

新会计系列教材

管理会计学

● 主编 张蕾



● 民主与建设出版社

新会计系列教材编委会

(以姓氏笔划排列)

顾 问	王松年	石人瑾	徐政旦	
主 任	黄文珠			
副主任	刘 威	李心合	黄 鹏	
委 员	王则斌	尹景乐	刘 威	李心合
	汤土云	张 薇	唐孝东	黄文珠
	黄 鹏	章 刚	龚菊明	

序 言

1993年7月,全国范围内实施了《企业会计准则》、《企业财务通则》以及新的行业会计制度和财务制度;1994年,新税制,新外汇管理体制和《公司法》出台;当前,现代企业制度的建设又被作为经济改革的中心环节正式摆到了议事日程,即将全面实施。同时,会计的具体应用准则也在陆续制定中。这一系列重大深刻的变革事实,直接冲击着传统的会计模式和会计教材体系。它激励着我们对会计教学的各个方面进行系统地反思。

会计学科体系的改革和会计教材建设是会计教学改革的重要方面,为适应经济发展和会计教育改革的要求,国内已出版了许多种会计新教材,它们各具特色,各有创见,对保证会计教学的连续性和促进会计教学改革,起了十分重要的作用。正是在这一改革之际,苏州大学财经学院会计系,取各家之长,结合该校人力和丰富的教学经验,组织编写了这套新会计系列教材。综观这套系列教材,我感觉有几个显著特点:一是体系上的独创性。教材突破了过去以行业会计为主线的编写方法,遵循先易后难、先通用业务后特殊业务的逻辑,顺序设置会计课程体系,并兼顾介绍行业会计的特殊性,使这套教材的内容更加系统全面;二是内容上的新颖性。教材密切结合了“两则”、“两制”、新税制和新外汇管理体制等改革方案在财务会计方面的要求和做法,吸收了近年来国内外财务会计理论研究的新成果和财务会计实务工作的新经验,同时结合国际

会计惯例和即将制定的具体会计准则加以阐述,反映了现代会计的理论和方法;三是教学上的便利性。从规划看,系列教材妥善解决了通用性财务会计与行业会计制度的矛盾,较好地解决了学科内容交叉重叠的问题,教材配有思考题、业务练习题等,便于教学,现在其中的好几册,尚在分头定稿中,未及通读,作者和编者再三强调质量,也深获我心。为此,我乐于将这套教材推荐给广大的会计教学工作者和广大的财会人员和管理人员阅读。

上海财经大学会计学系教授 王松年

前 言

《管理会计学》一书是苏州大学财经学院会计系组织编写的新会计系列教材中的一本。

管理会计是现代会计学领域中一门新兴的、综合性很强的边缘学科。它是管理学与会计学相互渗透的产物,是现代管理科学方法运用于会计领域所结出的硕果。这门新学科,随着我国经济体制改革的逐渐深入,已日益显出其对改善企业内部管理的重大指导意义。特别是随着我国经济体制从传统的计划经济体制逐步向社会主义市场经济过渡,市场竞争日趋激烈,企业经营风险与日俱增,仅仅依靠财务会计的技术和方法(如反映和监督企业已经发生的财务状况和经营成果等)已不能适应新的环境和时代的要求。因此,学习管理会计,掌握先进的会计技术和方法,用以强化企业内部管理,加强预测和决策,优化人、财、物的结合,以增强企业的竞争能力,就尤显迫切,更富现实意义。

本书分为四篇:第一篇是“管理会计基础”,系统介绍了管理会计的形成发展和特点,并对管理会计中一些基本的成本概念、成本的习性及其变动成本法等进行了介绍;第二篇是“决策会计”,详细介绍了预测和决策的基本分析方法,并对如何开展“本、量、利分析”,怎样进行短期经营决策和长期投资决策展开了全面的讨论;第三篇是“责任会计”,介绍对按决策编制成的全面预算和责任预算及制订的标准成本进行控制、评价和考核的方法;第四篇是“专题研究”,主要对管理会计的某些专门问题如定量决策的优化方法、风险投资决策和投资的灵敏度等专门进行了进一步的探讨。

本书由张薇主编,俞雪华、薛仪祥、陈立均副主编,黄鹏主审。

各章的撰写者是：张薇，第一章；俞雪华，第二章；金萍、俞雪华，第三章；薛仪祥、黄剑伟，第四、五章；胡志坚，第六章；蒋小芳、张薇，第七章；陈立均，第八章；王雪珍，第九章；张秀英，第十章；钱晓红，第十一章；张福弟、张崇明，第十二章。俞雪华、陈立均协助审稿和负责组织工作，全书由张薇总纂、定稿。

本书是在借鉴国外管理会计先进方法的基础上，吸收国内外管理会计的研究成果，并结合我国会计制度和财务制度改革后出现的新情况编写而成的，在内容上体现了一个“新”字；同时着重于实例和具体措施，说明管理会计在我国企业管理中的具体应用，以适应我国企业管理者的需要，故又突出了一个“实”字。

本书可作为高等院校有关专业“管理会计”课程教材，也可作为各类企业财会人员和其他管理人员的业务学习和参考用书。

鉴于我国管理会计的理论和方法体系正处在形成过程中，加以我们水平有限，本书难免会有不少缺点和错误，恳请读者批评、指正。

编 著 者

1994年10月

目 录

第一篇 管理会计基础

第一章 总论	(1)
第一节 管理会计的形成和发展	(1)
第二节 管理会计的职能和特点	(4)
第三节 管理会计的内容和组织	(10)
第二章 成本概念和成本习性	(15)
第一节 成本概念及其分类	(15)
第二节 成本习性	(22)
第三节 混合成本及其分解	(29)
第四节 边际贡献	(46)
第三章 变动成本计算法	(53)
第一节 变动成本计算法的概念及特点	(53)
第二节 变动成本计算法与全部成本计算法的比较	(55)
第三节 对变动成本计算法的评价	(65)

第二篇 决策会计

第四章 预测分析	(75)
第一节 预测分析概述	(75)
第二节 预测分析的基本方法	(78)
第三节 销售预测分析	(85)

第四节 成本预测分析	(93)
第五章 本量利分析	(103)
第一节 本量利分析意义	(103)
第二节 保本点的计算	(105)
第三节 因素变动对保本点和利润的影响	(119)
第六章 短期经营决策	(132)
第一节 短期经营决策概述	(132)
第二节 决策分析基本方法	(134)
第三节 生产决策	(139)
第四节 定价决策	(158)
第五节 存货决策	(166)
第七章 长期投资决策	(179)
第一节 长期投资决策概述	(179)
第二节 与投资决策有关的主要因素	(180)
第三节 投资效果的简单计算方法	(196)
第四节 投资效果的现值计算方法	(200)
第五节 固定资产更新决策分析	(210)

第三篇 责任会计

第八章 全面预算	(219)
第一节 全面预算概述	(219)
第二节 全面预算的编制	(226)
第三节 弹性预算	(241)
第四节 概率预算	(253)
第五节 零基预算	(256)

第九章 标准成本系统	(262)
第一节 标准成本概述.....	(262)
第二节 标准成本的制订.....	(264)
第三节 成本差异分析.....	(268)
第四节 成本差异的帐务处理.....	(278)
第十章 责任会计	(291)
第一节 责任会计概述.....	(291)
第二节 责任中心的划分.....	(294)
第三节 责任中心的考评.....	(296)
第四节 内部转移价格.....	(305)

第四篇 专题研究

第十一章 定量决策优化方法	(315)
第一节 线性规则.....	(315)
第二节 概率分析法.....	(331)
第十二章 投资决策的进一步研究	(337)
第一节 投资的风险价值.....	(337)
第二节 通货膨胀对投资决策的影响.....	(347)
第三节 投资决策的敏感性分析.....	(350)
附表	(357)

第一章 总 论

第一节 管理会计的形成和发展

管理会计是西方工业发达国家在第二次世界大战以后迅速形成的一门新兴的、综合性和实用性都很强的边缘性学科。它是把“会计”与“管理”这两个主题结合起来,以现代管理理论为基础,对所收集到的成本、收入、利润和资产、权益等会计信息和其他市场、统计、技术资料,进行专门的技术加工整理,为企业管理人员科学决策、规划未来和有效控制企业的经济活动以提高企业经济效益提供理论指导的一个会计分支。

一、会计的产生和发展

会计和管理都是人类重要的实践活动,它们差不多与人类历史一样古老。人们为了以尽可能少的劳动占用和劳动耗费取得尽可能多的劳动成果,必须对社会生产活动过程进行计划、组织、指挥、监督和调节,这就是管理;会计则是在一定社会生产发展条件下,由于管理经济的客观需要而产生的,它是以货币为主要量度,按照一定的办法,对生产经营活动或预算执行的过程及其结果,系统地、连续地进行核算,并根据记录、归类、汇总和报告的数据进行分析利用和监督检查。会计随着生产过程的发展和生产技术的进步而不断完善。它从最初简单的登记和计算财物收支,逐渐地发展到利用货币反映和监督生产过程经历了一个漫长的时期。整个会计的历史大体上可以分为古代会计和近代会计两部分,它们以复

式记帐的出现为分界点。近代会计的产生和发展经历了下述三个阶段：

第一阶段从十五世纪末“复式簿记”开始直到英国产业革命完成为止。这个阶段，企业所有者和经营者是统一的，资本家直接担任工厂最高管理者，他们凭自己的经验办事，而工人则凭自己的经验操作。企业的组织形式则主要是独资和合伙经营，规模较小，因而，企业内外的经济活动比较简单，经济关系也不复杂。此时会计的任务就是在于计算盈亏和保护工厂主的财产，它的目的无非是为了加强对企业内部的管理。

第二阶段：从英国产业革命完成直到第二次世界大战。这一阶段，生产力迅猛发展，资本日益集中，企业规模愈来愈大，卖方市场逐渐向买方市场转化，竞争越来越激烈，管理亦益趋复杂化。此时，企业的资金来源已远远超出了独资或合伙的范围，而所有者同营管理者则逐渐的分离，代之以由专门的管理人员来抓管理。与此相应，会计则以公司会计为主要形式，要求企业正确计算经营成果，提供财务报表，且由企业的外部人员来核查帐目，于是，公认的会计准则应运而生，由此奠定了财务会计的基础。

第三阶段：第二次世界大战以后。这个阶段，资本主义经济获得进一步发展，科学技术革命规模空前，生产高度自动化和社会化，技术更新周期大大缩短，世界市场风云变幻，商品供过于求，买方市场形成，竞争更加激烈；企业规模亦空前增大，生产经营过程变得十分复杂。事后的记帐算帐、提供资料已远远不能满足需要。与此相应，管理工作也向科学化，标准化，系统化方向发展。与科学管理相联的“标准成本制度”、“全面预算”、“差异分析”等方法逐渐被运用到企业会计中来，特别是“盈亏平衡点”、“弹性预算”、“变动成本计算法”、“责任会计”分析方法的应用，大大丰富了传统会计的内容和方法，加强了会计在企业管理中的地位和作用。事后计算的会计逐渐向事前计算转化，导致了管理会计从传统的会计中分

离出来,从而使会计理论和会计工作进入到一个崭新的发展阶段。

二、管理会计的诞生和发展

作为现代会计科学中的一门分支学科,管理会计孕育于 19 世纪末,20 世纪初,然其正式诞生,成一门学科则是本世纪 50 年代的事。

第二次世界大战结束,进入到五十年代后,各国都专心致力于经济建设,科学技术突飞猛进,生产力发展再掀高潮;与此同时,另一方面则是资本的更进一步集中,大型、巨型、跨国公司不断涌现,竞争之激烈趋于白热化。在如此激烈的竞争中,要取胜而不被淘汰,就必须进行事先预测:预测市场对产品的需要量及其变化趋势、产品的保本量和保本额,等等;并在预测的基础上进行决策:决定哪种产品应多生产,哪种产品应少生产、产品亏损了是否应停产、是否应接受低于一般正常销售价格的特殊订货,等等;进而编制预算、目标,进行事前控制和日常控制。管理会计正是适应了上述客观需要而从传统会计中分化出来的,因其有别于传统会计,于是后者就被称为财务会计。现在在西方,管理会计和财务会计是企业会计领域中两个并列的相对独立的学术领域。

管理会计自五十年代诞生至今,已经历了两个发展阶段:五十年代至七十年代为传统管理会计阶段;七十年代至今为高级管理会计阶段。在传统阶段,管理会计的发展主要表现为其方法的发展,它尤其突出地表现在决策分析方法在内部管理中得到了极大推广,并取得了极大成功。在高级阶段,鉴于现实经济生活中的“风险性”和不确定性,管理会计加强了对“风险”的研究;与此同时,现代管理科学和系统论、信息论、控制论等方面的研究成果被大量地运用到管理会计领域;此外,管理会计还充分引进了运筹学、行为科学的基本方法和计算机技术。这样,管理会计便得以迅速发展成一门比较成熟的和多种学科相互渗透的边缘性学科,且得到广泛

的推广而风靡世界。

我国介绍和引进管理会计方法是在 1979 年,随着我国经济体制改革的不深入,社会主义市场经济的不断完善,企业享有越来越多的经营决策权,结合企业实际,运用管理会计的方法对改善企业经营管理,充分挖掘内部潜力,更好地规划和控制企业的经济活动,增加产品在市场上的竞争力具有十分重大的现实意义。

第二节 管理会计的职能和特点

一、管理会计的职能

传统会计的主要职能是反映和监督。它是管理的一种工具,但也有一部分因其直接与管理相结合而本身就具有管理的职能。自五十年代企业会计随经济管理发展的客观需要分化成为财务会计和管理会计两个独立的分支以后,财务会计仍具有反映和监督的职能,而管理会计的职能则扩大到如下四个方面:

1、计划

计划又称规划,它是一个规定目标和拟定具体方法以达到目标的过程。企业在进行生产经营活动时,必须在国家的政策、方针指导下,密切联系企业的实际情况,按照社会需要和市场供需规律,确定企业的长期、中期和短期的奋斗目标,以及对实现这些目标的手段和方法进行详细规划。

企业的计划目标一般由销售额、产销量、成本费用及资产、负债和所有者权益等具体指标构成。而管理会计借助于统计和数学方法,围绕这些财务指标在调查研究企业内部生产能力和外部市场环境条件下进行科学的预测,为确定切实可行的目标,选择最优方案提供有效的数据。并制定计划和预算。预算是计划的货币表现形式,企业的全面预算是以销售预算为主导,相互联系地包括

生产预算、成本预算、存货预算、财务和现金收支等各方面的预算组成的一个预算指标体系。实行责任制的企业，除了整个企业的预算之外，还应将预算按各部门，各责任中心分割为责任预算。

同时，将计划指标层层分解，落实到各部门、各班组和个人，作为各个责任单位的奋斗目标和考评的依据。

2、决策

决策是在科学预测的基础上，为了达到一定的目的而采取的某种对策。

企业为了达到其预定的目的，对某些专门问题通过预测、分析比较和判断以决定是否应该采取某种行动，或在两种或两种以上的备选方案中作出恰当的抉择以选择最优方案。

合理的决策必须是经济上合理、技术上先进、社会、政治、道德等各方面因素允许，必须充分考虑到人力、材料、物资、市场、资金、管理能力等各方面的条件能得到全面满足和充分利用，以合理组织经济资源，获得最好的经济效益。

决策按性质和时期分为短期生产经营决策和长期投资决策，凡涉及到一年以内的，对一个会计期间内的盈亏产生影响而进行的一次性专门决策属短期决策；如以改变企业现有生产能力为主要内容，以适应今后企业生产经营上的长远需要而进行投资期超过一年的决策属长期投资决策。

3、控制

控制是指促进、约束、指导和干预经济活动，使企业的计划目标得以实现的管理活动。

计划和预算一旦成立就应付诸实施，这时控制就开始了，预算的确立和执行过程，即是控制过程。企业在生产经营活动中，根据会计计划所确定的各项目标，对预期可能发生的或实际已经发生的各种有关信息进行收集、比较、分析，计算差异，并分析形成差异的原因，从而采取措施，克服不利差异，发展有利差异，达到降低产

品成本,保证计划目标的实现。

控制分事前控制,日常控制和反馈控制。事前控制是根据既定的目标,确定目标标准和组织程序;日常控制是过程中的控制,它根据事先制定的目标,按照一定的原则,采用专门的方法进行严格的计量、监督、指导和调节,并根据已发生的偏差来指导和调节当前的实际活动;反馈控制是通过信息反馈,及时总结经验教训,找出存在问题的症结和原因,进一步修改决策和计划。

4、考核

考核是衡量各部门业务成果的会计技术。企业在生产经营活动中,在事后要根据各责任单位所编制的业绩报告,将实际数与预算数进行对比分析,来评价和考核各责任单位的业绩,并把它们所取得的经济成果与经济效益挂钩,以奖勤罚懒,奖优罚劣。

按照经济责任制的要求,必须划清经济责任、赋予管理权力、联系经济利益。其中“责”是外在的压力。“利”是内在的动力,而“权”则是把“责”和“利”联系起来的必要条件和根本保证。只有划清了经济责任,按谁可控制就应当由谁负责的原则进行控制和考核,才能调动各责任单位职工的积极性,把考核和评价建立在公正、客观、可比的基础上,取得最大的经济效益。

综上所述,计划、决策、控制和考核是管理会计的四大职能,这四个职能是相互联系,相互作用的。

管理会计为经营管理提供可靠的数据,为长、短期决策作出正确的决策,并为执行决策所确定的方案制订相应的控制与考核制度。

二、管理会计的特点

管理会计和财务会计,作为会计的两大分支,既有区别,又有联系。

(一)管理会计与财务会计的区别

管理会计主要是利用会计资料和其他资料,采用会计的、统计的和数学的方法为企业内部管理人员提供有效的经营和决策最优化的信息,并帮助管理人员对未来的经营管理进行预测和决策,编制预算,在执行过程中加以控制和考核,为强化企业内部管理,提高企业的经济效益服务,故它着重于对内的规划与控制,而财务会计主要是事后的对已发生的经济活动通过传统的记帐、算帐,并定期编制报表的专门方法,提供企业在特定的时点上的财务状况和一定期间内经营成果和资金流动情况,故它是对外的、向与企业有经济联系的团体和个人提供资料,如实反映。

它们的具体区别为:

1、服务对象不同

如前所述,财务会计主要是通过记录经济业务,编制财务报表、向与企业有经济联系的团体和个人(包括股东、投资人、银行、税务机关及其他债权人)提供资料,反映情况,故它属于“对外报告会计”;而管理会计主要是开展内部管理决策和业绩考评,为企业内部管理人员提供有效的决策信息,故它是为企业内部管理人员服务的,是属于“对内报告会计”。

2、工作重点不同

财务会计是事后如实的记帐、算帐、单纯提供资料 and 解释信息,重在描述过去,不重科学预测,故属“报帐型会计”;而管理会计则着重于未来,在决策中以尚未发生的事项作为处理的对象,事先进行科学的预测和分析,为选取最优方案提供客观依据,是属“经营型会计”。

3、约束依据不同

财务会计由于是如实的记帐、算帐、向与企业有经济联系的团体和个人“公正”地反映情况,故必须遵守客观性、重要性、一贯性、可比性等公认的会计原则和统一的会计制度;而管理会计只服从管理人员的需要,以及经济规律和数学模式,不受统一的会计制度

的约束。如在计算产品成本时,它采用的是变动成本计算法而非制造成本法。

4、核算主体不同

财务会计以全企业为核算主体,提供集中概括的财务成本信息,反映的是企业生产活动的全过程;而管理会计以企业内部的各个责任中心为核算主体,通过实际与计划或预算的对比,考核各责任中心的工作业绩,它核算的主体可以是企业生产经营活动的全过程,也可以是其中的某个阶段。

5、核算程序不同

财务会计核算程序比较固定,有强制性。记帐的方法,帐户的设置,报表的编制格式等都由财政部统一规定,有固定的格式;而管理会计没有固定的程序和规定的格式,管理人员可按照不同的要求自由选择核算程序和自行设计报表格式。

6、核算方法不同

财务会计核算方法比较固定,它以会计等式“资产=负债+所有者权益”为基本结构,以货币为主要计量单位,采用设置帐户、复式记帐,填制和审核会计凭证、编制会计报表等专门方法记录经济业务,提供财务成本信息;而管理会计方法则比较灵活,它可以借助于运筹学等现代数学方法进行预测、决策、控制和考核。

7、行为影响不同

财务会计最关心的是如何计量和输送财务成本信息,一般不重视管理人员行为的影响;而管理会计则最关心计量结果和业绩报告将如何影响管理人员的日常行为,并想方设法充分调动他们的生产积极性和主观能动性。

8、核算精确程度要求不同

财务会计对数据要求极为严格,它所要求的是“准”,一般要求计算到小数点后两位,由于其是事后记帐、算帐,所以它也能够做到“准”。资产与权益的平衡,总帐与明细分类帐的一致,各项财务