

管理会计

许拯声 主编

机械工业出版社

管 理 会 计

(1)345/07

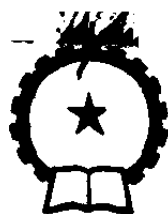
主 编 许拯声

副主编 葛隆华 张子祥

参 编 龚德凤 左和平

韩文飞 周 青

主 审 林宝环



机 械 工 业 出 版 社

(京) 新登字054号

本书系统地介绍了管理会计的基本理论和方法，并注重理论与实践相结合及将计算机技术运用于管理会计活动。

全书共十一章，内容包括：绪论、成本分类及变动成本计算法、本量利分析、预测分析、经营决策分析、投资决策分析、全面预算、存货控制、成本控制、责任会计、管理会计方法的计算机处理。为便于教学，各章附有复习思考题、练习题及案例分析。

本书可作为高等院校财经类专业教材，也可作为在职会计人员及管理人員的培训教材和会计师考试的辅导教材。

图书在版编目 (CIP) 数据

管理会计/许拯声主编。—北京：机械工业出版社，1994

ISBN 7-111-04390-1

I. 管…

II. 许…

III. 管理会计

IV. F 234.2

中国版本图书馆CIP数据核字 (94) 第08864号

出版人：马九荣 (北京市百万庄南街1号 邮政编码100037)

责任编辑：刘同桥 版式设计：干颖 责任校对：肖新民

封面设计：肖晴 责任印制：王国光

北京市密云县印刷厂印刷·新华书店北京发行所发行

1994年12月第1版·1994年12月第1次印刷

787mm×1092mm¹/₃₂·11.375印张·249千字

0 001—5 500 册

定价：11.50 元

前 言

本书是为适应高等院校财经类专业的教学需要而编写的。本书比较全面和系统地介绍了管理会计的基本理论和方法,并注重理论联系实践。本书力求做到条理清晰、内容丰富、文字简练,并希望在管理会计教材的内容改革方面起到抛砖引玉的作用。

本书第一、六、七章由许拯声编写,第二、三章由葛隆华编写、第四、九章由张子祥编写,第五章由龚德凤编写,第八章由左和平编写,第十章由韩文飞编写,第十一章由周青编写,本书主编许拯声,副主编葛隆华、张子祥,主审林宝环。

本书的编写得到了濮思湘、陶田、徐金石、金培良、朱建国等老师的关心和支持,谨在此表示诚挚地感谢。

由于编写时间仓促,作者水平有限,书中不妥之处,恳请读者批评指正。

编 者

1994年6月

目 录

第一章 绪论	1
第一节 管理会计的产生和发展	1
第二节 管理会计的意义和内容	6
第三节 管理会计的理论和方法基础	10
复习思考题	12
第二章 成本分类及变动成本计算法	13
第一节 成本按性态的分类	13
第二节 混合成本的分解	23
第三节 成本按其他标准的分类	32
第四节 变动成本计算法	39
第五节 案例分析	46
复习思考题	53
练习题	53
第三章 本量利分析	56
第一节 损益平衡点及其有关指标	56
第二节 本量利依存关系的分析	69
第三节 本量利依存关系的概率分析和敏感分析	75
第四节 案例分析	83
复习思考题	87
练习题	87
第四章 预测分析	89
第一节 预测分析概述	89
第二节 趋势预测分析法	96
第三节 因果预测分析法	111

第四节 案例分析	121
复习思考题	123
练习题	123
第五章 经营决策分析	126
第一节 经营决策分析的方法	126
第二节 生产决策分析	130
第三节 产品定价的决策分析	143
第四节 案例分析	153
复习思考题	155
练习题	156
第六章 投资决策分析	159
第一节 现金流量及其有关指标	159
第二节 投资决策分析评价的基本方法	164
第三节 所得税及通货膨胀对投资决策的影响	174
第四节 投资决策的风险分析	177
第五节 固定资产更新的决策分析	186
第六节 案例分析	192
复习思考题	199
练习题	200
第七章 全面预算	203
第一节 全面预算的编制程序和内容	203
第二节 全面预算的编制	206
第三节 预算编制的几种专门方法	220
第四节 案例分析	225
复习思考题	229
练习题	229
第八章 存货控制	233
第一节 经济批量法基本模型	233
第二节 基本模型的扩展	239

VI

第三节 存货控制的其他方法	256
第四节 案例分析	260
复习思考题	263
练习题	263
第九章 成本控制	265
第一节 标准成本控制	265
第二节 期间费用的控制	280
第三节 案例分析	282
复习思考题	288
练习题	288
第十章 责任会计	291
第一节 责任中心及其考核	291
第二节 内部转移价格	300
第三节 内部结算方法	309
第四节 案例分析	311
复习思考题	311
练习题	312
第十一章 管理会计方法的计算机处理	313
第一节 管理会计的预测方法	313
第二节 管理会计的决策方法	322
复习思考题	341
附录	342
附表1 1元的终值表	342
附表2 1元的现值表	346
附表3 1元的年金终值表	348
附表4 1元的年金现值表	352
参考文献	355

第一章 绪 论

管理会计是会计活动与管理要求的结合，是一种会计管理，是现代管理科学发展、分化和重新组合的产物，是集经济学、会计学、数学和行为科学等多种学科于一体的一门新兴的、综合性很强的边缘学科。管理会计把现代管理科学的一些基本理论和方法同会计学的原理和方法有机地结合在一起，对财务会计所提供的资料以及其他有关资料进行选择、计算和分析，为企业管理局的决策过程服务，并对企业的经济活动进行评价。改变了会计只是单纯提供信息进行事后反映的传统模式，把研究的重点放在充分掌握各种信息的基础上，利用一切可能的方法和手段预测前景、参与决策和规划未来。这大大地丰富了会计科学的内容，标志着会计科学从此进入了一个充满活力的崭新阶段。

第一节 管理会计的产生和发展

一、会计与管理

生产活动是人类社会最基本的实践活动。生产活动的目的，就是力求以尽可能少的劳动消耗去创造尽可能多的物质财富，而这一目标的实现则有赖于对生产活动的耗费和收益进行记录、计算、汇总和分析，这就需要会计。因此，会计是适应生产活动的需要而产生和发展起来的。正是由于会计对每天发生的耗费和收益进行客观、系统地记录、计算、汇总和整理，并利用会计帐户进行全面、连续地分类核算，以

及通过会计报表及时地为企业的管理当局提供各种反映客观经济活动的信息，从而才使得企业的生产活动能够在一种有序、合理的状态下进行。如果没有会计，没有会计所提供的以服务于控制经济过程的核算为中心的信息，人类就不可能及时地总结生产经验，就不可能有物质财富和精神财富的积累，也就不可能认识社会发展的客观规律，而生产也将成为一种盲目性的活动。

会计作为人们加工并获取经济信息的一项管理活动，有着悠久的历史，其内容也经历了一个从简单到复杂的漫长发展过程。最初的会计是作为一种生产职能的附带部分存在的，随着生产的不断发展，劳动消耗和劳动成果的不断增多，会计才逐渐从生产职能中分离出来，成为特殊的、专门委托的当事人的独立的职能。但会计作为一种管理活动，并没有因为它从生产职能中分离出来成为独立的职能而有所变化，反而随着其职能的独立而得到了进一步发展和加强。正如美国会计学会管理会计委员会在1958年的报告中所指出的：

“像历史所表明的那样，会计在其产生时期和初期发展过程中，唯一的志向就是经营管理，会计的基本目的几乎完全是为了满足经营者的需要……”。

会计的管理职能实际上是一种与生俱来的功能，会计管理经济活动的最主要作用是确定期间的损益。在经营活动中，经营者最关心的莫过于利润，期间损益是判断企业综合经营成果的最重要指标。根据这个指标可以分析企业的经营状况，还可以指导企业未来的经营活动。会计的这种分析和指导经营活动的职能，就是会计的管理职能。不过在会计产生的初期，这种职能还只是一种潜在的、未得到充分发挥的功能。随着企业规模的扩大和生产技术的提高，会计的这种管

理职能才发挥的越来越明显。美国学者哈滋认为经营管理的发展可以分为三个阶段，即非组织的管理、组织的管理和科学的管理。会计管理职能的发挥与这种管理形态的发展阶段是密切相联系的。

二、管理会计的产生和发展

管理会计是会计作为一种管理活动的必然发展产物。如前所述，会计的最初形态是为适应管理活动的需要而产生的。但在早期，会计的管理职能还是潜在的，并没有能得到充分地发挥。只是到了19世纪，伴随着英国工业革命的兴起、发展和大量股份公司的出现，企业的所有权和经营权明显相分离。同时，由于生产的分工和协作进一步分化，产生了对生产组织加以管理的需求。如果没有对直接从事生产的劳动者进行指挥、监督和协调等管理活动，社会生产力就不可能形成。于是企业会计，成本计算为适应和满足这一管理的要求得到了充分地发展，而管理会计则孕育在企业会计之中也在逐渐萌芽。

进入20世纪以后，由于生产关系的不断进步，科学技术水平的不断提高，生产力获得了巨大的发展，产业资本主义开始向垄断资本主义阶段过渡。同时，随着以康采恩、托拉斯的形式所代表的股份公司的多阶层化，控制生产组织的专业管理组织也趋于多层次、叠级化。大规模经营要求合理化的管理，适应这一客观要求，20世纪初便产生了泰罗的科学管理法。为了与泰罗的这种科学管理制度相适应，以提高企业的生产和工作效率。标准成本、预算控制和差异分析等一些与泰罗的科学管理制度相配合的计划、控制方法开始被引进到会计方法体系中来。科学管理法的诞生给会计的发展带来了很大的影响，并为管理会计体系的建立打下了坚实的基础。

几乎是在标准成本制度建立的同时，美国的杜帮公司为适应和协调一个垂直式综合类型企业的生产和销售过程的各种活动，把最大利益在这些不同的活动之间进行合理分配，设计了投资报酬率指标，以衡量每一个经营单位和整个企业的业绩。为促进企业的责任控制和业绩评价工作做出了很重要的贡献。与此同时，作为经营分析的预测手段，诺伊贝尔对损益平衡点的研究，更是推动了会计的分析研究方法由事后向事前迈进一大步。再加上专门配合职能管理和行为科学管理的责任预算等专门方法的广泛应用并加入到原有的会计方法体系中，于是会计学所涉及的领域无论是在深度上还是在广度上都有了较大的突破。正如两位美国著名学者H.托马斯·约翰逊和罗伯特·S.卡普兰在《管理会计的兴衰》一书中所说的：“实际上到了1925年，所有管理会计实践都已经得到了发展，为人工、材料和制造费用设置了成本帐户，为现金、收入和资本编制了预算，即弹性预算、销售预测、标准成本、差异分析、转移价格和部门业绩的评价。这些实践已经展示了企业发展的复杂性和管理人员对信息的需求。”所有这些专门方法，实际上已经形成了现代管理会计的雏形。

二次世界大战以后，特别是进入50年代后，随着科学技术的日益进步，企业规模不断扩大，跨国公司大量涌现。同时，企业间竞争更趋激烈，致使资本利润率不断下降，再加上通货膨胀的加剧和失业率的提高，给企业的经营管理带来了很大的困难。在这种情况下，单纯依靠提高劳动生产率和加强企业内部的经营合理化已远远不能满足企业生存的需求，客观形势迫使企业管理当局开始考虑如何进一步改进和健全企业的经营管理。同时也迫切要求会计不仅需要进行事后反映，更重要的是对企业未来的经营管理活动提出多种方

案，并且事先预测其效果以作为企业经营决策的依据，以便取得最佳的经济效果。为适应这一新的要求，会计人员开始运用数学，特别是运筹学的方法，对会计资料进行加工，以预测未来、参与决策和控制现在。数学与会计学相结合，形成了决策会计，奠定了管理会计的基础。同时，为提高企业的竞争能力，现代企业管理中行为科学的理论也得到了充分的发展，要求按照行为科学所确立的理论和方法来管理企业的经营活动并对之进行评价。从而使会计管理与责任的控制和业绩的考核相结合，形成了管理会计的另一个重要内容即责任会计。至此，管理会计体系正式形成，并开始得到有关各界的普遍响应。1952年，世界会计学会年会正式通过了“管理会计”这个专门名词。

管理会计体系正式形成以后，由于不断吸收现代管理科学在各方面的研究成果，并由于电子计算机技术在会计领域的广泛运用，会计的管理职能有了一个飞跃的发展，在改进企业内部经营管理，提高企业经济效益等方面作出了杰出的贡献，使管理会计的各种专门方法和技术的运用深入到了技术经济的各个领域。它不仅运用于传统的制造业，而且逐步推广到几乎所有类型的企业中，成为现代化管理体系中的一个重要组成部分。

1972年，管理会计与财务会计的区分形成制度化。美国的全国会计人员联合会成立了单独的管理会计协会、英国也成立了成本和管理会计师协会，并分别出版了《管理会计》月刊，在全世界范围内发行。同年，由管理会计协会主持，美国举行了第一次“执行管理会计师”资格的考试，出现了专门的执行管理会计师，他们可以在自己的专门领域内开展工作，并取得了较高的社会地位。

第二节 管理会计的意义和内容

一、管理会计的意义

管理会计的意义，可以从不同角度来进行理解和评价。如果从管理会计活动所提供的结果来看：管理会计是为企业内部决策者提供服务的一种信息系统；如果从管理会计所涉及管理活动的内容来看：管理会计是一种规划、控制和业绩评价的程序；如果从管理会计所采用的方式、方法的种类来看：管理会计是一种技术方法体系。无论从哪一种角度对管理会计进行评价，管理会计与财务会计的不同都是显而易见的。

财务会计主要是通过传统的记帐、算帐、报帐等方法，向企业以外的投资者、债权人、银行、税务机构以及其他有关职能部门定期提供企业在一定日期的财务状况、一定时期的经营成果和资金运动情况的报告。尽管财务会计也向企业管理当局传输财务信息，以加强企业的财务管理，但它的服务主要是外向的，侧重于向企业外界有经济利害关系的团体和个人进行报告。因此，财务会计又称外部会计或对外报告会计。

管理会计则主要是通过运用一系列专门技术和方法，对财务会计所提供的资料及其他有关资料进行选择、计算和分析，为企业管理当局的决策和控制过程服务，并对企业的经济活动进行评价。由于管理会计的服务主要是内向的，侧重于为企业规划未来、控制现在和评价过去，故管理会计又称内部会计或对内报告会计。

美国会计学会管理会计委员会于1958年给管理会计的定义是：“运用适当的技术和概念，对经济主体的实际经济数

据和预计的经济数据进行处理，以帮助管理人员制定合理的经济目标，并为实现该目标而进行合理决策”。

二、管理会计的特点

管理会计的特点，是在财务会计的区别中表现出来的，一般有四个方面的内容。

1. 在信息的提供方面

财务会计以经济业务的实际发生为前提，以反映历史性的信息为特征，属于事后会计。管理会计的重点则在于预测前景，参与决策和规划未来，以反映预期性的信息为特征，属于事前会计。

2. 在服务的对象方面

财务会计要求对经济业务的发生进行全面地、系统地、连续地反映，以整个企业生产经营活动的全过程为其反映和控制的对象，并据此对外提供会计报告。管理会计对经济业务的规划和控制则视管理的需要而定，可以是生产活动的全过程，也可以是某一特定事项的某个具体内容，并据此对内提供会计报告。

3. 在方法的运用方面

财务会计有一整套的规范化方法和程序，并受一系列会计制度和准则的制约。管理会计没有固定的单一方法和唯一的选择程序，也没有专门的制度和准则的限制，可以选择各种可行的方法，只要能满足管理活动的需求。

4. 在核算的要求方面

财务会计要求核算资料力求做到准确，以满足投资者、债权人以及其他有关方面对企业整个生产经营状况的了解，并保证企业财产物资的安全和完整。管理会计由于主要是进行预测、决策和评价活动，故一般只要求核算结果与实际结

果能达到近似即可。

当然，两者的区别也并不是绝对的，由于管理会计本身就是在财务会计的基础上产生和发展起来的，是财务会计孕育了管理会计。因此，它们之间仍然存在着千丝万缕的联系。首先，从广泛的意义上讲，两者的最终目的都是为了决策；其次，两者所反映的最终对象都是企业的资金运动过程，最后，管理会计所使用的资料来源主要取之于财务会计，而其活动的结果又需要通过财务会计进行验证。

三、管理会计的内容

财务会计孕育了管理会计，但管理会计并不是财务会计的简单延伸。如前所述，管理会计是会计活动与管理要求的结合，是一种会计管理。因此，管理会计的内容与企业管理的要求密切相联系，并受其制约。美国会计学会基本会计理论报告编制委员会在1966年的基本会计理论报告中有这样一段话：“虽然存在各种不同的管理理论，但一般认为管理职能由计划和控制构成。通过对这些职能进行分析，我们可获得探讨管理对信息要求的背景。计划本来属于决策活动，它包括对不同备选方案的选择。控制则是确认计划是否被执行的活动的活动，两种职能往往对信息提出的要求不同。所以，会计组织必须满足两者的要求。”

管理活动通常由计划和控制两大部分组成，这两大部分具体又可分为五个步骤，它们始终在不断地、重复地进行周而复始的循环，这种循环称为企业管理循环。由于管理会计是为企业内部管理服务，所以企业管理循环的每一个步骤，都要求管理会计有相应的步骤与之配合，从而形成管理会计循环。其关系如图1-1所示。

(1) 企业管理当局根据企业实际情况确定经营方向；

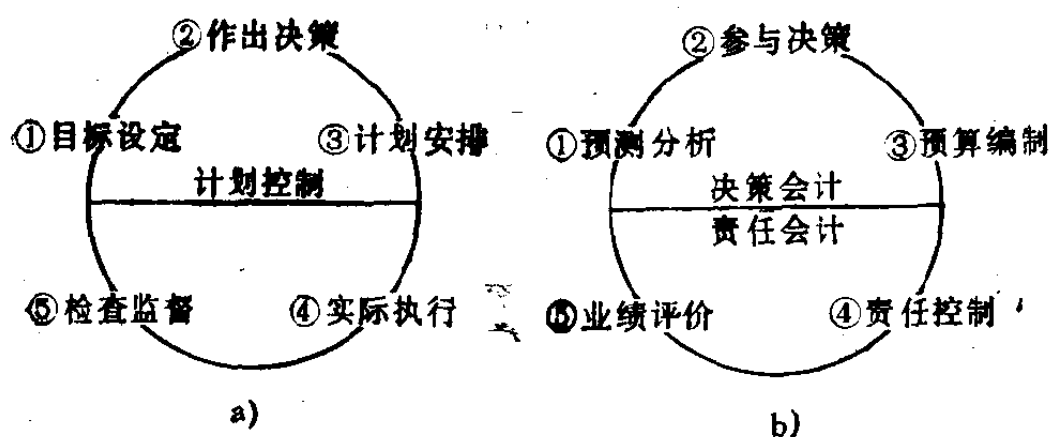


图1-1 企业管理循环与管理会计循环

a) 企业管理循环 b) 管理会计循环

管理会计应对此经营方向进行预测分析，提出达到该目标的多种途径。

(2) 管理当局根据管理会计的预测分析结果进行最终决策；管理会计则对此决策行为进行多方论证，以确定最优方案。

(3) 管理当局根据最优方案进行计划安排；管理会计则对此安排作出详细、周密的预算编制。

(4) 管理当局根据所作出的计划将任务分解落实到各个具体职能部门；管理会计则根据所编制的预算对各个职能部门进行责任控制。

(5) 管理当局为使实际执行结果能满足计划的要求经常进行检查监督；管理会计则依据其控制的结果对各部门的业绩进行评价。

由此可见，管理会计循环的各个步骤受企业管理循环各步骤内容的制约；但反过来，管理会计循环各步骤的内容又对企业管理循环各步骤内容的具体实施起到一种分流和支援的作用。

第三节 管理会计的理论和方法基础

如前所述,管理会计孕育于财务会计,又从财务会计中分离出来,成为现代会计科学的一个重要分支。因此,管理会计的某些理论和方法源于财务会计,两者具有很多相似之处。但是,由于财务会计主要是对生产经营活动进行如实反映,单纯地提供信息,一般属于描述性会计。而管理会计则主要是根据财务会计活动和其他活动所提供的信息,通过运用一系列的专门技术和方法,对企业的经济活动进行预测,决策和规划,属于分析性会计,故两者的理论和方法基础又有诸多不同。我们认为,管理会计的理论和方法一般可表述为:以经济学为中心,以财务会计学的对象为其决策和评价的基本内容,以数学和行为科学为其重要支柱,以计算机技术为其主要操作手段的多层次理论和方法体系。

一、经济学是管理会计的重要理论基础

经济学是管理会计的中心,它是管理会计基本理论和概念结构形成的源泉。经济学包括理论经济学、数量经济学和技术经济学,是研究社会经济关系及其发展规律的理论学科和应用学科的总称。其中的理论经济学为管理会计体系的建立提供了理论上的基础,数量经济学和技术经济学则为管理会计体系的建立提供了方法论上的基础。

二、财务会计学的对象是现代管理会计活动的基本内容

管理会计源于财务会计,是会计学的一个重要分支,与财务会计无论是在理论上还是在方法上都有很深的渊源。管理会计属于一种技术方法论体系,其技术和方法的实际运用都是建立在财务会计所提供的信息的基础之上的。如果离开了财务会计所提供的信息,那么管理会计的活动也就成了无