

● 会计知识丛书

管理会计学

姜绪门 编著

天津科学技术出版社

管 理 会 计 学

(修 订 再 版)

姜绪门 编著

天津科学技术出版社

责任编辑：贾秉恒

管 理 会 计 学

（修订再版）

姜绪门 编著

天津科学技术出版社出版

天津市赤峰道130号

天津新华印刷四厂印刷

新华书店天津发行所发行

开本787×1158毫米 1/32 印张17.875 字数443 000

1984年7月第1版

1989年12月第2版

1989年12月第2次印刷

印数：20 001—32 130

ISBN 7-5303-0619-X/F·24 定价：8.50元

前 言

管理会计是50年代新兴的一门边缘学科，它突破了传统会计事后算帐的局限性，以灵活多样化的方式和方法，为企业制订计划决策，控制生产经营活动，提供十分有用的信息，使企业达到合理地利用其资源，提高经济效益的目的。

当前，我国在社会主义有计划的商品经济体制下，“对内搞活经济，对外实行开放”，扩大企业的自主权，实行分级分权经营方式，使企业真正成为自负盈亏，相对独立的经济实体。从企业来说，最重要的问题是如何充分发挥会计的内部管理作用，提高企业经营管理水平。为此，在总结我国30多年来会计工作经验教训的基础上，学习管理会计知识，提高我国会计理论和实务的水平，实是当务之急。

本书比较系统地讲述管理会计的基本理论，基本知识和基本方法。在编写中力求联系我国实际，提炼吸收国外80年代管理会计新领域的内容，取其精华，为我所用。本书在学科体系上进行了改进，主要是以目标利润为核心内容，以目标成本作为主线，建立决策会计体系，探讨如何降低成本问题；以预算成本作为主线，建立执行会计体系，研究如何执行预算和业绩考核问题。这样就能形成与企业经营管理紧密结合的、比较完整的管理会计学学科体系。本书可作为财经院校的管理会计教材，也可作为职工培训和管理人员自学参考书。

1980年作者在中国成本研究会举办的五期成本研究班上首次讲授了管理会计，并在此基础上编写了《管理会计》，由天津科学技术出版社于1984年出版。作者经过几年来教学与科研的资料积累，对管理会计学科体系和内容，尤其是如何紧密结合我国经

济管理体制改革方面，有了一些新的体会和看法。在天津科学技术出版社的大力支持下，以原书为基础重新编写，增加了许多新的内容，如不确定情况下的决策分析、零基预算方法、分权经营、财务管理决策、等等。使本书在学科体系和内容上较原书有了很大提高和深化，因而更名为《管理会计学》，衷心期望它能对建立中国式的管理会计学科体系，为我国会计理论和实务的提高，作出一点贡献。

本书在编写中，本着研究生参加导师科研课题的精神，吸收我指导的硕士研究生参加编写，其中已取得硕士学位，现任安徽大学讲师的周亚娜执笔编写第九章、第十章和第十一章，由姜绪门补充和修改；现正攻读硕士研究生学位的杨正新、岳其峥和孙凤琴对书中一些课题进行了调查研究，并提供了许多资料。限于作者的水平，错误和不当之处在所难免，恳请读者不吝指正。

编 者

1988年3月

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 管理会计的产生和发展.....	(2)
第二节 管理会计与财务会计的联系和区别.....	(6)
第三节 管理会计的职能.....	(12)
第四节 管理会计的定义和内容.....	(17)
第五节 我国应当根据需要在合理地吸收引进管 理会计.....	(19)
第二章 管理会计的基础理论	(25)
第一节 成本的分类.....	(25)
第二节 变动成本计算法.....	(43)
第三节 边际成本和边际成本分析.....	(59)
第四节 货币的时间价值.....	(68)
第三章 目标利润的规划	(77)
第一节 目标管理概论.....	(77)
第二节 成本、数量、利润分析.....	(79)
第三节 销售预测分析.....	(95)
第四节 订价政策.....	(102)
第五节 有限的资源充分利用问题.....	(111)
第六节 损益两平分析的专题介绍.....	(121)
第四章 目标成本管理	(130)
第一节 目标成本管理概论.....	(131)

第二节	成本预测	(134)
第三节	价值工程(分析)和降低产品成本	(139)
第四节	产品质量与产品成本——质量成本分析	(149)
第五节	最低成本日程——要径法/成本	(154)
第六节	成本极小问题	(166)

第五章 经营决策分析 (173)

第一节	经营决策分析的基本概念	(173)
第二节	经营决策分析的程序和步骤	(176)
第三节	经营决策分析的原则和方法	(179)
第四节	产品生产和订价的决策分析	(184)
第五节	财务资源决策分析	(203)

第六章 长期投资决策分析 (216)

第一节	长期投资决策概论	(216)
第二节	现金流量的确定	(219)
第三节	长期投资决策的传统分析方法	(223)
第四节	长期投资决策的折现分析方法	(227)
第五节	长期投资决策分析的等值年成本法	(240)
第六节	设备更新的决策分析	(244)

第七章 不确定情况下的决策分析 (254)

第一节	不确定情况下的决策准则	(254)
第二节	不确定情况下的概率决策分析方法	(256)
第三节	投资方案风险决策分析方法	(265)

第八章 存货控制和管理 (275)

第一节	存货的相关成本	(275)
第二节	经济订购批量	(278)

第三节	安全存货·····	(291)
第四节	经济订购批量的实际应用问题·····	(295)
第五节	“ABC”控制和定量、定期采购政策·····	(305)
第九章	全面预算管理·····	(310)
第一节	预算的概念和职能·····	(310)
第二节	预算的种类和内容·····	(311)
第三节	预算编制的程序和方法·····	(313)
第四节	弹性预算和零基预算·····	(318)
第十章	标准成本法和成本控制·····	(322)
第一节	标准和标准成本的概念·····	(323)
第二节	标准成本的制订·····	(325)
第三节	标准成本差异分析——生产过程的 成本控制方法·····	(329)
第四节	销售差异分析·····	(348)
第五节	成本差异处理的管理原则和帐务 处理方法·····	(352)
第十一章	分权经营与责任会计·····	(360)
第一节	分权经营的概念·····	(360)
第二节	责任会计·····	(363)
第三节	内部资产回收率·····	(373)
第四节	分权经营下的内部转移价格政策·····	(376)
第十二章	财务管理决策的原理与方法·····	(381)
第一节	存货估价问题·····	(381)
第二节	折旧政策·····	(387)
第三节	营运资金的计划和控制·····	(393)

第四节 财务报表分析·····	(397)
第十三章 管理会计的数量分析方法·····	(410)
一、线性规划·····	(410)
二、非线性规划·····	(418)
三、动态规划·····	(422)
四、矩阵分析·····	(428)
五、数学模型的应用·····	(432)
第十四章 计划决策案例分析·····	(443)
复习思考题、练习题·····	(501)
附录·····	(535)
表一~六·····	(535)
中英文名词对照表· 追踪·····	(542)
主要参考书目·····	(545)

第一章 总 论

管理会计是企业经营管理服务的会计，它把会计同现代管理技术密切结合起来，以提供经济信息为基础，对企业经营活动的变化和未来的趋势进行预测，为企业领导进行经营决策提供最优化的选择，对生产经营活动进行控制，以达到增收节支，提高经济效益目的。

管理会计是50年代新兴的一门学科，它是企业会计学的一个重要分支。管理会计的内容和形式，尽管国内外各种专著的名称不一，内容的归纳也不尽相同，但其基本内容总不外乎“计划”与“控制”两大部分。所谓计划包括制定目标和保证完成计划的手段和方法；当前，国外对于事先经营活动的计划多用货币来表示，这种用货币表示的计划就是预算。管理会计在企业制定计划过程中，起着促使企业合理利用资源提高经济效益的重要作用。所谓控制，是一种使计划得以实现的方法。管理会计在控制程序中的作用，主要是利用各种不同的经济信息，对实际和计划或预算进行分析对比，用来评价企业的生产经营活动，并把企业在生产经营管理中出现的脱离计划的偏差迅速反馈给有关部门，及时采取措施，加以解决，保证计划或预算的完成。

管理会计的内容正随着经营管理日益扩大的需要而更新，表现为向各种学科渗透。如经营管理学、数理统计、运筹学、电子计算机等已在管理会计中得到广泛的应用，使它逐渐发展成为一种边缘学科。因此，对于现代管理会计，已经不能从传统的“会计”概念上来理解和认识。管理会计的形成和发展，在很大程度上丰富和扩大了会计科学的内容和领域，标志着会计学已进入了一个崭新阶段。

第一节 管理会计的产生和发展

一、管理会计产生的历史背景

管理会计是由于社会生产力发展到一定程度，社会经济关系发生变革，企业生产经营管理需要的推动下产生和发展起来的，与管理科学的兴起也有着密切的联系。因此，研究管理会计的产生和发展，很有必要了解在什么历史条件下，管理会计跨越了会计科学的传统领域。这种传统领域的跨越标志着管理会计的特征——向边缘学科渗透。

1860年以前，美国工业生产还是十分落后的，经营方式是以家庭手工业和个体商业为主。1860年到1890年间，由于工业生产突飞猛进的发展，产生了工厂生产经营方式，这种工厂将若干个生产程序集中在一个场地内进行，采用机器和专门的工具进行生产，而且增加了动力的应用。在这一阶段，个人业主和合伙经营在工厂企业中占较大的比重，一般说来，生产规模还是比较小的。但也开始出现了股份有限公司这种组织形式，这种崭新的企业组织形式，不仅有利于资本的筹集和积累，而且为促进社会化大生产和工厂制度化的发展奠定了基础。

从1890到1930年，美国整个工业生产领域和社会经济关系进行了全面改革，推动了社会化大生产和劳动分工和专业化的发展，导致企业组织上的更大联合，这时，企业的公司组织形式占绝对的优势，并出现了垄断公司机构如托拉斯和控股公司等，将许多联合和协作的生产经营置于大公司的统一管理之下。

第二次世界大战，美国大发战争之财，积累了巨额资本，战后开始在国外大量投资，利用国外的自然资源和廉价的劳动力，同时，由于国际贸易的发展，促使跨国公司出现，使美国从资本输出和出口贸易中获得巨大的利益。

另一方面，国内外商业的激烈竞争，促使企业加强经营管理

和财务关系的协调，使科学管理开始过渡到管理科学，为管理会计的产生奠定了基础。

美国在1930年以后，正式过渡到工厂式的社会化大生产，泰勒博士先后在一些工厂中应用科学试验方法研究生产过程中的问题，提出了计件工资制、标准操作法，以及劳动时间的测定，明确划分计划职能和作业职能等科学管理^①方法。泰勒博士的合作者和追随者如甘特、埃默森、巴斯等人创造了标准成本等，并将数学方法运用于生产控制、质量控制和成本控制等方面。之后，逐渐将数学方法用来解决财务、销售等方面的问题。泰勒博士的科学管理方法为管理科学^②的形成奠定了基础。

第二次世界大战后，企业日益认识到物质资源的限制，必须加以运筹计算，以便节约有限的资源而获得更大的经济效益，于是运筹学^③在经营管理中得到广泛的应用，同一时期，将电子计算机运用于数量分析。由于运筹学和电子计算机的结合应用，形成了管理科学的两大支柱。

在企业的经营管理方面，各种管理学派相继崛起，如“行为科学学派”^④，“管理职能学派”或“管理过程学派”^⑤，“系统学派”^⑥等，都提出了一些有益的见解。20世纪50年代，美国人蒂思和乔尔提出“管理经济会计学派”，^⑦主张利用经济分析和管理会计加强对国际市场价格、税金、企业环境的研究，对成本进行有效的控制，以便提高企业的经济效益。

① 科学管理Scientific management,

② 管理科学Management Science

③ 运筹学Operations Research, 包括回归分析、线性规划、动态规划、网络模型、模拟、博弈论等。

④ 行为科学学派Behaviour Science school

⑤ 管理过程学派Management Process school

⑥ 系统学派 system school

⑦ 管理经济会计学派 Management Economics and Accounting school

上述管理科学各种学派对管理会计的形成和发展具有重要的影响。同时，由于企业为谋取最大利润，必须将这些管理方法运用于财务、成本和资金领域。这样，会计学与经营管理学、运筹学等便结合起来，产生了管理会计学，形成了一个相对于传统会计的独立会计领域。

二、管理会计的产生和发展

会计是一门古老和崭新的学科。它是随着生产力的发展，生产关系的变革，和生产经营管理需要的不断提高，而产生、发展和不断完善的。

会计起初是私人会计，主要是为业主服务，以后发展到合伙会计，但当时的会计只处于记帐为主的簿记阶段，不具有管理的职能。本世纪30年代以来，随着社会化大生产的工厂组织形式的确立，企业生产规模不断扩大，股份有限公司这种崭新的经济组织得到发展，国家税法日臻完善，建立了会计循环理论，公认的会计原则等，形成了财务会计、成本会计和税务会计，标志着“会计”已从簿记阶段发展进入以财务会计为主的会计阶段。在社会上，会计发展成为公共会计^①和专门的职业——注册会计师^②。公共会计包括审计、管理咨询服务和税务咨询服务等。

从企业内部来说，股份公司的所有者并不都是直接的管理者。企业的经营管理大都是委派通晓会计业务和具有经营管理才能的经理人员来承担。所有权与经营权的分离，对会计工作的发展产生了一定的影响。本世纪30年代以来，资本主义企业进一步的集中，形成了垄断集团，生产规模更为扩大。第二次世界大战后，跨国公司大量涌现，国际、国内的商业竞争更为激烈。企业为了立于不败之地，避免在经营策略方面发生重大误差，更为重视发挥会计的内部管理的作用，并对会计工作在经济预测，经营

① 公共会计Public Accounting

② 注册会计师，在美国称为Certified Public Accountant (CPA)，在英国称为特许会计师Chartered Accountant (CA)。

决策和投资决策,以及成本控制等方面提出了许多新的课题,希望会计人员从财务、成本的角度上对企业的生产经营管理提出参谋意见。但在1950年以前,会计发挥内部管理的作用,重点只在成本管理方面,一些主要的成本管理技术如标准成本法、变动成本法、弹性预算、损益两平分析和责任会计等,都是50年代以前逐步发展起来的,形成了以内向服务为主的管理成本会计理论和实务。管理成本会计与传统的财务成本会计不同,它赋予成本会计以管理的职能,认为成本会计至少为以下三个目的向企业提供信息:①对存货的估价和对收益的衡量;②为特定经济决策提供信息;③对日常生产经营活动进行计划和控制。本世纪50年代以来,上述各种成本管理方法进一步完善和发展,并且以管理科学的理论作为基础,逐渐形成了以内向服务为主的管理会计的学科体系,以区别于以外向服务为主的财务会计。由此可见,管理会计与财务会计的分流是生产形势发展的需要,即由于企业为了加强生产经营管理提高经济效益的必然产物;同时,也是社会科学与自然科学相互渗透的结晶—新兴学科的诞生。

进入70年代以来,管理会计进一步向多种学科渗透,如数理统计概率方法的应用,网络技术和成本、计划评审术的引进等,特别是对现代数量分析方法和电子计算机的广泛应用,而发展成为一种比较成熟的综合性的边缘学科。

1980年,美国及欧洲十国的会计学会代表在法国巴黎召开如何研究和推广管理会计的会议,对于提高管理会计理论和推广管理会计的应用起了十分重要的推动作用。

1979年,管理会计随着介绍国外管理知识而传入我国。1980年中国成本研究会在天津举办的五期全国成本研究班开设了“管理会计讲座”,首次在我国比较系统地介绍西方管理会计的理论和实务。之后,在上海、北京和天津等地先后出版了几本管理会计教材,逐渐引起我国会计界的重视,一致认为在当前我国经济管理体制改革之际,学习和引进管理会计对于企业加强经营

管理，提高经济效益，有十分重要的意义。当前的世界新技术革命必然会促使微电子计算技术的普遍应用，从而使管理会计做到组织系统化，计算自动化，信息定量化。管理会计的产生和发展大大丰富了会计科学的领域，标志着会计学已进入了一个崭新的时代。

从当前会计学发展的动态看来，管理会计与财务会计又有趋于合流的迹象。英国成本与管理会计师协会^①对于管理会计的定义作了以下的修正，这个定义把“外部审计以外的会计各个组成部分都说成是管理会计的范围”^②。另一方面，在“管理信息系统高度综合的情况下，传统的会计职能将要由信息系统的职能来执行。”^③

管理会计已扩展到企业财务、成本管理的整个领域，使管理会计所涉及的范围更为广泛，不言而喻，管理会计的职能也将会大大扩大；另一方面，在高度的综合信息系统下，会计与统计合一，企业计划决策将要根据综合信息系统所提供的信息进行，而管理会计作为一个财务性的经济信息系统将会在综合信息系统中起到十分重要的作用。

第二节 管理会计与财务会计 的联系和区别

国外把企业会计划分为财务会计和管理会计。财务会计所提供的信息主要是用于：①帮助潜在的投资者和贷款银行制订投资和贷款决策；②提供现在的投资者和管理者以公司经营状况的信息；③帮助政府、财税部门了解企业财务状况等。而管理会计所

① 成本与管理会计师协会：Institute of Cost and Managerial Accountants，简称ICMA。

② 参见【英】《管理会计》杂志1982年8月，伯纳德·考克斯著：《管理会计新定义》论文。

③ 参见【美】拉里N.基洛夫等著：《成本会计》，1982年。

提供的信息主要用于企业内部经营管理，包括：①计划企业的经营活动；②控制成本；④帮助领导制订经营决策；④激励职工完成目标等。

管理会计是从财务会计中派生出来的学科，二者同源分流，既有联系又有区别。研究管理会计与财务会计的关系时，首先，要看到二者存在内在联系的一面，因为管理会计与财务会计的关系不是职能的分离，而是职能范围的扩大，从过去单纯对外提供报告，扩大为也对内提供报告，以会计信息帮助企业加强经济预测和内部控制，并对企业的长远规划发生重要的影响和作用。其次，还要看到二者存在明显的区别。管理会计与财务会计的区别主要是由于职能不同所致，所以习惯上称管理会计为“对内报告会计”①，而称财务会计为“对外报告会计”。②

一、管理会计与财务会计的联系

管理会计与财务会计的联系包括：

（一）相同资料不同的应用

管理会计和财务会计可以利用相同的原始记录，根据不同的用途整理出各自要求的数据。有时，管理会计直接利用财务会计所提供的资料，经过必要的调整加工，使之能有效地服务于企业内部管理。例如：

1. 财务会计收集和计算产品制造成本，这种成本按照公认的会计原则③在存货和产品销售之间进行分配。管理会计对于产品制造成本则定期与预算成本进行比较，以便对成本进行控制。

2. 财务会计对于投资支出的成本，必须按照公认的会计原则划分投资支出与取得收入的支出的界限。管理会计则将这种投资支出正确分配于对这些成本进行控制的责任单位。

① 对内报告会计，Internal Reporting Accounting

② 对外报告会计，External Reporting Accounting

③ 公认的会计原则，Generally Accepted Accounting Principles, 简称GAAP

3. 财务会计根据对外报告的要求, 将生产费用(成本)按照经济性质和经济用途分类。管理会计将生产费用(成本)按照成本习性进行分类, 以便对内提供制订经济决策和控制经营活动的信息。等等

(二) 产品制造成本的结合使用

会计资料用于产品制造成本的计算, 不外乎以下几种用途:

1. 计算产品制造成本用于编制定期的财务报告;
2. 计划和控制企业的财务活动;
3. 帮助企业领导制订经济决策。

计算产品制造成本的方法叫作产品成本计算法^①, 这种方法与财务会计和管理会计都有关系。由于企业经理人员特别希望产品成本计算法能对计划、决策有所帮助, 因此, 产品成本计算先按责任单位划分, 以便计算责任成本便于责任单位对责任成本的计划和控制。然后再按照财务报表的要求汇总计算为财务报表所需要的产品成本。这样就可以用相同的成本资料, 经过重新整理分类, 满足财务会计和管理会计的需要。

(三) 企业内部报告列入对外报告的内容

财务会计的对外报告中正式或非正式的列入对内报告的内容。例如, 美国会计原则委员会^②于1973年3月正式把原属对内使用的“财务状况变动表”列入对外报告的范围, 并受到国际会计标准委员会^③正式承认。其他如将标准成本、计划成本等列入对外报告中, 作为补充说明的资料。

以上说明, 管理会计与财务会计相互补充, 息息相关, 具有不可分割的内在联系。

① 产品成本计算法: Product Costing

② 会计原则委员会: Accounting Principle Board, 简称APB

③ 国际会计标准委员会: International Accounting

Standards Committee, 简称IASC