



管理会计原理及其应用

主编 郭子建 李庆成
白山出版社

管 理 会 计 原 理 及 其 应 用

主 编	郭子建	李庆成
主 审	郭文秀	白洪亮
撰稿人	李庆成	郭子建
	韩桂芬	杜清泉
	林治则	金 声
	宋利君	



前 言

管理会计是西方国家50年代新兴的一门学科，它的主要作用是加强企业经营管理，使会计同现代管理技术结合起来，更加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。

当前，随着我国经济体制改革的不断深入，在四化建设的进程中，最主要的问题之一，就是如何提高企业经营管理水平。为此，我们需要在总结建国以来的财会工作经验教训的基础上，从我国实际情况出发，学习管理会计的知识，提高我国财会、经济工作水平，充分发挥其促进生产发展和提高经济效益的作用。

根据国家财政部、劳动人事部关于加强财会、经济系列专业技术人员继续教育工作的有关精神，在总结近年来财会、经济系列专业技术人员岗位职务培训的经验基础上，我们编写了这本教材。

本书根据财会、经济类专业技术人员继续教育的需要，系统地阐述了管理会计的基本内容，对有助于加强企业管理、提高经济效益的规划和控制方面的基本理论、基本方法进行了重点说明。在论述过程中，既注意了本门学科的理论性，也考虑到我国企业的管理现状，力求做到理论联系实际。本书内容比较丰富，文字通俗易懂，既适用于广大财

会、经济类专业技术人员继续教育和岗位培训，也可供广大财经工作者自学之用。

本书第一、二、四章由郭子建撰写，第五章由李庆成、宋利君撰写，第三、八章由杜清泉撰写，第六章由韩桂芬撰写，第七章由韩桂芬、李庆成撰写，第九章由金声撰写，第十章由林治则撰写。最后由郭子建、李庆成总纂定稿。辽宁省会计学会、东北财经大学、抚顺市财政局、人事局、计划委员会、抚顺大学等单位和部门的专家和领导对本书的编写给予了大力支持，在此深表谢意。

因时间仓促，加之我们水平有限，书中难免有不妥之处，恳请读者批评、指正。

编 者

1991年12月

目 录

第一章 绪 论

第一节 管理会计的基本概念·····	(1)
第二节 管理会计的形成和发展·····	(6)
第三节 管理会计与财务会计的区别和联系·····	(11)
第四节 管理会计的职能与任务·····	(16)
第五节 管理会计的内容与程序·····	(19)
第六节 学习管理会计的重要意义·····	(26)

第二章 成本分类及成本性态分析

第一节 成本分类和特定成本概念·····	(33)
第二节 成本性态分析·····	(46)
第三节 混合成本的分解方法·····	(64)

第三章 变动成本法

第一节 变动成本法与完全成本法·····	(73)
第二节 变动成本法的优点和局限性·····	(94)
第三节 两种成本计算方法的结合应用·····	(101)

第四章 成本——业务量——利润分析

第一节 成本——业务量——利润分析基本原理 概述·····	(110)
----------------------------------	-------

第二节	本量利分析的基本方法·····	(119)
第三节	实现目标利润保证措施的计算及利润敏感性分析·····	(133)
第四节	多产品本量利分析的当量分析原理·····	(142)

第五章 目标成本管理

第一节	目标成本管理概述·····	(169)
第二节	目标成本预测·····	(176)
第三节	目标成本的确定与分解·····	(190)

第六章 短期经营决策

第一节	经营管理决策概述·····	(207)
第二节	产品生产决策分析·····	(222)
第三节	资源利用决策分析·····	(240)
第四节	产品订价的决策分析·····	(248)

第七章 长期投资决策

第一节	长期投资决策分析概述·····	(262)
第二节	长期投资决策分析的基本方法·····	(268)
第三节	敏感性分析在长期投资决策中的应用·····	(282)
第四节	设备投资更新改造的决策分析·····	(286)

第八章 标准成本制度

第一节	标准成本·····	(297)
第二节	标准成本的制定·····	(301)
第三节	成本差异的计算与分析·····	(305)
第四节	成本差异分析中的组合差异分析·····	(320)

第五节	成本差异分析中的例外管理原则·····	(328)
第六节	标准成本制度的帐务处理·····	(331)
第七节	标准成本制度与产品成本计算定额法·····	(340)

第九章 全面预算

第一节	编制全面预算的意义和作用·····	(343)
第二节	全面预算的内容和编制方法·····	(348)
第三节	编制费用预算的两种先进方法·····	(372)
第四节	编制预算的期间与程序·····	(381)

第十章 责任会计

第一节	经济责任制与责任会计·····	(387)
第二节	责任中心及其种类·····	(391)
第三节	对责任中心的评价与考核·····	(396)
第四节	企业组织机构与责任会计制度的关系·····	(410)
第五节	责任中心的内部结算·····	(415)

第一章 绪 论

管理会计是经济组织用以决定行动方针的内部信息系统，这种信息系统可以帮助企业领导者制定计划、积累资料、控制经营活动和制定经济决策。

管理会计是50年代新兴的、用一种新的观点和方式来研究企业生产经营各个环节管理问题的比较新的学科。而且其内容正随着日益扩大的需要而更新，表现为向各个学科渗透（如数理统计、运筹学、电子计算机技术等和管理会计中的应用），而逐渐发展成为一种边缘学科。因此，对于现代管理会计，已经不能从传统的“会计”意义上来理解它和认识它了。管理会计的形成和发展，在很大程度上丰富和加深了会计科学的内容和领域，它标志着会计科学已进入了一个崭新的阶段。为了能使读者对管理会计这一新的学科有一个总体的了解，本章拟就管理会计的基本概念，管理会计的形成和发展，管理会计与财务会计的区别与联系，管理会计的职能和管理会计的任务，管理会计的基本内容，以及学习管理会计的意义等问题，作一简要的阐述。

第一节 管理会计的基本概念

管理会计是现代西方国家把“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、综合性很强的边缘学科。正是由于它涉及到“管理”和“会计”这两个不同的概念，要想真正理解管理会计的内涵，我们必须首先要了解管理与会计的关系。

一、管理与会计的关系

管理作为一种社会活动，有着其广泛的意义和内涵。但就经济管理而言，是指按照客观经济规律，根据一定的原则和方法，对企业生产经营活动诸要素——劳动力、劳动手段、劳动对象及其生产经营活动过程进行计划、组织、指挥、协调和控制，使之互相密切配合，发挥最高效率，以达到企业所预期的目的的活动。

管理科学是从管理实践中产生的。管理实践源远流长，可以追溯到人类社会的早期。当人类社会出现共同劳动的时候，管理作为一种手段就已经存在了。但是，管理成为一门科学，迄今只有100多年的历史，它是随着资本主义生产的兴起而逐步形成和发展起来的。

会计是随着生产和管理的需要而产生的，并随着生产的发展和科学技术的进步而逐步完善起来的。从历史发展来看，会计一开始就是由于管理财产的需要而产生的。随着商品经济的发展，会计又成为管理商品存货、债权、债务和管理收支的工具。随着现代管理的发展，经济效益又成为会计的重要内容。会计日益与经济管理相结合，成为一种有力的管理方法。

经济管理是个过程，它包括计划和执行两个方面。在计划过程中，要规定目标，进行预测，作出决策，选择最优方

案和编制计划预算。在执行过程中，要进行组织领导、监督和分析。所以，从时间来划分，管理可分为事前和事后管理两部分。计划决策过程属于事前管理，执行监督过程属于事后管理。

随着管理科学的进一步发展，管理的重心，逐步由事后管理向事前管理转移。在过去传统的事后管理中，事后计算就能满足事后管理的要求。所以，作为事后计算为核心的传统会计是与事后管理为重心的历史发展阶段相协调的。但是，随着管理重心的转移，传统的会计已不能满足事前管理的需要。于是，为适应社会化大生产发展的要求，传统的会计开始向现代会计发展。在现代会计中，会计核算不再仅仅是事后计算，而且还包括了投资决策分析、经营决策分析和计划、预算编制等事先计算的内容。

由此可见，经济管理的发展，决定着会计的发展。会计和管理之间有着密切关系。一方面，会计作为一个经济信息系统，要提供管理所需要的经济信息，作为事前决策分析和编制计划、预算的依据。同时，作为事后实绩分析和监督审查的依据，会计也要为管理服务。另一方面，会计本身也逐渐成为管理过程的一个重要组成部分。会计事前计算成为事前管理的重要组成部分，而事后计算更是事后管理过程中的必不可少的环节。显然，如果在管理过程中没有了分析和监督，也就谈不上真正的管理。

人类数千年来的生产实践已充分证明，会计不仅是管理经济的一项重要工具，而且它本身一开始就是经济管理工作的的重要组成部分。没有会计，人类不可能总结生产经验，不可能有物质财富和精神文明的积累，也不可能认识社会发展

的客观规律。一句话，经济管理离不开会计，经济愈发展会计愈重要。“管理会计”说到底就是“管理”和“会计”相互交织而成的产物。

二、管理会计的基本概念

什么是管理会计？管理会计最本质的内涵是什么？这是从管理会计这门新兴学科问世以来，会计学界始终未能从理论上彻底解决的问题。从目前国内外会计学界的一般情况看，对管理会计的解释主要有两种观点：

一种观点认为，所谓管理会计，从其实质来说就是区别于传统会计核算的那部分新内容。持这种观点的人认为，会计从其社会形态来说可分为“传统会计”和“现代会计”两大部分。所谓现代会计，是指区别于传统会计的那部分新内容，即所谓的“管理会计”。

另一种观点认为，所谓管理会计，就是为适应现代管理的需要而从传统的财务会计中派生出来的，以事前计算和事中控制为主要目的的会计方法。持这种观点的人认为，会计既然是管理的一个重要组成部分，那么会计本身就具有反映和控制的双重职能，而这种职能的最终目的是为管理服务的。随着管理科学的发展，管理的重心逐渐由事后管理向事前管理发展。因此，会计的职能也必然由事后计算向事前计算发展，而这种为事前管理提供信息的会计方法，就是管理会计。

上述两种观点尽管对管理会计概念阐述的出发点有所不同，但从其反映的内容和本质来看还是有其共同之处的。而且，后者更具有鲜明性。

根据西方比较权威的管理会计理论来说，管理会计的概念，从总体上来说应作这样的解释：所谓管理会计是用来概括现代会计体系中的、侧重于企业经营预测、决策、规划、控制和业绩考评等方面内容的一种新的信息系统。

显然，将管理会计作为现代会计范畴去考察，把管理会计研究同现代管理环境、经济发展水平以及经济管理实践的特点联系起来，将有助于有关管理会计一系列基本理论问题的圆满解决。

从西方管理会计的实践来看，管理会计具有如下几个特点：

（一）管理会计不以反映已经发生的经济活动为满足，更着重于预计和评价未来的经济活动。因此，很多人说它是一种事前反映的会计。

（二）管理会计针对经营管理上的特定问题，搜罗数据，并向管理方面提供会计资料。因此，它具有很强的信息价值。

（三）管理会计谋求提出多种决策方案，供管理者和有关方面作出决策。所以，它又叫做决策会计。

此外，按照“会计信息系统论”的解释，管理会计本身是一个独立于传统财务会计的信息系统，其信息的质量特征主要包括以下几个方面：

（一）目标一致性。即管理会计信息必须服从于同一个总体目标的要求。不论主体如何，信息使用者的地位如何，所提供的信息必须协调一致，不能相互矛盾。

（二）通俗易懂性。即管理会计信息应当容易被理解，否则只能是无用信息。

(三) 决策有用性。这是管理会计信息最重要的质量特征。它要求管理会计的信息必须有助于企业内部管理的经营决策。

第二节 管理会计的形成和发展

一、管理会计的形成过程

任何一门学科的理论和方法都是逐渐形成的，都有其产生和发展的过程。要认识会计理论的目前状况，就必须对会计理论与实践的历史发展过程进行研究。为了说明管理会计的产生，有必要简单地回顾一下西方会计理论和技术的历史发展过程。

大家知道，会计科学的建立与发展和管理科学一样，都远远落后于它们的实践。早在中世纪，意大利城市的兴起和商业的发展，在很大程度上加速了会计理论的形成。因为在一些商业发达的城市中，商人需要掌握顾客和雇员之间的金钱关系，记录债权债务往来，并在合伙人之间分红。这一切都要求记帐技术有相应的发展。最早的较完整的复式记帐方法在中世纪意大利热那亚的商人的帐簿中就已经出现了。但世界上第一本从理论上探讨复式记帐的原理及其应用的“簿记学”，一直到15世纪末才出版问世。由于复式记帐法所使用的帐户体系反映了业务事项的内在联系，在体系上也相当严密而科学，较之单式簿记有无比的优越性。所以15世纪末期以后，这种记帐方法，在世界各地得到广泛的应用。这样，复式记帐法及其根据其所用帐户体系的资产负债表，就成为会计学最古老的和最基本的技术方法。

随着社会经济的不断发展，尤其是随着管理科学的逐步发展和完善，会计科学也日趋成熟起来。本世纪初期，当时被西方誉为“科学管理之父”的泰罗，于1911年发表了著名的《科学管理原理》，从而开创了企业科学管理的新纪元。泰罗的科学管理学说，重视研究工人的操作，从时间和动作的配合上强调提高生产和工作效率，制定标准作为考核实绩的依据。随着泰罗制的广泛推行，为了促使生产的各个方面实现标准化，于是作为成本会计的一个重要组成部分的“标准成本”、“预算控制”和“差异分析”等技术方法相继产生。但是，这些技术方法在较长时期内，只是为配合科学管理所作的一些尝试，并没有形成相对独立的管理会计体系。第二次世界大战以后，由于资本主义企业规模日益扩大，各种股份公司相继涌现，国际、国内市场竞争剧烈，对企业管理的要求越来越高，为了适应当时的情况，客观上迫切要求企业推行科学管理，借以提高产品质量，降低产品成本，扩大企业利润。于是，“本量利分析”、“变动成本法”和“责任会计”等带有管理会计色彩的技术方法应运而生，初步形成了管理会计的雏形。

从本世纪50年代起，资本主义经济进入战后的发展时期。由于现代科学技术的飞速发展，跨国公司大量涌现，企业规模越来越大，生产经营日趋复杂，外部市场情况瞬息万变，迫切要求企业在内部管理上更加科学。于是管理的重心迅速向事前管理倾斜。企业的管理阶层也越来越认识到经营决策和规划控制在整个管理中的地位和重要性。当时，在现代管理科学上形成的“数量管理”学派，认为可以把复杂的经济现象，经过严格的抽象和模拟，建立起各种数学模型，并通

过电子计算机求解，以帮助管理人员进行最优化的预测、决策、组织、安排和控制。到60年代形成的“系统管理”学派，则认为任何企业都是由相互联系的和相互作用的各个部分所组成的复杂整体，在管理中绝不能单纯从局部出发，而应从经营管理的总体出发，对经济活动进行规划与控制，以寻求整体最优化的途径。为配合现代化科学管理，强化企业内部经营管理，提高经济效益，以服务于企业管理为宗旨的管理会计方法体系就形成了。

1952年世界会计学会年会上正式通过了“管理会计”这个专门名词。在1972年，美国的全国会计人员联合会，建立了单独的管理会计协会；英国也成立了国际成本和管理会计人员协会，出版了《管理会计》月刊，在全世界发行。此后，由于管理会计不断吸收运筹学、行为科学、灵活管理学等方面的研究成果，把它们引入和应用到会计中来，使管理会计日益完善。1980年4月，各国会计人员联合在巴黎召开的第一次欧洲会议上，专门研究探讨了如何应用和推广管理会计的问题。代表们用大量的数据和经验证明：任何企业为了能够生存下去并繁荣起来，应用和推广管理会计确实是一个战略性的问题。

综上所述，管理会计是从财务会计中派生出来的一门独立的新兴学科，是资本主义生产高度发展的必然结果。同时，管理会计与现代管理科学的关系非常密切，管理科学的形成和发展对管理会计在理论上起着奠基和指导作用，管理会计吸取管理科学的专门方法和技术，为现代会计科学注入了新的活力，从而使它具有更加广泛的实际应用价值和灵活的适应能力。

二、管理会计的发展趋势

管理会计方法的出现虽然可以追溯到本世纪之初，但管理会计理论和方法体系的形成到现在为止却只有几十年的历史。从这个意义上说，管理会计尚处于刚刚起步阶段。它仍然属于一门年轻的科学。尽管到目前为止，无论从它的基本原理和基本方法、以及管理会计的内容和体系上都已经比较完善了，但它同其他各类科学一样都不能永远停留在原来的基础上。随着社会的发展和人类的进步，管理会计这门新兴的学科，也必将得到进一步的完善和发展。

从现阶段看，管理会计的整个方法体系还不能说十分完善，它的一些原理还不能说尽善尽美。这主要表现在以下几个方面：

（一）管理会计所涉及的一些理论和方法大都是建立在一系列严格的假设前提下形成的。换句话说，管理会计理论的存在是以大量的假设为条件的。这就使管理会计的应用受到了很大的限制。如何减少这些“假设”条件的约束，使管理会计的理论同实际管理实践的距离缩小到尽量小的程度，这是对现存管理会计理论进行再行加工和深入研究提出的一个新课题。

（二）管理会计最基本的原则之一，是力图将管理对象尽可能地进行定量描述，以求得它向管理人员提供的信息更具有准确性。因此，把现代数学、行为科学和管理信息系统的理论与方法，吸收、应用到了现代会计中来，对此引起了会计学界的广泛重视。但是，由于现代社会经济生活的复杂性，使越来越多的经济现象和经济行为，无法也不可能都通

过数学方法加以严格的定量描述，这就为管理会计今后的发展方向，提出了一个新的问题。而且，就现行的对管理会计的看法来说，管理学界和会计学界，也不尽一致。比如，美国哈佛大学R·N安东尼教授认为：数理派人们在会计学研究上所喜欢用的数学模型，未必是实际的，不过是研究人员的观念上的模型。他在1971年写的文章中曾指出：“……尤其当今的研究，极其倾向于数学模型，但是，那里所用的数学模型，多是远离现实领域的。因此，那种模型不能反映现实领域的实况。我愿告诉大家，当今各种杂志所载的这种数学模型，虽然给人以实业界已经用上的印象，但那是错误的。”

（三）关于把行为科学的理论吸收到管理会计中来，目前还处于初始阶段，虽然提出了实行目标管理，确定目标利润和目标成本，建立责任会计等内容，但还很不成熟，仅停留在对行为科学的一般理解和说明上，所以还有待进一步的研究和实践。

此外，管理会计的有些专题，目前还只是处于低级阶段。如“本量利分析”，目前只限于对单一产品的分析阶段。而对多产品的分析问题，尚无理想的方法。不久前，我国一位年轻的学者，提出了一种“当量分析”理论，为多产品本量利分析问题的研究开辟了一条新路，这不能不说是管理会计理论的一大贡献。

总之，管理会计作为现代会计科学的一个重要分支，还有待进一步的研究和完善。当然，我们这里也必须指出，管理会计毕竟是受多种学科相互渗透、边缘模糊的一门发展中的学科。根据目前人们对管理会计的认识水平，不论在国内或