

GUAN LI KUAI JI XUE



新编会计学专业
系列教材

管理会计学

颜敏 主编

首都经济贸易大学
中国农业大学 出版社

新编会计学专业系列教材

管 理 会 计 学

颜 敏 主编

首都经济贸易大学
中国农业大学 出版社

图书在版编目(CIP)数据

管理会计学/颜敏主编. —北京:首都经济贸易大学出版社,中国农业大学出版社,1999. 3

ISBN 7-81002-959-2

I. 管… II. 颜… III. 管理会计 IV. F234. 3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(98)第 20799 号

责任编辑 丛晓红

封面设计 郑 川

出 版 首都经济贸易大学 出版社
发 行 中国农业大学

经 销 新华书店

印 刷 山东省莱芜市印刷厂

版 次 1999 年 3 月第 1 版

印 次 1999 年 8 月第 2 次印刷

开 本 32 印张 16.875 千字 419

规 格 850×1168

印 数 5 501~12 000

定 价 22.00 元

. 411955

编 委 会

主 任：段金铭 徐兴恩

副主任：李现宗 张永国

委 员：(以姓氏笔画为序)

王国防 毛 奕 叶忠明 庄仁敏

张永国 李现宗 周继民 段金铭

徐兴恩 颜 敏

2022/02

总 序

教材建设是高等学校学科建设和教育教学改革的重要环节。编写适于各院校实际情况的系列教材,其积极意义有三:一是满足教学所需,此为提高教学质量的最基本的物质保证;二是集中展示一个学校的教学科研成果,从一个侧面反映其教育、教学水平;三是在教材编写过程中锻炼和提高师资队伍。由于各高等学校的人才培养目标、规格的定位不同,以及学科结构和课程体系的差异,试图用某一种教材或一种“体系”来实现全国范围内的“大统一”是不现实也是不应该的。从这个意义上讲,各高等学校在有能力的情况下,结合自身实际编写系列教材是无可非议且应受到鼓励的。

郑州航空工业管理学院会计学专业具有 40 多年的办学历史,会计学系拥有一支力量较强的师资队伍。编写会计学专业系列教材对我院来讲并非一种新的尝试。早在 1993 年,我院就以“两则”出台为契机,以“两则”和“两制”为主要参照物,成功地撰写出版了一套计 10 余本的会计系列教材,不仅满足了当时的教学急需,解决了会计学专业教材空档的难题,而且还受到了社会各界读者的好评。然而,受当时各方面条件的制约,该套教材在使用中逐步暴露出一些问题,加之近几年经济体制改革和财会制度改革的不断深化,我们越来越感到适时更新原系列教材不仅必须,而且刻不容缓。

本次推出的系列教材拟定在 1998 年底完成,主要包括《基础会计学》、《财务会计学》、《成本会计学》、《管理会计学》、《财务管理学》、《审计学》和《电算化会计》等 7 种。作为教材,应该有一定的成

熟度和稳定性。而《高级会计学》从内容到体系都大有进一步研讨的余地,故暂不列入本系列教材的范围。

在本次系列教材编写中,我们试图体现前瞻性、国际性、通用性和实用性等指导思想,能否达到这种主观愿望,尚待各界读者评判。组织编写会计学专业系列教材是一项不小的工程,限于我们的经验、学识和著作者的业务水平,本系列教材在体系上、内容上还会存在不尽人意的地方,诚望各界读者批评指正。

本系列教材编写过程中得到了郑州航空工业管理学院有关方面、首都经济贸易大学出版社、中国农业大学出版社的热情鼓励和支持,谨此一并致谢!

新编会计学专业系列教材

编委会

1998年12月

前 言

本书是郑州航空工业管理学院会计教材系列丛书中的一本,该书系统地论述了管理会计的基本理论和基本方法,是专为大学本科和专科生编写的。同时,本书分章编写了思考题和习题,可供广大财会工作者、财经院校教师、其他财经专业学生参考和自学。

管理会计是一门新兴学科,是会计与管理的结合,是适应企业内部管理的需要而产生的。它既是实现企业管理现代化、提高经济效益的手段,又是企业现代化管理的一项主要内容。随着我国社会主义市场经济体制的建立和完善,自1992年起我国会计领域出现了深刻的变化,“两则”的制定和颁发,使传统的会计制度为新的会计核算和会计报表体系所代替;1995年,具体会计准则征求意见稿的讨论,使新的会计核算体系更加具体完善。

实务中会计的重大变革,使原有的一套教材亟须修改。对管理会计来讲,虽然主要内容是从西方引进的,但近几年西方管理会计也在发展,有些新的内容需要补充;此外,原有的教材(陈国昌副教授任主编,航空工业出版社,1993年7月第一版)经过几年的教学实践,发现有一些不足之处,需要调整。因此,在旧版的基础上全体编写成员做了大量的修改、补充和调整,编写成新的版本。

新版的编写大纲由主编于1997年9月草定,经过全体编写成员的讨论,于1997年10月确定了大纲。其后经过编写成员的努力,于1998年3月脱稿。全书共分十章,由颜敏副教授任主编。第一、三、六章及附录由颜敏副教授编写;第二章由李同军编写;第四

章由索建宏讲师编写；第五章由徐兴恩教授编写；第七、八章由李现宗教授编写；第九章由秦洪珍讲师编写；第十章由张永国副教授编写。全书由颜敏副教授修改、总纂和定稿。在本书的编写过程中，参阅了相关的著作和文章，在此表示衷心感谢！

本书若有错误和不当之处，恳请读者批评指正。

作 者

1998.12

目 录

第一章 概论	1
第一节 管理会计的形成和发展.....	1
第二节 管理会计的内容及其与相关学科的关系	11
第三节 管理会计的职能和地位	17
第四节 管理会计的方法	21
思考题	22
第二章 成本性态分析	23
第一节 成本在管理会计中的作用	23
第二节 成本性态及其分类	25
第三节 成本性态分析	37
思考题	46
习 题	46
第三章 成本—业务量—利润的分析	51
第一节 本量利分析的意义	51
第二节 保本条件下的本量利分析——盈亏临界点分析 ...	55
第三节 盈利条件下的本量利分析	73
思考题	92
习 题	92
第四章 变动成本计算	95
第一节 变动成本计算及其与完全成本计算的比较	95
第二节 两种成本计算分期营业净利润差额的变化规律	109
第三节 两种成本计算的优缺点及配合使用.....	123
思考题.....	134
习 题.....	134

第五章 短期经营决策会计	137
第一节 预测分析.....	137
第二节 决策分析及需要考虑的特定概念.....	152
第三节 定价决策分析.....	164
第四节 生产决策分析.....	175
思考题.....	207
习 题.....	208
第六章 长期投资决策会计	215
第一节 长期投资决策概述.....	215
第二节 货币时间价值.....	220
第三节 现金流量的分析与计算.....	239
第四节 投资决策的分析评价.....	253
第五节 固定资产更新决策.....	283
思考题.....	288
习 题.....	289
第七章 全面预算	293
第一节 全面预算的内容体系.....	293
第二节 全面预算的编制——固定预算法及其应用.....	310
第三节 预算编制的其他方法.....	330
思考题.....	342
习 题.....	343
第八章 标准成本系统	350
第一节 标准成本系统概述.....	350
第二节 标准成本的制定.....	356
第三节 标准成本差异分析与控制.....	365
第四节 标准成本系统账务处理.....	383
思考题.....	393
习 题.....	393

第九章 存货控制	399
第一节 基本经济订货量控制.....	399
第二节 扩展的经济订货量控制.....	418
第三节 存货控制的其他方法.....	431
思考题.....	442
习 题.....	443
第十章 责任会计	445
第一节 责任会计概述.....	445
第二节 责任中心.....	453
第三节 内部结算价格.....	473
第四节 责任预算和责任会计信息处理与控制.....	482
第五节 业绩评价与责任报告.....	492
第六节 责任会计实例.....	499
思考题.....	505
习 题.....	506
附录 复利、年金系数表	510

第一章 概 论

第一节 管理会计的形成和发展

一、管理会计的定义

1952年，会计师国际代表大会正式提出“管理会计”术语，但对其定义则各不相同。美国会计学会于1958年和1966年先后两次为管理会计提出了如下定义：“管理会计是指在处理企业历史和未来的经济资料时，运用适当的技巧和概念来协助经营管理人员拟定能达到合理经营目的的计划，并做出能达到上述目的的明智的决策。”显然，此时他们将管理会计的活动领域限定于微观，即企业。

1981年，美国全国会计师联合会的一个下属委员会在其颁布的公告中指出：“管理会计是为管理当局用于企业的计划、评价和控制，保证适当使用各项资源并承担经营责任，而进行确认、计量、累积、分析、解释和传递财务信息等的过程”，并指出管理会计同样适用于非盈利的机关团体。这一定义扩大了管理会计的活动领域，指明管理会计的活动领域不仅限于“微观”，还应扩展到“宏观”。

1982年，英国成本和管理会计师协会发表了一个正式观点，把审计以外的会计各个组成部分都说成属于管理会计的范围。在这个意见中，给管理会计下的定义是：“对管理当局提供所需要的信息的那一部分会计工作，使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（股东等）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，需要确定为达到各项目标而制订的计划（编制长期计划）；确定短期经营计划（编制预算/编制盈利计划）；对实际业务进行记录（财务会计和成本会计）；采取行动纠正偏差，将未来的实际业务纳入轨道（财务控制）；获取并控制各种资金（司库）。”

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，提出如下主要观点：

- （1）管理会计学是一门新兴的综合性边缘学科。
- （2）管理会计是一个服务于企业内部经营管理的信息系统。
- （3）管理会计是西方企业会计的一个分支。
- （4）管理会计是一种为管理部门提供信息服务的工具。

综上所述，管理会计定义可以从广义和狭义两个方面去理解。广义的管理会计是指现代会计系统中区别于传统会计的，体现会计预测、决策、规划、控制和责任考核评价等会计管理职能的那部分内容。现代会计系统既包括宏观会计和国际会计，又包括微观会计。因此，这个概念既揭示了微观管理会计的本质，又可以反映正在形成的宏观管理会计和国际管理会计的一般特征。

狭义的管理会计或者叫微观管理会计，是现代企业会计的一个分支，是以强化企业内部经营管理，实现最佳经济效益为最终目的，以现代企业经营活动为对象，通过对财务等信息的深加工和再利用，实现对经营过程的预测、决策、规划、控制和责任考评等职能的一种管理活动。它是一种侧重于在企业内部经营管理中发挥作用的会计，同时又是企业管理的重要组成部分。^①

^① 参见全国会计资格考试教材《管理会计》，东北财经大学出版社，1995年8月第1版，第9页。

二、管理会计的形成

管理会计的形成与发展是寓于现代会计的形成与发展之中的。现代会计的形成和发展与生产力的进步和商品经济的发展是密不可分的。管理会计作为现代会计系统中的一个分支，同样也不例外。1494年，由于意大利地中海城市海外贸易、商业和金融业的发展，最早地全面论述复式簿记原理的重要著作，意大利数学家卢卡·帕乔利的《算术、几何及比例概要》一书在威尼斯出版。在该书中，帕乔利提出了“复式簿记平衡原理”，这被认为是会计发展史上的第一个里程碑，是会计史上的一次重大的变革——从单式簿记发展到复式簿记，被会计史学家认为是现代会计开始形成的一个重要标志。

19世纪中叶，具有强大生命力的股份有限公司这种企业组织形式出现了，对会计提出了新的更高的要求。要求会计围绕正确确定“分期损益”这一中心环节解决问题，包括如何进行会计期间的确定、资本支出与收益支出的划分、固定资产折旧的计算、资产的计价、收入实现的确认等等。这些问题的正确处理，对股份制企业经营机制的正常运行及健康发展关系极大。为维护企业内外有经济利益关系的集团和社会公众的利益，客观上要求各个企业遵守规范化的会计程序和规则，此即“公认会计原则”制订和实施的主要原因。“公认会计原则”的形成和发展，标志着财务会计进入一个新的发展阶段——现代财务会计阶段。

19世纪中叶以后，股份有限公司巨额筹资，生产规模扩大，生产设备增多，引起间接费用在成本中所占的比重愈来愈多，加上产品品种日趋多样化，使间接费用的分配和吸收成为成本计算面临的一大难题。同时市场竞争的压力也要求企业正确计算产品成本，为产品定价提供客观依据。因此，复式簿记原理开始纳入成本计算系统，并逐渐实现了成本会计记录与财务会计记录的有机

结合。这一目标的实现经历了一个较漫长的历史过程。正如美国著名会计学家保罗·加纳所指出的：“工厂记录与财务记录的结合，在进入本世纪以前，是以相当缓慢的速度发展着的，直到1920年，才创立了全部具体的结合方法。”

成本会计向纵深发展，从单纯的事后成本计算发展到成本计算与成本控制相结合，以更好的为降低成本服务。具体地表现是从原始的实际成本计算向标准成本系统发展。至此，管理会计的雏形已经形成。

（一）执行性管理会计阶段——早期管理会计的形成

19世纪末20世纪初，产业革命加速了资本主义经济的发展，生产规模的社会化和激烈的自由竞争，要求彻底改变单纯凭经验和主观臆断的管理方法，于是泰罗的科学管理理论应运而生。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》一书（后又出版单行本），从而开创了企业管理上的一个新纪元。“泰罗制”的核心是：通过对工人操作的动作和时间的研究，制定额定的工作量和工资标准，用来考核和评价实际工作。列宁于1918年曾对“泰罗制”做过全面分析，指出：“资本主义在这方面的最新发明——泰罗制，也同资本主义的其他一切进步的东西一样，有两个方面，一方面是资产阶级剥削的最巧妙的残酷手段；另一方面是一系列的最丰富的科学成就，即按科学来分析人在劳动中的机械动作，省去多余的笨拙动作，制定最精确的工作方法，实行最完善的计算和监督制度等等”。可见，“泰罗制”的主要作用是提高生产和工作效率。通过他所倡导的所谓时间与动作研究，来制定一定条件下可以实现并被认为是最有效率的的标准，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“泰罗制”的广泛实施，劳动工资制度的改革，在会计业务中增加了“标准人工成本”和“成本差异”的核算，即出现

了标准人工成本法。它的出现，改变了会计只进行事后计算的傳統模式，严密的事先计算开始引入到会计体系中来，为企业进行事前计算和事中控制、加强成本管理和降低成本提供了方法。另一位管理学专家甘特把这种管理方法引伸到材料和制造费用的管理中去，出现了“标准材料成本”和“标准制造费用成本”。它们与“标准人工成本”共同组成了标准成本系统。这些内容在当时只是作为原有会计体系中的一个附带部分而存在。1919年，美国成本会计师协会的成立，加快了标准成本的推广。此后，美国会计学界经过近10年的争论，正式将标准成本纳入了会计系统，出现了真正的标准成本会计制度。与此同时，预算控制、变动成本法和利润坐标图等方法相继出现。部分学者开始提出“管理会计”概念，且有相关著作问世。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》和《预算控制》；1924年，麦金西又出版了《管理会计》；布利斯出版了《通过会计进行经营管理》等著作。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早期执行性管理会计，在20世纪二三十年代已初步形成。^①

（二）决策性管理会计阶段——现代管理会计的形成

二次世界大战以后特别是20世纪50年代以后，资本主义经济的迅猛发展为现代管理会计的形成打下了现实基础。此时资本主义经济的主要特点表现在：第一，现代科学技术突飞猛进并广泛用于生产，使生产力获得高速发展；第二，资本进一步集中，企业规模日趋扩大，跨国公司大量涌现，市场竞争更加激烈，企业经营更趋复杂化。这些特点对企业管理提出了相应的新要求：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

^① 参见杨世忠、徐兴恩著《管理会计基础》，北京经济学院出版社，1995年1月第1版，第2页。

具有灵活多变的反应能力和适应能力,以免在激烈竞争中被淘汰。前述曾风靡一时的“泰罗制”,其主要作用是降低消耗,提高投入产出之比,进而提高生产经济效果。而“果”并非都有益。只有将“果”与企业外部联系,并被外部——市场接受,才能体现为“益”。要提高经济效益,必须加强企业整体决策的科学性。只有决策正确,生产效率高,才有益处。“泰罗制”只重视对生产过程个别环节的高度标准化和高效化管理,而忽视企业管理的全局和企业与外部的关系,这在新的形势下显得本末倒置;不把人当做具有主动性和创造性的劳动者,而只作为机器的附属物来管理,这势必引起劳动者的强烈不满,因而难以达到应有的效果。因此,“泰罗制”必将被新的管理科学理论所替代。新的管理科学理论——现代管理科学是管理研究和管理技术的总称。它广泛吸取了自然科学和管理科学的新成就,形成了以运筹学和行为科学为主要支柱的理论和方法。其中,运筹学为企业决策和规划提供了理论和技术方法。如以西蒙为代表的决策论(属于运筹学的一个分支)认为“管理的重心在于经营,经营的关键在于决策”,通过分析、评价,从多种可行方案中选择最优方案的决策问题事关重大。行为科学从心理学和社会学的角度提供了管理人和控制人的理论,较好地适应了战后经济的特点和要求。

现代管理科学的发展以及在企业管理中的成功应用,使得会计重点转向对经济过程的控制和事前预测决策。传统会计方法已不能满足经营管理的需要。为适应现代管理的需要,线性规划、概率论等多种数学方法日益渗透到会计领域,使会计学科越来越多地利用自然科学的方法和成果,这一切都为现代管理会计的形成奠定了理论和方法基础。一方面,早期管理会计的技术方法得到了进一步的发展。例如,标准成本会计和预算控制不仅保留下来,而且吸收了运筹学、行为科学等方面的研究成果,形成了以目标管理为前提的标准成本制度;利润坐标图从主要用于解析过去的