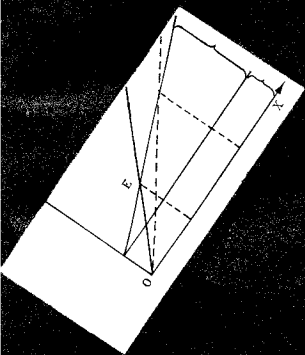


管理会计学

潘 硕 健 王 编



管 理 会 计 学

潘硕健 主编

参编人员 景致信 杨进 杨亚娥

陕西人民出版社出版发行

(西安北大街131号)

新华书店经销 西安七二二六厂印刷

850×1168毫米 32开本 13.625印张 300千字

1989年7月第1版 1989年7月第1次印刷

印数: 1—3500

ISBN 7—224—00932—6/F·96

定价: 5.50元

前 言

管理会计是一门新兴的综合性的边缘学科，它是为企业内部经营管理决策与规划提供会计咨询服务经济信息。在现代化管理中，管理会计对于强化企业经营管理机制，提高决策的科学性，保证经营的有效性等，显示出越来越重要的作用。

《管理会计学》一书，是我们根据多年的教学实践，在吸收兄弟院校同类教材，参考西方管理会计学的基础上编写而成的。该书以边际贡献理论贯穿始终，并运用大量图表和实例来说明较为复杂的经济问题，深入浅出，在理论和方法上都作了不少有益的探讨。它不仅可作为高等财经院校有关专业本科生的教材，亦可供广大财会人员、管理干部自学使用，或作为培训教材。

本书由潘硕健副教授主编，潘硕健、景致信总纂。各章编写分工如下：潘硕健编写第一、八章；景致信编写第二、三、六、九章；杨进编写第四、五章；杨亚娥编写第七章。最后由潘硕健定稿。

管理会计是一门年轻的学科，正处于研究和探索之中，加之我们水平有限，书中不足之处在所难免，恳请国内同仁和广大读者不吝指正。

作 者

1989年4月22日

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 什么是管理会计	(1)
第二节 管理会计对象	(12)
第三节 管理会计内容体系	(14)
第二章 成本性态与变动成本法	(18)
第一节 成本概念与成本分类	(18)
第二节 成本性态分析	(25)
第三节 混合成本及分解	(30)
第四节 边际贡献	(43)
第五节 变动成本法	(47)
第三章 成本数量利润关系分析	(64)
第一节 盈亏临界点及分析	(64)
第二节 本量利分析及应用	(85)
第三节 本量利分析假定性条件及曲线本量利分析	(94)
第四章 经营预测与经营决策	(108)
第一节 经营预测概述	(108)
第二节 销售预测	(113)
第三节 经营决策的意义和类型	(125)

第四节	经营决策中的收益和成本概念	(129)
第五节	经营决策的程序和方法	(133)
第五章	短期经营决策分析	(146)
第一节	短期经营决策的特点和内容	(146)
第二节	产销决策分析	(148)
第三节	资源利用决策分析	(167)
第四节	存货决策分析	(186)
第六章	长期投资决策分析	(202)
第一节	长期投资决策的意义、特点及内容	(202)
第二节	投资方案现金流量及模型分析	(204)
第三节	货币的时间价值	(210)
第四节	资本成本	(224)
第五节	投资效果评价方法	(231)
第六节	固定资产更新改造决策	(251)
第七节	投资的风险性分析	(267)
第八节	投资决策分析的其他问题	(271)
第七章	全面预算	(298)
第一节	全面预算的含义、作用及内容体系	(298)
第二节	全面预算的编制	(303)
第三节	弹性预算和零基预算	(319)
第八章	标准成本制	(328)
第一节	标准成本的制定	(328)
第二节	成本差异分析	(335)
第三节	成本差异处理	(343)
第九章	责任会计	(349)
第一节	责任会计的基本理论和原则	(349)

第二节	责任会计体系.....	(355)
第三节	责任中心划分及其业绩考核.....	(359)
第四节	责任会计实施的技术性条件.....	(384)

第一章 总 论

管理会计是指主要为企业管理当局提供所需要的经济信息而实施的会计。它对企业经营管理起着直接的影响。现代管理会计的形成与发展，大大丰富了会计学的内容，它标志着会计学已进入一个崭新的发展阶段。本章将着重讨论管理会计的定义、管理会计的形成与发展、管理会计的对象以及管理会计学内容体系等。通过本章学习，旨在对管理会计有一个总体概念。

第一节 什么是管理会计

一、会计的定义

管理会计和财务会计是现代企业会计的两个重要领域。要了解什么是管理会计，就必须首先对会计的定义有所了解。

我们认为，会计是一个旨在传达企业重大财务情况和其它经济信息，以使其使用者据以作出明智判断的一个经济信息系统。会计作为一个经济信息系统的存在，是现代企业经营管理的需要。

经营管理一般是指企业或组织，为了实现预定的目标，对

其经营的实体系统，进行一系列预测、决策、控制、规划与实施的过程。其本质在于放大实体系统的功效。具体地说，就是要以企业所拥有的有限资源，通过生产和流通去满足人类不断增长的需要，用最少的资源投入获得最多的产出。这就是经济学的前提——“稀缺性”的含义。根据系统论之一般原理，要放大经营系统的功效，必须通过信息的传递，促使企业能量和物质合理流动，从而在流动的方向、数量和时间上，实现最佳组合。所以说，管理离不开信息，管理的基础在于信息传递的及时性、准确性和充分性。

在企业管理当局制订决策与实施决策过程所需要借助的信息系统中，会计占据着极其重要的地位。因为，会计信息是重要的经济信息。会计信息系统所处理的信息，一方面涉及企业生存与发展的有限的生产性资财，主要是土地、人工、资金等；另一方面，涉及为社会所提供的商品和劳务等。在商品经济条件下，这些生产性资财和商品、劳务都具有价格，都可以用货币来计量，生产性资财的这些特点和会计的要求使企业经营过程中的会计对象取得了最后的一般规定，赋予了会计信息系统是旨在传达企业重大财务情况和其它经济信息的质的定义。

会计作为一个信息系统，绝不是也不可能是单纯地记帐、算帐、报帐。从信息系统软件开发角度来说，作为会计信息系统软件设计，至少要包含以下两方面基本内容：第一，决定将什么样的信息项目纳入会计信息系统，这就需要研究会计理论、会计原则等；第二，决定用什么样的方法和程序对所确认的信息项目进行处理和报告，这显然又要研讨会计方法、会计程序等。因此，把会计学概括为是研究为企业及有关使用者提供微观经济信息以及提供这些信息的方法的一门科学，无疑是精辟的。

作为信息系统的会计，它的作用在于使其使用者据以作出明智地判断，也即影响、改变、纠正企业内部、外界有关决策人的经济行为。会计信息的使用者从总体上可以分为两类：一类是内部使用者，主要是企业管理当局；另一类是外部使用者，主要是投资者、债权人，政府有关部门等。这些使用者分别从不同角度，利用会计信息，实施决策与控制。

第一，会计对企业内部决策者的作用。企业的经营管理活动大致可以概括为五个主要方面：资金筹集、内部投资、生产经营、市场销售以及利润分配。在从事这些活动中，企业管理当局都必须就一些有关的主要问题作出决策以求经营的成功。而这些决策的制订，离不开及时、准确的信息，尤其是会计信息。现将经营管理活动中，利用会计信息一些主要方面说明如下（见图表1-1）：

第二，会计对企业外部决策者的作用。企业外部主要有投资人（业主）、债权人以及政府有关部门。它们同样要利用会计信息，对一些重要问题作出明智地判断。利用会计信息作出决策的主要问题见下表（图表1-2）：

图表 1-1 会计信息与内部决策

活动类型	需要会计信息作出决策的重大问题
资金筹集	1. 必须筹集多少资金？ 2. 在什么时间去筹集资金？ 3. 从什么来源，是从持久的投资者还是债权人？ 4. 合理的资金“价格”界限是多少？
内部投资	1. 必须购建何种设备和厂房？ 2. 要达到企业目标还应添置什么样的设备？ 3. 如何去落实这些投资计划？

续表

活动类型	需要会计信息作出决策的重大问题
生产经营	1. 应生产何种产品或提供什么样劳务? 2. 某种产品或劳务是否应扩展或停止经营? 3. 如何合理利用企业现有资源去生产产品或提供劳务? 4. 企业存货水平应如何选择?
市场销售	1. 应向什么地区、行业出售和推销产品或劳务? 2. 应按什么样的价格出售? 3. 应该用什么方法和成本推销企业产品或劳务?
利润分配	1. 企业应否建立一个分派固定股利的一贯政策? 2. 企业留存收益是用于提高股利支付还是扩展经营?

图表 1-2

会计信息与外部决策

外部使用者	需要会计信息作出决策的重要问题
投资人 (业主)	1. 应否对企业投入更多的资金? 2. 应否参加企业投资或出售已拥有企业的股份? 3. 管理当局是否实现了企业目标? 4. 企业获利的现状和前景? 5. 企业的股利分派政策如何?
债权人	1. 企业在财力上是否充裕, 能否归还到期的债务? 2. 企业获利的现状和前景, 以及管理当局的效率? 3. 应否继续贷给企业资金?
政府有关部门	1. 企业欠付的税利是多少? 2. 如果企业与政府有经济来往, 它向政府所收的价格是否合理? 3. 企业是否遵守了有关价格、工资、法律规定? 4. 向各级政府提供的会计报告是否准确?

以上分析说明，财务会计与管理会计都属于会计学系统。其宗旨皆在传达企业重大财务信息和其它经济信息，以使其内外部使用者据以作出明智的判断。只不过两者各有所侧重而已。管理会计信息侧重于内部使用者，财务会计信息侧重于为外部使用者所利用。

二、管理会计定义

(一) 管理会计与财务会计的区别及联系

管理会计和财务会计的区别主要表现在以下几个方面：

第一，管理会计是主要向企业内部报告的会计，侧重提供如何合理利用企业内部有限资源的信息。财务会计是主要向企业外部报告的会计，侧重提供如何合理利用社会有限资源的信息。

会计信息主要是经济信息，决策者据以作出明智判断的目的，旨在提高企业及有关团体、个人的经济效益。从这个意义上说，会计及其提供的信息的根本作用，在于合理地利用有限资源，以最少的投入，获取最大的收益。而不管是企业资源，还是社会资源，在提供合理利用有限资源信息上，管理会计侧重于企业内部。它以广泛多变、多视角的信息直接服务于企业管理当局，参与企业的各种经营管理活动，从而使有限的企业资源生产出更多更好的产品或提供最佳的劳务。“一仆一主，信息多变”，是管理会计的重要特征。财务会计则侧重于企业外部。它是从较为稳定的信息输出目标出发，来组织核算工作，通过对信息的收集、分类、汇总整理、加工等，最终形成定期财务报表，以充分、公允、客观地显示企业一定时期的财务状况、经营成果、偿债能力以及资金流动情况，取信于社会上的

投资者、债权人、政府、公众，以促使社会资源合理流动、合理配置，获得优化的经济效益。“一仆多主、信息稳定”，是财务会计的主要特征。

第二，管理会计是针对企业经营管理活动中的各种专门问题及日常经济活动进行规划与控制，主动、充分地收集有关数据进行处理。财务会计是对已经发生或完成的经济活动的忠实记录和客观描述。

管理会计与财务会计都是信息系统，在技术属性上都属于数据处理系统。作为数据处理系统，不外乎是数据收集、存贮、传递、加工和利用。但是，管理会计与财务会计在数据收集、处理等方面有着明显的区别。管理会计着眼于企业复杂的经济活动过程。它要随机地根据经营管理中需要作出的一些决策，提供相关的信息。并在此基础上，设计若干方案。对选定的方案，要进一步制定计划，以及实施及时的控制。这一数据处理过程，需要管理会计主动充分地收集经营管理中有关数据，以灵活多样的各种技术方法，特别是数量分析方法，设计各种信息处理程序，及时地向企业管理当局提供特定的预测、决策、规划与控制信息；财务会计着眼于较为稳定的财务报告输出目标，反映企业财务状况及其变动的信息。因此，财务会计依据业已发生的经济活动的客观事实所形成的数据，进行实施“捕捉”。而后，通过记载、分类、计算、汇总等处理程序，把数据转化为有用的会计信息，全面地、集中地反映企业经济活动、财务收支等历史状况，使利用会计信息的人们“获得反映在观念中的象征形象”。

第三，管理会计预测前景，筹划未来，是研究如何有助于企业决策和控制所需要的信息以及提供这些信息的方法；财务

会计总结历史，注重陈述，是研究如何有助于描述企业历史和现状的财务状况所需要的信息以及提供这些信息的方法。

会计是一门探讨提供什么样的微观经济信息以及怎样提供这些信息的科学。管理会计与财务会计之所以“分流”，主要在于提供什么样的微观经济信息以及提供的方法有所区别。前者是预测前景，筹划未来，为决策与控制服务；后者是总结历史，侧重于对企业生产经营活动作客观性地描述。管理会计与财务会计主要有以上三方面的区别。由此决定，二者在一些具体方面也有一定的区别，如下表所示（见图表1-3）。

图表 1-3

具体特征	财务会计	管理会计
核算依据	必须遵守公认的会计准则，以取信于企业外部有经济利害关系的团体或个人。	不受公认的会计准则制约，以多变的信息服务于企业管理当局。
核算程序	核算程序比较稳定，有统一规定的凭证、帐簿、报表。	核算程序不固定，一般不涉及凭证编制、记帐等，它以风格多样的报告，为各层次管理者服务。
核算方法	统一以货币为计量单位，主要是对数据分类、排序、汇总，只需要简单的算术方法。	信息处理采用灵活多样的技术方法，根据需要设计处理程序。涉及到运筹学等数量化方法。
核算要求	力求准确的数据输出。	不要求绝对精确，通常输出近似值或范围值。

尽管管理会计与财务会计在许多方面存在着区别，但应该

看到，两者又是互相渗透，密切相关的。首先，两者都属于会计信息系统，反映对象均是企业实体系统，即企业经济活动，处理对象均为会计信息，共同要求是以货币计量。其次，在数据来源的依据上，原始资料很多是相同的。管理会计更多地是引用财务会计信息进行引伸或变换视角进行范围扩展，以满足企业管理当局特定的信息需要。

美国管理会计委员会（CMA）在1958年曾对管理会计的定义作了如下说明：“……在处理某一主体历史与预计的经济数据中，运用适当的技术与观念，以协助管理当局制定符合经济目标的计划并作出达到上述目标的明智决策。”美国管理会计委员会对管理会计的定义，我们基本上是同意的。但为了更确切地表达管理会计与财务会计的共性与个性，管理会计的定义应该是：主动充分地收集企业经济活动中有关数据，运用适当的技术和观念加以处理，向企业管理当局作出报告，以便实施能够获得满意的经济效益的管理行为的一个经济信息系统。它与财务会计的共性共存于会计定义，即信息系统。在技术属性上都属于数据处理系统，是一种提供信息的活动。它与财务会计的个性表现在主动充分地收集有关数据，而不是业已发生的经济活动数据的实施记录。它的适当的技术观念和处理程序不同于财务会计着重于分类、排序、汇总。它直接为企业内部管理当局服务，一仆一主，信息多变。

（二）管理会计的特点

作为会计信息系统的支系统，管理会计信息与财务会计信息相比，具有以下特征。

1. 相关性。管理会计的首要任务在于协助管理当局进行各种明智的决策。决策是对未来机会的一种选择。而未来是不

确定的。力争降低其不确定性，提高对未来认识的明确性、肯定性是管理会计的主要任务。因此，客观上，管理会计的信息必须与特定决策方案相关，即凡是对方案选择有影响且能导致产生差异的信息，管理会计人员必须尽可能广泛地收集、分析并慎重处理。或者，遵循会计之重要性原则，予以简化处理甚至不予考虑。相关性通常由反馈用价值和预测用价值构成，即管理会计信息系统产生的信息，必须能随时揭示实际行动脱离目标的差异，以及时调整正在进行的各种经济活动。同时，对未来的计划（目标）制定起一定的引导作用。

2. 时效性。管理会计强调信息的时效性，也是因为决策的需要。及时、有效、相关但并非精确的信息，往往会促成管理者抓住时机，作出及时的选择。在决策时，若一味追求精确、客观的信息，往往会由于其取得困难，以及耗费较长时间，造成时过境迁，坐失良机的现象。

3. 经济性。信息是一种特殊商品，也有其使用价值与价值。为取得信息所花费的各种费用，构成信息的成本（价值）。管理会计由于目标所决定，在取得一种相关、及时的信息时，比起财务会计，往往要花费较大成本。因此，管理会计人员在“制造”信息时，必须时刻遵循“成本效益原则”，使信息成本低于信息产生的收益。并且，在基本保证信息的相关、及时、准确的前提下，尽可能选择简要的方法、程序、渠道，来取得、加工和处理信息。

4. 适用性。管理会计的任务之一，在于充当信息的“销售者”（输出）。犹如销售普通商品，管理会计人员在提供信息时，必须针对企业各级管理当局的需要甚至喜好，有的放矢地传送最能有效吸引并影响其经济行为的信息，以便提高信息

的有效性，合理促成各级管理者的行为，使其符合企业总体利益。

5. 目标融合性。企业内部由各部门、各个人员构成，它们均有其各自的利益，相互间亦存在一定的矛盾，据此，管理会计人员在制定目标、编制预算，分解指标时，必须谨慎处理它们之间的关系，使数量化的标准、定额、预算、计划能同时兼顾个人、部门及企业三者利益，并力争使各部门、个人之间的目标协调一致，以促进企业目标的实现。

6. 可控性。可控制性主要是指管理会计在对特定部门（中心）的工作业绩进行评价考核时，只应考核其本身权力可以控制的区域与活动，而不应将其无力控制的功过作为考核的对象。

7. 灵活性。灵活性是指管理会计在加工、处理信息的方法、程序上的多样化，更主要是指管理会计提供的一种信息，往往能同时满足很多方面的需要。如“标准”信息，既可以作为控制某种行动的根据，同时，又是考核行动结果的准绳，也是发现问题的准尺。

8. 目标可接受性。目标可接受性，是指管理会计在制定、分解、落实各种预算、标准、定额时，必须充分、全面地考虑职工、部门的能力、现状及条件，使目标的制定作到适中，即一方面可使部门、职员非经努力不可轻易达到；另一方面又保证部门、职员经过努力就可基本达到，以起到调动积极性的作用。

9. 客观性。管理会计虽非完全是对企业历史之总结，但为保证预测的准确、决策的正确以及评价的公正，管理会计人员在取得、加工信息过程中，一定要尽量忠实于已经产生的历

史信息，而不能以灵活性、相关性为借口，任意篡改，歪曲事实。

会计发展史告诉我们，会计是伴随生产活动日益复杂而产生发展，伴随管理日益现代化而成熟的。正如马克思指出：“过程越是按社会规模进行，越是失去纯粹个人性质……簿记就越必要。”我们知道，生产过程的商品化，社会化必然带来管理现代化，而作为管理基础信息在质量上，要求越来越高，在数量上要求越来越多。在提供经济信息方面有着极其重要地位的会计，当然也随着管理现代化而不断发展。管理会计产生与发展的过程证明了这一点。

资本主义发展在于剩余价值掠夺。为了掠夺更多的剩余价值，在管理上首先变革，从传统的经验管理与惯例管理向科学管理转化。本世纪初，“科学管理之父”泰勒创立了“科学管理”学派，他主要研究人的操作在时间和动作上进行合理配合，予以标准化，提高生产效率与工作效率。这种科学管理导致标准化萌芽，这一标准化管理思想引入会计出现了“标准成本”及其“差异分析”，这可以说是管理会计的最早内容。

20年代以后，法国人弗约提出“职能管理”，其论点主要是管理不仅注重人工操作，更重要的是要有企业全局观念，把管理职能扩展为计划、组织、指挥、协调及控制。紧接二次世界大战以后，资本主义生产规模日益扩大，市场竞争趋于激烈，有人又提出“管理的重心在经营，经营的重心在决策”，关键在于合理利用资源，这就把“变动成本法”、“量本利分析”、“全面预算”等引入会计领域，形成了管理会计之雏形。

50年代科技日新月异，电子计算机应用及跨国公司大量出现，“数量管理”应运而生，在此基础上现代化管理又提出了