

管理会计学

主编 张玉琦 郭兴文



辽宁教育出版社

管 理 会 计 学

主 编 张王琦 郭兴文

副主编 杨 鑫 黄海涛

辽宁教育出版社

1994年·沈阳

汪

凌

1996.5.1

辽新登字 6 号

管 理 会 计 学

张玉琦 郭兴文 主编

辽宁教育出版社出版发行

(沈阳市北一马路108号) 沈阳市东润印刷厂印刷

字数: 13,000 开本: 787×1092¹/₃₂ 印张: 8.25

印数: 1—3000

1994年3月第1版

1994年3月第3次印刷

责任编辑 林 炜

封面设计 沈 丰

责任校对 王 丹

ISBN 7-5382-1690 8/G 33

定价 4.80元

前 言

管理会计是现代管理理论与会计体系有机结合而形成与发展起来的崭新学科，它是会计学的一个分支，也是管理科学的一个分支，并具有相对独立的学科内容。它主要通过事前预测和决策、事中控制和事后考核三者的结合，为加强企业内部管理、提高工作效率和经济效益服务。西方国家三十多年的实践证明，管理会计是企业现代化管理的一项主要内容。我国的实践表明，对于管理基础较好的企业，凡应用管理会计有关技术和方法的，均取得了实在的成效。

党的十四大已经决定，我国实行社会主义市场经济体制。市场经济是竞争经济，只有那些对市场发展趋势能正确预测、产品质量好、成本低的企业，才能在竞争中具有优势地位。适应市场经济的要求，企业应不断改善经营管理，充分挖掘内部潜力，使人、财、物等各种资源首先在企业内部得到优化配置。面对市场经济体制的新形势，管理会计在大、中、小各类企业中均有广泛应用前景。

本书系统介绍了管理会计的基本理论、方法和技术，具有概念准确、体系完整、应用性强等特点，并充分注意与相关学科的联系。本书是为辽宁省委党校函授学院本科经济管理专业和大专财务管理专业编写的教材，也可作为其他院校管理专业与财务专业的教材，并可供企业从事管理工作的同志参考。

本书由张玉琦、郭兴文任主编，杨鑫、黄海涛任副主

編。參加編寫的有：張玉琦（第一章、第五章）、柏鑫（第二章）、郭興文（第三章）、閻志懷（第四章）、邱春生（第六章）、黃海濤（第七章）、侯清林（第八章）。全書書稿由遼寧省委黨校張玉琦教授進行了修改並最後定稿。

遼寧省委黨校函授學院和遼寧教育出版社對本書的編寫和出版給以很大支持，在此一併表示感謝。

由於管理會計是一門綜合性的新興學科，許多理論和方法正在發展完善之中，特別是我們的水平所限，書中難免有疏漏和不當之處，熱誠歡迎專家、讀者批評指正。

編 者

1994年10月15日

目 录

第一章 导论	1
第一节 管理会计的产生与发展	1
第二节 管理会计与财务会计的区别与联系	5
第三节 管理会计的基本内容	9
第四节 管理会计的组织领导	13
第二章 成本性态	17
第一节 成本的分类	17
第二节 混合成本及其分解方法	25
第三节 贡献毛益	36
第四节 变动成本法	40
第三章 本量利分析	56
第一节 线性本量利分析数学模型	56
第二节 线性盈亏平衡图	59
第三节 保本点因素分析	65
第四节 安全边际与目标利润	75
第五节 非线性本量利分析	82
第四章 预测分析	90
第一节 预测分析概述	90
第二节 成本预测分析	95
第三节 销售预测分析	102
第四节 利润预测分析	106

第五章 决策分析	117
第一节 决策分析概述	117
第二节 短期经营决策分析	127
第三节 关于长期投资决策分析	160
第六章 全面预算	169
第一节 全面预算概述	169
第二节 全面预算的内容和编制方法	173
第三节 弹性预算和零基预算	188
第七章 责任会计	197
第一节 责任中心	197
第二节 内部转移价格	207
第三节 业绩报告	212
第八章 成本控制	225
第一节 成本控制概述	225
第二节 标准成本的制定	230
第三节 成本差异分析	232
附录 名词术语中英文对照	256
主要参考书目	258

第一章 导 论

管理会计是第二次世界大战后在西方国家发展起来的一门综合性的边缘学科，它是现代管理理论与会计信息的有机结合，既是会计学的一个分支，也是企业管理学的一个分支，是有效地利用会计信息来规划和控制企业经济活动的一门新兴学科。国内外的实践表明，管理会计是企业管理现代化的主要内容之一，是提高经济效益的有力工具。

第一节 管理会计的产生与发展

一、管理会计的产生

P31

众所周知，会计实践自古有之，其理论建设经历了一个漫长的历史发展阶段。但是，传统会计的主要工作是依据各种财务凭证进行记帐、算帐和作出财务报表。美国会计师协会（AICPA）所属的会计原则委员会（APB）于1970年发布的第四号《说明》中，对会计下了一个定义：“会计是一项服务性活动，它的职能是提供有关经济个体的数量信息，主要是财务性质方面的，这些信息在企图作出经济决策时，肯定是有用的。”也就是说，会计本身不仅是一项管理活动，而且是一个信息系统，为企业各项管理职能提供必要的信息，特别是要为决策服务。

本世纪二十年代，泰罗的“科学管理”在美国许多企业中得到推广应用。会计科学为紧密配合科学管理来提高企业

的生产效率和工作效率，就将“标准成本”（Standard Cost）、“预算控制”（Budget Control）和“差异分析”（Variance Analysis）等专门方法引进到会计方法体系中来。同时还有少数学者提出了“管理的会计”（Managerial Accounting）这个词汇，并发表专著，例如1922年奎因坦斯（H.W.Quaintance）所著的《管理会计：财务管理入门》；1924年麦金西（G.O.Mckinsey）所著的《管理会计》，主张把会计服务的重心放在加强内部管理上，但当时没有受到会计界的普遍重视。

到了四十年代，特别是第二次世界大战以后，由于资本主义企业规模愈益扩大，国际、国内市场竞争剧烈，同时失业率增加，经济危机发生频繁。企业管理当局在这种形势下，为了战胜对手，增加竞争能力，就十分重视提高内部工作效率，广泛推行职能管理与行为科学管理，借以提高产品质量，降低产品成本，扩大企业利润。这时专门配合职能管理与行为科学管理的“责任会计”（Responsibility Accounting）和“成本—业务量—利润分析”（Cost—Volume—Profit Analysis；简称CVP分析）等专门方法也就应运而生，并加入到原有的会计方法体系中来，于是会计学的深度和广度就有了较大突破。所有这些专门方法，再加上三十年代引进的“标准成本”、“预算控制”和“差异分析”等等，实际上都是现代管理会计的雏形。

到了五十年代，随着科学技术的日新月异，生产力迅猛发展，跨国公司不断涌现，企业规模愈趋庞大；竞争也愈演愈烈，致使资本利润率下降；再加上通货膨胀，银根紧张，筹资不易，给企业的经营管理带来了严重困难。为了解决这些问题，促使企业领导不得不重视经济预测和决策工作，并

在广泛推行职能管理与行为科学管理的基础上，进一步吸收数量管理中的一些专门方法对生产经营的一切活动加强事前的规划与日常的控制，借以提高经济效益，攫取最大限度的利润。这时就需要有一种能为上述现代科学管理服务的会计体系与之密切配合，于是专门为企业内部加强管理，提高经济效益服务的“管理会计”（Management Accounting）体系就正式形成了，并于1952年世界会计学会年会上正式通过了“管理会计”这个专门名词。在这样情况下，传统的旧部分会计工作就被称为“财务会计”（Financial Accounting）。

综上所述可见，管理会计学是从财务会计学派生出来的一门独立的新兴学科，是生产力发展的必然结果。管理会计学与现代管理科学的关系非常密切：后者的形成和发展对前者在理论上起着奠基和指导的作用；另外，前者又充分吸取了后者的各种专门方法和技术，为现代会计科学，注入了新的活力，从而使它具有更加广泛的实际应用价值和灵活的适应能力。

二、管理会计的发展

管理会计体系正式形成以后，由于不断吸收现代管理科学和系统论、信息论、控制论等各方面的研究成果，同时又引进了现代数学方法（主要是运筹学）与电子计算机技术，使它能够更加充分发挥会计的管理职能，并在改进企业内部经营管理、提高经济效益上作出了杰出贡献。因而到了七十年代，管理会计就不胫而走，风靡世界，被誉为是实现管理现代化的重要手段，又是现代化管理的重要组成部分。它的各种专门方法与技术，不仅制造业采用，而且推广到所有类型的组织中，包括服务性行业以及非盈利事业在内。

1972年管理会计与财务会计的区分形成制度化。例如美国的全国会计人员联合会（简称NAA，创立于1919年，是美

国会计职业界中仅次于美国执业会计师协会 (AICPA) 的大团体), 建立了单独的管理会计协会 (IMA), 英国也成立了国际成本和管理会计人员协会 (ICMA), 它们分别出版了专业性刊物《管理会计》月刊, 在全世界范围内发行。

同年在美国, 由管理会计协会主持, 举行了第一次取得“执业管理会计师”(Certified Management Accountant, 简称CMA)资格的考试。凡经该协会审查符合应考条件的申请人, 在连续三年期内参加五个单元的考试 (即: ①经济学与企业财务; ②组织与行为, 包括业务道德问题; ③对外财务报表的编制准则、审计和税务; ④定期编制的对内、对外会计报表; ⑤决策分析, 包括信息系统和决策模型的建立), 全部及格者才能取得“管理会计证书”(Certificate in Management Accounting)。从此在西方国家的社会上, 除了有“公证执业会计师”(Certified Public Accountant, 简称CPA)之外, 又出现了专门的“执业管理会计师”(CMA)。

1980年4月24日至26日, 各国会计人员联合会在巴黎举行了第一次欧洲会议, 参加代表225人, 来自10个欧洲国家, 以及美国和澳大利亚。会议的主题就是探讨如何应用和推广管理会计。与会代表用大量的数据与经验证明: 任何企业为了在当前复杂多变的世界上能够生存下去并繁荣起来, 应用和推广管理会计是个战略性问题。可以预见, 管理会计是有强大生命力的, 在今后数十年的企业管理工作中, 它一定会更加蓬勃发展, 并能在提高企业经济效益方面发挥越来越大的作用。

总之, 管理会计是生产力发展与管理科学发展的必然产物。如今, 在全世界范围内管理会计已成为一门公认的、新兴的、独立的、综合性的边缘学科。它的形成与发展, 一方

而大大丰富了会计科学的内容，扩充了会计的传统职能；另一方面使管理科学产生一个分支，扩充了管理科学在会计学科实际应用的范围。它对企业在预测未来、科学决策、事中控制、事后考核等方面有广泛应用领域，为企业降低成本、提高工作效率与经济效益发挥了重要作用。

第二节 管理会计与财务会计 的区别与联系

一、管理会计与财务会计的区别

P.71

财务会计主要是通过传统的记帐、算帐，并定期编制报表的专门方法，提供企业一定日期的财务状况，以及一定期间的经营成果和资金流动情况的一整套信息处理系统。尽管财务会计也向企业管理当局传输财务信息，以便加强财务管理，但它的服务主要是外向的，侧重于对企业外界有经济利害关系的团体和个人进行报告：（1）供股东及潜在的投资人了解企业的财务状况和获利能力，以便评价业绩，作出投资决策；（2）供银行及其他债权人了解企业的经营成果和偿债能力，作出信贷决策；（3）供政府的税务机关核定税务；（4）供政府的证券管理机构（证券交易委员会）实施证券管理。正因为如此，财务会计又称“外部会计”（External Accounting），或“对外报告会计”。P.131

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它有关资料进行整理、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，并帮助企业领导作出各种专门决策的一整套信息处理系统。由于管理会计的服务主要是内向的，侧重于加强企

业内部管理的需要，帮助各级管理人员预测经济前景，判断经营环境，确定最优化的经营和投资方案；分析差异，控制成本，挖掘潜力，消除浪费；划清企业内部经济责任，并在评价和考核业绩的基础上奖勤罚懒，以便调动全体职工的工作积极性和创造性，为谋求最大经济效益的目标而努力；故管理会计又称“内部会计”（Internal Accounting），或“对内报告会计”。

财务管理514：财务会计与管理会计的具体区别有以下各点：~

1. 核算的目的不同

财务会计通过定期编制基本财务报表，提供一定日期的财务状况，以及一定期间的经营成果和资金流动情况，主要为企业外界有经济利害关系的团体或个人服务。

管理会计通过选用灵活多样的专门方法和技术，不定期的编制各种管理报表，提供有效经营和管理决策的有用信息，主要为企业内部各级管理人员服务。

2. 核算的重点不同

财务会计着重反映过去，通过记帐、算帐、报帐，比较单纯地提供有关信息。

管理会计着重重点在于能动地利用已发生的财务会计信息及其他有关资料，预测前景，控制现在，规划未来和参与决策。

3. 核算的依据不同

财务会计在西方国家必须遵守“公认的会计原则”（GAAP）；在我国，应遵守国家规定的有关财务会计法规与制度。

管理会计只服从管理人员的需要，以及经济决策理论和数学公式，没有强制性的公认会计原则或统一的会计制度。

4. 核算的程序不同

财务会计核算程序比较固定，有强制性；凭证、帐簿、报表有规定格式。

管理会计核算程序不固定，可自由选择；一般不涉及填制凭证和复式记帐问题；报表没有一定格式，可按管理需要自行设计。

5. 核算的方法与工具不同

财务会计在一定时期内，统一以货币计量单位采用同一种核算方法，反映企业的经济活动。核算时只需应用简单的算术方法和原始的计算工具。

管理会计在一定时期内可采用多种核算方法，提出不同的选择方案。核算时大量应用运筹学方法和电子计算机技术来选定优化方案。

6. 核算的要求与编表时间不同

财务会计核算力求准确，按月、季、年定期编制报表。

管理会计核算不要求绝对精确，一般只要求计算近似值；报表不定期编制，根据管理工作需要，有的可能每天编，有的可能数年编一次。

二、管理会计与财务会计的联系

尽管管理会计与财务会计在许多方面存在着很大差别，但是，两者之间是互相渗透、密切联系的。其联系主要体现在以下两个方面：

1. 运用的原始资料很多是相同的

管理会计经常直接应用财务会计的记帐、算帐和报表的资料进行分析研究；有时根据这些资料进行必要的加工、调整、改制或延伸，再结合其他有关信息进行计算、对比和分

析，编制各种管理报表，为改进企业内部经营管理、提高经济效益服务。

2. 财务会计有时也把一些原属于管理会计的内部报表列入对外公开发表的范围

从1973年3月起，美国会计原则委员会（APB）的第19号《意见》，正式把原属于企业内部管理需要，用来解释和分析资金流动情况的“财务状况变动表”（SCFP），列为对外必须编报的基本财务报表。1977年10月，国际会计标准委员会（IASC）正式把该表列为第7号国际会计标准，认为是企业对外公开的损益表和资产负债表之外的“第三报表”。另外，财务会计有时还把企业内部管理需要的主要产品的实际成本与标准成本、实际利润与目标利润的对比数作为对外报表的补充资料。

图1.1 表示财务会计系统与管理会计系统的联系。

财务会计信息系统：



管理会计信息系统：



图1·1 两大会计系统的联系

第三节 管理会计的基本职能 与基本内容

一、管理会计的基本职能

规划与决策 (Planning & Decision)、控制与考核 (Control & Performance Evaluation, 直译为控制与业绩评价)，是管理会计的两个基本职能。

规划与决策是管理会计的首要职能。这种职能要求采取各种数学和技术方法，利用财务会计信息和其它有关信息，对成本、销售、利润及资金等专门问题进行科学的预测分析和决策分析；制定优化方案，确定合理目标；按照目标编制全面预算；再按照责任制的要求加以分解，形成各个责任中心的预算，用来规划和把握未来的经济活动。管理会计的规划与决策职能，可促使企业的各项资源得到经济、合理、有效的利用，以便获得良好的经济效益。

控制与考核是管理会计的另一个职能，它是为企业管理中分析过去和控制现在服务的。这种职能主要是运用标准成本和变动成本理论，制定标准定额，并通过责任会计对生产经营活动进行严密的计量、计算、跟踪和反馈，发生偏差及时纠正。同时，对各个责任中心的业绩进行考核，提供奖惩依据，加强各个部门的责任心，调动各方面的积极性，保证总预算与总目标的实现。

以上两个方面的职能是相辅相承的，不是截然分开的。

二、管理会计的基本内容

自本世纪七十年代以来，管理会计在西方工业发达国家

广为流传。但是，管理会计究竟包括哪些具体内容，采用哪些专门方法，到目前为止，还没有定论。美、英、法、日、加拿大、澳大利亚各国有关管理会计的书籍，往往人言各殊，甚至连一个能概括管理会计所有方面的简明定义都定不下来，应用的专门词汇也差别很大。这主要是由于管理会计是为企业内部管理服务，管理当局需要什么信息，管理会计就搞什么，而且可以不拘一格地采用各式各样的方法加以分析、论证，没有任何强制性。因而，管理会计的具体内容和专门方法就具有多样性和灵活性的特点，并不需要统一口径。

尽管如此，所有管理会计教材的基本内容，大体上还是一致的。本书考虑管理会计学的学科性质，以及与相关学科的关系，具体安排以下七部分内容：

(一) 成本性态

将成本按其与业务量之间变动的依存关系，划分为固定成本和变动成本。这样划分可以掌握业务量变动对成本和利润的影响程度，以便为开展预测、决策、计划和控制活动提供科学依据。这既是管理会计的重要内容，也是管理会计中规划与控制的理论基础，又是施用各种定量分析方法的必要前提。

全面预算 → 成本控制
(控制) (统计)

(二) 本量利分析

本量利分析全称为成本、业务量、利润关系分析，也称保本分析、盈亏平衡分析。它主要是通过对盈亏平衡点(BEP)的确定，了解企业在一定业务量情况下的盈亏状况和风险状况，为预测、决策、合理规划和有效控制提供依据。

(三) 预测分析