

内蒙古大学教材丛书

GUAN
LIKUAI
JIXUE

管
理
会
计
学

郝继良 贺立 编著

内蒙古大学出版社

内蒙古大学教材丛书

管 理 会 计 学

郝继良 贺 立 编著

(本书的出版得到内蒙古大学出版基金资助)

内 蒙 古 大 学 出 版 社

书 名	管理会计学
编 著	郝继良 贺 立
责任编辑	呼 和 王志平
封面设计	赵齐坤
出版	版 内 蒙 古 大 学 出 版 社 呼和浩特市大学西路 235 号(010021)
发行	行 内 蒙 古 新 华 书 店
印刷	刷 内 蒙 古 政 府 机 关 印 刷 厂
开本	850×1168/32
印张	12.375
印数	306 千
字版	期 2000 年 1 月第 1 版 2000 年 1 月第 1 次印刷
标准书号	ISBN 7-81074-043-1/F·6
定价	18.00 元

本书如有印装质量问题,请直接与出版社联系

前 言

本书是为了适应高等院校面向 21 世纪教学改革的需要而编写的。全书力图简明系统地介绍管理会计学的基础理论和基本方法。全书共八章,包括概论、成本性态分析和变动成本计算、成本—业务量—利润分析、经营决策分析、投资决策分析、全面预算、标准成本制度、责任会计。为了便于教学和学习,各章末附有复习思考题和练习题。附录中对一些手工计算较繁琐的管理会计方法,编制了计算机处理程序。全书结构严谨,简明实用,可作为高等院校有关专业教材,在职财会人员及管理人员培训教材,还可供其他各类人员自学。

本书第一、八章由郝继良编写;第二、三、四、五、六、七章由贺立编写;附录Ⅱ 管理会计方法的计算机处理程序,由内蒙古工业大学裴岩编制。

管理会计学是一门处于发展之中的学科,加之编著者水平有限,疏漏之处在所难免,恳请读者指正,以便修改提高。

编著者

1999 年 8 月

内蒙古大学出版基金委员会

主 任：旭日干

副主任：梁希侠（常务） 呼格吉勒图

委 员：旭日干 梁希侠 呼格吉勒图

曹之江 包 祥 王 璋

刘 成 刘树堂 陈羽云

目 录

前 言

第一章 概论	(1)
第一节 管理会计的产生与发展	(1)
一、管理会计是管理与会计相结合的产物	(1)
二、管理会计的形成与发展	(2)
三、管理会计的概念	(7)
第二节 现代管理会计的研究对象与方法	(10)
一、现代管理会计的研究对象	(10)
二、现代管理会计的研究方法	(12)
第三节 现代管理会计的特点与内容体系	(13)
一、管理会计与财务会计的区别与联系	(13)
二、现代管理会计的基本特点	(16)
三、现代管理会计的内容体系	(17)
复习思考题	(19)
第二章 成本性态分析和变动成本计算	(20)
第一节 成本性态分析	(20)
一、固定成本	(23)

二、变动成本·····	(26)
三、管理会计的总成本公式及其模型·····	(29)
四、混合成本·····	(30)
第二节 混合成本的分解·····	(33)
一、帐户分析法·····	(33)
二、工业工程法·····	(34)
三、历史成本分析法·····	(35)
第三节 变动成本计算及其评价·····	(41)
一、边际贡献·····	(41)
二、变动成本计算的主要特点·····	(45)
三、变动成本计算与完全成本计算的比较·····	(46)
四、变动成本计算的优缺点及两种成本计算法的 结合使用·····	(58)
复习思考题·····	(62)
练习题·····	(62)
第三章 成本—业务量—利润分析 ·····	(65)
第一节 盈亏平衡分析·····	(65)
一、盈亏平衡点的确定·····	(65)
二、与盈亏平衡点有关的几个指标·····	(74)
三、有关因素变动对盈亏平衡点的影响·····	(76)
第二节 本—量—利依存关系分析·····	(80)
一、有关因素变动对利润的影响分析·····	(81)
二、分析实现目标利润的各有关条件·····	(84)
复习思考题·····	(89)
练习题·····	(90)

第四章 经营决策分析	(92)
第一节 预测是决策的基础	(92)
一、预测的可能性与必要性.....	(92)
二、预测的基本程序.....	(93)
三、预测的基本方法.....	(94)
第二节 经营决策概述.....	(107)
一、决策的意义和种类	(107)
二、经营决策的程序	(108)
三、经营决策中要考虑的一些特定的成本概念	(109)
第三节 生产决策分析.....	(116)
一、生产决策分析常用的基本方法	(116)
二、生产决策分析的内容	(121)
第四节 产品定价决策分析.....	(138)
一、定价决策应考虑的基本因素	(138)
二、定价决策的基本步骤	(142)
三、定价决策的基本方法	(143)
第五节 存货决策分析.....	(149)
一、存货的功能与成本	(149)
二、基本经济订货批量模型	(153)
三、基本经济订货批量模型的扩展	(156)
四、经济生产批量的决策分析	(160)
复习思考题.....	(164)
练习题.....	(165)
第五章 投资决策分析	(171)
第一节 概述.....	(171)
一、长期投资的概念和特点	(171)

二、投资决策及其分类	(172)
第二节 投资决策需要考虑的主要因素	(174)
一、资金时间价值	(174)
二、投资风险价值	(186)
三、资本成本	(192)
四、现金流量	(198)
第三节 投资决策的经济评价	(202)
一、投资决策经济评价的基本方法	(203)
二、敏感性分析	(217)
第四节 投资决策分析的主要内容	(225)
一、设备购置决策分析	(225)
二、设备经济寿命期的确定	(228)
三、设备更新决策分析	(235)
复习思考题	(240)
练习题	(241)
第六章 全面预算	(243)
第一节 概述	(243)
一、全面预算的概念和作用	(243)
二、全面预算的内容体系	(245)
三、全面预算的组织工作	(250)
第二节 全面预算的编制	(253)
一、营业预算的编制	(253)
二、资本支出预算的编制	(264)
三、财务预算的编制	(265)
第三节 弹性预算和概率预算	(271)
一、弹性预算	(271)

二、概率预算	(276)
第四节 零基预算和滚动预算	(279)
一、零基预算	(279)
二、滚动预算	(282)
复习思考题	(283)
练习题	(284)
第七章 标准成本制度	(285)
第一节 概述	(285)
一、标准成本制度及其构成	(285)
二、标准成本的含义	(286)
三、标准成本的作用	(288)
第二节 标准成本的制定	(289)
一、制定标准成本应具备的条件	(289)
二、制定标准成本的方法	(290)
第三节 成本差异的计算与分析	(294)
一、直接材料成本差异的计算与分析	(295)
二、直接人工成本差异的计算与分析	(298)
三、直接材料成本差异的图示法	(299)
四、变动制造费用差异的计算与分析	(300)
五、固定制造费用差异的计算与分析	(303)
六、成本差异计算中的两个特殊问题	(306)
复习思考题	(313)
练习题	(313)
第八章 责任会计	(316)
第一节 概述	(316)
一、责任会计的概念	(316)

二、责任会计的主要内容	(317)
三、责任会计的基本原则	(319)
第二节 责任中心	(320)
一、责任中心的含义	(320)
二、责任中心的划分	(321)
三、对责任中心的考核	(323)
第三节 责任预算	(333)
一、责任预算的基本概念	(333)
二、责任预算的种类与内容	(333)
三、责任预算的编制	(335)
第四节 内部转移价格、结算方式及经济仲裁	(339)
一、内部转移价格	(339)
二、内部结算方式	(341)
三、内部经济仲裁	(342)
复习思考题	(343)
练习题	(343)
附录 I 复利、年金系数表	(346)
附录 II 管理会计方法的计算机处理程序	(359)
主要参考书目	(382)

第一章 概 论

第一节 管理会计的产生与发展

一、管理会计是管理与会计相结合的产物

管理活动起源于人类的共同劳动,是与人类社会的发展相适应的。但管理成为一门科学,则是近百年的事。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,使原来那种单凭经验和主观臆断的管理方法,已不能适应企业管理的要求。自 1911 年泰罗的《科学管理原理》问世以来,经过近百年的探索和总结,管理科学逐渐形成一套比较完整的知识体系,反映了管理过程的客观规律性。

会计从产生开始,就是一种管理活动。起先,它是生产职能的附带部分,生产者在“生产时间之外附带地把收支、支付日等等记

载下来”^①，作为调节、安排生产(即分配劳动时间)的依据。随着生产活动的日趋繁杂，生产者已无法将这些记录、计算等工作“附带”地完成，会计逐渐“从生产职能中分离出来，成为特殊的、专门委托的当事人的独立的职能”。^②但是，这种分离并不意味着会计活动失去了管理活动的性质。从系统论、控制论和信息论的观点看，它仍然是管理功能和内在机理所规定的管理要素中的主要组成部分。

会计作为一个信息系统，是管理活动的手段和重要组成部分。而近代的会计，一般又是以企业会计作为主体。财务会计与管理会计，是企业会计的两个重要领域。它们又都与现代管理科学密切相关。现代管理科学是管理研究与管理技术的总称，它吸取了自然科学和技术科学的新成就，运用运筹学、系统工程、电子计算机等科学技术手段；同时又吸取行为科学的研究成果，强调从社会学、心理学的角度研究管理，通过建立人与人之间的良好关系，来达到不断提高生产效率的目的。现代管理科学的发展及其在企业管理中成功的应用，不仅为传统会计(财务会计)扩展了管理职能，同时也为管理会计的形成奠定了理论基础。

二、管理会计的形成与发展

管理会计作为管理与会计相结合的产物，它必然以现代管理理论为基础，但作为一门学科，它依然是从传统的会计中分离出来的，属现代企业会计的一大分支。因此，了解管理会计的形成与发展，首先应了解会计的历史。

(一)管理会计的形成

会计作为人类一项实践活动源远流长，人类在远古时代就开

① 《马克思、恩格斯全集》第24卷，人民出版社1972年版，第151页。

② 《马克思、恩格斯全集》第24卷，人民出版社1972年版，第151页

始了会计活动。整个会计的历史,可以分为古代会计和近代会计两部分,通常认为复式记帐的出现是其分界线。

复式记帐是与资本主义生产方式同时建立的。最初的复式记帐是为了适应合伙企业计算资产与负债以及经营成果等内部管理需要产生、发展起来的。由于资本家以追求剩余价值为目的,必须要测定“期间损益”,才导致设立“损益帐户”。而损益帐户的出现,使原有的资产帐户、负债帐户和资本帐户与损益帐户形成了一个完整的帐户体系。在帐户体系逐步形成和完善之后,企业发生任何会计事项都必然要涉及两个或两个以上相关的帐户,这就自然形成了复式记帐的基本格局。复式记帐的产生,来自于企业内部管理的需要,其主要功绩也在于它的确起到了为企业内部经营管理服务的作用。

19世纪以来,股份公司作为一种先进的企业组织形式亦迅速发展起来。由此形成的“两权分离”的经营方式:一方面,要求经营者必须向投资人(众多股东)负责,即定期向他们报告企业的经营成果和财务状况;另一方面,股东为保护自身的权益,要求由公正的第三者对企业财务报表进行审查,以证实其可靠程度。为适应这种变化,导致了企业必须建立向外界提供报告的会计,即财务会计。此时,会计研究的重点转向如何编制对外发布的财务报告、公认的会计准则、资产的评估方法、企业的获利能力和偿债能力等。会计活动中,为企业外部利益集团服务的功能大大加强。在此期间,课税制度的发展和国家对企业法律控制的加强,都对财务会计的发展产生了一定的影响。

20世纪20年代以来,由于科技进步加快、企业组织规模日趋扩大和竞争日趋激烈,把会计研究重点放在加强内部管理上的呼声越来越高。从40年代开始,适应新形势下着重加强企业内部管理需要的管理会计,逐渐从财务会计中分化出来。尽管某些管理会计的方法,早在20世纪初就产生了,但管理会计作为一个独立的

会计分支,却是在第二次世界大战以后形成的。

二战后资本主义经济发展,有两个明显特点。其一是科技进步及成果应用,需要集中大量的资本,使企业规模不断扩大,如多级公司和跨国公司的出现,产销规模巨大,使管理日趋复杂。此时,需要广泛的外部信息和大量的内部管理信息,财务会计已无法提供;其二是经济环境动荡不定,经营方式和内容繁杂而多变,竞争不断加剧。经营者的决策正确与否决定着企业的生存和发展。科学决策所依赖的充分的、高质量的信息,财务会计同样无法及时提供。因而,二战后的经济发展为管理会计的形成与发展提出了客观需要。可以说,管理会计的形成,是二战后经济发展和科技进步的必然产物。

(二)管理会计的发展

1. 管理会计的两个发展阶段

(1)执行管理会计阶段。

执行管理会计是 20 世纪初到 50 年代,以泰罗的科学管理学说为基础,主要研究执行中如何提高生产效率和生产经济效果的雏形阶段。泰罗等人通过时间研究和动作研究等,为生产环节及工作制定各种标准。标准成本、预算控制及成本差异分析就成为执行管理会计的主要支柱。

标准成本产生于本世纪初,它是指于产品投产前,严格按照科学的方法制定其工、料消耗标准,并以此为基础,形成产品标准成本中的材料标准成本和人工标准成本。预算控制当时主要用在费用方面,即事先按期间编制费用预算,并算出制造费用的标准分配率,再据此确定产品标准成本中制造费用标准成本。由此,就构成了产品标准中料、工、费诸方面的具体标准和要求。成本差异分析,则是指一定期间终了,对实际工、料消耗脱离标准,费用开支脱离预算所形成的偏差进行具体分析,查明差异形成的原因和责任,借

以对有关方面的工作成果进行全面的评价和考核,从而对存在的问题采取有效措施加以改进。

上述一系列工作,是会计为配合泰罗制的广泛实施,在计算和监督方面所取得的重大进展。特别是它把严密的事先计算引入会计体系中去,实行事先计算和事后分析相结合,这是会计发展史上的一个重要里程碑,为会计服务于企业管理开创了一条新路。但它们都属于协助企业解决在执行中如何提高生产效率和经济效益的问题,而对于企业管理的全面性问题以及企业与外界关系问题等,没能从会计体系中得到应有的反映。因此,一般都认为它仍属一种局部性、执行性管理会计,仍处于管理会计发展史上的初级阶段。

(2)决策管理会计阶段。

决策管理会计阶段是 20 世纪 50 年代以后,以现代管理科学为理论基础,以决策分析为主要支柱,主要研究如何提高企业整体经济效益的现代管理会计阶段。

第二次世界大战后,在科技进步的推动下,西方资本主义经济开始复苏,相伴的是企业规模不断扩大,竞争日趋激烈,企业的经营也越来越复杂。泰罗科学管理的某些缺陷日益显露。局部的生产效率已被决策失误造成的损失而湮没;把人当成机器的附属品,不仅引起工人的不满,而且成为社会生产发展的桎梏。泰罗制已经适应不了战后资本主义经济发展的新形势和新要求。因此,它必然被现代管理科学所替代。现代管理科学的两个主要支柱,即运筹学及行为科学广泛应用于管理,丰富和发展了管理会计为企业内部管理服务的内容。一方面发展了初级管理会计的技术方法,例如标准成本会计和预算控制及差异分析不仅保存下来,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。又如,利润坐标图从主要分析已经实现的经济活动,发展为根据企业的主、客观条件,运用本—量—利分析方法,对生产规模、产品生产及投资项目等进行经济合理选择,成为科学决策

和控制的手段。在此基础上,用具体数字来规划有关生产、采购、销售和财务活动的系统地全面预算。另一方面扩展了传统会计的管理职能,即从解释过去转向控制现在和筹划未来。管理会计应用了运筹学的理论与技术,建立经营决策会计、投资决策会计和质量会计等;应用行为科学理论,建立了人力资源会计、行为会计,并产生了内部责任会计的方法体系。电子计算机的应用,又确立了以计算机为基础的会计信息系统。管理会计内容的上述变化标志着已进入了决策性管理会计阶段。人们一般也把决策性会计阶段称为责任管理会计阶段。

决策性管理会计与执行性管理会计的不同在于:它是一种全面性的,以服务于企业,提高经济效益为核心的管理会计。

2. 管理会计的新发展

60年代以后,管理会计出现了新的发展趋势。

自现代管理会计形成以来,由于企业界和会计界的高度重视,在其不断发展和完善过程中,管理会计也经受了各种严峻的挑战。首先,在管理会计的内容方面,由于原有管理会计的方法和技术是以大量生产为特征,以成熟产品为对象,以确定数据为条件,它已经适应不了日益发展的经济现实,满足不了灵活多样化地经营管理要求。其次,由于现代管理科学理论和方法的不断发展,系统论、信息论和控制论作为现代科技的方法论,管理会计中的各种技法都必然地受到系统思想的冲击;计算机技术的应用,也必然会使管理会计的各种技法得以拓展。再次,就是行为科学的引入,也会给标准成本系统和预算控制等带来新的挑战。

80年代初,由于管理会计吸收了行为科学和系统管理思想,引进了现代数学(不确定性等)和电子计算机技术,使管理会计又朝着精密化和科学化方向向前跨进了一步。1982年,罗伯特·卡普兰的著作《高级管理会计》之出版就是一个例证。