



中央财经大学成人高等学历系列教材

管理会计学

GUANLI KUAIJIXUE

● 主编 祁怀锦 杨金观

中国社会科学出版社

中央财经大学成人高等学历系列教材

管理会计学

GUANLI KUAIJIXUE

● 主编 祁怀锦 杨金观

中国社会科学出版社

(京)新登字 030 号

图书在版编目 (CIP) 数据

管理会计学 / 祁怀锦, 杨金观主编. —北京: 中国社会科学出版社, 1999.6

ISBN 7-5004-2450-7

I. 管… II. ①祁… ②杨… III. 管理会计-会计学
IV. F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (1999) 第 13055 号

中国社会科学出版社出版发行

(北京鼓楼西大街甲 158 号)

新魏印刷厂印刷 新华书店经销

1999 年 6 月第 1 版 1999 年 6 月第 1 次印刷

开本: 850×1168 毫米 1/32 印张: 10.125 插页: 2

字数: 258 千字 印数: 1—5 500 册

定价: 18.00 元

前 言

管理会计学是从传统会计学中分离出来的，以强化企业内部经营管理、提高经济效益为根本目标的一门新兴学科。自它产生以来，在世界各国倍受青睐，在实际应用中取得了较好的效果。自 80 年代初引进我国以后，企业界应用管理会计也尝到过甜头。实践证明，市场经济越是发达，管理会计就越是重要。在我国建立社会主义市场经济体制的今天，顺应市场经济条件下现代企业管理的客观要求，财会人员学习管理会计，应用管理会计，已是迫在眉睫。正是在这一新的形势下，为了满足我校成人教育的需要，我们编写了《管理会计学》这本书。

本书根据成人教育的特点，系统地阐述了管理会计学的基本理论、基本原理和基本方法。除了作为我校成人教育教材外，本书也可作为广大财会工作者、财经专业学生学习管理会计用书。

本书由中央财经大学会计系祁怀锦、杨金观担任主编。全书共分九章，其中第一章由祁怀锦编写（第一节和第四节杨莉萍参加了部分编写），第二章、第三章、第四章由杨金观编写，第五章、第六章由谢军蓉编写，第七章、第九章由潘秀丽编写，第八章由高璐编写。全书由祁怀锦、杨金观总纂定稿。

由于编者水平有限，加之时间仓促，书中错漏之处在所难免，望广大读者批评指正。

编 者

1999 年 1 月 16 日

序

为全面贯彻落实《中国教育改革和发展纲要》，适应我国社会主义市场经济发展需要，根据国家教委《“九五”期间普通高等学校教材建设与改革的意见》的精神，我校组织了反映本校优势特点和符合成人教育教学需要的教材规划工作，并决定组织编写、出版“中央财经大学成人高等学历教育系列教材”。

中央财经大学是财政部直属的一所面向全国以经济学和管理学学科为主的大学，拥有一批在财政税收、金融保险、会计学、经济管理、经济信息、法律等学科享有盛誉的专家、学者。编写、出版“中央财经大学成人高等学历教育系列教材”，是面向21世纪为成人进行学历教育培养素质型人才而采取的主要教育改革措施之一，编者有较丰富的教学经验和较高的学术造诣，力求使教材能够反映该学科的基本理论体系，反映当代国内外经济学发展水平，紧密结合改革实践，符合成人教育的特点，处于学科学术前沿，富有创新精神。

“中央财经大学成人高等学历教育系列教材”主要供我校函授、夜大学、脱产全日制各相关专业使用，也欢迎岗位培训、职业教育、继续教育等社会各界选用。

《管理会计学》作为本系列教材之一，已经校教材编审委员会审定，书如有不妥，请读者指正。

中央财经大学教材编审委员会

1999年5月

目 录

第一章 管理会计概述	(1)
第一节 管理会计的形成与发展	(2)
第二节 管理会计的对象、职能和任务	(4)
第三节 管理会计的内容和程序	(8)
第四节 管理会计的特点和定义	(13)
第五节 管理会计与相关学科	(15)
第二章 成本习性与本、量、利分析	(18)
第一节 成本及其按经济职能分类	(18)
第二节 成本习性及其分类	(21)
第三节 混合成本及其分解	(27)
第四节 本、量、利分析法	(36)
第三章 变动成本法	(46)
第一节 变动成本法概述	(46)
第二节 变动成本法与全部成本法的区别	(48)
第三节 对两种成本法的评价	(57)
第四章 预测分析	(69)
第一节 预测分析概述	(69)
第二节 保本点的预测分析	(75)
第三节 利润的预测分析	(83)
第四节 销售的预测分析	(90)
第五节 成本的预测分析	(101)

第六节	资金需要量的预测分析·····	(108)
第五章	短期经营决策分析·····	(112)
第一节	短期经营决策分析概述·····	(112)
第二节	短期经营决策分析的方法·····	(121)
第三节	生产决策分析·····	(126)
第四节	定价决策分析·····	(145)
第五节	存货决策分析·····	(150)
第六节	风险型决策分析·····	(162)
第七节	不确定型决策分析·····	(167)
第六章	长期投资决策分析·····	(172)
第一节	长期投资概述·····	(172)
第二节	影响长期投资决策分析的因素·····	(173)
第三节	长期投资决策分析的专门方法·····	(190)
第四节	固定资产更新改造的决策分析·····	(198)
第五节	固定资产购买或租赁的决策分析·····	(207)
第六节	固定资产经济寿命分析·····	(211)
第七章	全面预算·····	(216)
第一节	全面预算概述·····	(216)
第二节	全面预算的编制·····	(219)
第三节	弹性预算·····	(233)
第四节	零基预算和滚动预算·····	(237)
第八章	成本控制·····	(241)
第一节	成本控制概述·····	(241)
第二节	事前成本控制·····	(247)
第三节	日常成本控制·····	(262)
第九章	责任会计·····	(279)
第一节	责任会计概述·····	(279)
第二节	责任中心·····	(283)
第三节	内部转移价格·····	(302)

附表一：1 元的终值表	(305)
附表二：1 元的现值表	(309)
附表三：1 元的年金终值表	(311)
附表四：1 元的年金现值表	(315)

第一章 管理会计概述

西方会计学家把会计和管理这两个主题巧妙地融为一体，创立了管理会计学。从此以后，现代会计学就分为财务会计学和管理会计学两大分支。财务会计和管理会计在企业里在各自侧重的领域发挥着日益重要的作用，受到人们的高度关注。管理会计这个新兴学科的出现及其应用，为企业内部管理注入了活力，提供了强有力的管理手段。我国正在建立市场经济体制，我国企业正在建立现代企业制度，我国正在千方百计地想搞活国有大中型企业，这一切的一切都需要加强企业内部管理。然而，企业内部管理正是我国的薄弱所在。在市场经济的环境中，在现代企业制度的规范下，要搞活国有企业，就必须广泛地、深入地、恰当地应用管理会计的理论、原理和方法，搞好企业内部管理。令人感到遗憾的是，在我国，系统地、全面地应用管理会计的企业并不多见。如何在我国企业尤其是大中型国有企业，系统地、全面地推广和应用管理会计将是我国今后面临的一个十分重要的课题。

本章主要阐明：管理会计是怎样形成的？又是怎样发展起来的？什么是管理会计的对象？管理会计有哪些职能？管理会计的任务是什么？管理会计包括哪些具体内容？管理会计的程序如何？管理会计与财务会计有哪些联系？又有哪些区别？管理会计到底应当如何进行定义，等等。通过本章的学习，读者应当对管理会计有一个总括的认识，并为以后各章的学习奠定基础。

第一节 管理会计的形成与发展

一、管理会计的形成

管理会计不是突然自发形成的，而是从传统会计中逐渐派生出来的。因此，要弄清管理会计的形成过程，就需要了解会计科学发展的历史。

早在 13 世纪，随着地中海城市的海外贸易、商业和金融业的发展，会计就从单式簿记发展到了复式记账。15 世纪末，意大利传教士卢卡·帕乔利（Luca Pacioli）所著的《算术、几何、比及比例概要》出版，成为世界上第一本探讨复式记账原理及其具体应用的簿记学。

19 世纪末、20 世纪初，英国在产业革命的推动下，适应大生产需要的公司组织风起云涌，企业的所有权与经营权明显分离。因而对簿记提出更高的要求：不仅要记账、算账，提供经济信息，而且要核对账目，查错防弊；不仅要解释信息，说明问题，而且要研究对资产进行估价的方法及其相关理论。在这种情况下，才由英国学者皮克斯利（F.W.Pixley）、迪克西（L.R.Dicksee）、乔治·李斯尔（George Lisle）把簿记学推进到会计学。当时的大不列颠王国就成为全世界会计理论的研究中心。

20 年代末、30 年代初，会计理论的研究中心转移到美国。美国许多企业为了应付第一次世界大战后出现的经济大危机，广泛推行泰罗（F.W.Taylor）的科学管理。会计科学为了配合科学管理的需要，引进了标准成本计算、预算控制和差异分析。这些实际上就是管理会计的萌芽。

20 世纪 40 至 50 年代，第二次世界大战刚刚结束，科学技术日新月异，企业规模不断扩大，生产力迅速发展，跨国公司不断涌现，国际、国内市场竞争激烈，资本利润率下降；同时，失业率增加，再加上通货膨胀、银根紧缩、筹资不易、经济危机发

生频繁，给企业经营管理带来了严重困难。在这种新形式下，为了战胜对手，增强竞争能力，企业领导开始以人中心，充分调动广大职工的生产积极性和创造性，而不是以产品为中心来提高企业的经济效益，于是变动成本法应运而生。变动成本法主要是为了满足企业内部决策和控制的需要，而不是为了满足对外编制财务报告和税务报告的要求。

到了 20 世纪 50 年代，科学技术和社会经济的迅速发展，导致企业经营管理陷入了严重困境。为了摆脱企业管理的困境，企业领导不得不重视市场调查研究，加强科学的预测和决策工作，广泛推行职能管理和行为科学管理，更多地应用数量管理的一些专门方法和技术，对企业生产经营的一切活动不仅要加强事前的规划，而且也要加强日常的控制，以便提高经济效益。这就迫切需要有一种能为上述现代化企业管理服务的会计体系与之相配合。于是，以强化企业内部经营管理、提高经济效益为目的的管理会计体系便应运而生。1952 年“管理会计”这个专有名词在国际会计师联合会上正式通过。管理会计出现以后，传统的那部分会计就被称为“财务会计”。

二、管理会计的发展

管理会计形成以后，不断吸收系统论、控制论、信息论、决策论等现代化管理科学的研究成果，同时又引进现代数学方法、预测技术、网络技术，使管理会计充分发挥其职能，在加强企业内部经营管理、提高经济效益和社会效益方面发挥更大的作用。到 70 年代，管理会计不胫而走，超越美国国界，风靡全世界。我国于 20 世纪 80 年代初期引进管理会计。管理会计中的某些技术、方法在企业中的采用，对提高决策水平和经济效益作出了贡献。

1972 年，在全美会计师联合会（NAA）下面单独设立了“管理会计人员协会（IMA）”，并创办“管理会计证书”项目，举行取得管理会计师资格的考试。自 1985 年起，“管理会计人员

协会”改称“注册管理会计师协会”，并出版《管理会计》月刊。英国在 70 年代也成立了“成本及管理会计师协会”。

1980 年 4 月，国际会计师联合会（IFAC）在巴黎举行第一次欧洲会议，探讨如何应用和推广管理会计。

管理会计的形成和发展，大大丰富了会计科学的内涵，拓展了会计的职能，会计的作用不只是单纯地提供信息，而是进一步利用这些来预测前景、参与决策、规划未来，并对日常经济活动进行有效的控制、评价和考核，督促取得最大的微观企业经济效益和宏观社会效益。管理会计的出台标志着现代会计科学进入了一个崭新的阶段，管理会计将在企业管理以至于整个经济发展中发挥更大的作用。

第二节 管理会计的对象、职能和任务

一、管理会计的对象

任何一门独立的科学，都总是有它特定的研究对象。管理会计也不例外。要弄清管理会计的对象，首先应当明确现代会计的对象是什么？因为从系统理论的角度来看，现代会计是现代化经济管理这个大系统的分系统，而管理会计和财务会计是现代会计这个分系统的两个子系统，分系统、子系统的对象与大系统的对象就总体来说应该是基本一致的，但由于分工的不同，在某些方面又各有侧重。

西方会计学者很少明确提出会计的对象，但在西方国家长期流行的会计六要素，即资产、负债、业主权益、收入、费用和利润实际上就是会计对象的具体化。

我国会计学界认为：会计的对象是社会主义再生产过程中的资金运动。但随着系统论、控制论、信息论的创立，新技术革命的兴起，人类正步入信息社会的高新技术时代。在这种情况下，现代化管理已经把总体管理的对象（即客观的经济活动）分成

“物流”（指物质生产的实现过程）和“信息流”（指对物质生产的实现过程）两个大系统。这种观念导致了我国学术界关于会计对象的重新认识。人们认为会计对象是能够控制和反映的经济活动及其发出的信息。如此认识会计对象似乎更加确切。

由于管理会计和财务会计是现代会计分系统的两个子系统，所以，两者的对象，从总体上来说，应该是一致的，即能反映和控制的^①经济活动及其发出的信息。但两者因分工不同，在时间和空间上各有侧重。管理会计的对象，在时间上侧重于现在的以及未来的（预期的）的经济活动及其发出的信息，在空间上侧重于各个责任中心的部分的、可供选择的或特定的经济活动及其发出的信息；而财务会计的对象，在时间上侧重于过去的、已经发生的经济活动及其发出的信息，在空间上侧重于整个经济主体的系统的、连续的、综合的经济活动及其发出的信息。

二、管理会计的职能

会计的职能是指会计本身所具有的功能。它是会计的本质属性，是客观存在的东西。财务会计的职能是反映和监督，管理会计把会计的职能拓展到了以下四个方面：

（一）规划的职能

管理会计的规划职能包括预测经济前景、参与经济决策和编制企业的计划和预算。预测经济前景就是按照企业未来的总目标和经营方针以及经济规律的客观要求，充分考虑现有的约束条件，正确选择数学模型，利用财务会计提供的历史资料和其他有关信息，预计和推测企业计划期间的各项主要经济指标的变化趋势和水平，为企业经营决策提供资料。参与经济决策就是要根据企业的决策目标，搜集和整理有关资料，选择科学的方法计算企业未来的生产经营和长期投资项目的评价指标，并作出正确的财务评价，帮助企业管理当局最终筛选出最优的行动方案。企业通过预测、决策，选出了最优方案，将最优方案以计划的形式正式确定下来，就形成了企业的计划，然后在此基础上编制整个企业

的全面预算和各个责任中心的责任预算，用来指导和监督企业未来的经济活动。没有可靠的经济预测，就不可能有最优经济决策，没有最优的经济决策，就没有最优的计划和预算，进而也就不可能确定企业经营活动的最佳目标。由此可见，预测经济前景、参与经济决策和编制计划和预算这三部分内容紧密联系在一起，共同构成了管理会计的规划职能。

（二）组织的职能

管理会计的组织职能主要就是应用系统理论和行为科学的基本原理，结合本企业的具体情况，制定行之有效的责任会计制度和各项具体的会计处理程序，力求使企业有限的经济资源得到充分、合理的运用，以便实现企业经济资源的最优化配置。

（三）控制的职能

管理会计的控制职能主要就是根据规划职能所确定的各项目标，以及组织职能所确定的规章制度，搜集预期可能发生的和实际已经发生的各种有关信息，并将经济活动的实际执行结果与企业事先确定的各项目标进行比较，揭示存在的差异，及时发现经济活动过程中存在的问题，在此基础上对产生差异的原因进行深入而中肯的分析，针对产生问题的原因，提出改进措施，及时排除各种不利因素的影响，以便纠正不利差异，保证企业既定目标的实现。

（四）评价的职能

管理会计的评价职能主要就是在事后根据各级责任中心所编制的业绩报告，将实际数与预算数进行比较，揭示预算执行的差异，分析预算执行差异的性质，分清哪些差异是有利差异，哪些差异是不利差异，找出形成有利差异或者不利差异的原因，以便恰当地评价和考核各个责任中心履行经管责任的情况，正确处理分配关系，保证经济责任制的贯彻执行。

三、管理会计的任务

会计的任务是人们根据不同时期的客观需要和可能，对会计

工作提出的要求，属于人的主观意志，它随着条件的改变而改变。结合我国实际情况，管理会计的总任务：协助管理当局作出有关改进经营管理，提高经济效益和社会效益的决策。它的具体任务则同其主要职能联系起来，分为以下四个方面：

（一）确定经济目标

确定经济目标就是要对生产经营活动的各项经济指标以及计划期间的重大经济问题进行合理而科学的预测，并在正确预测的基础上进行科学的决策，以便确定整个企业经济资源的最佳配置和流动的全面预算与各个责任中心的责任预算。生产经营活动的各项经济指标包括利润、销售量或销售额、成本、资金需要量等。计划期间的重大经济问题包括短期生产经营决策和长期的投资决策等问题。无论是企业整体经济活动的总目标还是某些局部经济活动或者是企业内部各个部门的目标，往往都需要管理会计提供有关的信息，需要管理会计人员参与其目标的制定过程。当然，在制定经济目标时一定要保证总目标与各项具体目标的一致性，以便企业总目标得以实现。

（二）合理使用经济资源

企业在实现既定的经济目标的过程中，总是要消耗一定的资源的，而资源是有限的，这就要求企业力求合理有效地使用有限的经济资源。为了保证企业能够合理使用有限的经济资源，企业必须结合自身的具体情况，正确处理责、权、利之间的关系，制定有效的责任会计制度，充分运用行为科学理论以及我国思想政治工作的成功经验，灵活地实施激励策略，千方百计地充分调动全体职工的主观能动性和生产积极性，促使他们自觉自愿地、合理地、节约地使用企业有限的经济资源，来完成预算所确定的各项经济目标。

（三）调节控制经济活动

管理会计调节控制经济活动的职能包括预防性控制和反馈性控制两大部分内容。预防性控制是指在经济活动发生之前制定成

本控制制度，开展价值工程分析等活动，进而对经济活动所进行的控制、调节。反馈性控制是指在经济活动进行的过程中，根据各责任中心的责任预算及其业绩报告所反映出来的不符合常规的关键性差异，进而对经济活动所采取的控制、调节等活动。管理会计调节控制经济活动的职能，在经济活动的不同阶段，对经济活动进行不同角度的调控，目的均是为了保证各项经济活动目标能够顺利实现。

（四）考核和评价经济业绩

管理会计的考核和评价经济业绩的职能就是要根据责任会计制度的要求，采用标准成本制度和变动成本法，对日常发生的经济活动进行追踪、收集和计算，并据以定期编制各级责任中心的业绩报告，以此来考核和评价其经济业绩，判断其经营责任的履行情况，在此基础上，进一步确定各级责任中心和责任人应当得到的奖惩。更重要的是，要通过对各级责任中心和责任人经济业绩的实际水平和预算水平之间的差异分析，揭示出有利差异和不利差异，分析形成有利差异的原因，总结经验，发展有利差异；分析形成不利差异的原因，找出工作中存在的问题，针对已经存在的问题，确实采取措施，杜绝不利差异，促使企业不断挖掘增产节约、增收节支的潜力，争取更大的经济效益。

第三节 管理会计的内容和程序

由于管理会计是为了满足企业强化内部管理的需要产生的，所以自从它产生以来，就始终把为强化企业内部管理，提供企业管理当局进行管理工作所需要的信息作为管理会计的直接目标，因而管理会计就把工作重点放在为管理当局提供所需要的信息上。只要是企业管理当局强化管理所需要的信息，管理会计都应当想方设法加以提供。管理会计提供信息与财务会计提供信息相比，无论是在原则，还是在程序和方法上都具有较大的灵活性。

一、管理会计的内容

管理会计的内容与管理会计的职能是紧密联系在一起的。如前所述,管理会计具有规划、组织、控制和评价四大职能,那么,相应地管理会计的内容也就有规划、组织、控制和评价四个部分。根据这四部分具体内容的关系,我们可以将管理会计的内容归纳为如下几个方面:

(一) 预测、决策会计

凡是企业管理都不可避免地要进行大量的预测和决策工作,由于管理会计是为企业管理服务的,所以在企业管理中参与预测、决策就理所当然地成为管理会计的基本内容之一。管理会计参与预测,就是要利用会计资料和其他有关信息,在调查研究和分析判断的基础上,采用科学合理的方法,对企业在计划期间的保本点、销售、利润、成本和资金等各项重要经济指标进行科学的预测分析,为企业管理制定决策提供资料。管理会计参与决策,就是要利用现有的会计资料和其他有关资料及参与预测所得到的资料,对企业投资、经营等重要经济问题进行决策分析,为企业管理当局作出最终决策,确定最佳行动方案提供直接的依据。

(二) 全面预算

企业管理当局经过预测、决策分析,最后确定出了企业的最佳行动方案。企业确定的最佳行动方案是企业在未来期间的总的目标和任务,此时的目标和任务还不便于实际操作。为了将企业确定的总的目标和任务具体地落实到企业经营活动的方方面面,管理会计还需要根据预测、决策所确定的目标和任务,编制企业在一定期间的全面预算,作为指导企业从事经济活动的依据。

(三) 控制与业绩评价

为了保证企业目标的实现,企业必须对经济活动实施控制。管理会计对经济活动的控制首先是通过制定科学的控制制度、开展价值工程活动,以及按照预算规定的要求,对企业经济活动进