

21世纪 高职高专
21SHIJI GAOZHI GAOZHUAN XILIE JIAOCAI
系列教材

管理会计学

王保林 主编

Guanti Kuaijixue



立信会计出版社
LIXIN KUAJI CHUBANSHE

21 世纪高职高专系列教材

管理会计学

主 编 王保林

副主编 彤芳珍

立信会计出版社

图书在版编目(CIP)数据

管理会计学/王保林主编. —上海:立信会计出版社,

2004.8

ISBN 7-5429-1317-4

I. 管... II. 王... III. 管理会计 IV. F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2004)第080636号

出版发行	立信会计出版社
经 销	各地新华书店
电 话	(021)64695050×215 (021)64391885(传真) (021)64388409
地 址	上海市中山西路 2230 号
邮 编	200235
网 址	<i>www.lixina.ph.com</i>
E-mail	<i>lxaph@sh163.net</i>
E-mail	<i>lxzbs@sh163.net</i> (总编室)

印 刷	郑州铁路局印刷厂
开 本	850×1168 毫米 1/32
印 张	12.5
字 数	306 千字
版 次	2004 年 8 月第 1 版
印 次	2004 年 8 月第 1 次
印 数	3000
书 号	ISBN 7-5429-1317-4/F·1200
定 价	21.50 元

如有印订差错 请与本社联系

前 言

为了适应我国高等院校财经专业改革与发展的需要,我们组织了数十所院校,历时一年多编写了这套系列教材。

这套教材由多所院校富有教学经验的骨干教师精心编著而成,它从体系上满足了培养应用型人才的要求;从内容上吸取了各科领域的新成果、新知识。《管理学教程》是这规划材中的一本。《管理会计学》是这套教材的其中的一本。

由于管理会计的大部分内容是从西方国家引进的,因此,本书在介绍国外知识时力求与国内实际相联系,旨在逐步引向建立具有中国特色的管理会计学科体系,以适应当前国内经济发展的需要。编写中,编者将理论与实践相结合、继承和发展相统一,在系统阐述管理会计的基本理论、基本技术和方法的基础上,充分反映当今管理会计的最新研究成果,力求实现执行性管理会计、决策性管理会计与管理会计新发展的有机融合。本书每章都附有本章小结和复习思考题及练习题,便于学生理解和掌握。

本书由王保林担任主编,彤芳珍担任副主编。参加编写人员的具体分工是:第一章、第九章、第十章由王保林执笔;第二章、第八章由彤芳珍执笔;第三章、第四章由王静执笔;第五章由李然执笔;第六章由杨超执笔;第七章由张立华执笔。全书由王保林负责拟定编写提纲、修改、补充、统纂和定稿。

在拟定本书的指导思想、结构内容和大纲上,上海国家会计学院的专家、教授们给予了认真指导和严格审订。在此,我们表示衷心的感谢。

为了能使广大读者更方便地使用这套教材,我们将尽快推出与之配套的电子教学课件。

教材如有错误、疏漏之处,敬请读者批评指正。

编 者

2004年8月

目 录

第一章 总论	1
第一节 管理会计的形成与发展.....	1
第二节 管理会计的定义、职能和内容	4
第三节 管理会计的假设与原则.....	9
第四节 管理会计与财务会计的关系	13
第五节 管理会计人员的专业组织和职业道德	16
本章小结	21
思考题	22
第二章 成本性态分析与变动成本法	23
第一节 成本性态分析	23
第二节 混合成本的分解	37
第三节 变动成本计算	49
本章小结	66
思考题	67
练习题	68
第三章 本量利分析	70
第一节 本量利分析概述	70
第二节 盈亏临界点分析	76
第三节 本量利分析的应用	96
第四节 本量利关系中的敏感分析.....	106

本章小结·····	112
思考题·····	112
练习题·····	113
第四章 经营预测 ·····	116
第一节 经营预测概述·····	116
第二节 销售预测·····	122
第三节 成本预测·····	133
第四节 利润预测·····	146
第五节 资金需用量预测·····	150
本章小结·····	156
思考题·····	156
练习题·····	157
第五章 经营决策 ·····	160
第一节 经营决策概述·····	160
第二节 定价决策·····	165
第三节 生产决策·····	177
第四节 成本决策·····	193
本章小结·····	209
思考题·····	210
练习题·····	210
第六章 长期投资决策 ·····	214
第一节 长期投资决策基础·····	214
第二节 长期投资决策指标·····	225
第三节 几种常见投资决策分析·····	236
第四节 长期投资决策的扩展·····	242

本章小结·····	247
思考题·····	248
练习题·····	248
第七章 全面预算·····	250
第一节 全面预算概述·····	250
第二节 全面预算的编制方法·····	253
第三节 全面预算的编制·····	264
本章小结·····	277
思考题·····	278
练习题·····	278
第八章 成本控制·····	283
第一节 成本控制概述·····	283
第二节 目标成本控制·····	287
第三节 标准成本控制·····	295
第四节 其他成本控制·····	312
本章小结·····	325
思考题·····	326
练习题·····	326
第九章 存货控制·····	328
第一节 存货控制概述·····	328
第二节 经济批量控制法·····	330
第三节 扩展的经济批量控制·····	333
第四节 最优生产批量控制·····	340
本章小结·····	344
思考题·····	345

练习题.....	345
第十章 责任会计.....	347
第一节 责任会计的概述.....	347
第二节 责任中心的设置与考核.....	351
第三节 内部转移价格.....	364
本章小结.....	371
思考题.....	372
练习题.....	372
附录 复利、年金系数表	374
参考文献.....	390

第一章 总 论

第一节 管理会计的形成与发展

管理会计作为现代会计学的一个分支,它是从传统的、单一的会计系统中分离出来,成为与财务会计并列存在而又相对独立的一门综合性的边缘学科,是多种学科相互交叉、相互渗透的结合体。它的形成和发展,不仅是科学技术进步和社会经济发展的产物,同时也是多种方法和思想共同作用的结果。

一、管理会计的形成

管理会计的形成,可追溯到 20 世纪初。当时,资本主义已经有了相当的发展。但是在一般企业的管理中,以经验和直觉为核心的传统管理方式仍占据着统治地位。不少工厂经营粗放,资源浪费严重,管理混乱,生产效率低下。因此,如何用先进的科学管理代替落后的传统管理,使企业各级管理工作得到较大的改善,以适应资本主义经济发展的需要就成为一个非常迫切的现实问题。于是,集中体现科学管理理论和方法的“泰罗制”在 20 世纪初应运而生。1911 年,被西方誉为科学管理之父的泰罗在《会计月刊》上发表了著名的《科学管理原理》著作,从而开创了企业管理上的一个新纪元。泰罗制的特点是科学地分析人在劳动中的机械动作,制作精确的操作方法,实行完善的计算和监督制度等。可见泰罗的科学管理理论,其核心是强调提高生产和工作效率,即通过他所倡导的所谓时间与动作研究,来制定一定的条件下可以实现并被认为是最有效率的标准,以此作为评价和考核的依据,以促使生产

的各个方面实现高度的标准化。

随着《科学管理原理》的发表,泰罗制逐步得到了广泛地应用,至 20 世纪 20 年代开始盛行,从而使企业管理得到空前加强,生产效率得到显著提高。在生产经营活动实现标准化和制度化的同时,原有会计体系也发生了相应的变化和发展。一些同泰罗的科学管理方法紧密相连的技术方法,如标准成本、预算控制、差异分析等相继出现,不仅使成本会计增加了许多新内容,而且为会计直接服务于企业管理开辟了一条新途径。此时的会计已经突破了单纯事后计算而开始引入事前计算,并进而将事前计算同事后计算分析相互结合,从而在提高生产效率、改善管理等方面发挥着越来越重要的作用。这些新技术方法的出现,表明原有会计体系主体内容和基本结构发生了某些变化,意味着成本会计已经向管理会计过渡。当时,少数学者将会计领域的这些新内容综合起来,称为管理会计,并著书立说。1922 年,奎因斯坦和麦金西分别出版了《管理会计:财务管理入门》及《预算控制》两部著作;1924 年,麦金西又出版了世界上第一部以“管理会计”命名的《管理会计》著作,布利斯出版了《通过会计进行经营管理》等著作。这些专著的问世,为管理会计的形成奠定了理论基础。据此,可以认为,以泰罗的科学管理理论为基础,以标准成本和预算控制为主要支柱的管理会计在 20 世纪 20、30 年代已初步形成,这一阶段的管理会计,仍处于原有会计体系之中,可以被看作早期执行性管理会计。

二、管理会计的发展

从早期管理会计的产生到现代管理会计的逐步形成是一个长期的发展过程。其迅速发展的阶段是在第二次世界大战以后,特别是在 20 世纪 50 年代以后。从这一时期起,发达资本主义国家经济进入战后高速发展的新时期,其突出特点是:第一,现代科学技术突飞猛进并大规模应用于生产,使生产力获得十分迅速的发展;第二,资本进一步集中,企业经营规模日趋扩大,出现了许多规

模庞大的跨国公司,使得市场竞争更加激烈,生产经营日趋复杂。这些环境条件的变化对企业管理提出了新的要求:一方面,要求企业内部管理更加合理化、科学化;另一方面,要求企业具有灵活多变的反应能力和高度的适应能力,以免在激烈的竞争中被淘汰。在这种新形势下,泰罗的科学管理学说的重局部轻全局、重视企业内部生产工作效率的提高而轻视与外界联系的局限性就充分暴露出来。于是,以“管理的重心在经营,经营的重心在决策”为指导思想的现代管理科学诞生了。

现代管理科学广泛吸收自然科学和管理科学的研究成果,形成了以运筹学、行为科学为主要支柱且包括系统科学、电子计算机技术在内的一整套能较好适应战后经济特点与要求的方法和理论,从而有效地克服了泰罗学说的重要缺陷。运筹学主要是现代数学和数理统计学的原理和方法,建立许多数量化的管理方法和技术,可用来帮助管理人员按照最优化的要求,对企业极为复杂的生产经营活动进行科学的预测、决策、组织、安排和控制,促使企业的生产经营实现最优运转,从而大大提高企业管理的科学化、现代化水平及其竞争、适应能力。会计与运筹学的结合,形成了现代管理会计的一个重要内容——决策会计。行为科学主要是应用心理学、社会学等方面的研究成果来研究人的各种行为的规律性,分析人产生各种行为的客观原因和主观动机的一门科学。把它应用到企业管理上来,有助于按照科学的原理来做好人的工作,改善人与人之间的关系,引导、激励人们在生产经营中充分发挥主动性、积极性。将会计的控制与责任的考核相结合,就形成了现代管理会计的另一个重要内容——责任会计。至此,管理会计形成了规划与控制、预测与决策和责任会计完整的理论和方法体系。1952年,“管理会计”这个专门词汇在世界会计学会年会上被通过,标志着管理会计体系正式形成。这个阶段的管理会计可以被看作是现代的管理会计,是以现代管理科学为基础、以决策分析为主要支柱的管理会计。

20 世纪 70 年代以来,由于系统论、信息论、控制论、决策论、预测技术、运筹学、概率统计、风险分析、行为科学和计算机技术被大量运用于管理会计中,极大地提高了管理会计的科学性和准确性。管理会计在世界范围内进一步发展,其理论与方法应用范围日益扩大,重要性日益增强,管理会计在经济活动中所发挥的作用也越来越大。此外,西方国家的各种管理会计的组织和刊物,对管理会计理论和方法的不断丰富、发展和完善,起了极大的推动作用。1972 年,美国全国会计师联合会成立了独立的管理会计协会;同年,英国也成立了成本和管理会计师协会,它们分别出版专业性刊物《管理会计》月刊,并在全世界发行。美国会计学会所属的管理会计委员会自 1980 年以来有步骤地颁布了《管理会计公告》,提出了一系列理论问题及解决问题的指导原则。20 世纪 80 年代后期,国际会计准则委员会和国际会计师联合会成立了专门机构,制定出有关的国际管理会计标准,并颁布了管理会计师的职业道德规范等有关文件,它表明对管理会计的理论研究已具有国际化的发展趋势。

综上所述,管理会计的形成与发展既是由于社会经济的发展 and 科学技术的进步对企业实行现代化的迫切要求,也是会计在企业管理中的作用日益增强和会计科学本身不断充实、完善和发展的必然结果,是会计科学成功跨入新的历史阶段的重要标志。可以预计,随着生产的不断发展和科技的不断进步,及现代化管理的不断更新,管理会计的基本理论和基本方法将日渐成熟,也将得到不断的充实和进一步的发展。

第二节 管理会计的定义、职能和内容

一、管理会计的定义

对于什么是管理会计,目前中外会计学界尚无统一认识。人

们基于不同的会计观念,提出了各种不同的管理会计概念。有的人认为管理会计就是预测、决策会计,而有的人则认为管理会计是为企业内部管理提供决策信息的内部会计。下面简要介绍国内外会计学界对管理会计所下的几种定义:

1952年在伦敦举行的世界会计学会年会上正式提出“管理会计”术语,但对其定义则有不同的看法。此后,西方会计界对管理会计有过两个较权威的定义。

1958年,美国会计学会(AAA)下属的管理会计委员会(CMA)对管理会计是这样下定义的:“管理会计是运用适当的技术和概念来处理某个主体的历史的和预期的经济数据,帮助管理当局制定具有适当经济目标的计划,并以实现这些目标作出合理的决策为目的”。

1966年美国会计学会在其《基本会计理论》中将管理会计定义为“管理会计是利用适当的技术和概念,对经济主体的实际经济数据和预计经济数据进行处理,以帮助管理人员制定合理的经济目标,并为实现该目标而进行合理决策。”

其后,越来越多的人主张把会计体系看作是一种信息系统,国外许多教科书中采纳了这种思想并把管理会计重新定义为“一种帮助经理人员编拟计划、积累资料、控制业务和制定决策的信息系统。”

1982年,英国成本与管理会计师协会提出了一个广义的管理会计定义,把审计以外的各个组成部分都作为管理会计的范围,认为管理会计是“对管理当局提供所需要信息的那一部分会计工作,使管理当局得以确定方针政策;对企业的各项活动进行计划和控制,保护财产的安全;向企业外部人员反映财务状况;向职工反映财务状况;对各个行动的备选方案做出决策。为此,需要编制长期计划,确定短期经营计划;对实际业务进行记录;采取行动纠正偏差,将未来的实际业务纳入轨道;获取并控制各种资金”。这种广

义的管理会计定义及其解释得到了国际会计师联合会管理会计委员会的赞同。

1988年4月,国际会计师联合会(IFAC)在其发表的一份《论管理会计概念》中明确指出:“管理会计可定义为:在一个组织内部,对管理当局用于规划、评价和控制的信息(财务的和经营的)进行确认、计量、收集、分析、编报、解释和传输的过程,以确保其资源的利用并对它们承担经营责任。”

20世纪80年代初,西方管理会计学的理论被介绍到我国。我国会计学者在解释管理会计定义时也存在不同的观点,主要有如下几种:

(1) 管理会计是企业管理人员利用积累的资料、科学的控制和决策方法,对资料灵活地进行科学的加工、整理,正确有效地为生产经营服务的一个会计信息系统。

(2) 管理会计是一门新兴的、综合性边缘学科或现代会计学的一个新的分支。

(3) 管理会计是当代管理方法主题巧妙结合的艺术。

(4) 管理会计是一种为管理部门提供信息服务的工具。

以上表述可以看出,国内外学者对管理会计定义虽然不尽相同,但是又有许多相同的地方,这些论述对于理解和研究管理会计是十分重要的。我们认为:管理会计是以提高经济效益为最终目的的会计信息处理系统。它是利用财务会计及其他信息资料,采用一系列现代化管理的专门方法,对未来经济活动进行预测和决策,确定目标,编制计划,在执行过程中进行控制、考核和业绩评价,强化企业内部经营管理,实现最佳经济效益。

二、管理会计的职能

管理会计的职能是指管理会计客观具有的功能。其基本职能有以下几方面:

（一）预测

管理会计发挥预测经济前景的职能,就是按照企业未来的总目标和经营方针,充分考虑经济规律的作用和经济条件的约束,选择合理的量化模型,有目的地预计和推测未来企业销售、利润、成本以及资金的变动趋势和水平,为企业经营决策提供第一手信息。

（二）决策

管理会计发挥参与经济决策的职能,主要体现在根据企业决策目标收集、整理有关信息资料,选择科学的方法计算有关长短期决策方案的评价指标,并做出正确的财务评价,最终筛选出最优的行动方案。

（三）计划

管理会计的计划职能,是通过编制各种计划和预算实现的。它是以预测、决策为基础,以数字、文字、图表等形式将管理会计目标落实下来,以协调各单位的工作,控制各单位的经济活动,考核各单位的工作业绩。

执行计划职能,要求管理会计提供高质量的历史和未来信息,采取适当的方式,量化并说明未来经济活动对企业的影响。为此,管理会计人员必须参与计划体系的长远、可行目标的设计,适当地督促目标实现方式的选择等工作,以便顺利地完成任务。

（四）控制

管理会计的控制职能,就是对企业的经济活动进行监督和调整。一方面,企业应监督计划的执行情况,确保经济活动按照计划的要求进行,从而为完成目标奠定基础;另一方面,企业也应对采取的行动及计划本身的质量进行反馈,以确定计划阶段对未来期间影响经济变动各因素的估计是否充分、准确,从而调整计划或工作方式,确保目标的实现。

为了实现控制职能,企业应建立完善的控制体系,确保该控制体系所提供的与经济活动有关的信息真实、完整,确保该控制体系

能够适时、有效地调整计划及管理人员的行为。

（五）考核评价

管理会计的考核评价职能,是通过建立责任会计制度来实现。管理会计在确定各责任单位应负责任、赋予相应权力的同时,必须对其责任履行情况进行考核评价,以确保企业有限资源的有效利用。由于管理目标以指标分解的形式落实于各责任单位,因此建立健全责任计量、责任确认及责任考核的责任报告体系,将有助于资源的有效利用和资源经营责任的履行。

三、管理会计的内容

从管理会计的职能考虑。管理会计可分为规划会计和控制会计两大部分,而与规划密不可分的是决策,与控制紧密相关的是业绩评价。因此,规划与决策会计和控制与责任会计是管理会计的两大基本内容。

（一）规划与决策会计

规划与决策会计是在预测企业前景的基础上,规划未来并参与决策。它首先利用企业的会计信息系统和其他管理信息系统所提供的信息和数据,在对这些信息和数据进行加工整理和去伪存真的前提下,运用特定的科学预测方法对企业未来的经营活动和各项经济指标(销售、成本、利润和资金等)进行预测分析,并利用专门的决策方法对与企业经营和投资的有关问题进行决策分析。然后将预测和决策所确定的各项目标和任务,用数量化的形式加以汇总、平衡,编制企业的全面预算,以便对企业未来经营活动的各个方面进行全面规划,使企业的各种生产要素和经济资源得到最优配置和合理、有效的利用,从而取得最佳的经济效益和社会效益。

规划与决策会计以决策会计为主体,主要是对各备选方案就其经济可行性方面进行分析评价,为管理者决策提供最优选择的信息。规划会计是事先计算,属于规划未来。规划与决策会计主