

# 管理会计

主审 唐志民 主编 肖振红



警官教育出版社

398004

X.2.1

# 管 理 会 计

主 审 唐志民  
主 编 肖振红



警官教育出版社

07/15/04

书 名:管理会计

著 者:唐志民等

责任编辑:田坪

封面设计:夏茫

出版发行:警官教育出版社

(北京西城木樨地北里2号 100038)

印 刷:河北抚宁县印刷厂印刷

经 销:新华书店总店北京发行所

版 次:1996年6月第1版

印 次:1996年6月第1次印刷

印 张:12

开 本:850×1168毫米

字 数:320千字

印 数:1—5000册

ISBN 7-81027-383-3/G·52

定 价:18.00元

## 前 言

本书是为了适应高等院校会计、审计、企业管理等专业的教学需要,在总结多年教学经验和科研成果的基础上编写而成的教材,本书也可为各类成人高等教育、在职干部岗位培训和自学者使用。

本书系统阐述了管理会计的基本理论和基本方法,并把相关学科的知识应用于管理会计,力求深入浅出、条理清晰、结构合理,以满足教学和管理需要。

本书由唐志民主审,肖振红任主编,参加编写的老师有(以姓氏笔画为序):于春红、方光正、甘朝辉、朱建新、宋杨、肖振红、周冰、侯昆。

在本书编写过程中,参考了许多同志的有关论著,在此表示衷心感谢。限于作者水平,书中难免有不妥之处,恳切希望读者指正。

编 者

1996年4月

# 目 录

|                              |             |
|------------------------------|-------------|
| <b>第一章 总论 .....</b>          | <b>(1)</b>  |
| 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 .....      | (7)         |
| 第三节 管理会计与财务会计的区别和联系 .....    | (10)        |
| <b>第二章 成本分类和变动成本计算 .....</b> | <b>(16)</b> |
| 第一节 成本的分类 .....              | (16)        |
| 第二节 混合成本的分解 .....            | (33)        |
| 第三节 变动成本计算法 .....            | (42)        |
| <b>第三章 本量利分析 .....</b>       | <b>(63)</b> |
| 第一节 本量利分析概述 .....            | (63)        |
| 第二节 本量利分析的数学表达方式 .....       | (66)        |
| 第三节 保本点分析 .....              | (80)        |
| 第四节 目标利润规划 .....             | (97)        |

|                          |       |
|--------------------------|-------|
| <b>第四章 预测分析</b>          | (106) |
| 第一节 预测分析概述               | (106) |
| 第二节 时间序列分析法              | (113) |
| 第三节 回归分析预测法              | (123) |
| 第四节 其他常用预测方法             | (155) |
| <b>第五章 短期经营决策</b>        | (161) |
| 第一节 经营决策概述               | (161) |
| 第二节 生产决策                 | (172) |
| 第三节 定价决策                 | (188) |
| 第四节 存货决策                 | (200) |
| <b>第六章 长期投资决策</b>        | (207) |
| 第一节 长期投资决策概述             | (207) |
| 第二节 货币时间价值               | (211) |
| 第三节 现金流量和资金成本            | (225) |
| 第四节 长期投资决策的评价指标及<br>决策方法 | (231) |
| 第五节 固定资产购置及更新决策          | (247) |
| <b>第七章 全面预算</b>          | (258) |
| 第一节 全面预算的基本概念            | (258) |
| 第二节 全面预算的内容和编制方法         | (264) |
| 第三节 弹性预算                 | (278) |
| 第四节 零基预算和滚动预算            | (287) |

|                            |       |
|----------------------------|-------|
| <b>第八章 标准成本系统</b>          | (296) |
| 第一节 概述                     | (297) |
| 第二节 标准成本的制定                | (300) |
| 第三节 成本差异的计算与分析             | (307) |
| 第四节 成本差异处理的管理原则和<br>帐务处理方法 | (322) |
| <b>第九章 责任会计</b>            | (332) |
| 第一节 责任会计概述                 | (332) |
| 第二节 责任中心                   | (340) |
| 第三节 对责任中心的评价与考核            | (344) |
| 第四节 内部转移价值                 | (354) |
| <b>附录一 复利终值系数表</b>         | (361) |
| <b>附录二 复利现值系数表</b>         | (364) |
| <b>附录三 年金终值系数表</b>         | (367) |
| <b>附录四 年金现值系数表</b>         | (370) |
| <b>主要参考书目</b>              | (373) |

# 第一章 总论

管理会计是以提高企业经济效益为中心，为企业内部经营管理服务的一门新兴学科，它是管理科学和会计科学相结合的产物，它与财务会计一起构成企业会计的两个重要领域。管理会计自产生以来，在英、美等西方国家的企业中得到了广泛的应用，为企业内部经营管理、提高经济效益作出了贡献。改革开放以来，随着我国经济的发展需要，管理会计也越来越受到我国会计理论界和企业界的重视和应用。本章着重阐述管理会计的形成与发展，管理会计的定义、职能和内容以及管理会计与财务会计的区别和联系等内容。

## 第一节 管理会计的形成与发展

### 一、西方管理会计的形成和发展

管理会计是随着社会经济的发展，科学技术的进步，企业内部经营管理的需要逐渐发展起来的。管理会计是会计与企业内部经营管理的有机结合，它将现代管理科学、行为科学、高等数学等相关学科的成果应用于会计，为企业管理人员提供决策信息，是社会经济发展到一定阶段的产物。

任何一门学科的形成和发展都与其所处的社会经济环境密切相关。管理会计也不例外，考察管理会计的形成与发展过程，就



要对管理会计形成和发展的社会经济环境有一个基本了解。

### (一) 早期的管理会计 (第二次世界大战以前的管理会计)

本世纪初股份公司作为一种企业组织形式发展起来,股份公司的股东人数众多,不可能都直接参加经营管理,他们将财产的管理支配权交由经理人员掌管,自己按期分取股利,从而造成了财产所有权与管理支配权的明显分离。这种分离,一方面要求经营者必须向投资人负责,定期向他们报告企业的经营成果和财务状况;另一方面股东为保障自身的权益要求,由公正的第三者对财务报表进行审查,以证实可信程度。在十九世纪末叶,欧美各国成立的注册会计师协会,对企业的财务报表进行签证,只有经过注册的会计师签证的财务报表才能生效。为了适应这种变化,会计研究的重点转向如何编制对外发布的财务报告、财务报表的审查、公认的会计准则、资产的评估方法、企业获利和偿债能力的评价等。会计学中这部分为企业外部利益集团服务的内容大大丰富起来,后来被称为财务会计。

管理会计是在财务会计发展的基础上随着会计学与管理学的发展而形成的。

早期的管理会计,是指第二次世界大战以前的管理会计。这一时期,管理会计还没有成为单独的会计分支。

本世纪 20 年代以后,生产力获得巨大的发展,资本聚集和集中达到空前的程度。其结果,企业之间竞争加剧,出现了平均利润率下降的倾向。在这种情况下,很多企业陷入了困境。为了克服这种状况,一方面加强垄断,另一方面寻求大规模企业的内部经营合理化。20 年代后半期和 30 年代前半期经济危机的发生,带来了长期的停滞,这种情况也促进了企业内部管理的加强。

大规模经营要求合理化的管理,适应这种客观要求,20 世纪初便产生了泰罗 (F. W. Taylor) 的科学管理法。科学管理法的核心,是强调提高生产效率和工作效率,通过他所倡导的时间研究、

动作研究等，来制定在一定客观条件下认为可以实现的同时又是最有效率的标准，以实现生产过程的高度标准化。随着科学管理法在企业生产中的广泛应用，给会计的发展带来了很大影响，企业会计为了配合科学管理法提高企业生产效率和工作效率，就将“标准成本”、“预算控制”和“差异分析”等与科学管理紧密联系的技术方法引进到会计体系中来，实行事先计算，事中控制与事后分析相结合，为会计直接服务于企业管理开创了一条新路，这就是管理会计的雏形，并为现代的管理会计打下了基础。

1922年美国学者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年美国又出版了麦金西的《管理会计》，这些相关著作的问世，为管理会计作为一门学科的存在奠定了基础。

早期的管理会计，并没有形成一个相对独立的完整体系，只能协助解决如何提高效率问题，缺乏现代管理科学的理论指导。

## （二）现代管理会计（本世纪40年代至60年代末期）

本世纪40年代，特别是第二次世界大战以后，科学技术日益进步，生产力获得巨大发展，企业规模不断扩大，出现了很多跨国公司。与此同时，竞争更加激烈，资本利润率下降，失业增加，通货膨胀严重，经济危机频频发生。这种客观形势迫使企业管理当局必须考虑如何进一步加强和改进经营管理的问题。在新的形势下，单纯依靠提高劳动生产率和企业内部的经营合理化已远远不够。这种客观情况要求有新的管理理论。于是，西方一些管理理论和管理学派纷纷登台。这些学派的目的都是试图从某个侧面来解决资本主义的基本矛盾。

当时出现的学派主要有：社会系统学派、决策理论学派、系统管理学派、权变理论学派以及管理科学学派等。

美国的巴纳德（C. I. Barnard）是社会系统学派的创始人，西方把他称为现代管理之父。巴纳德以最高经营者的经验为基础，反

复地对组织及管理问题进行思索，通过引进社会学和系统论，创立了社会系统学派。

美国的西蒙(H. A. Simon)是决策理论学派的主要代表人物。决策理论是在吸收了行为科学、系统理论、运筹学和计算机程序等学科的内容而发展起来的。西蒙认为决策贯穿于管理的全过程，管理就是决策。

卡斯特(F. E. Kast)和罗森茨韦克(J. E. Rosenzweig)等人是系统管理学派的代表人物。系统管理学派认为，从系统的观点来管理企业，有助于提高企业的效率。把企业看成系统，而系统必然有一个总目标。要实现这个总目标，就必须使系统的各有关部门相互联系、相互作用。系统管理学派在60年代最为盛行。

权变理论学派是70年代盛行于美国的一种学派。他们认为，在企业管理中没有一成不变的东西，要根据企业所处的内外条件随机应变，根据具体情况采用具体的管理办法。

美国的伯法(E. S. Buffa)是管理科学学派的代表人物。该学派认为，管理就是用数学模式与程序来表示计划、组织、控制、决策等合乎逻辑的程序，求出最优解，以达到企业的目标。

上述这些当代西方管理理论都是现代管理会计赖以产生的理论基础，随着西方管理理论的发展，管理会计的理论和方法也在发展。由于这些管理理论的影响，管理会计增加了预测、决策等新内容，建立起预算控制和责任会计。从管理会计的技术方法这个侧面看，它利用运筹学、工业工程学、系统研究、行为科学、信息理论等学科的研究成果。特别是电子计算机在会计中的应用，使会计的管理职能有了飞跃的发展。

总之，在这一时期，管理会计与企业的生产经营活动结合得更加密切，管理会计已具有一套独立的理论和方法，作为独立的学科体系，开始得到有关各界的普遍承认。1952年，世界会计学年会上正式通过了“管理会计”这个名词。这样，传统会计就分

离为既相互依赖又相互独立的财务会计和管理会计两大组成部分。

### （三）现代管理会计的新发展

现代管理会计有一个不断发展的过程。进入 20 世纪 70 年代，管理会计出现了新的发展趋势。首先是新的定量分析方法被大量引入。随着经济的迅速发展，使用传统的会计数学方法来进行预测和规划，已不能满足企业经营管理需要，特别是难于解决未来经济活动的不确定性或风险等问题，因而需要采用运筹学、线性规划、概率论等定量分析方法，来提高会计信息质量。从目前管理会计的整个内容来看，上述定量分析方法已被广泛使用。

其次，是电子计算机和系统管理思想的引入。由于电子计算机引进会计工作，使会计部门的计算和存贮管理会计数据的能力大为增强，并使管理会计和财务会计成为一个以电子计算机为基础的统一的会计信息系统。

## 二、我国管理会计的形成和发展

从新中国的建立直至我国经济体制改革之前，这一阶段是属于执行性管理阶段。由于我国当时的社会生产力水平不高，在较长一段时期内，产品的生产供不应求，在管理上，对整个国民经济实行权力高度集中化的管理，企业的管理仅限于生产领域。因此，在企业内部为提高企业生产和工作效率采取了相应的措施，如编制全面的生产财务计划和月度作业计划；建立流动资金归口分级管理制度；推行以班组核算为基础的厂内经济核算制；开展经济活动分析，等等。总的说来，这是实行事前计划、事中控制和事后分析相结合直接服务于企业管理的管理会计。虽然当时没有使用“管理会计”这个名称，但应看作我们自己的管理会计。基于当时的经济管理体制，它们的工作重点都是围绕怎样才能使企业较好地执行上级下达的各项数量和质量计划指标服务，因而基本

上是属于执行性管理会计。

我国管理会计发展的第二阶段，是以党的十一届三中全会作为一个转折点，特别是党的十四大的召开，在理论和实践上都具有划时代的意义。十四大明确指出：我国要搞社会主义市场经济体制，实行政企分开，企业成为独立的商品生产者和经营者。企业的供、产、销、人、财、物由企业自己管，企业有了生产经营的微观决策权，这样企业就可以自觉地把正确执行生产经营决策放在首位，使企业的生产由被动型变为主动型，管理会计由执行型变为决策型。这样企业在社会主义的商品竞争中运用管理会计的各种方法便有了广阔的前景。这就是管理会计在我国必将得到迅速推广和发展的历史背景。

在这一阶段里，由于客观上的需要，我国会计界逐渐引入了国外的管理会计方法，并结合国情作了一些适当的修改，对于促进我国的管理会计发展有着相当重要的意义。

但需要说明的是，管理会计是在西方一些国家产生和发展起来的。西方管理会计中包含着很多应用技术方法、科学的管理方法和有益的管理经验。这些都是值得我们学习和借鉴的，但借鉴必须适合我国国情，因此学习管理会计时必须注意以下几方面问题：

1. 我国与西方的经济基础不同。我国社会主义经济是以公有制为主体的经济，是计划经济与市场调节相结合的经济，西方资本主义经济是私有制经济，是完全的市场经济。我国的管理会计既要为企业服务，又要考虑国家和人民利益；既要重视企业计划，又要重视国家计划。

2. 西方企业运用管理会计的目的是获取最大限度的利润，我国运用管理会计的目的则是为了满足人们不断增长的物质和文化的需要。我国的企业也重视利润，在符合社会主义原则的情况下，取得的利润越多越好。

3. 管理会计要促进经济效益的提高。西方企业讲求经济效益，重点放在微观经济效益上面。我国企业也讲求经济效益，但与资本主义不同，我们既要讲求微观经济效益，更要讲求宏观经济效益。当二者发生矛盾时，微观经济效益要服从宏观经济效益。我国企业除了应重视经济效益外，还应重视社会效益。

4. 西方的管理会计强调为管理者服务，我国的管理会计要为管理者和全体工人服务。我国企业的管理者要负责企业的经营，同时，工人要参加企业的管理。

5. 管理理论是管理会计的理论基础之一，对西方学者提出的一系列管理理论，我们都应有选择地加以借鉴，并根据改革形势的要求，进一步改进、完善、提高我国已有的管理会计理论与方法。

## 第二节 管理会计的定义、职能和内容

### 一、管理会计的定义

1952年，世界会计学年会上正式通过了“管理会计”这个名词，但对其定义，国内外学者却众说纷纭。

1958年，美国会计学管理委员会给管理会计下了如下的定义：“管理会计就是运用适当的技术和概念，处理企业历史的和计划的经济信息，以有助于管理人员制定出合理的、能实现经营目标的计划，以及为达到各项目标所进行的决策。”

英国成本和管理会计师协会（ICM/A）在1982年发表了一个广义的管理会计定义，把市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作出决策。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。”之所以把财务会计也列入管理会计的范围，是因为财务会计的一切工作都是服务于管理需要的，对外报表也是决策的依据之一。这种广义的管理会计定义得到了国际会计师联合会管理会计委员会的赞同。

美国管理会计权威、哈佛大学教授 R·S 卡普兰认为：“管理会计是一个对信息进行收集、分类、汇总、分析和报告的系统，它协助管理者进行决策和控制活动。”

我国学者针对管理会计理论的特点，提出了若干管理会计的概念。有的学者认为：“管理会计是西方企业为了加强内部经营管理，实现最大利润的目的，灵活运用多种多样的方式方法，收集、储存、加工和阐明管理当局合理地计划和有效地控制经济过程所需要的信息，围绕成本、利润、资本三个中心，分析过去、控制现在、规划未来的一个会计分支。”有的学者认为：“管理会计主要是通过一系列专门方法利用财务会计提供的资料及其他有关资料进行整理、计算、对比和分析，使企业各级管理人员能据以对日常发生的一切经济活动进行规划与控制，并帮助企业领导作出各种专门决策的一整套信息处理系统。”

上述列举的各管理会计定义有很多相同的地方，但也各具特色。这些论述对我们学习和研究管理会计来说，都具有重要的参考价值。综合上述众家之言，本书对管理会计定义如下：管理会计是指企业在经营管理过程中，为了正确地作出经营决策和提高计划和控制的管理能力，而采用的会计程序和方法。

## 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。由于管理会

计是管理科学与会计科学结合的产物，其主要目的是协助企业管理者规划企业长期、短期的经营目标，控制企业的经营活动，以期获得最优经济效益，因此管理会计是企业经营管理服务的，管理会计的职能就融于管理的职能之中。企业管理的职能有哪几项，各家说法不一，认为可以归纳为计划和控制两项基本职能者已占多数。所以管理会计的基本职能可以表述为计划与控制。

计划，也称规划，是指建立经营目标、制定经营政策、选择达到经营目标所采用的方法。它主要包括四个方面：（1）确定目标；（2）制定能够实现目标的各种备选方案；（3）在各备选方案中确定最优方案；（4）计划编制预算。预算的编制不仅是指企业总体预算的编制，也是指企业内部各级部门的预算的编制，而且要求各级部门的预算与企业的总体预算保持一致。

控制是指对工作状况的监控和评价，借以确定实绩与计划的偏离程度。它主要由三个方面的内容组成：（1）制定控制标准。全面预算是企业的总体目标，也是衡量企业生产经营活动绩效的标准，为实现企业的总体目标，还要把全面预算所确定的各项指标，按照企业各责任单位进行层层分解，建立责任中心，编制责任预算，作为评价考核各责任中心的标准。（2）收集、比较和分析各项经营活动的反馈信息。通过对实际运行情况进行跟踪、计量和积累，并收集各种反馈信息，来编制实际工作业绩报告以进行比较和分析各责任中心的工作绩效。（3）矫正偏离计划的差异。根据差异产生的原因，及时地重新组织和安排企业的经营活动，以保证既定经营目标的实现。

管理会计的这两个基本职能相互联系、相互作用。计划是控制的依据，控制是计划得以顺利实现的保证。

管理会计除具有计划和控制两个基本职能外，还有组织、协调、预测、决策和考核等其他职能。



### 三、管理会计的内容

美国会计学会管理会计委员会，曾对管理会计使用的成本概念和会计方法进行了概括，认为管理会计的方法主要包括以下七个方面：（1）制定标准成本；（2）预算控制；（3）本量利分析；（4）差异分析；（5）决策分析；（6）定量分析；（7）责任会计。由于美国会计学会的权威性，这个范围构成了管理会计的基本内容。

60年代以后，管理会计的内容有了新的发展，其中主要是计划和决策会计内容的大量增加，其中不仅包括短期经营决策会计和长期投资决策会计，而且还包括成本效益分析、价值分析、运筹学和概率论的会计应用，以及电子计算机在管理会计中的应用等。

从目前经济发达国家出版的管理会计教材的内容来看，几乎各不相同，尚没有一个公认的范围。这主要是由于人们对管理会计的认识并不全面，尚无法构成一个非常完整的会计学科体系。但预料随着社会和经济的不断发展，管理会计所包含的内容，将会不断地丰富和完善。

### 第三节 管理会计与财务会计的区别和联系

管理会计和财务会计是现代企业会计的两个分支。管理会计与财务会计有许多共同之处。它所使用的原始数据很多是来自财务会计，管理会计也和财务会计一样地使用收入和费用等会计概念。但管理会计与财务会计之间亦存在着相当大的差异。最根本的区别就在于是对内提供决策所需的信息，还是对外提供决策所需的信息。尽管两者之间有区别，但它们之间不存在对立关系，而是具有相互联系、相互补充、相互配合的关系。