

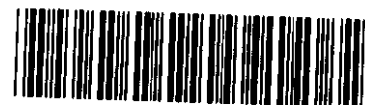
张仕田 主编

GUAN LI KUAI JI XUE

管理会计学

GUAN LI KUAI JI XUE

成都出版社



中财 B0005163

管 理 会 计 学

主 编 张仕田

12355/08

新加坡大学图书馆藏书章

号

397133

号

F-11-105

成都出版社

一九九一年十二月

责任编辑 王晋巧
黄廷尧
封面设计 吕小晶
版式设计 雷 东

381598

管理会计学

张仕田 主编

成都出版社出版发行

(成都市十二桥街30号)

四川省新华书店经销

攀枝花新华印刷厂印刷

开本: 850×1168mm 1/32 印张: 12.75 插页: 2 字数: 310千

1991年12月第1版

1991年12月第1次印刷

印数1—5645册

ISBN7-80575-223-0/F·10

定价: 5.60元

主 编 张仕田

副主编 林显英

主 审 刘 泉

撰稿人（以姓氏笔划为序）

尹 东 王锡泰 刘 泉 张仕田

陈志坚 林显英 罗士兴 唐 勇

谢合明 彭先富 潘学模

前 言

这本《管理会计学》是成都地区部分管理干部学院和普通高等学校以及甘肃经济管理干部学院等单位为满足教学需要而联合编写的教材，主要供财务会计、审计、企业管理等专业的学生学习使用。由于这门学科的广泛适用性，也可供在职会计、审计和其他管理人员学习管理会计知识以及教学人员作为参考用书。

本书系统介绍了当代西方管理会计的基本内容。其中增加了一些国内同类教材没有涉及或很少涉及而又适用的内容，如寿命无限长项目的投资决策、互补项目投资决策、弹性订价策略、商业存货控制等。本书尽量结合我国企业管理的实际情况和国家的财政财务制度，注意其基本理论在我国企业管理中的运用。力求理论联系实际，缩短理论知识到实际运用的距离。在某些内容的编排和表达上也作了一些新的尝试，采用了更为规范和科学的方式。如利息系数及有关公式采用了标准函数符号，对利息系数表也采用了一定折现率下各种系数集中编排的办法，从而使阅读、记忆和使用更为方便。本书文字简洁洗练，深入浅出。

由于各行业各层次读者的专业需要、文化基础和安排课时不

同，在教学和自学过程中，可以有所取舍。如第四章的多元回归分析，对于数学基础较差的读者，可以略去；第五章对几种投资效益评价方法的比较和讨论，在课时有限时，可略去不讲，等等。这样处理不会影响基本内容的系统性和完整性。

本书书稿编出后，四川省经济管理干部学院林显英同志进行了初步审查，西南交通大学陈志坚同志、成都煤炭管理学院阳晓明同志对书稿提出了许多很好的意见，在此基础上由成都煤炭管理干部学院张仕田同志进行了总纂。最后，甘肃经济管理干部学院刘泉同志对书稿进行了全面审查和修改。

成都电子科技大学胡薇薇同志、成都科技大学孙璐同志、四川建材学院傅跃龙同志参加了本书编写提纲的讨论和拟定，成都出版社为本书出版给予了大力支持，在这里一并致以衷心的感谢。

限于作者水平，书中肯定还有不少错误和缺点，恳切希望读者批评指正。

编 者

一九九一年九月

目 录

第一章 总 论	(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区别和联系.....	(7)
第三节 管理会计的职能和在企业组织中的地位.....	(10)
第四节 管理会计的基本内容.....	(15)
第五节 结合中国实际学习管理会计.....	(16)
第二章 成本性态与变动成本法	(22)
第一节 成本分类及其用途.....	(22)
第二节 混合成本的分解.....	(30)
第三节 变动成本与全部成本法.....	(37)
第三章 量·本·利分析	(49)
第一节 量·本·利分析的公式法.....	(49)
第二节 量·本·利分析的图示法.....	(69)
第三节 因素变动影响的分析.....	(77)
第四章 预测与短期经营决策	(87)
第一节 经济预测分析.....	(87)
第二节 决策概述.....	(106)
第三节 生产决策.....	(115)
第四节 定价决策.....	(138)

第五章 长期投资决策	(154)
第一节 长期投资决策概述	(154)
第二节 影响长期投资经济效益的主要因素	(156)
第三节 评价投资效果的主要方法	(170)
第四节 方案选优方法	(186)
第五节 不确定性分析	(194)
第六节 几种投资决策	(206)
第六章 全面预算	(225)
第一节 全面预算的意义和作用	(225)
第二节 全面预算的基本内容和编制方法	(230)
第三节 预算程序和预算期	(245)
第四节 弹性预算、概率预算和零基预算	(248)
第七章 标准成本会计	(256)
第一节 标准成本概述	(256)
第二节 标准成本的制订	(264)
第三节 成本差异及其分析	(270)
第四节 成本差异的评估及帐务处理	(295)
第八章 存货控制	(320)
第一节 经济订货量	(320)
第二节 库存控制	(329)
第九章 责任会计	(342)
第一节 责任会计概述	(342)
第二节 责任中心	(346)
第三节 对责任中心业绩的评价与考核	(354)
第四节 企业组织结构与责任会计制度的关系	(364)
第五节 内部转移价格	(370)
第六节 建立中国式责任会计	(375)
附表	(382)

第一章 总 论

管理会计学是现代会计学的一个分支，它是第二次世界大战后在西方主要资本主义国家迅速发展起来的专门为企业内部管理搜集、加工和提供有关决策、计划、控制和考核等方面信息的一门新兴的会计学科。由于它适应经济发展的客观要求和现代管理的要求，具有较强的科学性和适用性，因而被广泛应用于各类组织和企业，尤其受到经济管理人员的高度重视。在我国，学习、普及和应用管理会计知识，已显得十分必要。

第一节 管理会计的形成和发展

一、管理会计的形成

一种新的理论、方法或学科的出现，需要同时具备两个条件：一是社会的需要，二是客观现实的可能。管理会计作为一门新兴学科的出现，正是社会的需要和客观现实的可能这两个条件下的产物。

会计是随着管理的需要而产生，随着经济的发展而发展的。

从某种意义上讲，会计是社会经济发展的一面镜子。社会经济发展的程度，都会在会计工作中反映出来。有什么样的经济，就有什么程度的会计工作与之相适应。管理会计就是适应经济发展和现代化管理的客观要求而产生的。

人们可以从两个方面研究管理会计的形成过程。

（一）从管理的发展阶段看管理会计的形成

管理会计作为会计和管理两门学科相互结合和渗透的一种产物，它的形成必然与管理的发展过程有密切联系。

19世纪末期，资本主义的工业企业还没有一套建立在科学理论基础之上的管理方法，只是单纯地以资本家个人的主观意志对工人和企业的生产经营活动进行管理，而资本家又没有有一个科学严密的对工人劳动成果进行评价和考核的标准。工人们付出了很多劳动，但所得甚少。这就极大地挫伤了工人的积极性，使工人的生产潜力不能充分发挥出来。据估计，当时的劳动生产率不及应有水平的一半。这就极大地限制了生产力的发展。

为了适应生产力发展和经济管理本身的需要，本世纪初，被西方称为“科学管理之父”的泰罗，在工业企业中创立了一整套科学管理制度，这就是人们称的“泰罗制”。泰罗主张在企业管理中，要用精确的调查研究和科学知识来代替个人的判断，也就是要对产品的生产过程进行周密的观察、计量、分析和评价，制订各种标准，要求工人使用“标准”的工具，通过“标准”的动作，耗用不超过“标准”的时间来制造产品，并用这些标准来对工人的劳动成果进行评价和考核。泰罗倡导的这些管理方法，目的是要尽可能地提高劳动生产率。与这一管理方法相适应，在会计核算工作中，出现了标准成本的概念，并运用标准成本来对生产过程中的成本费用进行预算、控制和考核。具体做法是将实际成本与标准成本相对比，找出差异，以便及时加以控制和实行考核。标准成本方法在编制企业预算和对工作效率的考核中，起到了很

大作用。

此后，人们在实践中又发现按成本与产量之间的关系即成本特性，可以将企业的全部成本划分为固定成本和变动成本两大类，并以此来对企业的经济活动进行计划、控制和考核，则更为客观公正。与此相适应，各种与成本划分有关的方法，例如成本—数量—利润分析方法、变动成本计算法以及弹性预算等专门方法，也应运而生。这就为构成管理会计的理论和方法体系打下了基础。

泰罗制的推行使当时美国的劳动生产率提高了2至3倍。但泰罗制仍有局限性，主要是它只注意到提高各种生产作业的效率，降低生产成本，而对如何有效地调动工人的劳动积极性，全面有效地提高整个企业的生产效率方面，则考虑不够。工人们的劳动变得紧张而又单调，不得不整天在机器旁疲于奔命。这又引起工人的不满情绪，从而影响到生产效率的提高。

为了平息工人们日益增涨的不满情绪，以专门研究人的行为、动机和需要的人际关系学说便逐渐形成了。这一学说的代表人物梅奥等人主张应用心理学、社会学等方面的研究成果来研究人的行为的规律性，并将其研究结果应用到企业管理上。这一学说的主要目的是要缓和劳资之间的紧张关系，改善人与人之间的关系，激发工人的劳动积极性，从而使劳动者个人的目标同企业的目标尽量一致起来。这一学说还建议资本家在管理企业时，可以适当将一部份权力和责任下放给各级各部门，并实施目标管理，尽可能听取和采纳下级对企业经营管理活动的意见。这就产生了一定程度和一定范围内的分权管理形式。会计工作为了适应企业经营管理上的这一变化，逐渐地出现了责任会计等理论和方法。责任会计的出现，是企业管理形式发生变化的结果，也是人际关系学说（后来发展成为行为科学）在会计上的应用，同时，也是传统会计在吸收了管理科学和行为科学的基本原理后所建立起来

的管理会计特有的理论和方法。责任会计的理论和方法的建立大大丰富了管理会计的理论和内容。

（二）从西方企业组织形式的发展看管理会计的形成

西方资本主义国家的企业组织形式主要可分为三大类：独资企业、合伙企业和公司企业。在资本主义生产初期，企业经营的主要形式是前两种类型，即独资企业形式和合伙企业形式。这两种类型企业的共同特点是：业主既是企业的所有者又是企业的经营者，也就是说业主既拥有企业的所有权又拥有企业的经营权。这样，企业的所有权和经营权是统一的。又由于这两种类型企业拥有的人数较少，生产规模不大，经济业务也不复杂，因此，传统会计的记帐、算帐、报帐等工作，能够满足这两类企业的日常经营管理的需要。

随着经济的迅速发展，企业生产规模不断扩大，企业所需的资金需求量也增大。为适应这一形势发展的要求，公司企业特别是股份公司组织形式迅速发展起来，并在资本主义经济中占据了重要地位。股份公司的特点是其所有者是股票的持有者——股东。股东拥有对股份公司的所有权。由于股东分散在全国甚至世界各处，他们不可能，也无兴趣和必要都对公司进行日常的经营管理，因而由全体股东召开大会，选举出董事会，并由董事会聘任总经理来执掌公司的日常经营管理权。这样，在股份公司组织形式下，股东拥有公司的所有权，以总经理为代表的公司各级管理人员拥有对公司的经营管理权。这就形成了所有权和经营权的分离。

所有权和经营权的分离，对会计提出了特殊要求。一方面，会计要为企业外部的股东以及与企业有利害关系的机构、团体和个人提供详尽的反映过去已经发生的经济活动情况的财务报表，以满足他们各方面的需要；另一方面，会计又要为以总经理为首的公司内部各级管理人员提供经营管理所需要的从事计划、控

制、决策和考核等方面的信息资料。这样，传统的会计便一分为二。把提供财务报表、反映企业的经营情况、为企业外部有经济利害关系的机构、团体和个人等服务的会计，称为财务会计。这些机构、团体或个人有：投资人（即股东）、银行及其他债权人、税务机构、证券管理机构以及潜在的投资人等。把以适应企业经营管理需要，从各方面提供信息资料，为企业内部管理服务会计，称为管理会计。

由此可见，管理会计是以现代管理科学为基础，提高经济效益为目的，以一系列特定的技术、方法为手段，对企业生产经营进行规划和控制的信息系统。它是在企业所有权和经营权相分离之后，为适应企业内部管理的需要而形成的与传统会计有所区别的一种新的会计学科。

二、管理会计的发展

第二次世界大战后，随着经济的不断发展，西方的企业组织发生了较大变化：企业的生产规模越来越大，企业的人员不断增加，企业的机构由一个地区扩展到若干地区，由国内扩展到国外，出现了众多的跨国公司。跨国公司的出现，使企业之间的激烈竞争由国内转向了国际，世界范围内的经济竞争加剧了。

鉴于经济的发展和竞争的加剧，传统的管理方式已不能满足管理的要求，因而产生了现代化管理。现代化管理是一整套管理理论和方法的总称，它的主要特征可以归纳为以下几个方面：

1. 适应市场需要，以销售为中心开展管理工作，加强竞争意识，不断开拓市场。
2. 实行专业化协作生产，打破部门、行业、企业之间的界限，通过协作关系，使各企业形成一个有机的系统。
3. 在管理方法上，定性分析与定量分析相结合。
4. 广泛采用电子计算机进行日常的经营管理工作。

5. 重视调动劳动者和上下左右各部门的工作积极性,极大地提高劳动生产率。

企业为了在激烈的市场竞争中求得生存和发展,同时为了适应现代化管理的要求,客观上对会计工作提出了更高的要求,至少要求加强两方面的工作。一方面,由于企业经营规模的不断扩大,需要运用会计手段加强对企业经济活动的管理,进行内部控制和考核;另一方面,由于竞争日益加剧,市场行情变化莫测,企业需要加强预测、决策工作,要求会计工作提供管理上所需要的有关预测、决策等方面的信息资料。这两方面的工作是传统的记帐、算帐、报帐的财务会计所难以胜任的。这就必然刺激和加速具有预测、控制、决策和考核等职能的为企业内部管理服务的管理会计的进一步发展。特别是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的不断发展和相互渗透,各种数学方法(如运筹学、数理统计学)、行为科学和电子计算机等的广泛应用于管理会计,使管理会计逐渐发展成为具有独特的理论和专门方法的综合性的新兴学科。

进入本世纪70年代后,管理会计在世界范围内进一步发展,其理论和方法(比如预算控制、责任会计等理论和方法)不仅应用于制造企业和服务性行业等,而且还应用于各种非营利组织。这使管理会计在经济活动中所发挥的作用越来越大。

此外,西方国家的各种管理会计的组织、职称和刊物,对管理会计理论和方法的不断丰富、发展和完善,起了极大的推动作用。

在美国,美国会计师协会(NAA)、美国会计学会(AAA)等主要的会计组织下面,都设有致力于研究和推动管理会计发展的管理会计协会。在美国公认的会计职称有两种:注册管理会计师(CMA)和注册公共会计师(CPA)。二者之间的差别是,管理会计师主要从事企业内部的各种咨询、审计工作,为企业领导

人员的决策出谋划策；而公共会计师则是一种独立的职业，受企业委托，对企业的各种财务报表进行独立公正地审计，并对其审计的所有内容负法律责任。

在我国，70年代末才开始逐渐引进、介绍管理会计知识。随着对外开放，经济交往不断增多，有关管理会计的知识在我国很快得到传播，其理论和方法已逐步应用于工作实践。广大会计工作者在全面学习和掌握管理会计的全部内容的基础上，根据我国国情，加以应用，为提高企业的经营管理水平，从而达到提高企业经济效益的目的，作出了应有的贡献。

总而言之，管理会计的形成和发展是经济发展的必然产物。它丰富了会计科学的内容，扩展了会计的职能，使会计在经济管理中发挥着越来越大的作用。

第二节 管理会计与财务会计的区别和联系

由于管理会计的形成和逐渐发展，传统的会计领域被划分成两大部分：一是传统的财务会计，二是新兴的管理会计。一门会计学科，由这两大部分共同组成。两者之间既有区别，又有联系，互为补充，互相配合，在企业的经营管理中发挥着各自不同的作用。

一、管理会计与财务会计的主要区别

（一）主要目的不同

财务会计的主要目的是为企业外界有经济利害关系的组织或个人（例如股东、债权人、税务部门、证券管理委员会以及潜在的投资人等）报告企业的财务状况，为他们服务。

管理会计的主要目的是为企业内部的管理工作服务，使企业管理人员能据以预测未来、控制日常经营活动，并对下属部门或

个人的业绩作出评价和进行考核。

当然，这里所指的财务会计主要为外部服务、管理会计主要为内部服务，是指各自的主要目的，不要绝对化理解。事实上，它们各自提供的资料对于内部和外部的有关人员来说，都是可以交叉使用的。

（二）在遵循公认会计原则方面不同

财务会计必须遵循公认会计原则。因为财务会计的主要目的是为外部的组织或个人提供财务报表，为外部用户服务。外部用户要求所提供的财务报表具有真实性和可比性，这就要求财务会计的一切程序，都要严格遵循公认会计原则，不允许企业各搞一套。

管理会计则不受公认会计原则的约束。管理会计主要为企业内部管理服务，经理人员需要什么资料，就提供什么资料，管理会计在编制报表或提供资料的方式方法上可以灵活多样，而不必考虑是否符合公认会计原则。

（三）工作的对象不同

财务会计的工作对象是企业整体，着重提供整个企业的集中、概括的资料，据以综合评价和考核企业的财务状况和经营成果。

管理会计在服务于整个企业的内部经营管理问题的同时，其工作对象主要是企业内部的各个局部即各个责任中心，如各分部、分厂、部门、工段等。管理会计提供各责任中心的预算和实际业绩资料并进行对比，以便随时加以控制并进行评价与考核。管理会计还着重于提供个别产品的产销情况及盈利情况的资料。

（四）工作着重点不同

财务会计着重反映过去已经发生的经济活动，进行事后算帐，提供历史资料，很少从事预测或对企业未来经济活动进行规划的工作。

管理会计则在分析过去、控制现在的同时，更着重在规划企业的未来，即进行事前预测。这是企业在经营管理方面对管理会

计提出的特殊要求。

（五）对各自所提供的资料的要求不同

财务会计是向外部用户提供与企业财务有关的历史资料的，因此，要求提供的资料具有客观性和可核实性，要求数字十分准确，一般采用货币量度，并要求采用统一的报表格式等。

管理会计主要是为企业内部管理服务。经理人是出于对企业日常经营活动进行管理的需要，要求管理会计提供的资料具有相关性和弹性。所谓资料的相关性是指提供的资料与企业管理人员的决策有关，能够有助于解决经营管理上面临的问题。所谓弹性，是指提供的资料能够适应进行一系列决策的需要。例如，经理人在确定产品内部转移价格和外部销售价格时，都需要产品的成本资料，而制订这两种价格时对于所提供的成本资料的要求又是有差别的。因此，管理会计所提供的成本资料应能适应制订不同价格的要求，即应具有弹性。

此外，由于管理会计是为企业内部管理人员提供进行预测、控制、决策和考核的资料的，因此，资料的数字不需要计算得十分准确；在采用的量度上，管理会计可同时采用货币量度、实物量度等；报表的格式可以多种多样，视提供资料的方便和必要性而定等等。

（六）采用数学方法的程度不同

管理会计与传统的财务会计的主要区别之一是管理会计较多地应用了数学方法，特别是高等数学方法。把数学应用于经济管理中，这是现代管理的一个重要特征。这是因为经过长期的生产实践，人们对复杂的经济活动和经济现象有了一定的认识，从中找出了一些带规律性的东西。数学的发展，为人们提供了有利的条件，可以用数学来对这些带规律性的东西进行测算和表达。管理会计是一门新兴学科，自然也较多地采用了数学方法，这就使企业在经营管理方面逐渐由单纯的定性分析朝着定性和定量分析