

GUAN LI KUAI JI XUE

管理会计学

■ 刘清河 王真如 编著

哈尔滨工业大学出版社



前 言

本书是哈尔滨工业大学管理学院会计科系列教材之一，主要是为我校管理工程硕士研究生选修会计课的需要，为会计专业和经济管理专业本科学生必修“管理会计”课程的需要，以及为成人“会计专业证书”大专班学习的需要而编写的。

企业管理的关键在于经营，经营的重心在于决策。在—项经营决策之前，管理会计人员要运用会计资料，提出优化决策方案，供主管人员选择。在决策实施过程中，管理会计人员要提供控制、协调、监督、激励和考核的手段，保障决策的有效性和效率，保证提高企业的经济效益。因此，企业的主管人员应该学习管理会计，懂得管理会计的理论与方法；企业的管理会计人员要学习管理会计，不仅应该懂得管理会计的理论和方法，而且要会应用这些理论和方法，去参与企业的经营决策及其执行。

本书以“讲求经济效益是一切经济工作的中心”为指导思想，以成本-效益为主线，根据我国实际情况，阐述会计资料用于经营决策和经济管理的基本原理和方法。内容共八章：概论；成本分类与成本预测；成本的计算方法；成本—产销量—利润的相互关系；短期经营成本决策；长期投资效益决策；经营计划、预算与控制；内部银行制。

本书较之其它管理会计书籍，具有以下特点：

(1) 在吸取我国和西方国家管理会计经验的基础上，教材体系安排更适合我国人民的思维逻辑习惯，并在内容上力图结合我国传统。

(2) 在第六章中,比较多篇幅阐述了项目可行性研究的一般原理和方法。

(3) 根据我国企业中正在推行的内部银行制,阐述了内部银行制的一般原理与方法。

本书由刘清河、王真如共同研究制定大纲,第四、八两章由王真如执笔,其余各章由刘清河执笔并负责全书总纂,由吴凤山教授审阅。由于执笔者专业理论水平和实践经验有限,书中不当之处,敬请读者批评指正。

作 者

1989年3月

目 录

第一章 概 论

第一节	会计人员的职责	(1)
第二节	管理会计的由来和发展	(3)
第三节	管理会计与财务会计	(8)
第四节	管理会计与成本会计	(10)
第五节	管理会计的基本内容	(11)
第六节	努力建设具有中国特色的社会主义管理 会计	(13)
小 结		(20)
复习思考题		(21)

第二章 成本分类与成本预测 (22)

第一节	成本的构成	(22)
第二节	成本的分类	(27)
第三节	成本的特性	(35)
第四节	总成本的分解与预测	(39)
小 结		(50)
复习思考题		(51)
练习题		(51)

第三章 成本的计算方法 (53)

第一节	完全成本计算	(53)
第二节	完全成本计算中的费用分配	(87)
第三节	变动成本计算	(96)
第四节	完全成本计算制与变动成本计算制的比较	(98)

第五节 产品成本计算与责任成本计算	(101)
小 结	(104)
练习题 (一)	(105)
练习题 (二)	(107)
第四章 成本-产销量-利润的相互关系	(110)
第一节 销售收入、变动成本与边际贡献的关系	(110)
第二节 保本点的计算与图解	(113)
第三节 实现目标利润的销售额	(118)
第四节 诸因素变化对保本点和目标利润的影响	(120)
第五节 利润与产销量关系图解	(125)
第六节 经营安全度的衡量	(126)
小 结	(128)
练习题	(128)
第五章 短期经营成本决策	(131)
第一节 差量分析与关联成本	(132)
第二节 生产决策	(133)
第三节 存货决策	(153)
第四节 定价决策	(164)
小 结	(172)
练习题	(173)
第六章 长期投资效益决策	(178)
第一节 投资项目可行性研究的一般原理和内容	(178)
第二节 现金流量计算与资金时间价值	(201)
第三节 投资决策效益评价方法	(214)

第四节 投资分配·····	(226)
小 结 ·····	(227)
复习思考题·····	(229)
练习题·····	(229)
第七章 经营计划、预算与控制·····	(233)
第一节 经营计划与经营预算·····	(233)
第二节 总预算的编制方法·····	(238)
第三节 弹性预算与滚动预算·····	(252)
第四节 预算管理·····	(256)
第五节 标准成本与成本控制·····	(263)
第六节 销售预测·····	(281)
小 结 ·····	(286)
练习题 ·····	(287)
第八章 内部银行制·····	(292)
第一节 内部银行的职能·····	(292)
第二节 内部银行制的基本条件·····	(297)
第三节 厂币与内部银行支票·····	(301)
第四节 内部转移价格·····	(307)
第五节 内部银行的会计核算·····	(309)
小 结·····	(344)
练习题·····	(345)

第一章 概 论

管理会计是一门新兴的、以投入成本产出效益为研究对象的会计学科。本章介绍管理会计的由来与发展、管理会计与传统会计的联系和区别、管理会计与成本会计的关系、管理会计的任务和主要内容、努力建设具有中国特点的管理会计。通过对本章的学习，读者可以了解管理会计及其基本内容是什么，管理会计师应提供什么会计资料参预企业经营决策和控制计划的执行。

第一节 会计人员的职责

企业财务会计工作，不直接从事生产，不能直接决定企业经济效益的高低。但是，通过提供会计信息，参预企业领导，可以帮助企业领导做出正确决策，改善企业管理，保证决策目标的实现。因此，财务会计工作在企业管理工作中占有十分重要的地位。

在西方企业中设审计长，主管企业会计工作。审计长在最高层领导授权下，决定企业各部门都应遵守的会计程序，报送有关会计资料，并参预高层经营决策和计划控制。在我国，各单位根据会计业务的需要设置会计机构，或者在有关机构中设置会计人员并指定会计主管人员。大、中型企业、事业单位和业务主管部门设总会计师。总会计师是企业最高决策层的成员之一。会计机构、会计人员的主要职责是：

第一、 依照会计法关于会计核算的规定进行会计核算。

第二，按照会计法关于会计监督的规定进行会计监督。

第三，拟定本单位办理会计事务的具体办法。

第四，参预拟定经济计划、业务计划和经营决策，考核、分析预算和财务计划的执行情况。

第五，办理其他会计事务。

随着经济体制改革的进行，一些小型企业纷纷实行租赁经营或承包经营，大、中型企业也实行不同形式的承包经营。企业所有权和经营权实现了分离。企业在合同规定的权力、责任、利益和其它义务范围内，自主经营，自负盈亏。企业的责任、权力和利益增大了，所承担的风险也大了。在新形势下，加强财务会计工作，对于加强经济管理，提高经济效益更加重要。会计师不仅要根据会计法组织企业内部的经济核算和经济监督，精打细算，增收节支，而且要研究如何利用成本资料参预经营决策、规划、计划、控制和考核，以保障企业有良好的经济效益。

现代企业是一个开放性的生产经营系统。企业的生存与发展受到外部环境与内部条件的制约。特别是外部环境随时在发展变化。企业要适应外部环境的变化，影响它向对自己有利的方向变化，并不是一件容易做到的事。因此，任何成功的企业家都需要有职能参谋机构和人员，协助其规划、计划企业的长期经营方针、经营目标和短期经营业务活动；协助其对企业投入的财务资源做最有效的利用的决策；协助其对计划、决策的执行实施控制与考核。在这些工作中，总会计师、会计师和会计人员就是企业高层领导者最有力的助手之一。因为企业规划、计划、决策最基本的衡量标准和根据就是两个方面：国家和社会的需要；投入成本和产出效益。会计人员适应正确决策的需要，要研究和提供不同目的的不

同成本，要通过成本-效益分析，提出和论证使财务资源做到最有利的利用的方案；要参预企业经营目标的制定，提供资料论证目标实现的可能性；要通过综合财务计划和预算的编制，促进各部门制订计划，协调行动，把各部门目标纳入企业整体目标中来；要随时提供计划执行情况的会计资料，发现例外情况，为企业领导指明加强管理的重点和方向，提出纠正偏差的措施，以控制计划的执行；还要对各部门完成计划，实现预定目标的业绩进行考核，为控制、也为奖励和惩罚提供定量依据。可见，赋予总会计师参预企业经营方针、目标的规划、计划与决策的职能，是保障企业有良好经济效益的需要。同时，也对总会计师、会计师和一切会计人员提出了新的任务和更高的要求，这就是努力学习现代管理知识和会计知识，不断提高专业知识水平。

第二节 管理会计的由来和发展

一、管理会计的定义

管理会计起源于美国，70年代末传入我国，目前已成为我国会计专业和管理专业的一门必修课程。但是，关于管理会计的定义，目前还没有一个统一的认识。

50年代末至60年代，美国会计学会对管理会计下的定义是：“管理会计是指在处理企业历史的和计划的经济资料时，运用被认为适当的技巧和概念来协助经营管理人员拟订能达到合理经营目的的计划，并作出能达到上述目的明智的决策”。

“管理会计对编制有效计划、选择企业各种行动、以及评价业绩、实施控制，都分别包含必要的方法、概念，而管

理会计研究，则包含企业经营管理人员的各种特殊问题，同决策及日常工作有关的会计信息——考察、收集、综合、分析，提示——的方法等。”（《财会研究》1983年第8期，文蔚之译：管理会计的新动向及其展望）。

从以上定义可以看出，管理会计同传统的会计不同，它是提供经过特别处理的会计资料，主要为内部管理人员作好决策、计划、控制服务的会计。管理会计是内部报告会计，是向企业经营者、管理者提供决策所需经营计划的信息，并为控制经营活动与管理活动的业绩而进行计算和提出报告。

美国斯坦福大学会计学教授、美国会计学会主席 C.T. 霍格伦在其所著《成本管理会计》一书中说：“成本会计和一般所谓‘管理会计’或‘经营会计’很难区别，它的基本目的是协助经理制定大量的决策。会计领域可以分成两大部分：财务会计和管理会计。二者的差别主要在于两类不同决策者的不同用途。财务会计部分主要涉及到会计怎样能适应外部决策，诸如股东、债权人、政府机构及其它方面的需要。管理（成本）会计部分主要涉及会计怎样适应内部决策者（如经理）的需要。”霍格伦关于管理会计是“协助经理制定大量的决策”的观点，同前面谈到的关于管理会计的定义是一致的。在这里他还提出了管理会计同成本会计很难区别的看法。

国际会计师联合会（IFAC）的管理会计委员会主席朗·科顿的观点同前面的观点不同。他说：“管理会计就是以某种方式来表达数据，它能够帮助管理部门来促进效率最优化、制订和协调未来的计划，以及最终对实际执行的情况进行评价等。管理会计比财务会计涉及的面更广……（它）包括了财务会计……。”可见，朗·科顿把管理会计的领域

扩大了。

总之，关于管理会计的定义，正如美国约瑟夫 G·路德巴克等人所说的“管理会计可以从很多方面来下定义，但是没有一个是合理简明的表述可以概括它所有的方面。”

我国会计学界对管理会计的研究时间比较短，还没有给予定义，从目前使用的教科书看，只是提出管理会计是“规划与决策会计”和“控制与业绩评价会计”（李天民）。现代管理会计是以“决策与计划会计”和“执行会计”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（余绪缨）。

二、管理会计的由来和发展

管理会计是把科学管理原理引进会计的产物，是为提高效率、降低成本的需要而产生的。

管理会计的形成和发展，大体上可以分为两个阶段：第二次世界大战以前阶段和第二次世界大战以后阶段。第二次世界大战以前的管理会计，以泰罗的科学管理学说为基础，以标准成本、预算控制和差异分析为主要内容，主要解决在决策执行中，如何提高生产效率和生产经济效果的问题。

19世纪后期和20世纪初期，资本主义工业有了飞跃的发展。但是，工厂的管理还停留在凭经验管理的阶段，不能适应经济发展的需要。由于资方企图扭转企业利润下降的趋势，压低工人工资，劳资关系紧张。在这种历史背景下，为了提高车间工人生产效率，美国工程师泰罗提出用秒表来测量第一流熟练工人的标准操作时间，研究工人的合理操作动作，在此基础上制定时间定额，实行差别计件工资制。1895年他写了《计件工资制度》一书，鼓吹“高工资，低人工成

本”。后来，一些人把标准工资引伸推广到标准材料成本和标准制造费用成本，并纳入会计系统，形成标准成本会计和预算会计。1922年奎因斯坦写了一本专著“管理会计：财务管理入门”，首次明确提出管理会计这个名称。标准成本计算和预算控制是第二次世界大战以前的管理会计的两大支柱。

第二次世界大战以后，由于管理会计的推广取得了很大的经济效果，管理会计本身也有了很大的发展，形成现代管理会计。现代管理会计的基本特征是：以服务于正确经营决策、促进提高企业全局经济效益为核心，把现代管理理论和方法如系统理论、行为科学、管理数学、电子计算机等应用到会计中来。

战后，现代科学技术的发展日新月异，发展迅速，并被大规模地用于生产，使欧美主要资本主义国家的生产力获得十分迅速的恢复和发展。同时经济危机发生频繁，周期缩短，利润率逐渐下降。特别是日本、西德，在战争的废墟上进行了大量的设备投资和大规模的技术革新。在资本主义国家国内和国际形成了剧烈的竞争。在这种情况下，一方面要求企业内部管理更加合理化和科学化；另一方面，还要求企业具有灵活反应和高度适应外部环境的能力。否则，企业就会在激烈竞争中被淘汰。因此，企业的正确决策被提到首要地位上来，提出了“管理的重心在经营，经营的重心在决策”的新的指导方针。现代管理会计正是在这种历史背景下发展起来的。

现代管理会计同战前管理会计的不同，在于：

第一，战前管理会计以泰罗的科学管理为基础，注重提高企业的生产效率和工作效率，重心在控制与考核，如标准

成本、预算控制和差异分析。现代管理会计以现代管理理论为基础，注重提高企业整体经济效益，把决策与规划，控制与业绩考核结合起来，并把为决策服务放在首位。所以现代管理会计被称为“决策与规划会计”、“控制与业绩考核会计”。

第二，现代管理会计越来越多地应用管理数学模型，如利息、年金、资金回收等有关资金时间价值模型、成本分解和预测模型、本量利分析模型、成本-效益分析模型、以及选择最优生产组合的线性规划模型等，并把不确定性引进到会计中来。

第三，以行为科学作为理论依据，建立各种责任中心，实行所谓“民主管理”，以激发职工在经营管理方面的主动性和积极性。如根据成本、收益、资产的可控性，提出成本中心、利润中心和投资中心，按照责任中心编制预算，控制每个责任中心的工作。

管理会计方法是企业管理的方法之一。在美国，一直很重视管理会计的发展，到60年代时，写进大学教科书的各种专门方法已经成型。70年代以来，管理会计的研究朝着数学的应用(以信息经济学和代理人说为代表)和行为科学的应用方向发展，提出所谓“管理会计 = 数学 + 行为科学”，把概率论应用于决策模式。但是一些学者对这种研究方向提出了质疑，认为理论脱离了实践，有钻牛角尖倾向，实用价值很少，他们反对、批判会计概念的无限扩大，并主张把传统的财务会计同管理会计在报告制度中统一起来。这些观点给我们研究管理会计的发展提供了有益的参考。

第三节 管理会计与财务会计

西方会计学界普遍认为，会计可以分为两大部分：财务会计和管理会计。两者既有联系，又有区别。西方所说的财务会计，也就是我们的传统会计。

财务会计与管理会计的区别主要表现在以下几个方面：

1. 从会计报告的目的看，财务会计所提供的各种报表资料，主要供企业外部的决策单位使用。（1）供股东及潜在的投资人了解企业的财务状况和获利能力，以便评价企业，做出投资决策。（2）供银行及其他债权人了解企业的经营成果和偿债能力，做出信贷决策。（3）供政府税务机关核定税务。（4）供政府的证券管理机关（证券交易委员会）实施证券管理。因此，财务会计又被称为“对外报告会计”。但是，对于这种认识，也有人提出异议。他们认为财务会计所提供的报表，如资金平衡表、成本表、利润表等，都是反映了企业生产经营综合情况的报表，对内也是企业决策的重要依据。因此，不能称为“外部会计”或主要是为外部服务的会计。

管理会计是内部报告会计，是向企业经营者、管理者提供决策所需经营计划的信息，并为控制经营活动与管理活动的业绩而进行计算和提出报告。管理会计的目的在于对企业内部财务资源做最有利的利用。因此，被称为“内部会计”。

2. 从会计资料的核算依据看，财务会计资料的使用者，不仅是企业的经营者，而且主要是企业外部的资产所有者、政府机关、银行、税务、债权人和未来可能的投资者。

因此，财务会计的核算，在西方国家必须以公认的会计原则为依据，在社会主义国家，必须以国家财政部门统一制定的会计制度为依据。如按历史成本计算产品存货成本，按权责发生制计算收益和支出，等等。

管理会计资料的使用者是企业内部经营者。因此，管理会计不受统一会计制度或公认会计原则的约束，可以根据经营管理方面的需要，灵活提供各种内部使用的资料，使用各种认为适当的核算方法。

3. 从会计资料的产生看，财务会计根据传统的记帐、算帐，提供历史的、实际的会计资料，并力求准确。而管理会计则可以对财务会计资料加工整理，或采取别的方法搜集资料，并利用各种资料进行预测，求得近似值，对资料的要求，不要求绝对准确。财务会计主要反映过去，而管理会计主要是筹划未来和控制现在，反映过去是第二位的。

财务会计与管理会计两者有着密切联系。这种联系主要表现在，财务会计是管理会计的基础。管理会计所使用的原始资料，主要来自财务会计的核算资料和会计报表。用于管理的会计信息，有下列三种类型：（1）簿记、计算，如根据帐簿记录，计算产品成本和收益，编制财务报表；（2）通过簿记、计算资料的分析，发现例外问题，指明加强管理的方向；（3）通过比较、分析，做出决策，解决问题。从上述三种类型资料中可以看出，前两项资料完全可以由财务会计提供，不需要管理会计另搞一套。所以在美国管理会计的一般著作中，是把财务会计作为管理会计的基础，研究管理会计有从阐述财务会计入手的。日本会计研究会会长、早稻田大学教授青木茂男也指出：“谈管理会计，毫不关心财务会计领域，而只限于管理会计领域，从关心全面研究管理

会计上说是欠妥的”。

第四节 管理会计与成本会计

传统的成本核算，重点在研究成本计算方法和费用分配方法，目的在核实生产耗费，为产品定价提供依据，也为确定存货成本和计算销售产品收益提供依据。现代成本会计已远远超出了传统成本会计的范围，成为一个十分重要的管理工具，被广泛应用于经营决策、规划与规划执行中的控制过程。例如，为了满足企业决策的需要，将成本资料重新分类，划分为与决策相关的相关成本和非相关成本、固定成本和变动成本、机会成本和差量成本、沉没成本和付现成本，等等；为了控制规划执行的需要，发展了标准成本、责任成本、可控成本与不可控成本、弹性预算，等等。同时，成本计算也由原来的完全成本计算发展到直接成本（变动成本）计算和贡献法。成本资料用于决策、规划与控制，这是管理会计的主要内容。管理会计正是从标准成本、差量分析、责任成本、成本-业务量-利润分析……发展而来的。由此可见，管理会计与成本会计有着内在的密切的关系。所以美国著名会计学教授霍格伦认为“成本会计和一般管理会计或‘经营会计’很难区别，它的基本目的是协助经理制定大量的决策”。美国的一些管理会计教科书，如艾伦 L. 谢华和朗·T. 狄克达合著的《管理会计》，T.H. 罗素、W.W. 胡莱歇、D.H. 泰勒三人合著的《管理会计概论》，布洛克·帕尔默、斯威尼合著的《成本会计学——原理及应用》，以及 C.T. 霍格伦著《成本·管理会计》，都以大量篇幅阐述了完全成本计算和直接成本计算、分批成本计算和分步成本计

算，阐述不同的成本如何用于不同的目的。本书吸取了这些观点，把重点放在成本规划、成本决策和成本控制上，坚持成本-效益分析的基本观点。同时，根据我国会计管理实践，阐明以厂内银行结算为基本特点的责任会计制度。

第五节 管理会计的基本内容

如前面所说，管理会计的任务，在于通过成本-效益分析，求得企业财务资源最有效的利用，促进以有限资源的投入，获取最好的经济效益。管理会计是为加强企业内部管理服务的。管理会计本身就是强化企业管理，提高企业决策有效性和效率的一种管理活动。因此，管理会计的内容，同企业管理活动息息相关，是围绕企业管理活动而展开的。

“管理的重心在经营，经营的重心在决策”。这是在新形势下提出的企业管理的指导方针。毫无疑义，管理会计要贯穿这个指导方针，要为经营决策服务，要研究经营决策对会计工作提出了哪些要求？会计资料如何分类最有利于作出正确的决策？什么样的方法最能满足成本-效益分析的要求？等等。

经济决策种类繁多。达到不同的目的，解决不同的问题，就需要做出不同的决策。可以说，任何领导者的日常工作都是两件事：使用干部和做出决策。这些决策有一般性的和特殊性的。一般性的如重复出现的事件的决策，可以制度化、规范化，不需要每次做出决定。这不是管理会计所要研究的内容。管理会计所要注重研究的是特殊性的决策，是为领导者提供特殊决策所需要的特殊资料和特殊的成本-效益分析。这些决策从时间长短来划分，可分为短期（如一年、