

• 管理会计学 •

• 管理会计学 •

# 管理会计学

● 蓝汉民 主编

• 管理会计学 •



湖南人民出版社

管理会计学

管理会计学 •



# 管理会计学

---

蓝汉民 主编

湖南人民出版社

## 图书在版编目(CIP)数据

管理会计学/蓝汉民主编. - 3版. - 长沙:湖南人民出版社, 2000.8

ISBN 7-5438-0609-6

I. 管... II. 蓝... III. 管理会计 IV. F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2000)第 36658 号

责任编辑:车戈平

装帧设计:尹文君

## 管理会计学

蓝汉民 主编

\*

湖南人民出版社出版、发行

(长沙市银盆南路 78 号 邮编:410006)

湖南省新华书店经销 益阳人民印刷有限公司印刷

2000 年 7 月第 3 版第 5 次印刷

开本:850×1168 1/32 印张:14

字数:370,000 印数:1-6,000

ISBN7-5438-0609-6

F·87 定价:17.00 元

# 前 言

## (修订版)

本书原由蓝汉民等编著,于1993年9月出版。全书系统地介绍了管理会计的理论、方法和实用技术,联系我国社会主义经济特点,内容由浅入深,并且每章配有练习题和答案,便于复习思考。因此,深受广大读者欢迎,已印刷多次,发行量达3万多册。

随着我国经济形势发展,管理会计在我国企业中的应用日益广泛,实际工作者对管理会计提出了新的要求,通过多年教学实践,感到原书中还有些不够成熟之处。因此,我们对全书作了较全面的修订。

这次修订,原书总的框架不变,对于不够成熟或不便于教学的部分,分别作了不同程度的重写、修改和补充,其中二、四、九章由蓝青改写,三、六、七章由王若先改写,其余各章均由蓝汉民改写,并负责全书总撰。我们力求通过这次修订,使全书能反映国内的最新进展和成就,便于教学,也便于自学。但由于水平有限,难免仍然存在着缺点和问题,敬请批评、指正。

# 目 录

<b>第一章 总论</b> .....	( 1 )
第一节 现代管理会计的形成与发展.....	( 1 )
第二节 管理会计的特点.....	( 3 )
第三节 管理会计与财务会计的区别与联系.....	(10)
第四节 管理会计的职能.....	(12)
<b>第二章 成本性态分析</b> .....	(14)
第一节 成本分类.....	(14)
第二节 成本性态分析.....	(23)
<b>第三章 变动成本法</b> .....	(29)
第一节 变动成本法的基本理论.....	(29)
第二节 变动成本法与全部成本法的比较.....	(33)
第三节 两种成本计算法的优点及局限性.....	(41)
第四节 两种成本计算法的结合应用.....	(49)
<b>第四章 成本——数量——利润分析</b> .....	(54)
第一节 本·量·利分析的意义及基本假设.....	(54)
第二节 盈亏临界点及其有关指标的计算.....	(56)
第三节 多种产品盈亏临界点的计算.....	(62)
第四节 成本·数量·利润分析.....	(70)
第五节 经营杠杆系数.....	(80)
<b>第五章 预测</b> .....	(83)
第一节 预测概述.....	(83)
第二节 销售预测.....	(88)
第三节 成本预测.....	(107)

第四节	资金预测	(117)
<b>第六章</b>	<b>经营决策</b>	(121)
第一节	决策分析概述	(121)
第二节	短期经营决策必须考虑的重要因素	(126)
第三节	经营决策常用的专门方法	(133)
第四节	生产品种与生产组织的决策	(138)
第五节	产品最优组合的决策	(148)
第六节	不确定性情况的决策	(158)
第七节	订价决策	(161)
<b>第七章</b>	<b>长期投资决策</b>	(171)
第一节	长期投资决策需要考虑的重要因素	(171)
第二节	长期投资项目的主要经济评价指标	(186)
第三节	投资方案的决策分析	(199)
第四节	投资决策的敏感性分析	(209)
第五节	固定资产更新的决策	(212)
<b>第八章</b>	<b>全面预算</b>	(228)
第一节	全面预算的基本体系	(228)
第二节	全面预算的编制方法	(231)
第三节	弹性预算	(246)
第四节	零基预算	(255)
第五节	概率预算	(259)
第六节	滚动预算	(264)
<b>第九章</b>	<b>标准成本控制</b>	(267)
第一节	标准成本制概述	(267)
第二节	标准成本的制订	(270)
第三节	成本差异分析	(273)
第四节	标准成本制度中的会计处理	(283)
第五节	标准成本制与定额成本法的比较	(288)
<b>第十章</b>	<b>存货控制</b>	(291)

第一节	经济订购批量·····	(292)
第二节	经济生产批量的确定·····	(305)
第三节	存货控制的其他方法·····	(307)
<b>第十一章</b>	<b>责任会计·····</b>	<b>(314)</b>
第一节	责任会计是企业内部严密的控制体系·····	(314)
第二节	责任会计原则·····	(322)
第三节	责任中心·····	(326)
第四节	责任预算·····	(332)
第五节	责任报告·····	(337)
第六节	责任中心的业绩考评·····	(344)
第七节	内部转移价格与劳务成本的分配·····	(349)
第八节	内部结算方式·····	(365)
第九节	内部经济仲裁·····	(367)

## 管理会计学练习题

### 思考题、练习题

第二章	思考题、练习题·····	(369)
第三章	思考题、练习题·····	(370)
第四章	思考题、练习题·····	(371)
第五章	思考题、练习题·····	(373)
第六章	思考题、练习题·····	(376)
第七章	思考题、练习题·····	(380)
第八章	思考题、练习题·····	(383)
第九章	思考题、练习题·····	(386)
第十章	思考题、练习题·····	(387)
第十一章	思考题、练习题·····	(388)

## 参考答案

第二章	.....	(391)
第三章	.....	(393)
第四章	.....	(396)
第五章	.....	(400)
第六章	.....	(404)
第七章	.....	(410)
第八章	.....	(416)
第九章	.....	(422)
第十章	.....	(423)
第十一章	.....	(425)
附表	.....	(428)



# 第一章 总论

会计从广义来讲是一种经济信息系统,是指一个企业的经济数据转化为有助于制订该企业的财务决策所需要的经济信息的一种科学。它通过一定的程序和方法,将企业的大量经济数据转化为有用的经济信息——会计信息,以供管理当局作为制订决策的依据。随着社会生产力的发展,生产关系的变化,会计信息系统从单一的财务会计信息系统分离为财务会计和管理会计两大信息系统。现代管理会计一方面为企业组织的决策和控制服务,另一方面对决策给企业组织带来的效益和效果进行评价,从而使得会计的内容、职能、方法和技术更加丰富。

## 第一节 现代管理会计的形成与发展

管理会计从传统的、单一的会计系统中分离出来,成为与财务会计并列的独立领域,先后经历了执行性管理会计阶段与决策性管理会计阶段。

### 一、执行性管理会计阶段(20 世纪初至 50 年代)

当生产经营规模扩大,企业间的竞争加剧时,业主们在追求产量增加的同时追求低的成本。然而传统的以个人经验智慧和判断能力为基础的管理只能使业主的这种欲望得以有限的满足,进入 20 世纪后,泰罗的科学管理理论因其“实行最完善的计算和监督制度”而迅速地在世界范围内传播推广。众所周知,泰罗的科学管理学说的核心在于强调提高工作效率,通过对一项工作的时间研究和动作研究来制定在一定客观条件下既可以实现又有效率的标准。标准制定

后,要求严格按标准执行,不允许一切不合理的差异。与泰罗制相配合,产生了“标准成本会计”。标准成本会计通过标准成本的制订,成本的指导、监督和成本差异的计算与分析而使成本得到有效的控制,各有关方面的工作成果得到综合评价。从会计本身的角度而言,标准成本、预算控制和差异分析等专门方法引入会计领域,实现了严密的事先计算,严格的事中控制和科学的事后分析,使会计信息对企业内部管理具有了更广泛的意义。这种区别于历史成本会计,以标准成本为基础的会计就是最初的管理会计。

我们可以把标准成本会计的产生看做是会计发展史上的一个重要里程碑。然而,它仅仅只是管理会计的雏形,它存在着很大的局限性。当管理者的要求变得复杂时,这种最初的管理会计也就暴露出根本性的缺陷:局限于生产经营管理的部分环节,以“执行”为核心内容。因而,还只是一种局部性、执行性的管理会计。

## 二、决策性管理会计(本世纪 50 年代以后)

进入本世纪 50 年代,资本主义企业生产经营的组织方式日趋复杂,劳动分工在日趋精细的同时,各种劳动之间的联系日趋紧密。泰罗制因过分强调严格的机械的管理,过分依赖于行政权威,而无法充分调动企业职工的主观能动性以及他们无限的创造力,甚至使职工产生一种消极的(也可能是积极的)对抗。这也就是说,泰罗制并不能解决新的管理环境下“人”的问题。在这种形势下,一些经济学家将心理学、社会学的研究成果运用于企业管理领域而形成了一种新的管理理论——行为科学。行为科学通过研究人的行为规律并将之运用于管理实践,有助于企业改进内部外部的人际关系,有助于正确地引导、激励人们在其工作岗位上充分发挥其主观能动性和创造力。这种管理理论通常和目标、业绩的评价相联系,因此它对会计信息提出了新的要求,随之产生了责任会计。

随着跨国公司的大量涌现,科学技术广泛应用于生产领域,企业所面临的竞争日趋激烈。对于企业而言,决定其生死存亡的关键在于对市场的占有,而对市场的占有取决于对市场的灵敏反应与高度

适应。这样,管理者必须面向未来,通过对未来进行科学的预测而为企业选定未来最优的生产经营目标与手段。于是,以决策为核心内容的现代管理科学应运而生。现代管理科学主要是运用运筹学的原理来帮助管理人员按照最优化的要求,对企业的生产经营活动进行预测、决策、计划和控制。这种管理理论一方面要求会计信息系统提供决策相关信息,另一方面也将其技术、方法和理论渗透到会计信息系统中,使会计信息系统增加了新的内容——决策会计。

决策会计弥补了执行性管理会计的缺陷。当决策会计产生时,管理会计也就从传统财务会计中彻底分离出来。从而使现代会计信息系统存在财务会计和管理会计两个重要领域。这两个领域有其各自的工作目标、工作原则、工作方法和内容,在企业管理中,各自承担着不同的职责,履行不同的职能。财务会计主要是通过定期编制的财务报表,侧重为企业外部同企业有经济利益关系的各种社会集团服务。而管理会计采用灵活多样的方法和手段为企业管理部门正确地进行决策和经营提供有用的资料,侧重为企业内部经营管理服务。

## 第二节 管理会计的特点

### 一、管理会计的目标

#### (一)企业的目标

一项有效的活动,第一个基本要求就是要有目标。目标是一个企业行为的导向。企业依一定目标而组成,围绕这一定目标进行经营活动。

#### 1. 企业目标的“群簇”特征。

企业是一个经济组织,同时又是社会的组成单元。一方面,作为一个经济实体,企业必然追求其生存与发展。这样,盈利成为其一切活动的目标。实现这一目标成为其生产经营活动的直接动机。另一方面,作为社会的一个组成单元,企业受社会整体目标控制而必然有其社会责任目标,如纳税目标、环境保护目标、劳动就业和保护目标、

安全目标等。盈利目标、纳税目标、环境保护目标、劳动就业与保护目标等等同时存在,即使它们并非总是同时发挥作用。因此企业的目标并非唯一,而是由多个目标构成的目标群。

## 2. 企业目标的“层级”特征。

目标能否实现取决于目标的各制约条件,如盈利目标受收入、成本费用等因素制约。能否实现盈利目标,取决于能否增加收入、降低成本、减少费用。而制约条件的满足又取决于制约条件的制约因素。如成本降低取决于材料耗用量的降低,人工工时的减少等。这样,制约条件成为其制约条件的目标。以此类推,目标表现出层级特征。上级目标是次级目标的目标,次级目标是上级目标的满足条件。

## 3. 企业目标的“动态变化”特征。

企业目标并不是静止不变的。企业要生存,要发展,就必须满足目标的各种约束性条件,满足企业各利益相关者(包括国家、投资者等)的要求。当目标约束性条件、利益相关者的要求发生变化时,企业目标也就必然发生适应性变化,从而产生新的目标。这种适应性目标的产生,常常表现为若干直接或潜在利益相关者的利益折衷。因此,不同的经营环境下,企业的目标并不一致,不同环境、不同条件下的目标差异必将导致企业行为方式的差异。

## (二)会计目标

生产的分工、协作的发展,产生了对生产组织加以管理的需要。如果没有对直接从事生产经营活动的劳动者进行指挥、监督、协调等管理活动,社会生产力不会形成,更不会发展。管理生产经营活动的目标使得管理机构产生。对于企业的管理阶层而言,企业目标是他们管理活动的导向、依据。这也就是说,一方面,他们刻意使企业各方面的活动能实现企业的目标,另一方面,他们以实际活动的结果与目标值之间的差异作为调节活动的依据。

问题在于,管理者的决策、计划、控制与协调是建立在对大量的信息进行综合分析、判断的基础上的。当管理目标分解得愈来愈精细,管理所需的信息表现出越来越强的专业性时,一方面,原集中由

个别或几个管理者承担的工作分由许许多多的管理人员共同承担, 若干的管理职能部门随之产生。另一方面, 最高管理阶层决策、协调、控制所需的信息也分由若干的信息系统提供。

会计作为一种规范性的叙述、衡量和解释经济活动的信息系统, 它是因管理的目标要求而产生的, 它是管理目标的制约条件。目标的“层级”特征决定着会计目标从属于管理目标。从这一意义上说, 会计目标与管理目标应是一致的。然而, 目标的“群簇”特征使我们可以将大量的目标按一定的标级分类。就企业组织整体而言, 我们可以将企业的管理目标划分为个体生存与发展的目标和社会责任目标两类。

那么, 会计目标究竟怎样呢?

一般而言, 会计目标包括下述几个方面:

(1) 为政府、股东、债权人、企业管理当局和其他利益相关者(包括潜在的)提供企业有关资源配置状况、使用效果和变动情况的信息。

(2) 为企业管理当局提供制订短期、长期决策和指导、控制生产经营活动所需的信息。

现代会计的这两个基本目标(当然, 这两个基本目标可以进一步分解)中, 前一个目标主要是从社会责任目标这一角度考虑的, 而后一目标则主要是满足个体生存与发展目标的。

但是, 目标的“群簇”特征既包含目标之间的一致, 又包含目标之间的对立。明显地, 企业生存与发展目标与企业社会责任目标并非总是一致的(如盈利目标与环境保护目标有时冲突)。因此, 满足两类目标的会计信息不能完全互为替代。这种情形要求存在着两个并列的会计信息系统, 一个系统为实现第一类目标而运行, 另一系统为实现第二类目标而运行。这两个系统就是我们现在所说的财务会计信息系统和管理会计信息系统。上述两个(类)目标中, 第一个(类)目标就是财务会计的目标, 而第二个(类)目标就是管理会计的目标。

## 二、管理会计的内容

抽象而言,管理会计包括“决策与计划会计”与“执行会计”两大部分。决策与计划会计主要是对决策各备选方案就经济可行性方面进行分析和评价,提供有助于决策者进行最优选择的信息,而计划(预算)则是经营决策所选定的有关方案的数量表现和加工、汇总。执行会计则是以计划(或预算)的形式为目标,提供有关目标执行情况的信息(包括实际绩效、实际绩效与目标之间的差异)帮助管理者实施控制行为。具体而言,管理会计主要包括下述内容。

### (一)成本性态分析

对成本进行性态分析,可以从定性和定量两方面把握成本的各个组成部分与业务量之间的依存关系和变动规律,从而为运用变动成本法,开展本量利分析,进行预测分析、短期决策、编制全面预算、实行标准成本控制和落实责任会计奠定基础。

### (二)变动成本法

成本计算按产品成本与期间成本的划分口径和损益确定程序不同,可分为全部成本法与变动成本法,通过变动成本法与全部成本法计算的比较,从一个侧面阐述管理会计的特点。

### (三)利润、销售、成本的预测

从成本、产量、利润三者之间的相互关系出发,研究如何确定保本点和目标利润,在分析各有关因素变动对利润升降的影响的基础上,研究如何确定目标利润,并阐述销售预测、成本预测方法。

### (四)经营决策

通过销售预测、成本预算,掌握各种计量和非计量资料的基础上,应用一些专门方法,对生产决策、定价决策等问题进行讨论,对有关备选方案的经济效益进行分析、评价。

### (五)投资决策

投资决策主要是从货币时间价值、现金流量分析入手,具体介绍评价企业长期投资决策方案的基本方法及其应用,并对长期投资决策中的风险程度进行估量,以及为测试选择方案结论的可靠性而进

行敏感性分析。

#### (六)预算

预算是经营决策的具体化,是计划的具体形式。经营决策所确定的具体目标要落实到有关预算中。编制预算为全体职工确立今后奋斗目标,协调各职能部门的工作,并且是控制经济活动的依据和评价各部门业绩的标准。企业的各种预算形成一个完整体系。预算的内容将着重介绍全面预算的编制方法及弹性预算等其他编制预算的方法。

#### (七)标准成本控制

标准成本控制阐述如何通过制订标准成本,计算和分析成本差异,以及处理成本差异三个环节,将成本的事前计划、日常控制和业绩评价与考核有机地结合起来,从而加强对企业的成本控制。

#### (八)存货控制

存货控制主要是研究如何有效地控制存货使之既要保证生产,又要节约物资消耗,提高物资和产品的周转率,降低流动资金占用,改善企业财务状况,提高经济效益。这样就必须通过确定经济订货批量、经济生产批量以及采用其他一些存货控制方法来完成。

#### (九)责任会计

责任会计阐述在企业全面预算具体化为各个责任中心的责任预算的基础上,如何结合各责任中心生产经营的具体特点对其责任预算的具体执行情况进行系统的记录、计量,通过对实际完成情况与预计目标的比较,评价和考核企业内部各责任单位的实际成果,从而对企业的生产经营过程充分发挥制约和促进作用。

### 三、管理会计的方法

管理会计的方法是管理会计履行其职能,实现其目标的手段。现代管理科学的发展为管理会计理论的发展起到了奠基和指导的作用,赋予了它现代化的管理方法和技术,因此使它与财务会计在方法上存在较大差异。

#### (一)现代管理会计方法的特点

以归纳演绎的方法观察现代管理会计所运用的方法和技术,不难发现它们具有下述特点:

1. 融合了多学科的理论和方法,是集多学科精粹之大成。

企业(组织)内部管理对信息需求的多样性和复杂性使得管理会计信息处理程序和方法表现出多样性和复杂性。需对企业(组织)资源进行有效的配置,管理会计信息系统在提供相关信息时必然运用系统论、控制论和信息论的理论成就与方法体系;必然运用结构论、协同论和突变论的原理与方法。要实现对企业(组织)资源的有效配置,管理会计必然研究组织行为,因此运用行为科学的理论与方法。事实上,管理会计理论总是适时地吸收现代管理科学的成就,在吸收的同时使自己日臻完善。综观管理会计发展历程,可以很容易地看到多学科精粹在管理会计方法体系中留下的痕迹。比如,建立责任会计制度,我们总是研究组织行为,总是要运用激励手段,因此,责任会计中相应包括有关行为科学的内容。有人说“管理会计是多学科相互掺杂的边缘学科”,此一说法是完全符合实际的。作为直接服务于企业(组织)管理的信息系统,管理会计能感受到环境的变化信息和需求者要求的变化为它所提供的机会,对它所提出的挑战,并能迎接这种挑战,利用这些机会来获得自身在理论上的发展与方法体系上的完善。管理会计就像一个旺盛的生命体而永无休止地进行着它自身的新陈代谢——保留并完善自身所固有的那些方法和技术,抛弃那些陈旧、过时的方法和技术,不断地融合新的方法和技术。

2. 是动态的分析性方法。

财务会计所采用的方法属于描述性的方法,即客观、真实地再现已经发生或完成的经济事项。而管理会计所采用的方法则属于分析性的方法,即从审视、推测、判断的角度来分析已经发生或尚未发生或正在发生的经济事项。借助于这些方法,管理会计信息系统可以从动态上提供有关资源配置效用、效果和效益的信息。动态的分析主要表现在两个方面:

第一、差量分析方法贯穿管理会计方法的始终。



管理会计所采用的分析性方法尽管多种多样,且各自有其适用的范围,但是,差量分析作为一种基本分析方法基本上是贯穿始终的。在提供有关决策所需信息时,它所分析的是决策各备选方案获利性的差别;在提供有关控制所需信息时,它所分析评价的是实际与目标之间的差异。即使我们所谓的成本习性分析,也是研究业务量的变动对成本的影响,我们所谓的本·量·利分析是研究某一(或某几个)因素变动对利润的影响。

第二、通过研究变量之间的相互联系来从动态上掌握某一变量变化的方向和程度。

管理会计方法的一个基本特点就是,它首先分析变量之间相互关系及变化规律。在分析的基础上,建立变量之间相互关系的模型,借助于所建立的相互关系模型来进行相关的预测分析和决策分析。例如,为了较深入地研究成本,管理会计首先研究业务量变动对成本的影响,进而确定能使成本达到最低的业务量水平。再如,通过对成本、业务量、利润之间的关系的研究,可了解到业务量的变化对成本、收入的影响。进而确定能使企业利润达到最大的产销量;通过对成本、业务量、利润之间关系的研究,推测未来一定时期内各有关因素变动对利润的影响,进而就计划期间如何完成目标利润提出建议。

### 3. 日趋精密化。

现代管理会计所采用的数量分析方法日趋精密化是它进入一个新的发展阶段的重要标志。表明了它已从传统的会计模式——客观而真实地描述中——摆脱出来。

社会分工的日趋复杂,协作需要的日趋强烈使得管理者所面临的问题错综复杂而且多变。不依靠相关而可靠的信息,不对大量的信息进行严密的、科学的分析,将无法对企业(组织)的经济活动进行有效的控制,无法实现企业(组织)的目标。随着管理科学的发展,管理会计方法体系中吸收了大量的运筹学方法。通过数学方法的灵活运用,管理会计方法正朝着精密化的方向发展。在管理会计中,我们可以看到大量的数学模型、种种数学方法的运用。例如:运用回归分