程度日益提高、全球竞争愈演愈烈的今天,管理会计在中国企业中的应用格外具有意义。在全球化竞争的形势下,中国经济要保持持续发展,中国企业要做大做强,必须强化管理,实施成本领先战略,进行价值链优化,发掘和保持竞争优势,而这正是管理会计的功能和作用之所在。

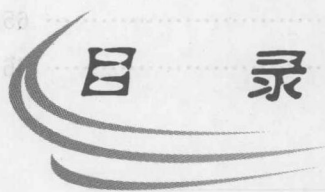
本教材试图同时兼顾本科教学与研究生教学,并侧重于满足本科教学的需要。教材中涉及的管理会计最新发展以及关于管理会计理论问题的探讨,可以开阔本科生的视野,使得本科生可以高屋建瓴地学习和理解管理会计的理论和方法。本教材吸收管理会计的最新内容,从管理会计信息提供、预测决策、控制评价的基本功能出发整合管理会计的方法体系,便于学生基于管理会计的功能理解与掌握管理会计的思维方式与技术方法。

全书包括管理会计的基本理论探讨(分为两章)、提供信息的管理会计(分为三章)、决策支持的管理会计(分为两章)、控制评价的管理会计(分为四章)四部分。本书由周航(第一、二、四、八、九章)、徐晶(第三、五章)、哈今华(第六、七章)、王玉翠(第十、十一章)共同执笔。

由于管理会计正处于变革与发展时期,理论的探讨和方法的充实都在进行之中,加之编者水平有限,因此本教材在管理会计理论认识的正确性、内容的完善性、体系的合理性方面尚有一些问题,敬请专家与读者鉴定、批评与指正。

编者

2007年3月



丛书总序

第二版前言

第一版前言

第一章

管理会计的产生与发展	1
第一节 现代管理会计的形成	1
第二节 现代管理会计向战略性管理会计的发展	6
本章小结	15
复习思考题	15

第二章

管理会计基本理论的讨论	16
第一节 对于管理会计的基本认识	16
第二节 管理会计的特点及与其他学科的关系	21
第三节 管理会计的基本理论体系	28
第四节 管理会计的方法体系	38
本章小结	42
复习思考题	42

第三章

成本性态分析和变动成本计算	43
第一节 成本性态分析	43
第二节 成本性态分解	49
第三节 变动成本计算法	55

本章小结	65
复习思考题	66

第四章

作业成本管理——作业成本法	68
第一节 作业成本法及其产生的背景	68
第二节 作业成本法的要素与程序	75
第三节 成本动因选择与作业管理	82
本章小结	89
复习思考题	89

第五章

本量利分析	91
第一节 本量利分析概述	91
第二节 保本、保利分析	95
第三节 利润敏感性分析	109
本章小结	115
复习思考题	115

第六章

短期经营决策	118
第一节 经营决策的相关成本与一般程序	118
第二节 生产决策	121
第三节 定价决策	135
第四节 存货决策	143
第五节 质量决策	155
本章小结	163
复习思考题	163

第七章

长期投资决策	165
第一节 长期投资决策的相关因素	165

第二节 长期投资决策的主要方法	176
第三节 长期投资决策的敏感性分析	182
第四节 长期投资决策的战略性思考	185
本章小结	188
复习思考题	188

第八章

预算管理	190
第一节 预算管理概述	190
第二节 预算编制方法	202
第三节 责任预算控制	209
本章小结	218
复习思考题	219

第九章

成本控制	221
第一节 标准成本系统概述	221
第二节 标准成本差异的计算与分析	229
第三节 成本控制的其他方法	240
本章小结	250
复习思考题	250

第十章

责任会计	252
第一节 责任会计概述	252
第二节 责任中心的建立	257
第三节 内部转移价格	264
第四节 责任中心业绩考评	269
本章小结	273
复习思考题	273

第十一章

11.1	战略绩效评价——平衡计分卡	275
11.1.1	第一节 平衡计分卡概述	275
11.1.2	第二节 平衡计分卡的编制	279
11.1.3	第三节 平衡计分卡评价体系的运用	291
11.2	本章小结	296
11.3	复习思考题	296

参考文献	298
------	-----

第一章

管理会计的产生与发展

管理会计是一门新兴的会计学科,其与财务会计并存,成为现代企业会计的重要组成部分。从管理会计的产生背景与发展历程可以看出,管理会计是市场经济不断发展的产物,也是会计学科与管理科学密切配合,在管理科学的滋养下不断成长的必然结果。

管理会计的形成与发展经历了两大阶段——执行性管理会计阶段和决策性管理会计阶段,目前已经进入了第三个重要发展阶段——战略管理会计发展阶段。

本章将追溯管理会计的发展过程,分析管理会计的演变方向,描述管理会计形成与发展的经济形态和市场环境,研究不同发展阶段的管理会计的基本特点与主要内容,探讨企业经营管理实践与科学对管理会计形成与发展的影响。

【重要概念】 执行性管理会计 决策性管理会计 现代管理会计 战略管理会计

第一节 现代管理会计的形成

传统管理会计只包括执行性管理会计的内容,而现代管理会计在执行性管理会计的基础上,进一步增加了决策性管理会计的内容。因此,现代管理会计经过执行性管理会计与决策性管理会计两个发展阶段,从传统管理会计演变为现代管理会计。从总体上看,现代管理会计是第二次世界大战以后社会经济条件变化、科学技术与现代管理科学的发展相结合的产物。

一、执行性管理会计产生

管理会计萌芽于 20 世纪初,在此之前社会经济发展水平还不太高,市场不够发达,企业的规模也不大,其组织形式多为独资或合伙方式,所以企业的内外部关系较为简单。企业的经营者通常凭着自己的智慧和经验就可以管理好企业,所以对会计在管理方面的职能没有什么专门的要求。20 世纪以来,社会经济和科学技术有了很大的发展,生产工艺日益复杂,企业的规模不断扩大,公司制的企业组织形式日益普遍,企业的所有者与经营者都认识到企业的生存与发展不仅取决于产品产量的多少,更取决于产品成

本的高低。传统的经验管理难以对企业的生产经营活动进行有效控制,难以对产品成本的降低发挥有效的作用,于是泰罗科学管理应运而生,而泰罗科学管理对会计管理信息及成本控制方法的需求,又进一步导致执行性管理会计的产生。执行性管理会计是一个以泰罗科学管理学说为基础形成的、满足企业内部管理需要的会计信息系统。

泰罗科学管理学说强调对动作和时间的研究,对生产过程的各个方面进行严格的标准化。其核心是强调提高生产效率和工作效率,要求企业把生产经营中一切可以避免的损失和浪费尽可能缩减到最低的限度,为了实现这个目标,在管理上要求实行“最完善的计算和监督制度”。泰罗科学管理学说采用最适当的工作方法,实现最完善的计算与监督,在生产时间、动作研究的基础上,制定出在一定客观条件下被认为有可能实现的最有效率的标准,并要求严格按照标准执行,不允许出现时间与材料的任何浪费。

随着泰罗科学管理的推行,为了配合科学管理的实施与企业生产效率的提高,在会计领域产生了标准成本、预算控制和差异分析等方法,这是管理会计早期的内容,是执行性管理会计的主要方法。这些内容、方法所支持的企业管理职能与传统的会计系统的功能截然不同,致使管理会计从原有的、单一的会计系统中分离出来,成为与财务会计并列、共存,既相互联系又相对独立的一个会计分支。

把标准成本、编制预算和差异分析纳入会计体系中,促进企业用较少的材料生产出较多的产品,表现为材料利用率的提高;用较少的工时生产出较多的产品,表现为劳动生产率的提高;用一定的生产设备生产出较多的产品,表现为设备利用率的提高。材料利用率、劳动生产率、设备利用率的提高,其综合表现就是生产成本的降低,而成本的降低则意味着生产经济效果的提高。可见,以泰罗科学管理学说为基础形成的执行性管理会计,对促进企业提高生产效率和生产经济效果是大有裨益的。同时也可以看出,企业经营环境与管理需求以及经济管理理论的发展与实践需要,是执行性管理会计产生的根源。

执行性管理会计的基本特点是在企业经营方针、基本决策等重大问题已经确定的前提下,协助企业解决执行中如何提高生产效率和生产经济效果的问题。而生产效率和生产经济效果的高低,通常可借助于投入与产出(消耗与成果)的对比关系来表现。因此,成本控制和提高生产效率是执行性管理会计的基本特征。

二、执行性管理会计的内容与方法

标准成本、预算控制和差异分析是执行性管理会计的代表性方法,它们构成了管理会计早期的内容。

所谓标准成本,是指于产品投产前,严格按照科学的方法制定其工、料消耗标准,以此为基础,形成产品标准成本中的材料标准成本和人工标准成本。

把单纯的事后成本计算发展为成本计算与成本控制相结合,使成本计算为成本控制服务,即把为配合 20 世纪初期泰罗科学管理学说的广泛实施而形成的“标准成本系统”引进会计体系,这开创了会计直接服务于企业管理的一条新路,成为管理会计中执行性管理会计的一个组成部分。当然,利用“标准成本系统”进行成本控制,其控制的范畴只限于“制造成本”,在产品投产以后按照设计标准进行成本控制,以降低产品的制造成

本。标准成本系统在制造领域中有效的成本控制作用,使其在现代管理会计中仍占有一席之地。

预算控制当时主要用在费用方面,即事先按期间编制制造费用预算,并算出制造费用的标准分配率,再据以确定产品标准成本中的制造费用标准成本。这样,产品构成的三个成本项目——材料、人工、制造费用在产品投产前,就对其消耗水平确定了具体的目标和要求。

差异分析是指于一定期间终了,对工、料消耗脱离标准,费用开支脱离预算所形成的偏差进行具体分析,查明差异形成的原因和责任,借以对有关方面的工作成果进行全面的考评,并促使他们采取有效措施,针对存在的问题进行改进。

不难看出,上述三个方面是会计为配合泰罗科学管理学说的广泛实施,把严密的事先计算引进到会计体系中来,实行事先计算、事中控制和事后分析相结合,这是会计在计算和监督方面所取得的重大职能进展,是会计发展史上的一个重要里程碑,也是会计分化为财务会计与管理会计的开始。

三、执行性管理会计的缺陷

第二次世界大战以后,科学技术的日新月异带动了社会生产力的迅猛发展,市场经济出现了许多新的特点:一是现代科学技术大规模应用于生产,使生产得到迅速发展;二是跨国公司大量出现,企业的规模越来越大;三是生产经营日趋复杂,新产品不断出现,市场竞争日益激烈,企业资金利润率下降。这一时期,企业借助科学技术规模化发展与企业在竞争中落马倒闭并存。这些新的条件和环境,使企业管理者逐步认识到,企业要发展就必须实现企业管理现代化。这一方面要求企业的内部管理更加科学、合理;另一方面又要求企业具有灵活反应和高度适应的能力,否则就要在激烈的竞争中被淘汰。

这种经济发展的新形势让泰罗科学管理学说无法适应。首先,泰罗科学管理学说着眼于对生产过程进行科学管理,把重点放在通过对生产过程的个别环节、个别方面的高度标准化,为尽可能提高生产和工作效率创造条件。但对企业管理的全局、企业与外部的关系则很少考虑。这种理论在当时的历史条件下是可行的,在新的情况下就显得有些本末倒置。其次,泰罗科学管理学说不把人当做具有主动性、创造性的人,而是把人当做机器的附属品,认为只有严格管理才能提高效率,使广大工人处于消极被动和极度紧张的状态,因而不可能取得应有的效果。正是由于泰罗科学管理学说存在这两个方面的根本性缺陷,所以不能适应第二次世界大战后市场经济发展的新形势和新要求,最终被现代管理科学所取代。

适应泰罗科学管理学说需要而产生的执行性管理会计,也因无法满足现代管理科学的实践需要而面临充实、发展的迫切问题。从20世纪初至20世纪50年代形成的管理会计,由于这一时期经历了第一次世界大战和第二次世界大战,社会物资缺乏,供不应求,企业的产品生产出来后不愁没有销路,以卖方市场居主导地位,企业之间的竞争并不激烈,企业对客观外界经济环境的分析、研究并不十分重视,因而企业与外界关系的有关问题在执行性管理会计体系中并没有得到应有的反应。企业管理只存在提高生产效

率的问题,而无选择经营策略与方向的问题。因此,执行性管理会计只需考虑如何高效执行既定的经营方针,而无需考虑如何制定正确的经营策略。市场经济形势的转变和竞争的需要使得泰罗科学管理学说被现代管理科学所取代,与之相配合的是执行性管理会计向决策性管理会计的发展。

四、决策性管理会计的形成

决策性管理会计的产生是现代管理会计形成的关键标志,它是以决策会计和执行会计为主体,以提高经济效益为核心,帮助企业管理者做出各种专门决策的一整套信息处理系统。

在决策性管理会计形成的时代,企业的经营管理方式发生了重大的变化。现代管理科学吸收了行为科学的研究成果,在企业管理中努力调动企业员工的主观能动性,激励员工提高产品质量、降低产品成本、扩大企业盈利的积极性。现代管理科学在企业管理中广泛推行职能管理,强化企业内部控制,利用计算机技术为量化管理提供保障。在决策性管理会计中应用较多的运筹学、行为科学和决策理论,可以在很大程度上克服泰罗科学管理学说的重要缺陷,能较好地适应第二次世界大战后市场经济发展的新形势,因而在企业管理中得到了广泛而有效的运用。

运筹学主要包括数学规划、排队论、库存论、对策论、生产计划与控制、质量控制、图论与网络、模拟学、质量控制、管理信息系统、部门间联系平衡的经济数学模型等各个专门领域。它应用现代数学和数理统计学的原理和方法,建立了许多数量化的管理方法和技术,可用来帮助管理人员按照最优化的要求,对企业极为复杂的生产经营活动进行科学的预测、决策、规划和控制,促使企业的生产经营实现最优运转,从而大大提高企业管理的科学化、现代化水平及其竞争能力。

行为科学主要是应用心理学、社会学等方面的研究成果来研究人的各种行为的规律性,分析人产生各种行为的客观原因和主观动机的一门科学。它强调做好人的工作,改善人与人之间的关系,引导、激励人在生产经营中充分发挥主动性、积极性。

决策理论认为管理的重心在决策,管理就是决策,决策贯彻于管理的全过程。决策就是根据主要的决策目标,在多个备选方案中选择最令人满意的方案。

按照运筹学、行为科学和决策理论的原理和方法来管理规模较大的现代化企业,可以有效地消除管理工作中的主观随意性,把合理的组织安排和使用人力、物力、财力,建立在科学的决策与具有激励性的控制的基础上,从而提高企业的管理水平和经营效率,实现企业最大的经济效益。

现代管理科学的形成和发展,在理论上对决策性管理会计的形成和发展起到了奠基和指导作用,在方法上给予了决策性管理会计现代化管理方法和技术的支持与滋养,从而使原有的执行性管理会计面貌焕然一新,展示出预测、决策及考评的新职能,呈现出注重决策、注重人的行为影响的新特征。

由于决策性管理会计形成阶段的市场竞争日趋激烈,企业必须重视市场调查与预测,进行生产与经营的决策,从单一品种的大批量生产转变为多品种小批量的生产,以提高企业的竞争能力。