

管 GUANLIKUAIJIXUEJIAOCHENG
理会计学

教程

谷 祺 吴大军 主 编

Dongbeicaijingdaxue

东北财经大学出版社
DONGBEICAIJINGDAXUECHUBANSHE



中财 80005055

管理会计学教程

谷 棋 吴大军 主编

11235/65

中央财经大学图书馆藏书

总号 403618

分号

东北财经大学出版社

(辽)新登字10号

管理会计学教程

谷 祺 吴大军 主 编

东北财经大学出版社出版 (大连黑石礁)

大连印刷工业总厂印刷

开本: 850×1168 1/32 印张: 15 字数: 376 000

1992年3月第1版

1992年3月第1次印刷

责任编辑: 朱 艳

责任校对: 伍 德

印数: 1—4,000

ISBN 7-81005-585-2/F·428

定价: 7.50元

前 言

本书是为适应高等财经院校会计学专业、国际会计专业和其他有关专业管理会计学课程的教学需要而编写的，也可作为广大经济管理干部、企业管理和财会人员学习管理会计的参考用书。

有关管理会计的知识最初是从西方介绍到国内来的，经过几年来我国专家、学者和广大财会工作者积极宣传、探索、吸收、消化和创新，已逐步形成了在一定程度上适合我国国情、能够“为我所用”的理论体系，成为一门受到我国会计界普遍重视的新学科。实践证明，系统地学习这门知识，有助于财会工作者开拓视野，更新知识结构和借鉴现代化先进的管理经验，有利于促进我国会计事业的繁荣发展。

本书由谷祺、吴大军同志主编。参加编写的有：吴大军（第1至10章）、张树宏（第11、12章）和牛彦秀（习题）等同志。全书最后由谷祺教授增补、修改和总纂定稿。

由于我们水平所限，书中难免有疏漏和错误之处，诚恳欢迎读者批评指正。另外，在本书编写过程中，还得到了各方面同志的支持和帮助，并参考引用了诸多文献资料，限于篇幅恕不一一列举，谨此一并致谢。

编 者

1991年6月

目 录

第一部分 总 论	1
第一章 管理会计概述	2
第一节 管理会计的一般概念	2
第二节 管理会计的产生与发展	7
第三节 管理会计与财务会计的关系	10
第二部分 管理会计基础知识	16
第二章 成本、业务量的基本概念及净收益的确定程序	17
第一节 成本计算体系概述	17
第二节 成本分类概念简介	23
第三节 管理会计中的业务量问题	33
第四节 净收益的确定程序	36
第三章 成本性态分析	42
第一节 成本性态分析原理	42
第二节 成本性态分析的一般方法	53
第三节 历史资料分析法在成本性态分析中的应用	56
第四节 矩阵运算在回归分析法中的应用	63
第四章 变动成本计算模式	69
第一节 变动成本计算的起源与演化	69
第二节 变动成本计算与完全成本计算的区别	71
第三节 两种模式分期利润差额的进一步研究	82
第四节 两种成本计算模式的结合使用	90
第五章 成本—业务量—利润三者依存关系分析原理	94
第一节 CVP分析的基本含义及基本假定	94
第二节 保本分析	96
第三节 盈利条件下的CVP分析	104
第四节 CVP关系图	112
第五节 多品种的CVP分析	120

第三部分 预测与决策	130
第六章 预测分析	130
第一节 预测分析概述	130
第二节 销量预测	134
第三节 利润预测	160
第四节 成本预测	178
第五节 资金预测	185
第七章 会计决策的原理和方法	192
第一节 经营决策的基本概念与分类	192
第二节 经营决策的基本原则与基本程序	196
第三节 会计方法的决策	200
第八章 短期经营决策	211
第一节 产品经营决策	211
第二节 生产成本决策	236
第三节 定价决策	248
第四节 物资采购决策	269
第九章 长期投资决策	284
第一节 长期投资决策的内容	285
第二节 货币时间价值	287
第三节 资本成本	304
第四节 风险	315
第五节 现金流量	319
第六节 投资决策评价指标	330
第七节 投资决策分析	344
第四部分 预算、控制与考核	360
第十章 全面预算体系	361
第一节 全面预算体系的构成	361
第二节 全面预算的编制	364
第三节 弹性预算的编制	375
第四节 零基预算与滚动预算简介	381

第十一章 成本控制	388
第一节 成本控制概述	388
第二节 产品成本的事前控制	391
第三节 产品成本的日常控制	402
第四节 质量成本控制和使用寿命周期成本控制	420
第十二章 责任会计	429
第一节 责任会计概述	429
第二节 责任中心及责任预算	432
第三节 责任报告和激励制度	439
第四节 企业内部结算和内部经济仲裁	443
附录	453
附录一：复利终值系数表	455
附录二：复利现值系数表	459
附录三：年金终值系数表	463
附录四：年金现值系数表	466
附录五：正态分布数值表	469

第一部分 总论

本教程介绍的现代管理会计学，是一门关于“现代管理会计”这一客体的学问或知识体系，即与此相关实践的经验总结与理论概括。它最初形成于西方社会，是西方现代会计学的有机组成部分。从80年代起，为适应我国“改革开放”内部环境对会计改革的需要，有关管理会计的方法、知识和理论逐步被介绍到中国来，经过我国广大会计工作者坚持不懈的努力，不断系统地宣传、探索、吸收、消化和创新，使现代管理会计学成为一门在我国受到普遍重视的新兴学科，“管理会计的理论实务”已成为学术研究中的热门会计话题之一，并以此为契机在全国范围内多次掀起了以“学习管理会计、应用管理会计”为内容的高潮。人们从中国国情出发，理论联系实际，提出了一系列以管理会计学的某些基本原则、基本方法及基本观点为指导的会计改革方案，并在一定范围内、一定程度上付诸实践，取得了初步成效。人们普遍认为，认真研究现代管理会计学的理论，洋为中用，有助于会计工作者开拓视野，实现知识与观念的更新，借鉴先进的现代管理经验，从而有利于促进我国社会主义会计事业的改革、繁荣与发展。

本教程包括四个部分：第一部分管理会计的基本理论；第二部分相关的基本概念与基本方法；第三部分决策会计的内容，即与预测、决策分析有关的具体理论与方法；第四部分执行会计的有关内容，包括预算、控制与业绩评价等。为了便于读者预习与复习，每一章之后均附有小结和练习题。

第一章 管理会计概述

第一节 管理会计的一般概念

一、会计与经济管理的关系

会计工作与经济管理实践之间存在着某种内在的、不以人的主观意志为转移的有机联系。在会计基本理论的研究中，正是由于对这种关系的认识不同，才使人们对会计本质等问题形成了不同见解，在学术上表现为不同流派，呈现出百家争鸣的局面。管理会计学不论是作为独立的会计学分支，还是作为管理学与会计学的边缘学科，也必然面临着如何解释会计与管理之关系的问题。因此，研究管理会计问题应当以明确会计与管理的关系为出发点。

从现代的观点看，经济管理就是为保证最大限度地利用现有资源以获取最佳效益，由负有相应责任的人们按照一定的原则和程序，运用特定方法和手段对社会再生产总过程及其各个方面所进行的预测、规划、决策、组织、控制、协调和监督等一系列行为的总称。

在社会再生产过程中，人们必然讲求经济效益和社会效益，实现生产力要素的最佳配合，达到生产关系的协调。这在客观上要求产生一种管理职能。社会生产力越发展，生产的社会化程度越高，社会关系越复杂，这种管理的需要就越强烈，对管理水平

的要求就越高。

会计正是适应人们讲求经济效益的需要而产生，随着生产力的发展而不断发展起来的。它既服务于经济管理的总体目标，本身又构成经济管理的一个组成部分。它通过收集、处理和利用特定的财务信息，对经济过程进行观念的综合与全面控制，以促使人们在经济活动中权衡利弊，比较得失，讲求经济效益。在商品经济条件下，会计表现为一种价值管理活动，它在经济管理中占有举足轻重的地位。

综上所述，实践中的会计与管理，是部分与整体之间的从属关系。一方面，会计作为管理的一项组成部分，其工作质量会影响到管理的总体水平。会计工作搞不好，管理水平就不会高。另一方面，会计并不能代替管理的全部工作，它必须自觉地适应管理的总体需要而不断完善与发展，经济越发展，对管理的要求越高，会计就越应该进步。

随着社会生产力的不断进步，管理经历了由低级向高级、由简单到复杂的发展过程，迄今已进入了现代管理阶段。与之相适应，会计也同样经历了由原始会计、古代会计、近代会计等发展阶段，进入了现代会计阶段。作为现代会计内容之一的管理会计正是会计发展的产物，同时，它也构成了现代会计形成的一个明显标志。

二、管理会计的一般定义

广义的管理会计，是用于概括现代会计系统中区别于传统会计、直接体现预测、决策、规划、控制和责任考评等会计管理职能的那部分内容的一个范畴。这个概念既适于揭示目前公认的微观管理会计（即企业管理会计）的本质，又适于反映正在形成的宏观管理会计和国际管理会计的一般特征。

狭义的管理会计，又称微观管理会计，是指以强化企业内部经营管理，实现最佳经济效益为最终目的，以现代企业经营活动

为对象，通过对财务等信息的深加工和再利用，实现对经济过程的预测、决策、规划、控制和责任考评等职能的会计分支。它是一种侧重于现代企业经营管理中直接发挥作用的会计，又是企业管理的重要组成部分，故有人称之为内部经营管理会计。它是现代企业会计系统中与传统的财务会计相对立的概念。本教程集中讨论狭义的管理会计问题。

可见，被西方称为“管理会计”的那个客体，从其客观实质上看，不过是现代会计体系中区别于传统会计，能更集中更明显体现会计预测经济前景、参与经济决策、规划经营方针、控制经济过程、考核责任业绩等职能的那部分内容。显然，将管理会计作为现代会计的范畴去考察，将其同现代环境、现代经济发展以及现代经济管理实践的特点联系起来，有助于管理会计一系列基本理论问题的圆满解决。

尽管管理会计的理论与实践最先产生于西方社会，但迄今为止在西方尚未形成一个统一的管理会计定义。有人说“管理会计就是向管理当局提供信息以帮助进行经营管理的会计分支”。1958年和1966年美国会计学会(AAA)则两次将管理会计定义为“在处理企业历史的和未来的经济资料时，运用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”的会计。许多人将管理会计描述为企业会计中区别于财务会计的另一个信息系统。1981年美国全国会计师协会(NAA)的一个下属机构将管理会计定义为“为管理当局用于企业的计划、评价和控制，保证适当使用各项资源并承担经营责任而进行确认、计量、累积、分析、解释和传递财务信息的过程”。并指出管理会计同样适用于机关团体。这种思想在1988年4月国际会计师联合会(IFAC)所发表的《论管理会计概念(征求意见稿)》中得以发展，认为“管理会计可定义为：在一个组织内，管理部门用于计划、评价和控制的(财务和经营)信息的

确认、计量、收集、分析、编报、解释和传输的过程，以确保其资财的使用和履行相应的责任”。1932年，英国成本与管理会计师协会(ICMA)给管理会计下了范围更广泛的定义：除审计外所有的会计分支（包括资金筹措、编制财务计划与预算、实施财务控制、财务会计和成本会计等）均属于管理会计的范围。

80年代初，西方管理会计学的理论被介绍到中国。我国会计学者在宣传研究管理会计问题时，对管理会计的定义采取了三种态度：其一是“拿来主义”，照套西方结论；其二是“回避主义”，不置可否；其三是提出个人见解，主要有以下几种观点：①管理会计是一门新兴的综合性的边缘学科。②管理会计是服务于企业内部管理的信息系统。③管理会计是为管理提供信息服务的一种工具。④管理会计是西方企业会计的一个分支。

三、管理会计的职能

管理会计的职能是指由管理会计实践本身客观存在的必然性所决定的内在功能。管理会计的基本职能可概括为以下五个方面：

(一) 预测(Forecast)

预测是指采用科学的方法预计推测客观事物未来发展必然性或可能性的行为。管理会计发挥预测的职能就是按照企业未来的总体目标和经营方针，充分考虑经济规律的作用和经济条件的约束，选择合理的量化模型，有目的地预计和推测未来企业销售、利润、成本和资金的变动趋势和水平，为企业经营决策提供第一手信息。

(二) 决策(Decision making)

决策是在充分考虑各种可能的前提下，按照客观规律的要求，采取一定程序对未来实践的方向、目标、原则和方法作出决定的过程。决策既是企业经营管理的核心，也是各级各类管理人员的主要工作。由于决策工作贯穿于管理的各个方面和整个过程

的始终，作为管理组成部分的会计（尤其是管理会计）必然具有决策职能。企业的重大经营决策，都应该有会计部门参加，因此，也有人将其称为参与决策。

管理会计发挥决策职能，主要体现在根据决策目标搜集、整理有关信息资料，选择科学的方法计算有关长短期决策方案的评价指标，并作出正确的财务评价，选出最优的行动方案。

（三）规划(Planning)

管理会计的规划职能是通过编制各种计划和预算实现的。它要求在最终决策方案的基础上，将有关目标分解落实到各有关预算中去，从而合理科学有效地组织协调供、产、销，人、财、物之间的关系，并为控制和责任考核创造条件。

（四）控制(Control)

成本控制是管理会计的重要职能之一。这一职能的发挥要求将事先控制同事中控制结合起来，即事先确定科学可行的各方面标准，并根据实际执行中与计划发生的偏差及时进行分析处理，采取措施进行调整，改进工作，确保经济活动正常进行。控制不仅适用于产品成本，同时也适于质量成本。

（五）责任考评

现代管理更注重调动人的积极性，落实责任制是一项重要任务。责任考评的职能就是对企业各有关单位责任的落实与履行等业绩的考核与评价，管理会计通过实施责任会计制度来实现这一职能，可以明确分清各部门各单位的成绩与不足，从而为奖罚制度的实施和未来工作改进措施的形成提供必要的依据。

四、管理会计的基本内容

管理会计的内容是指与其职能相适应的工作内容，一般包括预测分析、决策分析、全面预算、成本控制（多限于标准成本制度）和责任会计等。

管理会计的上述基本内容可以划分为“决策会计”和“执行

会计”。前者包括预测分析和决策分析；后者包括全面预算、成本控制和责任会计。

决策会计是指管理会计系统中侧重于发挥预测经济前景和实施经营决策职能的最具有能动作用的会计。它处于现代管理会计的核心地位，又是现代管理会计形成的关键标志之一。

执行会计又叫业绩会计或控制会计，是指在决策目标和经营方针已经明确的前提下，为执行既定的决策方案进行有关的规划与控制，并考核评价有关责任履行情况，以确保预期奋斗目标顺利实现的会计。它与决策会计相辅相成，共同构成了现代管理会计的完整体系。

第二节 管理会计的产生与发展

众所周知，会计随着社会生产力的发展而不断发展。在今天，与现代经济相适应、同现代经济管理相联系的现代会计同传统会计相比，无论在工作深度与广度上都发生了巨大变革，形成了明显的差异。作为现代会计的一个分支的管理会计，是会计不断进步的产物，从根本上看，是社会化大生产和商品经济高度发展的必然结果。它同样经历了由简单到复杂、由萌芽到初步成型进而到日渐成熟的发展进程。在这个过程中，管理实践与理论的进步起到了推波助澜的作用。

管理会计产生于本世纪上半叶。当时正处在由传统的近代会计向现代会计阶段过渡的发展阶段上。传统会计以复式记帐为基础，严格遵循会计循环的程序，以计算反映企业经营成果和财务状况为主要任务。由于它与以经验和直觉为核心的传统管理方式相适应，对促进资本主义早期经济的发展发挥了一定的积极作用。随着社会生产力的提高和商品经济的迅速发展，传统的因袭管理所无法克服的粗放经营、资源浪费严重、企业基层生产效率低等弊

端同大机器工业的矛盾越来越尖锐。于是取代旧的落后的“传统管理”的“科学管理”方式在本世纪初应运而生。在以美国的泰罗^①和法国的法约尔^②为代表人物的“古典管理理论”的指导下，在管理实践中先后应用了以确定定额为目的的时间与动作研究技术、差别计件工资制、以计划职能与执行职能相分离为主要特征的预算管理和差异分析、以及日常成本控制等一系列标准化、制度化的新技术新方法。这一切对拘泥于事后消极反映的传统会计提出了严峻挑战，产生了巨大冲击。在这种情况下，会计必须突破单一事后核算的格局，引入对经济过程实施事前规划和事中控制的技术方法，更好地促进经营目标的实现。适应当时泰罗制应用的要求，在美国会计实务中开始出现了以差异分析为中心的“标准成本计算制度”和“预算控制”。这标志着管理会计的原始雏型已经产生。

在西方会计学的历史上，第一次提出管理会计术语是在1922年，当时叫“管理的会计”，是在美国会计学者奎因坦斯写的一本叫《管理的会计：财务管理入门》的书上出现的。曾在该年发表过《预算控制》的麦金西在1924年出版了名为《管理的会计》的著作。此外，布利斯也发表过一本叫《通过会计进行经营管理》的专著。这些书称西方誉为早期管理会计学的代表作，其实它们只是介绍了会计如何进行标准成本计算和实施预算控制的一些经验。

尽管后来人们又充实了成本性态分析、本量利分析和变动成本计算等管理会计基础理论与方法，但在实践中管理会计行为还仅仅停留在个别或分散的水平上，着眼点仅限于既定决策方针的落实与经营计划的执行上。因此，人们称50年代之前的这种以“执

① 泰罗，美国工程师，管理学家，以提出《科学管理原则》、创立泰罗制而著称，被誉为科学管理之父。

② 法约尔，首创职能管理理论，被誉为现代管理之父。

行会计”为特征的管理会计为“传统管理会计”。而现代管理会计的真正形成与迅速发展则是从本世纪50年代开始的。

进入50年代后，世界经济进入了战后发展的新阶段。日益高涨的科技革命浪潮推动社会生产力向前迅猛发展。大量新装备、新工艺、新技术的采用，缩短了产品更新换代周期；新兴部门与产业层出不穷，对传统产业提出了新的挑战，随着资本进一步集中和世界市场的开拓，企业规模越来越大，跨国公司大批涌现；生产经营的社会化程度空前提高；企业内部各部门乃至职工个人之间的联系普遍增强，这一切使得商品经营环境瞬息万变，传统营销手段失灵，竞争愈演愈烈。能否在强手如林的竞争中不断提高产品质量，积极开发新产品、努力降低成本消耗，充分调动生产经营者的积极性，已成为影响企业发展快慢，甚至兴衰成败的关键之所在。这些都迫切要求实现管理现代化，将过去的以生产为中心的生产型管理模式转变为以开发市场、调动各方面积极性和取得最大可能经济效益为中心的经营决策型管理模式。从而开始了现代经济管理的崭新阶段。在这个阶段上，管理会计适应现代经济管理的要求，逐步充实并完善了以“行为管理理论”为指导思想的责任会计和以“管理科学学派”为根据的预测与决策会计等内容，基本上形成了以决策会计为主、执行会计为辅的现代管理会计的新体系。

行为管理理论的核心是重视人在管理中的作用，强调精神需要的满足是调动职工生产积极性的根本的、持久的动力。它克服了泰罗制“忽视人的因素、把人看成会说话的工具”的缺陷，体现了“分权”的思想。其代表学说有马洛斯的需要层次论、赫茨伯格的双因素论和麦格雷戈的理论。责任会计能够实现在管理中落实、考核和评价有关人员在经营活动承担的责任，调动各方面积极性，体现了行为管理科学的要求。它的产生顺应经济发展需要。

在现代会计阶段，会计工作必须十分重视预测和决策问题。管理科学学派面向决策，广泛吸收运筹学、系统工程、电子科技等研究成果，能够为会计实施事先预测和参与决策提供科学的方法和理论。预测和决策构成管理会计一部分，极大地丰富了现代会计的内容。

从1952年在伦敦举行的会计师国际代表大会上正式通过“管理会计”这个专有名词起，几十年过去了，在此期间，现代管理会计的理论与实践仍在不断发展，其应用范围越来越广，其作用也越来越显著，它本身也越来越受到重视。70年代时，管理会计还只是在西方发达国家中通行；到80年代，“管理会计热”已风靡全球。从1972年起美、英等国成立了专门的管理会计机构，组织专门的管理会计师(CMA)资格考试，发行专刊。1980年4月在巴黎举行的一次欧洲会计专家会议上，与会者发出呼吁：“为了在当今复杂多变的世界上能够使企业生存下去并繁荣起来，一个战略性的问题就是应用和推广管理会计”。

近年来，除了东西方各国不断深入开展有关管理会计应用和推广的研究外，国际会计标准委员会(ISAC)等组织还成立了专门机构，从事制订国际化的管理会计标准的工作，颁布管理会计师的职业道德规范等文件。这表明现代管理会计具有国际化的发展趋势。

总之，管理会计的产生与发展的根本原因在于社会生产力的进步和商品经济高度发展，尽管它受到管理理论的影响，但并不是管理理论的产物。同时，虽然管理会计最初产生于西方资本主义社会，但它本身并不是资本主义或资本主义经济的必然产物。

第三节 管理会计与财务会计的关系

按照西方会计学的一般解释，管理会计从传统会计中分离出