

17

F-234.3-43

H79

管 理 会 计 学

黄正健 龚凯颂 主编



A0963809

广东人民出版社

管 理 会 计 学

黄正健 龚凯颂 主编

*

广东人民出版社出版发行

广东省新华书店经销

广东惠阳印刷厂印刷

(厂址：惠州市南坛西路17号)

850×1168毫米 32开本 13.75印张 300,000字

1998年9月第1版 1999年1月第2次印刷

印数5,001--10,000册

ISBN 7-218-02805-5/F·404

定价：18.50元

如发现印装质量问题，影响阅读，请与承印厂联系调换。

前 言

《管理会计学》是根据中山大学《新会计学系列教材丛书》的总体规划组织编写的，主要阐明管理会计学的基本概念、基本理论和基本方法。全书分四篇，共十二章。第一篇“管理会计基础”（第一章～第三章），包括管理会计概述、成本性态分析和变动成本法、盈亏平衡分析的原理和方法；第二篇“预测与决策”（第四章～第七章），包括预测分析方法、短期经营决策、长期投资决策和风险投资决策；第三篇“规划与控制”（第八章～第十章），包括预算编制原理和编制方法、存货控制和标准成本控制；第四篇“责任会计”（第十一章～第十二章），包括责任会计的基本理论和具体操作方法。

本书根据大学本科教学计划编写，可作为会计、审计、财务管理、企业管理和其他相关专业（方向）本科与大专的教材，也可作为财经管理人员的专业培训教材或从事财经管理实务工作者的自学参考书。

本书由黄正健、龚凯颂担任主编，负责本书整体设计并拟定编写大纲。黄正健、龚凯颂对全部初稿进行了修改、补充和校对，最后由黄正健总纂定稿。各章初稿编写分工如下：第一章、第八章黄正健；第二章施卓敏、黄正健；第三章张放；第四章叶生洪；第五章涂志军；第六章、第七章、第十章、第十一章和第十二章龚凯颂；第九章谢军。

本书在编写过程中，得到了中山大学管理学院会计学系领导和全体同事的大力支持和中国会计学会理事黄正廉副教授、杨荷君副教授的热情帮助，广东人民出版社的责任编辑陈超英女士为本书的出版做了大量的工作。在此，谨表诚挚的谢意！

本书写作时，我们参考了大量的国内外同类教材、著作和论文，恕未一一注明出处。本书在写作上，我们力求做到既博采众长，又突出自己的风格，将管理会计的基本概念、理论与方法论述得准确、透彻，并反映出管理会计学科发展的新成果。但由于编著者水平有限，书中难免有不足甚至错误之处，敬请专家、同行和读者批评指正，以便再版修订时补正和完善。

编著者

1998年5月于广州

编写说明

5年前，我们曾组织编写了《中山大学会计学核心课程教材丛书》。随着社会主义市场经济的发展和会计改革步伐的加快，我国的会计环境发生了很大的变化，会计实务更加科学化和规范化，会计科学研究也有了新的进展。为了更好地适应这种变化，我们决定重新组织编写一套会计学教材，取名《新会计学系列教材丛书》。

《新会计学系列教材丛书》一共有八种：《基础会计学》、《中级财务会计》、《成本会计学》、《管理会计学》、《管理型会计信息系统》、《高级财务会计》、《财务管理学》和《审计学》。为了配合这套教材的使用，在适当的时候，我们还将组织编写《股份有限公司会计》、《商业银行会计》和《预算会计》等辅助教材。

《新会计学系列教材丛书》是在世纪交替之际组织编写的，它既要总结20世纪及之前会计实务发展和会计理论研究的伟大成果，更要把握21世纪影响会计学发展的各种因素，科学地预见21世纪经济管理对会计人才的新要求。

21世纪世界发展的最大特点是以知识为基础的经济迅速兴起。按经济合作与发展组织（OECD）《以知识为基础的经济》一书的解释，知识经济是指直接依据知识和信息的生产、分配和使用的经济，其实质是：国家的竞争由产品和技术进入到了知识的竞争，经济发展主要靠以科技为核心构建的新的生产力系统，

知识和信息的生产、扩散、转移和应用成为知识经济的根本。面对知识经济的兴起，我们的会计教学改革和会计学教材建设应着重解决以下几个问题：

1. 真正塑造白领型会计人员。传统意义上，我们都认为会计人员是白领型而非蓝领工人。但实际上企业的会计人员与流水作业线的蓝领工人并无太大的差别，他们都凭技艺在流水作业线上加工、传递。差别在于前者加工、传递会计资料，后者加工、传递产品。真正的白领型会计人员不仅要会加工、传递会计资料，更应会创造、解释和运用会计信息。他们是一群精于思维、反应敏捷，并能协助经理解决问题的会计专家。

2. 培养学生获取知识的能力。会计学是一门实践性、专业性很强的学科，操作技术在会计学中固然重要，但它绝不应该仅仅停留于这一水平。知识和获取知识的能力对于新世纪的会计学教材和会计人才的培养是至关重要的。

3. 国际化从口号变为行动。过去我们提倡会计学教材的内容应当适合我国国情，但不应当排斥和妨碍学习国外行之有效、可以为我所用的经验和方法，今天我们仍然坚持这一观点。但无论是在国外，还是在我国，会计的国际化不再是一句口号，而是一种实实在在的行动。在编写会计学的教材中，对国际化问题的关注、认识和投入都应比过去有更大的进展。

4. 会计学已形成较完整的知识体系。尽管我们常常认为会计学是一门年轻的学科，有许多不成熟之处，但经过一代又一代学者的努力，会计学已形成较为完整的知识体系。会计学教材应全面、系统地包容这一知识体系的重要内容。

《新会计学系列教材丛书》是由中山大学管理学院会计学系教师共同编写的。由于我们设系的历史较短，中青年教师多，教学经验和学识水平有限，因此虽有许多美好的想法，但艰苦努力的工作并不一定能创造最好的成果。本丛书极可能距会计

改革和会计学发展的要求还相差很远。不当之处，欢迎读者批评指正！

中山大学管理学院会计学系
新会计学系列教材丛书编委会
1998 年 5 月

目 录

第一篇 管理会计基础

第一章 管理会计概述.....	1
第一节 管理会计的形成和发展.....	1
第二节 管理会计的基本内容.....	5
第三节 管理会计与财务会计的关系.....	7
第四节 管理会计工作的组织	13
第二章 成本性态和变动成本法	16
第一节 成本性态分析和混合成本的分解	16
第二节 变动成本法	30
第三章 盈亏平衡分析	50
第一节 盈亏平衡分析的基本原理	50
第二节 确定条件下的盈亏平衡分析	52
第三节 不确定条件和非线性条件下的盈亏平衡 分析	67

第二篇 预测与决策

第四章 预测	76
第一节 销售预测	77

第二节	成本预测	96
第三节	利润预测	102
第四节	资金需要量预测	113
第五章	短期经营决策	121
第一节	短期经营决策中常用的成本概念	121
第二节	生产决策分析	127
第三节	定价决策分析	143
第六章	长期投资决策	152
第一节	长期投资决策概述	152
第二节	长期投资决策基本方法	174
第三节	长期投资决策分析中的典型案例	196
第四节	投资决策的敏感性分析	212
第七章	风险投资决策	224
第一节	投资风险价值	224
第二节	风险调整贴现率法	234
第三节	风险调整现金流量法	243
第四节	概率分析法	247

第三篇 规划与控制

第八章	预算	262
第一节	全面预算概述	262
第二节	固定预算	266
第三节	弹性预算	280
第四节	零基预算	284
第五节	滚动预算和概率预算	286
第九章	存货控制	296

第一节	经济订货量	296
第二节	考虑数量折扣和允许缺货时的经济订货量	307
第三节	存货控制的其他方法	311
第十章	标准成本控制	320
第一节	标准成本制度	320
第二节	标准成本的制定	325
第三节	成本差异分析	336

第四篇 责任会计

第十一章	责任会计（上）	367
第一节	责任会计概述	367
第二节	责任中心的业绩报告与考核	377
第十二章	责任会计（下）	397
第一节	内部结算方式	397
第二节	内部转移价格	399
第三节	内部经济仲裁	408
附录一	复利终值系数表	411
附录二	复利现值系数表	415
附录三	普通年金终值系数表	419
附录四	普通年金现值系数表	423
附录五	标准正态分布表	427

第一篇 管理会计基础

第一章 管理会计概述

[本章提要] 管理会计学是会计学科、其他相关经济学科和管理学科的一门重要的专业基础课程。它包括管理会计学的基本理论、基本概念和基本方法。本章论述了管理会计的形成和发展、管理会计的基本内容、管理会计与财务会计的关系和管理会计工作的组织，力求使读者对管理会计学有一个基本的、概括的了解，为以后各章的学习打下一个良好的基础。

第一节 管理会计的形成和发展

管理会计 (Management accounting) 是为适应企业不断加强和完善经营管理的要求而产生的一门新兴边缘学科，是现代管理科学理论和方法运用于会计领域的结果，也可以说是管理学科与会计学科相互结合的产物。管理会计作为一门学科兴起于美国，后逐渐被世界其他国家吸收和采用。那么，如何理解和把握管理会计的内涵和实质呢？美国会计学会 (AAA) 下属的管理会计委员会曾对管理会计是这样下定义的：“管理会计是运用恰当的技术和概念来处理企业历史和预期的经济数据，以便协助管理当局拟订能达到适当经营目的的计划，并作出能实现上述目的的明智的

决策”。上述定义是管理会计狭义的概念，它反映出微观管理会计（即企业管理会计）的特征。1988年，国际会计师联合会（IFAC）将管理会计定义为：“在一个组织中，对管理当局用于规划、评价和控制的信息（包括财务信息和经营信息）进行确认、计量、积累、分析、编报、解释和传输的过程，以确保其资源的利用并承担相应的责任”。这样，就将管理会计的运用不再局限于微观领域而向宏观领域拓展，更能适应目前正在逐渐形成和发展的宏观管理会计（如社会责任会计和增值会计）和国际管理会计的需要。因此，综合上述两种定义并按照系统论和信息论的观点，我们可以这样定义管理会计：管理会计是现代会计信息系统中，体现预测、决策、规划、控制和责任考评等管理职能的范畴，是一个组织（或一个企业）管理决策支持系统（MDSS）的一个子系统。

如同任何新生事物一样，管理会计也经历了从无到有、从简单到复杂的过程。从管理会计形成和发展的历史进程来看，管理会计萌芽于本世纪20年代，正式形成于第二次世界大战后，本世纪70年代后得到了迅速发展，前后大致经历了萌芽和发展两个阶段。

一、管理会计的萌芽阶段

（20世纪20年代~50年代）

19世纪末，西方主要资本主义国家完成了工业革命，机械化的大生产取代了作坊式的小生产，企业主以经理人的身份直接从事经营，并凭自己的经验管理企业，导致企业经营粗放，资源浪费严重，生产效率和管理水平低下。尤其是本世纪20~30年代世界范围的经济危机，使许多企业破产倒闭。显然，传统的经验管理已越来越不适应资本主义经济的发展和企业抵御经济危

机、提高竞争能力的要求，以科学管理代替经验管理的呼声越来越高，这样一来集中体现科学管理精神的“泰罗制”就应运而生。1911年，科学管理之父——美国的泰罗（Taylor）出版了《科学管理原理》一书，对生产工人的操作过程进行了具体和细致的时间和动作研究，在此基础上制定出各种定额和标准，并按事先确定的定额和标准对生产过程进行管理和控制，大大强化了管理的计划和控制职能，使企业管理向标准化、制度化的方向发展。为配合“泰罗制”的实施和推广，要求传统的会计由单一的事后核算向事前规划和事中控制转变，在会计实务中出现了“标准成本计算”（Standard costing）和“预算控制”（Budget control）。它们的共同特点是：事先制定标准数或预算数，随后按此执行和加以控制，到一定时期将实际数与标准数或预算数进行比较并计算差异，通过差异分析，揭示产生差异的原因和提出消除差异的建议和措施。从而标志着管理会计萌芽的出现和雏形的形成。

这一时期管理会计的代表作，是美国学者麦金西（J.O. McKinsey）于1922年完成的《预算管理》一书。1924年，麦金西又撰写了《管理的会计》专著，被认为是世界上第一本系统论述管理会计的著作。

二、管理会计的正式形成和发展阶段

（20世纪50年代~现在）

第二次世界大战后，世界各国经济进入了恢复和高速增长的新时期。科学技术日新月异，企业经营规模不断扩大，出现了许多规模庞大的跨国公司。随之而来的是企业经营环境日趋复杂，企业不但要面临激烈的国内市场竞争，而且要面对瞬息万变的国际市场竞争，由此要求企业经营管理由生产型管理向经营决策型管理转变，以应付日益激烈的市场竞争和挑战。为适应企业管理

模式的转变，管理会计在完善其规划和控制职能的同时，增加了预测和经营决策的内容。同时，随着生产的社会化和集约化程度的提高，企业内部各部门和职工个人之间的联系普遍增强，企业管理的重点由对生产过程的研究和管理，转向对人及其行为的研究和管理，提出了“行为科学”的管理理论。管理会计及时吸收了行为科学理论，建立了责任会计，至此管理会计形成了规划与控制、预测与决策和责任会计完整的理论和方法体系。1952年在英国伦敦举行的世界会计师联合会上首次正式提出了“管理会计”这一专门术语。

战后尤其是 70 年代以来，系统论、信息论，控制论、决策论、预测技术、运筹学、概率统计、风险分析、行为科学和计算机技术被大量运用于管理会计中，极大地提高了管理会计方法的科学性和准确性。从 80 年代开始，对管理会计的研究重点已从方法转向理论。美国会计学会所属的管理会计委员会自 1980 年以来有步骤地颁布了《管理会计公告》，提出了一系列理论问题及解决问题的指导原则。到 1988 年 2 月为止，该委员会总共颁布了 14 个《管理会计公告》。80 年代后期，国际会计准则委员会（IASC）和国际会计师联合会（IFAC）成立了专门机构，制定出有关的国际管理会计标准，并颁布了管理会计师的职业道德规范等有关文件，它表明对管理会计的理论研究已具有国际化的发展趋势。

此外，世界各国相继成立了管理会计专门机构或专业团体，如美国会计学会早在 50 年代就设立了管理会计委员会。1972 年，美国全国会计师联合会也设立了“管理会计协会”，后改称“执业管理会计师协会”。英国成立了“成本和管理会计师协会”，并由这些专门机构主持执业管理会计师资格考试。在欧美国家，取得注册会计师（CPA）资格者经过严格的考试才能获得执业管理会计师（CMA）资格。执业管理会计师资格考试科目一般有以下

五门：经济学和企业财务；组织与行为科学；企业对内和对外的定期报告及分析；对外报表的编报准则、审计学和税务；决策分析（包括决策模型的建立与信息系统）。

从 50 年代起，西方国家均将管理会计学列为大学会计专业及相关专业的一门独立课程。我国 80 年代初期，才在高等财经院校和某些综合性大学将管理会计学设为专业基础课程，并培养出管理会计研究方向的硕士生和博士生。

第二节 管理会计的基本内容

科学管理学派创始人之一法国的法约尔（Henri Fayol），将管理的职能定为计划、组织、指挥、协调、控制，其核心是“计划”和“控制”。管理会计作为为企业最高决策层提供信息服务的管理决策支持系统，其基本内容也可相应地分为“规划”和“控制”两大部分。而与规划密不可分的是决策，与控制紧密相关的是业绩评价。因此，“规划与决策会计”（Planning & decision accounting）和“控制与业绩评价会计”（Control & performance evaluation accounting）是管理会计的两大基本内容。

管理会计为了更好地发挥规划未来，参与决策和执行控制的作用，必须要有基本理论和基本方法作为指导；同时，为配合企业内部经济责任制和岗位责任制的实行，要求管理会计对企业内部划分的责任单位（责任中心）进行业绩评价和考核，即要建立起完善的责任会计制度。因此，管理会计的基本内容应包括以下四个方面。

一、管理会计基础

管理会计基础是阐明管理会计的基本理论和基本方法。它为规划与决策会计、控制与业绩评价会计和责任会计提供了理论基础和具体实施的基本方法。主要包括管理会计概述、成本性态和变动成本法、盈亏平衡分析等。

二、规划与决策会计

规划与决策会计是在预测企业前景的基础上，规划未来并参与决策。它首先是利用企业的财务会计信息系统和其他管理信息系统所提供的信息和数据，在对这些信息和数据进行加工整理和“去伪存真”的前提下，运用特定的科学预测方法对企业未来的经营活动和各项经济指标（销售、成本、利润和资金等）进行预测分析，并利用专门的决策方法对与企业经营和投资（包括风险投资）有关的问题进行决策分析。然后将预测和决策所确定的各项目标和任务，用数量化的形式加以汇总，平衡、编制企业的全面预算，以便对企业未来经营活动的各个方面进行全面的规划，使企业的各种生产要素和经济资源得到最优配置和合理、有效的运用，从而取得最佳的经济效益和社会效益。规划与决策会计主要包括预测、短期经营决策、长期投资决策、风险投资决策和预算管理等内容。

三、控制与业绩评价会计

控制与业绩评价会计是运用预防性控制、前馈控制和反馈控制的手段，对企业正在发生或即将发生的经营活动施加影响和监

控，使之能达到或符合预定的目标或标准。在具体实施过程中，要及时将实际执行结果与预算数或标准数进行比较，计算和分析差异，并对有关部门或人员的经营业绩和工作质量进行考核和评价，以保证企业各种预算目标或标准的顺利实施和实现。控制与业绩评价会计的内容主要包括存货控制、标准成本控制和质量成本控制等。

四、责任会计

企业要按照内部经济责任制的要求建立和健全完善的责任会计制度。即要在企业按职责范围划分责任单位（责任中心），将预算确定的各项目指标或预算数，按各责任单位的责任范围和责任层次层层分解，在此基础上为每个责任单位编制相应的责任预算；在责任预算执行过程中，要及时对实际脱离预算的差异进行计算和分析，以便对责任预算的执行情况实施跟踪控制；每个责任单位要定期编制责任报告（绩效报告），企业管理当局要根据责任报告对各责任单位的工作业绩进行考核和评价，明确各责任单位的经济责任，并采取一定形式的经济奖惩制度促使其不断提高工作绩效。目前责任会计的研究正向宏观领域延伸，企业要对自身的经营承担一定的社会责任，不但要取得良好的企业效益，还要取得良好的社会效益，由此产生了社会责任会计（Social responsibility accounting）。

第三节 管理会计与财务会计的关系

管理会计是从财务会计尤其是从成本会计中分离出来的，它与财务会计共同构成了现代企业会计的两大分支。因此，管理会