

管理会计基础

高等财经院校系列教材

管理会计基础

王 梅 / 主编



经济科学出版社

高等财经院校系列教材

管理会计基础

王 梅 主编

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

管理会计基础 / 王梅主编. —北京: 经济科学出版社, 2003. 8

(高等财经院校系列教材)

ISBN 7-5058-3684-6

I. 管... II. 王... III. 管理会计 - 高等学校 - 教材 IV. F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2003) 第 068087 号

责任编辑：吕 萍 马金玉 白留杰

责任校对：杨晓莹

版式设计：代小卫

技术编辑：李长建

管理会计基础

王 梅 主编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100036

总编室电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：[www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件：[esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

北京毕诚彩印厂印刷

河北三河新路装订厂装订

880 × 1230 32 开 13 印张 330000 字

2003 年 8 月第一版 2003 年 8 月第一次印刷

印数：0001—7000 册

ISBN 7 - 5058 - 3684 - 6/F · 2990 定价：22.00 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

管理会计是适应当代社会发展和市场经济环境对企业管理的需要，而从传统会计中分离出来的一个新的会计分支学科。它拓宽了会计的管理职能，侧重研究企业单位内部未来和现在资金运动的规划与控制，把决策会计和责任会计作为主体内容。管理会计作为企业提高经营管理效益的重要信息系统和管理工具，是企业各级管理人员必须掌握的知识。特别是在中国成功加入 WTO 的大环境下，企业适应和参与国际市场竞争的迫切性日渐增强，对管理人员素质的要求也越来越高，从而使管理会计学的研究和应用更显其重要性。

本书主要为适应成人专科教学需要而编写，也可作为高职高专院校财经专业及各种形式岗位培训的教材。本书在编写过程中，结合我国经济体制改革的实践，充分考虑成人教育对象的特点，重点介绍管理会计学的基本理论、基本概念和基本方法，力求简明扼要、通俗易懂。

本书由山东财政学院继续教育学院组织编写，王梅任主编。全书共分十章，第一、四、七章由王梅编写，第二章由刘玉军编写，第三、八章由崔秀美编写，第五章由李明法编写，第六章由诸葛福生编写，第九章由张睿编写，第十章由杨道洪编写。全书由王梅总纂。

本书在编写过程中得到了山东财政学院继续教育学院院长韩庆华教授的指导和帮助，在此表示衷心的感谢。

由于编者水平有限，书中肯定还存在不少的不足和疏忽之处，恳请读者批评指正。

编者

2003 年 5 月

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 管理会计的形成和发展	(1)
第二节 管理会计的概念与特点	(9)
第三节 管理会计的职能与方法	(16)
第四节 管理会计的信息质量特征和工作组织	(19)
第二章 成本习性分析	(23)
第一节 成本的分类	(23)
第二节 混合成本及其分解	(34)
第三章 变动成本法	(46)
第一节 变动成本法的概述	(46)
第二节 变动成本法与制造成本法的比较	(50)
第三节 变动成本法的利弊及应用	(60)
第四章 本量利分析	(66)
第一节 本量利分析概述	(66)
第二节 保本分析	(74)
第三节 各因素变动对保本点的影响	(80)
第四节 本量利分析的延伸——安全边际和经营 杠杆	(90)
第五章 预测分析	(98)
第一节 预测分析概述	(99)
第二节 销售预测	(104)
第三节 利润预测	(120)

第四节	成本预测	(135)
第五节	资金预测	(139)
第六章	短期经营决策分析	(143)
第一节	决策分析概述	(143)
第二节	短期经营决策分析的基本问题	(147)
第三节	生产决策分析	(155)
第四节	定价决策分析	(169)
第五节	存货决策分析	(177)
第七章	长期投资决策分析	(183)
第一节	长期投资决策概述	(183)
第二节	长期投资决策应考虑的基本因素	(188)
第三节	长期投资决策分析与评价的基本方法	(205)
第四节	长期投资决策评价方法的应用	(216)
第八章	全面预算	(221)
第一节	全面预算的概述	(221)
第二节	全面预算的编制	(225)
第三节	预算编制的特殊方法	(238)
第九章	成本控制	(249)
第一节	成本控制概述	(249)
第二节	事前成本控制	(256)
第三节	日常成本控制	(261)
第十章	责任会计	(271)
第一节	责任会计概述	(271)
第二节	责任中心及其考核	(275)
第三节	责任预算与责任报告	(284)
第四节	内部转移价格	(292)
练习题		(298)
模拟试题 (一)		(341)
模拟试题 (二)		(347)
练习题参考答案		(353)

模拟试题（一）答案	（381）
模拟试题（二）答案	（385）
附表一：1 元复利终值表	（390）
附表二：1 元复利现值表	（394）
附表三：1 元年金终值表	（398）
附表四：1 元年金现值表	（402）
参考文献	（406）

第一章 总 论

[本章学习提要与目标]

管理会计学是会计学科的一门重要的专业课程，它包括管理会计学的基本理论、基本概念和基本方法。本章主要介绍管理会计的形成和发展、管理会计的概念与特点、管理会计的职能与方法、管理会计的信息质量要求和工作组织，力求使读者对管理会计学有一个基本的了解，为以后各章的学习打下一个良好的基础。

[本章主要名词概念]

管理会计 运筹学 行为科学 战略管理会计 人力资源管理会计 作业基础成本算法 环境管理会计 产品寿命周期成本控制 质量成本控制

第一节 管理会计的形成和发展

管理会计是从传统会计中分离出来的一个新的会计分支学科，是会计不断发展的必然结果。管理会计拓宽了会计的管理职能，侧重研究企业单位内部未来和现在资金运动的规划与控制，把决策会计和责任会计作为主体内容。它吸取了现代管理科学的一些成果，成为现代企业管理不可缺少的一门综合性的交叉学科。

管理会计作为相对独立而又比较完整的理论方法体系，同其他任何学科一样，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。

一、管理会计在西方的产生和发展情况

一般认为，西方的管理会计最初萌芽于 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后的 50 年代，70 年代后在世界范围内得以迅速发展。它大体经历了以下三个阶段：

（一）管理会计的孕育与初步形成

管理会计孕育与初步形成阶段的时间跨度大体上是 20 世纪 20 ~ 50 年代。

一般认为，管理会计最初出现于 20 世纪 20 年代前后。当时的资本主义经济已有了相当程度的发展，但在一般企业的管理工作中，以经验和直觉为核心的传统管理仍旧占统治地位。传统的管理方式所无法克服的粗放经营、管理混乱、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，采用先进的科学管理代替落后的传统管理，以适应资本主义经济迅速发展的需要成为当时亟待解决的重大课题。正是在这种情况下，集中体现科学管理思想的“泰罗制”应运而生。

1911 年，弗雷德维克·温斯勒·泰罗发表了《科学管理原理》一书，主张在企业管理中要对每个工人使用标准的工具，通过标准的动作，耗用不超过标准的时间和原材料，来制造质量符合标准的产品。他通过研究生产部门生产组织的科学化，生产程序和生产消耗的标准化，并切实执行较为完善的计算与监督制度，从而达到最大限度地提高劳动生产率的目的。泰罗的这种科学管理思想受到当时社会上和企业界的极大重视，它给企业管理理论和实践带来了重要的影响与变革。

与此同时，原有的会计体系也发生了相应的变化。同泰罗制中的科学管理原则紧密相连的某些新的会计观念和技术方法，如：标准成本、预算控制、差异分析等，相继出现了，并在实践中不断地

加以充实和完善,使会计服务的重心从对外转移到对内。1922年,美国学者麦金西的《预算控制》、奎因斯坦的《管理会计:财务会计入门》等著作陆续出版。“管理会计”这一术语就是在奎因斯坦的专著中首次提出的。1924年,麦金西的《管理的会计》、布利斯的《通过会计进行经营管理》等专著又相继问世。这些著作被称作早期管理会计的代表作,这便成为管理会计的萌芽。但当时,管理会计主张将管理的重心放在加强企业内部管理上的主张并没有得到会计界的普遍重视。

到了40年代,特别是二战后,各国经济复苏,市场竞争激烈,失业率增加,经济危机频繁。在这种形式下,企业管理当局为了战胜对手、增强竞争力,开始广泛实行职能管理与行为科学管理,借以提高产品质量、降低产品成本、扩大企业利润,于是在预算和控制的基础上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,管理会计的深度和广度有了较大发展,管理会计已经初步形成。

但从总体而言,伴随着泰罗制的推广而问世的管理会计并未形成一整套独立的、科学的理论、方法体系,其行为还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“控制”方面。因此,有人称这一阶段的管理会计是以控制会计为核心的执行性管理会计。

(二) 管理会计的正式形成

50年代后,世界经济进入二战后发展的新时期,科学技术迅速发展,生产力不断提高,新装备、新工艺、新技术被广泛采用,产品更新换代的速度加快,新兴产业部门层出不穷;企业的规模越来越大,跨国集团公司大批涌现;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,企业竞争愈来愈激烈。在这种情况下,能否适应市场需要,在瞬息万变的求生环境中立于不败之地,是每个企业管理当局迫切关心的问题。但泰罗的科学管理学说仅着眼于对生产进程进行科学管理,把重点放

在对生产过程个别环节、个别方面的高度标准化，为尽可能提高生产和效率提供条件，而对企业管理的全局、企业与外部的关系则很少考虑；另外，随着大量先进的科学技术和方法被广泛地运用于企业生产经营实践，企业要求员工具有较高的专业知识与技术。随着员工业务素质的提高，泰罗科学管理学说中把人依附于机器的传统管理方法，显然已不能适应战后资本主义发展新形势的要求，它必然要为现代管理科学所取代。

在这一阶段中，管理会计适应现代经济管理的要求，吸收了现代管理科学的两项重要内容，即运筹学和行为科学。运筹学的应用主要表现在运用现代数学和数理统计学的原理和方法建立许多数学模型，对企业中复杂的生产经营活动进行定量分析，以帮助管理人员进行科学的经营预测、决策，有效地进行生产组织和控制，促进企业物资资源的最优化组合和生产经营活动的最优化运转。行为科学则主要是运用心理学、社会学、人类学等方面的研究成果来研究人在生产中的行为、行为的动机、人的需要和人际关系等的科学。它主张改变对工人的高压政策，强调“精神团结”，主张采用“民主管理”，使广大工人参与质量管理、成本管理等，诱发广大职工提合理化建议的积极性。

管理会计对这两大科学成果的吸收和应用，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，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。管理会计从“执行性管理会计”逐渐发展到“决策性管理会计”与“执行性管理会计”并存，并以“决策会计”为主体的新阶段。

1952年在伦敦举行的世界会计师联合会上，正式通过了“管理会计”这个专用名词，这标志着管理会计的正式形成。同时，传统会计被称为“财务会计”。

进入60年代，微观经济学的原理引进并应用到管理会计中来，使短期经营决策经济效益分析评价的原理和方法得到进一步的丰

富、发展；其次，投资理论的引进和应用，使长期投资方案经济效益的分析评价和资本预算的编制理论和方法都更加精密与完善，并且成为管理会计理论研究中一个重要的专门领域。

至此，传统管理会计的内容和方法基本上已趋于成熟和定型化。

（三）管理会计的发展

20 世纪 70 年代之后，由于科学技术的飞速进步和社会经济的迅猛发展，现代企业的经营环境比过去任何时候都更为错综复杂，市场竞争也比过去任何时候都更加激烈，企业管理面临着前所未有的困难和挑战。为企业管理服务的管理会计为适应现代企业管理的需要，对原有的某些落后的理论、方法进行了补充、修正乃至更新，而且吸收、融会了更多相关学科的内容，开辟了若干新的管理会计研究领域，创建了若干新的、具有时代特征的管理会计理论与方法。其中：战略管理会计、人力资源管理会计、作业基础成本计算法、环境管理会计、产品寿命周期成本控制、质量成本控制等，就是这一时期出现的新的管理会计理论、方法。

战略管理会计是以取得整体竞争优势为主要目标，以战略观念审视企业外部和内部信息，强调财务与非财务信息、数量与非数量信息并重，为企业战略及企业战术的制订、执行和考评，揭示企业在整个行业中的地位及其发展前景，建立预警分析系统，提供全面、相关和多元化信息而形成的现代管理会计与战略管理融为一体的新兴交叉学科。它突破了传统管理会计的一些局限，视角从企业内部转向企业外部环境，重视对企业全方位的管理，是对传统管理会计的发展与完善。

人力资源管理会计主要研究人力资源成本和人力资源价值。它突破了会计学只研究“物尽其用”的局限，将研究视野拓展和延伸到如何使企业“人尽其才”的领域，把前者置于后者的基础上，全方位地为企业经营管理提供人力资源创造价值能力的信息。人力资源管理会计的研究对于重构以人力资本为主导并与非人力资本相结合的会计理论体系，具有重要的意义。

作业基础成本计算法是对传统成本计算的一种发展。传统成本计算是以产品为核心，以产量或销量为惟一成本动因，将直接成本（直接材料、直接人工）直接计入产品成本，而将间接成本（制造费用）按照直接人工小时（或机器小时、直接人工成本）分配到产品成本中去。其内涵假定是：产品消耗的间接制造费用资源与生产产品发生的直接人工小时数成正比。这个假定在实践中是不现实的，因为制造费用中也包含不随直接人工小时等与产量高度相关的指标成比例变化的成本。作业基础成本计算法对传统成本计算法进行了创新，其理论依据是：产品消耗作业，作业消耗资源并导致成本的发生。因此，在进行产品成本计算时，对于间接制造费用，首先按照资源动因归集到各项作业或作业成本地，然后再按照作业动因将作业成本或作业成本地的成本分配到产品，因而作业基础成本计算法不仅可提供作业成本信息，而且可以提供更加准确的产品及顾客成本信息。企业可以通过提高作业的效率及消除非增值作业，通过对作业链（价值链）的重构，达到降低成本，提高顾客货值和企业经济效益的目的。

环境管理会计是专门为公司提供在绿色经营系统的各个环节（如融资决策、产品研究与开发、设备及对外投资决策、采购决策、营销决策、预算编制与业绩考核、风险管理乃至公司组织机构的设置等）中相关决策可能引致的环境问题，分析其财务影响，慎重决策。如生命周期分析（LCA）与生命周期成本计算（LCC）等，都属于环境管理会计的内容。

产品寿命周期理论就是揭示产品在市场中成长、衰亡的过程和规律的理论。从战略眼光来看，企业要应用产品寿命周期理论对其产品及其产品结构进行高效的周期管理，就必须不断创新，建立技术储备和新产品储备，综合平衡企业资源在产品结构中的分配，统筹安排各种产品的开发、生产和销售，争取市场竞争主动权。只有这样，企业才能青春常在，活力永存，效益大增。

质量成本是指企业为保证和提高产品质量而发生的一切费用，以及因未达到质量标准而产生的一切损失和赔偿费用。质量成本控制是

通过建立质量成本管理组织体系,根据全面质量管理的要求和最佳成本数据,为各个质量成本项目分别确定预算控制数和可容许误差,确定追踪和控制质量成本的网络,从而对企业的质量成本实施控制。质量成本控制是现代企业提高经济效益,实现经营目标的根本保障。

这些新的管理会计理论和方法的问世,极大地丰富了管理会计的主体内容,扩展了管理会计的基本职能,使管理会计跨入了一个空前的、崭新的阶段,可以说这是一个由传统管理会计向新型的现代管理会计过渡的一个历史转折点。

在现代管理会计阶段,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,一些国家相继成立了专业的管理会计团体。

早在 50 年代,美国会计学会就设立了管理会计委员会。1972 年,美国全国会计师联合会又成立了独立的“管理会计协会”(1985 年该协会改称为“执业管理会计师协会”)。同年,英国也成立了“成本和管理会计师协会”。它们分别出版专业性刊物《管理会计》月刊,并在全世界发行。

1972 年由美国管理会计协会主持,举行了全美第一届执业管理会计师资格考试;与此同时,英国也安排了类似的考试。从此,西方出现了“执业管理会计师”职业。

此后,美英等发达国家陆续将管理会计学课程作为高等院校会计专业和其他财经管理专业的主干课程,并且从 80 年代起,其研究内容从偏重务实的角度转向理论探讨。

目前,在现代管理会计学的理论研究中,数量经济分析、风险分析、数理统计推断、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、行为科学以及电脑技术被广泛地应用,极大地丰富了管理会计学的内容。

二、管理会计在我国的发展

管理会计这个概念在中国出现并被人们所知晓,是在 20 世纪

70 年代末、80 年代初，但管理会计的有关内容 20 世纪 50 年代在中国就出现了。

1953 年，我国进入了社会主义经济建设时期，在企业全面推行苏联的企业管理经验和会计理论方法的同时，在 20 世纪 50 年代和 60 年代，还结合自己的实际，采取了一些新的措施，如在企业中实行经济核算制，企业内部开展班组（柜组）经济核算等。其间所出现的成本事前控制与事后分析、经济活动分析、对重点建设工程的可行性研究和投资效果分析、财务收支计划管理、厂内经济核算制度等均属于管理会计的内容。尽管不系统，但它是具有中国特色的管理会计的萌芽。

1978 年，党的十一届三中全会以后，党的工作重点转移到以经济建设为中心的轨道，实行对内搞活和对外开放的方针，全面进行经济体制改革。在这种形势下，从 20 世纪 70 年代末、80 年代初，我国开始引进西方管理会计理论和方法，从我国实际出发，进行合理的借鉴。

在引进西方管理会计之后，国内曾一度在会计领域形成一个学习、宣传和应用管理会计的热潮。据不完全统计，仅在 20 世纪 80 年代中后期，国内正式出版《管理会计》著作达几十部。全国近百家杂志发表了大批有关管理会计内容 and 应用方面的文章。

到 1985 年前后，全国大专院校的会计专业相继开设了管理会计课。此外，不少政府部门、行业、企业和学术团体组织了不同形式的管理会计培训班，为在中国建立和推行管理会计培养人才。同时，国家有关主管部门统一安排的会计活动中开始把管理会计作为会计的组成部分，在会计专业教学计划中把管理会计定为一门专业主干课，还有部分大学开始招收管理会计研究方向的研究生。

总之，我国的管理会计无论是在理论研究方面、方法应用方面，还是在学科建设等方面，都取得了可喜的成绩。但有中国特色的管理会计理论和方法体系还不完善，应用还不普遍。这标志着中国的管理会计还刚刚起步，有待进一步深入细致的研究。