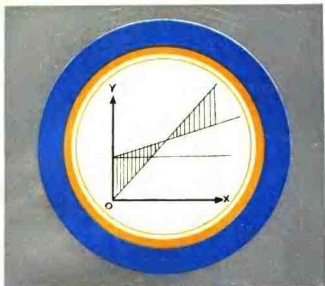


GUAN LI KUAI JI  
XUE



# 管理會計學

GUAN LI KUAI JI XUE

● 主 編 熊伯毅 蔣德厚

● 副主編 王劍生 楊瑞祥

● 電子工業出版社

## 管理会计学

主 编 熊伯毅 陈德萍  
副 主 编 王潮生 杨瑞环  
责任编辑 魏希学

\*

电子工业出版社出版  
(北京市万寿路)

电子工业出版社发行  
南昌市印刷五厂印刷

\*

开本: 787×1092毫米1/32 印张: 11.75 字数: 300千字

1991年6月第1版 1991年6月第1次印刷

印数: 5000册 定价: 4.95元

书号: ISBN7-5053-1305-3/F·67

参 编：（按章节先后排列）

袁 园 詹红红 张绪军

万国平 何学飞 陈文俊

王火保 李琬惠 李全福

## 前 言

《管理会计学》是现代正在发展中的一门新兴的边缘性学科，是会计学的一个分支，又是现代管理科学的组成部分，也是生产经营者必要的企业管理基础知识。它的主要目的是为强化企业生产经营管理、提高经济效益服务的。西方国家的企业家从多年来的实践中已经认识到，管理会计是实现管理现代化的重要工具。

我国在社会主义现代化建设中，实行了对内搞活，对外开放的政策，并贯彻以计划经济为主导、市场调节机制为辅助的原则，国务院1984年5月又作出了扩大国营企业自主权的规定和享有更大范围的决策权。企业为了改善经营管理，增强市场的竞争能力，争取最佳的经济效益，必须学习和借鉴《管理会计学》的基础知识，用于挖掘内部潜力，更好地规划与控制企业的经济活动。中国共产党第十三届中央委员会第七次全体会议公报指出：“从1991年到2000年，在我国社会主义现代化建设的历史进程中是非常关键的时期。制定与实施十年规划和‘八五’计划，必须遵循正确的指导方针，最重要的是，——坚定不移地走建设有中国特色的社会主义道路。”

为此，我们根据普通高校和成人高校的《管理会计学》课程的教学目的和要求以及教学对象不同的特点，希望兼得一本具有中国特色的《管理会计学》教材，并可供不同的教学对象共同使用。

为了适应教学和实际工作的需要，本书是由全国几所高等院校组织具有多年从事《管理会计学》教学经验的教师执笔编写。他们根据多年的教学经验和“洋为中用”的原则，结合我国现代化管理的要求，介绍西方《现代管理会计》中可以借鉴的基本理论、技能和方法，扬弃不适合中国国情的内容，使之成为具有中国特色的会计，以便更好地为四化建设服务。

编写时，参照全国高等财经院校教学大纲的内容，力求内容完整、突出重点，并运用图表和例解说明较为复杂的问题，每章还附有复习题及习题。本书适宜于高等院校财经类专业和理工类专业以及岗位培训用作教材，也可作为企业管理人员为提高企业管理水平自学用书。

本书由熊伯毅、陈德萍主编，王潮生、杨瑞环付主编商定编写大纲。第一章由江南财经管理干部学院熊伯毅同志执笔，第二章由江南财经管理干部学院袁园同志执笔，第三章由江西经济管理干部学院詹红红同志执笔，第四章由中船总公司九江船舶工业学校张绪军同志执笔，第五章由山西煤炭管理干部学院王潮生同志执笔，第六章由江南财经管理干部学院陈德萍同志执笔，第七章由江南财经管理干部学院万国平同志执笔，第八章由湖南经济管理干部学院何学飞同志执笔，第九章由湖南经济管理干部学院陈文俊同志执笔，第十章由华东交通大学王火保同志执笔，第十一章由贵州经济管理干部学院李筑惠、李全福同志执笔，第十二章由新疆经济管理干部学院杨瑞环同志执笔。

全书由熊伯毅、陈德萍两位同志审核。最后，由熊伯毅同志总纂、审定。

在出版发行过程中，各参编院校的领导和有关部门对我们的工作给予了大力支持，在此表示衷心的感谢。由于编者水平有限，书中难免有不妥之处甚至错误的地方，敬请读者批评指正。

编 者

1991年3月

# 目 录

|                                 |        |
|---------------------------------|--------|
| <b>第一章 总论</b> .....             | ( 1 )  |
| 第一节 管理会计的形成和发展.....             | ( 1 )  |
| 第二节 管理会计与财务会计的联系区别.....         | ( 6 )  |
| 第三节 管理会计的主要内容.....              | ( 8 )  |
| 复习思考题.....                      | ( 17 ) |
| <b>第二章 成本概念及成本习性</b> .....      | ( 18 ) |
| 第一节 成本概念.....                   | ( 18 ) |
| 第二节 成本分类.....                   | ( 22 ) |
| 第三节 成本习性.....                   | ( 28 ) |
| 复习思考题.....                      | ( 36 ) |
| 习 题.....                        | ( 36 ) |
| <b>第三章 变动成本法</b> .....          | ( 38 ) |
| 第一节 变动成本法与完全成本法.....            | ( 38 ) |
| 第二节 变动成本法计算.....                | ( 39 ) |
| 第三节 两种成本法的评价.....               | ( 52 ) |
| 复习思考题.....                      | ( 58 ) |
| 习 题.....                        | ( 58 ) |
| <b>第四章 本量利依存关系的分析及其应用</b> ..... | ( 60 ) |
| 第一节 贡献毛益与保本点.....               | ( 60 ) |
| 第二节 保本图分析.....                  | ( 64 ) |
| 第三节 保本点分析.....                  | ( 68 ) |
| 复习思考题.....                      | ( 79 ) |
| 习 题.....                        | ( 79 ) |

|                       |        |
|-----------------------|--------|
| <b>第五章 预测分析</b> ..... | ( 82 ) |
| 第一节 预测分析概述.....       | ( 82 ) |
| 第二节 利润预测分析.....       | ( 93 ) |
| 第三节 销售预测分析.....       | ( 99 ) |
| 第四节 成本预测分析.....       | (104 ) |
| 第五节 资金需要量的预测分析.....   | (110 ) |
| 复习思考题.....            | (115 ) |
| 习 题.....              | (115 ) |
| <b>第六章 经营决策</b> ..... | (118 ) |
| 第一节 经营决策概述.....       | (118 ) |
| 第二节 产品销售的决策.....      | (122 ) |
| 第三节 产品生产的决策.....      | (130 ) |
| 复习思考题.....            | (146 ) |
| 习 题.....              | (146 ) |
| <b>第七章 投资决策</b> ..... | (149 ) |
| 第一节 投资决策概述.....       | (149 ) |
| 第二节 资金的时间价值和现金流量..... | (152 ) |
| 第三节 投资决策分析的基本方法.....  | (163 ) |
| 第四节 几种常见的投资决策.....    | (178 ) |
| 复习思考题.....            | (189 ) |
| 习 题.....              | (189 ) |
| <b>第八章 全面预算</b> ..... | (191 ) |
| 第一节 全面预算概述.....       | (191 ) |
| 第二节 全面预算的内容和编制方法..... | (195 ) |
| 第三节 预算编制的其他方法.....    | (209 ) |
| 复习思考题.....            | (220 ) |
| 习 题.....              | (220 ) |

|                          |       |
|--------------------------|-------|
| <b>第九章 成本控制</b> .....    | (225) |
| 第一节 成本控制概述.....          | (225) |
| 第二节 标准成本的制订.....         | (228) |
| 第三节 成本差异的分析.....         | (233) |
| 复习思考题.....               | (259) |
| 习 题.....                 | (260) |
| <b>第十章 责任会计</b> .....    | (264) |
| 第一节 经济责任制和责任会计.....      | (264) |
| 第二节 责任中心及其评价.....        | (269) |
| 第三节 内部转移价格的制定.....       | (283) |
| 复习思考题.....               | (292) |
| 习 题.....                 | (293) |
| <b>第十一章 存货管理</b> .....   | (295) |
| 第一节 存货管理的意义.....         | (295) |
| 第二节 存货管理.....            | (297) |
| 复习思考题.....               | (319) |
| 习 题.....                 | (319) |
| <b>第十二章 其它专题介绍</b> ..... | (320) |
| 第一节 线性规划在经营决策中的应用.....   | (320) |
| 第二节 投入产出分析.....          | (329) |
| 第三节 价值工程在经营管理中的应用.....   | (340) |
| 复习思考题.....               | (352) |
| 习 题.....                 | (352) |
| 附表(一) 一元的终值表.....        | (355) |
| 附表(二) 一元的现值表.....        | (359) |
| 附表(三) 一元的年金终值表.....      | (361) |
| 附表(四) 一元的年金现值表.....      | (365) |

# 第一章 总 论

## 第一节 管理会计的形成和发展

管理会计是现代管理科学的主要组成部分。它是在20世纪以管理科学为基础而形成的一门综合性的边缘学科。五十年代以来一些发达的资本主义国家，在现代化生产力迅速发展，资本高度密集，通货膨胀加快，世界市场扩大，竞争十分剧烈中，西方国家的一些企业家已经认识到企业要有较强的竞争能力，就必须加强企业的内部控制。在企业生产经营过程中要有计划目标、控制手段，才能全面地提高企业的经济效益；在企业管理上要研究生产的动作、时间、方法、程序，以及生产工具、机器设备的改进、提高生产经营效率，同时还要运用正确的决策来增加效率。倘若不能全面讲求成本效益，并以此作为投资、生产、技术、经营等决策的依据，那么虽然它在生产、技术上具有很高的效率，但其经营的结果，必然与其经营目标背道而驰，无法攫取经济效益，企业就难以参加市场竞争，也就无法生存。如果企业管理当局要有正确的决策和有效的控制，就必需掌握涉及到企业生产、技术、销售、工资、成本和利润等各个环节的各式各样的资料。为了满足上述客观上的需要，企业在经营、生产过程中逐步形成和发展了管理会计。

综上所述，管理会计是企业管理人员利用积累的资料、科学的控制手段和决策方法，对资料灵活地进行科学的加工、整理，而正确、有效的为生产、经营服务的一种会计信息处理系

统。由此可见,管理会计在经济管理工作中具有较重要的地位。

## 一、管理会计的形成

管理会计是随着科学技术进步,社会经济的发展和企业管理上的要求,由美国会计学者把“企业管理”与传统的“会计核算系统”两个学科巧妙地配合起来形成一门新兴的、综合性很强的、边缘性的独立学科。

在18世纪,资本主义的经营管理的核心问题是企业家如何根据自己的经验和惯例,进行经营管理,获得高额利润。

在19世纪初,美国的泰罗在总结企业家凭体会和经历进行经营管理的经验基础上,创建了《科学管理原理》的学说,从理论上重视研究生产操作时间、动作上的配合,使工人的操作科学化、系统合理化,其核心是强调提高工人的生产效率和工作效率。通过泰罗著名的时间研究、动作研究等,制定在客观允许的条件下,可以实现的最高效率的标准,实行生产经营中各个方面的高度标准化。而后传统的会计科学为了紧密配合泰罗制的“科学管理”来提高生产效率和工作效率,引进了“标准成本”、“预算控制”和“差异分析”等专门方法。列宁曾对泰罗的《科学管理原理》作过较全面的分析说:“资本主义在这方面的最新发明——泰罗制——也同资本主义其他一切进步的东西一样,有两个方面,一方面是资产阶级剥削的最巧妙的残酷手段,另一方面是一系列的最丰富的科学成就,即按科学来分析人在劳动中机械动作,省去多余的笨拙的动作,制定最精确的工作方法,实行最完善的计算和监督制等等。”(见《列宁选集》第3卷,人民出版社1972年10月第2版,第511页)。

19世纪二十年代,法国工程师费约创立“职能管理”学说,认为“管理”是企业管理当局的职能,为完成既定经营目

标，运用计划、组织、指挥、协调及控制的管理职能对资财的运用所作决策的活动。创立所谓“管理的重心在经营，经营的重心在决策”的理论指导方针。

19世纪四十年代，特别是在第二次世界大战以后，资本主义企业规模扩大，跨国公司逐渐建立，国际、国内市场竞争趋势剧烈，失业人数增加，经济发生危机。而企业家为了战胜竞争对手，增强竞争能力，又把行为科学的原理，引用到职能管理上，重视和研究提高内部工作效率，调整和改善人与人之间的关系，广泛推行职能管理与行为科学管理，借以提高生产效率和工作效率，以及提高产品质量，降低产品成本，扩大企业盈利，而后，传统的会计学科又应运而生产生“责任会计”和“成本——业务量——利润分析”，使传统会计学科的深度和广度出现了很大的突破，并孕育了“现代管理会计”学科。因此，“标准成本”、“预算控制”、“差异分析”、“责任会计”和“成本——业务量——利润分析”就形成了“管理会计”的雏形。

19世纪五十年代，科学技术日新月异，生产力迅猛发展，跨国公司大量涌现，企业规模庞大，国际、国内市场竞争愈演愈烈，资本利润率下降，通货膨胀，银根紧张筹资不易，企业生产经营管理产生严重困难，不少企业倒闭。企业家为了克服生产经营管理中的困难，战胜竞争对手，不得不十分重视生产、经营方面的预测和决策，在推行“职能管理”和“行为管理”学说的基础上，吸收“数量管理”学说的一些专门方法，加强事前的规划与日常的控制，借以提高经济效益。于是1952年世界会计学会年会上正式通过了《管理会计》学科的专门名词。从此，管理会计从传统的会计学科中分离出来，形成专门为企业内部加强管理，提高经济效益服务的“管理会计”体系。

## 二、管理会计的发展

管理会计体系形成以后，不断吸收现代管理科学和系统论、信息论、控制论等方面的研究成果，以及数学方法和电子计算机的计算技术，结合会计理论应用于管理会计职能中，使它能够更加充分地发挥会计的管理职能，为促进企业改善内部经营管理，提高企业经济效益作出了重要的贡献。特别是在第二次世界大战以后，管理会计获得了崭新的发展，人们称之为“现代管理会计”。时至70年代，管理会计就风靡世界，被荣誉为是实现管理现代化的重要工具。它的管理方法和运算技术已经被各类企业广泛地采用。

管理会计的迅速发展，主要有以下原因：

### 1. 生产经营管理上的客观需要

第二次世界大战以后，在战争中发展起来的科学技术，大量转移到民用产品上，使民用新产品层出不穷，市场竞争十分激烈。随着科学技术的发展，企业经营规模扩大，跨国公司涌现，经营内容翻新速度加快，资本构成提高，利润率下降，通货膨胀，物价上涨，资金周转困难等，给企业生产带来不利影响。一方面生产发展很快，另一方面企业倒闭也很多。企业管理当局为避免在竞争中被淘汰，要求会计工作不仅事后反映，而且要求对企业未来的经营管理提出多种经营方案，预测其经济效益，以便促使企业在经营管理中取得最好的经济效果。

### 2. 管理科学的发展

管理会计和企业现代化管理理论发展有着密切联系。泰罗的《科学管理原理》学说有其根本性的缺陷，不能适应大战后资本主义经济发展的新形势，必然被现代管理科学所取代。现代管理科学是多方面的，但它有两个重要支柱，其一是运筹

学；其二是行为科学。

运筹学主要应用现代数学和数理统计学的原理和方法，建立数量化的管理方案和技术，对生产和经营目标进行科学的预测、决策、组织和控制，由企业的生产经营目标实现最优运转。

行为科学主要应用心理学、社会学等方面成果研究人的行为的规律性。

按照运筹学和行为科学的原理和方法管理现代化企业，可以有效地克服企业管理工作中的主观随意性，科学地安排和使用人力、财力和物力。现代管理会计就是以现代管理科学为基础，一方面丰富和发展了早已形成的技术方法；另一方面，又大量吸收了现代管理科学的成果，形成了新的相对独立的理论方法体系。

### 3. 运算技术的发展

运算技术的发展和电子计算机在管理工作中的应用，为会计记录和运算减轻了手工操作劳动，为管理会计的发展创造了条件，使会计从事后反映、监督的职能，发展到还有事前预测、决策和事中控制的职能。

从上述管理会计发展的原因及其发展过程可以看见，管理会计已经从“局部性、执行性会计”发展成为“决策与计划会计”和“执行会计”两个部分为主体，并把决策会计放在首位。因为计划是以决策为基础，是决策所定目标的综合表现。决策性管理会计与上述执行性管理会计有所不同，因为它是一种全局性的，以服务于企业提高经济效益为核心的管理会计。它们不仅有量的不同，而且有质的差别。决策性管理会计的发展，标志着这门学科从初级阶段进入发展历程的高级阶段。

## 第二节 管理会计与财务会计的联系区别

管理会计从传统的会计系统中分离出来以后，与财务会计并列，为企业内部和外部的有关经营管理当局服务，只是工作的侧面不同，但从它们之间经常相互渗透、密切联系的会计信息系统来看，一般企业只设置一个财务会计为主体的基本信息收集、加工系统，而管理会计并不另搞一套信息系统，仅利用财务会计和其它业务的信息系统所提供的资料，进行必要的加工、改制和延伸，使这些资料能够有效地为企业内部经营管理所用。这就意味着管理会计与财务会计基本上是同一根源流，都要求它们提供的资料具有客观性和验证性，以及有利于改善企业管理，提高企业的经济效益。但它们又有区别，而且是从算帐和报表这个环节上开始分支，为各自的基本职能发挥作用。

### 一、管理会计与财务会计的联系

管理会计与财务会计在许多方面存在着密切的联系，经常相互渗透，其主要表现在以下三个方面。

第一，管理会计是从传统的会计学科中分离出来的一支新兴的边缘学科。它的形成是与财务会计同一源头，都是会计学科有机组合的一部分。它研究的内容是会计学科中新开辟的边缘领域，也是传统会计内容的继续和发展，两者可互相补充、配合，为企业管理当局提供管理信息，发挥着不相同的效用，其目的都是为企业提高经济效益服务。

第二，管理会计所需要的运算数据主要来源于财务会计，作为分析、控制和决策的依据，有时还要进行加工、改制和延伸，为企业管理当局所用；而财务会计又反映和监督管理会计

控制和决策的效益。为此，两者是相辅相成，有机联系的两个不同的信息系统。

第三，管理会计的报表，虽然侧重于内部管理用的报表，但是，如果管理会计的内部报表对内反映的经济项目和内容，能够对经济发展具有作用时，可将属于管理会计的内部报表列作对外公开发表的范围。例如，西方国家从70年代开始，就把原属企业内部管理用于解释和分析资金流动情况的“财务状况变动表”列作对外必须编报的第三张财务会计报表。

## 二、管理会计的主要特点

管理会计与财务会计具有上述密切的联系之外，还具有以下主要特点：

### 1. 侧重于为企业内部的经营管理服务

管理会计能够以多种多样的灵活形式，为企业内部的经营管理服务，提供各种经营信息，评价过去，监督日常业务的发展趋势，为筹划未来，作出正确的经营决策。

### 2. 面向经营管理的未来

管理会计的重要职能是决策和计划。它既用历史的数据，又用预测数据，对过去业绩进行评价和未来的经营目标进行定向性分析，把历史记录作为筹划未来的起点，为企业管理当局作出正确的判断和选择，从可供选择的方案中，选取最优方案，为未来的经济活动取得最大的经济效益作出贡献。

### 3. 兼顾企业经营的整体和局部

管理会计为了更好地服务于企业管理当局，既要从事企业经营的全局出发考虑各项决策和计划之间的协调配合和平衡，又要从企业经营的各个环节的局部出发来考虑、观察和处理问题，并以责任会计为中心的执行会计，对日常工作的进程和效

益进行评价与控制，使整体和局部统一，共同为实现企业经营目标而努力。

#### 4. 不受“公认会计准则”的约束

管理会计主要是为企业内部经营管理服务。它在许多方面不受“公认会计准则”的约束，结构比较松散，领域广阔，没有强制性的作用，方式方法灵活多样，提供有关经营决策方面实用的资料，由企业根据经营目标来选择最优方案。

综上所述，可以说明管理会计是一门边缘学科，与其它学科十分密切。它把经济学、数学、统计学、运筹学、行为科学的学术成果应用到管理会计学科中来，使它成为多种科学相互渗透和结合的综合性学科。

### 三、管理会计与财务会计的区别

管理会计既有上述与财务会计的密切联系，又有主要特点，是一门具有多种学科渗透的综合性的边缘学科。但是，进一步与财务会计对比起来，管理会计和财务会计又各有具体的特征。现在列表说明它们之间的主要区别（见9页图表1—1）。

## 第三节 管理会计的主要内容

### 一、企业管理的主要职能

企业管理的职能是从管理实践中形成的，它含有生产力、生产关系和上层建筑的多种属性，它能指导企业管理当局如何做好企业管理工作，而其职能有多种论述，概括起来主要有四个方面的工作。

1. 计划：计划是重要的管理职能之一。它是以经营决策

图表 1—1

管理会计与财务会计特征对比表

| 区别项目 | 管 理 会 计                                                                                                       | 财 务 会 计                                                                 |
|------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------|
| 核算对象 | 主要以企业内部各个责任中心为核算对象                                                                                            | 主要以整个企业为核算对象                                                            |
| 核算原则 | 服从企业管理当局的需要, 并以经济决策理论和数学公式为依据。                                                                                | 遵守公认的会计原则, 国家规定的会计法和制度, 讲究会计核算方法。                                       |
| 核算重点 | 着重控制现在、预测前景、参与决策、规划未来。                                                                                        | 着重反映过去, 事后核算, 考核企业业绩。                                                   |
| 核算目的 | 主要为企业内部经营管理工作, 为内部各级管理人员服务, 它利用具有灵活多样的专门方法和技术, 从多方面参与企业管理。如预测、决策、计划等。其目的是要求以最佳的经营方案, 对经营活动进行有效的控制, 达到最好的经济效益。 | 主要为企业外界具有经济利害关系的团体和个人服务。通过定期编制财务报表, 反映财务状况, 满足企业内、外部和债权人的需要, 以争取各方面的支持。 |
| 核算程序 | 核算程序不固定, 可以灵活地按企业管理当局的需要组织核算程序。                                                                               | 有比较固定的核算程序, 带有强制性要求, 按照规定的核算程序组织会计核算。                                   |
| 核算方法 | 可以按照不同对象, 采用多种核算方法, 提供不同选择方案。核算时, 可以采用运筹学和电子计算机技术来确定最优方案。                                                     | 要求按照统一核算方法和国定的货币计量单位反映经济活动全过程。核算时, 只需要应用简单的数学方法和原始的计算工具。                |
| 核算要求 | 核算结果不要求绝对精确, 一般只要求计算到近似值。                                                                                     | 核算结果要求数据完全正确                                                            |
| 核算成本 | 采用变动成本法计算                                                                                                     | 采用完全成本法计算                                                               |
| 核算时间 | 不定期地根据企业管理当局的需要, 可以每天进行计算, 也可以间断进行计算。                                                                         | 定期按规定进行核算                                                               |
| 核算效力 | 核算的资料不具有法律效力                                                                                                  | 核算的资料具有法律效力                                                             |