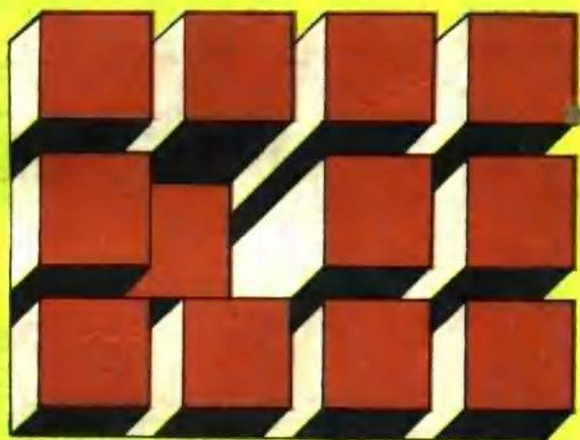


高等财经与管理教育最新系列教程

管理会计学

主 编 陈国昌

副主编 周继民 徐兴恩



航空工业出版社

高等财经与管理教育最新系列教程

CD230/21

管 理 会 计 学

主 编 陈国昌

副主编 周继民

徐兴恩

航空工业出版社

1 9 9 3

(京)新登字 161 号

内 容 提 要

本书概述了管理会计的历史、内容、特点、职能、对象和方法等基本概念,重点论述了以C—V—P分析为核心的基础理论和方法;以长、短期决策为核心的决策会计理论和方法体系;以责任会计为核心的控制会计理论和方法体系;在附录中还编拟了典型的决策分析电算化程序。具有系统、简明、实用的特点。

本书可作为普通高校、各类成人高校的商贸、经济、管理、财会等相关专业师生的教学参考教材和广大财经与管理干部、在职实务工作者的自学与培训用书。

管 理 会 计 学

主 编 陈国昌

副主编 周继民

徐兴恩

航空工业出版社出版发行

(北京市安定门外小关东里14号)

— 邮政编码: 100029 —

全国各地新华书店经售

北京印刷厂印刷

1993年7月第1版

1993年7月第1次印刷

开本: 850×1168毫米 1/32

印张: 12

印数: 1—3000

字数: 310千字

ISBN 7-80046-606-X/F·069

定价: 9.80元

出版说明

经国务院批准，财政部已正式颁布了《企业财务通则》（简称《通则》）和《企业会计准则》（简称《准则》）。这是我国财务制度的重大改革，是建立社会主义市场经济体制的一项重大举措，更是尽快实现与国际会计惯例接轨、稳定步入相互依存、相互合作和相互竞争的世界经济运行环境的必要条件。

面对这一新的形势，对出版界来说，不仅要为全国的企事业单位、科研机构、部队、院校等的财务、会计、审计和全体管理干部、尽快提供有关了解市场经济运行原理、更新财会知识的培训教材，而且要为各类高校的高等财经与管理提供既符合会计《通则》与《准则》要求，又适应建立社会主义市场经济体制需要的全新教材。这是因为，随着社会主义市场经济目标模式的确立和我国财会制度的全面改革，高等财经与管理教育和各级财经与管理干部的继续教育，如同在职培训一样，都面临教材全面更新和补齐配套的紧迫任务。为此，我们在组织编写出版“现代财会知识更新培训教材”和“最新企业会计丛书”的同时，又组织专业教师赶编了这套“高等财经与管理教育最新系列教程”，其中将主要包括《基础会计学》、《管理会计学》、《财务管理学》、《特殊业务会计学》、《审计学》、《经济效益审计学》、《财务审计学》、《西方会计学》、《西方审计学》、《现代西方企业财会理论与方法》、《国际贸易学》、《国际金融学》、《国际市场营销学》、《跨国经营财务管理》、《期货交易理论与实务》以及《计算技术》等适合财经与管理专业的本科、大专使用的必修课或选修课教材。

这套新教材以社会主义市场经济为前提、瞄准国际通用准则和惯例，博采众长，推陈出新，按学科体系重新构架。这套起更新换代作用的教材，既可满足各类高校的财经与管理专业教学对

新教材的需要，又可满足军、地在职专业干部进行系统培训或自学的需要。

鉴于这套教材是在新旧体制转换，对《通则》、《准则》和一系列财会新制度以及国际惯例等的全面理解还不够，尤其缺乏实践经验的情况下编撰的，时间过于仓促。因此，这套教材无论在整体构架方面，还是在文理雕琢方面，定会有粗糙和欠当欠妥之处，诚望社会各界专家和广大读者批评指正，以求再版时补充完善。

1993年6月25日

上述教材预计在1994年上半年即可全部出齐，凡需要订阅的读者，尤其是有关院校，基层培训部门和图书营销单位需要批量订购者，欢迎直接来函、来电与我们联系。

联系地址：北京市安定门外小关东里14号 (100029)

北京市学院路37号航教图中心 (100083)

联系电话：2017251 转 778 或 691

4222211 转 326

前 言

《管理会计学》是以市场经济理论为指导，运用现代管理科学的理论和方法，以其特有的技术对财务会计等经济数据进行必要的改制，为企业经营管理提供各种有价值的财务信息的会计学科。实践证明，它是一门对提高经济效益极为有用的边缘科学。

随着我国社会主义市场经济体制的建立与完善，企业将真正成为自主经营、自负盈亏、自我发展和自我约束的商品生产和经营的法人，就迫切需要科学决策和有效控制的理论和方法。《企业会计准则》的颁布和实施，也要求尽快实现会计教材的更新和改造。为了适应社会发展和教学改革的需要，我们编写了《管理会计学》一书。本书系统地论述了管理会计的基本理论和基本方法，认真地融入了管理会计实践的某些成果，还分章编排了思考题和练习题。可作为财经院校和干部培训的教材，也可作为经济管理和财务会计干部的业务参考。

本书由陈国昌任主编，周继民、徐兴恩任副主编。各章执笔者为：第一章——陈国昌；第二、三章——周继民；第四章——徐兴恩；第五章——张长海；第六、七章——李现宗；第八章——颜敏；杨宗泉编拟了附录 I——典型的决策分析电算化程序。最后，由陈国昌、周继民对全书进行了修改和总纂。在本书编写过程中，参阅了许多有关的著作和文章，得到了各级领导和专家们的关怀和支持，段全铭教授对全书进行了审阅、并提出了宝贵意见，在此一并表示衷心的感谢。

《管理会计》是一门正在发展着的学科，有些理论和方法尚存在着一定的争议，编写中虽然力求准确、简明、实用，但囿于水平有限，难免会有谬误之处，恳请读者予以批评指正。

编者

1993 年 5 月

目 录

出版说明

前 言

第一章 概论	(1)
第一节 管理会计的形成和发展	(1)
第二节 管理会计的内容和特点	(5)
第三节 管理会计的作用和地位	(10)
第四节 管理会计的对象和方法	(13)
第二章 成本—业务量—利润的分析	(16)
第一节 成本性态及其分类	(16)
第二节 半变动成本的分解	(25)
第三节 损益两平点分析	(33)
第四节 规划目标利润	(41)
第三章 变动成本计算与完全成本计算	(54)
第一节 两种成本计算的区别	(54)
第二节 两种成本计算的优缺点及配合使用	(63)
第四章 短期决策会计	(69)
第一节 概述	(69)
第二节 订价决策分析	(81)
第三节 生产决策分析	(89)
第四节 存货决策分析	(107)
第五节 分配决策分析	(118)
第五章 长期决策会计	(128)
第一节 概述	(128)
第二节 现金流量的分析和计算	(132)
第三节 货币的时间价值	(151)

第四节	投资决策的分析评价·····	(173)
第五节	更新决策的分析·····	(197)
第六章	全面预算 ·····	(213)
第一节	全面预算的意义·····	(213)
第二节	全面预算的编制·····	(222)
第三节	全面预算编制举例·····	(230)
第七章	标准成本制度 ·····	(252)
第一节	标准成本制度的意义·····	(252)
第二节	标准成本的制订·····	(257)
第三节	成本差异控制与分析·····	(263)
第四节	标准成本差异分析的业务举例及会计处理 ·····	(274)
第八章	责任会计 ·····	(281)
第一节	责任会计的基本理论·····	(281)
第二节	责任中心·····	(290)
第三节	内部结算价格·····	(309)
第四节	责任预算和责任会计信息处理与控制·····	(317)
第五节	业绩评价与责任报告·····	(327)
第六节	责任会计实例·····	(334)
附 录 ·····		(344)
附录 I	典型决策分析电算化程序·····	(344)
附录 II	复利、年金系数表·····	(360)

第一章 概 论

第一节 管理会计的形成和发展

管理会计从传统的会计中分离出来,形成一门新兴的学科,是有它的客观依据的。管理会计是经济发展、管理科学发展和科学技术发展的必然结果。

19 世纪末 20 世纪初,产业革命加速了资本主义经济的发展,生产规模的社会化和激烈的自由竞争,原来那种单凭经验和主观臆断的管理方法,已不能适应企业管理的要求。自从泰罗的《科学管理原理》一书于 1911 年发表后,“泰罗制”逐步被推广,并于 20 世纪 20 年代达到盛行。“泰罗制”的核心是:通过动作与时间的研究,制定额定的工作量和工资的标准,用来评价和考核实际工作。泰罗于 1881 年在米德维多钢铁厂任领班时,就开始了“动作与时间”的研究。他认为可以使动作和时间方面求得高度的标准化,以降低人工成本和提高企业利润。他把每一种工作尽可能分解为许多基本动作,然后通过观察最熟练工人的操作,从中找出最快与最好的操作方法,再加上一些额外的时间(必要的休息,不可避免的耽搁……),作为额定的时间,在这基础上定出一天的额定的工作量,并根据每天完成的好坏,给予高低不同的工资。“泰罗制”实践的效果是明显的,如搬运工搬运的生铁,由原来每人每天 16 吨,提高到 50 吨;工人工资由每天 1.15 美元,提高到 1.88 美元;每吨生铁的搬运费由 7.2 美分,下降为 3.8 美分。列宁曾在“苏维埃政权的当前任务”中指出:“资本主义在这方面的最新发明——泰罗制,也同资本主义其它一切进步的东西一样,有两个方面,一方面是资产阶级剥削的最巧妙的残酷手段,另一

方面是一系列的最丰富的科学成就，即按科学来分析人在劳动中的机械动作，省去多余的笨拙的动作，制定最精确的工作方法，实行最完善的计算和监督制度等等”^①。在西方，泰罗被誉为“科学管理之父”。

随着泰罗制的广泛实施，劳动工资制度的改革，在会计业务中增加了“标准人工成本”和“成本差异”，出现了标准人工成本法。后来，另一位管理学专家甘特把标准人工成本法引伸到材料和制造费用的成本管理中去，形成了“标准人工成本”、“标准材料成本”、“标准制造费用成本”的标准成本体系。1919年美国成本会计师协会的成立，加快了标准成本的推广，并将它纳入会计系统，成为标准成本会计。与此同时，预算控制、变动成本法、利润坐标图等方法也相继出现，并在奎因斯坦斯和麦金西的著作中，开始提出了“管理会计”的名称^②。

标准成本会计和预算控制的出现和推行，标志着会计的历史性的进展，即以对历史成本的事后计算，已经向对预定成本的事前计算过渡了。鉴于尚属开始阶段，这些技术方法只被认为是：“原有会计理论框架中的新角落”，“原有会计程序中的副产品”……等，并没有形成相对独立的完善体系，但毕竟为管理会计的形成作了理论上和实践上的准备。

二次世界大战以后，资本主义世界的经济发生了巨大的变化。一方面，现代科学技术突飞猛进，促进生产力高速度发展；另一方面，资本进一步集中，企业的规模日趋庞大，跨国公司大量涌现，市场竞争愈加激烈，企业的经营越来越复杂。资本主义经济的这种新特点，对企业管理提出了新的要求，不仅企业内部管理需要更加合理更加科学，而且为了能够适应瞬息万变的市场需要，要求企业从整体上具备灵活多变的反应能力和适应能力。“泰罗

① 见《列宁选集》第三卷，人民出版社1972年版，第511页。

② 1922年，奎因斯坦的著作《管理会计：财务管理入门》问世，1924年麦金西的《管理会计》公开刊印。

制”的重局部轻整体和重物轻人这两个根本缺陷，致使“泰罗制”已经适应不了战后资本主义世界经济发展的新形势和新要求，为此必然被现代管理科学所替代。

现代管理科学是管理研究和管理技术的总称，它吸取了自然科学和技术科学的新成就，运用运筹学、系统工程、电子计算机等科学技术手段，形成了一种现代组织的管理科学。行为科学是应用心理学、社会学等来研究人的各种行为规律性的学科。行为科学研究者认为，物质、金钱固然可以在一定时期激发人们努力工作，但它不一定能获得人们的全部智慧的发挥，强调要从社会学、心理学的角度研究管理，因为管理是通过人来完成任务的，要通过建立人与人之间的良好关系，来达到不断提高生产效率的目的。

现代管理科学的发展以及在企业管理中成功的应用，为管理会计的形成奠定了理论和方法基础。一方面发展了初期管理会计的技术方法，例如，标准成本会计和预算控制不仅保留下来，而且吸收了运筹学、行为科学等方面的研究成果，形成了以目标管理为前提的标准成本制度。又如，利润坐标图从主要用于解析已经实现的经济活动，发展为根据企业的主客观条件，运用本、量、利分析方法，对生产规模、产品生产及构成……等进行经济合理的选择，成为科学预测、决策和计划、控制的手段。另一方面扩展了传统会计的管理职能，即从解释过去转向控制现在和筹划未来。管理会计应用以运筹学为主的理论和技术，建立了经营决策会计、投资决策会计、以及全面的预算的理论和方法，以行为科学为理论基础，产生了责任会计的方法体系。

会计内容上和职能上的深刻变化，使原有的会计定义和方法已经概括不了变化后的现实。为了不断推进会计理论的研究，以满足企业管理发展的需要，必然促使管理会计从传统的会计中分离出来，形成一门与财务会计并列的新型会计学科。

管理会计体系基本形成以后，由于它更能充分发挥会计的管理职能，在改善企业经营管理和提高经济效益方面，起到十分重

要的作用，受到了企业界和会计界的高度重视，它的各种专门方法和技术，得到广泛的推广和运用。60年代，美国已把《管理会计》作为大学的教科书，管理会计的各种专门方法已经成型。在一些发达国家以及国际会计师协会的组织里，相继成立了单独的管理会计协会。随着经济的不断发展，管理会计经受了各种严峻的挑战，由于积极地吸收了系统论、信息论、控制论等各方面的研究成果，引进了现代数学方法与电子计算机技术，管理会计于70年代末、80年代初得到新的发展。

在管理会计的职能方面，经过多年实践，不少管理会计工作者和研究人员认为管理会计的职能应作如下表述：

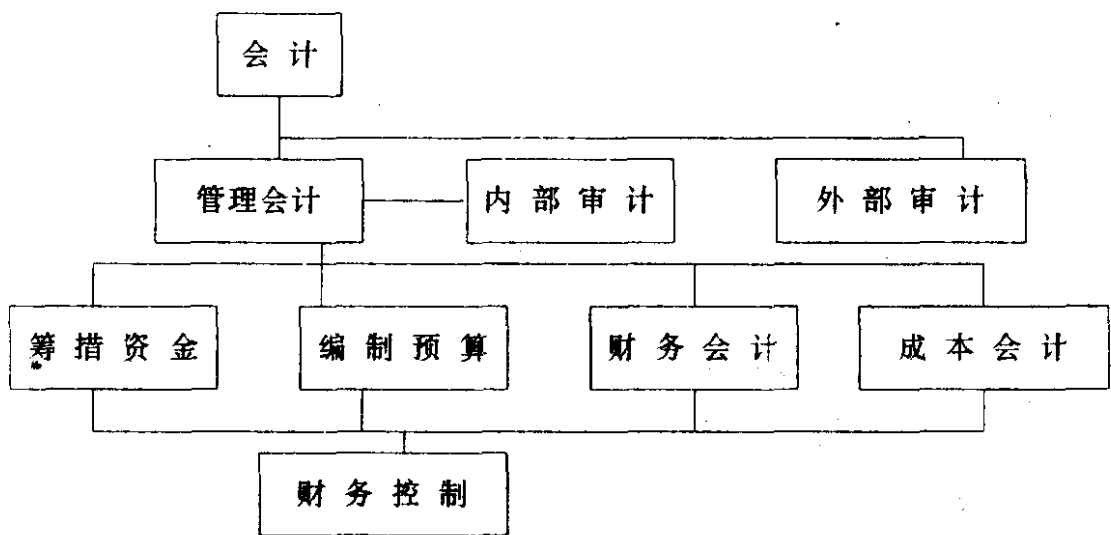


图 1-1 管理会计职能图

这个表述不仅是国际管理会计学会委员会所肯定的，而且得到国际会计师联合会管理会计委员会的支持，该委员会主席朗·科顿说：“管理会计是以某种方式来数据，它能帮助管理部门来促进效率最优化，制定和协调未来的计划，以及最终对实际执行的情况进行评价等，管理会计比财务会计涉及的面更广……（它）包括了财务会计……”。

在管理会计的内容方面，由于原有管理会计的方法和技术，是以大量生产为特征，以成熟产品为对象，以确定数据为条件，它已经适应不了日益复杂的经济现实，满足不了灵活多样地经营管

理的要求。为此，以引入“不确定性”条件和“代理理论”为主要内容的《高级管理会计》出现了^①，它标志着管理会计朝着精密化和科学化又前进了一步。

管理会计于1979年引入我国，经过十多年的学习、实践和研究，已经取得了良好的效果。随着我国社会主义市场经济体制的建立和发展，国有企业特别是大中型企业经营机制的转换，使企业真正成为自主经营、自负盈亏、自我发展、自我约束的法人实体和市场竞争的主体，与此同时，必将从根本上改革僵化、封闭的高度集中的计划经济体制，由以市场为基础的资源配置方式，取代以行政命令为主的资源配置方式，这就必须建造一个既包括消费品和生产资料的商品市场，又包括资金、劳务、技术、信息、房地产等要素市场在内的统一的社会主义市场体系，有了这样的市场，企业就能按照价值规律、竞争规律和供求规律组织生产经营活动，参与市场竞争。在新形势下，企业就更加需要运用管理会计的理论和方法，进行科学地预测和决策，实行有效的控制和经营。今后的任务是深入学习和借鉴国际和国内的管理会计的研究成果，认真总结实践的经验，为建立具有中国特色的管理会计而努力。

第二节 管理会计的内容和特点

一、管理会计的基本内容

管理会计是一门新兴的会计学科，处于发展阶段，其理论和方法尚未形成科学的、严密的体系。管理会计又是侧重于搞好企业经营管理为目的，它不受公认会计原则的制约，为此，管理会计缺乏一个统一的内容。在众多的管理会计著作中，无论在具体内容上还是在方法体系上，往往是人言各殊，各有特色。尽管如

^① 1982年，罗伯特·卡普兰著作《高级管理会计》出版。

此，总观所有的管理会计教材和著作，基本内容大体上是一样的，主要包括“决策会计”和“控制会计”两大部分。管理会计的基本内容如图 1-2。

“决策会计”亦称“决策与计划会计”，是以企业经营目标为依据，在慎密地预测分析基础上，运用各种专门方法，分析评价各种长、短期决策的经济效果，为各级管理人员科学决策提供有效的信息。预算（计划）是根据决策所确定的具体目标，经过反复地综合平衡，形成一个包括销售、生产、成本，财务以及现金收支等方面的完整的预算指标体系，它是企业和各个方面生产经营活动的统一纲领，也是评价和考核工作成果的基本尺度。

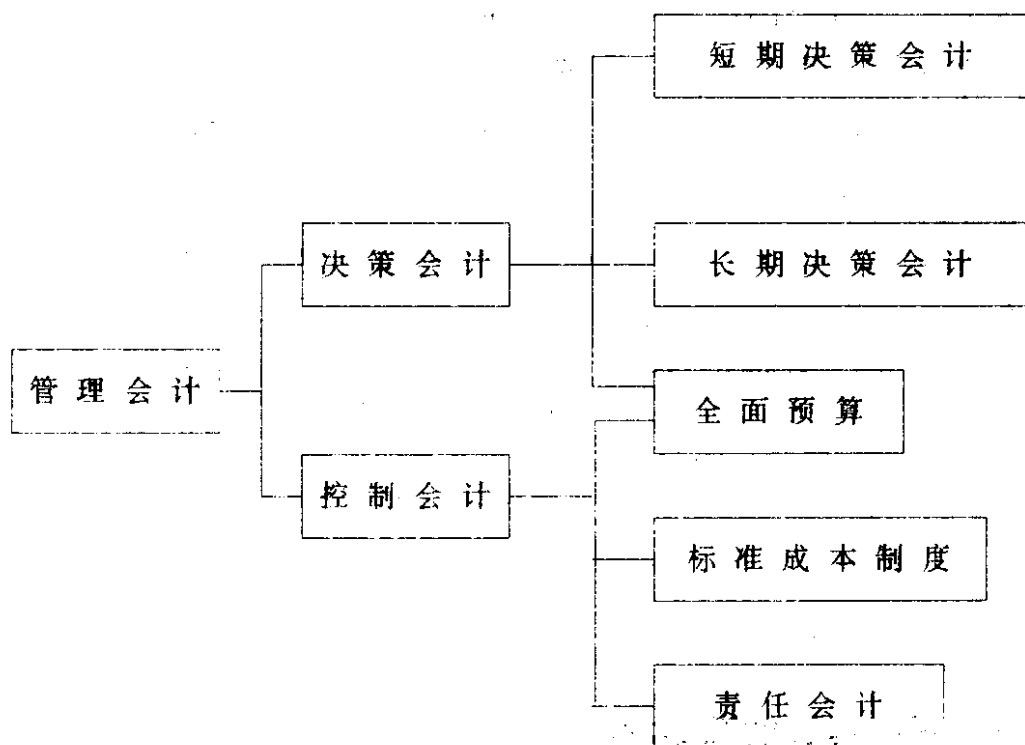


图 1-2 管理会计基本内容图

“控制会计”又称“控制与业绩评价会计”，它以预算（计划）制度为基础，通过标准成本制度，实施有效的成本控制，通过责任会计，对各责任中心的生产经营活动，实行控制和考核，以保证企业各个环节和各项经营活动，朝着既定的目标进行。

“决策会计”以经营决策分析评价为核心，“控制会计”以责任会计为核心，前者为了科学地筹划未来，后者为了有效地控制

现在，两者既有明显的质的差异，又都是为提高经济效益服务的“伙伴”。

管理会计的基本内容除“决策会计”和“控制会计”之外，还有一个重要内容，即成本—业务量—利润分析。它是以成本性态分析为出发点，同时阐述变动成本计算的理论和特点，通过损益两平点的分析，进行目标利润的规划。成本—业务量—利润的分析，既是对生产经营活动进行决策和控制的重要工具，又是经济决策分析评价的基础原理之一。

二、管理会计的主要特点

管理会计从传统的会计中分离出来后，与财务会计相并列而存在，形成会计学科的两大学科。与财务会计相比较，管理会计有以下主要特点。

筹划未来，控制现在，是管理会计最本质的特点。管理会计的基本点是面向未来，它以决策会计为主体，以未来的和尚未发生的事项为主要对象，帮助各级领导把未来筹划好。管理会计运用其特有的理论和方法，对生产经营方面将要采取的各种方案，进行科学的预测和定量化分析，指出各个方案在技术上和经济上的利弊得失，为最优化决策提供准确而客观的依据。

预算（计划）是决策的具体化。通过预算编制一方面使经营决策的目标得到体现和落实，使决策更加系统和具体；另一方面又是指导和控制生产经营活动的纲领和依据，以保证决策由可能成为现实。

决策的正确只是成功的一半，还必须切实地控制现在，才能确保决策目标的实现。以责任会计为核心，以全面预算为基础，以标准成本制度为主要内容，构成管理会计控制生产经营活动的基本系统，促使企业有效地经营管理。

财务会计则主要通过记帐、算帐、报帐，反映实际已完成的交易事项，对企业的财务状况和经营成果作历史性的描述。所以，解释过去，是财务会计的基本特点。

从财务会计的解释过去，到管理会计的筹划未来，会计描述时间上的变化，不仅使会计学科理论发生了巨大的变化，而且使会计工作的管理职能也发生了重大的转折。

侧重于为企业内部的经营管理服务，是管理会计的又一个重要特点。财务会计和管理会计，都是为企业内部经营管理和企业外部有关部门（人士）服务的。财务会计通过编制财务报表，定期向企业外部的投资者、债权人和政府机构等有经济利害关系的团体和个人提供财务报告。为了取信于人，财务会计的反映和陈述，必须严格遵守“公认会计原则”，必须按规定从凭证—帐簿—报表的会计程序进行。管理会计主要是向企业内部各级管理人员提供有关经营管理需要的财务信息，而且是面向未来，涉及的领域又比较广泛，在许多方面可以不受“公认会计原则”所制约，可以采用灵活多样的程序和方法。

管理会计区别于财务会计的第三个特点是数学方法得到比较广泛的运用。财务会计一般只涉及初等数学，而且运用范围也比较小。管理会计为了适应现代化管理的需要，越来越多的运用许多现代数学方法，以帮助解决许多复杂的经济问题。例如：为了具体掌握成本与业务量变动的规律性，应用“回归直线法”对半变动成本进行分解；应用“线性规划”确定在一定条件下的最优组合；应用“经济定货量”模型计算存货的经济批量；应用“概率论”进行各种预测……等，使各种决策建立在科学分析和精确计算的基础上。

马克思曾经说过：“一门科学只有能成功地应用数学时，才算达到了真正完善的地步”^①。管理会计对现代数学成功的应用和发展，必将推动整个会计学科的进步和完善。

^① 见保尔·拉法格的《忆马克思》，载《回忆马克思恩格斯》，人民出版社，1973年版，第7页。

三、管理会计与财务会计的联系

管理会计和财务会计是现代会计的两大分支，它们之间在内容、职能、方法等各个方面确实存在明显的区别，但是也应该看到它们之间有着密切的联系。只有正确地认识管理会计与财务会计的这种辩证关系，才能充分发挥现代会计的作用。

第一、管理会计与财务会计的原始资料基本上是同源的。众所周知，财务会计要根据合法合规的原始凭证，运用复式记帐原理，加工整理并编制记帐凭证，然后据以登记各种帐簿，进行历史性的收入、成本、盈亏计算，然后向管理当局和外界人士提供报表，以供经济决策所用。不难看出，财务会计在对已完交易和事项会计资料的加工处理方面，有一个从凭证—帐簿—报表比较完整的系统。管理会计虽然主要从事于筹划未来，但必须有比较真实可靠的历史数据作基础，而其所需的历史资料就可以从财务会计那里得到，没有必要单独搞一套历史数据的加工系统。当然，管理会计不是简单地抄录财务会计的资金、成本、利润的数据，而是要用管理会计特有的理论和方法加以改制，才能为预测、决策分析所用。

第二、管理会计与财务会计的主要指标是相互渗透的。财务会计提供的历史性的资金、成本、利润等有关指标，是管理会计进行长期、短期决策分析的重要依据，而管理会计所确定的计划（预算），又是财务会计进行日常核算的目标。在控制过程中，管理会计的综合预算、责任预算、以及标准成本，都是财务会计工作的基本前提，而财务会计的实际执行数据，又是分析、评价、考核业绩的重要资料。为此管理会计和财务会计的主要指标的体系和内容应该一致，尤其是企业内部的会计指标体系更应同步实施，才能达到有效的控制和管理。

第三、管理会计与财务会计的目标是一致的。不论是管理会计还是财务会计，它们所提供的财务报表资料，都是为管理当局和外界人士经济决策所用。虽然财务会计要严格按公认会计原则