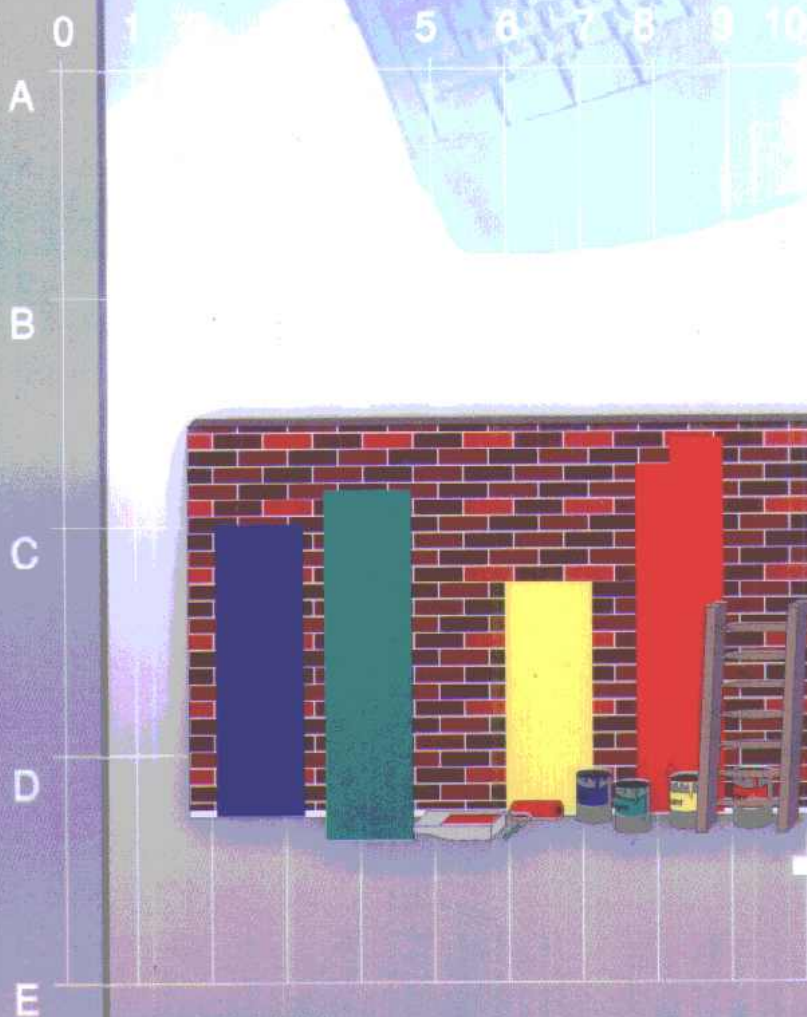




新会计学系列教材

# 管理会计学

龚曼君 主编



暨南大学出版社

F234.3 910  
453

新会计学系列教材

# 管理会计学

龚曼君 主编

暨南大学出版社

## 前 言

《管理会计学》是一门新兴的，将现代化管理与会计融为一体的综合性边缘学科。她从传统会计中分离出来，作为一门独立的学科只不过短短 40 多年的历史，然而，其发展速度以及在管理现代化进程中所发挥的作用却是惊人的，以至国内外会计界将它的诞生评价为“标志着现代会计科学正步入充满活力的新阶段，其影响之深远，堪与 1494 年世界上第一本《簿记学》的问世相媲美，而成为会计发展史上的第三块里程碑”。

随着社会主义市场经济体系的建立和发展，我国经济的市场化、国际化已进入一个新的发展阶段。在新的形势下，企业要想在剧烈的市场竞争中立于不败之地，并不断发展，必须不断改善、加强对规划、控制、考核各环节的管理，提高经济效益，而这正是管理会计这门学科所研究的课题。

本书的编写旨在总结、介绍、推广管理会计这一学科的基本理论和方法，尤其是 80 年代中期以后所涌现出来的许多新的管理观念和管理方法，以期能帮助广大会计人员，从数字的奴隶变为数字的主人，由被动反映转为主动控制；使会计专业的学生能够系统地掌握现在的、并超前了解未来的现代管理手段，以适应逐步走向世界的中国社会主义市场经济发展的需要，担负起现代化建设所赋予会计的使命，真正成为实现我国管理现代化的中流砥柱。

本书编写的主要特点是：

1. 在结构上，按基础理论、预测、决策、计划、控制、考

评分篇，与企业管理过程吻合，力求系统、清晰、完整；

2. 在内容上，以成本—效益为主线，现实性与超前性兼顾。一方面结合我国国情突出基本理论、基本方法、基本技能等相关内容；另一方面，对由于当代高新技术迅速发展导致的生产组织、管理观念的变革，以及由此而引起的对管理会计观念、视野、理论和方法等方面的冲击和新动向，本书亦单独设篇介绍，以期能为促进我国管理会计教育、研究和实践的发展起到启示和推动作用。

3. 书末附有各章的复习思考题和练习题，以方便师生教、学及广大实践工作者自学。

本教材在编写过程中，始终得到了暨南大学会计系领导和全体教师的关心和支持，黄微平、丁友刚同志曾帮助整理资料，对初稿进行校阅。尤其是唐志民老师主审，对本书初稿进行全面审定，态度严谨、一丝不苟，倾注了大量的心血，提出了许多宝贵的修改意见，保证了教材的质量，在此一并表示衷心的感谢。

本教材是以会计专业本科学生为主要对象编写的，非本科会计专业和非会计的财经类专业本科生在使用本教材时，可选择重点章节讲授。本教材也可作为在职财经、财会干部培训和自学之用。

限于编者的理论、业务水平，本教材的错漏之处在所难免，恳请广大读者批评指正，以便于修订、再版时得以改正、提高。

**编 者**

1999年4月于广州

# 第一篇 管理会计理论基础

管理会计是一门新兴的、将现代化管理与会计融为一体的、独立的边缘学科。它从创立至今只不过短短几十年的历史，但其发展之快，在充分发挥会计的管理职能、在改善企业经营管理上所起的作用却是无庸置疑的。

本篇作为管理会计基础，共分四章，第一章阐述了管理会计的形成、发展和特点，并对其基本内容、管理会计工作的组织加以研究；第二、三、四章分别介绍了作为管理会计基础和基本出发点的成本概念、变动成本法以及本·量·利分析。

# 第一章 管理会计概述

## 第一节 管理会计及其特点

### 一、管理会计的涵义

管理会计是现代会计学的一个分支。它是从传统的、单一的会计系统中分离出来，成为与财务会计并列的一门新兴的、独立的、综合性的边缘学科，是多种学科相互交叉、相互渗透的结合体。

管理会计这门学科的创立具有强烈的目的性，那就是为强化企业内部管理、实现最佳经济效益服务。它充分利用财务会计和其他业务、统计所提供的资料，运用会计的、统计的和数学的技术方法进行加工处理，以便为特定目的提供所需要的管理信息，供有关管理人员对企业未来的生产经营活动进行正确的预测、决策、编制预算，并在执行过程中加以控制、考核，通过不断循环地考核过去、规划未来、控制现在（如图 1—1 所示），达到调动企业内部各方面的积极因素、获取最佳经济效益的目的。因此，管理会计亦可以说是会计与管理的直接结合。

究竟什么是管理会计呢？下面简要介绍西方和我国会计学界对管理会计所下的几种定义：

1966 年美国会计学会（AAA）在其《基本会计理论的声明

书》(Statement of Basic Accounting Theory) 中的, 将管理会计定义为“管理会计是利用适当的技巧和概念来处理某个主体历史的和未来的经济资料, 以协助管理人员拟订合理的经营目标, 并作出能达到上述目标的明智的决策。”

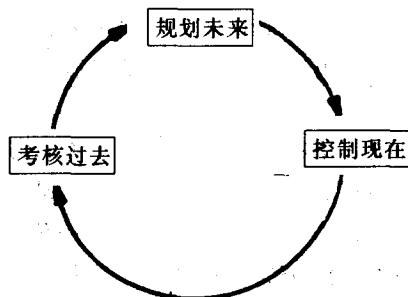


图 1—1

1981 年全美会计人员协会 (NAA) 管理会计实务委员会, 在其颁布的公告中指出“管理会计是指一个组织内部, 对管理当局用于规划、评价和控制的信息 (财务的或经营的) 进行确认、计量、积累、分析、解释和传递的过程, 以确保适当使用其资源、并承担经营责任。而且管理会计亦包括为非管理当局, 如股东、管理机构和税捐机关编制财务报告。”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应仅限于“微观”, 还应扩展为“宏观”。这一观点后来被国际会计师联合会 (IFAC) 所继承。

1988 年 4 月国际会计师联合会, 在其发表的一份《国际管理会计实务》的“征求意见稿” (exposure draft) ——《论管理会计概念》中, 明确提出: “管理会计可定义为: 在一个组织中, 管理部门用于计划、评价和控制的 (财务和经营) 信息的确认、计量、收集、分析、编报、解释和传输的过程, 以确保其资源的合理使用并履行相应的经营责任”。

80年代，西方管理会计理论引进我国后，我国会计学者在解释管理会计定义时，提出的主要观点如下：

- (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) 管理会计是为管理部门提供信息服务的工具。

综上所述可见，管理会计不仅是现代企业会计信息系统中区别于财务会计的另一个信息子系统，为企业各项管理职能提供必要的管理信息；而且它本身也是一项管理活动，即利用这些信息为管理的核心——作出最优决策服务，并按预定目标进行有效的控制和考核，确保以较少的资源耗费，取得最佳经济效益。

## 二、管理会计的主要特点

现代管理会计的特点可以从它与财务会计的区别中表现出来。一般来说，它们之间的主要区别可归纳、对比如下：

(1) 主要服务对象和工作目的不同。财务会计主要向企业外部利害关系人提供有关财务信息，协助其了解企业财务状况和经营成果；管理会计主要向企业内部管理人提供规划、控制、考核所需要的管理信息，协助其作出正确的决策。

(2) 核算范围和内容不同。财务会计从整个企业出发，反映其已经发生的全部生产经营活动；管理会计既从整个企业出发，又从企业的局部(部门、车间、班组甚至责任人)出发，规划、控制、考核其经营活动过程或某一具体经济事项。

(3) 采用的工作方法不同。财务会计采用会计方法，遵循凭证→账簿→报表这一财务会计核算程序，进行记账、算账、报账；管理会计同时采用会计、统计、数学等方法进行规划、控制、考核。

(4) 约束条件不同。财务会计必须严格遵守国家颁发的《企

业会计准则》、《企业财务通则》和有关行业会计制度、法规的规定；管理会计只服从企业加强内部管理的需要。

(5) 对提供的信息要求不同。财务会计要求采用货币量度定期编制统一的财务报告，数字力求精确；管理会计根据管理需要，要求随时、迅速提供实物或货币量度等多种形式的管理报告，数字只要求相对精确。

综上所述可见，管理会计的特点主要表现为：

第一，侧重于为企业经营管理提供内部资料，不受国家统一制定的《企业会计准则》、《企业财务通则》和有关会计制度、法规的约束。管理会计主要是为企业内部改善经营管理提供有用资料，它可以随心所欲，根据所涉及范围的大小，自由运用各种资料（包括各种会计、统计、业务资料），而不必遵守国家统一制定的有关会计制度、法规、准则。如管理会计中产品成本的构成，可以不按规定的成本项目表示，有时还可以采用不完全成本来评价某一经营决策方案等。因此，其结构比较松散，领域更加广阔，方法也更加灵活多样，其目的只在于获取所需要的资料，以满足管理的要求。

第二，研究的对象其范围可大可小，着重解决企业局部或特定的问题。管理会计所研究的对象主要根据管理目标的特性和客观条件加以确定，可以是某一事物的总体，也可以是某一事物的局部。例如，管理会计中的决策与计划会计就是面向整体，从全局着眼，认真考虑各项决策和计划之间的协调配合、综合平衡；而以责任会计为核心的执行会计就是对日常工作进程和效果进行考评与控制。但是，管理会计研究的重点是不同的产品或个别的经济活动，或者某个变换方案，而不是企业的整个财务状况。其目的是促使生产中各有关因素能更好地协调起来，争取最优化的经济效果，以达到预期的目标。

第三，着眼于未来的生产经营。管理会计为了能有效地服务

于企业内部的经营管理，必须面向未来。因为，提高企业生产经营各个环节、各个方面的生产、工作效率固然重要，但更重要的是要作出正确的经营决策。“管理的重心在经营，经营的重心在决策”。决策和计划都是以尚未发生的事项作为处理的对象，必须有预见，对过去的业绩进行考评，其目的也在于决定未来的生产经营。从描述过去扩展到筹划未来，这是会计着重点的重大变化，也是现代管理会计的一个重要特点。

第四，广泛应用许多现代数学方法。为了消除企业管理和决策上的某些直觉性和随意性，在管理会计工作中广泛应用了许多经济数学模型，如一般代数模型、数学分析模型、数学规划模型、矩阵代数模型、概率模型等。把复杂的经济活动尽可能用简明、精确的数字模型表述出来，运用一定的数学方法对它进行加工处理，就可以揭示出有关对象在一定条件下的最优数量关系或联系、变化的客观规律，从而使企业的预测、决策、计划、分析、考核等管理工作建立在对客观对象进行科学分析和精确计算的基础上，更加科学、合理、有效。

尽管管理会计具有上述许多不同于财务会计的特点，但两者又有着密切的联系，很难截然划分。它们之间的关联可通过图1—2来理解。

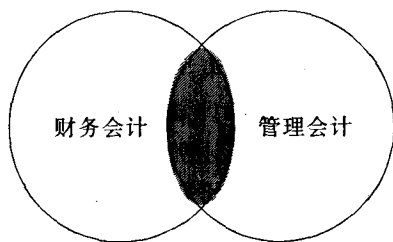


图 1—2

图中阴影部分即表示两者密切相关联的部分，其主要表现为：

(1) 管理会计和财务会计两者同出一源。原始的经营信息是两种会计的共同依据。例如企业产品生产过程中耗用材料信息，财务会计依据其对存货进行计价，而管理会计则依据其计算该产品的获利能力。

(2) 管理会计常常尽可能利用财务会计提供的会计数值和会计报表资料进行加工、改制、延伸，来对企业未来的经营活动或个别经济事项作出预测、决策，以尽可能消除两种会计平行收集资料的重复劳动。而管理会计所预期的经济效益能否达到，预测、决策的正确与否，最终又必然在财务会计中得到反映。

(3) 财务会计虽然称为对外会计，但从广义上讲，财务会计同样也是为了满足企业经营管理的需要，对内同样发挥着不可忽视的作用。如编制各种财务报表，是财务会计范畴的簿记、计算，但如果据此求出有关收益性、流动性的各种比率，进行分析，则这项财务分析的计算过程与职能，也可以说是对内指出注意方向。

## 第二节 管理会计的形成和发展

管理会计之所以从传统会计中分离出来，成为一门独立的学科，并得以迅速发展，完全是基于管理上的需要和可能，是会计发展的必然结果。它不仅是商品经济发展的产物，同时也是多种现代管理科学的思想和方法共同作用的结果。

## 一、管理会计的形成

管理上的客观需要是管理会计得以形成的基础。其形成过程大致可分为两个阶段，即萌芽阶段和创建阶段。

### （一）管理会计的萌芽阶段（20 世纪 20～30 年代）

在这段时期，随着自由资本主义向垄断资本主义过渡，企业规模扩大，使用的机器越来越多，生产技术日趋复杂。竞争也由于垄断而更加激烈，传统的因袭管理方式已不能适应生产发展的需要。客观上促使企业管理向科学化、系统化和标准化发展。于是，取代旧的落后的“传统管理”的“科学管理”方式应运而生。

当时，美国许多企业为了应付第一次世界大战后出现的经济大危机，正在广泛推行泰罗（F·W·Taylor）的科学管理（简称泰罗制）。它的基本点是在科学试验的基础上，精确测算工人每一步、每一个动作、每道工艺流程所需花费的时间，以此为基础制订出标准的操作方法和实行有刺激性的计件工资制度，力争以最简单的操作、最快的速度、最小的投入，完成特定的任务。它的目标很明显，就是提高劳动生产率。在这种情况下，企业会计必须突破单一事后核算的格局，采取对经济过程实施事前规划和事中控制的技术方法，以配合泰罗制的实施。于是在美国企业会计实务中开始出现了“标准成本计算”、“预算控制”、“差异分析”这些同泰罗的科学管理方法直接相适应的技术方法。尽管这些技术方法只被看作是会计配合推行泰罗制科学管理所作的一些尝试，只是原有会计体系中的一个附带部分，并没有受到会计界的普遍重视，但从此开始，传统会计中已孕育了管理的因素。所有这些专门方法，在实际工作中，对提高企业的生产效率和工作效率等方面起了很大的作用，因而在西方会计发展史上把标准成本计算、预算控制、差异分析看成是属于管理会计的萌芽或早期形

式。当时美国学者麦西金 (J·O·Mckinsey) 曾编写了一本《预算控制》于 1922 年出版, 此后他又于 1924 年撰写并出版了《管理的会计》, 这是世界上第一本关于管理会计的专著。当然这时的管理会计还只是介绍了会计如何应用标准成本法和实施预算控制的一些经验。

## (二) 管理会计的创建阶段 (20 世纪 40 ~ 50 年代)

第二次世界大战以后, 战争中发展起来的科学技术大量转为民用, 新产品不断问世, 市场竞争十分激烈。与此同时, 为克服泰罗制科学管理方法的局限性, 一些现代化管理方法相继问世。为了战胜对手, 增强竞争力, 企业管理当局十分重视提高内部工作效率, 广泛推行职能管理和行为科学管理, 调整和改善人与人之间的关系, 以引导、激励职工尽心尽力地工作, 以提高产品质量, 降低产品成本, 增加企业利润。这时, 专门配合职能管理和行为科学管理的“责任会计”、“成本—数量—利润分析”等专门方法, 加入到原有的会计方法体系中来, 使会计学的深度和广度有较大的突破。所有这些专门方法 (标准成本、差异分析、预算控制、成本—数量—利润分析、责任会计等) 实际上就是现代管理会计的雏形 (原始意义上的管理会计)。但这并不意味着管理会计的诞生, 因为, 它还没有形成一个相对独立的完整的体系。管理会计正式从传统会计中分离出来, 是在本世纪 50 年代以后。

到本世纪 50 年代, 随着科学技术的日新月异, 生产迅猛发展。同时, 企业规模越来越大; 跨国公司大量涌现, 竞争更加激烈。一方面, 一些有远见卓识的企业家发现, 仅仅注意改进生产技术、提高设备效率、扩大生产规模是不够的。企业的盛衰、成败、生存、发展, 首先取决于企业采取的方针、决策是否正确。企业只有在有利的状态下经营, 才能在激烈的国内外市场竞争中立于不败之地。否则, 企业的个别环节效率再高, 也会在激烈的竞争中被淘汰。这就要求会计工作不仅要提供反映生产经营活动

结果的信息，而且要在事前进行预测、决策、计划与控制；另一方面，随着企业生产规模的不断扩大，资本需要量增大，股份公司这一组织形式迅速发展起来，并在资本主义经济中占据了统治地位。一个公司的资本往往由成千上万的股东凑成。股东拥有对股份公司的所有权，而公司的日常管理则由董事会委托经理人来承担，以总经理为代表的公司各级管理人员拥有对公司的经营权，形成了所有权与经营权的分离。这就对会计提出了特殊要求：一方面要向企业外部股东和其他利害关系人，提供详尽的反映已发生的经济活动情况的财务报告；另一方面，又要向以总经理为首的公司内部管理人，提供进行正确经营决策和有效管理所需要的信息资料。这样就使传统的会计体系一分为二，专门为加强企业内部管理、提高经济效益服务的管理会计体系正式形成，并于 1952 年世界会计学会年会上正式通过了“管理会计”这一名词。自从出现主要为企业内部服务的管理会计之后，人们便把这原来主要为企业外部服务的会计称为财务会计，从而形成了企业会计的两大类：财务会计和管理会计。

## 二、管理会计的发展（20 世纪 60~80 年代中期）

现代管理科学和计算技术的发展是管理会计赖以发展的条件。

管理会计从传统会计中分离出来，正式形成管理会计体系之后，由于不断吸收现代管理科学中的运筹学、行为科学等方面的研究成果，同时，又引进了许多现代数学方法和电子计算机技术，使会计有可能应用现代数学和数理统计学的原理和方法，建立许多数量化的管理方法和技术，帮助管理人员按照最优化的要求对复杂的生产经营活动进行科学的预测、决策、计划和控制。从 60 年代末期开始，受统计决策理论和不确定条件下的经济学研究成果的影响，西方管理会计学者开始将不确定因素和信息成

本概念引入管理会计，进而将信息经济学、代理人理论等引入管理会计的研究，使管理会计的研究领域进一步拓宽，使会计和管理的结合更为密切，内容更加丰富多彩，技术方法日益先进，呈现出一片欣欣向荣的发展趋势。因此到 70 年代，管理会计便不胫而走、风靡世界，被誉为实现管理现代化的重要手段。其应用范围也逐步扩大，从制造业推广到所有类型的组织中，包括服务行业和非盈利事业在内，使它成为会计发展史上的又一里程碑。西方会计学者将其与 15 世纪复式记账法的诞生相提并论，认为两者具有同等重大的意义。

1972 年，美国的全国会计人员联合会建立了单独的管理会计协会（IMA），英国也成立了国际成本和管理会计人员协会（JICMA），并分别出版了专业性刊物《管理会计》月刊，在全世界范围内发行。同时，在美国由管理会计协会主持举行了第一次取得“执业管理会计师”资格的考试，出现了专门的执业管理会计师。1980 年 4 月，各国会计人员协会在巴黎举行了第一次欧洲会议，有 225 名代表参加，他们来自 10 个欧洲国家和美国、澳大利亚。这次会议的中心议题是讨论如何推广管理会计。会议一致认为，管理会计具有强大的生命力，应用和推广管理会计，对实现企业的科学管理是一个战略性问题，它将促进现代化管理的发展。

### 三、管理会计的未来展望

近十年来，由于全球性竞争日趋激烈，欧美和日本许多厂商纷纷改变经营管理方式。一方面，高新科技蓬勃发展，在电子技术革命的基础上形成生产高度的电脑化、自动化；另一方面，随着电脑数控机床和智能机器人、电脑辅助设计、电脑辅助生产以及弹性制造系统等高科技成果在生产中广泛应用，使企业的生产组织和生产管理出现许多革命性的变革，适时生产系统（JIT 系

统)、全面质量管理(TQC)等新观念、新理论和新方法相继形成,致使现代管理会计的传统观念和视野、理论和方法都显得有些不能完全适应新的生产组织和环境,及其所产生的管理上的新观念、新理论和新方法。人们开始对原有管理会计的技术和方法进行了反思,开始研究、创建以当代高新技术与现代市场经济体系为基础,以企业新的经营目标——股东价值最大化为核心,以服务于顾客化生产为主旨,建立作业管理(ABM)体系,并以作业成本计算(ABC)贯穿始终的管理会计新体系(有关具体内容本书将另设章、节阐述),使管理会计迈向一个新的里程。

总之,自80年代中期以后管理会计出现的种种变革,并不是管理会计本身出现了什么危机,而是顺应当代科技、社会、经济发展的大环境的变化,顺应时代潮流而作出调整、变革。不论从整个世界发展的趋势来看,或是从我国十多年来引进管理会计的实际效果来说,管理会计的未来肯定还是“前程似锦,风光无限!”

### 第三节 管理会计的基本内容

管理会计是会计与管理的直接接合。它是为了搞好企业内部经营管理,合理配置和有效利用企业有限资源,力争获得最优的经济效益而建立的一种对内会计。因此,管理会计必然兼具会计和管理的职能。它凭借所掌握的大量经济活动数据,利用一整套科学方法,为企业的决策、计划、组织、协调、控制等一系列科学管理提供有用信息,以帮助管理人员规划未来、控制现在(执行)、考核过去(反馈),促进达成企业目标。当然,职能只是事物的内在功能,它本身不能自动体现出来,而需要通过一定的专

门方法来实现。管理会计的职能也需要通过一定的专门方法才能实现。对管理会计为实现其职能所应用的一系列专门方法及其基本原理的研究,就构成了管理会计的内容。由于管理会计主要是为企业内部服务的,企业管理人员为加强企业内部经营管理需要什么信息,管理会计就提供什么信息,而且可以不拘一格地采用各式各样的方法加以分析、论证,而没有任何强制性。这就使得构成管理会计具体内容的专门方法具有多样性和灵活性。但是,在不同的企业,企业管理过程的各基本环节是相通的,因此,管理会计的全部内容按其所服务的企业管理过程的各个环节可归纳为:决策会计、计划会计、控制与业绩评价会计。

(1) 决策会计。它包括预测和决策,属于规划未来。它主要是依据其所掌握的丰富资料,以运筹学的基本原理为基础,运用各种数学方法和现代科学手段,对为完成一定目标可供选择的有关方案进行定量化分析、比较等综合研究,以帮助管理人员作出正确的判断和选择。

(2) 控制与业绩评价会计。它包括各种成本、存货等的控制以及业绩的考核评价,属于控制现在(执行)和考核过去(反馈)。它以责任会计为核心,主要是以行为科学的基本原理为基础,通过制订定额标准,落实经济责任,测定实际结果,考核工作业绩,借以调动企业内部各方面的积极性,确保最优地达到预期的目标。

(3) 计划会计。它包括全面预算,是界于决策会计和控制与业绩评价会计之间,联系确定目标与实现目标的必不可少的桥梁。一方面它凭借所掌握的会计等信息,运用科学的方法对影响企业生产经营的各因素进行调查、研究,为制订计划(预算)提供数据和资料,使决策所确定的目标具体化,以数量表现;另一方面,层层分解至各责任层次的预算,既能充分调动各方面的积极性,协调各方面的力量,确保决策目标的实现,又是实现有效