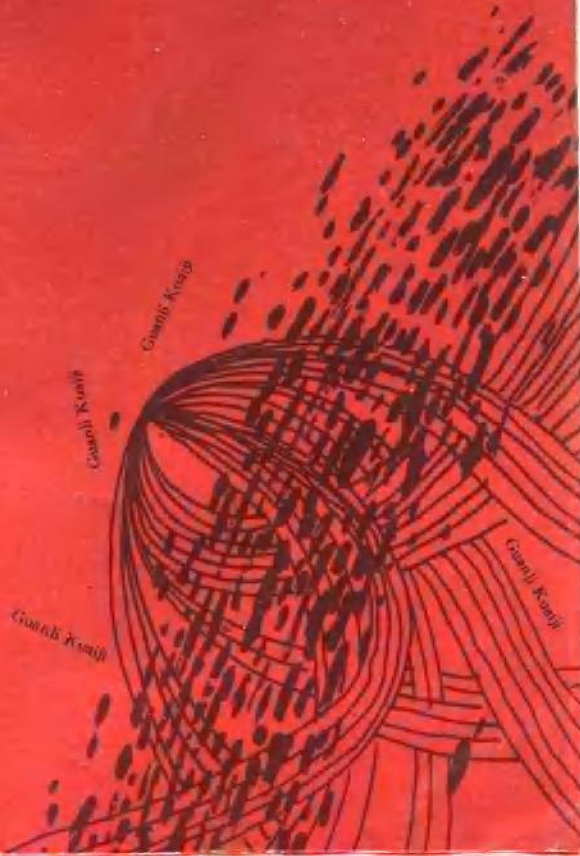


财政系统成人高等教育
会计专业主干课程系列教材

管理 会计

吴大军 刘淑莲 陈友邦

上册



东北财经大学出版社

3

财政系统成人高等教育会计专业主干课程系列教材

管 理 会 计

谷 祺 主审
吴大军 刘淑莲 陈友邦 主编

东北财经大学出版社

(辽)新登字 10 号

财政系统成人高等教育会计专业主干课程系列教材

管 理 会 计

谷 祺 主审

吴大军 刘淑莲 陈友邦 主编

东北财经大学出版社出版发行(大连黑石礁)

辽宁省新华书店经销 大连印刷工业总厂印刷

开本:787×1092 1/32 印张:10 3/4 字数:232 000

1996年2月第1版 1996年2月第1次印刷

责任编辑:谭焕忠

责任校对:小 谭

印数:1—8 000

ISBN 7-81044-124-8/F·866 定价:12.00 元

前 言

为适应社会经济发展对财经高等人才培养的需要，满足我校成人高等学历教育发展的要求，以便与全国兄弟院校成人教育会计专业的教学内容保持一致，我们参考财政部人事教育司于近期印发的《全国财政系统成人高等教育对口专业主干课程教学大纲（会计分册）》中的《管理会计教学大纲》（以下简称《教学大纲》）所规定的内容，编写了这本适于成人教育会计专业教学使用的《管理会计》教材。

本书是以《教学大纲》为指导，参考国内外各种版本的管理会计教科书，广泛吸收有关管理会计的最新研究成果，结合我校成人教育的具体特点和我们的教学体会，按照集各家之长、为我所用的原则而写成的。在本书中，我们在保留《教学大纲》中所规定的绝大部分内容的前提下，仅对极小的一部分内容根据自己的理解进行了必要的调整。除个别学术观点外，书中的大部分术语、概念的提法和表述也基本上做到了与《教学大纲》保持一致。考虑到成人教育的特点，我们在编写时，尽量避免使用复杂的数学模型，文字叙述较为通俗，做到了例题与知识内容衔接得体，突出重点、难点。因此，本书具有深入浅出、通俗易懂的特点，适于具有大专水平的成人读者学习管理会计课程使用；同时，也可以作为在职干部自学和复习管理会计科目的参考用书。

本教材由吴大军、刘淑莲、陈友邦同志主编，参加编写的人员包括：吴大军（第1章、第7章和附录），刘淑莲（第8章和第10章），傅丹（第2章），程庭福（第3章），唐睿明（第4章），牛彦秀（第5章和第6章），秦志敏（第9章）和张树宏（第11章）。在编写过程中，吴大军同志为本书设计了编写规范，提出了对书稿内容和体例的总体要求；刘淑莲同志负责组织编写人员的分工；全书初稿完成后，陈友邦同志对部分书稿进行了修订校阅，牛彦秀同志参加了部分书稿的校对工作；由吴大军同志负责全书的总纂，进行了最后修订与增补。

本书由谷祺教授主审。

由于我们的水平有限，对《教学大纲》的精神实质可能理解不透，加上时间较为紧迫，书中难免有疏漏之处，望广大读者不吝赐教，以便我们在再版时修订改正。在本书的编写过程中，我们参考了大量文献资料，在此，对有关作者一并致谢；同时，对在本书编写、印刷和出版过程中给予我们大力支持的各方面同志，表示谢意。

编者

1996年2月

目 录

第一章 总 论	(1)
第一节 管理会计的形成和发展.....	(1)
第二节 管理会计与财务会计的联系与区别	(10)
第三节 管理会计的内容和作用	(14)
第二章 成本概念与成本习性	(19)
第一节 成本概念	(19)
第二节 成本分类	(25)
第三节 成本习性	(29)
第三章 变动成本法	(43)
第一节 变动成本法的意义及理论依据	(43)
第二节 变动成本法计算	(49)
第四章 本量利分析及其应用	(74)
第一节 贡献毛益与保本点	(74)
第二节 保本图分析	(82)
第三节 保本点分析	(86)
第五章 预测分析	(97)
第一节 预测分析概述	(97)
第二节 利润预测分析.....	(102)
第三节 销售预测分析.....	(108)
第四节 成本预测分析.....	(117)

第五节	资金需要量的预测分析	(121)
第六章	经营决策	(128)
第一节	经营决策概述	(128)
第二节	产品销售决策	(136)
第三节	产品生产决策	(144)
第四节	线性规划法在经济决策中的应用	(153)
第七章	投资决策	(158)
第一节	投资决策概述	(158)
第二节	投资决策需要考虑的重要因素	(163)
第三节	投资决策分析的基本方法	(182)
第四节	几种常见的投资决策	(204)
第八章	全面预算	(216)
第一节	全面预算概述	(216)
第二节	全面预算的内容和编制方法	(218)
第三节	预算编制的其他方法	(239)
第九章	成本控制	(254)
第一节	成本控制概述	(254)
第二节	标准成本的制订	(257)
第三节	成本差异的分析	(265)
第四节	价值工程在经营管理中的应用	(277)
第十章	责任会计	(283)
第一节	经济责任制和责任会计	(283)
第二节	责任中心	(287)
第三节	内部转移价格的制定	(297)
第十一章	存货控制	(309)
第一节	存货控制的意义	(309)

第二节 存货规划.....	(310)
第三节 存货控制.....	(314)
附录	(319)
附表一：一元复利终值系数表.....	(319)
附表二：一元复利现值系数表.....	(323)
附表三：一元年金终值系数表.....	(327)
附表四：一元年金现值系数表.....	(330)
主要参考书目	(333)

第一章 总论

第一节 管理会计的形成和发展

一、管理会计的概念

我们研究管理会计问题,应当首先明确什么是管理会计。

在日常生活中,人们在使用“管理会计”这个术语时,往往用于描述两个既有区别又有联系的事物:一是指“管理会计学”;一是指管理会计学研究的客观对象。由于在口语交谈中,这种情况都是发生在特定语言环境下,因此,并不会使人产生误解。但是,在需要给管理会计下一个科学准确的定义时,就必须明确“管理会计”究竟属于哪一个范畴。鉴于管理会计学属于会计学分类的范畴,而会计学是关于会计工作经验的理论总结和知识体系,因此,也应当将“管理会计学”理解为有关“管理会计”这个客体的理论总结和知识体系。显然,管理会计的定义并不等于管理会计学的定义,必须先明确什么是管理会计,才能进一步讨论什么是管理会计学的问题。从另一个角度看,人们普遍承认的“管理会计在现代经济管理占有举足轻重的地位”,也是基于客观管理会计工作的实践而得出的结论,而不是针对管理会计学所下的结论。

如同人们对什么是会计迄今仍未达成共识一样，对于管理会计的理解也是众说纷纭。下面集中介绍两种观点。

第一种观点认为：管理会计是企业管理人员利用积累的资料、科学的控制手段和决策方法，对资料灵活地进行科学的加工、整理，正确有效地为生产经营服务的一种会计信息处理系统。

第二种观点认为：管理会计是指以强化企业内部经营管理、实现最佳经济效益为最终目的，以现代企业经营活动为对象，通过对财务等信息的深加工和再利用，实现对经济过程的预测、决策、规划、控制、责任考核评价等职能的一个会计分支。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，因而也有人称其为内部经营管理会计。

尽管这两种观点对管理会计本质的认识有较大差别，但它们至少在如下问题上取得一致的认识，即管理会计是现代企业会计系统中与传统的财务会计相对立的概念。

另外，还有人将管理会计同管理会计学等同起来，把管理会计定义为“一门新兴的综合性边缘学科”。

也有人认为，“管理会计”是指管理会计实践与管理会计理论（即管理会计学）的统一整体。

二、管理会计的形成与发展

（一）在西方，管理会计的形成与发展的历史过程

管理会计自问世以来，已经有了将近一个世纪的历史。在这个过程中，同其他任何新鲜事物一样，管理会计的实践和理论从无到有、从小到大，经历了由简单到复杂、从低级到高级的发展阶段。

从客观内容上看,管理会计的实践最初萌生于19世纪末20世纪初,其雏形产生于20世纪上半叶,正式形成和发展于第二次世界大战之后,70年代后在世界范围内得以迅速发展,其理论也被广为传播。总之管理会计先后经历了传统管理会计阶段和现代管理会计阶段两个发展阶段。

1. 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,近代会计以复式记帐为基础,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粗放经营、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。于是,取代旧的落后的“传统管理”的“科学管理”方式在19世纪末20世纪初应运而生。

在以美国的泰罗和法国的法约尔为代表人物的“古典管理理论”的指导下,企业管理实践中先后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职能相分离为主要特征的预算管理和差异分析,以及日常成本控制等一系列标准化、制度化的新技术新方法。这一切对拘泥于事后消极反映的传统会计提出了严峻挑战和巨大冲击。在这种情况下,企业会计必须突破单一事后核算的格局,采取对经济过程实施事前规划和事中控制的技术方法,更好地促进经营目标的实现。于是,在20世纪初,美国企业会

计实务中开始出现了以差异分析为主要内容的“标准成本计算制度”和“预算控制”。这标志着管理会计的原始雏形已经形成。

在传统管理会计阶段上，管理会计的内容主要包括预算和控制，尽管后来人们又充实了成本性态分析、本量利分析以及变动成本法等管理会计的基础理论和方法，但在实践中，管理会计的行为还始终停留在个别或分散的水平上，着眼点仅限于既定决策方案的落实和经营计划的执行上，其职能集中体现在“控制”方面。因此，有人称传统管理会计阶段的特征是以控制会计为核心。

在西方会计发展史上，第一次提出“管理会计”术语是在1922年，当时称“管理的会计”，是在美国会计学者奎因坦斯写的《管理的会计：财务管理入门》一书上出现的。曾在该年发表过《预算管理》的麦金西于1924年出版了名为《管理的会计》的专著。此外，布利斯也在同期发表过一本《通过会计进行管理》的著作。这些书被西方誉为早期管理会计学的代表作。其实它们只是介绍了会计如何应用标准成本法和实施预算控制的一些经验之谈。

2. 现代管理会计阶段（20世纪50年代—现在）

现代管理会计的真正形成和迅速发展是从20世纪50年代开始的。

进入50年代后，世界经济进入了战后发展的新时期。日益高涨的第三次技术革命浪潮推动社会生产力迅猛向前发展。大量新装备、新工艺、新技术的广泛采用，缩短了产品更新换代周期；新兴产业部门层出不穷，对传统产业提出了新的挑战；随着资本进一步集中和世界市场的开拓，企业的

规模越来越大，集团公司跨国公司大批涌现；生产经营的社会化程度空前提高，企业内部各部门乃至职工个人之间的联系普遍增强。这一切使得市场经营环境瞬息万变，传统营销手段失灵，竞争愈演愈烈。能否适应市场需要，在强手如林的竞争中立于不败之地，是每个企业家迫切关心的问题。人们普遍认识到：以市场为导向、不断提高产品质量、积极开发新产品、努力降低成本消耗、充分调动各方面积极性，不仅直接影响到企业当前发展快慢，而且还关系到企业未来前途的兴衰成败。这些都迫切要求尽快实现管理现代化，将过去的以生产为中心的生产型管理模式调整转变为以开发市场、调动各方面积极性和取得最大可能经济效益为中心的经营决策型管理模式，实现市场经济条件下的良性循环。从此世界进入了现代经济管理的崭新阶段。

在这个阶段上，管理会计适应现代经济管理的要求，不仅完善发展了规划控制会计的理论与实践，而且还逐步充实了以“管理科学学派”为依据的预测决策会计和以“行为科学”为指导思想的责任会计等内容，基本上形成了以预测决策会计为主、以规划控制会计和责任会计为辅的现代管理会计新体系。

在现代管理会计阶段，不仅管理会计的实践内容及其特征发生了较大的变化，其应用范围日益扩大，作用越来越明显，越来越受到重视，而且管理会计的理论与方法更为系统完善，人们对其本质的认识更为完整深刻，并成立了专业的管理会计团体，出现了管理会计师职业。

1952年在伦敦举行的会计师国际代表大会上，正式提出了“管理会计”这一术语。

管理会计实践的发展，大大促进了管理会计学研究的繁荣。从 50 年代起，美英等发达国家陆续将管理会计学课程作为高等院校会计专业和其他财经管理专业的主干课程。西方的会计学者撰写了大量的管理会计教材、专著和论文，其内容广泛涉及预测决策会计、规划控制会计和责任会计。起初，西方学者只是把管理会计理解为是各种专门技术的应用，因此只注重管理会计的实用性，而不注重它的理论研究。从 80 年代至今，管理会计的研究从实用的角度转向了理论研究。

在管理会计的理论研究中，数量经济分析、风险分析、数理统计推断、运筹学、管理工程学、现代决策论、控制论、信息论、系统论、现代心理学、行为科学以及电脑应用技术被广泛地应用，极大地丰富了管理会计学的内容。

专业管理会计团体的成立，是现代管理会计形成的标志之一。早在 50 年代，美国会计学会就设立了管理会计委员会。1972 年，美国全国会计师联合会又成立了独立的“管理会计协会”，1985 年该协会改称为“执业管理会计师协会”。同年，英国也成立了“成本和管理会计师协会”。它们分别出版专业性刊物《管理会计》月刊，并在全世界发行。现在已有许多国家出版发行管理会计专业杂志。

1972 年由美国管理会计协会主持，举行了全美第一届执业管理会计师资格考试；几乎与此同时，英国也安排了类似的考试。从此，西方出现了“执业管理会计师 (CMA)”职业。

如果说在 70 年代甚至更远的年代中，管理会计还只是在西方发达国家中流行的话，那么，到 80 年代，“管理会计热”就已风靡全球。1980 年 4 月，国际会计师联合会在巴黎召开的第一次欧洲会计专家会议上，与会者发出呼吁：“为了

在当今复杂多变的世界里能够使企业生存下去并繁荣起来，一个战略性的问题就是应用和推广管理会计”。

近10年来，除了各国继续深入开展有关管理会计应用和推广的研究外，国际会计标准委员会和国际会计师联合会等国际性组织还成立了专门的机构，从事制订国际化的管理会计标准的工作，颁布有关管理会计师的职业道德规范等文件。这表明现代管理会计具有国际化的发展趋势。

（二）管理会计在我国的发展

我国是从70年代末80年代初开始向发达国家学习引进有关管理会计知识的。大致经历了以下三个发展阶段。

1. 宣传介绍阶段。这段时期大致经过了3—5年左右。在这个阶段上，我国会计理论工作者积极从事外文管理会计教材的翻译、编译工作，1979年由机械工业部组织翻译出版了第一部《管理会计》；国家有关部门委托国内著名专家教授编写的分别用于各种类型财经院校教学使用的两部《管理会计》教材于1982年前后与读者见面；嗣后，又大量出版了有关管理会计的普及性读物；财政部、国家教委先后在厦门大学、上海财经学院和大连工学院等院校举办全国性的管理会计师资培训班和有关讲座，聘请外国学者来华主讲管理会计课程。

2. 吸收消化阶段。大约从1983年起，我国会计学界多次掀起学习管理会计、应用管理会计、建立具有中国特色的管理会计体系的热潮。在全国范围内，许多会计实际工作者积极参与“洋为中用，吸收消化管理会计”的活动，有的单位成功地运用管理会计的方法，的确解决了一些实际问题，初步尝到了甜头。但是，由于当时我国经济体制改革的许多措

施尚未到位，尤其是我国财务会计管理体制仍旧沿用计划经济模式的那套办法，到后期，管理会计中国化的问题实际上难以取得重大突破。甚至出现了否认管理会计在中国能够行得通的思潮，管理会计的发展出现了滑坡。

3. 改革创新阶段。从党中央作出大力发展我国社会主义市场经济的决策，特别是1993年财务会计管理体制转轨变型，会计界开始走上与国际惯例接轨的正确道路以来，为管理会计在中国的发展创造了新的契机。迅速掌握能够适应市场经济发展需要的经济管理知识，借鉴发达国家管理会计的成功经验来指导在新形势下的会计工作，不仅是广大会计工作者的迫切要求，而且已变成他们的自觉行动。社会主义市场经济的大环境、现代企业制度的建立健全，以及新的宏观会计管理机制，为管理会计开辟了前所未有的用武之地。目前，已有许多有识之士不再满足于照抄照搬外国书本上现成的结论，而是正在积极探索一条在实践中行之有效的中国式管理会计之路，以便切实加强企业内部管理机制，提高经济效益。从此，我国进入了管理会计改革创新和良性循环的新的发展阶段。

（三）管理会计形成与发展的原因

1. 生产经营管理上的客观需要是管理会计形成与发展的内在原因

既然管理会计是会计的一个组成部分或是一个子系统，那么其产生和发展的原因必然与会计本身的发展与完善相联系。在这个意义上，可以将管理会计的产生与发展看成是会计发展的结果。

会计和管理都不是从来就有的，它们都是社会生产力发

展到一定阶段的产物,并随着社会生产力的进步而不断发展。由于社会生产力的进步对经济管理不断提出新的要求,会计作为管理的组成部分,必然要适应这种要求。归根到底也可以将生产力的进步看成是管理会计产生与发展的根本原因。

同时,管理会计的产生与发展又必然与一定时期的社会历史条件密切相关。进入20世纪以来,世界经济形势的变化,尤其是信息社会条件下的现代化大生产为会计发挥预测、决策、规划、控制、责任考核评价职能创造了物质基础,高度繁荣的商品经济,特别是全球范围内市场经济的迅速发展为管理会计开辟了用武之地。

2. 管理科学的发展为管理会计形成与发展创造了外部条件

在管理会计形成与发展的过程中,现代管理科学理论起到了积极的促进作用。这是因为管理会计学作为管理会计实践的理论总结和知识体系,其形成与现代管理科学的完善过程密切相关。现代管理科学不仅为管理会计学奠定了理论基础,而且不断为其内容的充实提供理论依据,从而使管理会计学逐步成为一门较为科学的学问,能够更好地用于指导管理会计实践。因此,管理科学的发展为管理会计形成与发展创造了有利的外部条件。

3. 现代电脑技术的进步加速了管理会计的完善与发展

在现代经济条件下,通过管理会计进行企业内部价值管理,不借助电子计算机进行数据处理是根本无法想象的。正是由于现代科学技术的发展,尤其是现代电脑技术的进步加速了管理会计的完善与发展。