

G U A N L I  K U A I J I

管 理 会 计

主编◎张国亭

G U A N L I K U A I J I

G U A N L I K U A I J I

G U A N L I K U A I J I

G U A N L I K U A I J I



 经济科学出版社

管 理 会 计

主 编 张国亭

副主编 成素英 赵 敏

经 济 科 学 出 版 社

图书在版编目 (CIP) 数据

管理会计 / 张国亭主编. —北京: 经济科学出版社,
2007. 6

ISBN 978 - 7 - 5058 - 6352 - 1

I. 管… II. 张… III. 管理会计 IV. F234. 3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 074085 号

责任编辑：吕 萍 张庆杰

责任校对：徐领弟 张长松

版式设计：代小卫

技术编辑：邱 天

管 理 会 计

主编 张国亭

副主编 成素英 赵 敏

经济科学出版社出版发行 新华书店经销

社址：北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100036

总编室电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：www.esp.com.cn

电子邮件：esp@esp.com.cn

山东省恒兴实业总公司印刷厂印装

850×1168 32 开 14 印张 350000 字

2007 年 6 月第一版 2007 年 6 月第一次印刷

印数：0001—3000 册

ISBN 978 - 7 - 5058 - 6352 - 1/F · 5613 定价：18.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

前 言

管理会计是现代会计学的重要分支，是一门技术性、实用性、综合性很强的新兴边缘学科。它以强化企业内部经营管理、提高企业经济效益的特有基本职能，成为企业管理者有效地控制现在、科学地规划未来、在市场竞争中取胜的有用工具，也是财会、经济、管理等方面人才必备的专业知识。本书正是为了满足党校干部业余教育的需要，在总结编者多年教学实践的基础上，参考有关著作，吸收最新研究成果撰写而成。

本书力求反映该学科国内外最新的研究成果和发展趋势，既考虑了本课程体系的完整性，又考虑了经济全球化和科技进步加快的国际环境对管理会计的要求。在写作上，以管理会计学的基本内容“规划与决策会计”和“控制与业绩评价会计”为主线，考虑了具体内容的内在联系以及教学组织的方便，力求理论联系实际，由浅入深，便于学习、掌握和运用。

本书由张国亭提出写作大纲并统稿。各章的编写分工为：成素英（第一章）、丛颖超（第二章）、李崧（第三章）、孔祥荣（第四章）、房蕊（第五章）、张国亭（第六、七、九章）、彭松森（第八章）、赵敏（第十章）、谭泓（第十一章）。

本书在编写过程中参阅了许多专家、学者的研究成果，在此

一并深表谢意。

由于编者水平所限，本书肯定存在许多不足之处，恳请读者批评指正。

编 者

2007 年 5 月

目 录

第一章 导论	1
第一节 管理会计的形成与发展.....	1
第二节 管理会计与财务会计的关系	14
第三节 管理会计的职能和方法	20
第二章 成本习性与变动成本法	25
第一节 成本习性分析	25
第二节 混合成本及其分解	36
第三章 变动成本法	48
第一节 变动成本法概述	48
第二节 两种成本法下的成本计算及会计报表的编制	57
第三节 两种成本算法下的利润差异分析	65
第四节 对变动成本法的评价	82
第五节 关于变动成本法与全部成本法结合应用 的问题	85
第四章 本量利分析	93
第一节 本量利分析概述	93

第二节	保本点及相关指标·····	101
第三节	确定保本点的图解法·····	106
第四节	多品种的本量利分析·····	112
第五节	实现目标利润的本量利分析·····	120
第五章	预测分析 ·····	126
第一节	预测概述·····	126
第二节	销售预测·····	133
第三节	成本预测·····	145
第四节	利润预测·····	154
第六章	短期经营决策分析 ·····	158
第一节	短期经营决策的相关概念·····	158
第二节	短期经营决策的方法·····	163
第三节	生产决策分析·····	169
第四节	定价决策分析·····	186
第五节	存货决策分析·····	192
第七章	长期投资决策分析 ·····	215
第一节	长期投资决策分析概述·····	215
第二节	影响长期投资决策的主要因素分析·····	219
第三节	长期投资决策分析的方法·····	239
第四节	长期投资方案的敏感性分析·····	266
第五节	固定资产更新决策·····	269
第八章	全面预算 ·····	275
第一节	全面预算概述·····	275
第二节	全面预算的编制原理·····	281

第九章 责任会计	303
第一节 责任会计的基本理论.....	303
第二节 责任中心.....	315
第三节 责任中心的评价与考核.....	325
第四节 内部转移价格.....	338
第十章 标准成本	361
第一节 标准成本概述.....	361
第二节 标准成本的制定.....	366
第三节 标准成本差异分析.....	374
第十一章 质量成本与作业成本	399
第一节 质量成本.....	399
第二节 作业成本.....	413
附录	425

第一章 导 论

第一节 管理会计的形成与发展

现代会计是社会经济与管理信息系统的重要组成部分，无论是在微观经济管理还是在宏观经济管理中都起着重要的作用。自15世纪复式记账方法问世至今，会计已经历了几百年的发展历史。历史表明，会计的发展是随着一个社会商业的繁荣、科学技术的进步、经济和文化的发展、政治和法律的变革而不断地演变和发展着的，可以说会计的发展水平是一个社会经济发展和商业繁荣状况的重要标志。20世纪初以来，管理会计的形成和发展及其成为与财务会计并列的会计分支，是现代社会经济和科学技术及管理水平发展的必然结果。

一、管理会计的定义

什么是管理会计？这个问题在国内外至今还没有统一的定义。有的认为管理会计是向管理当局提供经营管理信息的分支会计；有的认为是为企业内部提供管理资料的内部经营会计或经理会计；有的认为是经营决策会计。下面先引用几个具体的定义。

美国会计学会管理会计委员会在1958年提出：“管理会计是

指在处理本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，协助经营管理人员拟定能达到合理经营目的的计划，并做出能达到上述目的的智能的决策。”

世界著名管理会计大师、哈佛大学卡普兰教授在 1982 年出版的专著《高级管理会计》中指出，“管理会计是一个对信息进行收集、分类、汇总、分析和报告的系统，它帮助管理人员进行决策和控制活动。”

日本松木雅男在《新版会计学大辞典》中指出，“管理会计是为提供有利于企业内部经营管理者制定计划和在实现计划目标的过程中实行控制的会计情报。”

我国《管理知识手册》（1983 年 9 月出版）中指出，“管理会计作为现代管理的方法之一，从传统的会计中分离出来，成为与财务会计并列的一门独立学科”，“现代管理会计就是把会计同现代管理技术结合起来，以会计提供的经济信息为基础，对经营管理各方面情况的变化和未来趋势进行预测，为领导进行正确决策提供最优化抉择，以便确定经营目标，引导和监督经济活动，达到增收节支，提高经济效益的目的。”

全国会计专业技术资格考试指定用书《管理会计》（1995 年 8 月出版）中指出，“是指以强化企业内部经营管理、实现最佳经济效益为最终目的，以现代企业经营活动为对象，通过对财务等信息的深加工和再利用，实现对经济过程的预测、决策、规划、控制、责任考评等职能的一个会计分支。”

迄今为止，人们对怎样给管理会计下定义尚未达成共识。我们认为，对管理会计的定义应有这样的基本认识：首先，它是现代会计中一个新的会计分支，标志着会计发展的新阶段；其次，它拓宽了会计的管理职能，具有决策、计划、控制和评价的功能，侧重于方案的经济分析和经营活动过程的控制；再次，它以现代管理科学为基础，吸收了管理科学的新成果，是一门综合性

的交叉学科；最后，它的各项活动都直接围绕企业内部经营管理进行，服务目标是提高经济效益。基于这种认识，多数人赞同以下观点，即管理会计是相对于传统的财务会计而存在的概念，它侧重于为企业内部管理服务。管理会计是指在当代市场经济条件下，以强化企业内部经营管理，实现最佳经济效益为最终目的，以现代企业经营活动及其价值表现为对象，通过对财务等信息的深加工和再利用，实现对经济过程的预测、决策、规划、控制、责任考核评价等职能的一个会计分支。

从上述定义可见，管理会计的工作环境是在市场经济条件下的现代企业；其奋斗目标是确保企业实现最佳的经济效益；其对象是企业的经营活动及其价值表现；其手段是对财务信息等进行深加工和再利用；其职能必须充分体现现代企业管理的要求；其本质既是一种侧重于在现代企业内部经营管理中直接发挥作用的会计，同时又是企业管理的重要组成部分，因而也称为企业内部经营管理会计。

二、管理会计的形成与发展

管理会计成为现代企业管理中不可缺少的一门综合性的交叉学科，能够在现代企业内部的经营管理工作中发挥重要作用，同其他任何学科一样，它也经历了一个由简单到复杂、从低级到高级的逐步发展的历史过程。历史证明，管理会计的形成和发展是随着科学技术的不断进步与创新，以及社会经济的不断变革和发展而逐步形成与不断发展的。管理会计雏形的出现是在 19 世纪末 20 世纪初，从 20 世纪 50 年代起，管理会计首先在西方得到迅速发展。管理会计在其形成和发展的变革进程中，经历了传统的管理会计、现代管理会计和战略管理会计三个阶段。

（一）传统管理会计阶段

1. 管理会计产生的时代背景

从会计的历史发展角度看，由传统近代会计向现代会计的过渡形成了管理会计产生的时代背景。当时资本主义经济已经有了相当程度的发展。尤其 19 世纪的英国工业革命，促使企业生产规模迅速扩大，合伙经营、股份公司等企业组织形式相继出现，企业的所有者逐渐将企业经营权委托给专门的管理阶层。为适应所有权与经营权的分离，满足各有关方面（如股东、债权人、经营者等）对公司财务状况和经营成果的关注，需要编制会计报表，于是形成了从填制和审核凭证、登记账簿到编制会计报表的近代会计。由于近代会计与当时以经验和直觉为核心的传统管理方式相适应，对社会经济的发展起到了积极的促进作用。20 世纪初，随着社会化大生产程度的提高，生产规模日益扩大，竞争开始激烈起来。

许多企业经营粗放、资源浪费、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。这样所有者和经营者都意识到，企业的生存和发展并不仅仅取决于产量的增长，更重要的取决于成本的高低。也就是说，企业利润的多少在收入已定的情况下，取决于成本的高低。因此，为在激烈的市场竞争中战胜对手，必须要求企业以科学管理方式取代旧的、落后的传统管理，即加强内部管理，提高生产效率以降低成本、费用，获取最大限度的利润。

在这种情况下，适应社会经济发展的客观要求，产生了泰罗（F. W. Taylor）的科学管理理论。该理论旨在解决如何提高生产和工作效率，并认为：对于完成每一项工作来说，总存在一个“最佳途径”，管理的职责在于为工作业绩提供明确的指导，选择最适合于某项工作的方式来完成这项工作，并用最有效的方法

对工人进行培训。同时，工人被假设只受经济奖励的激励。

企业实行“泰罗制”对会计的影响主要表现在三个方面：第一，泰罗强调实行标准化管理，要求事先根据科学的方法制定工资定额、材料消耗标准等，即是会计早期采用的标准成本；第二，泰罗要求实行差别计件工资，通过对各车间、工段、班组及个人的工作成果的会计记录，做出对比评价，即是会计进行的差异分析；第三，泰罗重视企业内部的计划管理，要求事前预算、事中控制、核算结合起来，即是会计的预算控制制度。这一切对片面强调反映职能的传统会计提出了严峻挑战和巨大冲击。随着1911年泰罗发表《科学管理原理》，泰罗制得到广泛应用，伴随着企业科学管理方式的变革，会计开始了由近代会计向现代会计转变的进程，原始的管理会计也初见端倪。1922年美国会计学者麦金西、奎因斯坦分别出版了《预算控制》和《管理会计——财务管理入门》，1924年麦金西又出版了《管理会计》，主张会计工作的重心应该从对外提供信息转移到对内强化经营管理方面；布利斯同期也出版了名为《通过会计进行管理》的著作。这些都标志着管理会计的雏形已经形成，这些书在西方会计发展史上被誉为早期管理会计学的代表作。管理会计的产生，标志着近代会计开始转变成现代会计。

2. 管理会计的形成

科学管理理论的出现促使现代会计分化为财务会计和管理会计，现代会计的管理职能得以表现出来，正因如此，科学管理具备了定量化、规范化、制度化特征。在该阶段与此相适应，新的会计观念与技术方法等相继出现，其主要内容包括以下几个方面。

(1) 标准成本。是指按照科学的方法制定在一定客观条件下能够实现的人工、材料消耗标准，并以此为基础，形成产品标准成本中的标准人工成本、标准材料成本、标准制造费用等标

准。标准成本的制定，使成本计算由事后的计算和利用转为事前的计算和利用，是现代会计管理职能的一大体现。

(2) 预算控制。是指按照人工、材料消耗标准及费用分配率标准，将标准人工成本、标准材料成本、标准制造费用以预算形式表现出来，并据以控制料、工、费的发生，使之符合预算的要求。

(3) 差异分析。即在一定期间终了时，对料、工、费脱离标准的差异进行计算和分析，查明差异形成的原因和责任，借以评价和考核各有关方面的工作业绩，促使其改进工作。

总之，标准成本计算制度和预算控制的着眼点是规划与控制企业内部的经济活动。尽管预算和控制、标准成本和差异分析等传统管理会计的内容在实践中其行为还停留在个别或分散方面，但是，由于它们的出现使会计工作将单纯的事后计算、分析与事前的预算、控制结合起来，则传统的事后算账会计向事前算账会计发展，这样传统的管理会计集中体现在“以成本控制”为基本特征的管理会计阶段。

(二) 现代管理会计阶段

1. 现代管理会计迅速发展的时代背景

早期的管理会计产生后，从20世纪50年代起，管理会计首先在西方得到迅速发展。世界经济进入战后发展的新时期以来，由于科学技术的日新月异，社会生产力得到了迅速的发展，企业的生产规模进一步扩大，跨国公司大量涌现，与此同时，市场竞争愈演愈烈，企业获利能力普遍下降。企业如何适应这些变化了的环境需要成为一个非常迫切的问题。其特点主要表现在以下几方面。

第一，现代科学技术的迅猛发展，新技术、新工艺、新装备广泛用于生产实践中，企业广泛推行职能管理，利用行为科学研

究的最新成果来改善人际关系，调动职工的主观能动性，以激励职工提高产品质量、降低产品成本、扩大企业盈利。

第二，资本进一步集中和世界市场的拓展，使产品生产从重视单一品种的大批量生产转到按顾客要求进行多品种的小批量生产，以提高市场竞争力。

第三，由于市场竞争日趋激烈，企业经营更加复杂化，迫使企业不得不重视对市场的调查研究，借助最新研究成果，加强生产经营的预测和决策工作。与此同时，进一步强化了生产经营的日常控制和考评工作。

由此可见，企业再简单地依靠提高生产和工作效率及内部标准化管理已显得力不从心。于是，将企业管理的重心转到提高经济效益上来已经水到渠成了。这个时期管理科学已由科学管理转为现代管理科学阶段，出现了以管理科学为依据的预测决策会计和体现行为科学思想的责任会计，同时发展和完善了规划控制会计，促进了管理会计同传统会计相分离，这时的管理会计已成为现代管理会计。

2. 现代管理会计的形成与发展

(1) 现代管理会计的理论基础。为适应企业管理重心由提高生产和工作效率转到提高经济效益的需要，西方管理理论有了迅速的发展，如行为科学、系统理论、决策理论、组织理论等对管理会计产生一定的影响，极大地推动了管理会计的发展。这个阶段，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“管理科学学派”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。以科学管理为代表的“泰罗制”被现代管理科学所取代，出现了以管理科学为依据的预测决策会计和体现行为科学思想的责任会计；同时，发展和完善了以“标准成本制度”、“预算、控制”等为内容的规划控制会计，促进了管理会计同传

统会计的相互分离，使传统会计的事后反映和监督职能发展为现代会计所具有的对未来进行科学预测和决策职能，以及对生产经营活动的事前规划和控制职能。现代会计也因此而成为财务会计子系统与管理会计子系统的集合体，从而有力地推动了会计科学的发展。

(2) 现代管理会计的发展。社会经济的发展和经济理论的丰富，使得管理会计的理论体系逐渐完善，内容更加丰富，逐步形成了预测、决策、预算、控制、考核、评价的管理会计体系。企业不仅要注重内部管理的合理化、科学化；也要重视企业与外部经济环境相互关系的研究，为企业正确地进行经营决策提供客观依据，使企业具有强大的竞争能力、灵活的反应能力和较高的适应能力。

管理会计在强化控制职能的同时，开始行使预测、决策职能。管理的关键在于决策，决策的关键在于预测。随着各种预测、决策的理论和方法广泛引入会计工作，逐步形成了以预测、决策为主要特征并与管理现代化要求相适应的行之有效的会计信息管理系统。

现代管理会计的主要内容包括以下几方面：第一，预测。预测是指运用科学的方法，根据历史资料和现实情况，预计和推测经济活动未来趋势和变化程度的过程，包括销售预测、成本预测、利润预测、资金需要量预测等内容。第二，决策。决策是指按照既定的目标，通过预测、分析、比较和判断，从两个或两个以上的备选方案中选择最优方案的过程，包括经营决策（如产品品种决策、产品组合决策、生产组织决策、定价决策）、投资决策等内容。第三，预算。预算是指用货币度量和非货币度量反映企业一定期间收入、成本、利润、对资产的要求及资金的需要，反映经营目标和结果的计划，包括业务预算、专门决策预算和财务预算等内容。第四，控制。控制是指按预算要求，控制经