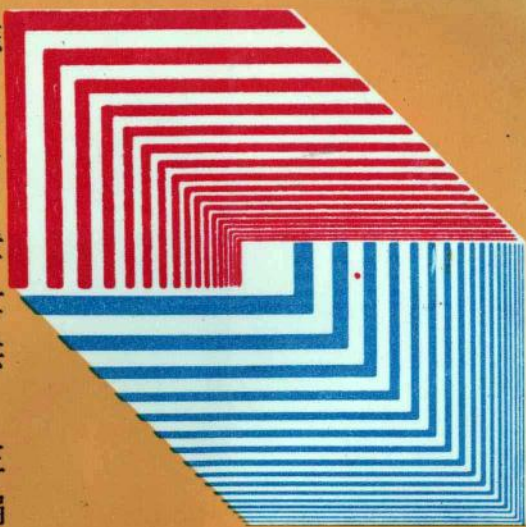


# 管 会 计 学 理 学

南京经济学院会计系列教材

陈良章 壮洪 主编



宁夏人民教育出版社

南京经济学院会计系列教材

# 管 理 会 计 学

陈 良 章 壮 洪 主 编

宁夏人民教育出版社

# 管 理 会 计 学

陈 良 章壮洪 主编

\*

宁夏人民教育出版社出版发行

(银川市解放西街 105 号)

新华书店经销 宁夏科技印刷厂印刷

开本 850×1168 1/32 印张 11.125 字数 260 千

1997 年 2 月第 1 版 1997 年 2 月第 1 次印刷

印数:1—4000 册

ISBN7—80596—250—2/G·238

定价:18.60 元

如有印装质量问题,影响阅读,请与印厂联系调换

电话:5632278 邮编:750001

南京经济学院会计系列教材  
编 著 委 员 会

总 编:陈义贤

委 员:(以姓氏笔画为序)

|     |     |     |     |
|-----|-----|-----|-----|
| 王开田 | 王 静 | 孙月琴 | 刘维国 |
| 陈义贤 | 陈 良 | 李保兴 | 余新平 |
| 柳岸青 | 徐卫华 | 袁乔平 |     |

## 总 序

回首过去,我系在课程设置和教材编写方面,亦与国内多数兄弟院校一样,经过了多次探索、变革的过程。在 80 年代前期,处于单一传统会计课程体系阶段。那个时期以“老四门”(会计原理、专业会计、财务管理、经济活动分析)为主干,再配以小量其他会计课程组成。这是学习苏联而形成的一种模式,体现了计划经济的要求。教材内容陈旧,重复交叉严重,侧重部门会计制度的解释和说明,系统的理论介绍较少,内容设定也不能体现教学规律要求。从 1985 年起至 1992 年止,我们组织了一定的人力,着手研究会计课程体系改革。由于人力、水平、时间等诸多因素的限制,我们只能在原有课程基础上适当地增加一些新课程,形成所谓的双轨制会计课程体系,即为传统课程体系和改良课程体系双轨并行运转阶段。在这一阶段,在专业主干课中增加了管理会计、审计学;在一般专业课和选修专业课中也增添了一些新的门类,如会计制度设计、会计专题理论、会计史、电算会计、西方会计、中外合资企业会计等课程。改良课程体系注重培养高等会计人才的通用性、外向性和会计学科的理论性、完整性,加强了成本管理、决策会计、审计和电算会计的重要地位,为会计课程体系的改革迈出了开拓性的一步,亦为近三年来建立全新的课程体系奠定了基础。当然,这个课程体系限于历史条件,并非是完美的,应该说是一个新旧体制交替时期的产物。这个双轨制的课程体系,在实施中又产生新旧课程的磨擦,课程门数增加,争内容、争课时,在课程内容方面又出现了新的交叉和重复。总之,尚不能形成一个完整的会计学科课程体系,许多

新知识虽有介绍,但不系统,支离破碎。

为了适应我国改革开放的需要,我国会计改革在那令人难忘的 1993 年终于冲破财政、财务、税收、金融等方面的制约,迎着确立社会主义市场经济体制的呼唤,掀起改革的风暴,推倒了实施四十多年的会计核算法规体系、宏观会计管理模式、会计核算的重要原则和一些主要的会计核算方法。国家财政部颁布的《企业会计准则》、《企业财务通则》以及作为过渡措施的新的行业会计制度和财务制度,既充分考虑到我国的基本国情,又尽量加大与国际会计惯例接轨的力度。因为这次会计改革迈的步子大,涉及的范围广,不但要求广大在职财会人员都要更新会计观念、学习新的业务、调整知识结构、掌握新的操作技能,而且各级各类会计专业教育亦要作相应的改革。这里讲的会计教育改革就是要遵循我国会计改革的总思路 and 已经实施的会计准则模式的要求,研究确定新的学科体系、课程设置,彻底改革教学内容。

这次会计改革有一个显著的特点,即会计宏观管理改变了建国以来一直沿用的通过制定和审定按行业、分所有制的统一会计制度来规范各基层各单位会计工作的模式,取而代之的是制定各种企业都适用的会计准则来指导会计核算工作的模式。这次变革,全面彻底否定了按行业、分所有制设课的会计学科体系。尽管我们也知道,改革会计学科体系是一项难度很大的科学研究,将涉及到会计领域的方方面面,特别是引进国际会计理论、总结历史经验、分析现状和展望未来等,都需要有很强的理论功底,并要经过相当长时间的努力方能完成,但是,学科建设、教材建设的任务已经摆在我们面前,不容等待。近几年来,在会计改革大潮中,我们一直努力把会计课程体系改革和教材建设作为会计专业教育改革的着力点来抓。为了适应已经变革后的会计环境,暂时解决短期内的教学需要,从 1993 年春季起,我们对原有的教学作了重大的修改,会计课程体系作了进一步的改革。大家认为,我国会计准则的公布与实施,既冲破了过去按行业、分所有制设课的框框,又否定了双轨设

课的必要性,这就为彻底改革旧的会计学科体系、大幅度调整会计专业课程以及重新安排每门课程的结构和内容提供了广阔的余地。经过反复研讨并与兄弟院校多方交流,努力吸收了来自各方专家学者的有用意见,确定我院会计专业主干课程为《基础会计学》、《财务会计》、《成本会计学》、《管理会计学》、《财务管理学》、《审计学》和《电算会计》等7门,彻底摆脱了行业会计制度的影响。主体内容是讲授通用型会计、审计财务管理的理论和方法,努力做到理论与实际相结合、全面性与通用性兼顾、现实性与超前性并存、继承性与开拓性同在。课程体系改革方案确定以后,我们实施方案的工作重点就转向教材建设。教材是一课之本。它规定了教学内容,是教师授课取材之源,也是学生求知学习之本。这次我们编写出版的会计系列教材是最近几年我系教材建设的必然结果。我们已经应教学改革之急,先是与江苏省内主要财经高校的教师们联合编写出版过一套系列教材,后又接受江苏省高等教育自学考试指导委员会的委托编写出版了一套会计专业自学考试教材,因此,可以说,我们为编写出版这套教材已经积累了相当的经验并拥有一定的科研成果作基础。在这次教材编写时,大家还有以下几点共识:

1. 这套系列教材要比较完整系统地反映会计学科的基本内容,满足大学本科会计学专业教学的要求,既要有较宽的知识覆盖面,又要把会计专业的基本理论、基本技术和基本方法讲解清楚。

2. 科学界定并合理划分各课程的内容,既要让各门课程的内容自成一个完整的体系,又不能任意扩大各课程内容的口径,强调每门课程只是会计学科课程体系中的一个组成部分,要自觉与其他课程协调平衡,不能包揽其他课程内容,否则,就会使这些课程缺少连贯性,不能恰当地承前启后,也不能形成一个科学的课程体系。

3. 正确处理各课程内容交叉问题,既要避免各课程内出现大量新的重复,又要注意保留已被取消课程的内容。我们要求各教材作者把握以下几点:(1)会计要素核算和财务报表编制等内容应由

《财务会计》专门论述,《基础会计学》应以会计核算基本模式(凭证——帐簿——报表)为主轴,系统讲解会计记录的程序和方法,在涉及基本经济业务核算时,要尽量简洁,不要把内容展开,以帮助理解会计记录方法为度;(2)财务分析内容在《经济活动分析》课程取消后,在《财务会计》、《财务管理学》、《管理会计学》等课程中都要增加相应的分析内容,并要求在《财务管理学》中对各种分析方法要作总体性论述;(3)成本费用的预测、决策、控制和分析等内容在《成本会计学》、《财务管理学》和《管理会计学》三门教材中应有明确的分工,各自掌握本教材的重点,《成本会计学》应按小口径来设计内容体系,其内容应限制在成本计算、成本核算、成本报告、成本分析和部分成本控制这个范围内;(4)《管理会计学》与《财务管理学》在经营管理、成本管理等方面的内容应有明确的分工界限,财务管理课主要讲解企业筹集资金、运用资金的理论、方法、技术和收益分配管理,管理会计课主要讲解短期经营决策及日常管理、长期投资决策及管理、成本的预测、决策及日常管理,《财务管理学》基本不涉及成本问题;(5)《审计学》以审计学原理和民间审计为主,充分反映注册会计师审计理论与实务,关于国家审计的内容尽量从简。

4. 教材的稳定性主要是由教材的内容作保证的。教材如果不能妥善地反映我国会计改革的经济环境和与国际会计惯例接轨的要求,肯定是不能稳定的。为此,我们在编写中,如果国内外相同的业务则按国际惯例来写,如是国内外有所不同,则先写国际惯例,后写我国特点;如是国外有而国内暂时没有的业务,则按国际惯例写,反之,则只讲解国内规定的方法。我们还强调了瞻前性,在会计基本准则的基础上,要更多地考虑我国即将颁布的具体会计准则,国外主要是参照国际会计准则和美国财务会计准则。

5. 各课教材分量既要受该课程教学时数的限制,又要写得适当丰富些。力争材料充实,方法多样,论述透彻,不搞简单罗列,寥寥数条。所附练习题要富有启发性,要能锻炼学生综合分析问题、



解决问题的能力。

这次会计系列教材编写出版以后,我们还将根据政府及非盈利组织会计改革情况,适时地编写预算会计教材。关于电算会计教材,我们尚在酝酿之中,初步打算以介绍定型会计软件知识与会计、审计业务知识之间的“接口知识”为主,适当增加会计控制、会计决策和会计分析的内容。微机硬件基础知识、计算机语言及编程原理、办公室文字处理系统等内容将另外设置数门基础课程。

为了满足我院教学需要,这套系列教材的编写时间尚显得仓促,讨论确定的编写要求,很可能超过了我们的人力、教学经验、学识水平所允许的范围,不当和错误之处肯定不少,恳切希望读者批评指正,以备来日修改使用。

南京经济学院会计系主任 陈义贤

1996年6月

# 前 言

管理会计学是现代会计学体系中的两大分支之一,随着财务会计制度重大变革和企业经营环境的迅速变化,传统的管理会计无论在内容上,还是在基本方法上均表现出了较大不适应性。为了适应这些变化,我们着手重新编写了《管理会计学》一书。

本书围绕着如何为现代企业内部经营管理问题的有效解决提供相关信息,系统地阐述了现代管理会计的基本理论、基本内容和基本技术方法。在全书体系及内容安排上,既考虑了现代西方管理会计发展的前沿内容,又能兼顾我国企业管理实践,尽量做到理论性与实践性、继承性与超前性的有机结合。本书可作为高等财经学校会计本科专业、专科专业及相关经济管理专业《管理会计学》课程的专业教材,也可作为企业经营管理人员从事经营管理的工具书和参考资料。

全书共十五章,由南京经济学院会计系陈良、章壮洪担任主编,并负责统稿,中国纺织大学无锡分院朱杏龙、南京铁路运输学校王诚健、南京经济学院会计系李传忠、姚文韵以及苏州财政局计划担任副主编。

由于编写时间仓促,水平有限,错误和不足之处,恳请广大读者批评指正。

编著者

1996年8月

# 目 录

|                           |      |
|---------------------------|------|
| <b>第一章 总论</b> .....       | (1)  |
| 第一节 管理会计的形成与发展.....       | (1)  |
| 第二节 管理会计的基本内容 .....       | (11) |
| 第三节 管理会计的对象、职能及其任务.....   | (12) |
| 第四节 管理会计与财务会计的关系 .....    | (17) |
| <b>第二章 成本性态</b> .....     | (21) |
| 第一节 成本分类 .....            | (21) |
| 第二节 混合成本及其分解 .....        | (29) |
| 第三节 学习曲线与成本性态分析 .....     | (39) |
| 第四节 贡献毛益 .....            | (43) |
| <b>第三章 变动成本法</b> .....    | (47) |
| 第一节 全部成本法与变动成本法 .....     | (47) |
| 第二节 两种成本计算方法对损益表的影响 ..... | (54) |
| 第三节 全部成本计算法的优缺点 .....     | (62) |
| 第四节 变动成本计算法的优缺点 .....     | (68) |
| <b>第四章 本、量、利分析</b> .....  | (72) |
| 第一节 本、量、利分析概述 .....       | (72) |
| 第二节 本、量、利分析的基本方法 .....    | (76) |
| 第三节 不确定条件下的保本分析 .....     | (87) |
| 第四节 经营杠杆 .....            | (93) |
| <b>第五章 销售预测分析</b> .....   | (97) |
| 第一节 预测分析概述 .....          | (97) |

|             |                          |              |
|-------------|--------------------------|--------------|
| 第二节         | 销售预测·····                | (102)        |
| <b>第六章</b>  | <b>利润预测分析·····</b>       | <b>(117)</b> |
| 第一节         | 目标利润的预测分析·····           | (117)        |
| 第二节         | 利润敏感性分析·····             | (121)        |
| 第三节         | 概率分析法在利润预测中的应用·····      | (129)        |
| 第四节         | 利润变动趋势预测·····            | (133)        |
| <b>第七章</b>  | <b>成本与资金需要量预测分析·····</b> | <b>(135)</b> |
| 第一节         | 成本预测分析·····              | (135)        |
| 第二节         | 资金需要量的预测分析·····          | (140)        |
| <b>第八章</b>  | <b>短期经营决策原理·····</b>     | <b>(145)</b> |
| 第一节         | 经营决策概述·····              | (145)        |
| 第二节         | 决策成本及其分类·····            | (149)        |
| 第三节         | 短期经营决策的基本方法·····         | (155)        |
| <b>第九章</b>  | <b>定价决策·····</b>         | <b>(163)</b> |
| 第一节         | 定价决策的意义及影响因素·····        | (163)        |
| 第二节         | 定价方法·····                | (166)        |
| 第三节         | 定价策略·····                | (177)        |
| <b>第十章</b>  | <b>生产决策·····</b>         | <b>(181)</b> |
| 第一节         | 生产决策概述·····              | (181)        |
| 第二节         | 生产决策的案例分析·····           | (183)        |
| <b>第十一章</b> | <b>存货决策·····</b>         | <b>(200)</b> |
| 第一节         | 存货决策概述·····              | (200)        |
| 第二节         | 存货决策的基本方法·····           | (205)        |
| 第三节         | 存货控制·····                | (219)        |
| <b>第十二章</b> | <b>长期投资决策·····</b>       | <b>(223)</b> |

|             |                     |              |
|-------------|---------------------|--------------|
| 第一节         | 长期投资决策概述·····       | (223)        |
| 第二节         | 长期投资决策应考虑的基本因素····· | (226)        |
| 第三节         | 长期投资决策的基本方法·····    | (243)        |
| 第四节         | 长期投资决策的案例分析·····    | (253)        |
| 第五节         | 长期投资决策中的敏感性分析·····  | (259)        |
| <b>第十三章</b> | <b>全面预算·····</b>    | <b>(264)</b> |
| 第一节         | 全面预算的意义和编制原则·····   | (264)        |
| 第二节         | 全面预算的编制方法·····      | (267)        |
| 第三节         | 全面预算的编制实例·····      | (276)        |
| <b>第十四章</b> | <b>成本控制·····</b>    | <b>(288)</b> |
| 第一节         | 成本控制概述·····         | (288)        |
| 第二节         | 标准成本的制定·····        | (290)        |
| 第三节         | 成本差异分析·····         | (293)        |
| <b>第十五章</b> | <b>责任会计·····</b>    | <b>(300)</b> |
| 第一节         | 分权管理与责任会计概述·····    | (300)        |
| 第二节         | 责任中心及其评价与考核·····    | (307)        |
| 第三节         | 内部转让价格·····         | (318)        |
| <b>附表</b>   |                     |              |
|             | 一元的复利终值系数表·····     | (323)        |
|             | 一元的复利现值系数表·····     | (327)        |
|             | 一元的年金终值系数表·····     | (331)        |
|             | 一元的年金现值系数表·····     | (335)        |

# 第一章 总 论

## 第一节 管理会计的形成和发展

从中外会计发展的史料都可以证明,会计与管理具有内在的必然联系。在早期阶段,不论是原始的会计计量记录行为,还是后来发展起来的官厅会计、单式与复式记帐方法,其算帐、记帐本身并不是目的,最终都是为了管好和用好人力、物力和财力等各项有限经济资源,这就意味着原始的会计行为均含有计算与管理的涵义,但能不能将原始会计看成是具有现代意义的管理会计的思想,我们看很难牵强附会。因此,研究早期管理会计思想的产生,首先应明确一个历史逻辑起点,这个历史逻辑起点,我们认为应以近代制造产业产生,会计信息对其经营管理所提供服务为标准。因为,只有在近代制造产业,管理作为较严密的体系,才具有现代的意义,这样,也才能与较现代的管理会计思想有机地联系在一起。

### 一、管理会计的形成

#### (一)早期制造成本制度对管理会计思想的贡献

在工业革命以前,家庭手工作坊经营是当时主要的工业经营方式,由于其经营规模狭小,生产手段也较落后,企业内部所有生产要素及其组合均依靠业主的经验、惯例和企业外部的市场供给,如从市场上取得供其进一步加工所需要的原材料、雇佣以日或周为工作周期的劳动力资源,向市场出售产品等,很显然,业主对其

生产要素组合管理的基本工具是各生产要素的有效市场价格。由于不需要其他手段提供帮助其开展经验管理所需的额外信息,原先在商业上广泛运用的各种会计方法被原封不动地移植到这种企业中,会计能够起到的唯一作用是依据市场价格盘存期末各生产要素的期末价值从而倒挤出期间工厂经营利润。

十九世纪初叶工业革命的爆发,使企业生产经营组织形式和生产手段均发生了巨大的变化,机器生产代替了手工操作,生产规模得到了空前扩大,企业对经济资源的利用能力得到了很大的提高,以职能分权划分的基础的企业生产组织结构也得以形成。不断提高生产效率满足社会对产品的巨大需求成为当时企业经营的主要任务,为了促进这些目标的实现,再加上企业内部生产要素的配置(特别是生产资料和劳动力)也日趋稳定,这样,企业的经营重心就由企业外部市场生产要素的有效配置转移到如何对其内部现有经济资源的有效管理,传统商业上所运用的会计方法显然不能适应企业这种经营管理重心的转移。如何为适应变化了的企业经营管理重心提供有效充分的信息以支持经营人员的管理行为,成为会计界所面临的一个重要课题。

为了适应这种经营管理重心的转变,会计界应着手为解决下列几个方面的管理问题提供相关信息:一是由于失去有效的市场价格基础,用什么样的价值尺度来帮助企业管理人员来协调部门工序之间的生产经营活动;二是在出现了以分权为特征的职能管理部门的情况下,如何使用价值信息计量考评各职能管理部门的管理业绩水平,以达到明确责任和调动职能管理人员积极性的目的;三是由于多工序生产,使得企业期末存在大量工序半成品和在产品,在缺乏相关市场价格支持的条件下,如何确定企业的期间经营利润水平;四是由于企业对有限经济资源利用能力的提高,如何为企业高层管理人员提供相关产品生产的真实盈利的能力信息,从而保证企业长期产品生产决策行为的科学性和合理性。

为了解决这些迫切的企业经营管理问题所需的信息支持,会

让界首先力图研究一种以职能部门为对象的经济资源消耗累计制度,即通过设置成本项目体现职能部门并以此归集和分配其期间各项经济资源的耗用,用此作为协调部门工序生产经营活动的价值尺度和考核评价职能部门期间成本控制业绩。在此基础上,会计界力图通过证实成本项目所代表的职能部门与产品制造过程的关系并将与此过程密切相关的成本项目运用一定的方法分配或直接计入相关的产品成本中,以计算完工产品的总成本和单位成本,并用此来确认本期产品销售成本和结转计算期间经营利润水平,并利用单位产品成本来衡量产品对生产资源的消耗效率,从而作出正确的产品生产决策。这两步费用归集和分配制度构成了我们今天所运用的制造成本核算体系的基本雏形。

制造成本制度在其诞生初期,会计界是将其主要精力集中在对成本项目的分类划分、产品成本项目组合内容以及一些费用结转分配程序和方法上,对部门的成本控制与评价主要是集中在直接材料、直接人工、制造费用这些便于确认与汇总的成本项目上。这种力图以准确的部门及产品成本信息为特征的两步制造成本制度,通过其两步信息的提供,很好地满足了当时企业内部经营管理问题对会计信息的需求,其基本特征是通过单一的成本制度满足所有管理问题对会计信息需求,其研究重心是“绝对真实”(absolutely true)。在此意义上,成本会计中的制造成本法可以将其看成是企业内部经营管理的产物,是管理会计产生的最初萌芽和雏形。

## (二)标准制造成本制度对管理会计发展的贡献

随着产业革命的完善而带来的生产工艺技术过程的标准化以及随之产生的企业外部巨大的产品需求市场,如何运用此条件和机遇,促进企业最大限度地提高劳动生产率水平,是本世纪初叶企业内部经营管理问题上面临的重大挑战,为适应此挑战而产生的泰罗科学管理运动,使人们对传统的事后管理的认识提前到对事中管理问题的认识,其力图通过对单个动作行为及时间标准的研究,促进生产过程的科学化、标准化,最大限度地调动生产工人的



生产积极性,以期达到提高劳动生产率水平的目的。很明显,以事后费用两步归集和分配的传统的成本核算制度很难适应企业为事中管理问题解决提供相关信息的目的。为了配合当时科学管理运动对事中管理信息的需求,在不影响传统成本制度的事后产品成本计算的准确性和其他相关事后管理信息服务的基础上,通过事先确定生产过程的适时资源控制标准,将传统成本方法中的按实际生产费用要素进行归集和分配过程分解为事中按执行标准成本和脱离差异两部分进行归集和分配,并通过及时对执行过程中所计量的成本差异进行分析、调查和反馈,从而将传统的成本制度的事后控制职能提前到了事中水平。与此同时,由于标准成本与脱离差异最终还是反映实际成本水平,因此,这套特殊的费用归集与分配方法仍然还能起到满足事后传统的成本管理对成本信息要求。可以说,以标准成本和脱离差异进行两步归集和分配为特征的标准成本制度是成本会计发展史上所实现的第一次质的飞跃,严格的意义上讲,也是早期管理会计思想的一个重大的发展。

与标准成本制度同时代的产物还有预算控制方法,标准成本强调单位成本控制的属性,而预算控制应隶属于一种总量控制范畴。对标准成本、预算控制、差异分析这些内容最初是由美国学者麦金西(J. O. McKinsey)在其 1922 年出版的《预算控制》和 1924 年出版的《管理会计》一书中进行了系统地阐述。有很多西方会计学者认为其是管理会计的萌芽或早期形式,但我们认为其已经是会计信息在服务企业内部经营管理问题的能力和相关性方面的一大进步,是早期管理会计思想与实践的发展阶段。

## 二、管理会计的发展

(一)相关成本对现代管理会计思想形成的基本贡献。

本世纪 30 年代以后,由于企业生产经营组织形式随着股份经营方式的大量涌现而产生了巨大的变化,即企业的所有权与经营权的分离,所有者将自己的资产委托给专职管理人员经营,并要求