

大学会计系列教材

管理会计学

主 编 孙建强

中国商业出版社

GUANLILIKUAIJIXUE

大学会计系列教材

管 理 会 计 学

主 编 孙建强

图书在版编目 (CIP) 数据

管理会计学/孙建强主编. —北京: 中国商业出版社,
1999. 10

ISBN 7—5044—2059—X

I. 管… II. 孙… 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 (1999) 第 42237 号

责任编辑: 高建成

中国商业出版社出版发行
(100053 北京广安门内报国寺 1 号)
新华书店总店北京发行所经销
北京东华印刷厂印刷

*

850×1168 毫米 32 开 11 印张 272 千字
1999 年 10 月第 1 版 1999 年 10 月第 1 次印刷
定价: 13.50 元

* * * *

(如有印装质量问题可更换)

大学会计系列教材编审委员会

顾问 阎达五

教材审定委员会

主 任 侯家龙

委 员 (按姓氏笔划为序)

刘子玉 刘孔庆 武心尧 周 旋

教材编写委员会

主 任 徐国君 罗福凯

委 员 (按姓氏笔划为序)

于卫兵	王 荭	王 舰	王成秋
刘秀丽	刘敬东	孙建强	李 雪
陈 峥	陈世文	张世兴	逢咏梅
房巧玲	姜玉洁	姜宏清	倪均援
徐晓慧	梁云凤		

总 序

与我国 1992 年底开始的以中国会计与国际会计惯例接轨为核心的会计改革相配合，我国的许多重点大学都相继编写出版了会计系列教材。这些教材以其全新的内容和结构，取代了新中国成立后使用多年的以前苏联会计模式为主体的会计教材。应该说，这些教材为我国 90 年代会计人才的培养，做出了积极的贡献，至今仍是一般高校会计专业的首选教材。但也应该看到，随着我国会计改革的不断深入以及知识经济时代的到来，会计教育要以社会需求为导向，面向 21 世纪，转变教育思想，更新教育观念，就要制定好新的专业培养方案并配备相应的新的会计教材。为此我们用了半年我的时间，结合教育思想大讨论，探讨本校培养会计人才的目标与培养模式，全面修订了教学计划，摸索培养特色人才的新定位、新思路、新途径、新方法，因而就使得我们简单地选用重点大学会计系列教材的传统做法，显露出较大的不适应，也无法实现本校的特色培养目标。正是在这样的情势下，我们才鼓足勇气，带着尝试、探究的心态，来组织编写这套会计系列教材。

目前，全国高校在新一轮教育改革中，普遍达成的共识是要注重学生创新思维的培养，推行素质教育，体现“拓宽面向，加强基础，更新内容、系统优化、重视实践、淡化专业、提高素质，减少课时”的思想。我们认为这种改革的总思路是正确的，但有些提法是否值得研究探讨？如“拓宽面向”、“淡化专业”，是否会使学生“样样通，样样松”？无法形成自己的专业特长？在知识飞速发展的今天，要求一个人博学多才、多业精通，是否现实？我们认为，让学生将专业基础打牢实是对的，但仍要区分专业，培

们认为,让学生将专业基础打牢实是对的,但仍要区分专业,培养有特长的专门人才。再如“重视实践”、“减少课时”,是否可行?四年的时间毕竟有限,将该学习基本理论与方法的时间,更多地用于实际动手操作技能的培养,是否会冲击理论水平的提高?大学是否应解决职业培训所要解决的问题?如何与“素质教育”的目标相匹配?减少课时要学生更多地自学,学生是否有足够资料、书籍乃至学习的能力?我们认为,就目前我国实际情况来看,重视实践虽然表面上更适应社会需要,但从社会整体和长远看,则是一种急功近利的行为,必将影响学生的发展潜力和后劲,而且在目前的体制下,师资不可能达到这样的要求。减少课时,在学校图书资料缺乏的情况下,很可能使学生无所事事,白白浪费许多大学时光。

根据我校修订后的教学计划,我们确定这套系列教材由核心课和几门相关专业基础课的教材组成。核心课教材包括《会计学概论》、《簿记》、《中级财务会计》、《高级财务会计》、《成本会计》、《管理会计》、《国际会计》、《计算机会计信息系统》、《财务分析》、《审计学原理》、《注册会计师审计实务》、《管理咨询》等十三门组成,同时结合我系师资力量,还将《财政学》、《税学》、《统计学》作为一部分专业基础课教材,扩展列入系列教材之内。

在教学计划修订及编写教材的过程中,我们反复思考这样两个问题:一是到底各高校的会计学专业是否要按同一规格来培养人才?要不要形成各自的特色?教材规定了基本教学内容,是教学的范本,如果按全国统一的要求,或是以全国会计名校的套路为校板,是否会影响到普通学校的学生既未达到名校名徒培养的规格,又没有形成自己的特色?我们认为,还是应坚持特色办学,结合本校生源的质量和社会需要的实际,来确定本校培养的特色目标和培养方案。这也是我们虽然水平有限,但仍坚持一面学习、一面编写这套教材的目的之一。

二是会计学专业学生培养的定位问题。这里也有两个矛盾需要面对：一为国际惯例与现行制度规范的协调。以国际惯例为标准培养学生，学生有了潜力和未来适应性，却又缺乏实际动手操作能力；以现行制度做法为标准培养学生，重视实务操作，则学生又会因制度改革而使所学知识过时，而两者兼顾好是十分不容易的。我们认为，本科教育应以专业素质与基本技能教育为主，因此应以国际惯例和会计最新发展趋势为依据来培养学生，至于实务操作技能，可通过会计模拟试验和毕业实习来提高，但不是大学应解决的重点。二为规范会计理论与方法和现实社会需要的“变通”、违规的矛盾。社会不少企业反映不要“书呆子气太重”的学生，意为这种学生太正统、太死板，不能满足现实中非正当的需求。我们认为，从全社会利益和长远计，还是应教会学生规范的会计理论与方法，不能为迎合某种不健康的现实需要而降低学生培养的层次。我们的目标正是要通过几代学生的努力，来逐渐改变这种现实。

在教材编写中，我们还考虑了以下几点特色：

1. 尝试编写《会计学科概览》作为第一门会计课程的教材。目前我国大学会计学、理财学专业，几乎无一例外地以《会计学原理》（或称会计基础、基础会计、初级会计学等）作为第一门专业课，这是传统的从培养“三基”入手的教育思路，但是从较长时期的教学实践看，教学效果很不理想。因此，借鉴美国许多大学的会计教育经验，在传统会计课程之前，先行开设一门对会计学科做总体介绍的课，旨在使学生建立对会计专业的学习兴趣，掌握专业学习方法，建立起“大会计”的观念，初步形成职业认同和对未来职业的理想和设计，为后续专业课程的学习做好铺垫。

2. 将《会计学原理》或《基础会计学》等改为《簿记》，恢复其本来面目，使“簿记”讲授重点明确。我们认为，簿记只能是会计（学）的一个构成部分，会计学的内容，特别是“原理”更

加广博、深奥。将簿记理解为会计的基础甚至是原理，会误导学生降低其对会计的认识，使学生失去对会计深入理解、宽泛学习的热情。

3. 讲《中级财务会计》、《财务管理》、《计算机会计信息系统》作为重点讲授的内容，课时均在100个以上，因此教材内容要丰富一些。因为这三门课是会计专业的核心课程，它决定学生的基本功力。

4. 《国际会计》教材分成两部分，前一部分讲解国际会计的基本概念、理论、比较会计以及国际性业务的会计处理惯例；后半部分为英文，当做专业外语来教学，同时，让学生熟悉了解国际会计准则。

5. 单独编写并开设《财务分析》，提高学生对会计信息分析、利用的能力，应是下一世纪本科教育的一个重点方向。

6. 编写并开设《注册会计师审计实务》，是让学生在掌握了审计的基本理论与方法的基础上，进一步了解注册会计师审计的实务操作程序，或是作为会计学专业的一个重要方向，或是对将来从事会计工作有很好的助益。

7. 编写并开设《管理咨询》，是让学生了解、掌握有关资产评估、可行性研究、会计与财务制度设计、企业财务主仍断、公司组建与证券发行、税务代理与税务咨询等会计相关业务，提高学生的综合素质。

为了便于教学，本系列教材配有学习指导书。

我们深知，按我们目前的师资力量和水平来编写这套系列教材，有些超越我们的人力、教学经验、学识水平所容许的范围，因而本系列教材一定存有很多缺陷甚至错误，我们衷心希望读者批评指导。

青岛海洋大学会计系列教材编写委员会

1999年3月

编写说明

本书是青岛海洋大学会计系列教材之一，是为适应大学会计学专业及经济管理等相关专业管理会计学课程的教学而编写的，也可以作为广大经济管理干部、企业财会人员自学管理会计的学习参考书。

管理会计是一门新兴的边缘学科。随着我国社会主义市场经济体制的建立与发展和现代企业制度的全面推行，管理会计在加强企业内部经营管理、提高企业经济效益等方面，将发挥着越来越重要的作用。它不仅是现代企业管理的一种手段，也是现代企业管理的一项重要内容。

本书由孙建强主编，刘秀丽、刘敬东副主编。书中第一、五、六、七、十章由孙建强编写，第二、三、四、九、十一、十二章由刘秀丽编写，第八章由刘敬东编写。全书由孙建强拟定编写大纲并对全书进行增补、修改和总纂定稿。

由于我们水平所限，书中疏漏和错误之处在所难免，恳请读者批评指正。

编 者

1999年3月

目 录

第一章 总 论	(1)
第一节 管理会计的一般概念	(1)
第二节 管理会计的产生与发展	(5)
第三节 管理会计与财务会计的区别和联系	(12)
第二章 成本性态分析	(18)
第一节 成本分类	(18)
第二节 成本性态分析方法	(31)
第三章 变动成本法	(40)
第一节 变动成本法概述	(40)
第二节 变动成本法与完全成本法的区别	(43)
第三节 两种成本计算法下分期利润差额的变化规律 ...	(51)
第四章 本量利分析	(54)
第一节 本量利分析概述	(54)
第二节 单品种保本分析	(58)
第三节 盈利条件下的本量利分析	(64)
第四节 多品种条件下的本量利分析	(71)
第五章 预测分析	(79)
第一节 预测分析概述	(79)
第二节 销售预测	(86)
第三节 利润预测	(117)
第四节 成本预测	(134)
第五节 资金预测	(137)
第六章 短期经营决策	(143)

第一节	决策分析概述·····	(143)
第二节	经营决策常用的成本概念和方法·····	(146)
第三节	生产决策·····	(153)
第四节	定价决策·····	(169)
第七章	长期投资决策·····	(183)
第一节	长期投资决策概述·····	(183)
第二节	长期投资决策需考虑的重要因素·····	(184)
第三节	长期投资决策的评价指标·····	(208)
第四节	投资决策分析·····	(216)
第八章	全面预算·····	(232)
第一节	全面预算概述·····	(232)
第二节	全面预算的编制·····	(235)
第三节	弹性预算·····	(248)
第四节	零基预算与滚动预算·····	(252)
第九章	成本控制·····	(256)
第一节	成本控制概述·····	(256)
第二节	标准成本控制系统·····	(258)
第三节	其他成本控制·····	(269)
第十章	存货控制·····	(274)
第一节	存货控制的意义·····	(274)
第二节	经济订货批量·····	(275)
第三节	存货控制的方法·····	(283)
第四节	最优生产批量·····	(289)
第十一章	责任会计·····	(294)
第一节	责任会计概述·····	(294)
第二节	责任中心·····	(296)
第三节	责任预算、业绩考评与责任报告·····	(302)
第四节	内部转移价格·····	(304)

第十二章	作业成本法	(311)
第一节	作业成本法概述.....	(311)
第二节	作业成本核算.....	(314)
第三节	作业成本核算与传统成本核算的比较.....	(318)
附 录		
附表一：	复利终值系数表.....	(322)
附表二：	复利现值系数表.....	(326)
附表三：	年金终值系数表.....	(330)
附表四：	年金现值系数表.....	(333)
主要参考书目		(336)

第一章 总 论

第一节 管理会计的一般概念

一、管理会计的定义

管理会计是以现代管理科学为基础，以强化企业内部经营管理、实现最佳经济效益为目的，以一系列特定技术、方法为手段，对企业生产经营活动进行预测、决策、规划、控制和责任考评的信息处理系统，是现代企业会计的一大分支。它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。它是现代企业会计系统中与传统的财务会计相对应的概念。

管理会计是一门新兴的边缘学科。尽管它从传统会计体系中分离出来，但却以全新的面貌展现在现代企业管理的广阔领域之中，在帮助企业管理者科学地制定决策、合理地利用经济资源、有效地强化内部管理和提高经济效益等方面起着十分重要的作用。从某种意义上讲，管理会计实际上是“会计”和“管理”的高度统一，是与管理有关的一系列会计理论、技巧、方法的有机结合。因此，管理会计有着比传统会计更为广泛、更为深刻的内容，它不仅丰富和发展了传统的会计学，而且还吸收了经济学、管理学、财务学、数学、统计学、运筹学、社会学等，使多学科内容渗透其内，融化其中，成为在现代条件下为企业内部管理提供有效服务的重要工具。

尽管管理会计的理论和实践最先产生于西方社会，但迄今为

止在西方尚未形成一个统一的管理会计定义。有的西方学者认为：“管理会计是一个收集、分类、总结、分析和报告信息的系统，它有助于管理者进行决策和控制”。1958年和1966年美国会计学会(AAA)则两次将管理会计定义为：“管理会计是指在处理企业历史和未来的经济资料时，运用适当的技巧和概念来协助经营管理人员拟定能达到合理经营目的的计划，并作出能达到上述目的的明智的决策”。从70年代起，许多人将管理会计描述为：“现代企业会计信息系统中区别于财务会计的另一个信息子系统”。1981年美国全国会计师协会(NAA)的一个下属委员会在其颁布的公告中指出：“管理会计是为管理当局用于企业的计划、评价和控制，保证适当使用各项资源并承担经营责任，而进行确认、计量、累积、分析、解释和传递财务信息等的过程”，并指出管理会计同样适用于非盈利的机关团体。这种思想在1988年4月国际会计师联合会(IFAC)所发表的《论管理会计概念(征求意见稿)》中得以发展，认为：“管理会计可定义为：在一个组织中，管理部门用于计划、评价和控制的(财务和经营)信息的确认、计量、收集、分析、编报、解释和传输的过程，以确保其资源的合理使用并履行相应的经营责任”。1982年英国成本与管理会计师协会(ICMA)给管理会计下了一个范围更为广泛的定义，认为除外部审计以外的所有会计分支(包括簿记系统、资金筹措、编制财务计划与预算、实施财务控制、财务会计和成本会计等)均属于管理会计的范畴。

80年代初，西方管理会计学的理论被介绍到中国。我国会计学者对管理会计定义的解释也有许多种，其主要观点如下：①管理会计是一门新兴的综合性边缘学科；②管理会计是服务于企业内部管理的信息系统；③管理会计是西方企业会计的一个分支；④管理会计是为管理部门提供信息服务的工具。

二、管理会计的职能

现代管理会计不同于财务会计，它可以综合地履行更加广泛

的职能，它既分析过去，同时又控制现在，规划未来。管理会计的基本职能可概括为以下五个方面：

（一）预测经营前景

预测是指运用科学的方法，根据历史资料和现实情况，预计和推测事物未来发展趋势的过程。管理会计发挥预测经营前景的职能，就是按照企业未来的总目标和经营方针，充分考虑经济规律的作用和经济条件的约束，选择合理的模型，有目的地预计和推测未来企业生产经营各个方面的变动趋势和水平，为科学、合理地进行经营决策奠定基础。

（二）参与经营决策

决策是在充分考虑各种可能的条件下，按照客观规律的要求，通过一定程序对未来实践的方向、目标、原则和方法作出决定的过程。经营决策既是现代企业经营管理的核心问题，也是管理会计的重要内容。正确的经营决策的制定，不仅需要及时掌握各种管理信息，而且需要科学地加工和运用管理信息。管理会计在向企业管理者提供各种管理信息的同时，还可卓有成效地帮助管理者进行决策和规划，能动地参与企业管理。各项规划、决策，尤其是属于全局性、战略性的规划、决策，虽然是由企业管理者作出的，但各项规划的具体内容和决策的具体方案，却通常由企业内部各职能部门首先提出，并通过管理会计的分析和评价，帮助企业管理者制定正确的经营决策。

（三）规划经营目标

管理会计的规划职能是通过编制各种计划和预算实现的。它要求在最终决策方案的基础上，将事先确定的有关经济目标分解落实到各有关预算中去，从而合理有效地组织协调产、供、销及人、财、物之间的关系，并为控制和责任考评创造条件。

（四）控制经营过程

控制经营过程是管理会计的重要职能之一。这一职能的发挥

要求将对生产经营过程的事前控制和事中控制有机地结合起来,即事前确定科学可行的各种标准,在执行过程中进行系统的记录和计量,并根据执行过程中的实际与计划发生的偏差进行原因分析,以便及时采取措施进行调整,改进工作,确保生产经营活动的正常进行。

(五) 考评经营业绩

现代管理更注重调动人的积极性,贯彻落实责任制是企业管
理的一项重要任务。管理会计履行考核评价经营业绩的职能,是
通过建立责任会计制度来实现的,即在各
部门各单位及每个人均明确各自责任的前提下,逐级考核责任指标的执
行情况,找出成绩和不足,据此奖优罚劣,以最大限度地调动各部门和全体职工
的积极性,努力提高经济效益。

三、管理会计的基本内容

作为为企业内部管理服务的管理会计,其内容是十分丰富的。
随着生产的发展和科学技术的不断进步,管理会计的内容和方法
也不断得到发展和充实。一般来说,管理会计的基本内容,主要
包括预测决策会计、规划控制会计和责任会计,这三者既相对独
立,又相辅相成。

预测决策会计是指管理会计系统中侧重于发挥预测经营前景
和实施经营决策职能的最具有能动作用的会计子系统。它处于现
代管理会计的核心地位,又是现代管理会计形成的关键标志之一。

规划控制会计是指在决策目标和经营方针已经明确的前提
下,为执行既定的决策方案而进行有关规划和控制,以确保预期
奋斗目标顺利实现的会计子系统。

责任会计是指在组织企业经营时,根据分权管理的思想划分
各个内部管理层次的相应职责、权限及所承担义务的范围和内容,
通过考核评价各有关方面履行责任的情况,反映其真实业绩,从
而调动企业全体职工积极性的会计子系统。

管理会计中还有成本性态分析、变动成本法和本量利分析等重要内容，它们是预测决策会计、规划控制会计和责任会计的基础和先导。其基本理论和基本方法贯穿在预测、决策、规划、控制、评价的整个过程之中，渗透在企业管理的各个领域中。

第二节 管理会计的产生与发展

一、管理会计产生与发展的历史过程

管理会计作为一门相对独立而又比较完整的理论、方法体系，它是随着科学技术的进步和社会经济的发展而逐步形成和发展起来的，其具体进程大致可分为两个基本阶段：

（一）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，以计算反映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了一定的积极作用。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经营粗放、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。因此，如何用先进的科学管理代替落后的传统管理，使工厂、车间的管理工作得到较大的改善，以适应资本主义经济迅速发展的需要就成为当时亟待解决的重大课题。正是在这种情况下，集中体现科学管理理论和方法的“泰罗制”应运而生了。弗雷德维克·温斯勒·泰罗 (Frederick Winslow Taylor) 于 1911 年发表了《科学管理原理》一书，从此开创了企业管理的新纪元。泰罗的主要功绩是在总结传统管理经验、教训的基础上，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