

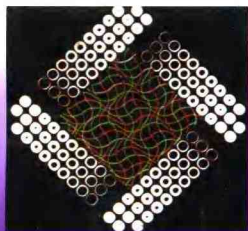
现代会计书系



总主编 汪 涛

管理会计

冯 建 彭韶兵 主编



四川大学出版社

98
F234.3
152

2

现代会计书系

总主编：汪 涛

管理会计

冯 建 彭韶兵 主编

四川大学出版社

1997 年·成都



C 277634

(川) 新登字 014 号

责任编辑: 曾春宁 徐 燕

封面设计: 冯先洁

技术设计: 樊程方

责任印制: 李 平

管 理 会 计

冯 建 彭韶兵 主编

四川大学出版社出版发行 (成都市望江路 29 号)

各地新华书店经销 冶金部西南勘查局测绘制印厂印刷

787×1092 毫米 1/32 16 印张 330 千字

1997 年 7 月第 1 版 1997 年 7 月第 1 次印刷

印数: 0001—5 000 册

ISBN 7-5614-1336-X/F·211

定价: 18.00 元

中国会计的现代化问题

处在改革时期的中国会计学人对中国会计的现代化问题予以特别关注是非常自然的。这不仅因为他们早已理解到中国会计现代化深刻的必然性和历史性，而且还因为他们正切身地感受到中国会计现代化道路的艰巨性与长期性。在中国经济体制改革初期，中国会计就开始酝酿着会计的现代化问题，企业会计准则体系的建立和实施终于迈出了会计现代化道路上最艰难的第一步。然而，中国会计现代化的目标还远未实现，一代中国会计学人肩负的历史使命仍然是相当艰巨的。

中国会计的现代化本质上讲是一个会计的国际化与国家化问题。会计的国际化，要求中国会计应当走向世界，与国际会计惯例接轨，融于统一国际会计体系中去；会计的国家化，要求中国会计应当立足中国的社会经济环境，体现中国特色，继承和发展中华民族会计的优秀成果。因此，会计的国际化与国家化构成了中国会计现代化的两大主题。进言之，中国会计现代化道路的目标就是要创立既符合国际惯例又具有中国特色的会计理论和方法体系。

中国会计的现代化，首先是观念的现代化。多年来，会计发展步履蹒跚，原因不在方法上而在前提上。一个缺少现

代观念的会计无论采用多少现代化的方法都是没有实际意义的，因为现代化观念是思维的起点，起点错了，一切努力都是徒劳的。在这个意义上，中国会计的现代化首先是前提的现代化——观念的革命，它比具体方法的革命更为深刻，也更为根本。

中国会计的现代化要求改变会计研究的参照系统，由过去纵向比较转变为注意横向比较，并将二者结合起来，形成一个完整的座标系。传统会计研究的参照系统着眼于自身，自己与自己的昨天和前天比，只看到自己的成就和发展，看不到同世界先进水平的差距，如果以世界的先进水平作为横向参照系统，我们就可以找到哪里落后，才可能奋起直追。“现代化”不仅是一个历史性的纵向概念，而且也是一个世界性的横向概念。

中国会计的现代化要求会计理论的现代化。现代化的会计理论应该是科学的理论。科学理论的主要功能是预测和解释。美国著名会计学家亨德里克森教授认为：“一种理论的基本检验是它的解释和预测能力。”从理论的预测功能看，会计研究的对象处在普遍的联系之中，研究对象的这种因果关系使其具有时间上的继起性的特点，未来作为一种结果总是由现实引起的，只要把握研究对象的现实，就可以推知未来，从而使理论具有预见性；从理论的解释功能看，科学理论作为一种抽象，它反映了特定对象领域里事物普遍的内在的必然联系。一般地说，来源于实践的理论能够还原于实践，去解释相应领域里的各种现象，并成为这一领域里实践、活动的人们的指南。然而，我国传统会计理论大都是一些具有纯粹理论性的范畴和命题，由于缺乏对经验事实的观察和

— 前 言 —

第二次世界大战后，随着所有权与经营权的分离，管理会计就从传统成本会计中分离出来，并与财务会计共同构成现代会计的两大分支。当代社会经济的发展和市场经济环境对企业管理的要求，现代管理科学理论的完善和方法的丰富，为管理会计的不断发展提供了条件，使现代管理会计成为现代管理科学与会计科学有机结合的一门综合性边缘学科。

本书遵循《现代会计书系》的总要求，在写作过程中参阅了大量国内外有关文献和最新研究成果，全面、系统地介绍了管理会计的基本理论、基本方法及其运用。在借鉴国内外管理会计专著和教材的基础上，本书具有以下特点：

第一，在保持管理会计应用操作性特点的同时，注重对其理论的研究和介绍，以完善管理会计学科体系。

第二，吸收了国内外管理会计学科目前的最新研究成果，以反映管理会计科学的发展方向和趋势。

第三，在博采众长的基础上，着重考虑了教材内容的通俗性，以适应不同层次人员学习和参考。

现将这份成果奉献给大家，希望能得到读者的欢迎。但由于编者学识水平有限，编写时间仓促，难免存在疏漏，甚至错误，诚请读者指正。

编 者

1996年9月于光华园

目 录

中国会计的现代化问题 (代序)

前 言

第一章 总 论

第一节	管理会计的形成与发展	(1)
第二节	管理会计的目标与职能	(7)
第三节	管理会计与财务会计	(15)
第四节	管理会计的对象与内容	(21)

第二章 管理会计基本理论

第一节	理论框架	(26)
第二节	成本习性	(37)
第三节	成本观念	(65)
第四节	边际贡献	(80)

第三章 变动成本法与全部成本法

第一节	基本原理	(88)
第二节	基本区别	(98)
第三节	净利差异	(103)
第四节	对变动成本法的评价	(125)

第四章 成本—数量—利润分析

第一节 量本利分析原理·····	(132)
第二节 单一产品量本利分析·····	(136)
第三节 多种产品量本利分析·····	(147)
第四节 量本利分析其他技术·····	(151)

第五章 短期经营决策

第一节 短期经营决策概述·····	(166)
第二节 短期经营决策常用方法·····	(170)
第三节 产品生产决策·····	(187)
第四节 产品销售决策·····	(215)
第五节 不确定型决策·····	(224)

第六章 长期投资决策

第一节 长期投资决策概述·····	(228)
第二节 投资决策的价值观念·····	(251)
第三节 长期投资决策常用方法·····	(273)
第四节 项目投资决策·····	(292)
第五节 设备更新决策·····	(306)
第六节 证券投资决策·····	(321)

第七章 全面预算

第一节 企业全面预算原理·····	(339)
第二节 企业全面预算体系·····	(347)
第三节 固定预算与弹性预算·····	(371)

第四节	企业预算编制的其他方法	(383)
第八章 标准成本会计		
第一节	标准成本会计制度	(397)
第二节	标准成本的制订	(399)
第三节	成本差异的计算与分析	(408)
第四节	成本差异的帐务处理	(420)
第五节	成本差异专题分析	(431)
第九章 责任会计		
第一节	责任会计制度	(439)
第二节	责任中心及其考核	(445)
第三节	内部转移价格	(466)
第四节	责任会计与财务会计	(477)
附表一	1元复利终值表	(482)
附表二	1元复利现值表	(486)
附表三	1元年金复利终值表	(489)
附表四	1元年金复利现值表	(493)
附表五	正态分布曲线面积表	(496)
主要参考书目		(497)

第一章

总 论

第一节 管理会计的形成与发展

会计学是一门提供会计主体的经济管理信息的管理科学，它通过对经济信息进行搜集、整理、分析和报告，帮助企业内部和外部的信息使用者进行决策。管理会计是会计学的分支，是第二次大战以后迅速发展起来的会计学科与管理学科相结合的边缘性学科。

一、企业会计的两大领域

会计系统是一个信息系统。就会计系统提供信息的性质和用途来看，现代企业会计可分为两大重要领域：财务会计与管理会计。财务会计与管理会计构成现代企业会计的两大支柱，两者从不同的角度反映和控制企业生产经营活动，相互补充、相互配合，共同提供决策者所需要的会计信息。

财务会计是企业会计的传统领域，财务会计通过定期对外公布的财务会计报表，主要为企业外部与企业有经济利益关系的各种社会团体和个人服务。对外公布的财务会计报表

能定期、概括、客观地反映企业的财务状况和经营成果，这些信息正是企业外部的投资者（如股东）、债权人（如银行）和其他人员所关心需要的。企业的投资者通过财务会计报表了解企业的盈利能力，企业的债权人通过财务报表了解企业的偿债能力，有关政府机构和证交所、会计中介机构等间接利益组织也要求企业提供真实可靠的财务报告。所以，企业是社会的组成部分，其财务状况和经营成果是社会各方面共同关心的问题，需要财务会计以会计报表形式来满足外部各方面的需要。

随着经济发展，企业经营规模日趋扩大，经营活动日趋复杂。同时，市场竞争也日趋激烈。由于财务会计所处的公允立场，使得财务会计信息偏重于适应企业外部集团和人员的要求；强调会计信息的客观性。财务会计这种固有的局限要求有一套为企业内部经营管理服务的会计信息系统，这就产生了管理会计。管理会计侧重于为企业内部管理阶层和人员服务，它运用一系列特定的理论概念和专门方法，对包括财务会计数据在内的各种企业管理所需信息进行进一步加工、报告，为企业内部管理阶层和人员提供有助于他们进行正确规划、决策和控制管理的会计信息。

二、管理会计的形成和发展

管理会计成为与财务会计并列的独立领域，经历了一个在传统会计内部孕育、积累、分化和逐步形成的漫长过程。

管理会计的产生是经济发展的客观要求。早期的企业经营一般是独资或合伙的组织形式，企业的经营活动由企业的所有者自己管理。由于当时企业规模小，经营活动简单而重

复，资本投入量不大，管理者依靠传统会计核算所提供的信息已足够满足企业经营管理的需要。随着科学技术的进步，特别是18世纪后期第一次工业革命由于动力问题的解决而引起机器设备的大量使用，经济得到高速发展，企业生产规模日益扩大。进入19世纪，大规模生产需要投入大量资本，股份公司组织形式在经济生活中开始占据支配地位。股份公司以其雄厚的资本和明细的生产分工在资本主义经济中得到迅速发展，并反过来促进了经济的进一步繁荣。股份公司显著的特点是其所有者（即股东）众多，而且大多远离作为经营实体的企业，他们中绝大多数人不可能直接参与企业管理，只能委托他们的共同代理人即总经理来承担，这就出现了企业所有权与经营权的分离。所有者等企业外部人员需要了解企业客观公正的财务状况和经营成果信息，对财务会计产生了客观要求；经营权者等企业内部管理人员需要有效地履行自己的经营职责，并努力使股东财富最大化，对管理会计产生了客观要求。所以，随着经济的发展，企业所有权与经营权的分离是管理会计产生的客观条件。

企业所有权与经营权的分离是管理会计产生的客观条件，而现代管理科学则是管理会计形成和发展的理论基石。管理会计的产生、发展、完善是与科学管理理论的发展密切联系的，伴随着科学管理理论的发展，管理会计的形成和发展经历了两个显著阶段。

（一）执行性管理会计阶段（本世纪初至50年代）

执行性管理会计是以泰罗的科学管理学说为基础形成的

管理会计体系，它是在成本会计系统中分离出来的。18 世纪产业革命后期，由于大量机器设备的使用，带来了会计核算中折旧的合理计算和间接费用的合理分摊问题，使着重处理内部经济事项的成本会计与着重处理外部经济交易的财务会计相分离。不过，此时成本会计的目的是合理准确地计算成本，与收入进行良好地配比，为财务会计对外报告服务。19 世纪末，西方自由竞争向垄断竞争方式发展，企业经营规模日趋扩大、经营活动日趋复杂，为了确定产品售价和控制市场，为了控制公司内部各层次经营活动，许多企业经营管理者逐渐认识到：事前的预计成本比准确计算的 actual 成本更为有用，这就对成本会计提出了更高的要求。

在管理科学方面，本世纪 20 年代美国人泰罗 (Fredeick W. Taylor) 以机器设备为中心创立了科学管理学说。科学管理学说以标准化为核心来提高工作效率，通过他所倡导的时间研究和动作研究，来制定一定客观条件下经营努力可以实现的标准。为配合管理的要求，成本会计核算中出现了“标准成本”及相应的“差异分析”。标准成本作为检查实际成本是否达到预定成本的依据，使成本计算职能得到扩充，推动了成本会计的进步，使传统的历史成本计算转向预定成本的事前计划。在机械化大规模生产的同时，出现了生产过剩、产品积压，这就要求把各部门的经营纳入合理的、计划的经营轨道，根据市场条件来预定销售量，并进一步规划生产、供应、财务等其他职能活动。这样，标准成本计算的形成和完善又促进了预算控制的产生。而在比较实际成本与标准成本的差异过程中，发现了固定成本与变动成本对差异的影响不同，这种按成本习性划分成本的概念，也为弹性预算

打下了基础。由于标准成本和预算控制体系的不断扩大和完善，它们逐渐从成本会计中分离出来，形成管理会计的雏形。

1922年，美国人奎因坦斯（H. W. Quaintance）所著的《管理会计：财务管理入门》著作，首次使用了“管理会计”（Management Accounting）一词，以区别于“财务会计”（Financial Accounting）。1922年，美国出版了麦克金西（G. O. McKinsey）编写的《预算控制》著作，1924年他又以此为基础出版了《管理会计》著作。它是第一本论述管理会计的专著。1928年，美国一些工程技术人员与会计人员共同设计出了弹性预算，以后它们与标准成本互相结合为企业广泛采用。随后，许多关于讨论标准成本、预算控制为主的管理会计专著相继问世，直至本世纪50年代，管理会计得到了会计理论和实务工作者较为一致的承认。

然而，以标准成本系统和预算控制系统为主要内容的管理会计学仍具有较大的局限。它以泰罗的科学学说为理论基石，以企业的经营战略和方向已经确定为前提，着重解决在执行过程中如何提高工作效率和生产的经济性，所解决的是整体中的局部问题，没有考虑企业管理的全局，因而只是一种执行性的管理会计，是管理会计发展的初级阶段。

（二）决策性管理会计阶段（50年代至今）

本世纪50年代，资本主义世界进入了二战后的经济发展时期，这一时间经济的发展有两大特点：一方面科技的突飞猛进并大规模应用于生产，使社会生产力得到迅速提高；

另一方面跨国公司、集团企业大量涌现，生产经营更趋复杂，竞争更加激烈。这些新的经营条件和环境，对企业管理提出了新的要求：一方面迫切要求企业内部管理更合理、科学；另一方面迫切要求企业应具有对外部环境的灵活反应和适应能力。

在这种新形势面前，泰罗的科学管理学说已跟不上要求，其局限表现在：第一，泰罗制科学管理的重点是生产过程中的某个环节，而不是为经营过程全局作出适应外部环境的正确经营决策和合理经营目标。事实上，企业兴衰成败、生存发展，首先取决于经营全局的方针、决策和计划。第二，泰罗制追求人工高效率恶化了劳资关系，反而降低了生产效率，因为人并不是机器的附属物。

在这种新形势要求下，现代管理科学理论得到迅速发展，并逐步取代了泰罗的科学管理学说。为适应激烈的外部市场竞争环境的变化，现代管理科学把企业管理的重点从生产经营过程之中转到生产经营过程之前，提出“管理的重心在于经营，经营的重心在于决策”，这种信条已成为新型企业管理的指导方针。在这个指导方针下，为弥补泰罗科学管理的两大缺陷，现代管理科学在方法上将运筹学和行为科学作为两大支柱，用以合理统筹企业经营局部和全局，并强调员工的主观能动性。运筹学主要运用现代应用数学和数理统计学的原理和方法，建立定量化模型对复杂生产经营活动进行预测、决策、组织和控制。行为科学主要以心理学和社会学为基础，研究人类行为习性、原因和影响因素，旨在改善人际关系，加强管理民主化，调动职工的主动性、积极性、创造性。

现代管理科学的出现，对现代管理会计起到了指导作用。这是因为：以现代管理科学为基础，现代管理会计一方面丰富和发展了早期形成的一些技术方法，如标准成本系统、预算控制系统；另一方面又大量吸收了运行科学和行为科学的成果，发展成线性规划、经济批量、回归分析、责任会计等新型技术方法，从而形成了以规划决策为重点的管理会计体系。

本世纪 70 年代以后，西方发达国家管理会计得到普遍运用，在各国会计学中也建立了相应的管理会计协会和研究机构，许多大中型企业也从财务会计部门中分离出独立的管理会计机构，在组织形式上为管理会计作为独立学科提供了保障。

综上所述，管理会计是经济发展的客观要求，它源于财务会计中成本会计，并以现代管理科学为基石，它是会计学科与管理学科有机结合所形成的一门新型边缘性科学，其重点是为企业内部经营管理服务。

第二节 管理会计的目标与职能

管理会计尽管早已形成一系列与财务会计不同的技术方法，并逐步构建成管理会计方法体系，但人们对管理会计的学科性质却无统一的认识。这种状况主要是由于管理会计形成和发展的时期较短，尚未形成一套比较完善而公认的管理会计理论造成的。