

北京商学院会计系列教材

管理会计学

Managerial Accounting

Series in Accounting of
Beijing Institute of Business

李苹莉 主编



经济科学出版社
Economic Science Press

北京商学院会计系列教材

管 理 会 计 学

李萃莉 主编
金中泉 主审
汤谷良

经济科学出版社

责任编辑：莫霓舫 高续增

责任校对：徐领弟

版式设计：周国强

技术编辑：舒天安

管 理 会 计 学

李苹莉 主编

*

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

北京外文印刷厂印刷

出版社电话：62541886 发行部电话：62568479

经济科学出版社暨发行部地址：北京海淀区万泉河路66号

邮编：100086

*

850×1168毫米 32开 13.5印张 300000字

1998年12月第一版 1998年12月第一次印刷

印数：0001—5000册

ISBN 7-5058-1601-2/G·329 定价：19.00元

图书在版编目(CIP)数据

管理会计学/李苹莉主编. - 北京:经济科学出版社,
1998.12

北京商学院会计系列教材

ISBN 7-5058-1601-2

I. 管… II. 李… III. 管理会计-高等学校-教材 IV. F
234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (98) 第 35831 号

北京商学院会计系列教材 编写委员会成员

李殿富 谢志华 汤谷良
杨有红 王 斌 张延波

教材顾问委员会成员

刘恩禄 张以宽
李长耕 金中泉 丁承厚

前 言

现代企业会计分为财务会计与管理会计两大分支，而管理会计是侧重于企业内部管理的决策支持系统。从现实经济生活来说，管理会计的基本理论和方法对于经营管理人员和会计管理人员都有重要意义，其作用正日益引起我国企业管理界的重视。特别是本世纪八九十年代以来，由于企业经营所面临的内外环境发生了巨大变化，管理会计的理论和方法都有了较大的发展。这种发展一方面促进了管理会计研究的繁荣和管理会计作用的进一步发挥，但另一方面也带来了更多的有待于进一步研究和解决的问题。如何结合环境的变化研究管理会计的发展态势，以及如何促进新的管理会计方法在我国企业的应用和普及，这是管理会计理论界和实务界都切实关注的。本教材遵循前瞻与务实并重的原则，试图从理论与实践相结合的角度来系统地介绍管理会计的理论和方法，有三大基本特点：1，理论与实务并重。本教材一方面全面、系统地介绍了管理会计的基本理论，试图构建完善的管理会计理论体系；另一方面，关注管理会计实务及其各种方法在国内外的应用情况。2，重视当代国

际、国内新的理论与方法的介绍。在九十年代，管理会计的理论与方法都有较大的突破与发展，本教材紧扣时代脉搏，尽可能反映这些发展趋势和成果。3，重视教学规律的探索，按管理会计方法体系的内在逻辑关系安排章节和体系。关于本教材的章节安排及其内在的逻辑关系，在第一章第三节有具体阐述和说明。

由于上述特点，本书既可作为高等财经院校的专业教材，也可供对管理会计感兴趣的财会人员、管理人员、业务人员等自学之用。

本教材由李苹莉同志主编和总纂，金中泉教授、汤谷良教授主审，写作分工如下：第一、二、三、四、九章由李苹莉执笔，第五、八章由潘爱香执笔，第六章由张延波执笔，第七章由汤谷良执笔。

由于管理会计学科本身处于不断的发展过程中，应该说，其理论与方法体系的建立与完善也处于一个以此为追求目标的过程之中。由于作者本身的局限，在这种追求中的错漏和不足之处，恳请批评和指正。

作者

1998年6月

目 录

第一章 管理会计概论	(1)
第一节 管理会计的实质	(1)
第二节 管理会计的理论结构	(17)
第三节 管理会计的方法体系	(29)
第四节 管理会计的取数分析	(32)
第五节 管理会计的职业与职业组织	(39)
本章小结	(44)
思考题	(46)
第二章 成本与收益	(47)
第一节 成本及其分类	(47)
第二节 决策成本	(61)
第三节 收益及其分类	(67)
本章小结	(75)
思考题	(76)
第三章 成本习性分析与变动成本法	(77)
第一节 成本习性分析	(77)
第二节 变动成本法	(91)
本章小结	(112)
思考题	(113)

第四章 本量利分析	(114)
第一节 本量利分析概述	(114)
第二节 本量利分析在预测分析中的应用	(118)
第三节 本量利分析在短期经营决策中的应用	(140)
第四节 不确定和非线性条件下的本量利分析	(169)
本章小结	(174)
思考题	(176)
第五章 长期投资决策分析	(177)
第一节 长期投资决策分析要素	(177)
第二节 长期投资决策分析方法	(201)
第三节 长期投资决策分析应用	(217)
本章小结	(234)
思考题	(236)
第六章 全面预算	(237)
第一节 全面预算概述	(237)
第二节 全面预算组织体系	(243)
第三节 全面预算编制	(250)
第四节 全面预算编制案例	(261)
本章小结	(279)
思考题	(280)
第七章 责任会计	(282)
第一节 责任会计概述	(282)
第二节 责任中心	(290)
第三节 内部转移价格与责任核算	(297)
第四节 责任报告与考核	(303)

本章小结	(315)
思考题	(316)
第八章 成本管理系统	(317)
第一节 成本管理系统的发展及设计	(317)
第二节 标准成本制度	(325)
第三节 作业基础成本核算系统	(345)
第四节 即时成本控制系统	(358)
本章小结	(364)
思考题	(365)
第九章 战略管理会计专题	(367)
第一节 战略管理会计概述	(367)
第二节 产品寿命周期管理	(376)
第三节 综合业绩评价系统	(390)
本章小结	(396)
思考题	(397)
参考书目	(398)
附表一：1 元的复利终值表	(399)
附表二：1 元的复利现值表	(403)
附表三：1 元的年金终值表	(405)
附表四：1 元的年金现值表	(409)
附表五：资本回收系数表	(412)
附表六：正态分布表 (X 标准离差的面积)	(415)

第一章 管理会计概论

本章提要 with 目标

本章阐述管理会计的基本理论问题。通过本章的学习，你应该能够了解：

- 什么是管理会计及其特征；
- 管理会计形成和发展的理论基础；
- 管理会计的基本假设和信息质量特征；
- 取数分析的基本原理。

第一节 管理会计的实质

一、管理会计的性质和职能

(一) 管理会计的产生和发展

管理会计是“向管理当局提供其用于企业内部计划、评价、控制以及确保企业资源的合理使用和经管责任的履行所需财务信息的确认、计量、归集、分析、编报、解释和传递的过程”（美国全美会计师协会，1A号管理会计公告，SMA1A）。作为与财务会计并列的会计分支，它不是某一项科学发明的产物，不是某一天中突然出现的，而是会计适应内外环境的变化不断发展的产物，也是企业内部管理分工发展的产物。现代管理会计的性质及其职能不仅受现代企业管理环境的影响，而且和其产生和发展的

过程是密切相关的。因此，在分析管理会计的性质和职能之前，历史性地回顾其产生和发展的过程是有必要的。

联系企业外部环境的变化及企业组织的发展分析，管理会计的形成与发展过程可分四个阶段来描述。

1. 19 世纪初至 20 世纪初期，管理会计的萌芽阶段

从会计的产生和发展历史来看，会计的产生及初期发展，完全是出于企业管理的需要，而不是外界的信息需求。在中世纪末期，复式记账是意大利商人用以反映和控制其繁荣的商业活动、计算所拥有的商业资本的手段。而随着经济的发展，商业资本进一步发展为生产资本，会计的记账体系也逐渐完善，正如马克思指出的，过程越是按社会的规模进行，越是失去纯粹个人的性质，作为对过程的控制和观念总结的簿记就越是必要。在这一时期，企业的经营活动主要是直接的市场交易，企业内部交易环节较少，相应的规模较小、所有权和经营权合一、债权债务关系简单，因此，一方面，会计对企业的资产、负债及经营成果的确定和表述主要是根据直接的市场交易价格来进行，其核算方法相当简单。尽管这种核算的要求来自于企业内部，但不可能产生现代管理会计的理论和方法。另一方面，正是由于这种会计核算是完全出于企业经营管理的需要，而不是企业外界的需求，使这一会计发展的初期阶段也不可能现代的以提供外部报告为主的财务会计，以及相应的财务会计与管理会计的分野。

到了 19 世纪初期，企业家们逐渐发现将直接的外部市场交易内部化，因此而扩大企业规模是提高效率的有效方式，于是在纺织、铁路运输和零售行业，逐渐出现了包含多个生产经营环节、有较多长期雇员的较大规模企业。这时企业的经营效益不仅取决于外部市场交易价格，而且取决于内部加工和交易过程的效率。于是，从内部管理需要的角度，企业效益衡量逐渐由单纯的外部因素确定转向内部成本的计算和控制。产生了关于直接材料成本、人工成本、制造费用等成本项目的分类以及具体的核算方

法。19世纪后期和本世纪初期由以泰勒为首的工程师们所倡导的科学管理运动使成本的核算和控制有了更为重要的意义。在这一阶段所出现的标准成本计算、预算控制、经营分析等方法通常被看作为管理会计的萌芽。

但在这一时期，会计发展的另一更为明显和重要的特征是财务会计的发展。由于19世纪中期股份公司的出现，所有权与经营权的分离，从企业外界产生了对于会计信息的极大需求，企业外部的投资者需要通过会计报表来了解企业的资本、负债及盈利状况，判断其投资的安全与增值程度。于是，从保护投资者利益角度，关于公认会计原则的研究把财务会计理论和实务的发展推到了一个新的高度，以财务报表为核心的会计理论研究得以迅速发展，形成这一时期会计研究的核心。而管理会计的方法还未得到普遍的重视。

2. 20世纪初期至五六十年代，管理会计的形成阶段

从本世纪初期开始到二战后的五六十年代，企业组织的扩大不仅表现为单一经营领域的规模扩大，而且表现为跨领域、跨国界的投资增加，公司向多角化的跨国经营发展。这种发展一方面使外部投资的不确定性增加，另一方面使内部控制更为重要也更复杂，企业的决策和控制更加依赖于内部会计信息系统。在这一阶段，不仅从19世纪末期和本世纪初期逐渐发展起来的各项成本分析与控制的方法在企业得到更大程度的应用，而且整个管理会计的理论与方法都逐步发展与完善，使管理会计作为独立会计分支的地位得以确立。管理会计在这一形成时期的发展主要表现在两个方面：

第一个方面，内部组织的复杂所产生的内部控制的要求，使管理会计的业绩评价与内部控制系统得以完善。由于企业生产经营活动向多角化、跨国经营发展，企业组织日趋庞大和复杂，企业管理所涉领域及层次增加，企业组织不仅面临所有权和经营权的分离，而且面临内部组织之间的权力分解。与这种分权管理

随同而来的是职能失调所带来的目标不一致，即拥有决策权的管理者可能从自身利益而不是企业利益出发选择决策方案，由此带来对于企业利益的损害。于是，产生了如何确定内部组织层次之间的权责范围，如何合理计量和评价管理者业绩，如何确定内部转移价格，以及如何衡量分部业绩以有助于投资决策等等问题，相应地要求会计更多地关注企业内部交易、提供有助于正确评价业绩和加强内部控制的信息与技术，从而推动了管理会计的发展。例如，在1914年前后由杜邦公司（Du Pont Powder Company）发展起来的以“投资报酬率”为龙头的预算与报告系统，在较好地衡量投资中心及相应其他层次责任中心经营业绩的同时，为追加投资决策提供了可靠的依据；20年代通用汽车公司（General Motors）的“分权管理中的集中控制系统”采用弹性预算评价分部业绩，并且将这种业绩评价和报酬计划挂钩，为解决内部目标不一致问题提供了思路。这些大公司中内部控制系统的发展和完善使19世纪发展起来的以成本管理为核心的管理会计思想和技术进一步发展和完善，形成了系统的管理会计内部控制体系。

第二个方面，外部环境的变化推动了管理会计决策分析技术的发展和运用。管理会计内部控制系统在一些大型公司中逐步完善的同时，分工与协作程度的增加以及企业规模增大带来的内部管理层的增加，使企业日常经营管理活动及中层管理人员也越来越多地面临诸如零部件自制还是外购，半成品是否进一步加工等经营决策，需要会计人员提供有关备选方案经济效益比较的决策支持信息。相应地，一些学者开始研究成本信息与短期经营决策的关系，提出了一系列决策成本概念。例如，30年代以芝加哥大学教授J. Maurice Clark为代表的关于成本按习性分类为变动成本、固定成本的研究；三四十年代伦敦商学院的经济学家们关于机会成本、增量成本等决策相关成本的研究等。这些研究成果发展了19世纪的成本管理思想，使管理会计在提供各个管理层

次决策所需要的相关信息、帮助管理者有效决策方面发挥了重要作用。

在这一阶段，由于管理会计从理论和方法都得以发展和完善，各种分析方法在企业管理中的应用也日趋普遍和系统化，最终形成了独立于财务会计的现代管理会计，并在 1952 年国际会计师联合会（IFAC）年会上正式采用了“管理会计”这一专门词汇，由此现代会计分为财务会计和管理会计两大分支。

3. 20 世纪六七十年代，管理会计的发展期

到了本世纪 60 年代，管理会计的发展进入繁荣期。这一方面是由于电子计算机的广泛应用在对产品的生产工艺和程序产生积极影响的同时，也对企业内部的信息处理产生了重要影响，大量的会计软件得以开发和应用，使信息处理变得容易和快捷。于是，在西方国家的管理会计研究和应用中，各种数学模型得以发展和深化，并且还广泛涉及到了在不确定情况下的复杂数学模型的开发，企业决策分析中也开始应用一些较为复杂的技术。例如，美国的一些大的石油公司开始在长期投资决策中考虑货币时间价值，采用较为复杂的折现方法。另一方面，西方管理会计学者开始将信息经济性、组织行为学、代理人理论等相关学科和理论引入管理会计研究，使管理会计的研究领域进一步拓宽，并且对管理会计在企业管理中的应用也产生了深远的影响。因此，可以说本世纪的 60 年代和 70 年代是西方管理会计发展的全盛期。这种繁荣一方面表现为大量的有关管理会计的研究论文在学术刊物上出现，当今中西方管理会计的教科书的内容大多取自这一时期的研究成果。另一方面是管理会计职业组织的建立和管理会计师职业的产生。英美国家都相应地在 70 年代前后建立了专门的管理会计专业机构和主办管理会计师的职业考试。这种职业化和专业化既是管理会计发展的结果，反过来也极大地推动了管理会计的进一步发展。

4. 80 年代后期开始，当代管理会计的发展面临新的突破

科学技术和市场的发展使企业组织经历了由简单到复杂的变化，而管理会计的发展和完善过程正是对企业组织发展与变化的适应过程。从社会发展的角度，企业外部环境和内部组织的发展变化是无止境的，因此，管理会计的发展也是无止境的。在五六十年代基本形成管理会计的学科体系后，管理会计的发展在 80 年代和 90 年代又面临高新技术发展所带来的新的挑战，并且形成了 90 年代新的研究热点，使当代管理会计的发展面临新的突破。这种对于管理会计发展产生重要影响的环境因素主要包括两个方面：

首先，市场需求的变化导致企业生产和管理组织发生重要变革，从而对管理会计提出了新的要求。由于社会富裕程度的增加，消费者的需求逐渐由大众化的、能满足基本使用需求的产品转向更加多样化、更具有个性特征的产品。这种市场需求的变化相应地要求企业由传统的大批量生产模式转向能对顾客多元化、日新月异的需求作出及时反应的“顾客化生产”。这种市场环境的巨大改变必然反映到企业的生产和管理组织，要求企业的生产管理更加注重顾客需求和顾客价值，企业的整个管理系统都要协调一致地对市场需求的变化作出及时反映。显然，在这种新的环境条件下，以大规模批量生产为基础的管理会计理论与方法势必不能适应新的生产与管理组织的需要，而必须有相应的变革。

其次，信息技术的高速发展对管理会计产生了直接和间接的影响。一方面，它通过对于企业生产与管理组织的影响而对管理会计提出新的要求，例如，新的高新信息技术条件下的“适时管理”（Just-in-time）、“全面质量管理”即 TQC（Total Quality Management）等都对管理会计系统提出了更高的要求；而另一方面，信息技术的发展也直接地影响管理会计的发展方向，这不仅表现为计算机操作使一些复杂方法的应用成为可能，更重要的是由于像联机实时系统（On-line Real-time System）等技术的应用，使企业内部组织之间及企业和外界之间的信息交流产生了

革命性的变化，从而对管理会计乃至企业、社会的信息系统发展都将产生深远的影响。

由于市场环境的重大变迁和信息技术的发展，管理会计在五六十形成的传统理论和方法基础上，产生了新的研究热点。从英、美、日等国家的当代管理会计发展来看，90年代管理会计研究的热点主要集中在几个方面：一是关于代理人理论（Agency Theory）的研究及其在内部控制和考评系统中的应用；二是应用行为科学所进行的关于组织行为、管理决策与管理会计信息之间的关系、个人行为等方面的研究；三是关于作业成本会计（Activity-based-costing）的实地研究（Field Research）；四是关于包括了战略成本分析（Strategic Cost Analysis）、目标成本法（Target Costing）、产品寿命周期成本法（Life Cycle Costing）、平衡财务与非财务绩效表（The Balanced Scorecard）的战略管理会计研究；最后是关于不同国家文化因素影响的研究。

（二）管理会计的性质与职能

现代管理科学将管理系统分为决策系统、决策支持系统和执行与控制系统三个层次，相应地，管理人员也分为决策人员、参谋人员和执行人员。从性质来说，管理会计属于上述层次中的决策支持系统，管理会计人员属于参谋人员。

从企业组织的发展来看，上述管理系统层次的划分是企业内部管理职责分离的结果，而管理会计的发展过程也是内部管理职责分工的发展过程。在企业组织发展初期，由于市场不确定性较小，企业组织简单，管理系统是三者合一的，决策、决策支持和执行与控制由一个主体来实施。随着市场竞争的激烈、市场不确定的增加，以及企业内部生产经营过程的复杂和企业组织的庞大，管理系统的职责一体化影响到管理效率，管理系统各层次的分离成为必然，因此才有管理会计各项专门方法的出现及独立的管理会计学和管理会计职业的产生。从这个意义上来说，管理会计作为决策支持系统的地位是由内部职责分工所决定的。