



高小辉 / 编著
李静江

管理会计学



华文出版社

管 理 会 计 学

高小辉 李静江 编著

华 文 出 版 社

图书在版编目 (CIP) 数据

管理会计学/高小辉, 李静江编著. - 北京: 华文出版社, 2000.1

ISBN 7-5075-0983-4

I. 管… II. ①高…②李… III. 管理会计-理论 IV. F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(1999)第 75697 号

华 文 出 版 社 出 版

(邮编 10080 北京西城区府右街 135 号)

电话 (010) 6302312 (010) 66063891

新 华 书 店 经 销

新世纪印刷厂印刷

850×1168 毫米 32 开本 9.75 印张 230 千字

2000 年 1 月第 1 版 2000 年 1 月第 1 次印刷

*

印数: 00001—13000 册

定价: 13.50 元

前 言

管理会计学是从传统会计体系分离出来的一门新兴的会计学。学习管理会计学，对帮助企业经营管理者科学地制定经营决策、合理地利用经济资源、有效地强化企业内部管理、提高企业经济效益具有十分重要的作用。

本书是参考一些高等院校的同类教材、集各家之长，同时又考虑到成人教育的特点，力求通俗易懂并具有较强的针对性和实用性。全书内容侧重于介绍基本范畴、基本原理和应用三个方面。

本书既适用于具有初等财务会计知识的学员，以及企业经营、管理人员阅读，也可作为财务会计专业学员的启蒙教材，具有较宽的适应面。

由于时间仓促，编者水平有限，此教材难免有不足之处，恳请各位读者批评指正。

编者

1999年10月

DAE 70/06

目 录

第一章 绪论	1
第一节 管理会计概述	1
第二节 管理会计的特点	7
第三节 管理会计的职能与管理会计人员的职责	14
第二章 成本的分类、性态分析与变动成本法	21
第一节 成本的分类	22
第二节 成本性态分析	27
第三节 变动成本法	48
第三章 本量利分析	63
第一节 本量利分析概述	63
第二节 损益分界点分析	69
第三节 本量利分析在企业经营决策中的应用	89
第四章 决策分析（上）	108
第一节 企业经营决策概述	108
第二节 短期经营决策	114
第五章 决策分析（下）	149
第三节 长期投资决策	149

第四节	长期投资决策分析的基本方法	178
第六章	全面预算	193
第一节	全面预算概述	193
第二节	全面预算的编制方法	199
第三节	编制全面预算的其他方法	216
第七章	责任会计	228
第一节	责任会计概述	228
第二节	责任中心	233
第三节	对责任中心的评价与考核	242
第四节	内部转移价格	249
第八章	标准成本法	258
第一节	标准成本法概述	258
第二节	标准成本的制定	262
第三节	成本差异的计算与分析	268
附录		293
附表 1	1 元的终值表	293
附表 2	1 元的现值表	297
附表 3	1 元的年金终值表	299
附表 4	1 元的年金现值表	303
参考书目		306

第一章 绪 论

第一节 管理会计概述

一、管理会计的概念

什么是管理会计，国内外学术界的表述不尽相同。有的学者认为，管理会计主要是有助于管理者进行决策与控制；有的学者认为管理会计是为企业内部管理提供资料的会计；还有的学者认为，管理会计是为实现利润最大化的目的，分析过去、控制现在、规划未来的一个会计分支。我们认为管理会计应定义为：管理会计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够以对日常发生的一切经济活动进行规划与控制，并帮助企业经营者作出决策的一整套信息处理系统。

管理会计是一门新兴的会计学科，尽管它从传统会计体系分离出来，但却以全新的面貌展现在现代企业管理的广阔领域之中，对帮助企业管理者科学地制定经营决策，合理地利用经济资源，有效地强化内部管理和提高经济效益等起到十分重要的作用。从某种意义上讲，管理会计实际上是“管理”和“会计”的

有机统一，是与管理有关的一系列会计理论、技术、方法的紧密结合。虽然它如同传统会计那样对企业的生产经营活动进行计量处理，但却是始终围绕着“规划”和“控制”两个侧面而展开的。前者主要是通过确定目标、编拟计划和确定实现计划的手段与方法，对企业未来的生产经营活动进行全面的筹划；后者主要是通过制定标准，落实责任，考核实绩和分析计划执行过程中的问题与偏差，对企业生产经营的实际进程加以严密的监控。因此，管理会计具有比传统会计更为广泛、深刻的内容，它是在现代条件下为企业内部管理提供有效服务的重要工具。

二、管理会计的产生与发展

管理会计作为一种相对独立而又比较完整的理论、方法和体系，是随着科学技术进步和社会经济的发展逐步形成和发展起来的。

管理会计的初步形成大体上始于本世纪 20 年代。当时资本主义制度已经有了相当的发展，但在一般企业的管理工作中，以经验和直觉为核心的传统管理仍占统治地位。许多工厂经营粗放，管理混乱，开工不足，浪费严重。因此，如何用先进的科学管理代替落后的传统管理，使工厂、车间的管理工作得到较大的改善，以适应资本主义经济迅速发展的需要，就成为一个非常迫切的现实问题。正是在这种情况下，集中体现科学管理理论和方法的“泰罗制”应运而生了。就在推行泰罗制而使企业管理得到空前加强，生产效率得到显著提高，日常生产经营活动实现标准化和制度化的同时，原有的会计体系也发生了相应的变化，某些新的会计观念与技术方法，如标准成本、预算控制、差异分析等相继出现，并在实践中得到不断的充实和完善。

会计领域中这类新观念、新方法的出现，不仅给成本会计增

添了若干新的内容，而且使会计开始突破单纯的事后计算，进入严密的事前计算，并将事前计算同事后分析紧密结合起来，从而为会计更好地服务于企业管理开辟了一条新的途径。传统的成本会计开始朝着管理会计逐步过渡。此时，处于初级阶段的管理会计事实上已经形成。

本世纪 50 年代以后，西方国家进入战后经济发展时期，资本主义企业的生产经营活动发生了很大变化。其主要特点是：资本高度集中，生产规模进一步扩大；生产经营的社会化程度和产品生产的工艺技术水平空前提高；企业内部各部门乃至职工个人之间的联系普遍增强；企业生产经营的环境条件日趋复杂，市场瞬息变化，竞争愈加激烈。面对这种情况，每个企业只有预先确定正确的经营目标，制定科学的经营决策，采用先进的生产方法和工作方法，处理好企业内部和外部各种经济关系，才能在新的历史条件下具有强大的竞争能力、灵敏的反应能力和高度的适应能力，从而维持其生存并求得发展。

同这种严峻的主客观要求相适应，凝聚着当代科学成果，内容极为丰富的现代管理科学应运而生，如行为科学管理、数量管理、系统管理、信息经济学等。这些现代管理方法以更完善、更先进的企业管理理论和方法取代了泰罗制，使企业管理跨入了一个崭新的发展阶段。现代管理科学的创立及其在企业管理中的成功应用，不仅极大地提高了企业的经营管理水平，促进了资本主义经济的迅猛发展；而且以其现代管理理论与方法武装了企业会计，既丰富了原有会计的基本内容，扩展了传统会计的职能领域，又加速了成本会计向管理会计的演变过程，促使了管理会计同传统会计的相互分离，使它成为在现代条件下致力于加强企业内部管理，提高经济效益的一整套新的理论与方法体系。1952 年，在世界会计师联合会上正式通过了“管理会计”这个专门名

词。宣告了“管理会计”的产生。

近几十年来，管理会计的理论与技术方法有了新的发展，在企业经营管理中发挥着越来越大的作用，在世界各国广为流行。被誉为实现管理现代化的重要手段。

随着科学技术的飞速发展，社会科学和自然科学的各个学科互相渗透、互相重叠。现代管理理论、现代数学和电子计算机技术较为广泛地应用于管理会计。经济学、企业管理、财务管理、运筹学、会计学、统计学等学科的一些内容也都为管理会计所吸收，使得管理会计成为一门综合性的学科。

总之，管理会计是多种学科相互渗透的结合体，具有很高的综合性。它的出现，大大丰富了会计科学的内涵，扩展了会计的职能。可以预见，随着生产发展，科学技术进步和现代化管理不断更新的需要，管理会计的基本理论和技术方法将日趋成熟和完善。管理会计的形成和发展，已经并将进一步丰富会计科学的内容，深化会计传统的职能，使得会计的作用不再局限于对生产过程的反映和监督，而是利用会计所提供的信息，预测前景，参与决策，规划未来，对日常生产经营活动进行有效的控制与考核，以改善经营管理，达到以较少的劳动消耗和资金占用，取得较好经济效益的目的。

三、管理会计的基本内容

管理会计作为给管理者规划、控制企业未来生产经营活动提供服务的信息系统，几乎涉及到企业经营管理的各个领域，其内容是十分丰富的。一般说来，管理会计的基本内容可大致分为规划、决策会计和执行、控制会计两个组成部分。它们是同管理的三个基本阶段——计划、执行和控制相适应的。

(一) 规划、决策会计

现代企业管理的第一阶段是计划阶段。在这一阶段内，管理的主要内容是对企业在未来的各种行为作出抉择。也就是说，在管理的计划阶段，主要是解决企业在未来一定期间里将要做什么，怎么做和由谁做等类问题。通常包括确定目标，制定决策，拟订计划等。同管理的计划阶段相适应，管理会计中的规划、决策会计主要是以现代管理科学中的运筹学原理为基础，对企业的生产经营活动进行预测和决策，为企业管理者科学地筹划未来而确立理想的经营目标，制定最优的经营决策方案，拟定缜密的行动计划。

规划、决策会计的主要内容是：

1. 经营预测

经营预测一般包括销售预测、利润预测和成本预测等。通过经营预测，了解企业生产经营前景和经济发展趋势，并在此基础上分别确定未来一定期间的销售目标、利润目标和成本目标等。

2. 短期经营决策

短期经营决策是在确定企业未来经营目标的基础上，通过对有关可行性方案的经济效果进行计量、分析和评价，为改善经营管理、提高经济效益而选择产品生产、设备利用、材料取得、产品销售方面的最佳决策行动方案。

3. 长期投资决策

长期投资决策是在确定预期投资报酬水平，考虑货币时间价值的条件下，通过对有关可行性方案的经济效果进行计量、分析

和评价,为扩充经营能力,促进生产发展而选择产品开发、技术引进、设备购置与更新等方面的最佳决策行动方案。

4. 全面经营预算

全面经营预算是企业经营目标的具体化。它既是规划、决策的综合,又是控制、考评的起点。通过编制全面经营预算,以数量的形式综合地表现由规划、决策过程所确定的企业在未来一定期间的各项奋斗目标和工作任务,建立起一个包括生产、供销、财务等在内的相互联系的预算指标体系。从而实现企业内部各部门和生产经营各环节的协调与配合,使企业既定经营目标得以圆满完成。

(二) 执行、控制会计

现代企业管理的第二阶段是执行阶段,第三阶段是控制阶段。在这两个阶段内,管理的主要内容是对未来的各种行为进行组织、指挥、检查、报告、分析、考核,以保证计划的顺利完成和目标的最终实现。同管理的执行、控制阶段相适应,管理会计中的执行和控制会计主要是以行为科学的基本原理为基础,通过制订标准、划分责任、测量结果、考核成就等,有效地实施决策,科学地执行计划,严密地追踪实际进程,全面地考评工作成绩。

执行控制会计的主要内容:

1. 标准成本

标准成本是全面经营预算在成本方面的具体化。它是根据历史成本资料和未来经济、技术测定,预先确定制造产品的成本水平,并将其与日后的实际成本进行比较,从而达到分析成本差异、降低产品成本、加强成本控制的目的。

2. 存货控制

存货控制是按照既充分保证企业生产经营活动对各项存货的正常需要,又尽量降低同存货有关的各项成本、费用的要求,通过对有关存货的成本构成及其相互关系的分析与计算,确定不同情况下存货订购和储存的合理数额,并制定相应的日常存货控制制度与方法。

3. 责任会计

责任会计是把经济责任同会计数值结合起来、以评价、考核工作成绩的一种会计制度。其目的在于加强企业内部控制。实行责任会计通常要求:

第一, 确定责任中心;

第二, 落实责任预算;

第三, 记录实际结果;

第四, 比较执行情况;

第五, 编制绩效报告;

第六, 调整经济活动, 改进管理工作。

管理会计中还有成本性态分析、变动成本计算、本量利分析等重要内容。它们是前述规划、决策会计和执行、控制会计的基础和先导。其基本原理和方法贯穿在预测、决策、规划、控制的整个过程之中,渗透到企业内部管理的各个领域。

第二节 管理会计的特点

管理会计是从传统会计体系中分离出来的,因而在某些方面

同财务会计有一定的内在联系。但是,管理会计毕竟是为适应现代企业管理的需要,在明显突破原有会计领域的基础上建立起来的一门相对独立的会计学科,所以与财务会计又有许多明显的区别。

一、管理会计的特点

同财务会计相比较,管理会计具有以下几个特点:

(一) 管理会计侧重于为企业内部管理提供服务

管理会计是运用一系列特定的理论概念和专门的技术方法,对包括财务会计资料、统计核算和业务核算资料在内的各种可用的数据进行加工,向企业内部管理者提供有关经济信息,以便帮助他们正确地确定经营目标,制定经营决策,编拟实施计划,控制业务活动,使企业的生产经营始终处于最优化状态,不断提高企业的管理水平和经济效益。财务会计则主要通过对企业日常经济业务进行记录、整理、汇总和定期编制财务会计报表,向企业外部关系人,如投资者、债权人和政府有关部门提供企业一定期间内资金、成本、利润等主要财务成本指标增减变动的有关资料,使它们能及时、准确地了解企业的财务状况和经营成果,以保障其切身的经济利益。

(二) 管理会计侧重于规划、控制企业未来的生产经营活动

管理会计主要是研究解决涉及企业未来生产经营的有关问题,如目标的确立,决策的制定,预算的编制等等,给企业管理者对未来的生产经营活动进行事前的规划和控制提供信息服务。虽然管理会计也要对企业过去的经营情况进行某些分析与评价,

但其目的并不在于归纳、说明过去,而是为了将企业的未来同过去相互衔接,以便正确、有效地筹划未来;虽然管理会计在研究、解决企业未来生产经营问题时也要利用有关的历史资料,但只是将这些资料作为估测、筹划未来的参考。要正确地规划和控制企业的生产经营活动,还必须以对未来经营情况的科学预测、对变化着的环境条件的准确分析和对实现未来目标的手段、措施的合理抉择作为主要依据。而财务会计主要是对企业已经发生的经济业务进行事后的记录和总结,对过去的生产经营活动进行客观的反映和监督,通常并不需要也不可能解决尚未出现的经济问题。虽然财务会计工作有时也涉及某些预期性的经济事项,但这只是个别现象。它们并没有也不可能改变财务会计专门负责提供历史财务成本信息的本质特征。

(三) 管理会计不拘泥于固有的会计程式或规范

在通常情况下,为了如实反映一个企业的财务状况和经营成果,真正取信于企业外部关系人并切实保障他们的经济利益,财务会计必须以既定的会计法规为准绳,以统一的会计制度为依据,严格按照有关财务成本法规和固有的会计程式处理日常经济业务,任何偏离或违反行为都是不允许的。管理会计则不同,它既不受统一的会计制度和其他有关财务成本法规的束缚,也不受固有会计程式或会计惯例的制约。日常管理会计工作如何开展,完全取决于企业管理者规划、控制生产经营活动的实际需要。管理会计人员做什么,怎么做,完全服从于企业内部管理的特定要求。

二、管理会计与财务会计的联系

管理会计与财务会计的联系主要表现在以下几个方面:

(一) 服务对象交叉

虽然有人把管理会计称为“内部会计”，财务会计称为“外部会计”，但这只是表明它们服务对象的侧重点有所不同，并不意味着二者在这个问题上是完全割裂的。事实上，财务会计作为“外部会计”同时也为内部服务，管理会计作为“内部会计”同时也为外部服务。这是因为财务会计提供的许多重要财务成本指标，如资金、成本、利润等等，企业管理者特别是高层管理者同样需要，这是他们制定决策、编拟计划和实施控制所不可缺少的。难以想象，企业管理者在不了解企业财务状况和经营成果的情况下，能够对未来的生产经营活动进行正确的规划与控制，能够作出科学的预测和决策。同样，管理会计提供的许多重要的经济信息，以及根据这些信息所确定的目标、方针、计划等等，企业外部的投资人、债权人也需要有所了解。这是他们决定投资、放款和估算未来报酬时需要考虑的。尤其是管理会计所进行的预测、决策、计划和控制等工作，都是围绕着如何实现企业生产经营的最佳运转而展开的，是为保持良好的财务状况和取得预期的经营成果服务的，同投资人、债权人的经济利益密切相关。可见，尽管管理会计同财务会计在为谁服务的问题上确有明显的区别，但也有一些共同之处。

(二) 基本信息同源

管理会计之所以有助于企业管理者规划和控制未来的生产经营活动，一个非常重要的原因就是它可以从不同的渠道取得多种形式的资料，其中包括会计核算、统计核算、业务核算和其他有关资料，但最基本、最重要的还是会计核算资料，是通过记账、算账、报账等手段所提供的各种财务成本信息。尽管管理会计是

为企业管理者提供有效服务的会计信息系统，但它并不像财务会计那样需要取得会计凭证、设置会计账簿，需要按规定记录、整理、汇总企业日常发生的经济业务。这些方面的工作是由财务会计完成的。上述情况表明，管理会计和财务会计虽然是两个不同的会计信息系统，但它们的主要信息来源却是相同的，都是直接反映企业生产经营活动的原始信息，它们记录、整理、汇总日常经济业务的程序和手段却是共通的，即由财务会计负责取得会计凭证并据以登记会计账簿，而管理会计只是对财务会计提供的有关数据进行一系列特殊的加工、改造，使之成为企业管理者规划、控制未来生产经营活动的科学依据。

（三）职能目标相通

一般说来，财务会计的基本职能是对企业过去的生产经营过程进行事后的反映和监督，而管理会计的基本职能是对企业未来的生产经营活动进行事前的规划和控制，双方从不同角度、以不同方式发挥着自己的职能作用。然而它们的职能目标却不是对立而是相通的，都是为企业的有关方面提供参谋、咨询服务。财务会计的职能目标是企业外部的投资人、债权人、政府有关部门如实掌握企业的财务状况和经营成果提供咨询服务，并对他们日后的投资等活动施加影响；而管理会计的职能目标是企业内部的管理者、决策者正确决策、有效组织经营活动提供咨询服务，并对他们目前正在进行和未来即将进行的规划和控制活动施加影响。

三、管理会计与财务会计的区别

管理会计与财务会计的区别主要表现在核算程式方面：