

杨 杰 吴学军 / 主编

管 理 会 计

Managerial Accounting

成人高等教育
审计学系列教材

中国时代经济出版社

1-234 3-43
1/27

管理会计

杨 杰 吴学军 主编

中国时代经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

管理会计/杨杰, 吴学军主编. —北京: 中国审计出版社, 2002. 1

成人高等教育审计学系列教材

ISBN 7-80169-170-9

I. 管… II. ①杨…②吴… III. 管理会计-成人教育: 高等教育-教材 IV. F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2001) 第 086390 号

管理会计

杨 杰 吴学军 主编

出 版 者	中国时代经济出版社 (原中国审计出版社)
地 址	北京东城区东四十条 24 号 青蓝大厦 11 层东办公区
邮政编码	100007
电 话	(010) 88361317 64066019
传 真	(010) 64066026
发行经销	各地新华书店经销
印 刷	铁道部十六局印刷厂
开 本	850 × 1168 1/32
版 次	2002 年 1 月第 1 版
印 次	2002 年 1 月第 1 次印刷
印 张	17.5
字 数	440 千字
印 数	1 ~ 6000 册
定 价	35 元
书 号	ISBN 7-80169-170-9/G·055

版权所有 侵权必究

前 言

现代管理会计是现代企业会计的一个重要分支，它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独立的学科。它广泛吸收了管理经济学、工程经济学、行为科学管理、数量管理和系统理论等方面的研究成果，成为多种学科相互交叉、相互渗透的一门新兴的综合性的边缘学科。它适应经济发展和管理要求，把研究的重心放在利用信息来预测前景、参与决策、规划未来、控制和评价企业经济活动等方面，也就是说，正确地解释过去，有效地控制现在，科学地筹划未来，保证以较少的投入和资金的占用取得最佳经济效益。

本书主要阐述管理会计的基本理论和基本方法。在编写过程中，力求将理论和实践相结合，博采众家之长，为我所用。因此，本书既系统地阐述了管理会计的传统内容，又介绍了管理会计的新领域和新内容。

本书由杨杰、吴学军主编，吴学军、章之旺、陆桂琴共同编写，由吴学军负责全书初稿的修改、补充、统纂和定稿。全书的编写分工是：第一章、第九章、第十一章和附录由吴学军执笔；第二章、第三章、第七章、第八章和第十二章由陆桂琴执笔；第四章、第五章、第六章、第十章和第十三章由章之旺执笔。在编写出版过程中，我们得到南京审计学院干部管理学院罗小林院长、中国审计出版社黎夏副主任的大力支持，在此深表感谢！

为适应多层次读者需要，本书除比较全面地、系统地阐述管理会计的内容外，每章都附有思考题和练习题，以供读者巩固所学知识。

限于作者水平，本书难免存在不妥之处，在此，恳请广大读者批评指正。

编 者

2001 年 12 月

目 录

第一章 管理会计概论	(1)
[内容提要]	(1)
第一节 管理会计的形成与发展.....	(1)
第二节 管理会计的对象、职能、任务和基本内容.....	(7)
第三节 管理会计的定义	(13)
第四节 管理会计的特点及与财务会计的关系	(16)
[思考题]	(20)
第二章 成本性态分析	(22)
[内容提要]	(22)
第一节 成本的概念与分类	(22)
第二节 成本性态分析	(34)
[思考与练习]	(66)
第三章 变动成本计算法	(69)
[内容提要]	(69)
第一节 变动成本计算法	(69)
第二节 变动成本计算法的评价	(85)
[思考与练习]	(93)
第四章 本量利分析	(97)
[内容提要]	(97)
第一节 本量利分析	(97)
第二节 保本分析	(99)
第三节 单一品种条件下的本量利分析.....	(110)

第四节 多品种条件下的本量利分析	(118)
〔思考与练习〕	(123)
第五章 预测分析	(126)
〔内容提要〕	(126)
第一节 预测分析概述	(126)
第二节 销售预测	(130)
第三节 利润预测	(139)
第四节 成本与资金需要量的预测	(148)
〔思考与练习〕	(156)
第六章 经营决策分析	(159)
〔内容提要〕	(159)
第一节 决策分析概述及其相关概念	(159)
第二节 生产决策	(164)
第三节 定价决策	(183)
〔思考与练习〕	(189)
第七章 长期投资决策	(192)
〔内容提要〕	(192)
第一节 长期投资概述	(193)
第二节 长期投资决策需要考虑的主要因素	(202)
第三节 长期投资方案经济评价的主要指标	(232)
第四节 长期投资决策评价中几个专门问题的探讨	(252)
〔思考与练习〕	(266)
第八章 全面预算	(277)
〔内容提要〕	(277)
第一节 全面预算概述	(278)
第二节 全面预算的编制原理	(284)
第三节 预算控制的其他形式	(305)
〔思考与练习〕	(325)

附录一：混合成本分解回归直线法公式推导	(335)
附录二：边际成本的两个重要性质	(340)
第九章 成本控制	(344)
[内容提要]	(344)
第一节 成本控制概述	(344)
第二节 标准成本控制系统	(353)
第三节 标准成本差异分析	(366)
第四节 其他成本控制	(391)
[思考与练习]	(403)
第十章 存货控制	(406)
[内容提要]	(406)
第一节 存货控制概述	(406)
第二节 简单条件下的经济订货批量控制	(409)
第三节 复杂条件下的存货经济订购量控制	(413)
[思考与练习]	(421)
第十一章 责任会计	(423)
[内容提要]	(423)
第一节 责任会计概述	(423)
第二节 责任中心	(434)
第三节 内部转移价格	(457)
[思考与练习]	(484)
第十二章 作业成本计算与作业管理	(488)
[内容提要]	(488)
第一节 作业成本计算的产生与发展	(488)
第二节 作业成本计算的基本原理	(499)
第三节 作业管理与作业成本信息的应用	(515)
[思考与练习]	(534)
第十三章 战略管理会计	(539)

[内容提要]	(539)
第一节 战略与战略管理	(539)
第二节 战略管理会计	(543)
第三节 战略管理会计的主要内容	(547)
[思考与练习]	(550)

第一章 管理会计概论

[内容提要]

本章是对管理会计的概述，主要介绍：管理会计的形成过程、形成原因；现代企业管理的职能、管理会计承担的任务以及管理会计的定义等；最后论述管理会计的特点及其与财务会计的区别，以加深对管理会计的了解。

第一节 管理会计的形成与发展

管理会计是从会计系统中分离出来的，成为与财务会计并列的独立的学科，是现代企业会计的重要组成部分，它把管理与会计这两个主题有机的结合起来了。会计和管理都不是从来就有的，它们都是社会生产力发展到一定阶段的产物，并随着社会生产力的进步而不断发展。由于社会生产力的进步对经济管理不断提出新的要求，会计作为管理的组成部分，必然要适应这种要求。归根到底也可以将生产力的进步看成是管理会计产生与发展的根本原因。同时，管理会计的产生与发展又必然与一定时期的社会历史条件密切相关。

一、管理会计形成与发展的过程

管理会计在整个形成与发展过程中，同其他任何新鲜事物一样，从无到有、从小到大，经历了由简单到复杂、从低级到高级的发展阶段。

从客观内容上看，管理会计最初萌生于 19 世纪末 20 世纪初，其雏形产生于 20 世纪上半叶，正式形成和发展于第二次世界大战之后，70 年代后在世界范围内得以迅速发展和传播。先后经历了 3 个发展阶段。

1. 以成本控制为基本特征的传统管理会计阶段（20 世纪初 ~ 50 年代）。

管理会计最初产生的年代正处于从传统的近代会计向现代会计过渡的会计发展阶段上。众所周知，近代会计以复式记账为基础，严格遵循会计循环的程序，以计算反应报告企业经营成果和财务状况为主要任务。由于它与以经验和直觉为核心的传统管理方式相适应，对促进资本主义社会早期经济的发展起到一定的积极作用。但随着社会生产力水平的提高和商品经济的迅速发展，传统的因袭管理方式所无法克服的粗放经营、资源浪费严重、企业基层生产效率低下等弊端同大机器工业的矛盾越来越尖锐。于是，取代旧的落后的“传统管理”的“科学管理”方式在 19 世纪末 20 世纪初应运而生。

在以美国的泰罗（F·W·Taylor）和法国的法约尔（Henri Fayol）为代表人物的“古典管理理论”的指导下，企业管理实践中先后应用了以确定定额为目的的时间与动作研究技术、差别工资制和以计划职能与执行职能相分离为主要特征的预算管理 and 差异分析，以及日常成本控制等一系列标准化、制度化的新技术新方法。这一切对拘泥于事后消极反映的传统会计提出了严峻挑战和巨大冲击。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，更好地促进经营目标的实现。于是，在 20 世纪初，美国企业会计实务中开始出现了以差异分析为主要内容的“标准成本计算制度”和“预算控制”。这标志着管理会计的原始雏形已经形成。

在传统管理会计阶段上，管理会计的内容主要包括预算和控制，尽管后来人们又充实了成本性态分析、本量利分析以及变动成本法等管理会计的基础理论和方法，但在实践中，管理会计的行为始终停留在个别或分散的水平上，着眼点仅限于既定决策方案的落实和经营计划的执行上，其职能集中体现在“成本控制”方面。因此，有人称传统管理会计阶段的特征是以成本控制会计为核心。

在西方会计发展史上，第一次提出“管理会计”术语是在 1922 年，当时称“管理的会计”，是在美国会计学者奎因坦斯（Quintance）写的《管理的会计：财务管理入门》一书上出现的。曾在该年发表过《预算管理》的麦金西（J·O·Mckinsey）于 1924 年出版了名为《管理的会计》（Managerial Accounting）的专著。此外，布利斯也在同期发表过一本《通过会计进行管理》的著作。这些书被西方誉为早期管理会计学的代表作。其实它们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之谈。

2. 以预测、决策为基本特征的现代管理会计阶段（20 世纪 50 年代 ~ 70 年代）。

第二次世界大战之后，世界经济进入了战后发展的新时代。日益高涨的第三次技术革命浪潮推动社会生产力迅猛向前发展。大量新装备、新工艺、新技术的广泛采用，缩短了产品更新换代周期；新兴产业部门层出不穷，对传统产业提出了新的挑战；随着资本进一步集中和世界市场的开拓，企业的规模越来越大，集团公司、跨国公司大量涌现；生产经营的社会化程度空前提高，

企业内部各部门乃至职工个人之间的联系普遍增强。这一切使得市场经营环境瞬息万变，传统营销手段失灵，竞争愈演愈烈。能否适应市场需要、在强手如林的竞争中立于不败之地，是每个企业家迫切关心的问题。人们普遍认识到：以市场为导向、不断提高产品质量、积极开发产品、努力降低成本消耗、充分调动各方面积极性，不仅直接影响到企业当前发展的快慢，而且还关系到企业未来前途的兴衰成败。这些都迫切要求尽快实现管理现代化，将过去的以生产为中心的生产型管理模式调整转变为以开发市场、调动各方面积极性和取得最大可能经济效益为中心的经营决策管理模式，实现市场经济条件下的良性循环。从此世界进入了现代经济管理的崭新阶段。

在这个阶段上，管理会计适应现代经济管理的要求，不仅完善发展了规划控制会计的理论与实践，而且还逐步充实了以“管理科学”为依据的预测决策会计和以“行为科学”为指导思想的责任会计等内容，基本上形成了以预测决策会计为主、以规划控制会计和责任会计为辅的现代管理会计新体系。

在现代管理会计阶段，不仅管理会计的实践内容及其特征发生了较大的变化，其应用范围日益扩大，作用越来越明显，越来越受到重视，而且管理会计的理论与方法更为系统完善，人们对其本质的认识更为完整深刻。数量经济分析、风险分析、数理统计分析、运筹学、管理工程学、现代决策论、控制论、信息论、系统论、现代心理学、行为科学以及计算机应用技术被广泛地应用，极大地丰富了管理会计学的内容。

1952年在伦敦举行的会计师国际代表大会上，正式提出了“管理会计”这一术语。

3. 以环境适应性为基本特征的战略管理会计阶段（20世纪70年代～现在）。

战略管理会计是与企业战略管理密切联系的，它运用灵活多

样的方法收集、加工、整理与战略管理相关的各种信息，并据此来协助企业管理层确立战略目标、进行战略规划、评价企业管理业绩。

进入 20 世纪 70 年代，市场全球化使企业面临更加激烈的市场竞争，企业面临的市场已从过去的已知顾客群转向包括潜在顾客群在内的多样化的顾客群体。加上计算机技术的极大发展，数控机床、计算机辅助设计、计算机辅助制造、计算机管理系统等的广泛应用，使得产品的订货、设计、制造、销售等各环节综合成一个整体，设计人员可以据此取得新产品的功能、形状、成本构成等的最佳组合，从而实现新产品技术先进性和经济可行性的统一。为适应这种变化，企业的生产组织必须以外部环境的变化为基础，更加留心市场变化的动态，更加密切关注竞争对手，及时、准确地将有关信息反馈到企业的决策层，以便决策层不断地审视企业内外部环境的变化，运用自身的优势，抓住机会，弱化劣势和避免、缓和威胁，使企业在激烈竞争的环境中能够立于不败之地。

1981 年著名管理学家西蒙（Simon）首次提出了“战略管理会计”一词。他认为战略管理会计应该侧重于本企业与竞争对手的对比，收集竞争对手关于市场份额、定价、成本、产量等方面的信息。战略管理会计研究的主要内容应包括：市场份额的评估；与竞争对手对比的战略预算的编制；竞争地位的变化研究等。

如果说在 70 年代甚至更远的年代中，管理会计还只是在西方发达国家中流行的话，那么，到了 80 年代，“管理会计热”就已风靡全球。1980 年 4 月，国际会计师联合会在巴黎召开的第一次欧洲会计专家会议上，与会者都共同发出呼吁：“为了在当今复杂多变的世界上能够使企业生存下去并繁荣起来，一个战略性的问题就是应用和推广管理会计”。

近几十年来，除了各国继续深入开展有关管理会计应用和推广的研究外，国际会计标准委员会和国际会计师联合会等国际性组织还成立了专门的机构，从事制订国际化的管理会计标准的工作，颁布有关管理会计师的职业道德规范等文件。

当然，在管理会计理论研究过程中，也有人对管理会计提出了种种质疑。美国哈佛大学的教授罗伯特·S·卡普兰（Robert S·Kaplan）和H·托马斯·约翰逊（H·Thomas Johnson）两人合著的《相关性已消失：管理会计的兴衰》（Relevance Lost: The rise and fall on Management Accounting）；以及英国曼彻斯特大学的罗伯特·W·斯开普思（Robert W·Scapens）教授撰写的《管理会计最近发展的评论》（A Review of Recent Development of Management Accounting）这两部专著中，对管理会计提出了诸如：观念陈旧落后、理论脱离实际、方法落后、视野狭隘等等质疑。这主要是管理会计研究的对象和研究的方法出现了一些问题，而不是管理会计自身出现了什么问题。只要在管理会计研究的具体内容和方法上加调整转变和补充，那么，管理会计一定会“直挂云帆济沧海”。

二、管理会计产生和发展的原因

会计和管理都不是从来就有的，它们都是社会生产力发展到一定阶段的产物，并随着社会生产力的进步而不断发展。由于社会生产力的进步对经济管理不断提出新的要求，会计作为管理的组成部分，必然要适应这种要求。归根到底也可以将生产力的进步看成是管理会计产生与发展的根本原因。同时，管理会计的产生与发展又必然与一定时期的社会历史条件密切相关。从1494年意大利商人卢卡·帕乔利（Luca Pacioli）所著的“算术、几何、比及比例概要”中的复式记账原理及其具体应用的“簿记学”到英国产业革命后，英国学者皮克斯利（F·W·Pixley）、迪克西（L·R·Dicksee）和乔治·李斯尔（George Lisle）等的会计学理论，到

第一次世界大战之后的成本会计中的标准成本制度、预算控制和差异分析等方法的引进，到第二次世界大战之后专门配合职能管理和行为科学管理的责任会计和成本－业务量－利润分析（简称CVP分析）等专门方法应运而生，一直到管理会计的产生，无不证明了这一点。进入20世纪以来，世界经济形势的变化，尤其是信息社会条件下的现代化大生产为会计发挥预测、决策、规划、控制、责任考核评价等职能创造了物质基础，高度繁荣的商品经济，特别是全球范围内市场经济的迅速发展为管理会计开辟了用武之地。

在管理会计形成与发展的过程中，现代管理科学理论起到了积极的促进作用。这是因为管理会计学作为管理会计实践的理论总结和知识体系，其形成与现代管理科学的完善过程密切相关。现代管理科学不仅为管理会计学奠定了理论基础，而且不断为管理会计内容的充实提供了理论依据，从而使管理会计学逐步成为一门较为科学的学问，能够更好地用于指导管理会计实践。

总之，由于社会生产力的进步、管理水平的提高促进了会计事业的发展，导致了管理会计的产生和发展；现代化大生产、商品经济的高度发展既为管理会计的产生创造了物质条件，又为其发展开辟了广阔天地。

第二节 管理会计的对象、职能、 任务和基本内容

一、管理会计的对象

任何一门独立的科学或学科，都应该有它特定的工作对象和研究对象。会计的研究对象可以说是“企业再生产过程中的价值运动”。管理会计和财务会计是现代会计这个系统的两个子系统。

因此，管理会计的对象和财务会计的对象就总体来说应该基本一致，在某些方面各有侧重而已。但是，围绕什么是管理会计的对象，国内理论界基本形成了三种不同的观点。

（一）现金流动论

现金流动论认为，管理会计的主要内容包括成本性态分析、变动成本计算、保本点与本量利分析、经营决策分析、资本支出决策的分析、标准成本系统、责任会计等，具体表现为预测、决策、预算、控制、考核、评价等各个环节，且都离不开现金流动。现金流动贯穿于管理会计的始终。现金流动可以把企业生产经营中的资金、成本、利润等几个方面联系起来，统一进行评价，并且还可以通过货币时间价值的换算，为改善生产经营、提高经济效益提供重要的、综合性的信息。因此，管理会计的研究对象应该是企业的现金流动。

（二）价值差量论

价值差量论认为，管理会计的基本内容包括诸如成本性态分析、变动成本计算、保本点与本量利分析、经营决策分析、资本支出决策的分析、标准成本制度系统、责任会计等，而它们每一项的研究方法都可以表现为价值差量，价值差量方法的运用可以贯穿于管理会计的始终。并且“差量”是管理会计所特有的概念，有别于其他的学科，具有很大的综合性。因此，管理会计的研究对象应该是企业的价值差量。

（三）资金总运动论

资金总运动论认为，管理会计和财务会计是现代会计这个系统的两个子系统。因此，管理会计的研究对象和财务会计的研究对象就总体来说应该基本一致，都是企业的资金运动，只不过在某些方面各有侧重而已。从管理会计的形成和发展过程来看，管理会计的研究对象应该涵盖了所有时空的资金运动，正确地解释过去，有效地控制现在，科学地筹划未来。而财务会计的研究对