

张冬兰 编著

管理会计教程

管理会计教程

科学出版社

管理会计教程

张冬兰 编著

科学出版社

1990

内 容 简 介

管理会计是20世纪50年代以后发展起来的一门新学科,是现代管理科学中的一个重要组成部份。本书系统地介绍了管理会计的内容、方法,材料新颖,内容丰富,理论联系实际,深入浅出。书中列举了大量事例,每章后附有思考题和习题,便于读者加深理解和掌握分析、计算。

本书不仅可作为经济管理干部学院及财经院校有关专业的教材,也可作为在职会计人员的培训用书。

管 理 会 计 教 程

张冬兰 编著

责任编辑 陈永翥

科学出版社出版

北京东黄城根北街16号

邮政编码: 100707

北京昌平环球印刷厂印刷

新华书店北京发行所发行 各地新华书店经售

1990年1月第 一 版 开本: 850×1168 $\frac{1}{32}$

1990年1月第一次印刷 印张: 11 $\frac{1}{4}$

印数: 0001—10 500 字数: 308 000

ISBN 7-03-001764-1/F·38

定价: 6.00 元

前 言

本书是为了满足经济管理干部学院《管理会计》课程教学的需要，参照中外一些有关论著而编写的试用教材；也可作为财经院校有关专业学生学习和在职会计人员岗位培训的教学用书。

本书在内容上力求符合我国实际，在理论阐述上尽量做到深入浅出；另外，还编写了大量案例附在各章之后，以便加深理解和掌握分析、计算方法。

本书初稿曾多次在化工部组织的全国大中型企业总会计师岗位培训班试讲，他们就其内容提出许多有益建议；原稿由中国人民大学王庆成教授审阅，并提出一些指导性意见。谨此一并表示衷心感谢。

由于水平所限，缺点错误在所难免，诚恳希望读者批评指正。

目 录

前 言	(iv)
第一章 绪论	(1)
第一节 管理会计的概念	(1)
第二节 管理会计的产生和发展	(5)
第三节 管理会计与财务会计的联系与区别	(9)
第四节 管理会计的职能和内容	(11)
第五节 管理会计的作用	(15)
复习思考题	(19)
第二章 成本性态	(20)
第一节 成本及其分类	(20)
第二节 成本性态分析	(25)
第三节 混合成本的分解	(33)
第四节 案例分析	(43)
复习思考题	(47)
习题一	(48)
第三章 变动成本法	(49)
第一节 变动成本法概述	(49)
第二节 变动成本法与全部成本法的区别	(51)
第三节 变动成本法的作用	(60)
第四节 结合我国实际运用变动成本法	(64)
第五节 案例分析	(68)
复习思考题	(71)
习题二	(72)
第四章 会计预测	(73)
第一节 会计预测概述	(74)
第二节 成本、业务量、利润预测分析	(79)
第三节 利润预测	(97)

第四节 销售预测	(102)
第五节 成本预测	(117)
第六节 资金预测	(131)
第七节 案例分析	(134)
复习思考题	(136)
习题三	(136)
第五章 短期会计决策	(139)
第一节 会计决策概述	(139)
第二节 决策成本	(147)
第三节 产品生产决策	(152)
第四节 产品定价决策	(172)
第五节 短期会计决策案例分析	(182)
复习思考题	(186)
习题四	(186)
第六章 长期会计决策	(188)
第一节 投资决策的概念和步骤	(188)
第二节 可行性研究	(190)
第三节 货币时间价值和风险价值	(195)
第四节 评价投资方案经济效果的一般方法	(211)
第五节 几种常见的投资决策	(224)
第六节 投资决策敏感性分析	(232)
第七节 投资决策案例分析	(236)
复习思考题	(239)
习题五	(240)
第七章 预算控制	(242)
第一节 预算的作用和编制预算的程序	(242)
第二节 全面预算	(244)
第三节 弹性预算	(260)
第四节 零基预算	(263)
第五节 滚动预算	(266)
第六节 预算控制案例	(268)
复习思考题	(270)

习题六	(271)
第八章 标准成本控制	(272)
第一节 标准成本概述	(272)
第二节 标准成本的制定	(274)
第三节 成本差异的计算与分析	(277)
第四节 成本差异的帐务处理	(288)
复习思考题	(291)
习题七	(291)
第九章 存货控制	(292)
第一节 存货成本	(292)
第二节 定期订货控制	(295)
第三节 定量订货控制	(303)
第四节 ABC分析法	(313)
复习思考题	(319)
习题八	(320)
第十章 责任会计	(321)
第一节 责任会计的产生和发展	(321)
第二节 责任会计的概念和原则	(323)
第三节 责任中心的建立	(327)
第四节 责任中心的考核与绩效报告	(331)
第五节 企业组织机构与责任中心的关系	(339)
第六节 内部转移价格与内部经济仲裁	(345)
第七节 建立健全我国责任会计应注意的几个问题	(349)
复习思考题	(353)
习题九	(353)
附表一 复利终值系数 (CF)	(355)
附表二 复利现值系数 (DF)	(358)
附表三 年金终值系数 (ACF)	(361)
附表四 年金现值系数 (ADF)	(364)
主要参考资料	(367)

第一章 绪 论

管理会计是现代管理科学中新发展起来的一个分支，为了对其有一个概括的了解，本章就什么是管理会计，它有什么特点，包括哪些基本内容及其发展过程等问题，作一简要阐述。

第一节 管理会计的概念

管理会计是在现代管理科学的基础上发展起来的一门新兴的会计学科。它与管理理论、会计理论的发展有着密切的关系，是管理和会计互相交织成的产物，又是集会计和管理于一体的综合性的交叉科学。它是社会经济发展到一定阶段的必然产物。

一、管 理

管理是人类组织社会活动的一个最基本的手段。不管是一个国家，还是一个群体，无论进行何种社会活动，都离不开管理。通过管理，人们才能组织起来为达到某种目的而行动。因此，我们可以这样说：管理是指人们为了达到一定的目的，在一定的生产方式下，针对管理对象所进行的计划、组织、指挥、协调和控制等一系列的活动。

社会化大生产的客观要求，是许多劳动者必须相互协作或共同劳动。为了使众多的劳动者能够协调地、有组织地进行活动，以便达到预期的目的，就需要管理。凡是参加集体劳动的个人，在工作中都必须服从整体，这种服从整体性就成为共同劳动过程中必不可少的条件。共同劳动的规模越大，劳动分工就越细，协作也就越紧密；技术和设备越复杂，社会经济联系越广泛，管理工作也就越细

密、越复杂。随着现代科学技术和社会化大生产以及跨国经济活动的迅猛发展，管理对于国民经济各部门愈来愈显示出其重要性。如同科学技术是生产力一样，管理也是一种特定形态的生产力。一个国家、一个部门、一个企事业单位管理的优劣，是关系到它兴衰存亡的根本大事，这一点越来越为人们所认识。

关于管理的职能，国内外说法不一。综合各家说法，可把管理职能概括为以下五个方面：计划和预测，组织和指挥，监督和控制，人事和激励，决策和信息。其中计划和控制是管理的基本职能。

计划职能，是指根据有关资料规定目标和为了实现目标而拟定方法的管理活动。它是管理的首要职能。计划职能为组织职能提供目的和要求，为控制职能提供目标和标准，没有计划就不存在控制；当然，没有控制，计划就不能很好地实现。

控制职能，是指检查、判断、指导和干预经济活动，使之达到计划目标的一种管理活动。在这一过程中，发现偏差，采取纠正措施，使工作能按原定的计划进行，或适当调整计划，以达到预期的目的。通过控制职能，把企业计划的任务和目标转化为现实。随着科学技术的进步和管理理论的发展，控制职能从原来的单纯监督发展为能动的积极控制，使控制职能具有更科学的方法和手段。

控制职能的程序一般是：

1. 制定控制标准。控制标准主要包括方针、政策、计划、预算、工作标准等方面的内容。在制定控制标准时，应该做到目标明确、具体，并且尽量做到定量化。

2. 衡量实际成果。对于实际成果的衡量，通常是在工作完成或告一段落之后进行。衡量实际成果，必须在工作进程中加强监督、检查，及时获得有关信息。

3. 比较。比较就是将实际成果同预定目标相比较，弄清是否发生了偏差，并且要分析研究出现偏差的原因、性质以及确认偏差程度。

4. 采取纠正措施。根据偏差的原因、性质和分析结果，采取

具体措施，以保证预期目标的实现。

任何企业，任何管理人员，他们执行的管理工作都包含着各种管理职能，只不过是在内容上、时间分配上，各有不同而已。高级经理人员，用于计划和组织的时间较多，用于控制的时间较少；而基层管理人员恰好相反，大部分时间用于组织和控制。

由于管理理论的不断发展和完善，对管理职能的探讨也在不断深化和发展。它的具体职能内容、理论、方法等，也将随着生产力的提高，生产关系性质的不同而发展变化，并不断丰富和完善。

二、会 计

会计是随着生产实践的产生而产生，又随着生产实践的发展而发展的一门古老学科。马克思在《资本论》第二卷论述会计起源时曾经说过：最原始的会计“是生产职能的附带部分”。它随着生产的发展，社会的进步，逐渐从生产职能中分离出来，形成独立的、专门的、执行反映和监督职能的一门会计学科。目前对会计的定义众说不一，综合西方会计界对会计定义的表述，我们可以理解为：会计是一个信息系统。同时，它本身也是一项管理活动，并且随着生产和科学技术的发展而不断发展和完善。

一般所说的信息系统，是完成数据的搜集、处理、储存、检索、传递的工作程序的系统。会计是对经济对象用货币计量的数据资料进行搜集、加工、分类、登记、传递、汇总和储存的一套工作程序。所以说，会计实质上是一种经济信息系统。电子计算机在当代广泛应用于会计领域，正说明了这一点。

会计是一项管理活动。从历史发展来看，会计最初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的存货、收、支、债权、债务的重要工具。到了现代，管理活动开始由事后管理向事前管理发展。而为管理服务的会计也由事后反映向事前核算、预测、决策发展。管理是一个由计划决策到执行监督的过程；会计是一种从计划核算到实际核算的系统。事后管理，

要求由事后执行反映和监督职能的财务会计相配合；事前管理，要求由侧重于事前预测、决策的管理会计相配合。在出现了现代管理的这个历史条件下，管理会计便应运而生。管理会计是会计和管理交织的产物。由此可见，经济管理的发展，决定着会计的发展；会计的发展，又能促进经济管理的发展。它们之间有着极为密切的关系。会计不仅为管理提供所需经济信息和方法，而且会计本身就是一种管理活动，是经济管理的重要组成部分。会计与管理的关系见图1-1。

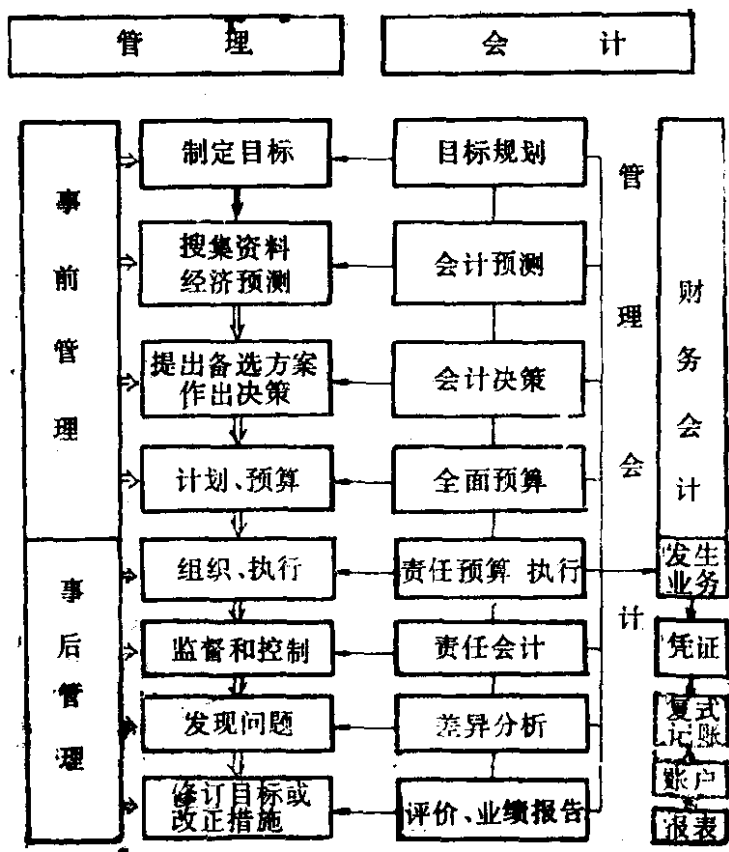


图 1-1 会计与管理

三、管理会计的定义

管理会计是一门新兴的会计学科。关于管理会计的定义，国内外有关专家学者说法不一。美国会计学会（AAA）管理会计委员会

曾于1958年给管理会计作了如下定义：“管理会计是为协助管理者制订可达到合理经营目的的计划并作出达到上述目的的明智决策，在处理企业历史的和计划的经济资料时所运用的适当的技术和概念。”英国成本与管理会计师协会（ICMA）于1982年提出了一个新的广义的定义，认为除审计之外，会计的其他各个组成部分，包括财务会计和司库，均属于管理会计。认为财务会计也应属于管理会计的原因是：财务会计的一切工作都服务于管理需要，财务报表也是管理决策的根据之一。这一观点已获得国际会计师联合会（IFAC）管理会计委员会的赞同。国际会计师联合会总理事会正在努力就此取得一致认识。除此之外，还有的认为，管理会计，就是决策会计，等等。

综合各家之说，管理会计的定义可以这样表述：管理会计是指为了加强企业内部的经营管理，运用现代科学技术和数学方法，对企业的成本、利润、现金流量等进行分析研究，参与预测、决策和控制，并为其提供经济信息和方法的一个会计分支。管理会计的这一定义包括以下内容：（1）管理会计的目的是为了加强企业内部的经营管理，提高经济效益；（2）管理会计的手段是运用现代科学技术和现代数学方法，对企业的主要财务指标进行分析研究；（3）管理会计的任务是为企业的计划和控制、预测和决策提供经济信息 and 具体方法；（4）管理会计是会计的一个分支，是从财务会计中派生出来的独立的新兴学科，是现代会计的重要组成部分，在会计体系中占有重要位置。

广义地说，只要是运用会计职能，对于企业经营管理的问题进行信息处理和反馈，指明解决问题的途径，从而取得最佳经济效果的活动，均属于管理会计的范畴。这样看来，它的范围和职能大大超出了传统会计。随着科学的进步和经济的发展，管理会计的理论及其内容，将更加丰富和完善。

第二节 管理会计的产生和发展

要了解管理会计的产生和发展，应首先了解西方资本主义国家

企业管理的发展过程。

一、西方企业管理的发展过程

从资本主义国家企业发展史来看，西方企业管理大致可以分为三个阶段。

1. 传统的管理阶段（18世纪80年代到19世纪末期）。

18世纪80年代的工业革命以后，机器生产代替了工场手工业，成为资本主义生产的主要方式。这一阶段的主要特点是：市场基本上是卖方市场，商品大多是供不应求。企业的组织形式主要是独资或合伙，规模较小，企业的所有权和经营权是统一的，资本家直接担任工厂的最高职务。在这一时期，管理理论尚未形成，基本上是靠经验管理，也就是靠资本家的个人判断和经验自行管理。这种管理还没有摆脱小生产的“因袭管理”的陈规，所以称为传统管理。

当时，会计的任务主要是计算盈亏，会计科学的研究对象也只是记帐方法、帐簿的设置等，会计科学处于初始发展阶段。

2. 科学管理阶段（19世纪末期到20世纪40年代）。

科学管理是随着自由资本主义向垄断资本主义发展而逐步形成的。由于资本主义生产规模随着市场的开拓迅速扩大，竞争越来越激烈，卖方市场向买方市场转化。资本的集中化和股份化，使企业的经营管理权逐渐落入一批受过严格训练、学有专长、知识丰富的经理人员手中，所有权与经营权趋于分离，管理日益复杂。当时，最迫切的问题是提高劳动生产率，于是抛弃原来那种凭经验和习惯来管理的做法，而采用科学管理的方法就成为当时工业较发达的资本主义国家的共同要求。在这种情况下，出现了以泰罗、法约尔、韦伯为代表的科学管理学派，他们的理论称之为科学管理理论。这一阶段的主要特点是：企业规模日趋扩大，卖方市场向买方市场转化，企业的管理权与经营权分离，管理已成为一项专门活动，整个管理工作向科学化、系统化、标准化的方向发展。管理理论出现了不少有影响的学派。

科学管理的代表人物是美国古典管理学家、科学管理的主要倡导人、被称为“科学管理之父”的泰罗。他用毕生的精力研究科学管理，发表了《计件工资制》、《工场管理》、《科学管理原理》等具有世界影响的论著。科学管理的中心问题是提高劳动生产率。为此，他通过大量的调查研究，制定出工人的“合理的日工作量”、“计件工资制”、“差别计件制”这些有科学依据的工作定额和标准，并提出对职工要训练、要量才录用。对组织机构的管理，提出例外管理原则等等。泰罗认为，科学管理的实质是一种彻底的精神革命，对工人、对管理当局（企业主、董事会、工长）都同样是一种精神革命——是他们对待职责、同事、工人和所有日常问题态度方面的一种彻底的精神革命。如果没有工人同企业管理当局两方面彻底的精神革命，科学管理就不会存在，科学管理的实质就是这种伟大的精神革命。

由于泰罗制的实行，当时对生产率的提高和经济的发展确实起了积极的促进作用。20世纪初，科学管理理论盛行于美国，后来传播到西欧、日本等地。

泰罗所提倡的科学管理制度，正如列宁指出的：“一方面是资产阶级剥削的最巧妙的残酷手段，另一方面是一系列最丰富的科学成就。”（《列宁选集》，第3卷，第511页）泰罗制的实行，加强了对工人的剥削，激起了工人的反抗。于是一种研究企业管理中如何处理人际关系和人的行为问题的科学——行为科学随之诞生了。行为科学的代表人物是梅奥，他认为职工应当是社会的人，企业的领导能力在于正确处理人际关系，通过提高职工的满足度来提高士气；主张民主管理，行政协调，改变对工人的高压政策，强调企业内部和谐与团结等等。此后，行为科学的研究有了进一步的发展，许多心理学家、社会学家、经济学家、管理学家等又提出了各种各样的新理论。

这一时期，随着生产和管理的发展，会计理论有了进一步的发展，产生了成本会计、分批成本法和分步成本法，后期还提出了变动成本法和责任会计等。

3. 现代管理阶段（20世纪40年代至今）。

第二次世界大战以后，资本主义经济发展很快，企业规模随着社会经济的发展和技术进步而不断扩大。市场竞争激烈，买方市场形成。原来的企业经营管理理论和方法不能适应新的形势需要，因而出现了许多新的管理学派，如：管理过程学派、经验学派、人群行为学派、社会系统学派、决策理论学派和数理学派等。美国管理学家孔茨把这些称之为“管理理论的丛林”。新的形势要求企业管理人员必须具备较高的学识，并运用各方面的经济知识和数量方法，提高企业经营管理水平，以求自身的生存和发展。因此，企业管理也发生了很大的变化，主要表现在：产销一体化、管理组织系统化、管理手段自动化、管理方法定量化、管理思想现代化。

在新的经济形势和管理理论的影响下，会计理论也有了新的发展，会计的重点开始由对经济活动过程的反映和事后的分析，逐渐过渡到对经济活动过程的事前预测、决策和事中控制。同时，各种现代数学方法和电子计算机也广泛地应用于会计领域，充实了会计的内容。这正是现代管理会计形成的基础。

二、管理会计的形成过程

管理会计首先出现在本世纪20年代的美国。1922年，美国魁因斯坦所著《管理会计：财务管理入门》一书，首先提到管理会计，后来，麦西金又写了一本《管理会计》，在当时都没有受到应有的重视。随着现代管理水平的提高和各种管理理论的出现，管理会计的内容日益丰富并且逐渐受到人们的青睐。到了本世纪50年代，管理会计从传统的财务会计中分离出来，形成一门独立的新的会计学科，并得到会计界的普遍承认。西方企业会计，便分为财务会计和管理会计两大部分。

早在以泰罗为代表的科学管理时期，由于管理上的科学化、系统化、标准化，使得劳动生产率大大提高。为了增加利润，降低成本，会计界提出了标准成本法。与此同时，开始运用弹性预算，以

便加强企业的计划和控制。这时，会计理论有了较大的发展，除许多会计论著相继问世外，象标准成本法、损益平衡分析等内容也有专著论述，这就是早期的管理会计内容，只不过当时还没有普遍重视和运用。

第二次世界大战以后，资本主义经济和科学技术发展较快，管理理论出现了一系列新的学派，这些学派的理论对会计提出了新的要求，尤其是管理科学学派为管理会计的形成和发展提供了新的理论依据。因此，线性规划、概率论、微积分等数学方法以及电子计算机的运用也都日益渗透到会计领域中，用于企业内部管理的理论和方法大为丰富起来。原来传统的财务会计的职能慢慢地不能全面地适应现代化管理的要求，于是到了本世纪50年代，管理会计便从财务会计中分离出来，正式形成一门独立的、新兴的学科。

管理会计体系正式形成以后，由于它吸收了现代管理科学、经济学、统计学、系统论等学科的内容，并运用现代数学方法，对改进企业内部经营管理，提高经济效益作出了突出的贡献。所以，到了70年代，管理会计便风靡世界，被称为是实现管理现代化的重要手段。

管理会计的产生和发展，大大丰富了会计科学的内容，标志着现代会计科学进入了一个崭新的阶段。

第三节 管理会计与财务会计的联系与区别

管理会计是从传统的财务会计中分离出来的一个独立的会计分支，它们有着密切的联系和相同之处。首先，它们所用资料的来源基本相同。管理会计虽然一般不涉及填制凭证、记帐、算帐、登记帐簿等问题，但它却是直接应用财务会计的资料进行必要的加工、整理，再参考其他资料进行分析、对比、预测、决策，为改进企业内部经营管理，提高经济效益服务。其次，管理会计与财务会计的服务对象也有相同的部分。管理会计主要服务对象是企业内部的各级管理者，执行对内管理的职能；财务会计一方面向外部有关单位

如银行、政府机构、投资者等编送报表，公开发表财务变动表；从这个意义上讲，财务会计是一种“对外会计”；但另一方面，离开了财务会计，企业的经营管理将寸步难行，从这个意义上讲，财务会计也是一种“对内会计”，与管理会计的服务对象是一致的。

管理会计毕竟是一个独立的会计门类，它与财务会计相比，也有许多不同之处，主要表现在以下几个方面：

1. 遵守会计原则不同。财务会计必须严格遵守“公认会计原则”(GAAP)，它统一以货币形式反映企业的经济活动，必须以“公认会计原则”来处理各项经济业务。社会主义国家的各专业会计，还要严格遵守国家统一颁发会计制度和会计法规，不得违背。而管理会计主要是为了加强企业内部经营管理，为管理者提供预测、决策所需资料服务，在许多方面可以不受“公认会计原则”的制约，但必须服从成本准则、决策论、控制论等方面的要求，服从管理的需要。

2. 反映经济活动的内容不同。从某种意义上讲，财务会计与管理会计都服务于企业内部的管理。但深究一步就不难发现，二者所反映经济活动的内容有很大的区别。财务会计一般反映企业已经发生和实际完成的经济业务，强调会计记录的连续性、系统性和全面性，侧重于对企业的生产经营活动作历史性的描述。而管理会计的主要内容则是通过搜集、处理、加工有关过去、现在和将来的所有资料，预测未来、参与决策、控制现在，着眼点则是未来。

3. 核算对象与核算程序不同。财务会计主要以整个企业作为核算对象，反映整个企业的损益和财务状况；而管理会计则立足于企业的整体规划和目标利润，以企业内部各个责任中心为核算对象，重视各责任中心的业绩评价和它们的获利能力，力求实现企业全局与局部的有机结合。

财务会计有固定的、完整的核算程序，各种凭证、帐簿、报表都有规定的格式；而管理会计一切都是以管理的需要为标准。各级管理部门需要什么信息，它就搜集、加工什么信息。没有固定的、强制性的核算程序，而是不拘一格地采用各种方式、方法进行计