

管理会计学概论

费中新 周亚力 主编

中国国际广播出版社

管 理 会 计 学 概 论

费中新 周亚力 主编

中国 国际广播出版社

管 理 会 计 学 概 论

费中新 周亚力主编

*

中国 国际 广 播 出 版 社 出 版 发 行

(北京复兴门外广播电影电视部内)

杭 州 市 余 杭 人 民 印 刷 厂 印 刷

*

开本: 850×1168 1/32 印张: 9.625 241千字

1990年12月 第1版 1990年12月 第1次印刷

印数: 4000册 定价: 4.30元

ISBN 7-80035-826-7/F·50

前 言

管理会计学是一门新兴的学科，是现代会计科学的新发展。它主要为强化企业经营管理、提高经济效益服务，因而管理会计既是实现企业管理现代化的手段，又是企业现代化管理的一项主要内容。自从80年代初西方管理会计在我国传播以来，许多企业结合我国会计与企业管理工作实际，努力加以运用，在提高经济效益方面取得了显著成效。为了进一步适应改革开放的新形势和提高我国会计管理工作的水平，我们在本书中重点介绍了西方现代管理会计学中的基本理论与方法，以便人们对其主要内容与特点有一个基本的了解和掌握。

本书可作为经济管理类本科、专科各专业和各种办学形式(包括企业管理、计划统计、财务会计等专业和函授、夜大学)管理会计学课程的教学用书，也可作为经济管理干部(如厂长、经理等)，特别是会计专职干部、会计教师和自学青年的参考书。

参加本书编写的人员有费中新(第一章、第二章的第一、三节、第八章)、周亚力(第二章的第二、四节、第六、七、八章和全部习题)、吴仲时(第三、四章)、戴建贤(第五章)。全书初稿完成后，由费中新、周亚力负责总纂定稿。

限于作者水平，书中难免存在不少缺点、错误，恳请广大读者批评指正。

编 者

一九九〇年十月

目 录

第一章 绪论	(1)
第一节 管理会计的基本概念.....	(1)
第二节 管理会计的目标与信息质量特征.....	(11)
第三节 管理会计机构的组织领导.....	(15)
第四节 管理会计的“洋为中用”问题.....	(18)
第二章 管理会计的基础	(22)
第一节 管理会计的理论基础.....	(22)
第二节 管理会计的方法基础.....	(27)
第三节 管理会计的基础工具.....	(42)
第四节 管理会计中的特殊成本概念.....	(43)
第三章 变动成本法	(49)
第一节 变动成本法的意义.....	(49)
第二节 变动成本法和全部成本法的比较.....	(52)
第三节 对变动成本法的评价和两种成本方法的结合运用.....	(67)
第四章 本——量——利分析	(76)
第一节 本——量——利分析的基本原理.....	(76)
第二节 有关因素变动对成本——数量——利润分析的影响.....	(85)
第三节 多品种下的本——量——利分析.....	(90)
第四节 本——量——利分析的应用.....	(95)
第五章 经营决策	(108)
第一节 决策概述.....	(108)
第二节 经营决策常用的分析方法.....	(113)

第三节	有关企业经营问题的决策分析·····	(114)
第六章	长期投资决策·····	(138)
第一节	影响投资方案可行性的基本计量因素·····	(138)
第二节	分析评价投资方案可行性的一般方法·····	(157)
第三节	设备更新的决策·····	(171)
第四节	分析评价投资方案经济效益应考虑的几个 问题·····	(178)
第七章	全面预算·····	(189)
第一节	销售预测·····	(189)
第二节	全面预算体系·····	(197)
第三节	全面预算的编制·····	(199)
第四节	预算的编制方法·····	(210)
第八章	责任会计·····	(217)
第一节	分权管理对责任会计的要求·····	(217)
第二节	分权单位责任目标的确定·····	(220)
第三节	责任目标的日常控制·····	(225)
第四节	责任中心的业绩考评·····	(227)
第五节	内部转移价格·····	(232)
第六节	完成责任目标与人的行为·····	(237)
第九章	成本控制·····	(241)
第一节	成本的前馈控制(一)——成本规划·····	(241)
第二节	成本的前馈控制(二)——开展价值工程·····	(245)
第三节	成本的反馈控制——实行标准成本法·····	(255)
附录:	·····	(271)
一、习题·····		(271)
二、主要名词汉英对照·····		(284)
三、终值及现值的换算系数·····		(288)

第一章 绪 论

本世纪以来，特别是五十年代以来，在西方资本主义国家，随着社会生产力的迅猛发展，企业规模的日益扩大，生产经营过程的日趋复杂，人们对管理的要求不断提高，并试图从加强企业内部管理这一途径来提高经济效益。因此，与财务会计学相并列的一门崭新学科——管理会计学，便应运而生了。

第一节 管理会计的基本概念

一、管理会计的意义

自从1494年诞生借贷复式记帐法以来的约五百年中，作为“企业语言”(The Language of business)的会计，在向作出判断与决策的不同的信息使用者传递经济信息方面，经历了一个逐渐地从粗到细、从简单到复杂、从不完善到完善的过程。最为引人注目的是，从第二次世界大战以后，特别是50年代后，会计分化为财务会计(Financial Accounting)与管理会计(Managerial Accounting)两个重要的领域。前者根据公认会计原则(Generally Accepted Accounting Principles, 简称GAAP)，利用记帐、算帐、报帐等手段，向企业外部的利害关系人(股东、债权人、银行、潜在投资者以及有关的政府机关等)提供有关企业财务状况和经营成果的财务信息。后者，是在原来实行的成本会计的基础上，把会计中涉及企业内部管理的部分，逐渐与财务会计分离，发展成为与财务会计并列的、主要帮助企业内部(管理当局)进行经营决策的管理会计。它的主要任务是根据过去、现在、未来的经济信息，运用会计方法、数学模式以及电子计

计算机运算工具，进行数据的搜集、整理、计算和分析，以满足企业管理上的规划、预测、决策、控制、考核等方面的需要。

规划(plan)——对生产经营活动的有关方面进行经营决策后，就需将决策选定的方案所确定的目标用数量化的方式表现出来，并通过调整、汇总等程序，使其成为一个体系，从而使人们能在生产经营活动的各个方面瞻前顾后，有效地把握未来，积极主动地掌握企业的未来发展命运。

预测(forecasting)——经济预测，特别是对一些重要的经济指标(如利润、成本、资金、销售情况等)进行科学的预测，将能大大提高经济发展过程的客观性和预见性。因而这是规划工作的重要组成部分，同时又是决策的重要前提。凡事，预则立。特别在竞争激烈的商品经济社会中，做好有关经济指标的预测工作和其他预测工作，有助于提高企业的应变能力和竞争能力，有助于企业顺利实现其经营目标，提高经济效益。

决策(Decision)——决策贯彻于管理活动的全过程，是管理工作的核心。决策的正确与否，关系到一个企业的兴衰盛亡。经营决策一般包括从各种可能采取的新的方案的对比分析中选取最优方案的事前决策(即计划的决策)以及如何把已经选定的各有关方案加以调整、汇总成一个体系，使之相互协调，如何对偏离计划的不良情况采取措施的事中决策(即控制的决策)。无论是计划的决策还是控制的决策，都是企业财会人员和其他管理人员利用会计信息，对选择和决定未来经营活动方案进行抉择的过程，因而它对企业能否提高经济效益，起到“先天性”的决定作用。

控制(Control)——为了使规划和决策的目标得以顺利实现，必须主动而随时地对实际活动过程加以控制。这就犹如船在大海中航行需要船长以及其他人员随时纠正偏差，把握方向一样。在企业经营活动过程中，所谓控制就是包括对计划执行情况进行正确的记录，对实际偏离计划的差异加以正确地计算，并对差异形

成的原因和责任进行细致而合理的分析、评价，然后作出妥善的处理。对差异按“例外原则”(exception principle)实行管理，提醒人们更多地注目于这一信息，保证企业的生产经营活动沿着计划预定的轨道进行。

考核(examine)——实际经营活动结果对比计划规定的目标，必定有好有坏。为了强化人们的行为，使人们以更大的积极性投入生产经营活动的各个坏节，就必须采取行之有效的考核方法。成果大小，工作好坏，都必须用数字来加以说明并严格分清责任，以此实行合理的奖惩，以满足人们物质和精神上的需要。进一步激发人们的生产经营积极性，从而为下一个生产经营活动周期奠定基础。

以上各个方面是互相联系、密切结合、不可分割的。它们相互影响，相互作用，共同对提高企业管理水平和经济效益发生效用。管理会计渗透入上述每一环节，从而发挥其为企业内部管理提供信息的独特作用。

二、管理会计的产生与发展

管理会计作为现代管理科学的一个组成部分，从传统会计中分离出来，成为一门同财务会计并列的学科，有一个最初形成和逐步发展的过程。

1. 企业管理理论对管理会计产生与发展的影响

本世纪初，资本主义进入垄断阶段，社会化大生产日益扩张，垄断组织相继出现。庞大的企业组织和竞争剧烈的厂商活动，给企业管理乃至传统的会计带来了巨大的冲击。如围绕着提高生产和工作效率，尽可能减少一切可能避免的浪费，从而围绕企业利润这一个中心，实行标准化、定额化管理，实行目标管理和劳动分工等，特别是在会计中为配合泰罗制的广泛实施，逐渐应用了“标准成本”、“预算控制”、“差异分析”等技术方法，使得它们成为成本会计以及管理会计的一个有机组成部分。大家知道，标准成本

(Standard cost) 是指于产品投产前, 按照先进合理的原则和科学的方法, 对人工、原材料消耗制定一个标准, 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。预算控制 (Budget control) 是指在费用方面利用有关的方法编制出制造费用预算, 从中确定制造费用标准成本, 作为产品标准成本的一个组成部分。差异分析 (Variance Analysis) 是指在一定期间终了, 对料、工、费脱离标准 (或预算) 进行具体的计算、分析, 查明差异形成的原因和责任, 借以对有关责任者的工作业绩进行全面的评价、考核和奖惩。由此可见, 以泰罗的科学管理思想为主要核心的古典管理理论, 为管理会计的早期形成提供了基础, 为管理会计的“含苞待放”创造了一个良好的氛围。自从本世纪五十年代开始, 随着现代科学技术的突飞猛进和大规模应用于生产, 致使社会生产力获得十分迅速发展, 并且由于资本主义企业进一步集中, 企业的规模越来越大, 跨国公司大量涌现, 生产经营日趋复杂, 市场情况瞬息万变, 企业之间的竞争愈演愈烈, 这些新的环境和条件, 迫使企业管理实行现代化。在会计上也注意吸收管理经济学、经济学、数量化管理与决策以及行为科学等有关企业管理理论, 使会计在生产经营活动中发挥的作用更大, 履行职能的范围更广, 具有的视域更加开阔。因此, 管理会计借助于现代企业管理的各种理论的推动作用, 愈加向前发展, 到了被人们推崇备至广泛予以实践的阶段。尤其是系统论 (研究系统的模式、原则和规律, 并对其功能进行数学描述的一门学科)、控制论 (研究各种系统的控制和调节的一般规律的学科)、信息论 (研究信息的本质, 并用数学方法研究信息的计量、传递、变换和储存的一门学科) 的出现, 立即对管理会计起到具体指导的作用。使得管理会计人员可以按照系统的观点, 综合地观察企业同外部经济环境的适应性, 研究企业内部各个组成部分之间的协调关系, 调节企业内部各个子系统的活动, 控制他们沿着决策预定的

轨道卓有成效地进行。为企业的各级领导和管理部门收集、加工、存储和传递有关信息，便于他们做出科学、合理的决策。这样，管理会计进入了一个崭新的发展阶段。

2. 企业经营的客观需要对管理会计产生与发展的影响

随着资本主义社会的发展，市场竞争比起以前来发生了许多新的变化。企业要想在竞争的大海中永远立于不败之地，再也不能象以前那样单纯依靠延长工作时间、提高劳动强度或增加产品产量的办法，而必须在提高产品质量、降低产品成本这两大方面来努力。现代社会的竞争主要表现为价格的竞争，而价格竞争的实质又体现在质量和成本水平上。因此，这就要求企业千方百计地在加强企业内部经营管理上下功夫。具体说来，就是利用规划、预测、决策、控制等手段，从而使会计发展到了管理会计等新的形式。

3. 计算工具对管理会计产生与发展的影响

管理会计所涉及到的预测、决策、计划、控制、考核等环节，需要处理来自各方面的大量数据，最终才能提供有关信息，实现管理会计目标。这就必须具有良好的先进的计算工具，才能卓有成效地开展工作。战后计算工具的发展，电子计算机在会计上的广泛应用，为管理会计的发展创造了客观条件。

总之，管理会计自从诞生之日起直至今今天，大致经历了两个阶段，即以本世纪初到五十年代为第一阶段。这个阶段把严密的事先计算引进到会计体系中来，以标准成本、预算控制和差异分析为其主要内容。以本世纪五十年代以来为第二个阶段。这个阶段既注意使企业内部管理更加合理化、科学化，又努力使企业具有灵活反应和高度适应的能力，以计划和决策为其主要内容。我们知道，每一企业的资源供给都是有限的，但是企业对资源的需求却是无限的。大多数企业的资源决策都是以取得满意的利润为基本目标，并作为经营是否成功的重要衡量指标。良好的管理决

策主要取决于良好的信息。这种良好的信息来自何方？来自于企业财务会计提供的一般目的财务报告，但此类报告对内部管理人员来说又有局限性。因此还依赖于管理会计。财务会计和管理会计共同结合在一起，为帮助信息使用者作出满意的财务决策与经济决策提供有关资金运动的信息，并控制资金运动沿着预定的目标发展。

三、管理会计的主要特点

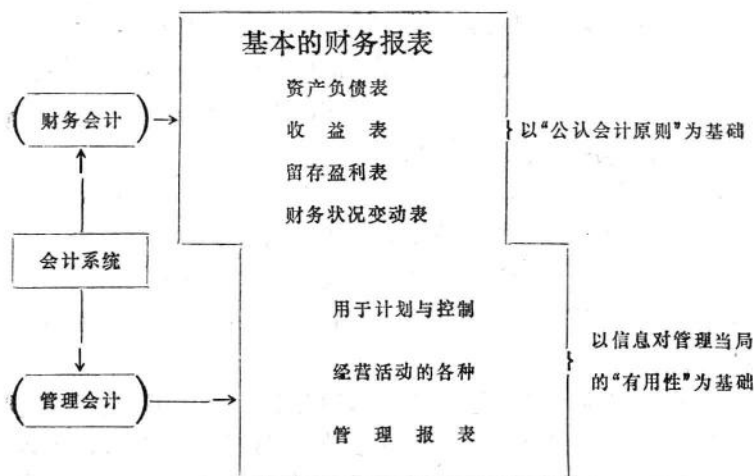
一门学科的特点，都是与其他学科相比较而存在的。因此，我们这里阐述的管理会计的主要特点，是指它与会计学中的其他分支——财务会计、成本会计相互进行比较而得出来的。

（一）管理会计与财务会计的区别

管理会计与财务会计都是会计学的分支，在记帐、业绩评价、制定决策等方面都具有相似的地方，这里着重阐述其不同之处。

1. 财务会计是西方会计中历史较长、也较成熟的一个领域，它是在簿记的基础上发展起来的，其主要任务是记录企业交易，根据这些交易定期编制各种财务报表，并且将它们提供给与企业利益相关的外部机构和有关信息使用者（如股东、债权人、政府机构和一般公众等）。为此，财务会计必须严格遵循“公认会计原则”，采用一整套帐簿系统计量、记录收支及资产与负债的状况与变动情况，并据以编制财务报表。而管理会计则有明显区别，它主要是为企业内部各决策机构和人员正确地进行经营决策、改善经营管理提供有用的资料，它虽然也要依据部分“公认会计原则”及其他会计惯例，但不受它们的约束。因此，它在加工处理和提供信息时所采用的方法则更多地取决于信息“有用性”的质量要求，可以随时根据情况的变化，有重点地采取相应的措施。上述关系可用图式表示如下（见图表 1—1）。

2. 财务会计虽然也对内（企业领导及各有关管理部门）提供财务成本资料，用于指导企业生产经营活动（例如规划未来经营



〔图表 1—1〕

活动等),但更主要的是对企业外部(股东、债权人等投资者)提供财务报表,以便这些投资者和其他人士了解企业的财务状况和经营成果,作出投资决策和其他有关决策。例如,企业的投资者运用有关企业财务状况及其未来前景等方面的会计信息作出投资方面的决策;债权人运用有用的会计信息可对企业的财务状况是否良好作出评价并在贷款或取得债权前对其所承担的风险作出估计;政府部门运用会计信息可用于制订税收政策和制订规章的目的;职工及其职工代表运用会计信息来评估企业的稳定性与盈利能力,等等。管理会计则主要用于内部管理,即只提供企业内部管理用的经济信息,为管理人员(由于他们对指导企业的生产经营活动负有重大责任,因此,他们最依赖会计信息,与会计信息最具有密切关系)强化内部管理、实现最优管理决策、提高经济效益服务。

3. 财务会计在内容上一般只涉及反映企业已发生的经济业务,即事后算帐,作出历史性的描述。管理会计则不然,它不仅收集和处理有关过去、现在和将来的所有有用资料,意即不仅要反映过去,而更重要的是要控制现在、筹划未来。对企业的各项生产经营活动提供科学的预见性。

4. 财务会计往往就事论事,发生什么就反映什么,虽然可以对所反映的情况加以分析,提出意见和改正措施,加以补救,但终究是被动的。管理会计由于要参与管理,参与决策,因此不能就事论事,作为管理的组成部分,它就必须同技术、生产和其他管理工作紧密结合。

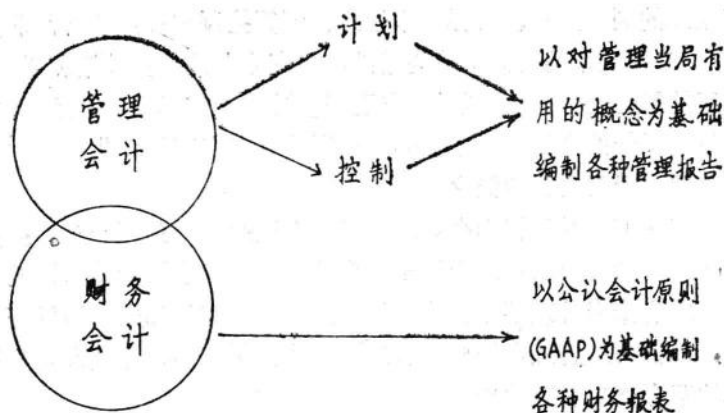
5. 在使用的计量尺度和方法上,财务会计主要使用货币量度和一般使用初等数学方法。而管理会计不仅使用货币量度,也兼用实物量度、劳动时间量度和关系量度(如指数、百分比等)。管理会计还大量应用现代数学方法、数学模型,运用数理统计、概率论、线性规划等,以便把复杂的经济活动尽可能用简明而精确的数学模式表达出来。上述管理会计与财务会计的关系可归纳成简图如下(图表 1—2)。

(二) 管理会计与成本会计的区别

从历史发展来看,管理会计是在原来的成本会计的基础上通过吸收其他学科(如经济学、市场学、统计学、管理学、行为科学、数学、电子计算机等)的理论与技术方法而发展起来的。直到今天,管理会计的几乎每一部分都与成本有关,只不过是在传统成本概念的基础上发展了许多新的、适用各种情况的成本概念,并使之在实践中加以运用。所以管理会计与成本会计有着天然的联系。但既然管理会计目前已形成为一门单独的学科,它与成本会计之间也存在着种种区别:

1. 管理会计的重点

由于成本会计主要利用记录、分类、汇总计算和解释说明等



〔图表 1—2〕

手段，进行成本的积累，存货估价和产品成本计算等方面，所以其重点在于成本方面，即千方百计寻找有关途径和措施，按照既定的成本目标，加强生产经营过程中的成本控制。而管理会计则主要利用规划、预测、决策、控制、考核等手段，进行各项资源（人力、物资等）的有效分配，所以其重点在于决策方面。通过对企业现有的、或潜在的各项资源的最优配置，使企业能够充分地运用它们。

2. 管理会计的目的

由于成本会计的重点在于成本方面，其内容主要包括：（1）成本计算制度和计算程序的设计和运用；（2）按产品、作业、责任部门等确定标准成本和实际成本，并提供企业管理所需的各类特殊成本数据；（3）对标准成本和实际成本作出比较，对各类管理所需特殊成本数据作出分析，并给予解释与说明，以达到管理和控制生产经营过程的目的，亦即使成本实现最低化。而管理会计的重点在于对资源进行有效分配的决策方面，其内容主要包括：（1）以决策理论等作为理论基础，以成本性态等作为方法基础，研

究企业的利润规划、目标成本管理、预算控制和决策分析等问题；(2)以货币的时间价值为基础，研究企业的投资效果和投资方案的最优选择；(3)通过建立责任会计制度和标准成本系统，进行经济责任的考核和成本控制，亦即使利润实现最大化。

四、管理会计的概念

在西方，对于管理会计的说法，众说纷纭，莫衷一是。据美国会计学会所属的管理会计委员会认为，管理会计就是运用适当的技术方法来处理某个经济主体历史的、现在的和未来的经济数据，以便帮助管理当局建立合理的经济目标，并按照实现这些目标的概念作出合理的决策。

根据这一概念，我们可以作如下几点解释。

管理会计中所运用的技术方法，是指成本会计的方法(如标准成本法、变动成本法等)，企业组织的方法(集权职能部制、分权事业部制等)、决策方面的方法等。

管理会计所面对的和所处理的数据，不仅是历史的，而且还是现在的，更重要的是未来的。因为目标以及达到目标的各项决策总是涉及到对未来经济事项的确定和选择。因此主要面向未来。

管理会计在履行自己的职能时，应有一个合理的经济目标，即加强内部经营管理，提高经济效益，实现利润最大化。由于管理会计是企业管理的重要组成部分，是为企业内部服务的。所以如何建立一个适合管理会计的目标，与企业的目标相一致，则是至关重要的。

管理会计在达到和实现经济目标的进程中，需要作出各种决策。决策就是对实现目标的各种行动方案进行权衡利弊得失，进行比较筛选，然后选择一个成本最低、效益最好的方案。这是管理会计中的重要内容，也是关系到企业生死存亡的关键性一环。

随着社会经济的发展，人们对经济效益的关心、重视程度的不断提高，管理会计的内容和方法的日益成熟，人们对管理会计

的认识也会愈加深刻。从而，管理会计的概念也会愈加符合其本质的属性。

第二节 管理会计的目标与信息质量特征

一、管理会计的目标(objectives)

如前所述，确定管理会计目标，是加强内部经营管理，提高经济效益，实现利润最大化的集中表现，因而它对于无论是形成管理会计理论，还是履行管理会计实践，均是首要的一步。虽然职业界对目标问题还没有达到深思熟虑的地步，但在70年代初美国会计学会管理会计程序委员会倒是出于抛砖引玉的目的，提出了以下四个目标(基本任务)：

第一，辨认、规划与计量资源的流动，并使其达到最优化。

第二，分析、列示企业达到目标的有关步骤；建立和保持有效的传递与报告系统；衡量实有资源的运用是否恰当，揭露“例外”(实际脱离预算或计划的偏差)的行为，并找出形成这些例外行为的原因。

第三，适当、及时地传递与目标相联系的各种信息，以使企业取得理想的工作成绩；在工作和责任范围内，衡量业绩的好坏程度主要看实际成绩与目标的不相宜的程度。

第四，对与企业生产经营活动中投入、产出的有关成本信息进行计算；把具有重要经济特征的合适数据及时传递、报告给有关人员。

上述各项目标是相互联系、相互依存的。进行管理会计目标的研究，对于正常开展管理会计的各项活动，无疑是十分必要的。如果将环境因素考虑进来，管理会计的目标问题将变得更为丰富多彩，引人入胜。

二、管理会计信息的质量特征