

GUANLI KUAIJIXUE

李殿富 汤谷良
潘爱香 李苹莉

GUANLI KUAIJIXUE

管理 会计学

GUANLI KUAIJIXUE

中央广播电视大学出版社

管 理 会 计 学

李殿富 汤谷良
潘爱香 李革莉

中央广播电视大学出版社

(京)新登字 163 号

图书在版编目(CIP)数据

管理会计学/李殿富等编. - 北京:中央广播电视
大学出版社,1997.12

ISBN 7-304-01519-5

I. 管… II. 李… III. 管理会计-电视大学-教材
IV. F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(97)第 29397 号

管理会计学

李殿富 汤谷良

潘爱香 李萃莉

中央广播电视大学出版社出版

社址:北京市复兴门内大街 160 号 邮编:100031

北京印刷二厂印刷 新华书店北京发行所发行

开本 850×1168 1/32 印张 14.5 千字 349

1997 年 11 月第 1 版 1998 年 12 月第 3 次印刷

印数 72001~112000

定价:18.80 元

ISBN 7-304-01519-5/F·341

前 言

管理会计是一门新兴的综合性边缘学科,也是一个服务于企业内部经营管理信息系统。在现实生活中管理会计工作可以渗透企业的各个方面,处于企业价值管理的核心地位。

我们根据中央广播电视大学审定的《管理会计学》教学大纲,针对电大的教学特点,编写了这本《管理会计学》教科书。本教材坚持理论超前性与现实适用性的相互渗透,管理会计国际化与国家化的统一的写作思想,注重管理会计基本理念、基本原理的阐述和分析。重基础、谋务实,求创新是本书的初衷。

本书是广播电视大学财经类学生,视听生的指定教材,也可以作为高等财经院校本科生的学习教科书。

全书第一、九章由李殿富教授执笔,第二、三、四、六章由李苹莉副教授执笔,第五、十一章由汤谷良教授执笔,第七、八、十章由潘爱香副教授执笔。

书中不妥之处,请指点。

作 者

1997年7月

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 管理会计的产生与发展	(1)
第二节 管理会计原则	(15)
第三节 管理会计的组织领导及任务	(20)
本章提要	(24)
复习思考题	(26)
第二章 成本与收益	(27)
第一节 成本及其分类	(27)
第二节 成本习性分析	(42)
第三节 决策成本	(56)
第四节 收益及其分类	(63)
本章提要	(72)
复习思考题	(73)
习 题	(73)
第三章 变动成本法	(76)
第一节 变动成本法概述	(76)
第二节 变动成本法与全部成本法的区别	(80)
第三节 变动成本法的评价与应用	(92)
本章提要	(104)
复习思考题	(105)
习 题	(105)

第四章 本量利分析	(108)
第一节 本量利分析概述.....	(108)
第二节 保本保利分析.....	(111)
第三节 营业杠杆系数.....	(132)
本章提要.....	(139)
复习思考题.....	(140)
习 题.....	(140)
第五章 预测分析	(143)
第一节 预测分析概述.....	(143)
第二节 预测分析的方法.....	(148)
第三节 利润预测.....	(151)
第四节 销售预测.....	(160)
第五节 成本预测.....	(171)
第六节 预测的误差分析.....	(178)
本章提要.....	(182)
复习思考题.....	(182)
习 题.....	(183)
第六章 短期经营决策分析	(185)
第一节 决策分析概述.....	(185)
第二节 短期经营决策分析方法.....	(188)
第三节 产品定价决策分析.....	(199)
第四节 生产决策分析.....	(213)
第五节 存货决策分析.....	(233)
第六节 不确定型决策分析.....	(241)
本章提要.....	(243)
复习思考题.....	(244)
习 题.....	(244)

第七章 长期投资决策要素	(246)
第一节 货币时间价值.....	(246)
第二节 现金流量.....	(261)
第三节 投资风险及风险报酬.....	(270)
第四节 资金成本.....	(276)
本章提要.....	(280)
复习思考题.....	(281)
习 题.....	(281)
第八章 长期投资决策分析	(284)
第一节 决策分析方法.....	(284)
第二节 几种长期投资决策分析.....	(302)
第三节 长期投资决策的敏感性分析和 不确定型投资决策分析.....	(317)
本章提要.....	(328)
复习思考题.....	(330)
习 题.....	(330)
第九章 预算体系与方法	(334)
第一节 预算的基本体系.....	(334)
第二节 全面预算的编制方法.....	(339)
第三节 弹性预算, 零基预算和滚动预算	(354)
本章提要.....	(365)
复习思考题.....	(366)
习 题.....	(368)
第十章 成本控制——标准成本制度	(371)
第一节 标准成本制度概述.....	(371)
第二节 标准成本的制定.....	(373)
第三节 成本差异分析.....	(379)

第四节 成本差异的账务处理·····	(392)
本章提要·····	(397)
复习思考题·····	(398)
习 题·····	(399)
第十一章 责任会计·····	(402)
第一节 责任会计概述·····	(402)
第二节 责任中心·····	(410)
第三节 内部转移价格与责任换算·····	(418)
第四节 责任报告与考核·····	(425)
本章提要·····	(437)
复习思考题·····	(438)
习 题·····	(438)
附录一:1 元的经值表 ·····	(439)
附录二:1 元的现值表 ·····	(443)
附录三:1 元的年金终值表 ·····	(445)
附录四:1 元的年金现值表 ·····	(449)
附录五:资本回收系数表 ·····	(452)
附录六:正态分布表(X 标准离差的面积) ·····	(455)

第一章 总 论

第一节 管理会计的产生与发展

一、管理会计的产生与发展

(一) 管理会计是现代企业会计的一个分支

会计是适应生产的发展和经济管理的需要而产生和发展起来的。人类社会的存在和发展离不开物质资料的生产，而一切生产活动既创造物质财富又发生劳动耗费，人们总是力求以较少劳动耗费的获得最多的劳动成果。为此，一方面采用先进的生产技术增加生产；另一方面加强科学管理，对生产活动中的劳动耗费和劳动成果进行记录、计算、比较、考核，控制生产经营活动的过程和结果。由此看出，管理是人类进行社会生产的需要，而会计是适应管理经济的需要产生和发展起来的。马克思指出：会计是对生产过程的控制和观念的总结，其含义就是对生产过程的反映和监督。会计反映主要是指反映经济活动情况，为经济管理提供经济信息。在经济活动日趋复杂的情况下，人们单凭记忆已不能掌握经济活动的全面情况，只有通过会计对经济活动进行计量和登记才能提供系统的数据资料，了解经济活动的全过程和结果。会计监督主要是按照预期目的和经济管理要求，利用价值指标，分析、考核和控制经济活动，对经济活动发挥限制、促进、控制和指导作用。经济越发展，会计越重要。会计对经济业务的反映是为经济管理提供经济信息的，这说明会计是为经济管理服务的；

会计对经济业务进行监督是对经济活动进行控制、考核、促进和指导，这说明会计本身就是经济管理的组成部分。为此，美国会计师协会所属的会计准则委员会于 1970 年发布的第四号《说明》，对会计下的定义是：会计是一项服务性活动。它的职能是提供有关经济个体的数量信息，主要是财务性质方面的，这些信息在企业作出经济决策时，肯定是有用的。

人们运用会计管理经济已有几千年的历史。早在原始共产主义社会，许多人在一起进行共同生产劳动的时候，就开始出现了会计。在远古的印度公社中，簿记已是公社官员的一个独立专职，农业已有了记账员，登记收支。在我国西周时代已经出现了“会计”一词，并设置“司会”总管封建王朝的财政收支。马克思在论述会计起源时指出，会计最初是作为“生产职能附带部分”，在“生产时间之外附带地把收支金额、收支日期等等记载下来”。当社会生产力发展到一定水平，出现剩余产品以后，会计才逐渐地从生产职能中分离出来，成为独立的专业性的职能。在奴隶社会和封建社会，商品经济不发达，农业和手工业分散生产，单个商品生产者一般是在生产时间之外记载收入和支出。各级官府对劳动人民征收的贡赋租税和钱粮出纳等财政收支，则是通过会计来记录、计算与考核的。古代会计主要用于官厅，是以官厅会计为中心而发展的。随着商品货币经济的发达，特别是 18 世纪末的欧洲资产阶级产业革命以后，生产日益社会化，生产规模逐渐扩大，资本主义的生产、流通、分配主要以企业为主体进行。企业以盈利为目的，实行独立的经济核算，是具有法人资格的基本经济单位，需要通过会计管理经济。近代会计主要用于企业，是以企业为中心而发展的。

进入 20 世纪以来，会计实务的发展和会计理论的研究都是围绕企业会计进行的。在会计实务方面采用了借贷复式簿记、标

准成本和预算控制会计核算方法；股份有限公司的出现使企业所有权与经营权发生分离，企业要定期向股东、债权人等提供财务报告，以使报表使用者进行会计报表分析和会计检查。在会计理论方面，美国会计界自 20 世纪 30 年代起开始研究会计假设和会计原则；到本世纪 50 年代又引入了系统论、信息论和控制论等现代化管理理论，以及高等数学方法和电子计算机技术，使会计理论和会计实务增添了新内容。50 年代以来，随着科学技术的进步和生产力的大发展，跨国公司的涌现，企业规模的扩大，市场竞争的激烈，通货膨胀日盛，资本利润率下降，企业经营管理遇到了严重困难。企业为了加强成本管理和预算控制，增强竞争能力，迫切需要加强内部经营管理，利用会计信息进行经营预测和经济决策，确定经营目标，最大限度的获取利润。这时专门为企业内部加强管理，提高经济效益服务的管理会计体系便出现了。管理会计是用于企业内部管理，对企业内部提供报告的会计。它是从企业财务会计中分离出来的与传统会计（即财务会计，理财会计）形成的两个分支。管理会计的产生，使会计工作从事后反映和事中控制，发展到了事前的预测，并参与经营决策。拓宽了会计职能，扩大了会计在经济管理中的作用，为现代企业会计科学注入了活力，成为现代企业会计的一个重要分支。

（二）管理会计是适应科学管理的要求产生的

管理会计是把“管理”与“会计”有机地结合起来的一门综合性的边缘学科，是现代会计的组成部分。管理会计的产生与发展受到了现代管理科学的重要影响。管理科学是在管理实践中产生的。管理是人类进行社会生产的需要，是人类社会在共同劳动中优化使用有限的人力、物力和财力资源的需要。任何社会的共同劳动都离不开管理，而且，共同劳动的规模越大，劳动分工和协作越细，管理就越复杂、越重要。

管理实践已有悠久的历史，当人类社会有了共同劳动，就需要管理。而管理形成一门科学，至今仅有一百多年的时间，它是随着生产的兴起而逐步发展起来的。18 世纪的古典经济学揭示了资本主义经营管理的核心，是片面获得利润，当时的资本家一般是凭自己的经验和惯例进行管理工作。1911 年美国泰罗把资本家根据个人进行管理经验进行总结提高，创建了“科学管理”学派。他以车间的观点建立管理制度，从时间、动作的合理与配合上，使工人操作科学化、合理化，以此来提高生产效率和工作效率。本世纪 20 年代，法国冶矿工程师费约创建了“职能管理”学说。他从企业的全局观点建立管理制度，既考虑车间工人的操作过程，也重视研究各职能科室的管理。他认为“管理”是主管人员为完成既定目标，在生产、销售、财会、人事及研究开发等五大“经营职能”内，运用计划、组织、指挥、协调和控制等五大“管理职能”，对资源的运用进行决策的各种活动。40 年代西方一些管理学家把行为学的原理应用到职能管理上，形成“行为科学管理”学派，重视并应用社会学和心理学的原理和方法、调整和改善人与人之间的关系，激励人们在生产经营中的主观能动性，通过行为管理提高工效。50 年代西方一些管理学家把数量经济原理与运筹学方法引入科学管理中，形成“数量管理”学派，他们根据会计、统计提供的信息，应用运筹学和数量统计的原理和方法，把复杂的经济现象建立数学模型，通过计算机求解，进行最优化的预测、决策、组织和控制，大大提高了经营管理水平，60 年代又形成地以系统原理为依据的“系统管理”学派，把企业当成是由各部分组成的复杂系统，管理人员从企业全局和经营管理的各个组成要素的总体出发，实现经济活动规划与控制的最优化。70 年代西方国家又出现了“灵活管理”（或称“权变管理”）学派，认为经济活动变化多端，不肯定因素很多，

仅靠一套固定的数学模式不能适应瞬息万变的市场经济形势，应当集各种管理理论为一体，因时、因地、因事制宜，灵活处理，把工作、组织和人最佳配合，取得最理想的经济效益。上述各种现代管理科学学派的观点和科学管理理论与方法的发展，促进并支持了作为经济管理组成部分的管理会计的产生与发展，为管理会计的理论和实务奠定了基础并充实了基本内容。

管理科学起源于18世纪的工业革命，尤其是纺织和织布机的发明，对纺织业产生很大影响。企业家投入大量资金购买机器设备，并雇佣长期工人从事大量生产。企业组织的扩大，营业活动的日益复杂，企业经营者需要详细的会计资料来计算产品成本和决定产品售价。19世纪英国在产业革命的影响下，产生了适应社会化大生产需要的公司组织，使企业所有权与经营权发生分离。公司组织的管理当局为了加强管理，获得更多的利润，通过会计来反映和监督企业经济活动和分析企业经营状况。因而对会计提出了更高的要求，会计不仅要记账、算账，而且还要定期向股东，债权人等有利益关系的单位和个人提供财务报告，还要能够审核账目，查错防弊，解释经济信息，研究资产估价方法及有关的理论。20世纪初，美国从事产品多元化生产的大企业纷纷成立，随着生产作业的多元化，管理者必须运用各种不同的管理会计方法来有效规划资源，以求得更高的利润。于是，泰罗的科学管理在美国许多企业中得到推广，会计科学为了紧密配合科学管理，在1920年会计方法体系中引进了“标准成本”、“预算控制”、“差异分析”，和绩效评估等方法，使企业会计的管理职能得到了积极发展。当时有人提出过“管理会计”一词，主张把会计服务的重心放在加强内部管理上。1922年奎因坦斯所著的《管理会计》和1924年马金赛所著的《管理会计》相继出版。到了40年代，由于资本主义企业规模日益扩大，国际国内市场竞

争剧烈，经济危机频繁，失业率增加。企业管理当局为了提高产品质量，降低产品成本、扩大企业利润，增强竞争能力，十分重视提高内部工作效率，广泛推选职能管理和行为科学管理，在会计方法体系中又增加了配合职能管理与行为科学管理的“责任会计”和“本—量—利分析”，使管理会计已具备雏形。50年代跨国公司的出现，使企业规模更庞大，竞争更激烈，通货膨胀加剧，筹资困难，迫使企业在管理上重视经济预测和决策。为适应经济管理的要求，会计中增加了预测和决策等内容，吸收现代数学方法，对经济活动加强事前规划与日常控制。于是，专门为企业内部加强管理、提高经济效益服务的“管理会计”体系正式形成。1952年世界会计师联合会年会上正式通过了“管理会计”专用名词。企业会计从此分为两大分支，把传统会计中的记账、算账、报账的事后核算部分称为“财务会计”（又称理财会计），把涉及到企业内产管理的预测、决策、计划、控制、考核等事前、事中和事后的核算部分称为管理会计。

（三）管理会计的发展

管理会计体系形成后，又不断吸收现代管理科学的理论与方法，引进系统论、信息论和控制论等现代化管理理论的科研成果，并采用现代数学方法与电子计算机使管理会计在发挥会计的管理职能、加强企业内部经营管理、提高经济效益上做出了重要贡献。到了70年代，管理会计已在世界普遍推行，成为现代化管理的重要组成部分。管理会计的各种专门方法和技术，已经推广到制造业、服务性行业以及非盈利事业单位等所有类型的组织之中，成为具有强大生命力的一门会计学科。

管理会计的产生和发展，丰富了会计科学的内容，扩充了会计的传统职能，使会计的作用从对生产过程的反映，提供会计信息，利用会计信息，预测经济前景，参与经营决策，规划未来，

按预定目标控制与考核日常业务，从而以较少的劳动耗费和资金占用取得最大的经济效益。随着科学技术的进步，信息的发达。国际经济交往的增多，市场竞争的激烈，管理会计在企业管理工作中将发挥越来越大的作用，它将会受到一切经济单位的重视，一定会更加蓬勃地发展。正如 1980 年 4 月 24 日至 26 日在巴黎召开的各国会计人员联合会会议上，与会代表证明的那样，任何企业为了在当前复杂多变的世界上能够生存下去并繁荣起来，应用和推广管理会计是个战略性问题。在可预见的未来，管理会计一定会有强大的生命力。

我们也应该认识到，目前的管理会计方法大部分是 1925 年以前建立的，包括分批成本制、分步成本制、成本习性、间接制造成本分摊、损益平衡分析、标准成本、预算控制、差异分析等等，这些方法目前正被许多企业用来规划和控制其经营活动。随着科学技术的进步，信息和通讯的日益发达，世界变得越来越小，人们的生活质量和生活环境将逐步提高，对企业的社会责任要求也会更具体，企业将随时面临新的环境挑战，这就要求管理会计在今日的企业经营中扮演新的角色。例如，国际市场的激烈竞争，生产技术的革新，顾客对高品质低价格产品的需求等，就是企业经营中的新问题。美国为了降低成本，增加市场竞争能力，将产业的制造部分迁往低工资国家（据美国劳工局资料，1991 年德国工资率每小时 21.53 美元，美国每小时 14.27 美元，日本 12.64 美元、韩国 3.82 美元，墨西哥只有 1.80 美元）；用机器代替人工生产，以电脑辅助设计减少工程变更，用电脑通过数据控制机器、机器人、自动化的结果使苹果电脑公司直接人工成本占产品成本的百分之一以下。为了占领市场，给顾客更多的选择，许多日本和美国公司采取在短时间内改变生产批次，小量生产多元化产品，并专设部门提供丰富的售后服务。一

些发达国家法律要求企业要尽社会责任，产品质量和服务项目要对社会大众负责，企业要环境污染、社会公益尽义务等。这些企业环境因素影响着企业的生产和服务方式，也影响着企业的经营成本及企业管理当局对信息的需求。企业只有在降低成本、提高产品质量和服务质量上吸引顾客，才能增加利润，而不能靠提高售价。管理会计方法要适应新的企业环境，企业管理者必须随时了解企业环境变化的新信息，科学地采用原有方法，及时充实新方法，才能实现预期的经营目标。

二、管理会计的定义及其基本内容

（一）管理会计的定义

管理会计是一门新兴的会计学科，国内外有关专家学者对其定义的表述目前说法不一。美国会计学会管理会计委员会曾于1958年给管理会计下过如下定义：管理会计是运用适当的技术方法和概念，处理企业历史的和未来的经济信息，以有助于经营管理人员制定出合理的、能实现经营目标的计划，以及为达到各项目标所进行的决策。管理会计师协会于1982年提出一个广义的定义，认为除审计之外，会计的其他各个组成部分，包括财务会计和司库，均属于管理会计，我国出版的多种版本的管理会计中，有的认为管理会计就是决策会计；有的认为管理会计是向管理当局提供信息，帮助领导改进经营管理的会计分支；有的认为管理会计是以现代管理科学为基础，以提高经济效益为目的，以一些特定技术方法为手段，对企业生产经营活动进行规划和控制的信息系统等等。

关于管理会计的定义，虽然有不同的表述方法，但从管理会计的根本目标来说却是一致的，就是为提高企业的经济效益和经济决策提供有用的信息。在此基础上，管理会计目标的具体内容一般主要包括向谁提供，为什么提供信息，提供什么信息，以什

么形式提供信息。管理会计的任务主要是向企业内部的各级管理人员提供有效经营和最优决策的信息；其目的是为加强企业内部经营管理，提高经济效益；其手段是运用现代化管理的科学技术和数学方法；其职能是对搜集的企业收入、成本、盈亏、资产、权益、各种定额或标准等会计信息，以及计划、统计、市场、技术、政策等经济信息进行处理分析，供管理当局规划未来，控制现在，考核过去。结合管理会计的任务、目的、手段和职能，可将管理会计的定义归纳如下：管理会计是指为了加强企业内部经营管理，提高经济效益，运用现代化管理的科学与方法，对财务会计提供的资料及有关资料加以处理分析，为企业经营管理人员和领导制定经营目标，控制经济活动，预测经济前景，进行经营决策等提供经济信息的会计体系。

（二）管理会计的基本内容

管理会计是向企业内部报告的会计，为管理者规划和控制企业未来生产经营活动提供信息服务，其内容非常丰富，几乎涉及企业经营管理的各个领域。一般说来，其基本内容大致包括“规划与决策会计”和“控制与业绩评价会计”两大部分。它们与管理的计划、执行和控制三个基本阶段相适应。

1. 规划与决策会计：它是为企业预测前景、参与决策和规划未来服务的。现代企业管理的第一阶段是计划阶段，在这一阶段管理的主要内容是对企业未来的各种行为作出抉择。主要解决企业在未来一定期间里将要做什么，怎么做和由谁做等问题，包括确定目标、制定决策，制定计划等。规划与决策会计主要是对企业的生产经营活动进行预测和决策，为企业的管理者科学地筹划未来而确立理想的经营目标，制定最优的经营决策，拟定周密的计划。规划、决策会计的主要内容是：

（1）预测分析。为了规划企业的经济活动，要利用财务会计