



全国企业干部培训系列教材

管理会计

全国企业管理干部学历教育(大专)教材编委会



人民出版社

管 理 会 计

夏伯忠 主编

C0349/27

人民出版社

全国企业管理干部学历教育(大专)教材
编委会

主任 颜桐卿

副主任委员 李永涛 范宏楠 曾德聪 蒋明克 张科

委员 (按姓氏笔划为序)

王又庄 史景星 刘传兴 刘冀生 李永和
李启明 李青蓝 李述曾 宋世华 张天白
张守诚 张作忱 张维廉 陈训敬 郭志军
陶文楼 储祥银 童臻衡 薛华成 薛春海

责任编辑: 韩忠本

装帧设计: 白长江

版式设计: 肖大桂

责任校对: 吴海平

图书在版编目: (CIP) 数据

管理会计/夏伯忠主编. —北京: 人民出版社, 1993

ISBN 7-01-001623-2

I. 管...

II. 夏...

III. 管理会计—教材

IV. F234.3

人民出版社出版发行

(100706 北京朝阳门内大街166号)

河北燕赵印刷厂印刷

1993年8月第一版 1993年8月第1次印刷

开本: 850×1168毫米 1/32 印张: 10.875

字数: 255千字 印数: 1—10000册

定价: 8.80元

前 言

为了适应全国企业管理干部学历教育和广大财会人员学习管理会计的需要，受全国企业管理干部学历教育教材编审委员会的委托，我们编写了《管理会计》一书。

本书是供全国经济管理干部院校使用的统编教材，也可作为职工大学的教材，或广大在职企业管理干部的自学用书。

本书是根据全国企业管理干部学历教育（大专）教学计划 and 教学大纲的要求编写的。编写组认真总结了我国管理会计的教学经验和企业执行管理会计的实践经验，在博采现有管理会计教材之长的基础上，充分考虑了成人教育的特点，注意理论与实际的紧密结合，以翔实的资料、贴切的案例，帮助消化管理会计的基本原理、基本方法和基本操作技能，便于读者吸收掌握。

管理会计与财务会计是现代企业会计的两大分支。因此，编写组在编写过程中始终十分注意全面反映我国财务会计制度改革的要求，以《企业财务通则》和《企业会计准则》为规范。所以，本书又是会计制度改革的配套教材。

为了启发学员思考，本书各章之后都附有复习思考题或习题。

全书共十章，参加编写的有复伯忠（第一、二章）、陈漪明（第三、六章）、郝法勤（第五章）、赵国忠（第九章、十章）、冯春雪（第四章）、孔凡文（第七章）、程隆云（第八章）等同志。由复伯忠教授担任主编。

中国会计学会副会长、中国人民大学阎达五教授担任主审。

本书在编写过程中得到国家经贸委培训司、北京经济管理学院、北京煤炭管理干部学院、云南经济管理干部学院等领导的悉心关怀和大力支持，在此表示谢意！

由于作者水平有限，书中难免有疏漏和不足之处，恳请读者批评指正。

作者
一九九三年五月

目 录

第一章 总 论	(1)
第一节 管理会计的形成与发展	(1)
第二节 管理会计与财务会计的区别与联系	(6)
第三节 管理会计的特点	(10)
第四节 管理会计的职能与作用	(12)
第五节 管理会计的基本内容	(14)
第二章 成本性态	(18)
第一节 成本性态	(18)
第二节 混合成本的分解	(28)
第三节 成本的分类	(38)
第三章 变动成本法	(49)
第一节 变动成本法与全部成本法的差别	(49)
第二节 变动成本法的优点和局限性	(58)
第三节 变动成本法与全部成本法的结合应用	(62)
第四章 本、量、利分析	(70)
第一节 本、量、利分析的意义和作用	(70)
第二节 盈亏平衡点及其计算方法	(72)
第三节 非线性条件下盈亏平衡分析	(98)
第四节 不确定条件下盈亏平衡分析	(104)
第五章 预测分析	(109)
第一节 预测的意义和方法	(109)
第二节 销售收入预测	(111)
第三节 成本预测	(116)
第四节 利润预测	(130)
第六章 经营决策	(142)
第一节 概述	(142)
第二节 贡献毛益法	(145)

第三节	差额分析法	(152)
第四节	成本分界点法	(155)
第五节	线性规划法	(158)
第六节	经济批量法	(164)
第七章	长期投资决策	(178)
第一节	货币的时间价值	(179)
第二节	长期投资决策分析方法	(190)
第八章	标准成本制度	(210)
第一节	标准成本制度概述	(210)
第二节	标准成本的制定	(214)
第三节	成本差异的计算与分析	(221)
第四节	标准成本会计	(241)
第九章	全面预算	(255)
第一节	全面预算体系和内容	(255)
第二节	业务预算编制方法	(258)
第三节	财务预算编制方法	(267)
第四节	弹性预算	(273)
第五节	零基预算	(277)
第六节	概率预算	(284)
第七节	滚动预算	(288)
第十章	责任会计	(297)
第一节	责任会计的意义和内容	(297)
第二节	责任中心的划分	(307)
第三节	责任中心的考核与评价	(314)
第四节	内部转移价格	(330)

第一章 总 论

会计制度改革,是我国传统会计管理体制和会计核算模式的重大变革,对企业转换经营机制,培育和发展社会主义市场经济机制,显示其重要作用。作为以现代管理科学为基础、以提高企业经济效益为目的、会计与经营管理有机结合的一门新兴的综合性的边缘——管理会计,它在科学管理时代产生,在现代管理科学发展中发展,将在深化改革中日臻完善。

本章重点介绍:管理会计的形成和发展;管理会计的特点;管理会计与财务会计的区别和联系;管理会计的职能与作用;管理会计的基本内容等。

第一节 管理会计的形成和发展

一、管理会计

管理会计是“管理”和“会计”的有机统一,是与管理有关的一系列会计理论、技术、方法的紧密结合。管理会计是从传统的企业会计系统中分离出来与财务会计并列的一个会计领域,它采用了灵活多样的方法,着重对企业未来的经济活动规划和控制。

管理会计是通过一系列专门方法利用财务会计提供的资料,对企业日常经济活动的规划和控制及对未来发展趋势的预测,帮助企业管理部门作出各种专门决策,服务于企业内部的经营管理。在执行过程中,对企业未来的生产经营活动进行全面的筹划,对企业生产经营的实际进程加以严密的监控,控制业务、评价业绩,

以便取得最佳的经济效益。这就是说，管理会计有着比传统会计更为广泛、更为深刻的内容，它是在现代条件下为改善企业经营管理服务，是现代企业管理重要内容。

二、管理会计的形成

管理会计作为一门相对独立而又比较完整的理论、方法体系，是从 20 世纪初开始产生，到了 70 年代由传统的会计系统中分离出来，形成一门新兴的、独立的、综合性的学科，至今尚未达到完全成熟的阶段。管理会计的形成与西方经济的迅速发展和现代管理科学的出现是密切相关的，它与大工业生产的发展及其管理理论相适应。为了了解管理会计的产生、形成过程，首先回顾一下会计学理论和技术的历史发展过程。

会计理论与技术的形成始于中世纪城市经济的兴起和商业的发展。14 世纪末 15 世纪初，城市兴起商业迅速发展，促进了会计理论的形成。如中世纪意大利热那亚城商业兴起，商人为了掌握商店同顾客的金钱关系，记录债权债务往来，以及合伙人之间分取利润等需要，便把传统的单式簿记记帐技术发展为复式簿记记帐法，建立了古老会计学的基本技术方法。

18 世纪产业革命的完成，促进了世界范围工商业的大发展，生产规模随着市场的开拓迅速扩大，股份有限公司的成立，管理日益复杂，企业所有权与管理权的分离，对财务会计理论和技术的形成与发展产生了巨大的影响。如股东和债权人要求企业及时正确地提供财务状况的报告；国家征收税款要求企业提供正确完整的财务报告；建立公认会计准则等。在这种客观形势下，财务会计的理论和技術方法便逐渐形成。

19 世纪末 20 世纪初，英美等资本主义国家工业技术的巨大发展，重型机械设备增多，间接费用占成本比重不断增加，会计已不仅是向股东、债权人和政府提供企业财务状况的报告，更主要的是向企业自身提供管理数据资料。如制订标准成本，作为计

划、考核工作效率和进行预算管理的基础。成本计算方法进一步发展成为进行成本管理、降低成本、确定损益、确定售价和加强企业管理的重要方法。

20 世纪 50 年代,由于资本主义经济的发展,商品供过于求,买方市场形成,竞争愈来愈激烈,企业规模进一步扩大,生产经营过程更加复杂,传统的财务会计已不能满足企业管理的需要,要求会计为企业生产经营活动的规划和控制提供更为具体的资料。于是逐渐形成一套为企业内部管理服务的会计方法,即管理会计。随着泰罗管理学说在实践中的广泛应用,于是同泰罗管理方法直接联系的“标准成本”、“差量分析”和“预测控制”等技术方法开始应用到会计中来,实行事先预测、事中控制与事后分析相结合,为会计直接服务于企业管理开创了一条新路,这就是管理会计的初级阶段。

20 世纪 50 年代以后,资本主义世界进入战后时期,一方面现代科学技术突飞猛进,大规模应用于生产,使生产力迅速发展;另一方面,资本主义企业趋于大型化,生产经营日趋复杂,企业外部的市场情况瞬息万变,竞争更加激烈,企业内部实现科学管理现代化,使管理会计进入决策性阶段,从微观经济学、定量化管理与决策技术等方面引进了许多新颖的理论和方法,初步形成管理会计的理论方法体系。产生了专门用于企业内部管理的管理会计,从此管理会计正式从传统的会计学科中分离出来,形成一门独立的新兴学科。

我国管理会计,从新中国的建立直至 1978 年我国的经济体制改革,这一阶段是属于执行性管理阶段。由于我国的社会生产力水平不高,在较长一段时期,产品的生产也是供不应求,对整个国民经济实行权力高度集中化的管理。企业局限于生产领域的管理,在企业内部,实行事前计划、事中控制和事后分析相结合直接服务于企业管理的管理会计。基于当时的经济管理体制,工作重点主要是围绕怎样使企业能较好地执行上级下达的各项数量

和质量计划指标服务，基本上也是属于执行性管理会计。党的十一届三中全会以后，我国的经济体制改革，在理论和实践上都有划时代的意义，使企业的生产由被动型变为主动型，管理会计由执行型变为决策型。

三、管理会计的发展

会计的历史发展过程表明，管理会计的理论和方法是随着科学技术的进步，生产的发展和经济管理的需要而逐渐发展起来的。

管理会计即是会计的分支，同时也是企业管理的一个分支。因此，管理理论的迅速发展也促进了管理会计的完善，以现代管理科学为其理论和方法的基础而形成的管理会计，是以服务于企业提高经济效益为核心的决策性管理会计。

20 世纪 70 年代，现代管理科学的进一步发展对现代管理会计的形成和发展，在理论上起着奠基和指导作用，在方法上赋予它现代化的管理方法和技术，使管理会计形成了一个新的相对独立的完整的理论方法体系。

随着资本主义股份公司的出现，企业的所有权与经营权逐渐分离。形成了股东、投资者和各种债权人组成的企业所有者集团及由他们聘用的公司经理等经营者集团，企业所有者集团所关心的是企业的财产、收入、成本和利润状况，提供企业的资金、成本、利润的情况主要靠传统的财务会计。而经营者集团不仅重视企业的收入、成本和利润，他们还面临着企业在市场上的竞争，承担着竞争成败的风险。经营者集团，要对企业经营项目，产品品种，销售数量，生产数量，所需材料物资，有关价格、成本、利润及投资等，要事前进行充分的调查与科学的计量分析，然后作出决策，在执行中严格控制。这就使经营者集团不得不增加一部分对企业经济活动的预测、决策、控制和考核的会计工作，这部分会计工作逐渐增多，自成体系，发展成独立于传统会计之外的管理会计，由上述可见，财务会计主要服务于企业所有者集团，管

理会计主要服务于企业经营者集团。管理会计是企业所有权与经营权分离的产物。随着科学技术的飞速发展，社会科学和自然科学各个学科的互相渗透、互相重叠，管理会计的理论和技術方法又有了突破性的发展，成为一门综合性学科。其主要标志如下：

1. 管理会计荟萃了多门学科的有关内容，如会计学、统计学、经济学、企业管理、财务管理、财政金融、数学和电子计算机等学科的有关内容；

2. 管理会计较广泛地应用了数学中运筹学、模型模拟、概率、数理统计等定量方法。如应用数学模型模拟资金时间效益；应用库存论原理，计算“经济订购批量”和“经济生产批量”；应用线性规划确定生产经营各有关因素之间的最优组合；应用概率理论预测销售量；应用回归分析分解混合成本等等；

3. 管理会计的发展广泛吸收了“科学管理”和现代管理理论与方法。它同时吸收以泰罗为代表的科学管理学派의思想和以梅奥为代表的行为学派的思想，一方面建立标准成本制度和预算控制制度，在生产经营上制订出一整套标准；另一方面运用行为科学的奖励办法激励职工进取。应用目标管理和行为科学理论，建立和实行责任会计制度，以充分调动和发挥人的积极性，保证企业经营目标与职工个人目标之间的协调一致；

4. 管理会计应用电子计算机，增强会计的计算和预测能力，扩大了会计预测方法和预算、预测活动，使现代会计可以采用多种数学模型，进行多项目的计算和预测。这样，可以消除管理工作中的主观随意性，把企业经营管理建立在严格的科学管理基础之上。

管理会计体系正式形成后，由于不断吸收了现代管理科学和系统论、信息论、控制论等各方面的研究成果，以及现代数学方法与电子计算机计算技术，得到进一步应用，使它更加充分发挥管理会计的管理职能，并在逐步改进企业内部经营管理、提高经济效益上作出了重要的贡献，使管理会计在70年代成为西方实现

管理现代化的重要手段。

会计是一种管理活动，改革开放以前，我国会计主要是作为日常管理的手段，所进行的财务管理和成本管理，中心问题就是计划和控制。50年代的班组经济核算，60年代的指标分解、资金归口分级管理，直到现今的内部经济责任制，实际上就是责任会计的各种形式。关于可行性研究、投资效益分析，从50年代至今，各项重点建设工程均在应用。近年来，我们又引进西方管理会计的一些方法，如保本点分析、投资决策、存货控制、弹性预算、变动成本法等，一些企业在经营决策、提高经济效益方面加以运用，并取得了很好效果。随着经济体制的改革，企业有较大的经营自主权，以提高经济效益为目的的管理会计，在企业经营管理中的地位将越来越重要。在总结我国实践的基础上，借鉴外国的经验，建立一套具有中国特色的管理会计的理论和方法，将是十分必要的。

第二节 管理会计与财务会计的区别和联系

随着管理会计的发展、体系的完善，它已逐渐从传统的会计学中分离出来的一门独立的学科。现代企业会计有两个重要领域，即传统的财务会计与新兴的管理会计。它们之间既有区别，又有联系，相互补充，互相配合，在企业管理中为提供可靠的管理信息共同发挥作用。

一、管理会计与财务会计的区别

管理会计与财务会计的主要区别在于：

1. 核算目的。财务会计既对企业内部提供资料，更主要的是对企业外部提供财务报表；管理会计则主要是提供企业内部管理用的经济信息。财务会计的主要任务是向企业外界有经济利害关系的组织及个人报告企业财务状况，以便管理者作出决策；管理

会计的主要任务是向企业内部经营管理作出优化决策，并进行有效的规划和控制。

2. 核算内容。财务会计一般只涉及企业已发生的经济业务；管理会计则收集和处理有关过去、现在和将来的所有有用资料。财务会计着重反映过去已经发生的经济活动；管理会计不仅反映过去，更侧重反映和规划未来的经济活动，预测前景，参与决策，规划未来和控制现在。

财务会计是根据已经发生过的经济活动中的历史成本进行计算和编制报表，它是在记录一个企业的财务历史，它主要是事后反映和监督。虽然财务会计中关于折旧的记录也需要对未来情况做出估计，但财务会计基本上是历史性的，属于事后核算，几乎没有所谓估测，也没有对未来的预测。

管理会计的重要职能是为决策和控制服务，它的重要特点是面向未来，对过去业绩的评价和未来情况的分析，其目的是为了决策未来的经济活动。

3. 核算依据。财务会计必须严格遵守“公认会计准则”，管理会计虽然也要依据部分“公认会计准则”及其他会计惯例，但不受它们的约束。财务报表的编制必须遵守公认的会计准则，以便报表的外部使用者能有一个大家公认的较为客观的标准，来看待企业财务情况；财务会计从凭证、帐簿到报表，对有关资料逐步进行综合，要严格按照既定的会计程序进行，且具有比较严密而稳定的基本结构，这便是财务会计能取信于企业外部人员所必须的。如果各企业按照自己建立的会计原则来编制财务报表，则其可信度就要受到损害。资本主义国家的公认会计准则规定了有关财务会计方面各企业应当遵守的原则，在社会主义国家里，各企业要遵守国家制定的会计法和统一颁发的会计准则。

管理会计不同于财务会计，它不受公认会计准则的限制，它主要不是适应外部的需要，而是更好地服务于企业内部经营管理，服从管理人员的需要，它可以采取灵活多样的形式，对财务会计

的资料进行必要的加工、改制和延伸，为改善企业经营管理，提高经济效益，提供更多的有价值的资料。例如，对财产的估价原则可不按原价计算，而经常使用估计价值和重置成本。在制定短期决策时，经常要使用差别收入、差别成本和差别利润等概念以便进行对比分析，从而选出最优方案。

4. 计算精度。财务会计要求数字必须准确，保持平衡；管理会计只要求相对准确，不要求非常精确。财务会计对帐簿和报表数字的要求必须绝对正确，分文不差，资金来源和资金占用之间要平衡，总帐与明细帐之间必须一致，各项财务成本指标计算要精确无误。

5. 报告形式。财务会计有固定的报告种类和格式，报告需要定期编制；管理会计提供的报告形式不拘一格，种类、格式、编制时间均根据管理需要而定。根据管理的需要可能每天编制，甚至每隔几小时编报一次，也有一些报表可长达几个月甚至一年编一次。

6. 核算程序。财务会计核算程序比较固定，有强制性，管理会计核算程序不固定，可自由选择；财务会计凭证、帐簿、报表有规定格式，管理会计一般不涉及填制凭证和复式记帐问题，报表没有一定格式，可按管理需要自行设计。

7. 运用的数学方法。财务会计运用算术方法，管理会计运用线性规划，概率论、图示法、微积分等各种数学方法。

8. 使用的量度。财务会计几乎全部使用货币量度，而管理会计虽也以货币量度为主，但广泛地应用非货币量度的数据。财务会计根据公认会计准则的要求，只有用货币表示的经济事项才能记入帐簿，所使用的非货币计量数据，如产品、材料和耗用工时等数量，在会计记录上一律要换算为货币单位，各种财务报表都需要用货币单位进行综合反映。管理会计应用的度量和内部报表，除以余额表示外，同时还以其他各种量度单位表示。如管理会计执行其预算、决策和控制职能，经常使用非货币量度单位。

9. 观察范围。财务会计以企业作为整体提供集中概括性的资料来评价、考核企业的财务状况和经营结果，而管理会计既要从整个企业的全局出发来考虑和处理问题，也要以企业内部各个责任中心工作的业绩进行控制与考核，通常以企业局部现象或问题为考核对象。

二、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明显的区别，但管理会计是从传统会计中分离、独立出来的，因此与财务会计保持着有机的联系，它们相互渗透，密切结合，它们的联系主要表现在以下几方面：

1. 应用的数据来源是同一的。管理会计直接利用财务会计的资料，而不必另行收集资料，只不过根据不同的要求，对数据的选择和整理加工方法有所区别。管理会计所需要的资料主要来源于财务会计，作为决策、分析和控制的依据，而财务会计主要反映管理会计决策和控制的结果。两者是相辅相成有机联系的两个信息系统。

2. 服务对象交叉。有人把管理会计称之为“内部会计”，财务会计称之为“外部会计”，这只是表明它们服务对象有所不同，并不意味二者在这个问题上是完全割裂的。财务会计作为“外部会计”同时也为内部服务，管理会计作为“内部会计”同时也为外部服务。因为财务会计提供的许多重要财务成本指标，如资金、成本、利润等等，对企业管理者特别是高阶层的管理者同样重要，这是他们制定决策、编拟计划和实施控制所不可缺少的。管理会计提供的许多重要的经济信息，以及根据这些信息所确定的目标、方针、计划等等，企业外部的投资人、债权人也需要有所了解，这是他们决定投资、放款和估量未来报酬时需要考虑的。尤其管理会计所进行的预测、决策、计划和控制等工作，都是围绕着如何实现企业生产经营的最佳运转而展开的，是为怎样保持良好的

财务状况和取得预期的经营成果服务的，同投资人、债权人的最终经济利益密切相关。可见，尽管管理会计同财务会计在为谁服务的问题上确有明显区别，也有某种互通之处，两者之间存在服务交叉。

3. 两者的目的是相同的，管理会计是从传统会计中分离出来的一个新分支。它研究的内容是现代会计学开辟的领域，是传统会计内容的继续和发展。管理会计和财务会计两者相互补充、相互结合，为提供可靠的管理信息发挥着不同的作用，目的都是为企业经营管理服务。

4. 职能目标相通。财务会计的基本职能是对企业过去的生产经营过程进行事后的反映和监督，管理会计的基本职能是对企业未来的生产经营活动进行事前的规划和控制，双方从不同角度、以不同方式发挥着自己的职能作用。但它们的职能目标不是对立的而是相通的，都是为企业的有关方面提供参谋、咨询服务。财务会计的职能目标是为企业外部的投资人、债权人、政府有关部门如实掌握企业的财务状况和经营成果提供咨询服务，并对其日后的投资、放款等活动施加某种影响。而管理会计的职能目标是为企业内部的管理者、决策人正确制定决策、有效组织经营提供咨询服务，并对正在进行和未来即将进行的规划和控制活动施加某种影响。

管理会计与财务会计是企业会计的两大支柱，管理会计是有别于财务会计的另一会计理论、方法体系，但它与财务会计又有若干共同相通之处，为了经营管理好现代企业，必须将管理会计与财务会计紧密结合起来，取长补短，互相促进，充分发挥它们各自的职能作用，提高企业的经济效益。

第三节 管理会计的特点

从管理会计的形成和发展可以看出，管理会计是随着科学技