

北京大学财务与会计丛书

管理会计

黄慧馨

王咏梅

编著

企业管理出版社



管 理 会 计

黄慧馨 王咏梅 编著

17333/03

企业管理出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

管理会计/黄慧馨 王咏梅编著, —北京: 企业管理出版社,
1999.10

ISBN 7-80147-276-4

I. 管… II. 黄… III. 企业管理-会计 IV. F275.2

中国版本图书 CIP 数据核字 (1999) 第 63780 号

书 名: 管理会计

作 者: 黄慧馨 王咏梅 编著

责任编辑: 阎书会 技术编辑: 杜敏

标准书号: ISBN 7-80147-276-4/F · 274

出版发行: 企业管理出版社

地 址: 北京市海淀区紫竹院南路 17 号 邮编: 100044

网 址: <http://www.cec-ceda.org.cn/cbs>

电 话: 出版部 68414643 发行部 68414644 编辑部 68428387

排 版: 北京市金水桥图文制作有限公司

印 刷: 三河市欣欣印刷有限公司

经 销: 新华书店

规 格: 850 毫米×1168 毫米 32 开本 10.5 印张 250 千字

版 次: 1999 年 11 月第 1 版 1999 年 11 月第 1 次印刷

印 数: 5000 册

定 价: 18.50 元

版权所有 翻印必究 · 印装有误 负责调换

北京大学财务与会计丛书编辑委员会

顾问 厉以宁 刘鸿儒 项怀诚

总编 闵庆全 曹凤岐

副总编 王立彦 刘力

特邀编委(以姓氏笔画为序)

丁学东 王加春 孙宝厚

陈毓圭 郑莉 骆小元

北京大学编委(以姓氏笔画为序)

王立彦 王彦国 刘力 刘才星

李华 李琦 闵庆全 张兰

曹凤岐 黄慧馨

总 序

厉以宁 闵庆全

在北京大学工商管理学院成立之际推出“北京大学财务与会计丛书”，是我院教材建设的一件大事，也是一件好事。我们很高兴为这部丛书写序。

一、北京大学为什么要办应用经济学专业

在经济学和管理学领域，北京大学历来以基础理论学科和思想史学科见长。随着经济体制改革的发展和深入，随着社会主义市场经济体制的建立和完善，对应用型经济建设人才的需求越来越强烈，市场对人才素质和人才专业能力的要求也越来越高，与这种变化相适应，我们在人才培养方向上进行了相应调整。

在本科生方面，1980年经济学系设置了国民经济计划与管理专业。1985年，经济学系改建为经济学院，以原国民经济计划与管理专业为基础组建经济管理系，并增设了企业管理专业。1989年，经济管理系增设财务学专业。1993年，经济管理系与我校管理科学中心联合，创建北京大学工商管理学院，又增设了会计学专业。在硕士研究生方面，在最初仅有国民经济计划与管理一个硕士点的基础上，先后增设了企业管理和统计学硕士点和工商管理硕士（MBA）点。

追溯北京大学经济管理学科专业的发展过程，可以清楚地看出广大教师为适应我国经济发展的人才需要所做的努力。目前，我

们在坚持培养高层次科学研究人才和高等院校教师人才的同时，更为重视经济建设应用型人才的培养，努力把北京大学工商管理学院办成一个符合社会经济发展需要，能够为社会提供大批优秀管理人才和建设人才的学院。这套“北京大学财务与会计丛书”，就是我们为培养上述人才而在教材建设方面所做的努力之一。

二、企业家素质与人才培养

长期以来，我国的大多数企业，特别是国有企业，是在一种非正常的环境中生存的。比如，正常的商业信用遭到破坏，连环债见怪不怪；又比如，企业之间不能在公平的、机会均等的条件下展开竞争，实行优胜劣汰；等等。但值得注意的是，除去那些从非正常条件下获得好处的企业外，同样在非常不利的生存条件下，却有一些企业能够盈利，能够发展壮大。这在很大程度上应归功于一些具有很高素质的优秀企业家在管理这些企业。一般来说，企业家素质是一个与国情联系在一起的问题，因为企业家离不开其生存的特定的社会环境和经济环境。我们很难把不同国情的国家的企业家放在一起作简单的对比。但我们也必须承认，企业家素质是有其普遍的、共同性的内容的。

企业家素质可以区分为规范的和非规范的两个方面。规范的方面是指知识性和技能性的内容，非规范的方面是指对“非正常社会环境”的适应和应付能力。这样看，就可以在培养企业家问题上避免两种极端看法——或者认为企业家非经过管理学院培养不可，或者认为企业家是不可能由管理学院培养出来的。

应该说，大学（学院）举办管理学专业，对管理人才的培养是侧重于企业家素质的规范化方面，帮助其掌握必要的知识和技能（当然，即使是对规范化内容的教育，也必须与实践紧密联系，并不断更新）。至于企业家素质中的非规范化的一面，即适应“非正常环境”，甚至“超非正常条件”的能力，是在企业管理实践中锻炼出来的。

从目前来看，对于在由计划经济向市场经济转轨过程中的中

国企业家来说，懂得甚至精通现代企业财务管理和会计核算的基本内容和方法，是其必须具备的最基本的管理素质。因此，加强这方面的教育和培训，是造就中国现代企业家的一个重要方面。

三、建立现代企业制度与财务会计制度改革

深化中国经济改革的关键是企业改革。企业改革的目标模式是建立现代企业制度。现代企业制度的核心是产权明晰的法人财产制度企业，这已为世界许多国家的实践所证明。在我国，实行以公有制为主体，多种所有制经济共同发展，积极探索公有制的多种实现形式，是企业改革必须坚持的指导方针。

股份制是企业的一种经营形式和财产组织形式，也称为企业的公司形式。由于股份公司本质上是一种财产共有制的企业组织形式，它对财务会计就有着特殊的要求。会计账表对企业财务状况和经营业绩的描述，必须能充分、及时、准确地反映出企业的盈亏状态，必须有效地保护各类投资者的利益。这种与现代企业制度相适应的财务会计制度就是现在国际上通用的，以资本金制度为核心的现代财务会计制度。根据这一制度，企业用于生产经营的全部资产被明确地区分为两个不同的来源。一个是企业所有者对企业的资金投入，这些资金投入构成企业的资本金。所有者据此获得投资收益。另一个是债权人对企业的资金投入，这些资金投入构成企业的负债，是债权人利益的体现。债权人据此取得债权收益，并在期满时收回本金。

对企业法人来讲，资本金是其赖以自主经营、自负盈亏的本钱，没有资本金的企业，就谈不上自主经营、自负盈亏。对债权人来讲，债务人的资本金是其债权得以实现的保障。对企业所有者来说，资本金是其对企业资金投入的表现形式和利益反映。可以说，没有以资本金制度为核心的现代财务会计制度，就不会有现代股份制企业的蓬勃发展，更不会有现代企业制度的建立与完善。

长期以来，我国的国有企业是按照计划经济体制的要求建立

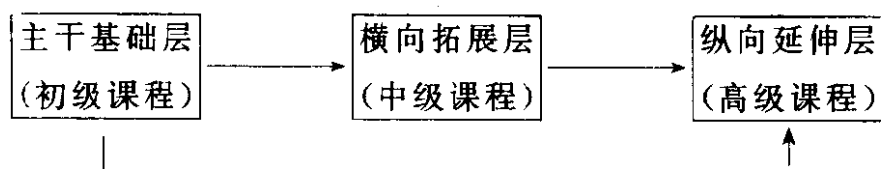
的，其生产经营和管理模式都与计划经济紧密联系在一起。没有国有企业就没有计划经济体制，而没有计划经济体制也就没有国有企业。国有企业的基本特征是政企不分，产权不明，不自主经营，不自负盈亏。它们既缺乏自我约束机制，又缺乏自我成长的能力。而与这种计划经济体制下国有企业经营方式相适应的财务会计制度，就是不设立资本金制度，不区分资金提供者不同身份的传统的财务会计制度。依据这种财务会计制度，企业根本无法实现真正意义上的自负盈亏。

1993年7月1日起实施的《企业会计准则》和《企业财务通则》，以及新的大行业企业会计制度和财务制度开始施行。这是我国财务会计模式40多年来最为深刻的一次变革，是适应于社会主义市场经济和现代企业制度的一次会计革命。通过这次会计变革，我国的企业会计模式走上了国际化的道路，为进一步深化改革和进一步走向国际经济大环境创造了重要的基础条件。

四、建立本套丛书的基本设想

建立本套财务与会计丛书的基本指导思想有以下几点：第一，遵循国际惯例，借鉴吸收发达国家同类教科书的长处，结合中国国情和实践，兼顾超前性和实用性；第二，建立一个完整的教科书体系，主要适用于大学本科生和研究生，也可以适当简化后适用于专修科。第三，由于每一本教科书都是独立的，都要有该书的完整体系，因而相关内容的教科书之间就难免会存在程度不等的重复。对此的处理办法是，在讲课中协调好各门课程的衔接关系，减少课程之间的重复。

本套丛书的结构可以用“两个系列”和“三个层次”来概括。两个系列是指：（1）会计学系列；（2）财务学系列。三个层次是指：（1）主干基础层，包括各系列主要基础课程的教科书；（2）横向拓展层，包括各实务性课程的教科书；（3）纵向延伸层，这层是适用于培养研究生的理论性高级课程教科书。上述丛书结构可以用一个框图示意：



北京大学的财务学专业和会计学专业创办于我国改革开放和财务会计变革的大好时机，是在一个新的起点上起步，这是我们的优势。但这同时也表明我们在财务、会计领域的教学和科研基础还比较薄弱。因此，我们今后将十分重视与企业界、实业界及国内外兄弟院校开展交流，为我国财务、会计教育和科研作出我们应有的贡献。

为了把建设“北京大学财务与会计丛书”这项工作高质量地完成，我们特意聘请了若干位校外专家学者作为顾问和特邀编委。对于校外专家学者的支持，在这里表示诚挚的谢意。

1999 年 10 月

目 录

第一章 管理会计概述	(1)
第一节 组织与组织的管理.....	(1)
第二节 管理会计的形成与发展.....	(5)
第三节 管理会计的功能与基本内容	(10)
第四节 管理会计的特点	(12)
第二章 成本性态与变动成本法	(17)
第一节 成本性态和成本按成本性态的分类	(17)
第二节 贡献毛益计算与变动成本法	(29)
第三章 成本—利润—业务量的分析	(51)
第一节 成本—利润—业务量分析的基础	(51)
第二节 成本—利润—业务量分析的运用	(55)
第四章 预测分析	(73)
第一节 预测概述	(73)
第二节 定性预测法	(78)
第三节 定量预测法	(83)
第五章 短期经营决策	(98)
第一节 决策的一般程序	(98)
第二节 同短期决策分析相关的成本概念	(99)
第三节 短期决策分析常用的方法.....	(103)
第四节 几种比较典型的短期经营决策.....	(111)
第六章 存货及其管理	(128)
第一节 存货控制的 ABC 管理法	(128)

第二节	经济订货批量控制·····	(129)
第三节	不同采购方式下的存货控制·····	(133)
第四节	最优生产批量控制·····	(136)
第七章	长期投资决策·····	(142)
第一节	长期投资的特点以及长期投资决策的影响 因素·····	(142)
第二节	长期投资决策的基本分析方法·····	(149)
第三节	长期投资方案中的敏感性分析·····	(159)
第四节	固定资产的投资决策·····	(161)
第五节	特殊情况下的投资决策·····	(167)
第八章	全面预算·····	(181)
第一节	全面预算的意义与分类·····	(181)
第二节	全面预算的编制·····	(184)
第三节	弹性预算及其编制·····	(198)
第四节	零基预算及其编制·····	(201)
第五节	滚动预算及其编制·····	(204)
第九章	标准成本·····	(206)
第一节	标准的意义·····	(206)
第二节	标准成本概述·····	(208)
第三节	标准成本制度的制定·····	(209)
第四节	成本差异的计算与分析·····	(214)
第五节	成本差异的账务处理·····	(224)
第六节	标准成本理论的新发展·····	(229)
第十章	责任会计·····	(232)
第一节	责任会计概述·····	(232)
第二节	责任中心·····	(237)
第三节	对责任中心的评价与考核·····	(240)
第四节	内部转移价格·····	(246)
第五节	责任会计与成本控制·····	(250)

第六节	社会责任的会计揭示·····	(254)
第十一章	作业成本制度·····	(262)
第一节	适时制生产系统·····	(262)
第二节	作业成本会计·····	(264)
第三节	生命周期成本法·····	(278)
第四节	总成本法·····	(283)
附录	各章复习及思考题·····	(288)
后记	·····	(319)

第一章 管理会计概述

会计是一种经济管理活动。管理会计作为现代会计的一个分支，作为一种管理活动的特性也显得十分突出；同时，它还是多种学科互相渗透、互相结合的综合性的边缘学科；从很多方面来看，管理会计都突破了传统的财务会计的界限，从而适应了现代企业管理发展的要求。

由于管理会计是以会计为着眼点和基础，以组织内部的管理人员为服务对象，以提高组织的效率和业绩为目标的一种管理活动，它要向组织内部的管理人员提供各种会计上的信息，所以，本章首先对管理的主要任务和特征（组织、规划、执行和控制等）作一简单论述，然后对管理会计的形成与发展、与财务会计的异同比较、管理会计未来的展望等内容进行介绍，为以后各章奠定基础。

第一节 组织与组织的管理

管理通常被认为是“群策群力以使事业成功”，所以说，管理一定是与某个组织相联系的，它的主要目的是将一群人组织起来，并激发他们的能力与智慧，使他们朝着共同的方向进行努力，以达到组织既定的目标。

一、组织目标及其一致性

凡是按照共同的目标或理想将一群人结合在一起的一个系统，就可以称为一个组织。比如大学以提供教育为目的，大学是

一个组织；而纺织厂以生产及销售纺织品为目的，纺织厂也是一个组织。

一个组织奋斗的目的或理想称为目标，不同的组织的目标是不同的。比如，红十字会的目标是提供人道主义服务；而通用电器公司（General Electric Company）曾列举该公司的八大目标如下：

1. 获利能力（profitability）
2. 市场占有地位（market position）
3. 生产力（productivity）
4. 产品领导地位（product leadership）
5. 人员的发展（personnel development）
6. 员工的态度（employee's attitudes）
7. 公共责任（public responsibility）
8. 长期目标与短期目标相均衡（balance between short-range and long-range goals）

从以上通用电器公司曾提出的八大目标可以看出：一个组织的目标可能是多重的，不仅可以包括财务方面的（如获利能力），也包括非财务方面的（市场占有情况等）。但在确定组织的目标时也应当注意到：首先，如果目标太多，容易增加管理人员的压力，所以经理人员必须权衡轻重以定取舍。其次，有些目标彼此之间会发生相互冲突的情况，比如提高生产力虽然可以提高获利能力，但容易造成员工工作情绪的低落；维持产品的领导地位，常常需要发生研究开发成本，从而会使短期获利能力降低；某个公司要降低生产成本，又可能会造成环境污染问题，不能完成公共责任的目标。

二、组织机构设置与财务会计部门的职能

要实现组织的目标，必须依靠组织中的各个部门相互协调、配合，为此，各个部门要有相应的权利和义务，要履行相应的职责。图 1-1 为一般制造性企业的组织机构图。

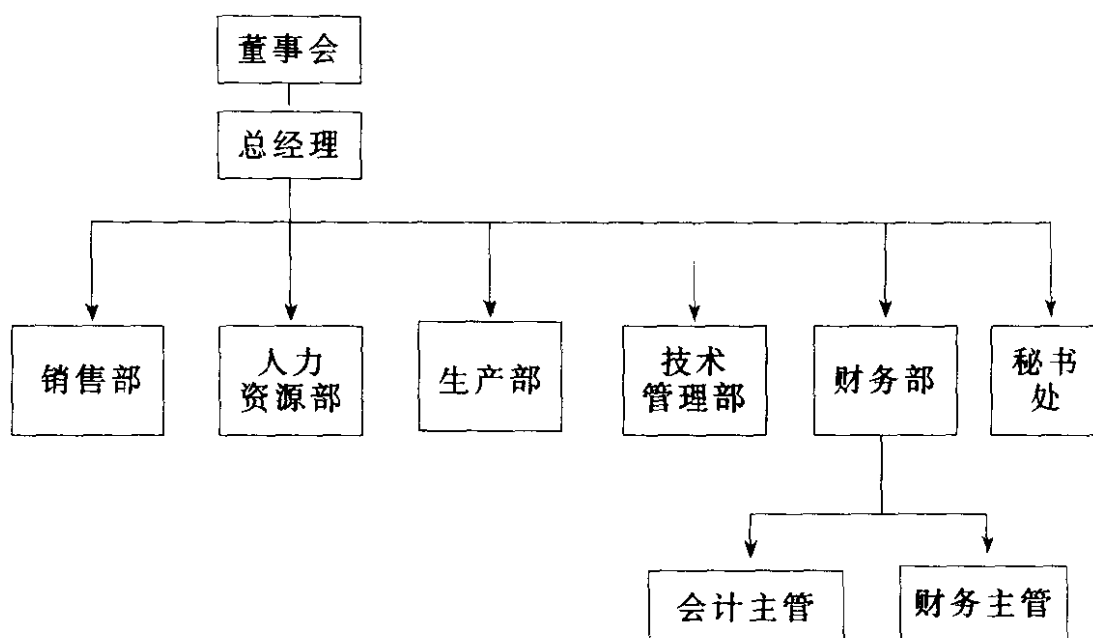


图 1-1 制造企业的组织机构图

从图中可以看出，财务部门是企业一个重要的组成部分，它又可以分设为会计和财务两大职能部门，分别由会计主管和财务主管负责掌管有关工作。

会计部门的最高主管是总会计师，国外通常称为会计长 (Controller)，其主要职能是组织编报对外的会计报告和协助进行企业的规划与控制，具体地说，总会计师的工作主要包括：

1. 日常的交易记录及编制会计报表；
2. 有关纳税的事项及帐务处理；
3. 建立内部控制制度并有效执行；
4. 从事规划与控制方面的工作。

规划与控制是会计部门的主要职能之一。规划是指组织制定预期目标及确定如何实现目标的手段，它主要包括两个部分：一是确定在一定时期内，组织的目标是什么；二是找到实现目标的途径和方法。一个组织如果没有规划，就没有控制的依据。规划的主要方法就是编制预算，预算不仅是企业最重要的计划，而且是会计与组织管理连接的桥梁。而控制则包括预算的执行与考核，

指实现目标的整个实施过程及反馈，从而确保组织中的每一个环节都能以最大的效能行使其职能。这其中，反馈的作用在于管理人员在决策确定及执行之后，通过会计资料反映的情况审核决策执行的效果和效率，如果预算的目标没有实现，则当及时查明情况，采取相应措施，或修改规划（目标），或采取必要的纠正行动。

所以说，组织在进行决策、设定经济目标及确定行动方案时，均有赖于会计部门提供有关资料予以协助；而在决策方案实施后，也有赖于会计部门提供以衡量其执行结果，并于必要时调整未来的目标。

主管财务部门的工作人员称为财务主管，国外通常称为财务长（Treasurer）。财务主管与总会计师的职能有所不同，下面列出的就是美国财务执行协会（Financial Executive Institute）将二者的职能区别的结果^①：

<u>总会计师的职能</u>	<u>财务主管的职能</u>
1. 为控制而从事规划	1. 筹集资金
2. 报告及解释	2. 与投资人保持良好关系
3. 考核及顾问	3. 短期融资
4. 税务行政	4. 金融及保管
5. 对政府机关提供会计报告	5. 征信及催收
6. 保障资产安全	6. 投资
7. 经济评估	7. 保险

从以上内容可以看出，会计与财务工作贯穿了组织机构的各个方面，渗透了组织管理的各个环节，会计人员的职责与组织领导人员的计划与控制工作有着十分密切的关系，在组织管理中扮演十分重要的角色。

^① 台湾李宏健教授：《现代管理会计》，第八版，第6页。

第二节 管理会计的形成与发展

管理会计是从本世纪初才开始发展起来的，它的形成与发展过程，正是会计与企业的管理活动日益紧密结合的体现，同时也反映了企业管理重心的转移过程，反映了在管理领域，管理者的观念发生重大变化的过程。

管理会计的形成与发展，可以分成三个阶段：

一、萌芽与形成阶段

管理会计萌芽于 20 世纪初。相对于 19 世纪，本世纪在社会经济和科学技术各个方面都有了很大的发展，生产工艺日益复杂，企业的规模不断扩大，传统的经验管理已经不能有效实施对生产经营的控制。在这种情况下，泰罗的科学管理理论便应运而生。1911 年，被誉为“科学管理之父”的泰罗在《会计月刊》上发表了著名的《科学管理原理》，其特点是科学分析人在劳动中的机械动作，制定最精确的操作方法，实行最完善的计算和监督制度。其核心是强调提高生产率和工作效率，即通过他所倡导的时间与动作研究，来制定一定条件下可以实现并认为最有效率的标准，以此作为评价和考核的依据，以促使生产的各个方面实现高度的标准化。

与泰罗的科学管理学说相联系，会计领域也出现了一些新的技术方法，包括“标准人工成本”以及延伸出来的“标准材料成本”、“标准制造费用”和“成本差异”等等。1919 年美国成本会计师协会成本，对推广标准成本起到了巨大的推动作用。此后，美国会计学界经过近十年的争论，正式将标准成本纳入了会计系统；与此同时，预算控制、变动成本法和利润分析图（利润坐标图）等也相继出现。1922 年，奎因斯坦和麦金西分别出版了《管理会计：财务管理入门》以及《预算控制》；1924 年，麦金西又出版了《管理会计》。可以认为，以泰罗的科学管理理论为基础，以标准成本