



GUANLIKUAIJIXUE

管理会计学

董有双 宁 哲 编著

东北林业大学出版社

管 理 会 计 学

董有双 宁 哲 编著

东北林业大学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

管理会计学/董有双, 宁哲编著. —哈尔滨: 东北林业大学出版社,
2005.1

ISBN 7-81076-691-0

I. 管… II. ①董… ②宁… 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 (2005) 第 012214 号

责任编辑: 卜彩虹

封面设计: 叶 方



NEFUP

管理会计学

Guanli Kuaijixue

董有双 宁 哲 编著

东北林业大学出版社出版发行

(哈尔滨市和兴路 26 号)

黑龙江省地质测绘印制中心印刷厂印装

开本 850 × 1168 1/32 印张 9.625 字数 241 千字

2005 年 1 月第 1 版 2005 年 1 月第 1 次印刷

印数 1—2 000 册

ISBN 7-81076-691-0

F·163 定价: 18.00 元

序

会计作为一个信息系统，有两个分支系统——财务会计和管理会计，它们在企业的经营和管理过程中各自发挥其作用，履行其职能，完成其任务。财务会计以会计准则和会计制度为规范对外向与企业有利害关系的单位和个人提供有关企业财务状况的经营成果的信息，以便于相关组织和个人进行投资决策。同时，财务会计信息也可以作为企业加强内部管理、进行经营决策的依据。但是，囿于会计规范和商业机密等各方面的考虑，使得财务会计信息对企业内部经营和管理决策的作用十分有限。而管理会计则是专门对内服务，为企业各级管理人员加强企业内部管理、提高经营决策的正确性提供信息，它可以根据企业的内部需要，根据管理人员的要求不拘一格地提供对决策有用的信息。

20世纪80年代初，西方管理会计的理论和方法引入我国，理论界对此进行了大量的推广和普及工作，使本量利分析、全面预算、经济订货量、成本性态分析等管理会计的原理和方法为人们所熟知；同时，实务界也基于自身管理的需要开始逐步探索和完善管理会计的方法。然而，从实践情况看，我国管理会计的应用与西方发达国家相比还有一定差距。据统计，我国在管理会计中应用最多的方法是财务分析、本量利分析、固定资产投资决策等方法，大多数企业的信息系统依然是为财务会计而非管理会计设计的。在企业成为自负盈亏、自主经营、自我发展、自我约束的市场主体后，面对更加激烈的市场竞争，面对变幻莫测的市场环境，会计部门为企业各级管理人员提供及时、准确的会计信息，使企业能够适应环境的变化，在竞争中立于不败之地就显得更加迫切，管理会计的重要性更加突出。管理会计应该提供哪些信息、如何提供信息一直是管理会计理论界和实务界共同关注和研究的问题。

本书的编著者董有双和宁哲两位老师，多年从事管理会计的教学和研究工作，对管理会计的基础理论体系、内容、方法等各方面都有着深刻地理解和独到的见解。在该书中，作者摒弃了以往管理会计中一些抽象、繁琐、实用性不强的数学公式推导和证明，在吸收和借鉴近年来国内外管理会计理论研究最新成果的基础上，结合自己的研究，突出了被实践证明具有可操作性的先进方法，使该书对管理会计实践的指导意义更强。

田国双

2005年1月

目 录

第一章 管理会计概论	(1)
第一节 管理会计的形成和发展	(1)
第二节 管理会计的基本理论	(4)
第三节 管理会计与财务会计的比较	(7)
第二章 成本性态分析	(11)
第一节 成本的含义及分类	(11)
第二节 成本性态与相关范围	(15)
第三节 混合成本的分解	(27)
第四节 边际贡献	(32)
第三章 变动成本法	(35)
第一节 完全成本法和变动成本法的基本原理	(35)
第二节 变动成本法和完全成本法的评价	(51)
第四章 本量利分析	(59)
第一节 本量利分析的基本假设	(59)
第二节 单一品种的本量利分析	(62)
第三节 多品种条件下的本量利分析	(81)
第四节 本量利分析的扩展	(86)
第五章 预测分析	(98)
第一节 预测分析概述	(98)
第二节 销售预测分析	(102)
第三节 利润预测分析	(111)
第四节 成本与资金预测分析	(117)
第六章 短期经营决策	(122)
第一节 短期经营决策概述	(122)
第二节 短期经营决策应着重考虑的成本概念	(123)

第三节	生产决策分析	(131)
第四节	定价决策分析	(150)
第七章	长期投资决策	(161)
第一节	长期投资决策概述	(161)
第二节	长期投资决策分析评价的基本方法	(168)
第三节	固定资产决策的典型应用	(178)
第八章	全面预算	(184)
第一节	全面预算概述	(184)
第二节	全面预算的编制	(188)
第三节	全面预算的编制方法	(200)
第九章	成本控制	(212)
第一节	成本控制概述	(212)
第二节	标准成本系统	(216)
第三节	存货批量成本控制	(233)
第四节	存货日常控制	(241)
第十章	责任会计	(245)
第一节	责任会计概述	(245)
第二节	责任中心及其考核指标	(250)
第三节	责任预算、责任报告与业绩考核	(262)
第四节	责任中心的责任结算与核算	(271)
第十一章	作业成本系统	(279)
第一节	作业成本计算法概述	(279)
第二节	作业成本计算法的基本原理及其应用	(284)
第三节	作业管理	(295)
参考文献		(302)

第一章 管理会计概论

第一节 管理会计的形成和发展

管理会计起源于美国，自问世以来，已经有将近一个世纪的历史了。同其他新生事物一样，管理会计也经历了从无到有、从简单到复杂、从低级到高级的发展过程。

一般认为，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，20 世纪 70 年代后在世界范围内得以迅速发展。管理会计的发展大致经历了以下两个阶段。

一、管理会计初步形成阶段

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。20 世纪 30 年代，在以美国的泰罗和法国的法约尔为代表人物的“古典理论”的指导下，许多企业开始推行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和差异分析，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并产生了巨大的冲击。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，更为有效地促进经营目标的实现。为此，会计服务的重心从对外转移到对内。为配合科学管理以达到提高生产效率的目的，在会计实务中，出现了标准成本制度、预算控制和差异分析等专门方

法。这些成为第一次世界大战后美国等国家对付经济萧条的有效措施。在学术界，1922年，美国会计学者奎因坦斯在其著作《管理的会计：财务管理入门》中第一次提到“管理会计”这一名词；曾在1922年发表过《预算管理》的麦金西于1924年出版了名为《管理的会计》的专著；此外，布利斯也在这一时期出版过一本《通过会计进行管理》的著作。以上这些专著都谈到了管理会计，这便成为管理会计的萌芽。

到了20世纪40年代，特别是第二次世界大战之后，各国经济复苏，市场竞争激烈，失业率增加，经济危机频繁。在这种形势下，企业管理当局为了战胜对手、增强竞争力，不得不提高产品质量、降低成本、扩大利润。于是，人们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理论和方法，管理会计的深度和广度有了较大发展，但其着眼点仍局限于既定决策方案的落实和经营计划的执行上，其职能重点是“控制”。至此，管理会计的雏形已经形成。

二、现代管理会计阶段

管理会计的真正形成和发展是从20世纪50年代开始的。

进入20世纪50年代后，世界经济进入第二次世界大战后发展的新时期，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，新兴产业部门层出不穷，跨国集团公司大批涌现，企业竞争愈来愈激烈，给企业经营带来不少困难。为了适应市场需要，在瞬息万变的求生环境中立于不败之地，企业管理当局不但完善、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传统管理会计体系。

20世纪50年代以后各时期管理会计发展的特点可归纳如下。

(一) 20 世纪 50 年代

20 世纪 50 年代管理会计的发展主要有以下两方面的特点：一是在这一期间管理会计的基本轮廓已经定型。管理会计的主要内容包括：成本性态分析与变动成本计算、成本—业务量—利润相互依存关系的分析、经营决策方案经济效益的分析评价、生产经营的全面预算和责任会计等。数学、运筹学、数理统计学中许多科学的数量分析方法开始广泛应用到会计中来，并且成为管理会计的一个重要组成部分。由于这些科学的数量方法的应用，管理会计的内容更具有分析性，从而也能更有效地为企业正确地进行经营决策和改善经营管理服务。

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。从 20 世纪 50 年代起，美英等发达国家陆续将管理会计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。自此，企业会计分为财务会计和管理会计两大分支。

(二) 20 世纪 60 年代

在 20 世纪 50 年代的基础上，20 世纪 60 年代管理会计呈现出如下新特点：一是将微观经济学的原理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丰富和发展。例如，以供求理论为指导进行产品最优定价的决策；利用平均成本与边际成本的相关原理进行成本最低化的决策；利用边际收入与边际成本的相关原理进行利润最大化的决策等。二是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完美，并且成为管理会计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趋于成熟和定型化了。

(三) 20 世纪 70 年代以后

从 20 世纪 70 年代起，管理会计开始进入一个大发展时期，可以说这一时期是由传统管理会计向新型现代管理会计过渡的历

史转折点。具体表现在以下两个方面：

其一，由于经济的高度发展，使社会需求发生了重大变化，从而导致生产组织由传统的“大量生产”向“顾客化生产”的历史性大转变；同时，当代高新技术的发展，使生产高度电脑化和自动化，形成生产上的“弹性制造系统”。根据现代市场经济中技术—管理—经济相辅相成的原理，社会经济和科学技术的重大变革和发展必然要对传统管理会计产生巨大的冲击，从而在管理会计中不断孕育出新的领域，使之同社会经济和科学技术新发展所形成的企业内外新的环境和条件相适应，如作业管理与作业成本计算、适时生产系统与存货管理、质量成本管理会计、目标成本计算与成本企划等。

其二，随着当代市场经济的高度发展，国际化大市场竞争更加激烈，要求进一步科学地加强宏观调控力度，这一大趋势导致宏观管理会计理论与方法的新发展，包括投资项目的国民经济评价、宏观资金流动会计、国际管理会计、战略管理会计等。

总之，管理会计的形成和发展受社会实践和经济理论的双重影响：一方面，社会经济的发展要求加强企业管理；另一方面，经济理论的形成又使得这种要求得以实现。

第二节 管理会计的基本理论

一、管理会计的含义

管理会计主要是通过一系列专门方法利用财务会计提供的资料及其他有关资料进行整理、计划、对比和分析，使企业各级管理人员能据此对日常发生的一切经济活动进行规划与控制，并帮助企业领导做出各种决策的一整套信息处理系统。

二、管理会计的职能

管理会计的职能是指管理会计客观具有的功能。管理会计应具有以下三项职能。

1. 规划。规划主要是利用财务会计提供的资料以及其他相关信息,对利润、销售、成本、资金需要量等重要经济指标进行科学的预测分析。它着重于提供一定条件下生产经营各个方面未来一定时期内可能实现的目标,并以预测为基础,帮助各级管理人员对生产经营、投资筹资等重大经济问题做出专门的决策分析。管理会计通过提供决策支持,形成了一定时期的最优方案,并对方案进行加工、汇总,形成企业的全面预算,借以指导当前和未来的经济活动。

2. 控制。控制是指控制企业的经济活动,使之严格按照决策预定的轨道进行。为此,对全面预算加以分解,形成各个责任中心的责任预算,使它们明确各自的目标、任务,并以责任预算所规定的指标作为开展日常经营活动的准绳,起到事前控制的作用。在预算执行中,通过信息的反馈进行调节,起到事中控制的作用。

3. 评价。主要是在事后,根据各责任单位编制的业绩报告,把实际完成情况同预算目标进行对比,分析差异发生的原因,用来评价和考核各责任中心尤其是有关人员的工作业绩,并通过信息反馈,及时对企业生产经营的各个方面充分发挥制约和促进作用。

综上所述,规划、控制、评价是管理会计的三大职能,这三项职能是相互联系、相互作用的,它们结合在一起,综合地发挥作用,形成一种综合性的职能。管理会计为经营管理决策提供可靠的数据,为决策做出正确的分析与评价,并为执行决策所确定的方案制定相应的规划、控制与考核制度。

三、管理会计的目标

管理会计的目标是指管理会计信息系统要达到的目的和要求。管理会计是适应企业加强内部管理、提高企业竞争力的需要而产生和发展起来的，其最终目标是提高企业的经济效益。管理会计的总目标是协助管理当局做出有关改进经营管理、提高经济效益和社会效益的决策。其具体目标分为四个方面：①确定各项经济目标；②合理使用经济资源；③调节控制经济活动；④评价考核经营业绩。

对管理会计的目标，可以从以下几点理解：

1. 管理会计是适应企业加强内部经营管理、提高企业竞争力的需要而产生和发展起来的，因此，管理会计的最终目标应设定在满足社会需求的基础上，实现价值的最大增值，提高企业的经济效益。

2. 实现提高经济效益的最终目标，管理会计应实现以下两个分目标：①为管理和决策提供信息；②参与企业的经营管理。

3. 管理会计应向各级管理人员提供以下经选择和加工的信息，这种信息既包括各个来源形成的货币信息（主要来源于财务会计和成本会计，反映价值的形成和价值增值过程），也包括各种非货币信息（如与作业、竞争等有关的信息，主要反映使用价值的生产和交换过程）：①与计划、评价和控制企业经营活动有关的各类信息，这些信息有利于各级管理者加强对经营过程的控制，实现最佳经营；②与维护企业资产安全、完整及资源有效利用有关的各类信息；③与股东、债权人及其他企业外部利益关系者的决策有关的信息。以上这些信息将有利于投资、借贷及有关规章的实施。

第三节 管理会计与财务会计的比较

一、管理会计与财务会计的区别

财务会计主要是通过传统的记账、算账并定期编制报表等专门方法，提供企业一定日期的财务状况，以及一定期间经营成果和财务状况变动情况的一个会计分支。财务会计报告的使用者既包括企业内部的股东大会、董事会和企业领导人，又包括与外部有利害关系的各方，如现实的及潜在的投资人、债权人、财税机关、雇员、证券交易机构、社会公众等。但一般认为，财务会计侧重于对外服务，因此，财务会计又称为外部会计或对外报告会计。管理会计是企业为加强内部经营管理、实现最大利润的目的，运用灵活多样的方式方法，收集、储存、加工和阐明管理当局合理地计划和有效地控制经济过程所需要的信息，分析过去、控制现在、规划未来的一个会计分支。管理会计侧重于对内部各级管理人员服务，供企业内部管理的需要，因而又称为内部会计或对内报告会计。

管理会计是现代会计的一个分支，作为管理信息系统的一个子系统，与财务会计比较，其主要区别在于：

1. 管理会计侧重于规划未来。管理会计的职能侧重于对未来的预测、决策和规划，对现在的控制、考评和评价。

2. 管理会计的会计主体是多层次的。为了适应管理的需要，管理会计既要提供反映企业整体情况的资料，又要提供反映企业内部各责任单位经营活动情况的资料，因而，其会计主体是多层次的。

3. 管理会计侧重于对内提供管理信息。管理会计通过各种专门的技术方法，主要向企业内部的各级管理人员提供有关的经济信息，以利于其制定目标、做出决策、编制计划、进行控制和

业绩评价。

4. 管理会计不存在统一的标准或固定的规范和依据。管理会计是企业内部管理个性化需求的产物,强调为特定的信息使用者提供相关的信息,不受会计准则、会计制度的制约。管理会计可以根据企业的实际情况、管理人员的要求和决策的类型,采用灵活多样的方法获取信息,进行加工处理,具有很大的灵活性,不存在统一的标准或固定的规范和依据,因此也不需要经过第三者的验证。

5. 管理会计不要求数字的精确性。管理会计主要以预计要发生的和企业未来的经济行为为加工对象,所产生的信息面向未来,未来期间影响经济活动的不确定性因素比较多,因此,对信息的要求强调相关性和及时性。这决定了管理会计所提供的信息不能绝对精确,一般只能相对精确,管理会计认为近似胜于精确,可以在估算的基础上提供信息。

6. 管理会计大量采用非货币量度。为了适应不同管理活动的需要,管理会计虽然主要使用货币量度,但也大量采用非货币量度,如实物量度、劳动量度、关系量度(如市场占有率、销售增长率)等。

7. 管理会计内容的多样性。管理会计的内容包括预算会计和责任会计、预算会计设定了各个责任中心的行为目标,而责任会计则归集和报告各个中心的责任履行情况。随着经济的发展,管理会计的内容也在逐渐扩大,例如行为会计、社会责任会计,人力资源会计等也纳入管理会计的领域。

8. 管理会计有专门的程序和方法。管理会计包括了决策性会计和执行性会计两大部分。在程序上没有一定的要求,不需要建立严格的账簿体系。在方法上采用分析性的方法来掌握其研究对象。为了使决策建立在科学的基础上,大量应用现代数学方法(如微积分、线性规划、概率论、运筹学等)和计算机技术,形成了诸如本量利分析、差别分析、边际分析、资本预算、净现值

法等方法，这些方法不仅涉及常数，而且还涉及变数，在方法上呈现精密化趋势。

9. 管理会计不要求定期编制规定的报告。管理会计可以根据需要编制各种各样的报表，报告形式可以自由设计，所提供的是企业详细资料的报告，可以根据企业整体来编制，也可以对某一个组成部分进行编制。在编制时间上不受固定期间的限制，可以按年、季度、月份来编制，也可以按周、天来编制；可以编制过去期间的报表，也可以编制未来某一期间的报表。

10. 管理会计的成本计算有较大的灵活性。成本计算是财务会计与管会计所共有的一个重要的领域，但在不同的领域里，成本计算却体现出不同的特征。在管理会计领域，成本计算有了较大的灵活性和发展空间，出现了各种各样的成本概念，如边际成本、机会成本、变动成本和固定成本等。为了不同的管理目的的需要，可以采用不同的方法来计算成本，例如用变动成本法计算产品成本，以准确地揭示本量利之间的关系，为决策者做出产品类型、结构和成本等方面的决策提供依据；利用作业成本计算法，以揭示成本随成本动因而变化的关系，为追本溯源、进行作业管理提供依据。

11. 管理会计不要求国际协调。管理会计不要求进行协调化，它的国际化研究是研究在跨国经营活动的环境和条件下，例如涉及不同的货币、不同的税制、不同的投资风险和经营风险时，如何具体运用管理会计的基本原理和方法，以便为最大限度地提高经济资源的配置效益和使用效益提供有效的信息。

二、管理会计与财务会计的联系

管理会计与财务会计是从近代企业会计中分离出来的两个分支，在企业的经营与管理活动中，财务会计通过信息系统将财务会计信息主要提供给企业外部的信息使用者，服务于与企业有利害关系的组织或个人，而管理会计则主要通过信息系统提供相关

管理信息给企业的管理者和决策者。二者一方面存在明确的分工，但同时也具有千丝万缕的联系，彼此相互渗透、相互补充、密切联系。

1. 起源相同。管理会计与财务会计都是在传统会计中孕育、发展和分离出来的，作为会计管理的重要组成部分，标志着会计学的发展和完善。

2. 目标相同。管理会计和财务会计共同服务于企业管理的目的，最终目标都是为了使企业能够获得最大利润，提高经济效益。财务会计有反映和控制的职能，其基本方法，如凭证的审核，复式记账法，账表、账账、账实的核对等，同时也是一种内部控制的方法。对外财务报告在取信于外部利害关系集团的同时，也使得企业的各种经济契约关系得以维持，企业的持续经营才成为可能。而管理会计则是直接为企业的经营管理服务。

3. 基本信息同源。在企业内部只有一个基本的会计信息系统，即财务会计系统，管理会计所使用的信息尽管广泛多样，但基本信息来源于财务会计，有的是财务会计资料的直接使用，有的则是财务会计资料的加工、改制和延伸，同时又根据管理的需要创立自己独特的理论与方法，以提供面向未来的信息资料。

4. 服务对象交叉。虽然管理会计与财务会计有内外之分，但服务对象并不严格、惟一，在许多情况下，管理会计的信息可为外部利益集团所利用（如盈利预测），财务会计可为企业内部决策提供有用信息。

5. 某些概念相同。管理会计使用的某些概念，如成本、收益、利润等与财务会计完全相同，有些概念则是根据财务会计的概念引申出来的，如边际成本、边际收益、机会成本等。