

高等专科学校金融类教材

管 理 会 计

主 编 严华麟
副主编 吕德勇

中国金融出版社

高等专科学校金融类教材

管 理 会 计

主 编 严华麟

副主编 吕德勇

中国金融出版社

责任编辑:陈季东

责任校对:潘 洁

责任印制:谷晓虹

图书在版编目(CIP)数据

管理会计/严华麟主编.-北京:中国金融出版社,
1995.7

高等专科学校金融类教材

ISBN 7-5049-1447-9

I. 管...

II. 严...

III. 管理会计-高等学校:专业学校-教材

IV. F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(95)第 08727 号

出版:**中国金融出版社**

发行:

社址:北京广安门外小红庙南街3号

邮编:100055

经销:新华书店

印刷:北京丰华印刷厂

开本:850毫米×1168毫米 1/32

印张:10.75

字数:279千

版次:1995年8月第1版

印次:1996年7月第2次印刷

印数:10501—16700

定价:15.50元

编审说明

本书是为了适应高等专科学校金融类专业、会计类专业的需要,根据《管理会计》教学大纲的要求而编写的教材,也可供在职干部培训和业余学习之用。

全书共分九章。第一章阐述管理会计概况,包括产生和发展、基本内容、主要职能、指导原则以及所应用的方法等问题;第二章至第六章介绍管理会计中的预测与决策内容,包括成本性态分析、本·量·利分析原理,经营预测方法、订价决策、生产决策、存货决策、投资决策;第七章至第九章讨论管理会计进行预算、控制和考核的方法,包括责任预算、责任会计、标准成本系统等内容。全书体现了“历史、现状、未来”相结合、“学术性、实用性、通俗性”相结合、“说理性、直观性、启发性”相结合、“严肃性、完整性、简明性”相结合的编写思想。

本书由严华麟同志任主编并负责总纂,吕德勇同志任副主编。编写人员和分工:严华麟,编写第1、2、3章;鲁伟,编写第4章;吕德勇,编写第5章;戴立新,编写第6章;俞江萍,编写第7章;刘谟彦,编写第8、9章。

本书由陈义贤同志审稿。

现经我们审定,同意本书作为教材出版,各单位在使用中有任何建议或意见,请函告中国人民银行教育司信息教材处。

中国金融教材工作委员会

1995年4月20日

目 录

第一章 导论	(1)
第一节 管理会计的演进	(1)
第二节 管理会计的理论基础和基本内容	(7)
第三节 管理会计的职能和任务	(11)
第四节 管理会计的原则和基本方法	(13)
第二章 成本性态分析和变动成本计算法	(20)
第一节 成本性态分析	(20)
第二节 混合成本分解法	(31)
第三节 变动成本计算法	(36)
第三章 本·量·利分析	(54)
第一节 本·量·利分析概述	(54)
第二节 保本点分析	(57)
第三节 保本点敏感分析	(68)
第四节 本·量·利分析的其他问题	(71)
第四章 经营预测	(85)
第一节 经营预测概述	(85)
第二节 销售预测	(89)
第三节 利润预测	(106)

第四节	成本预测·····	(116)
第五节	资金预测·····	(124)
第五章	短期经营决策·····	(136)
第一节	经营决策概述·····	(136)
第二节	产品定价决策·····	(141)
第三节	生产决策·····	(148)
第四节	存货决策·····	(172)
第六章	长期投资决策·····	(193)
第一节	投资决策需要考虑的重要因素·····	(193)
第二节	评价投资决策的基本方法·····	(200)
第三节	固定资产更新的决策分析·····	(214)
第四节	投资效果评价的敏感性分析·····	(224)
第五节	投资决策的其他有关问题·····	(228)
第七章	责任预算·····	(239)
第一节	责任预算概述·····	(239)
第二节	责任预算编制方法·····	(245)
第三节	责任预算的编制·····	(254)
第八章	责任会计·····	(274)
第一节	责任会计概述·····	(274)
第二节	责任中心及业绩考评·····	(278)
第三节	内部转移价格·····	(291)
第九章	标准成本系统·····	(297)
第一节	标准成本系统概述·····	(297)

第二节	标准成本的制定.....	(301)
第三节	标准成本差异分析.....	(306)
第四节	成本差异的帐务处理.....	(317)
附表	(一) 一元的终值表	(326)
	(二) 一元的现值表	(328)
	(三) 一元的年金终值表	(330)
	(四) 一元的年金现值表	(332)

第一章 导 论

管理会计是随着科学技术的进步、社会经济的发展和科学管理的渗透而逐渐形成的一门新兴学科。它的形成和发展丰富了会计科学的内容，扩充了会计学科的范围；它的应用和推广，完善了会计工作的职能，增强了会计工作的作用。由于管理会计补充了财务会计的不足，有自己的特点和长处，因此在市场竞争加剧、技术进步加速的经营环境的紧逼下，为满足企业进一步完善管理方法与技术、加速经营管理现代化的需要，专家学者深入研究管理会计，经理主管人员广泛应用管理会计，成为一股势不可挡的世界潮流。

第一节 管理会计的演进

一、管理会计的形成

历史学家、会计学家都乐意证明，会计记录可以追溯到古代文明。著名的复式簿记体系早在 500 年以前经一位意大利威尼斯城的修道士卢卡·帕乔利的阐述而广为世人所知，但是被普遍认为等于“数学+行为科学”的管理会计的形成则是本世纪初期的事。作为一门学科的管理会计创立于本世纪 50 年代。管理会计学是在一个特定的社会经济发展背景下形成的，是人类经济管理科

学的又一新发展和新成果。

第一次世界大战以后，美国在经济实力、科学技术和经济管理多个方面取代了英国的统治地位，成为凌驾于英国之上的工业国家。但该国的一般企业内部则粗放经营，管理不善、开工不足、浪费惊人的现象仍严重存在；许多工厂的产量低于定额生产能力，很少能达到 60%。与此同时，企业的大规模经营促使股份有限公司的经营形式迅速发展，促使企业的所有者与经营者相分离。这就使广大管理者感到凭直觉、靠经验的传统管理已适应不了生产发展的需要，他们迫切需要创立一种科学的管理方法。因此，新的科学管理理论及手段的问世，就成为历史的必然。正是在这种新形势下，现代管理科学的一位开创者泰罗于 1911 年发表了著名的《科学管理原理》，真可谓一石激起千层浪，很快在美国的企业界广泛流传采用。泰罗的科学管理学说主张对各项操作准确地记录时间及其他消耗，在此基础上制定多项标准，要求劳动者以通用标准工具，通过标准的动作，制造出合格产品，按照实际节约的时间或超额完成的工作数量实行超额累进计件工资。这一制度的推行，提高了工作效率，降低了生产成本。随着泰罗制在实践中的广泛应用，为了与之相配合，会计领域里就诞生了诸如“标准成本”、“差异分析”、“预算控制”等新观念、新方法，使会计突破了原先那种单纯作事后反映的局限，做到事前分析计算与事后反映总结紧密相连。于是，美国的几位学者把会计领域里的这些新内容称为管理会计，要求把它的研究重点放在加强内部管理上。如 H. W 奎因斯坦于 1922 年出版的著作《管理会计·财务管理入门》首次明确地阐述了管理会计的内容。麦金西 1922 年出版的《预算控制》一书和布利斯于 1924 年出版的《通过会计进行经营管理》一书对管理会计也有论述。

然而在较长一段时间内，管理会计的技术方法没有形成一个相对独立的完整体系。后来由于科学技术日新月异，生产力的发

展更加迅猛，跨国公司不断出现，企业的规模日益扩大，建立管理会计这门学科已势在必行。到了 50 年代，管理会计体系正式形成了，并且在 1952 年世界会计学会上正式通过了管理会计这个名词，原来的传统会计更名为财务会计。

从以上描述的管理会计形成的历史背景中，我们可以找到管理会计形成的三大原因：

首先是经济发展的需要。资本主义经济初期，企业经营主要采用独资和合伙形式，由企业所有者亲自组织生产经营活动，因此，企业的所有权和经营权基本统一，企业生产规模小，经营形式简单，依据管理者的经验直接运用传统会计信息，就足以适合管理需要，管理会计不具备形成基础。当股份公司组织形式出现后，所有权与经营权相互分离，要求企业不仅要向投资人提供必要的会计信息，而且要求经营者及时改善和加强内部管理，管理会计已开始孕育了。第二次世界大战以后，资本主义经济发生新的变化，规模迅速扩大，市场瞬息万变，竞争异常激烈；经营者为了避免在竞争中被淘汰，迫切要求会计事先对经营活动进行预测和决策，并对实现经营目标进行有效控制，传统会计又对此无能为力，管理会计的形成就成为必然。

其次，科学管理的需要。泰罗的《科学管理原理》开创了企业管理的新纪元，并赋予了会计工作新的内容，出现了会计向管理领域的延伸。但由于缺乏其赖以形成的理论及实践的基础，起初管理会计并未独立。进入 40 年代，尤其是第二次世界大战后，资本主义经济发展的新情况又渐渐地否定泰罗科学管理学说的时效性，取而代之的是以运筹学、行为科学为核心的现代管理科学，一方面建立一系列数量化的管理技术方法，按最优化的要素进行生产经营预测决策，另一方面根据行为科学管理的要求注意调动劳动者的积极性、创造性，从而形成了“成本业务量利润分析”、“经营决策分析”、“责任会计”等基本理论方法，再加上 20—30 年

代的标准成本、行为控制、差异分析，就催生了管理会计。

再次，科学技术的进步。为使企业内部管理科学化，要求会计提供的预测决策控制信息的质量更高、内容更广，这在落后的技术条件下是难以实现的。第二次世界大战以后科技取得长足进步，先进的计算工具、管理系统被运用，管理会计的形成又有了客观的科技条件。

总之，资本主义经济的发展，是管理会计形成的外在动力；而管理科学和科学技术的发展既为管理会计形成提供了理论、方法上的技术保证，又推动了管理会计的发展。

二、管理会计的发展

管理会计自悄悄形成起，就不断吸取诸多的研究成果，努力发展自己，使之由早期阶段达到现代阶段，并呈继续发展的趋势。

1. 早期管理会计。指第二次世界大战以前的管理会计，那时，管理会计是在传统会计内部孕育成长，并未能形成独立的会计分支。早期的管理会计以泰罗的科学管理学说为基础，着重研究解决执行中如何提高生产效率和经济效益的问题。早期的管理会计以标准成本制度和预算管理制度为两大支柱。其中标准成本是标准化的思想和传统成本计算相结合，与泰罗的科学管理具有密切的联系。与标准成本计算产生的时期大体相同，预算管理的方法也形成发展起来。1921年美国公布《预算和会计法》，用于各级政府机构，1922年麦金西的《预算管理》与读者见面，又将预算管理推荐到民间，使之演变为各企业充分利用资源、获取最高生产率的工具。

2. 现代管理会计。指第二次世界大战后的管理会计。它以现代管理科学为其理论和方法基础，主要研究提高企业的经济效益。现代管理会计包括决策会计和控制会计两大支柱。顺应战后新情况和对管理提出的新要求，由运筹学和行为科学组成的现代管理

科学的产生对早期管理会计发出严峻挑战。于是，运筹学的定量技术方法（如用库存论原理计算经济订货量，用线性规划确定有关因素间的最优组合，用回归分析分解混合成本等）和行为科学的原理（如按目标进行管理）都大量应用到管理会计中，于是，随之增添了责任会计、决策会计等新内容。至此，管理会计也就从传统会计中彻底分离出来。到了 70 年代，管理会计的风暴席卷全球，成为现代化管理的重要组成部分。1972 年美国成立了单独的“管理会计协会”，英国成立了“成本和管理会计师协会”，并分别出版了《管理会计月刊》，向全世界发行。同时，美国举行管理会计师资格考试。所有这一切都标志着现代管理会计科学进入一个崭新阶段。

3. 未来的管理会计。如前所述，管理会计的形成与发展都植根于经济的发展、科学管理、科学技术等条件之中。既然如此，我们不妨作下述推测：经济发展将是持续不断，科学管理的要求将是逐渐提高，科学技术的进步也是历史必然，管理会计不断发展的新动力、新要求、新条件都将会存在于未来世界之中，未来世界必然会再生有别于现代管理会计的未来的管理会计。

首先，未来管理会计将有完整的理论武装，对于自己的理论基础、原则、目标等等重大问题做出令人满意的理论描绘。

其次，未来管理会计将重新选择自己的分析方法，比如，成本计算方法会变更，人工效率业绩的评价方法会变更，分析公司业绩的方法会变更，而采用更多的、更简便易行的方法，将是未来管理会计的一大特色。

再次，未来管理会计将突出务实应用的精神，不仅在制造业可以顺利应用，而且可以广泛用于社会各部门、各领域。到那时还会要求管理会计人员不追求时尚，而要抓住根本，立足于会计的基础，走向车间，了解正在发生的变化，然后进行控制和报告机制的重新设计，为管理人员提供可靠和相关的信息，来体现自

身的价值，来维持管理会计的永恒生命。

三、管理会计在我国的应用和展望

建国以来，我国既有管理会计理论，也有管理会计的实践，而实践的存在早于理论的引进。

从建国初期（50年代）的班组核算，60年代的资金分级归口管理、全面生产财务计划、月度作业计划，到70年代的厂内经济核算制、厂内银行结算、开展经济活动分析等等，这些都是事前计划、事中控制、事后考评相结合的隶属于生产经营管理的管理会计的活动，这就是责任会计预算控制的具体体现；在决策可行性分析、投资效益的预测方面，60年代就在重点工程建设中得到应用。所以说，我国的管理会计的实践从50年代起就“默默无闻”地进行着。遗憾的是，所有这些方法和零散的理论认识原先一直处于感性认识阶段，未能进行更高层次的抽象概括，建立完整的理论体系。

改革开放以来，由于体制改革的不断深化，从计划经济到有计划的商品经济到社会主义市场经济，经济环境发生重大变化，也由于人们不再担心资本家所采用的所有技术、方法会毒害腐蚀自己，开始引进了西方管理会计的概念、理论和方法。日本青木茂男等会计教授1979年首次来我国介绍管理会计，1980年一些外国专家应邀来我国讲授管理会计课程。管理会计的译著也开始出版。与此同时，管理会计的方法应用方面有新的突破，如本·量·利分析、变动成本法、弹性预算、责任会计、短期经营决策、长期投资决策等为许多企业采用，而且取得了良好的效果。管理会计作为决策会计的重要性，也日益被人们所认识。管理会计的理论探索与教学工作成效显著。

今后随着我国市场经济体制的真正形成，以建立现代企业制度为目标，在外部环境逐步改善过程中实行企业改革、技术改造、

科学管理，三位一体，协调配套，同步推进，建设多种组织形式的现代企业制度，实现企业法人化、技术现代化、管理科学化、经营市场化：这是企业生存与发展的基本思路。国家控股的有限责任公司和股份有限公司、跨地区跨行业跨国界的企业集团、联合企业将会迅速增加。破产、拍卖、租赁、兼并、参股、合资、股份合作制等多种手段，将更普遍地采用。调整产品结构，盘活资产存量，优化经济效益，将成为各企业的主要经营目标。伴随着发生的还有全球性的竞争，国内的市场争夺，世界经济危机的波及，国内的通货膨胀，新型计算机及高科技产品的陆续出现，等等。所有上述这些将促进我国会计理论界与实务界的仁人志士面对严峻的现实，采取科学的态度，总结过去的经验，创立起一套符合我国国情的管理会计的理论和方法，以适应新形势的需要，所以我国管理会计将有光辉灿烂的明天。

第二节 管理会计的理论基础和基本内容

一、管理会计的理论基础

任何一门学科的建立和发展，都有其理论基础，管理会计也不例外。其理论基础由三个支点构筑而成。

1. 现代管理科学。管理会计的形成和发展表明：现代管理科学的形成和发展，对管理会计的形成和发展在理论上起到了奠基和指导作用，在方法上赋予了现代化的管理方法和技术。管理会计彻底冲破了传统会计范围的束缚，获得新的发展。

2. 数学。数学是一切科学的基础，一门科学只有成功地运用了数学之后，才能达到真正完善的地步。由于管理会计是侧重于对经济活动“量”的方面进行规划和控制，所以它的一切活动包括预测、决策、控制、考核等，都无不用到数学方法。但是目前

在把数学方法应用到管理会计中的研究方面，有些学者热衷于数学模型，把一些简单的问题用复杂深奥的数学模型来表现，这恰恰违背了数学作为管理会计重要理论支点的初衷。

3. 经济学。经济学是抽象地研究各种经济变量的数量规律的科学。在管理会计方面，如各种决策成本的概念、边际贡献、本·量·利分析和差量分析等都是吸收现代经济学成本理论、价值观念、均衡分析等理论和方法的结果。

二、管理会计的基本内容

美国会计学会 1958 年度委员会的报告曾间接归纳过管理会计的内容，但是 60 年代以后，管理会计的内容又有了新的发展，呈现出百花齐放的局面。因此，不少专著将管理会计的内容无限扩展，出台了非常庞杂的内容体系。时至今日，对这一问题的认识是仁者见仁、智者见智；试图作出一种规范归纳，似乎目前还不可能。其实不然，就管理会计这门学科来说，定有人们公认的基本内容；我们通过对许多专家学者观点的分析、对比、综合，能够作出这种概括。

抽象地说，管理会计的内容包括“决策会计”和“执行会计”。决策会计是对各决策备选方案的可行性、优劣性进行分析，帮助管理者进行决策。执行会计是以预算的形式来明确目标，并提供各目标实施情况的资料，帮助管理者进行控制。

具体而言，管理会计的主要内容包括成本性态分析，本·量·利分析、预测分析、短期经营决策分析、长期投资决策分析、责任预算、责任会计、成本控制。其中，前五项为决策会计的具体内容，后三项为执行会计的具体内容。本书内容结构就是按上述这种概括安排的。管理会计的基本内容如图 1-1 所示。

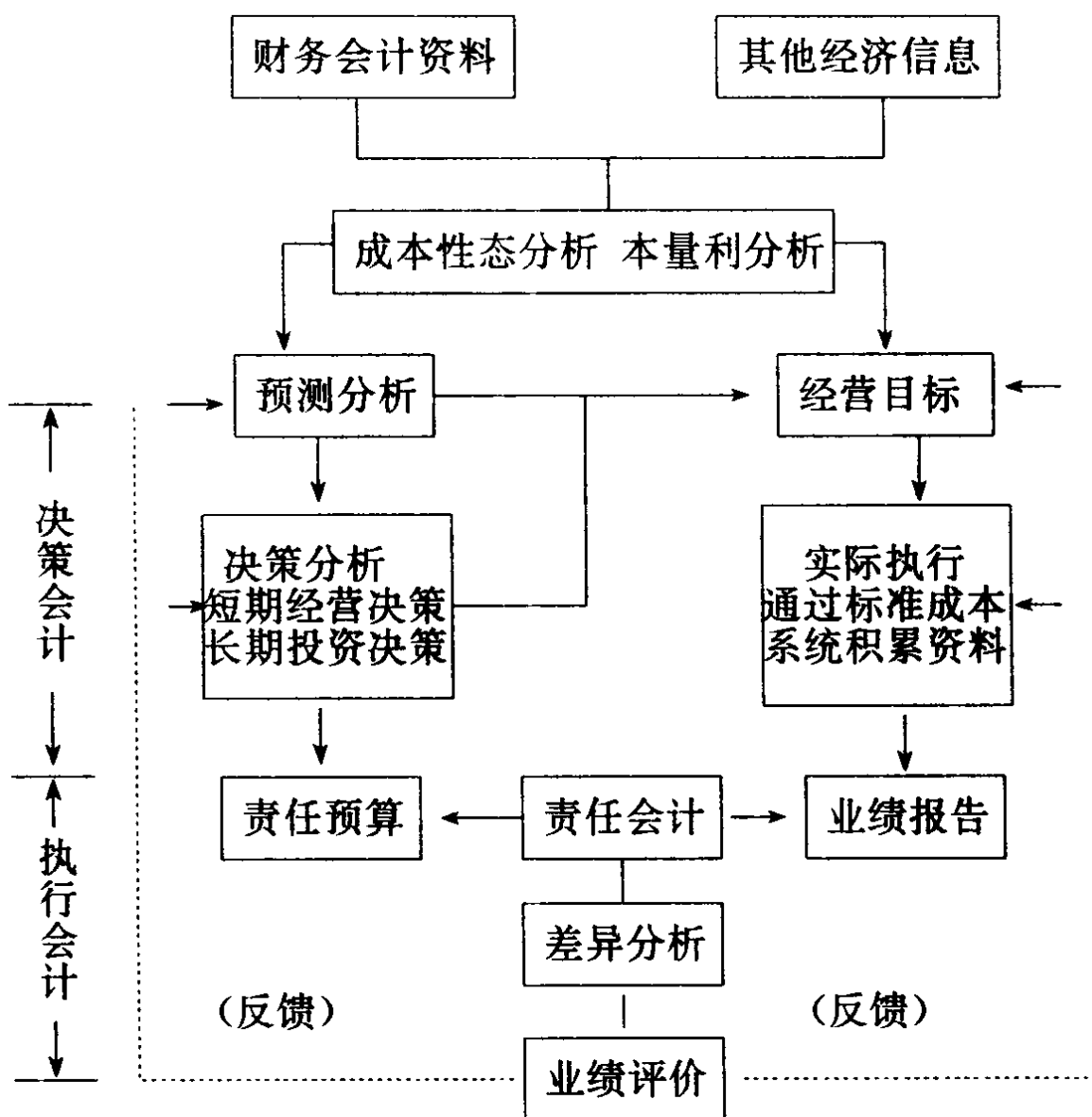


图 1-1 管理会计的基本内容构成

三、管理会计与财务会计的比较

管理会计与财务会计虽同出一根,但二者的区别非常明显。也正是由于二者同出一根,它们之间又有着互相补充、互相渗透、共同存在、密不可分的联系。现将两者的区别与联系,于表 1-1 中列示。

表 1-1 管理会计与财务会计的区别与联系

项 目		财 务 会 计	管 理 会 计
区 别	服务对象 不同	既为本企业的经营管理服务，又为企业外界有经济利害关系的组织或个人服务	主要为企业内部各级管理人员或内部各责任单位服务
	工作重点 不同	着重反映和监督过去已经发生的经济业务	着重规划未来和控制现在的经济活动
	约束依据 不同	公认的会计准则	主要服从内部管理人员的需要，或有关会计原则、管理理论
	时间跨度 不同	固定时间，按年、季、月报告过去时期，没有弹性	不固定时间，报告过去或将来，时间跨度有较大的弹性
	会计主体 不同	以整个企业为会计主体	主要以企业内部各个责任单位为会计主体
	会计程序 不同	有固定的、统一的会计核算程序	没有固定的、统一的管理会计程序，有较大的选择自由
	会计方法 不同	比较固定的、专门的财务会计方法	方法灵活多样，包括统计方法、数学及其他会计定量方法
	核算要求 不同	以货币为主要计量单位，力求精确	兼用实物量单位、关系度量、劳动度量，只要计算近似值
	信息特征 不同	具有法律效力	不具有法律效力
联 系	最终目标 一致	都是为了改善企业经营管理，提高企业的经济效益	
	原始资料来源 同	财务会计以资产、负债与权益变动的原始资料为依据组织核算，形成系统的核算资料，管理会计直接对这些核算资料进行加工、改制，进而进行决策分析，编制预算和进行成本控制。	
	报告内容 交叉	管理会计的内部报表有时也列入对外报告的内容，而财务会计也常常将实际成本与标准成本进行比较，作为表内说明。	
	服务对象 交叉	作为“外部会计”的财务会计同时也为内部管理服务；作为“内部会计”的管理会计同时也为企业外部服务。	