

Guanli Kuaiji

管理会计

(第四版)

王琳 编著



东北财经大学出版社

Dongbei University of Finance & Economics Press

管 理 会 计

(第四版)

王 琳 编著

东北财经大学出版社

大 连

© 王琳 2003

图书在版编目 (CIP) 数据

管理会计 / 王琳编著 .— 4 版 .— 大连 : 东北财经大学出版社, 2003.1 (2003.7 重印)

ISBN 7 - 81005 - 799 - 5

I. 管… II. 王… III. 管理会计 IV. F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2002) 第 075775 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

总 编 室: (0411) 4710523

营 销 部: (0411) 4710711

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@vip.sina.com

金城印刷厂印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 140mm×203mm 字数: 301 千字 印张: 12

印数: 249 001—257 000 册

1993 年 8 月第 1 版

2002 年 10 月第 4 版

2003 年 7 月第 25 次印刷

责任编辑: 朱 艳

责任校对: 毛 杰

封面设计: 冀贵收

版式设计: 孙 萍

定价: 17.00 元

编写说明

本书自 1993 年出版以来，得到了广大读者的关心与厚爱，并已先后两次再版。随着我国经济体制改革的不断深化，管理会计的理论及方法在经济管理尤其是微观经济管理中的作用已被人们所认识，其应用范围也越来越广泛。为了更好地满足广大读者学习的需要，我们再次对本书进行了修订。

由于作者水平所限，书中难免有不妥及疏漏之处，敬请读者批评指正。

编著者
2002 年 8 月

目 录

第一章 总论	1
第一节 管理会计的产生与发展.....	2
第二节 管理会计的基本内容及其与财务会计 的关系	10
第三节 管理会计的对象和职能作用	16
复习思考题	20
第二章 成本性态分析	21
第一节 成本的分类	22
第二节 成本性态分析	26
第三节 混合成本的分解	34
第四节 成本性态分析原理的应用	43
复习思考题	45
第三章 变动成本法	47
第一节 贡献毛益	48
第二节 变动成本法的特点	52
第三节 对变动成本法的评价	64
复习思考题	67

第四章 本量利分析	69
第一节 本量利分析	70
第二节 线性条件下的损益平衡分析	80
第三节 不确定和非线性条件下的损益平衡分析	107
复习思考题	111
第五章 预测分析 (一) —— 资金、销售、成本的预测分析	113
第一节 预测分析概述	114
第二节 资金预测	117
第三节 销售预测	121
第四节 成本预测	136
复习思考题	144
第六章 预测分析 (二) —— 利润的预测分析	147
第一节 利润预测的意义	148
第二节 目标利润规划	149
第三节 利润预测中的敏感性分析	158
复习思考题	169
第七章 经营决策分析	171
第一节 经营决策的一般概念	172
第二节 决策分析中的成本概念	174
第三节 决策分析的一般程序	180
第四节 经营决策分析的常用方法	182
第五节 经营决策的应用举例	194
复习思考题	209

第八章 长期投资决策	211
第一节 长期投资决策的意义	212
第二节 长期投资决策应考虑的重要因素	214
第三节 投资决策分析的一般方法	240
第四节 风险投资决策分析	260
第五节 长期投资的敏感性分析	267
复习思考题	270
第九章 全面预算	271
第一节 全面预算的作用	272
第二节 全面预算的内容和编制方法	275
第三节 弹性预算、零基预算和滚动预算	292
第四节 预算的日常管理	301
复习思考题	305
第十章 责任会计	307
第一节 责任会计的作用、原则及基本内容	308
第二节 责任中心及其绩效考核	312
第三节 内部转移价格	320
复习思考题	325
第十一章 存货管理	327
第一节 经济订货量	328
第二节 存货控制	349
复习思考题	358
附录	359
附表一：一元的终值表	359
附表二：一元的现值表	363
附表三：一元年金的终值表	367
附表四：一元年金的现值表	371

第一章 总 论

管理会计是一门多种学科相互渗透的综合性很强的应用学科，是会计学科的一个分支。它以全新的面貌展现在现代企业管理的广阔领域之中，通过科学地规划和控制企业经济活动，对帮助企业管理者科学地制定经营决策，合理地利用经济资源，有效地强化内部管理，提高经济效益有着十分重要的作用。本章将主要讲述管理会计的产生与发展过程及其与企业组织形式及金融市场的关系；管理会计的基本内容及其与财务会计的关系；管理会计的职能作用等。

第一节 管理会计的产生与发展

一、管理会计的产生与发展

会计是随着经济的发展而发展的，管理会计作为会计的一个分支，其产生是会计不断发展的必然结果。

(一) 管理会计的产生

20世纪20年代，资本主义在世界范围内已经有了相当的发展。此时的企业管理工作中，以经验和直觉为核心的传统会计仍然占据着统治地位，许多工厂经营粗放，管理混乱，开工不足，浪费严重。因此，如何用先进的科学管理代替落后的传统管理，使企业的管理工作得到较大的改善，以适应资本主义经济迅速发展的需要就成为一个非常迫切的现实问题。在这种情况下，集中体现科学管理理论和方法的“泰罗制”应运而生。——其标志是1911年西方管理理论古典学派的代表团人物——泰罗名著《科学管理原理》的发表。

就在推行“泰罗制”而使企业管理得到空前加强，生产效率得到显著提高，日常生产经营活动实现标准化和制度化的同时，原有的会计体系也发生了相应的变化。在此之前，会计的任务主要是计算盈亏和保护资本家的财产，会计科学的主要研究对象是记账方法和账簿设置等，而科学管理企业要求会计不仅仅限于反映和监督报告期正在进行和已经完成的生产经营活动的数字资料，而且要求会计工作要提供有关未来生产经营活动的各种预测数据，以便决策者作出正确的决策。在这种情况下，一些新的会计方法应运而生，产生了成本会计，先后出现了分批成本法、分步成本法和标准成本法等；强调财务成本的计划管理，强调预算在控制和评价考核方面的重要作用。同时，变动成本法、弹性预

算、损益平衡分析和责任会计等管理会计的一些内容也先后提了出来。会计领域这些新方法的出现，使会计不单单局限于事后算账，而是将事前的预测同事后分析紧密结合起来，从而为会计更好地服务于企业管理开辟了一条新的途径。此时，管理会计事实上已初步形成了。

同期，会计学术界也开始涉及管理会计有关问题的研究。从1918年开始，哈理森致力于标准成本的研究，先后发表了《有助于生产的成本会计》、《新工业时代的成本会计》和《成本会计的科学基础》等著作。1919年成立的美国全国成本会计师协会（1957年更名为全国会计师协会）有力地推动了标准成本计算的开展。到20世纪20年代，标准成本已经十分普及并有了很大的发展，哈里森还根据他对标准成本计算的研究成果发表了《标准成本》一书。1920年，美国芝加哥大学首先开设了管理会计讲座，主持人麦金西被誉为美国管理会计的创始人。1921年6月美国国会颁布了《预算与会计法》，对当时的私营企业推行预算控制产生了极大的影响。为了全面介绍预算控制的理论，麦金西于1922年出版了美国第一部系统论述预算控制的著作《预算控制论》。同年，著名会计学家奎因坦斯出版了《管理会计：财务管理入门》一书，第一次提出了“管理会计”这个名词。1924年，麦金西又公开出版了世界上第一部以《管理会计》命名的著作。同时，布利斯所写的一部管理会计方面的著作《通过会计进行经营管理》也相继问世。会计史学界认为，上述几部著作的出版，标志着管理会计已有初步统一的理论。

在此后相当长的时间内，管理会计并没有得到应有的发展，它只是被看成会计配合推行泰罗的科学管理理论所作的一些尝试，只是作为原有传统会计体系中的一个附带部分而存在，并没有形成一个相对独立的完整体系。其主要原因在于，一门新的学科的创立不仅要有本学科中的一些新的因素的成长，还要有相邻

学科的配合和它赖以形成的理论与实践的基础或条件。所有这些在当时是不具备的。

以标准成本、预算控制和差异分析为主要内容的管理会计，其基本点是在战略、方向等重大问题已经确定的前提下，协助企业解决在执行过程中如何提高生产效率和生产经济效果问题。而生产效率和经济效果的高低，通常可借助于投入与产出的对比关系来体现。把标准成本和差异分析纳入会计体系中，通过严密的事先计算与事后分析，促进企业用较少的材、工、费生产出较多的产品。其综合表现就是生产成本的降低，从而提高生产的经济效果。可见，以泰罗的科学管理学说为基础的管理会计，对促进企业提高生产效率和生产经济效果具有积极的推动作用。尽管如此，同企业管理的全局、企业和外界关系等有关的问题还没有在管理会计体系中得到应有的反映。因而，总的说来，这个时期的管理会计还只是一种局部性、执行性的管理会计，仍处于管理会计发展历程的初级阶段。这个时期的管理会计追求的是“效率”，它强调的是把事情做好。

（二）管理会计的发展

尽管管理会计的产生源于1911年泰罗的《科学管理原理》，但是，管理会计的真正发展时期是20世纪50年代之后。

第二次世界大战以后，资本主义国家进入战后经济发展时期。资本高度集中，企业规模越来越大，公司组织日益多级化和跨国化，部分公司的经营走向多角化，商品供过于求，市场瞬息万变，竞争白热化，严重的通货膨胀和创记录的失业率由交替转为并发。为了生存和求得发展，企业不仅要用科学的管理方法提高内部的工作效率，处理好大规模经营带来的大量信息，而且其经营方针、经营决策和经营目标都必须适应外部客观经济环境。同这种严峻的形势相适应，战前曾风靡一时的泰罗的“科学管理学说”就显得非常被动，其重局部、轻整体的根本性缺陷暴露无

遗，不能与客观形势的发展相适应。

首先，泰罗的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。但是，对企业管理的全局、企业与外部的关系则很少考虑。这种理论在新的情况下就显得有些本末倒置。

其次，泰罗的科学管理学说不把工人当作具有主动性、创造性的人，而是把他们当作机器的奴隶或附属品，强调管得严，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，势必引起工人的强烈不满和反对，因而不可能取得应有的效果。

正是由于泰罗的科学管理学说的根本缺陷，不能适应战后西方经济发展的新形势和要求，它为现代管理科学所取代，也就成为历史的必然。现代管理科学是一个十分庞大而复杂的知识体系。它由管理科学学派和行为科学学派这两大理论学派组成。现代管理科学的形成和发展，对管理会计的发展，在理论上起着奠基和指导的作用，在方法上赋予现代化的管理方法和技术，使其面貌焕然一新。

当时，为了有效地实行内部控制，美国各大企业普遍建立了专门行使控制职能的总会计师制。1955年美国会计学会拟订计划，对施行控制最常用的成本概念加以明确。1958年，美国会计学会在一份研究报告中，又以管理实践中的各种管理会计方法为素材，对其本质意义和使用方法作了说明。在该份报告中明确地指出了管理会计的基本方法即标准成本计算、预算管理、盈亏临界点分析、差量分析法、成本性态分析、边际分析等，从而组建了管理会计方法体系的基础。

20世纪60年代，电子计算机和信息科学的发展，产生了“业绩会计”和决策会计，从而使管理会计的理论方法体系化。1962年贝格尔和格林发表了《预算编制和职工行为》一文。该

文对管理会计的另一个重要内容——行为会计作了精辟的论述。

进入 20 世纪 70 年代之后，又有柯普兰的《管理会计和行为科学》、霍普伍德的《会计和管理行为》等优秀著作问世。上述这些著作对管理会计理论方法体系的形成与完善具有一定的意义。到了 70 年代末，美国学术界对于现代管理会计理论方法体系的研究达到了高峰，仅以管理会计命名的专著和教科书就有近百种之多。其中，最有代表性的为穆尔和杰德凯著的《管理会计》、纳尔逊和米勒著的《现代管理会计》、霍恩格伦的《管理会计导论》等。这些著作在美国相当流行，被公认为美国各大学会计专业的权威教材。至此，管理会计形成了以“决策与规划会计”和“执行会计”为主体的管理会计结构体系。其中，“决策会计”居首位。因为规划是以决策为基础的，它是决策所定目标的综合体现。

80 年代以后，由于“信息经济学”和“代理理论”的引进，管理会计又有了新的发展。但是，面对世界范围内高新技术蓬勃发展，并被广泛应用于经济领域，管理会计又显然有些过时落伍。为此，以美国会计学家卡普兰教授为代表的创新管理会计学派致力于管理会计信息相关性的研究，由此迎来了一个以“作业”为核心的“作业管理会计”时代。

90 年代是一个以战略管理会计为中心的新时代，管理会计进入了“战略管理会计”时代，并将继续得到进一步的发展。

可见，管理会计在新的历史条件下，以现代管理科学为基础，一方面丰富和发展了其早期形成的一些技术方法；另一方面，又大量吸收了现代管理科学中的运筹学、行为科学等方面的研究成果，把它们引进、应用到管理会计中，形成一个与管理现代化相适应的管理会计理论体系。这个时期的管理会计是一种全局性的、以服务于企业提高经济效益为核心的决策性管理会计。它包含了执行性管理会计，但无论从广度还是深度看，与执行性

管理会计已经不可同日而语了。这个时期的管理会计追求的是“效益”，它强调的是首先把事情做对，然后再把事情做好。

尽管管理会计首先在美国得到发展，但是，它很快风靡西方世界，为许多国家所引进和发展。

我国的管理会计，是 20 世纪 70 年代末 80 年代初开始兴起的。那时，我国财务会计工作中，诸如财务计划的编制、计划指标的测算、日常财务管理、资金定额管理，以及全面经济核算和经济活动分析等，实际上都属于“管理会计”的范畴，只不过还未形成体系而已。

1978 年之后，我国进入了改革开放时期。在传统的计划经济体制向市场经济体制转变的过程中，在 20 年的企业改革过程中，我国企业在建立、完善和深化各种形式的经济责任制的同时，将厂内经济核算制纳入了经济责任制，形成了以企业内部经济责任制为基础的具有中国特色的责任会计体系。20 世纪 80 年代末，与经济责任制配套，许多企业实际了责任会计、厂内银行，由此，我国责任会计进入了一个高潮期。不过，与中国经济体制改革相适应，90 年代以前的管理会计应用侧重于企业内部，没有明显的市场特征。进入 90 年代，管理会计在我国企业的应用有所突破，河北邯郸钢铁公司实行的“模拟市场，成本否决”，可以看作是管理会计在我国企业应用的成功典范。

管理会计的发展，极大地丰富了会计科学的内容，扩充了会计的传统职能，展示了会计预测前景、参与决策、规划未来的作用，标志着现代会计科学进入了一个充满活力的完全崭新的历史阶段。

二、管理会计产生与企业组织形式、金融市场发展的内在联系

会计是以服务于经营管理为目的而产生的，因此，会计从一

开始就是现在人们所说的“管理会计”。

现代公司制度、金融市场与会计具有共生互动性。企业组织形式沿着独资、合伙和公司制度的轨迹发展。在金融市场不发达的环境下，企业的组织形式以独资、合伙企业为主。这时，会计只是在一个企业范围内为企业提供财务信息，服务于企业的经营管理。会计基本上也只是簿记，主要是记账和算账，报账不是主要的。金融市场和现代公司制度的产生和发展，扩大了会计的服务对象，使其不仅为企业内部经营管理服务，而且还为企业的相关利益者服务。同时，会计的内容也得到了发展，扩大了会计的服务对象，使其不仅为企业内部经营管理服务，而且还为企业的相关利益者服务。同时会计的内容也得到了拓展，会计不仅要记账、算账，而且还要报账（按公认会计原则编制会计报表）和查账。

以股份制企业为基础而出现的所有权与经营权的分离对现代会计产生了极为重大而深刻的影响。正是基于两权分离，适应公司的所有者和经营者的不同信息需求，现代会计才逐步形成两个相对独立的领域：管理会计与财务会计。

财务会计主要是通过定期提供的会计报表，为外界与公司存在经济利益关系的各界人士服务。金融市场和现代公司制度的产生和发展，使得会计信息使用者多元化。财务会计正是从这些不同信息使用者的利益和要求出发，集中研究有关的会计问题，并着重通过正确提供各种会计报表来满足上述各有关方面的不同需要，由此产生了以会计报表为中心的“会计观”，从而形成了“财务会计”这个概念。由于那些与企业存在利益关系的社会各界人士，都不直接参加公司管理活动，他们只能从公司提供的财务报表中获得有关公司经营成果和财务状况等间接资料，为了保障其经济利益，这部分人自然要求财务会计要站在“公证人”的地位，客观地反映情况，以保证有关资料的真实可靠。于是，财

务会计从日常的账务处理到提供财务报表，都要严格遵循符合公司外部各有关经济利益关系人利益的“公认会计原则”。现代企业财务会计之精华体现于公司财务会计之中。因此，完全可以说，财务会计是一种社会化的会计，其提供的产品是一种社会化的公共产品。

管理会计则不同，它继续保持其“原有的阵地”，主要为企业内部经营管理服务，即为企业管理者正确地进行决策和有效地进行经营活动提供相关信息。可以说，管理会计是企业化或个体化的会计，它只是为企业内部特定的管理者提供相关的经营管理信息。如果说管理会计主要侧重于为企业内部经营管理服务，那么，会计正是以服务于经营管理为目的而产生的，因此，会计一开始就是现在人们所说的“管理会计”。尽管现在人们普遍认为现代意义上的管理会计是从财务会计中分离出来的一个会计分支，但是会计发展史却表明，最早期的会计就是管理会计。即使站在今天的角度看，被人们普遍认为是财务会计体系的重要组成部分——会计核算（记账、算账）也是为企业内部经营管理服务的。甚至被公认为财务会计典型特征的复式记账（推而广之包括总账与明细账的平行登记、账证、账表以及表与表的核对等），从本质上看，与其说是一种科学的记账方法，不如说是一种内部控制制度，它同样也是为企业内部经营管理服务的。由此可见，财务会计体系中记账、算账属于管理会计体系，只有报账才是财务会计之本质。财务报表只是将核算结果表格化而已。当然，核算的过程和结果体现了财务会计社会化要求，公认会计原则对会计核算有规范作用。历史成本原则尽管屡受指责，但其地位依然如故，一个很重要的原因就在于企业内部经营管理还需要它。从完整的意义上说，财务会计首先同时是管理会计（广义的管理会计）。它服务于企业管理是以整个企业作为一个整体，提供集中、概括性的资料，为企业的高层领导服务。

总之，金融市场和现代公司制度的产生和发展，促使原本只为企业内部经营管理服务的会计（相当于现代人们所说的“管理会计”）突破了只为一个企业内部管理服务的局限，走出企业，分离出一个侧重于为社会公众服务的社会化会计——即现在人们所说的“财务会计”。从此，管理会计与财务会计分别按各自的性质和发展规律，不断地向前发展。今天，管理会计与财务会计已经发展成为两个相对独立的会计学科领域，但从整体上看，它们属于会计科学的“同源分流”。

第二节 管理会计的基本内容及其与财务会计的关系

一、管理会计的基本内容

管理会计是以现代管理科学为基础，以提高经济效益为目的，以一系列特定的技术、方法为手段，对企业的整个经营活动进行规划、决策、控制和考核的一种管理活动。

管理会计有着比传统会计更为广泛、更为深刻的内容。在职能作用和方式方法等方面，它突破了传统会计的老框框，围绕着成本、利润、资金三个中心，分析过去，控制现在，规划未来，对帮助企业管理者科学地制定经营决策，强化企业内部管理和提高经济效益等起着重要的作用，它是现代企业管理的重要工具。

管理会计作为规划、控制企业未来生产经营活动的一种管理活动，其内容是十分丰富的。随着生产的发展和科学技术的不断进步，管理会计的内容和方法也在不断得到发展和充实。一般来说，管理会计的基本内容主要包括“规范与决策会计”（又称“决策会计”）和“控制与业绩评价会计”（又称“执行会计”）两项内容。