

管理会计

刘凤军 主编

东北林业大学出版社

94
F234.3
26
Z

管 理 会 计

刘凤军 主编



3 0133 9873 4



东北林业大学出版社



952605

(黑) 新登字第 10 号

管 理 会 计

刘凤军 主编

东北林业大学出版社出版发行

(哈尔滨市和兴路 8 号)

东北农学院印刷厂印刷

开本 850×1168 毫米 1/32 印张 12.875 字数 328 千字

1992 年 12 月第 1 版 1992 年 12 月第 1 次印刷

印数 1—8 800 册

ISBN 7—81008—343—0/F·39

定价 6.50 元

主 编 刘凤军

副主编 许拯声 朱龙里

编著者 (以下按姓氏笔画为序)

马 骏 王玉川 王怀明

付志刚 朱龙里 刘凤军

刘晓庆 许拯声 杨继红

张学梅 林 彦 顾凤玲

贾春英 崔仙玉

前 言

管理会计是从传统的会计中分离出来的、与财务会计并列的一门独立的新兴学科。它适应企业内部管理的需要而产生，巧妙地把“管理”与“会计”结合起来，成为现代管理科学的一个组成部分，同时也是实现企业管理现代化的手段。

管理会计是一门多种学科相互渗透的综合性很强的边缘学科。它广泛地吸收了管理经济学、工程经济学、系统论、信息论、控制论和财务管理等各方面的研究成果，同时又引进了现代数学方法与电子计算机技术，形成了新的相对独立的理论与方法体系。管理会计以管理学和数学为支柱，以财务会计提供的经济信息为基础，对其中有关信息进行加工、处理，使它更有效地服务于企业内部管理，达到增收节支、提高经济效益的目的。

管理会计的产生与发展，丰富了会计科学的内容，扩充了会计的职能，使会计的作用不仅仅局限于对生产过程作如实反映，单纯地提供初始信息，而且进一步利用这些信息来预测前景，参与决策，规划未来，并对日常经济活动按预定的目标进行有效地控制与考核，以保证用较少的耗费取得最大的收益。可以说，现代管理会计的出现标志着会计科学进入了一个完全崭新的阶段。

为了适应管理会计课程教学急需，我们组织部分高等院校的有关同志编写了这本《管理会计》。在编写过程中，收集了大量资料，参考并吸收了国内外部分学者的研究成果。书中比较系统全面地介绍了现代管理会计的基本理论与基本方法。为便于读者学习和掌握，书中运用了大量的图表和实例，并且每章后附有复

习思考题和作业题。本书在体系和内容安排上有一定探索性，因而具有一定的特色。它不仅适合于各类高等院校作教材，也可作为企业管理人员，特别是会计人员的参考读物。

本书由刘凤军主编，许拯声、朱龙里任副主编。本书的编著者有（按姓氏笔画为序）：马骏、王玉川、王怀明、付志刚、朱龙里、刘凤军、刘晓庆、许拯声、杨继红、张学梅、林彦、顾凤玲、贾春英、崔仙玉。全书初稿完成后，由主编、副主编分工修改，最后由刘凤军总纂并定稿。

本书的出版，得到了东北农学院经济管理系的大力支持，孙长江副教授对编写大纲提出过修改意见，此外还得到其他许多同志的关心和帮助，谨此一并致谢。

管理会计是一门正在发展中的学科，许多理论和实践问题有待于进一步探讨。同时，由于时间仓促及编著者水平有限，书中难免有不当或错误之处，恳请广大读者批评、指正。

编 著 者

1992年10月

目 录

第一章 管理会计概述	(1)
第一节 管理会计的概念	(1)
第二节 管理会计的形成与发展	(6)
第三节 管理会计的内容和职能	(14)
第四节 管理会计与财务会计的比较分析	(19)
第五节 管理会计的特点	(23)
第二章 成本性态分析	(28)
第一节 成本性态及成本分类	(28)
第二节 混合成本及其分解	(37)
第三节 边际贡献	(55)
第三章 变动成本法	(63)
第一节 变动成本法的概念及特点	(63)
第二节 变动成本法与全部成本法的比较	(65)
第三节 变动成本法的应用	(83)
第四章 本量利分析	(94)
第一节 保本点的计算	(95)
第二节 保本点的图示法	(99)
第三节 多种产品保本点的计算	(106)
第四节 有关因素变动对保本点的影响	(113)
第五节 风险保本分析	(121)
第五章 预 测	(125)
第一节 预测的基本概念	(125)
第二节 利润预测	(131)
第三节 销售预测	(142)
第四节 成本预测	(168)
第六章 短期决策	(177)

第一节	决策的基本概念	(177)
第二节	与决策有关的一些成本概念	(181)
第三节	短期决策的基本方法	(191)
第四节	生产决策	(198)
第五节	存货决策	(216)
第六节	定价决策	(233)
第七章	长期决策	(246)
第一节	长期决策的意义与特点	(246)
第二节	影响长期决策的几个重要因素	(247)
第三节	长期决策的常用方法	(258)
第四节	固定资产更新改造的决策	(269)
第五节	长期决策中的敏感性分析	(276)
第六节	风险投资决策	(282)
第八章	全面预算	(296)
第一节	全面预算的概念与作用	(296)
第二节	编制预算的期间和程序	(298)
第三节	全面预算的内容及其编制	(300)
第四节	编制预算的几种特殊方法	(314)
第九章	责任会计	(327)
第一节	责任会计的基本概念	(327)
第二节	责任中心	(332)
第三节	责任预算和责任报告	(341)
第四节	内部结算价格与内部经济仲裁	(345)
第十章	成本控制	(353)
第一节	成本控制的种类与原则	(353)
第二节	成本控制制度的制定	(356)
第三节	价值工程控制	(359)
第四节	标准成本控制	(367)
附 表		(391)

第一章 管理会计概述

管理会计是把“管理”与“会计”这两个主题巧妙地结合起来而形成的一门新兴的、综合性的边缘学科，是现代会计科学的新发展，是现代化管理的重要组成部分。本章拟就管理会计的概念、管理会计的形成与发展、管理会计的内容与职能、管理会计与财务会计的区别和联系以及管理会计的特点等问题做扼要的阐述。

第一节 管理会计的概念

什么是管理会计，国内外有关著作众说纷纭。美国会计学会下属管理会计委员会认为，管理会计是运用适当的技术和概念，处理和分析企业的历史资料或预测的经济资料，以帮助管理阶层制定经营目标、编制计划、作出一系列的决策，以达到企业的经营目标。国内代表性较大的管理会计定义是：“管理会计主要是通过一系列专门方法，利用财务会计提供的资料及其它有关资料进行整理、计算、对比和分析，使企业各级管理人员能据以对日常的一切经济活动进行规划与控制，并帮助企业领导作出各种专门决策的一整套信息处理系统。”^①

此外，还有人认为：“管理会计是决策会计”（这是从管理会计的主要内容来说的），“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分支会计”或“管理会计是为企业内部管理提供资料的会计”（这是从管理会计的服务对象来说的），等等。这些说法，虽然都正确，但似乎都有些片面，不够完整。

^①李天民：《管理会计学》，第13页，中央广播电视大学出版社，1985年版。

综观各家之说，管理会计的概念可以表述为：管理会计是企业为了加强内部经营管理，实现最大经济效益，借助一系列现代化管理的专门方法，对财务会计及其它有关资料，通过整理、计算与分析，使企业各级管理人员据以分析过去、控制现在、规划未来的一个会计分支。

由上述管理会计的概念不难看出，管理会计具有以下几个基本含义。

(一) 管理会计是为了加强企业内部经营管理的内部会计，是现代会计的一个分支

管理会计是会计科学发展到一定阶段的产物。一般认为，现代会计分为财务会计和管理会计两大分支。财务会计主要是通过传统的记帐、算帐和定期编制报表等专门方法，提供企业一定时期的财务状况，以及一定期间的经营成果和资金流动情况的信息处理系统。尽管财务会计也向企业管理当局（企业各级管理人员）输送财务信息，以便加强财务管理，但它的服务以外向为主，侧重于对企业外界有经济利害关系的团体和个人进行报告。如，供股东及潜在的投资者了解企业的财务状况及获利能力，以便作出投资决策；供银行及其他债权人了解企业的经营成果及偿债能力，以作出信贷决策；供政府的税务机关核定税务；供政府的证券管理机构（如证券交易委员会）实施证券管理。正因为如此，财务会计又称“外部会计”或“对外报告会计”。而管理会计则是通过一系列专门方法（定性方法和定量方法），对财务会计提供的信息及其它有关信息进行整理、计算、对比和分析，使企业各级管理人员能够据以对日常发生的一切经济活动进行预测、规划与控制，帮助企业领导作出各种专门决策的一个会计分支。这决定了管理会计服务于企业，它侧重于加强企业内部管理，帮助各级管理人员预测经济前景、判断经营环境、确定最优的经营和投资方案；分析差异，以控制成本、挖掘潜力、消除浪费；划清企业内部经济责任，并在评价与考核业绩的基础上奖勤罚懒，以

便调动全体职工的工作积极性和创造性，为实现谋求最大经济效益的目标而努力。如此，管理会计亦称“内部会计”或“对内报告会计”。

（二）管理会计是以提供经营管理信息为主的会计信息系统

管理会计是适应社会化大生产和商品经济高度发展而形成的新兴会计学科。随着商品经济的发展，市场竞争加剧，经济形势变化频繁，企业经营的风险大大增加。企业为谋取较大的利润，既要重视企业外部环境，又要加强企业内部经营管理，优化人力、物力和财力的组合，以降低成本，提高效率。在现代信息社会里，企业为实现经营目标，必须占有大量及时而准确的经营管理信息。而企业信息的获取约有 $2/3$ 来源于会计部门。管理会计作为服务于企业内部经营管理的内部会计，正是运用各种专门方法，对财务会计信息及其它有关信息进行收集、整理、计算、预测、对比和分析，提供企业各级管理人员作出各种专门决策以及企业内部各管理部门合理地计划和有效地控制经济活动过程所需要的信息。所以，从信息论角度说，管理会计是主要提供经营管理信息的会计信息系统，而管理会计工作就是对各项信息（包括财务会计信息及其它有关信息）的输入、加工、输出的过程。

（三）管理会计是一项能动的管理活动

目前，人们普遍认为会计是经营管理的重要组成部分。由于财务会计主要是为企业外部同企业有经济利害关系的各种社会集团和个人服务的，所以，如果单就传统的财务会计而言，说会计工作是一项能动的经营管理工作，则难以令人接受。只有企业开展管理会计活动时，才可称会计是一项能动的管理活动。这是因为，管理会计是会计与管理的直接结合，管理会计的应用才使会计工作与经营管理直接联系起来，会计工作才真正深入到企业经营管理中去，会计工作的内容才出现了质的飞跃。

称管理会计是会计与管理的直接结合，是因企业管理循环的每一个步骤，管理会计都有相应的步骤与其配合（见图 1—1）。

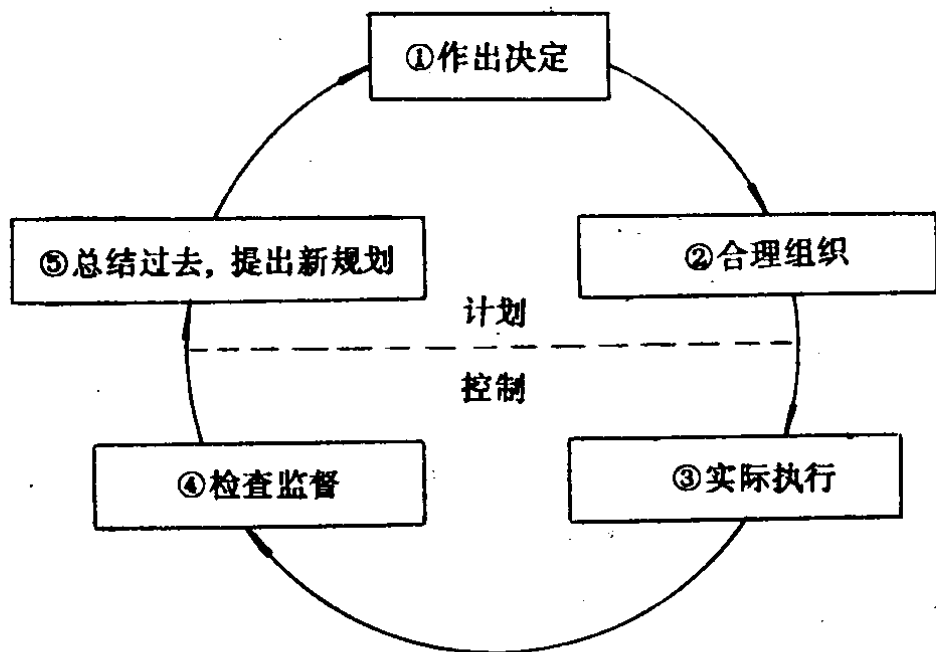


图 1—1—①企业管理循环

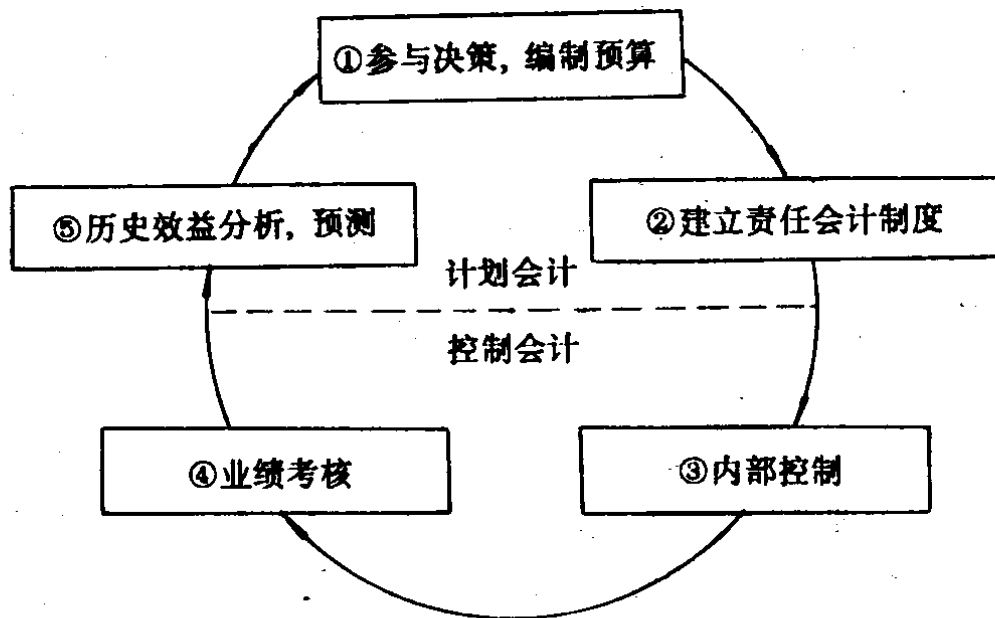


图 1—1—②管理会计循环

图 1—1 管理会计与企业管理的配合

在企业管理中，通常把管理程序划分为“计划”和“控制”两大部分，又可细分为 5 个步骤，它们经常不断地重复地进行周而复始的运动，故称为企业管理循环（见图 1—1—①）。管理会计是为企业内部管理服务的，因此，企业管理循环的每一个步骤，都要求管理会计采取相应的措施与之配合，从而形成管理会计循

环（见图 1—1—②）。

1. “作出决定”是企业管理循环的第一个步骤，在这一步骤中，企业最高领导层根据有关信息及预测资料对企业经营的目标、策略进行拍板。对此，管理会计方面就要根据预测结果及有关信息采用灵活多样的决策方法，帮助管理人员确定经营目标和经营策略，并通过编制全面预算将企业的整体计划用数字反映出来。

2. 企业管理循环的第二个步骤是“合理组织”，即为了实现既定目标，把目标分解并落实到各部门、各车间，将各部门、车间合理地高效率地组织起来，力求用尽量少的人力、物力、财力、时间和空间取得尽可能大的经济效果。管理会计方面就要设计合理的会计制度和处理程序（建立责任会计制度，编制责任预算），用以反映组织情况，以便对各有关责任中心的经济活动进行规划与控制。

3. 企业管理方面在“实际执行”（按既定的经营目标从事各项经济活动）过程中，管理会计方面要采用变动成本法，结合标准成本制度，对预算的执行情况进行计量反映与控制。

4. 企业管理循环的第四个步骤是对实际情况进行检查监督，管理会计方面就要按责任会计进行业绩考核，一方面要建立内部审计制度对反映预算执行情况的会计资料进行审核，查明是否正确、是否真实、是否合理；另一方面要进行差异分析，找出差异发生的原因。

5. 企业管理循环的最后一个步骤是总结过去、提出新的业务规划，管理会计方面就要在对已发生的经济活动分析的基础上，将找出存在的问题（如差异发生的原因）及时地反馈给有关部门迅速处理；并根据财务会计信息及其它有关信息对未来经济活动发生结果进行科学地预测，提出改进措施，为修订经营目标和经营策略提供依据。

综上所述，管理会计循环的各个步骤受企业管理循环各有关

步骤的内容所制约，管理会计不仅可以提供有关企业经营目标是否能实现、企业财务状况和经营成果是否良好的可靠信息，还能迅速地发现企业经营管理中存在的主要问题，并帮助企业管理当局对有效经营和最优化管理作出正确的决策。因此，管理会计是一项能动的管理活动，是企业现代化管理的重要组成部分。

必须指出，管理会计虽然是服务于企业内部经营管理，但它不等同于成本会计。诚然，管理会计中的某些内容，如标准成本、预算控制和差异分析等，原本都是成本会计的组成部分。这只能说管理会计在其形成和发展过程中与成本会计有着密切的“血缘”关系，不能因此而将管理会计与成本会计等同起来。不可否认，成本会计在企业（尤其是工业企业）会计中占有重要地位，但不能由此而认定它是与财务会计、管理会计相平行的一门学科。我们知道，成本会计这一概念有较大的伸缩性：狭义的成本会计侧重于产品成本计算，包括成本资料的收集、记录、归类、汇总、分配及最终确定产品单位成本；广义的成本会计除了产品成本计算以外，还包括成本的计划与控制等内容。由于财务会计中的两个重要问题——存货计价和收益决定，都与产品成本计算有密切联系，故狭义的成本会计可视为财务会计的一个有机组成部分。并且，狭义成本会计所提供的成本资料，同时也是管理会计在决策过程中所用的各种“成本”的基础。至于广义成本会计中有关成本计划与控制的部分，如成本预算的编制、标准成本的制定、成本责任的归属、成本差异的分析等，则是与管理会计相交叉的，同时也是管理会计的有机组成部分。

第二节 管理会计的形成与发展

管理会计是会计的分支，也是管理的分支。它是会计和管理不断发展的必然产物。

一、从会计的发展看管理会计的产生与发展

管理会计作为会计的一个分支，其产生是会计发展的必然结果。管理会计首先出现在美国，以后逐渐为各国所引进。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相并列的独立学科，经历了一个在传统会计内部孕育、生长和逐步形成的漫长过程。

早在中世纪，意大利城市的兴起和商业的发展，促进了会计理论的形成。在一些商业发达的城市中，商人需要掌握同顾客和雇员之间的金钱关系，记录债权、债务往来，并在合作人之间分红。这一切都要求记帐技术有相应的发展。于是，复式记帐法经过长期的酝酿产生了。由于复式记帐法的帐户体系反映了经济业务的内在联系，在体系上严密而科学，较之单式簿记有无比的优势，所以，自15世纪以来，在世界各国很快得到推广和应用。复式记帐法及根据其所建立的帐户体系编制资产负债表，就成为会计最基本的技术方法。尽管借贷记帐法的产生标志着会计理论的发展进入了一个新阶段，但是，当时的会计理论研究还比较落后，处在“簿记”阶段。

18世纪的产业革命促进了工商业的发展。18世纪60年代，产业革命始于英国。在产业革命的影响下，社会生产力水平大大提高，企业生产经营规模逐渐扩大，出现了股份公司，管理日趋复杂，企业的所有权和经营权发生分离（企业的经营管理权落入受过专门训练、学有专长、知识丰富的经济管理专家手中）。这对会计提出了更高的要求：不仅能记帐、算帐，提供经济信息，而且要能审核帐目，防弊查错；不仅能解释经济信息，说明问题，而且要研究对资产的估价方法及其有关理论。适应这种管理的需要，英国的皮克斯利、迪克西和乔治·李斯尔把簿记学推进到会计学。由此，英国成为世界会计理论的研究中心。第一次世界大战后，因美国在一战中不仅保持自己的经济资源和工厂设备

完整无损，而且大发战争横财，加之 19 世纪美国完成了工业革命，从而使美国在经济实力、科学技术和经营管理等方面完全取代了英国的统治地位，致使世界会计理论研究中心也移至美国。

19 世纪末和 20 世纪初，美国和英国的工业技术变革对会计理论和技术的发展有很大影响。主要表现在折旧观念和成本会计的发展上，先后出现了分批成本法、分步成本法和标准成本法等；强调财务成本的计划管理，强调预算在控制和评价考核方面的重要作用。变动成本法、弹性预算、本量利分析和责任会计等管理会计的一些内容也是在这一时期的后半期提出来的。但是，在当时还没有受到足够的重视和普遍的运用。

1921 年，美国学者威廉斯从成本构成各项因素与产量的关系出发进行研究，认为生产费用可分为变动费用和固定费用。把生产成本分为变动成本和固定成本，首次进行了成本性态分析，这对管理会计的发展起到很大的推动作用。1922 年，魁因斯坦首次在他的专著《管理会计：财务管理入门》一书中提出“管理会计”这一名词；同年，麦金西写的《预算控制》一书问世。1924 年，麦金西的世界上第一部以“管理会计”命名的书籍——《管理会计》和布利斯的《通过会计进行经营管理》一书也相继问世。这些专著的不断问世，为管理会计的形成奠定了理论基础。管理会计讲授始于 1929 年。麦金西在美国芝加哥大学第一次举办管理会计讲座，他被认为是美国管理会计的创始人之一。

魁因斯坦 1922 年提出“管理会计”一词，标志着管理会计从此诞生。但是，在较长一段时期内还未形成一个相对独立的完整的体系，只是作为原有会计体系的一个附带部分而存在。这是因为，一门新学科的创立，不仅依赖本门学科中一些新的因素的成长，还要有邻接学科的配合及赖以形成的理论和实践的基础与条件。当时条件尚不完备，直到 20 世纪 50 年代，管理会计才从传统会计中分离出来，成为具有相对独立体系的新兴的会计分支。

到了 50 年代，经过第二次世界大战，发达的资本主义国家

的企业本身和它们所处的环境都发生了巨大的变化。一方面，现代科学技术突飞猛进并大规模应用于生产，使生产力发展十分迅速，经济大幅度增长；另一方面，资本进一步集中，企业规模日趋庞大，形成多层次的企业组织机构，并且大中型企业出现了多级化、多角化、跨国化的趋势，生产经营越来越复杂，企业之间的竞争也愈演愈烈，致使资金利润率下降，通货膨胀率上升，银根抽紧，筹资困难，企业外部市场情况瞬息万变。这些环境条件的变化，相应地对企业管理提出了新的要求，迫切要求实现企业管理现代化，以使企业的内部管理合理化、科学化，具有灵活多变的反应能力和高度的适应能力。由此，作为为企业内部经营管理服务的实现企业管理现代化手段的管理会计得到了比较普遍的重视和承认。在管理会计为企业管理服务的实践中，丰富了它的内容，如预测、决策、责任会计、成本控制等。这样，管理会计体系就在这种客观条件的充分要求下形成了。1952年，在世界会计学会年会上正式通过了“管理会计”这个专门名词，管理会计从此形成独立的学科。

二、从管理理论的发展看管理会计的形成与发展

管理会计既是会计的一个分支，同时也是企业管理的一个分支。因此，管理理论的发展是管理会计产生与发展的理论基础。19世纪末以来，西方管理理论出现了三大类管理理论：古典管理理论、行为科学管理理论和当代管理理论。这些理论对会计不断提出新的要求，提出新的发展方向，同时也提供新的理论依据。

（一）古典管理理论对管理会计形成的影响

被西方誉为“科学管理之父”的泰勒于1911年出版了《科学管理原理》一书，它成为企业管理学的最早的代表性著作，也开创了企业管理上的一个新纪元。泰勒倡导的科学管理包括工作定额原理、标准化原理、计划职能与执行职能的分工原理、例外原