

管理会计学

裴志新 刘海龙 主编

东北大学出版社

前 言

20 世纪充满活力的市场经济,孕育了日趋完善的现代会计。而现代会计则维护了市场经济秩序,促进了各种经营机制的有效运行。管理会计成为现代会计的重要组成部分,它是一门新兴的将现代化管理与会计融为一体的综合性交叉学科,半个多世纪以来取得了长足的进展。

我国目前正处在一个大改革、大发展、大创造的历史时代。在这样一个伟大的时代,理论既应当反映实践,又应当成为实践的先导。会计教学工作者为培养 21 世纪会计实际工作和理论工作的接班人,则面临更为艰巨的任务。本书就是基于上述认识,在借鉴国际上普遍采用的理论和方法,吸收国内专家、学者创新的适合我国国情的理论和方法的基础上编写的。其目的在于使广大财会工作者系统地掌握管理会计理论与方法,开拓视野,更新知识,借鉴现代先进的管理经验,促进我国会计事业的蓬勃发展。

本书是为适应高等院校会计学专业和其他有关专业管理会计学课程需要而编写的,也是经济管理干部、企业管理和财会人员学习管理会计的参考用书。

本书由裴志新、刘海龙同志任主编,吕杰、刘志林、郑桂杰同志任副主编。裴志新同志对全书进行总体结构设计、拟定编写细纲、各章初稿修订并对全书总纂定稿。参加编写人员具体分工是:第一、十章由裴志新执笔;第二章由郑桂杰执笔;第三章由姜汝、裴志新共同执笔;第四章由刘彩华、裴志新共同执笔;第五章由田月昕执笔;第六章由陈艳、陈利昌共同执

笔；第七章由潘晓峰执笔；第八章由吕杰、黄晓波共同执笔；第九章由刘志林执笔；第十一章由刘海龙执笔。

我们在编写过程中虽然作出了力所能及的努力，但书中不妥及疏漏，甚至错误之处在所难免，敬请读者批评指正。另外，在本书编写过程中，还得到了各方面同志的支持和帮助，并参考引用了诸多文献资料，谨此一并致谢。

编 者

1996年8月

目 录

第一章 总 论

- 第一节 管理会计的形成和发展 (1)
- 第二节 管理会计的特点 (9)
- 第三节 管理会计的基本内容 (13)
- 第四节 管理会计的对象和职能 (15)

第二章 成本、业务量的基本概念及净收益的确定程序

- 第一节 成本分类 (19)
- 第二节 业务量 (25)
- 第三节 净收益的确定程序 (28)

第三章 成本性态分析

- 第一节 成本按性态分类 (34)
- 第二节 成本性态分析的方法和程序 (44)
- 第三节 用历史成本分析法分解混合成本 (49)

第四章 变动成本计算

- 第一节 变动成本计算的意义和特点 (58)
- 第二节 变动成本计算与完全成本计算的比较 (60)
- 第三节 两种成本计算模式的进一步研究 (70)
- 第四节 建立以变动成本计算为基础的统一
成本计算体系 (77)

第五章 成本—业务量—利润依存关系分析

- 第一节 盈亏临界点及其计算模型 (86)
- 第二节 影响盈亏临界点的因素分析 (99)
- 第三节 盈亏条件的 CVP 分析 (106)

第六章 预测分析

第一节	销售预测	(120)
第二节	利润预测	(144)
第三节	成本预测	(165)
第四节	资金预测	(173)
第七章 收益性支出决策分析		
第一节	收益性支出决策概述	(182)
第二节	产品经营决策	(193)
第三节	生产方式决策	(211)
第四节	定价决策	(225)
第五节	存货决策	(242)
第八章 资本性支出决策分析		
第一节	资本性支出决策分析的基本内容	(268)
第二节	货币时间价值	(271)
第三节	资金成本和风险报酬率	(284)
第四节	现金流量	(294)
第五节	资本性支出决策评价指标	(301)
第六节	几种主要资本性支出决策分析	(321)
第七节	资本性支出决策可行性案例分析	(334)
第九章 全面预算		
第一节	全面预算概述	(344)
第二节	全面预算的编制	(348)
第三节	弹性预算	(361)
第四节	零基预算	(366)
第五节	滚动预算	(369)
第十章 成本控制		
第一节	成本控制概述	(374)
第二节	产品成本的事前控制	(378)

第三节	产品成本的日常控制·····	(396)
第四节	质量成本和寿命周期成本控制·····	(414)
第十一章	责任会计	
第一节	责任会计概述·····	(421)
第二节	责任中心的建立·····	(428)
第三节	内部结算和内部银行·····	(433)
第四节	责任预算·····	(446)
第五节	责任控制·····	(448)
第六节	责任会计核算与考核·····	(459)
第七节	责任会计核算与财务会计核算的结合·····	(465)
附录		
附录一	货币时间价值系数表·····	(473)
附录二	主要名词汉英对照·····	(487)
主要参考文献	·····	(496)

第一章 总 论

第一节 管理会计的形成和发展

一、管理会计的一般含义

管理会计是以现代管理科学为基础，以强化企业内部经营管理，实现最佳经济效益为目的，通过对财务信息的深加工和再利用，采用一系列特定的技术和方法，对企业生产经营活动及其过程进行预测、决策、规划、控制和责任考评的管理活动。管理会计是“会计”与“管理”的高度统一，是与管理有关的一系列会计理论、技巧、方法的有机结合。

现代会计，一般是以企业会计作为主体。财务会计与管理会计，是企业会计的两个重要领域，管理会计是现代企业会计的一大分支。

管理会计是在第二次世界大战后逐步发展起来的一门新兴的会计学科。尽管它从传统会计体系分离而来，但却以全新的面貌展现在现代企业管理的广阔领域之中，在帮助企业管理者科学地制定经营决策、合理而充分地利用经济资源、有效地强化内部管理、对经营过程进行全面地控制和提高经济效益等方面起着十分重要的作用。

财务会计主要是以提供定期的财务报表为主要手段，侧重于以企业外部的投资人、债权人、国家宏观管理部门为主

要服务对象。因为定期的财务报表能集中地概括地提供企业的财务状况和经营成果的会计信息，而这些会计信息，正是企业的投资人、债权人和其他有关方面十分关心和迫切需要的，以便于他们对企业是否要进行预期的投资、信贷等决策，同时也有利于有关部门和机构借以发挥监督和调节作用。企业外部不同的社会集团，对企业各有不同的经济利益关系，为了保障他们的利益，他们自然要求财务会计必须要站在公正的立场，客观地反映情况，以保证会计信息资料的真实可靠性。因而，财务会计也必须严格遵循会计准则，按照公认的程序、方法对进入企业会计系统的经济事项进行会计确认计量、加工、整理和输出会计信息，以保证其提供的财务报表取信于社会。

管理会计则不同于财务会计，它不是满足企业外部不同的社会集团的需要，而主要是侧重于为企业内部的经营管理服务。通过确立目标、编拟预算和制定实现预算的手段和方法，对企业未来的生产经营活动进行全面的“规划”；通过落实责任，考核实绩和分析预算执行过程中的问题与偏差，对企业生产经营过程进行严密的“控制”。这就是说，管理会计有比财务会计更为广泛的内容，它不仅丰富和发展了传统的会计学，而且还吸收了管理学、财务学、数学、统计学、行为学和运筹学等原理和方法，建立了许多精密的数量化管理和方法，以加强企业的经营管理，引导和激励人们充分发挥主动性和积极性，使管理会计丰富、发展了传统的会计职能，更加适应现代化管理的需要。

管理会计能够在当今世界的许多国家得到普遍的推广和应用，能够在现代企业的经营管理中发挥越来越大的作用，也同其他任何一个学科一样，经历了一个逐步形成和发展的

过程。

二、管理会计的形成和发展过程

为了说明管理会计的产生，有必要简单地回顾西方会计理论和技术的历史发展过程。

早在13世纪的意大利，由于城市的兴起和商业的发展，业主已不能自己管帐，而采用复式记帐法，每一笔业务的货币数额由互相关联的两本帐进行统制，以防止管帐人员发生舞弊行为。这样，就逐步发展出了复式记帐法。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，较之单式簿记有无比的优越性，所以，在世界各国得到广泛的推广应用。

18世纪的产业革命促进了工商业的大发展，尤其是股份公司形式的企业组织大量建立，对会计理论和技术的发展产生了巨大影响。一方面分散在社会各地，又不直接参与公司经营管理的股票持有者，非常关心公司的财务状况，希望知道所持股票的安全性和获利能力；另一方面，由于公司的股东只承担有限责任，债权人也同样关心公司的财务状况，关注其偿债能力；再加上国家税收机关对企业征收各种税款，更需要了解公司的财务状况。在企业的财产所有权与经营管理权分离的客观形势要求下，以编制资产负债表为核心的财务会计理论和技术逐渐形成。

公认会计准则的形成和发展，对提高财务会计的理论和实践水平，具有很大的促进作用。在很多国家中，所有企业的会计报表，按法律规定都要经过注册会计师审查，并出具“查帐证明书”，使财务会计理论和技术必须以公认会计准则为基础。

本世纪 20 年代，资本主义已经有了相当的发展，企业规模越来越大，跨国公司普遍出现。科学技术的迅速发展促进了企业生产经营内容变化的加速。市场竞争激烈，资本利润率下降，市场银根紧缩，筹集资金困难。随着社会生产力的提高和商品经济的迅速发展，传统的因袭管理所无法克服的粗放经营、资源浪费严重、企业基层生产效率低等弊端同大机器工业的矛盾越来越尖锐。正是在这种情况下，以体现“科学管理”取代落后的“传统管理”的理论和方法应运而生。美国的泰罗（Fredevick Winslow Taylor）于 1911 年发表了《科学管理原理》一书，开创了企业科学管理的新纪元。泰罗科学管理学说的核心，是强调提高生产和工作效率，着重从时间、动作的合理配合上，研究生产工人的实际操作，通过科学地分析工人在劳动中的机械动作，省去多余和改变笨拙的动作，并实施完善的计算和监督制度，制定在一定客观条件下认为可以实现的同时又是最有效率的标准，并要求严格按标准执行，不允许一切可避免的浪费存在。以使工人的生产操作实现科学化、规范化，最大限度地提高生产（工作）效率。泰罗的科学管理思想受到当时社会上和企业界的极大重视，它给企业管理理论和实践带来了深刻的影响与变革。

列宁在《苏维埃政权的当前任务》一文中曾对泰罗制作过如下分析：“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的机械动作，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度等。”^① 列宁在这时所说的“最完善的计算和监督制度”，当时在会计上主要指标准成本、预算控制和差异分析等同泰罗的科学管理方法紧密相联的技术方法。

所谓标准成本，是指在产品投产前，严格按照科学的方法制定出直接材料、直接人工的消耗标准，以此为基础，形成产品标准成本中的材料标准成本和人工标准成本。所谓预算控制，是指事先按期间编制制造费用预算，计算出制造费用的标准分配率，再据以确定产品标准成本中的制造费用标准成本。所谓差异分析，是指一定期间终了，对直接材料、直接人工实际消耗脱离标准，制造费用开支脱离预算所形成的偏差进行的具体分析，查明差异形成的原因和责任，借以对有关方面的工作成果进行评价和考核，并促使采取有效措施进行改进。

会计为配合泰罗制的广泛实施，在计算和监督方面所取得的重大进展，不仅使成本会计增加了许多新内容，而且突破了单纯事后计算，引入事前计算，并将其二者相互结合，为会计直接服务于企业管理开辟了一条新途径。这意味着成本会计已经开始了向管理会计的过渡，我们可以将其看作是管理会计的雏形。

在西方会计学的历史上，第一次提出管理会计术语是在1922年在美国会计学者奎因斯坦斯写的一本《管理的会计：财务管理入门》的书上出现的，当时叫“管理的会计”，只是介绍了会计如何进行标准成本计算和实施预算控制的一些经验。尽管后来人们又充实了成本性态分析、本量利分析和

^① 《列宁选集》第三卷，人民出版社1972年版，第511页。

变动成本计算等管理会计理论和方法，但在实践中仍停留在个别和分散的水平上，着眼点仅限于既定的决策方针的落实和经营计划的执行上，因此，称为“执行性管理会计”。而现代管理会计的真正形成和迅速发展则是从本世纪 50 年代开始的。

进入本世纪 50 年代后，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发生了很大变化。主要表现在：现代科学技术日益高涨并大规模应用于生产，推动社会生产力迅猛发展，缩短了产品更新换代周期；资本高度集中，企业规模越来越大，跨国公司大量涌现；生产经营社会化程度大幅度提高，企业内部各部门甚至职工个人之间的联系普遍增强；企业生产经营环境和条件日益复杂，市场瞬息变化，竞争愈加激烈。在这种情况下，对企业管理相应地提出了新的要求，每个企业都必须将过去的以生产为中心的生产型管理模式转变为以开发市场、调动各方面积极性和取得最大可能经济效益为中心的经营决策型管理模式。企业必须预先确定正确的经营目标，处理好内部和外部的各种经济关系，使企业具有强大的竞争能力、灵敏的反应能力和高度的适应能力，实现企业管理现代化。否则，就会在激烈的竞争中被淘汰。战后资本主义经济发展的这种新的形势和要求，使战前风靡一时的泰罗的科学管理学说无法适应，从而暴露出两个根本性的缺陷：其一，泰罗的科学管理学说只着眼于对生产过程的科学管理，把重点放在通过对生产过程的个别环节、个别方面的高度标准化上，但对企业管理的全局、企业与外部的关系则很少考虑。其二，泰罗的科学管理学说不把人当作具有主动性、创造性的人，而是把人当作机器的奴隶（附属品），强调管得严，才能提高效率，使广大工人处

于消极被动和极度紧张的状态，引起广大工人群众的强烈反对。现代管理科学认为，管理的重心在经营，经营的重心在决策。正是由于泰罗的科学管理学说存在上述两个带根本性的缺陷，不能适应战后资本主义经济发展的新的形势和要求，所以被现代管理科学所取代，已成为历史的必然。在这个阶段上，管理会计适应现代经济管理的要求，将运筹学和行为科学较好地运用于企业管理工作之中，逐步充实并完善了以“行为管理理论”为指导思想的责任会计和以“管理科学学派”为根据的预测与决策会计内容，被称为“决策性管理会计”。

运筹学主要应用现代数学和数理统计学的原理和方法，建立许多数量化的管理方法和技术，可用来帮助管理人员按照最优化的要求，对企业极为复杂的生产经营活动进行科学的预测、决策、组织和控制，使企业的生产经营实现最优运转。行为科学主要是应用心理学、社会学等方面的研究成果来研究人的各种行为的规律性，分析人产生各种行为的客观原因和主观动机的一门科学。将它应用于现代企业管理之中，有助于做好人的工作，改善人与人之间的关系，引导和激励人们在生产经营中充分发挥主动性和积极性。正是按照运筹学和行为科学所确立的原理和方法来管理大规模的现代企业，才基本上形成了以决策会计为主，执行会计为辅的现代管理会计的新体系。

1952年在伦敦举行的会计师国际代表大会上正式通过“管理会计”这个专用名词。从那时起到现在，现代管理会计的理论和实践仍在不断地发展和完善，应用范围越来越广阔，作用越来越显著。到80年代，“管理会计”热已风靡全世界。1972年起，美、英等国成立了专门的管理会计机构，

组织专门的管理会计师（CMA）资格考试。1980年4月，在巴黎举行的一次欧洲会计专家会议上，与会者发出呼吁：“为了在当今复杂多变的世界上能够使企业生存下去并繁荣起来，一个战略性的问题就是应用和推广“管理会计”。近年来，国际会计标准委员会（ISAC）等组织还成立了专门机构，从事制订国际化的管理会计标准的工作，颁布管理会计师的职业道德规范等文件，这表明现代管理会计具有国际化的发展趋势。

三、对我国管理会计的展望

管理会计传入我国不过是近10多年的事。70年代末80年代初，我国著名会计学家余绪缨、李天民教授等先后编著教材，比较系统地介绍了当时西方国家流行的管理会计的内容。各地高等财经院校陆续地在会计学专业开设了管理会计课程，管理会计的研究取得了一定成绩，相继编写了管理会计教材。近几年国家组织的会计师职称考试也增加了管理会计的内容。在我国的大中型企业中，本量利分析、责任会计实施颇有成效。变动成本计算、零基预算、净现值法等管理会计的方法已在很多企业中广为应用。长期投资决策分析以及货币的时间价值和评价投资效果的技术方法已逐步受到企业及其领导机关、财会工作者的重视。尤其是责任会计，伴随着经济责任制的实施，许多企业结合自身的特点，创造了不同的作法，具有鲜明的中国特色。

可以认为，在我国，管理会计不论在教学还是在理论研究或实践上，均取得了一定的成绩。但同时，还存在着许多不足，主要表现在：

第一，我国管理会计的研究基本上仍未完全脱离翻译介

绍的阶段，联系我国实际的东西较少，还没有形成具有我国特色的管理会计理论与方法体系。

第二，管理会计的理论队伍显得薄弱，使管理会计的研究缺乏系统性。

第三，管理会计的研究偏重于方法研究，不重视理论结构的研究。在方法的研究中存在偏重数学分析，追求数学模型，从而妨碍了管理会计的推广。

为了使管理会计在我国社会主义市场经济体制的建立中发挥其应有的作用，今后应成立专门的研究组织，加强建立科学的管理会计理论结构体系的研究。会计管理部门应大力宣传和推广管理会计，加强管理会计的教育，提高财会人员的素质，建立一支素质高、数量多的管理会计人员队伍。研究管理会计与财务会的有机结合，使会计工作在现代企业管理中发挥更大的作用。

第二节 管理会计的特点

管理会计与财务会计是企业会计的两个重要领域，两者之间既有区别，又有密切联系，在企业经营管理中共同发挥着作用。这里，我们通过管理会计与财务会计作简要的对比，来具体说明管理会计的特点。

一、管理会计与财务会计的区别

1. 工作侧重点不同。侧重于为企业内部的经营管理服务，是管理会计的一个主要特点，也是管理会计区别于财务会计的一个重要标志。从完整意义上说，管理会计和财务会计，都同时为企业内部、外部的有关人员及社会集团服务，

只是侧重点不同。财务会计的工作侧重点在于对外服务，提供对外财务报告。管理会计工作侧重点在于企业内部经营管理，帮助企业针对特定的问题进行专门的预测和决策，并对企业的生产经营业务进行规划和控制。

2. 工作主体不同。财务会计的工作是以整个企业为主体，强调反映过程的整体完整性。管理会计的工作主体既可以是企业主体（投资中心、利润中心），又可以将企业的局部区域或个别部门甚至某一管理环节作为主体（产品中心、成本中心、费用中心），更突出以人为中心的责任管理。

3. 作用时效不同。财务会计着重反映过去已经发生的经济活动，属于历史性的事后核算。管理会计不仅反映过去，更着重利用已知的财务会计信息进行预测和规划未来，控制现在，反映过去是为了更好地指导未来。

4. 指导原则不同。财务会计报表的编制必须遵守公认的会计准则，按照会计循环的程序记录、整理、加工、输出会计信息，以便外部信息使用者能有一个大家公认的较为客观的标准来看待企业的财务状况和经营成果。而管理会计不受公认会计准则的约束或限制，还可灵活运用其他一些概念和原则作为指导，因此，在工作程序上具有灵活性和多样性的特点。

5. 信息来源及特征不同。财务会计的信息来源严格以帐簿记录为依据，主要以货币计量单位为主，基本采用算术方法，要求数字必须绝对平衡、精确，主要提供定量资料。管理会计的信息来源比财务会计要广泛，几乎一切可以利用的资料都可以利用，在主要使用货币计量单位的同时，也广泛使用实物量、时间量和相对量单位，采用多种现代数学方法，对数据不要求绝对准确，但强调信息资料的及时性，多

采用定性资料与定量资料相结合的方式应用多种方法处理信息。

6. 报告的种类和法律效用不同。财务会计必须按要求定期地提供统一格式的会计报表，报出的会计报表一般要经过外界注册会计师验证认可，具有法律效用。管理会计提供的企业经营管理需要的各种预算、分析说明、报告等，一般是不定期的，而且也没有统一种类和格式的规定，因此，一般无法律效用。

二、管理会计与财务会计的联系

管理会计与财务会计虽各有自己的特点并互有区别，但不能由此认为两者就互不相关没有联系，实际上二者之间经常渗透和有密切的联系。主要体现在以下几个方面：

1. 管理会计所需要的资料虽然可以从多种渠道取得，但最基本、最重要的资料还是以会计核算资料为主，它的许多工作内容是对财务会计信息的深加工和再利用，从而受到财务会计工作质量的约束。随着电脑技术在会计中的广泛应用，财务会计的发展则应该或必须按管理会计的要求改进设计，扩大信息交换处理的通过能力和兼容能力，并将一部分管理会计信息纳入对外报告体系之中，两者相互制约、相互影响。

2. 管理会计与财务会计共同构成了现代企业会计系统的有机组成部分，其根本目的是一致的，都是为实现现代企业内部经营管理的目标和满足企业外部有关方面的要求服务，两者核算和监督的对象都是企业经营过程的资金或价值运动及其有关方面。

3. 管理会计与财务会计的目的虽然不同，但可以统一