

管 理 会 计

主 编 王忠民 李振武 赵彤玲

副主编 李满瑞 孙 洁

陈丽萍 王 琴

主 审 李 明

哈尔滨工程大学出版社

前 言

管理会计是一门新兴的学科，它是从本世纪初到本世纪 50 年代，随着科学技术和现代管理方法的迅速发展而从传统的会计学科体系中分离出来的，并成为财会专业的主干课。它的日趋成熟和迅速发展，是在本世纪 70 年代以后。现代管理科学的发展对管理会计的形成和发展起着奠基和指导作用，赋予它现代化的管理方法和技术，从而使它比传统的会计可以履行更加广泛的职能。即它不仅能够详细地分析过去，更重要的是能科学地筹划未来，并能控制现在，使之按既定的目标进行。所以，管理会计已远远不是原始意义上的以记帐、算帐、报帐为主要特征的会计了。它广泛吸收了管理经济学、工程经济学、数量化管理和决策、经济决策分析、财务管理等方面的研究成果，并引进、应用到会计中来，形成了一个新的、相对独立的理论和方法体系。这个体系表现为多种学科的相互渗透和结合，成为一门综合性的边缘学科。

本书较全面系统地介绍了当代管理会计的基本原理和方法，使读者对它的基本内容和主要特点有一个较全面的了解。同时，在编写过程中，也十分注意我国的实际，结合社会主义市场经济理论的基本要求，对管理会计的内容进行了适当的调整。为便于读者阅读和学习，书中还运用了大量的图表和例解来具体阐述较为复杂的问题。此外，本书还另外编写配套习题集，作为学习的

补充材料。本书的主要特点是由浅入深、循序渐进、理论联系实际。这一特点符合教学及一般读者的认识规律。

在编写过程中，编者始终站在读者的角度，力求做到一书多用。既可以作为各类财经院校教材，又可作为迎接全国会计师职称考试辅助教材，注册会计师考核“财务管理”的主要参考书。另外，也可作为公司（企业）经理，企业财务管理人员管理公司（企业）的主要工具书之一。

本书由王忠民、李振武、赵彤玲任主编，李满端、孙洁、陈丽萍、王琴任副主编。另外，参加本书编写的人员还有：张守民、陈成贵、车玉华、王冶琦、陈晶霞、阎成武、刘兴革、朱艳、白岩等同志，最后由李明同志主审。

由于编者水平有限、书中难免出现不妥之处，望广大读者批评指正。

编 者

1994.12

目 录

第一章 绪 论.....	(1)
第一节 管理会计的形成过程.....	(1)
第二节 管理会计的特点.....	(6)
第三节 管理会计的基本内容.....	(9)
第四节 建设具有中国特色的管理会计.....	(11)
第二章 成本性态与变动成本计算.....	(18)
第一节 成本的分类.....	(18)
第二节 混合成本的分解.....	(25)
第三节 变动成本计算法.....	(31)
第三章 成本 业务量 利润依存关系分析.....	(43)
第一节 本 量 利依存关系分析的基本模式.....	(43)
第二节 本 量 利依存关系分析的应用.....	(61)
第三节 本 量 利的因素分析.....	(71)
第四节 利润敏感性分析.....	(77)
第四章 决策的相关指标分析.....	(86)
第一节 决策成本指标.....	(86)
第二节 资金成本指标.....	(92)
第三节 现金流量的计算.....	(105)
第四节 货币时间价值的计算.....	(115)
第五章 决策分析.....	(120)
第一节 决策概述.....	(120)
第二节 短期决策的方法及应用.....	(125)

第三节	长期决策的方法及应用	(148)
第四节	特殊决策问题	(160)
第六章	生产经营的全面预算	(173)
第一节	生产经营全面预算的基本体系	(173)
第二节	全面预算编制的基本方法	(176)
第三节	全面预算编制的其他方法	(189)
第七章	存货管理	(200)
第一节	存货管理的目的和要求	(200)
第二节	储备存货的相关成本	(203)
第三节	经济订货量的确定	(205)
第四节	存货控制与评价	(216)
第八章	标准成本制度	(224)
第一节	标准成本的建立	(225)
第二节	差异分析	(236)
第三节	标准成本制度中的几个特殊问题	(246)
第九章	责任会计	(248)
第一节	责任会计理论	(248)
第二节	责任中心的划分	(253)
第三节	内部转移价格	(260)
第四节	责任报告与业绩考核	(263)
第十章	财务分析与评价	(273)
第一节	短期偿债能力分析与评价	(273)
第二节	长期偿债能力的分析	(286)
第三节	盈利能力的分析	(291)
附表一	复利修值系数表	(299)
附表二	复利现值系数表	(302)
附表三	年金终值系数表	(305)
附表四	年金现值系数表	(308)

第一章 绪 论

管理会计是一门新兴的、以会计学和管理科学为基础、以加强企业内部管理为目的、对企业经营过程进行规划、控制和考评的一种管理方法。本章主要介绍管理会计的由来与发展，管理会计与财务会计的区别与联系，管理会计的主要内容及如何结合我国的实际学习管理会计。

第一节 管理会计的形成过程

一、管理会计的形成过程

管理会计是社会化大生产和科学管理的必然产物。它的产生经历了一个由简单到复杂的不断完善的过程。

20 世纪初，自由资本主义经济向垄断过渡，手工业作坊发展为较大的企业，生产规模不断扩大，生产过程也越来越复杂，竞争十分激烈。在这种情况下，单凭业主个人的主观意志很难适应现代化企业发展，需要有一些专门的经理人员按照股东的意志采取科学的方法进行管理。科学管理的代表人物是美国的泰罗，他根据自己多年对劳动过程和作业成果的研究，提出了在工厂（企业）管理中单凭个人的直接经验和传统的管理方法不行，必须在对劳动过程进行具体的记录、计算的基础上，科学地安排各道工序，制订严格的作业效率标准，确定标准工时定额，推行计

件工资制，实行科学管理。这些内容集中地体现在他的专著《科学管理原理》一书中。科学管理的结果，大大缩短了劳动过程，节约了劳动时间，增强了工作责任，提高了工作效率，促进了生产的发展。与此相适应，会计从价值方面进行记录、计算、分析、计划，科学地考核评价经营成果、劳动效率和生产消耗。于是，“标准成本制度”、“预算控制制度”和“差异分析制度”就产生了，这些内容在以后都构成管理会计体系中的重要部分。

第二次世界大战以后，资本主义经济进入战后发展阶段，生产规模越来越大，机械化程度越来越高，资本不断集中，市场竞争更加激烈，失业率提高，经济危机频繁发生。企业的兴衰，在很大程度上取决于企业应变能力的大小。决策正确，企业就兴旺。对市场形势预测不准，不能及时调整产业结构，企业就会衰落。如果仍然恪守泰罗科学管理阶段的那一套办法，不注意对整个企业未来进行规划，忽视调动人的能动性、积极性，就很难维持企业的生存与发展。在这种形势下，迫使企业管理当局逐渐把工作重心转向企业内部经营管理上，广泛推行职能管理和行为管理，调动各方面的积极因素，充分发挥人力、物力、财力的作用。特别应注重对未来和经营目标的决策。进而采用各种数学和技术方法，对企业未来进行预测分析，对各种方案进行比较筛选。在此基础上对决策、目标进行科学筹划和全面预算，并通过责任预算，标准成本控制加以执行。许多成本、利润预测分析方法，如“成本——业务量——利润分析”、“责任会计”就是在推行职能管理过程中形成和发展起来的。

50年代以后，科学技术发展突飞猛进，新兴产业大量涌现，资本高度集中，通货膨胀，银根紧缩，股份公司应运而生。在股份公司内部，股东和债权人一般不直接从事生产经营活动，而是委托专门管理人员、经理进行管理，财产所有权与经营权逐渐分开。经理人员为了获得更多的利润，千方百计对企业进行运

筹规划，使企业增强活力，使之在市场竞争中立于不败之地。投资人和债权人集中考虑的是股金分红，因此，他们需要的是事前了解投资环境、资本回收和资本利润率的高低。企业管理者不仅需要对企业生产经营活动进行科学的决策和控制，而且需要充分利用投资，加速资金周转，以便获得更多的利润，并向与外部发生利害关系的部门报告。管理当局的这些活动，使得会计的职能向两个方向发展：一是正确及时地核算资本周转，并按照一定的准则提供可靠的会计信息资料，以满足企业外部有关部门需要；二是进行预测决策活动，准确地预测未来，科学地规划现在，严格地控制目标执行。

为了科学地预测和决策企业的经济活动，各种数学的、技术的数理统计方法逐渐与会计科学结合起来，使会计的管理职能不断扩大和延伸，逐渐形成侧重于企业内部管理的会计方法体系。这就是管理会计从会计中分离出来的经济基础和历史原因。1922年，美国魁因斯坦所著的《管理会计：财务会计入门》一书中，首先提出管理会计这个名词，以后管理会计专著相继问世，内容不断丰富。1952年世界会计年会正式通过了“管理会计”这个专有名词，传统的会计部分就被称为财务会计。70年代以后，管理会计师协会在美国成立，出版了专门的管理会计刊物，教科书开始走上讲台，管理会计与财务会计的区别开始明朗化，规范化。1980年在巴黎召开了世界各国管理会计人员协会，专门研究管理会计的应用和推广问题，届时，管理会计得到广泛发展并传入我国。首先将“管理会计”引入我国的是厦门大学余绪缨教授，并使“管理会计”在我国广泛传播，如今已被正式列入经济类财务会计专业主要专业课。

二、管理会计的概念

虽然管理会计已产生了几十年，并于70年代末传入我国，

成为财务会计专业和管理专业的主要专业课。但是，关于管理会计的概念问题，始终没有一个统一的认识。

50年代末至60年代初，美国会计学会对管理会计下的定义是：“管理会计是指在处理企业历史的和计划的经济资料时，运用被认为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，并作出能达到上述目的明智的决策”。

1983年《财会研究》第8期，文蔚之译“管理会计的新动向及其展望”一文中提到：“管理会计对编制有效计划，选择企业各种行动，以及评价业绩、实施控制，都分别包含必要的方法、概念，而管理会计研究，则包含企业经营管理人员的各种特殊问题，同决策及日常工作有关的会计信息——考察、收集、综合、分析、提示——的方法等”。

美国斯坦福大学会计学教授，美国会计学会主席 C. T. 霍格伦在其所著《成本管理会计》一书中描述：“成本会计和一般所谓‘管理会计’或‘经营会计’很难区分，它的基本目的是协助经理制定大量的决策。会计领域可以分成两大部分：财务会计和管理会计……”。霍格伦关于管理会计是“协助经理制定大量决策”的观点，同前面所谈到的关于管理会计的定义是一致的。不过他还提出了管理会计同成本会计很难区分的看法，这又为管理会计引入一个新的含义。

国际会计师联合会的管理会计委员会主席，朗·科顿的观点同前面几位的观点不同。他认为“管理会计就是以某种方式来表达数据，它能够帮助管理部门来促进行业效率最优化，制订和协调未来的计划，以及最终对实际执行的情况进行评价。管理会计比财务会计涉及的面更广……它包括了财务会计……”。可见，他把管理会计的领域扩大了。

我国会计学界对管理会计研究的时间比较短，还没有明确的定义，从目前使用的教课书来看，有以下两个主要流派：第一，

余绪缨教授认为：管理会计是以“决策与计划会计”和“执行会计”为主体，并把决策会计放在首位。第二，李天民教授认为：管理会计是“规划与决策会计”和控制与“业绩评价会计”。

从以上的几个概念可以看出，管理会计同传统的财务会计不同，它是提供经过特别处理的会计资料，主要为内部管理人员作好决策、计划，控制服务的会计。管理会计是内部报告会计（相对于财务会计），是向企业经营者，管理者提供决策所需经营计划的信息，并为控制经营活动与管理活动的业绩而进行计算和提出报告。

总之，关于管理会计的概念，正如美国人约瑟夫 G·路德巴克等人所说：“管理会计可以从很多方面来下定义，但是没有一个合理简明的表述可以概括它所有的方面”。

通过以上的分析介绍，结合管理会计的形成过程，这里也可以给管理会计下一个定义，使管理会计的概念尽量合理、简明，并能概括出其基本特征：管理会计是以现代管理科学和会计学为基础，以加强企业内部管理为目的，运用科学的方法，通过对企业经营活动过程进行规划、决策，控制和考核评价，为企业内部管理人员提供有用信息的一种管理方法。

通过这样一个概念的描述，使学者们清楚认识到：管理会计是适应管理理论的发展，从会计学科体系中分离出来的，并且利用大量的会计资料和其他有关资料，结合现代技术方法，为企业内部管理人员服务。其目的是加强企业内部管理，为内部管理服务。同时，也能了解管理会计分析考核的内容是企业生产经营活动。可以说，管理会计是比较年轻的学科，还有发展的潜力，对管理会计的定义，也会随着管理会计的进一步发展，而有所发展和变化。

第二节 管理会计的特点

管理会计适应科学管理理论的发展，从会计学科体系中分离出来，主要为企业内部管理人员服务，形成了与财务会计不同的方法体系，但它与财务会计还有一定的联系。本节主要介绍管理会计与财务会计的联系与区别，并从与财务会计的区别中，总结出管理会计的主要特点。

一、管理会计与财务会计的联系

1. 管理会计与财务会计信息同源

管理会计与财务会计都是以生产经营活动过程或资金运动过程为其核算对象。财务会计以资产、权益变动为原始资料，按照经济业务发生的先后顺序，进行全面的记录、计算、记帐和报帐，形成比较系统的核算资料。管理会计则直接利用这些核算资料进行加工、改制，调整并延伸，一般不需要单独编制记帐凭证。管理会计依据对这些资料的分析，预测发展趋势。依据这些资料进行决策分析，确定目标，编制预算和进行成本控制。

2. 管理会计和财务会计报表内容往往交织在一起

管理会计工作和财务会计工作双方都需要向企业内部管理部门报告情况，一个侧重于管理方面，一个侧重于财务方面，一般都是采取报表的形式。管理会计的内部报表有时也列入对外报告的内容；财务会计又时常将实际成本、实际利润和标准成本、目标利润进行比较，列入同一个表内说明财务状况，如财务状况变动表。

综上所述，管理会计与财务会计依据的资料是同源的，而核算和控制的内容、方法又是从两个不同渠道进行。从两者最终反映的结果看，又是合流的，形成有机的结合体。

二、管理会计与财务会计的区别

1. 目的不同

财务会计是决策会计，对外报告会计，其目的是提供信息，反映情况；管理会计是内部会计，其目的是加强管理，参与决策。

2. 主体不同

财务会计着重于整体，以整个经济核算制企业或财务收支单位等作为主体；管理会计则着重于部分，个别产品、个别部门、个别责任中心均可作为会计主体。

3. 计算依据不同

财务会计的计算，必须依据公认的会计准则和法定的会计制度；管理会计的计算依据，则是经济决策理论和数学公式。

4. 资料时效不同

财务会计反映已发生的经济活动；管理会计则预计将要发生或者评价应当发生的经济活动。

5. 计量单位不同

财务会计的计量以货币单位为主，实物单位为辅；管理会计除了货币单位外，还包括实物量、比例数、指数等。

6. 信息特征不同

财务会计提供的经济信息是全面的、系统的、连续的和综合的；管理会计提供的经济信息则是特定的、部分的和有选择性的。

7. 数据数量不同

财务会计的报表数据是实际的资金运用的结果；管理会计的报告则往往是仅供选择的多种可能的预测、若干决策方案或弹性计划。

8. 精确程度不同

财务会计的各项指标都要力求精确；管理会计只需计算近似的数值。

9. 核算程序不同

财务会计的核算程序固定，带有强制性，它所使用的帐、证、表都有规定的格式；管理会计的核算程序不固定，可自由选择，它所使用的帐证表，均可根据需要自行设计。

10. 方法体系不同

财务会计具有填制凭证、货币计价、会计科目、复式记帐、成本计算、登记帐簿、财产清查、编制报表等一整套处理经济信息的方法体系；管理会计则大量采用数学方法，如连锁替代法、回归分析法、线性规划法、函数极值、矩阵代数、决策分析和网络计划技术等，目前尚未形成完整的方法体系。

11. 编表时间不同

财务计划的报表一般都是定期编制的；而管理会计的报表是视管理需要不定期编制。

12. 成本结构和计算方法不同

财务会计把生产费用根据计入产品成本的程序不同，划分为直接成本和间接成本，采用全部成本法计算产品成本；管理会计把生产费用根据成本与产量的关系，划分为固定成本和变动成本，并采用直接成本法计算产品成本。

三、管理会计的主要特点

通过管理会计与财务会计的对比，我们可以总结出管理会计具有如下特点：

1. 侧重于为企业内部的经营管理服务；
2. 方式方法更为灵活多样；
3. 同时兼顾企业生产经营的全局与局部两个方面；
4. 面向未来；

5. 数学方法的广泛应用。

第三节 管理会计的基本内容

现代管理会计从本世纪初到 50 年代正式产生以来，内容上变化比较大，具有不确定性和不断发展变化的特征。这是因为：第一，作为一门科学，总是随着科学技术和科学管理方法的不断变化而有所变化的。而且按前所述，管理会计可以从不同的角度加以定义。不同的理解，就有不同的内容。第二，外界或企业内部管理人员对企业内部有关信息状况的了解内容也是有变化的。第三，管理会计作为一种方法，也有其自身需要完善的一面。

但到目前，管理会计的基本内容主要包括如下几个方面：

第一是在成本方面，着重介绍标准成本制度，这是管理会计最基本的方法。它既是计划目标，又是成本控制、分析的依据。其他各种管理会计方法几乎都跟成本有关，所以有时也称为核心部分。但是管理会计是建立在成本按性态划分的基础之上的，所以成本性态和变动成本计算法也是管理会计的基本内容之一。

第二是在决策方面，主要介绍预测方法、经营决策方法以及投资决策。决策也是管理会计的重要内容，主要包括决策基本因素预测、短期经营决策和长期投资决策等。

第三是在预算控制方面，主要介绍经过决策确定目标的全面预算和存货控制。

第四是责任会计和内部转移价格，在一个企业内部实行经济责任制的会计方法，称为责任会计，与责任会计执行关系最密切的是内部转移价格。

第五是在财务成本分析方面，主要介绍利用财务报告的有关信息，结合专门方法而计算的各种比率指标和指标的分析。

总之，本书所研究的内容是在借鉴西方管理会计内容的基础

上，结合我国具体情况而定的。主要安排下列章节：

第一章绪论，主要介绍管理会计的基本要求、产生与发展，主要特点、基本内容，以及学习西方管理会计在我国应注意的问题。

第二章成本性态与变动成本计算，主要介绍管理会计对成本的特殊认识——成本性态问题以及结合成本性态而产生的成本计算方法——变动成本计算法。

第三章成本—业务量—利润分析，主要介绍成本、业务量、利润三者间的变量关系以及结合三者间变量关系而产生的有关指标和分析方法。

第四章预测分析，主要介绍决策所需考虑的资金成本、现金流量、货币时间价值等因素的预测，为决策奠定基础。

第五章决策分析，主要介绍短期决策和长期投资的基本原理和应用。

第六章生产经营的全面预算，主要介绍根据决策所确定目标，具体落实实施计划，及各项目计划之间的关系。

第七章存货控制，主要介绍生产经营活动过程中不可缺少的存货数量控制和最优订货量问题。

第八章标准成本制度，主要介绍标准成本的建立、影响因素和标准成本分析与控制，实际与标准产生差异的处理等。

第九章责任会计，主要介绍责任中心的建立、考核与评价，内部转移价格的种类和应用。

第十章财务报告的分析与评价，介绍从整个企业的角度，生产经营活动过程的财务状况分析，资产负债分析及损益状况分析。

第四节 建设具有中国特色的管理会计

一、西方管理会计的特点

社会主义社会是一个开放性的社会。为了加快我国社会主义建设事业的发展，我们应该吸收各国之所长。在管理会计学的建设方面，我们也要从西方管理会计学中吸取一切对我们有用的东西。因此，我们要在总结自己会计管理的经验基础上，研究我国现代化企业管理对会计工作提出的要求，研究西方管理会计的合理内核，在这样的基础上建设具有中国特色的管理会计。

西方管理会计学具有哪些特点？哪些合理内核可以吸取？

1. 西方管理会计以“边际价值论”为理论基础，同时把行为科学、系统论、信息论和控制论应用到会计管理中来。西方管理会计通过成本——效益分析，以谋求企业最大利润为目的。边际效用价值论认为，人们需求的满足有一定限度，随着需求满足程度的提高，市场供应量继续增加，在人们心目中产品的价值逐渐下降。因此，随着产品市场供应量增加，产品市场价格相应下降。当企业的边际收益（增加一个单位的产品销售所获得的总收益的增加额）等于边际成本（增加一个单位的产品生产——假定产品可全部卖掉——所支出的总成本的增加额）时的产品产量和价格，是企业总利润最大，即最有利的产量和价格；产量和价格低于或高于这个水平，总利润都将减少。管理会计围绕这个中心，研究了成本的许多分类方法，其中，关于固定成本和变动成本的分类，就是成本分类的核心。管理会计根据固定成本、变动成本和混合成本同产品产量变化关系的特性，发展了变动成本法和边际贡献法，做为利润规化和利润最大化的经营决策的依据；发展了弹性预算，做为成本控制和考核的依据。

资产阶级庸俗经济学的“边际效用价值说”同马克思主义的劳

动价值论是相互对抗的。但是它们关于固定成本和变动成本的划分，以及在这个基础上发展起来并用于经营决策的变动成本法、边际贡献法和差量分析法，则是合理的“内核”，是可以借鉴的。

2. 西方管理会计强调货币的时间价值是长期投资决策的一项重要成本；长期投资决策有利或不利，要用经过货币时间价值调整后的现金流转来测定。西方管理会计认为，在长期中，由于企业能调整生产设备，固定费用不再是固定的，关于固定成本与变动成本的概念，对长期投资决策并无意义，而用现金的流入和现金的流出的方法来测定成本支收益。经理人员认为，长期投资扩大生产能力所带来的现金净流入，经过货币时间价值的调整，其总现值至少等于投资现值的流出才是有利的。从这种认识出发，他们研究了“净现值法”、“内部收益率法”、“现值指数法”等一系列投资效益评价方法，还提出了付现成本和沉没成本的概念，并指出付现与沉没成本同变动与固定成本有时会重叠而具有同一意义，但这是两种有区别的成本分类概念，并非相同的成本。

“货币时间价值说”认为资金利息是资金的时间价值，即资金被别人利用，经过一段时间所带来的价值。这种认识只看到利息的表面现象，而掩盖了利息的本质和源泉。“货币时间价值说”同马克思的“剩余价值说”是相对抗的。马克思主义认为，利息是由产业部门劳动者所创造，而由产业资本家分给金融资本家的那部分剩余价值。也就是说，利息是剩余价值的一部分，剩余价值是利息的源泉，并非时间可以生出价值。

但是，西方管理会计在“货币时间价值”这一认识基础上，发展了关于复利值、现值、年金、投资回收等一整套计算公式，以及比较投资方案经济效益的一系列评价方法，并指出长期投资的效益，必须用经过货币时间价值调整后的现金流转来测定，则是可取的，也正是我们过去在长期投资中所忽视的，因而是可以借鉴的。