

立信会计丛书

管理 会计

(第五版)

GUANLI KUAJI

李惟莊 主编



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

立信会计丛书

管理 会计

(第五版)

GUANLI KUAJI

李惟莊 主编



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

管理会计/李惟莊主编. —5 版. —上海: 立信会计出版社, 2017. 1

ISBN 978-7-5429-5250-9

I. ①管… II. ①李… III. ①管理会计

IV. ①F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2016)第 325756 号

策划编辑 蔡莉萍
责任编辑 蔡莉萍
封面设计 南房间

管理会计(第五版)

Guanli Kuaiji

出版发行	立信会计出版社		
地 址	上海市中山西路 2230 号	邮政编码	200235
电 话	(021)64411389	传 真	(021)64411325
网 址	www.lixinaph.com	电子邮箱	lxaph@sh163.net
网上书店	www.shlx.net	电 话	(021)64411071
经 销	各地新华书店		

印 刷	上海肖华印务有限公司	
开 本	787 毫米×960 毫米	1/16
印 张	18	
字 数	330 千字	
版 次	2017 年 1 月第 5 版	
印 次	2017 年 1 月第 1 次	
印 数	1—3 100	
书 号	ISBN 978-7-5429-5250-9/F	
定 价	33.80 元	

如有印订差错 请与本社联系调换

第五版前言

本书于1996年1月初版,以后曾经多次修订,多年来承蒙广大读者厚爱,已印刷了30余次约20万册。

该书出版后,管理会计实务有了突飞猛进的发展,人们对管理会计的认知和教学要求也在不断的提高。为了适应、指导生产经营管理和教育工作不断更新的需要,特对本书再次进行修订。

再次修订的本书除保持原有风格外,还对某些内容作了修改和增添。使修订后的本书更符合生产经营的实践和教学的需要。

本书除原有的作者外,还延聘了李吉、刘国宪、张纯编写和修改。并有李敏夏、李吉、刘国宪、张纯担任副主编,全书由李惟莊主编并定稿。

书中内容如有疏漏之处,诚望广大读者批评指正。

为了便于读者熟练掌握管理会计的基本理论和基本方法,我们还编写了与之配套的《管理会计习题与解答》一书,供广大读者选用。

编 者

2017年1月

前 言

管理会计是现代会计的一门新兴学科,它是实现管理现代化的重要工具,也是现代企业科学管理的一个重要内容。

本书是根据会计教学以及会计实务工作的实践需要,在我国会计理论和会计实务发生重大改变的情况下编写的,目的在于既能与国际惯例接轨,又不失我国会计特色。

本书着重于全面地、系统地介绍现代管理会计的基本理论和基本方法,并运用一定的图表和例题来说明较为复杂的问题。书后为读者配备了一定数量的思考题和习题,通过习题练习能使读者掌握管理会计的基本理论和方法。

本书可作为高等财经院校教材,适当精简教学内容,也可作为中等财经学校师生的教学用书和一般学者自学用书,还可作为会计师培训的参考书。

本书由李惟莊主编,对全书的初稿进行修改、总纂,并执笔编写第一、第二、第三、第四、第五、第八、第九、第十章。李敏夏任副主编,并编写了第六、第七章。顾琼、徐勇、汤义民、李伟参加了书稿的誊写工作,顾琼、徐勇还参加了部分整理工作。

全书在编写过程中承蒙有关教授、专家的热情支持和帮助,特此表示感谢。由于我们的水平有限,书中难免会存在一些问题,恳请读者批评指正。

编 者

1995年9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 管理会计的意义和作用	3
第三节 管理会计部门的机构设置	8
思考题	9
第二章 成本习性与变动成本计算法	11
第一节 成本的概念	11
第二节 半变动成本的分解	19
第三节 变动成本计算法	25
思考题	36
习 题	37
第三章 本、量、利分析	43
第一节 本、量、利分析的概念	43
第二节 损益平衡点分析	44
第三节 目标利润规划	55
思考题	63
习 题	64
第四章 预测分析	69
第一节 预测分析的基本概念	69
第二节 销售预测	75
第三节 利润预测	78
第四节 成本的预测	90
第五节 资金需要量预测	94
思考题	96
习 题	97

第五章 短期经营决策	106
第一节 短期经营决策的概念	106
第二节 短期决策分析的方法	107
第三节 短期决策分析案例	110
思考题	122
习 题	122
第六章 长期投资决策	127
第一节 长期投资决策的概述	127
第二节 长期投资决策需要考虑的主要因素	128
第三节 长期投资决策的主要方法	141
第四节 固定资产更新改造的决策分析	148
第五节 长期投资决策应用实例	153
思考题	162
习 题	163
第七章 全面预算	171
第一节 全面预算的意义和作用	171
第二节 预算的编制方法	174
第三节 全面预算的体系和编制方法	185
思考题	196
习 题	196
第八章 标准成本控制	202
第一节 标准成本控制的概念	202
第二节 标准成本的制定	203
第三节 成本差异的计算与分析	205
第四节 成本差异的账务处理	213
思考题	216
习 题	217
第九章 存货控制	221
第一节 存货控制的意义	221
第二节 定量订货控制	222

第三节 ABC 分类控制法	234
思考题	237
习 题	238
第十章 责任会计	241
第一节 责任会计概述	241
第二节 责任中心的业绩评价与考核	243
第三节 内部转移价格	249
思考题	251
习 题	252
第十一章 作业成本法	255
第一节 作业成本法概述	255
第二节 作业成本法的基础知识	257
第三节 成本作业法的运用案例	260
思考题	263
习 题	263
附表 货币的时间价值系数表	266
附表一 一元的终值	266
附表二 一元的现值	270
附表三 一元年金的现值	272
附表四 一元年金的终值	

第一章 总 论

第一节 管理会计的形成与发展

一、会计是一种管理活动

会计从产生的一天起,就是一种管理活动。大家知道,会计的萌芽源于远古的原始公社社会,当时人们在生产和生活的过程中,为合理分配劳动时间和成果,就要把生产的耗费和劳动成果记录下来,进行计算比较,以有限的劳动耗费,取得尽可能多的劳动成果。最初,这种会计活动仅是生产职能的附带部分,在生产时间之外附带地把收支数量和日期记录下来,作为计算、分配和安排劳动时间的依据,这也就形成了在生产之外的一种原始管理活动。随着生产的发展,生产者工作日益繁忙,这些记录、计算和分配等工作不可能再附带地完成,会计逐渐“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”。^① 会计作为一种管理活动在它从生产职能中分离出来后就愈为明显地被体现出来。

在我国,远在西周就设置了“司会”,掌管周王朝的赋税收支,当时对会计的解释为“零星算之为计,综合算之为会”。而“算”是为“管”服务的,也就是在原始会计中包含着计算与管理两层涵义。实践证明,会计不仅是管理经济的一项重要工具,而且它本身一开始就是经济管理工作的一个重要组成部分,随着生产的发展,会计管理的作用日益显著。我们可以用这样一句话概括:经济愈发展,会计愈重要。

那么,究竟什么是“管理”呢?顾名思义,管理就是制约和处理的意思。有人说管理就是控制,显然这是一种误解。当然,控制是进行管理的基础,但这仅是一种基础,而不是全部。因为没有控制的事物就无法管理,而管理远比控制的涵义要广泛深刻,说得完整一点,管理就是在一定的生产方式下,人们为完成既定目标,遵照一定原则、程序和方法,针对管理对象所进行的预测、决策、计划、组织、指挥和控制等一系列的工作或职能。

① 马克思:《资本论》第2卷,人民出版社1975年版,第151页。

二、管理会计的形成和发展

(一) 管理会计的形成

管理会计是一门新兴学科,它与财务会计是企业会计的两个最重要的分支,是社会生产力发展到一定阶段,在生产经营管理需要的推动下逐步形成和发展起来的。可以这样说:管理会计是会计管理上的一种发展。可是很长一段时期以来,西方会计界一直否认会计具有管理的职能,他们认为会计仅是反映财务信息的一种技术和方法,直到 20 世纪 20 年代,西方会计界由于泰罗制度在实际中广泛被应用,标准成本、差异分析和预算控制等泰罗的科学管理被引入到会计中来,当时就有人把这些内容综合起来,称之为管理会计,并著书立说,但那时这些内容还未被广泛承认。管理会计真正从财务会计中分离出来,成为一门独立的学科,那还是在 20 世纪 50 年代。

管理会计的产生并不是偶然的,是社会生产力发展到一定阶段的必然产物。从 20 世纪以来,美国整个工业生产领域和社会经济关系进行了全面改革,推动了社会化大生产、劳动分工和专业化的发展,导致企业向托拉斯方向发展。尤其在第二次世界大战后,美国利用战胜国的优势,开始对海外大量投资,利用他国的多种资源和廉价劳动力促使跨国公司以前所未有的速度迅速发展。与此同时,国内外商业的激烈竞争,一些企业在竞争中获得优势,迅速发展;一些企业则竞争失败,以致倒闭破产,这就促使企业管理者中一部分头脑清醒的有识之士认识到,会计不仅只是事后反映,更重要的是对企业未来的经营管理能提出多种方案,事先预测其效果,将其作为企业经营决策的依据,以便获取最大的经济效益。显然,原来的财务会计不能满足这种需要,要求建立以规划和控制为基本职能的管理会计已成箭在弦上之势。也就是说,管理会计必须从传统的会计系统中分离出来。在 20 世纪 40—50 年代中,数学理论得到了长足的发展,1945 年,美国研究了各种高水准的系统的数学解析方法,使运筹学、概率论和图论得到了空前的拓展,其运用数学语言描述经济现象,使原本多变的、不确切的和不定量的经济现象在运算后可得到具体的和肯定的答案。这就为会计预测未来,参与企业决策,促使企业获取最大经济利益,在竞争中立于不败之地成为可能,从而形成了决策会计,也为管理会计奠定了基础。

20 世纪 50 年代以来,现代企业应用心理学和社会学等行为科学来探讨和调整人际关系,引导激励员工在生产经营中发挥主观能动作用,以实现最大经济效益。按照行为科学确定的原理和方法来管理企业,首先要确定一个总目标,规定企业在一定时期内实现。在这个总目标之下,企业内部各管理层则成为各种责任中心,制定各层次的具体目标,实行目标管理。各级负责人以此来考核员工的业绩,

因此企业负责人不仅要求会计能如实反映整个企业的经营成果,更重要的是会计能控制和考核其业绩。这样,就形成了管理会计的另一重要内容——责任会计。尤其是 20 世纪 50 年代末 60 年代初电子计算机在会计上的广泛应用,使原来会计中为预测决策而必须进行的一系列复杂计算,在计算机应用中成为举手之劳,这无疑为管理会计的发展创造了客观的有利条件。

综上所述,管理会计是会计在大量吸收现代科学,诸如运筹学、图论和行为科学等方面的成果,并发展成为以电子计算机为工具的一个新的相对独立的学科。由此可见,它是多种学科相互渗透的结合体,具有很大的综合性。

(二) 管理会计的发展

管理会计与财务会计分离后,在近几十年来不断吸收信息论、控制论和系统论等各方面的研究成果,内容日臻完善。管理会计与“三论”结合后,逐步深入到技术和经济各领域,并且更为系统化、多样化和经常化,使最初仅应用于制造业的管理会计,逐步推广到所有类型的组织中,甚至服务行业也广为应用,成为管理人员人人皆知的一门学科。

1972 年,管理会计与财务会计的区分形成制度化,美国成立了从全国会计人员联合会中分离出来的“管理会计协会”;英国成立了“成本和管理会计师协会”,并分别出版了专业性刊物《管理会计》月刊,在全世界范围内发行。同年,在美国,由管理会计协会主持,举行了第一次取得“执业管理会计师”的资格考试,随后,各国也仿照美国举行类似的资格考试。因而,在西方国家的社会上,除了有“公证执业会计师”之外,又出现了专门的“执业管理会计师”。

1980 年 4 月 24—26 日,各国会计人员联合会在巴黎举行了第一次欧洲会议,参加代表 225 人,来自 10 个欧洲国家以及美国和澳大利亚。会议的主题为:如何应用和推广管理会计。与会代表经大会发言,分组讨论,一致认为推广和运用管理会计是一个战略性问题,应引起各国政府的重视。可以想见,管理会计是一门令人瞩目的极具生命力的学科,今后它一定会更加蓬勃发展,并在提高企业经济效益方面发挥越来越大的作用。

第二节 管理会计的意义和作用

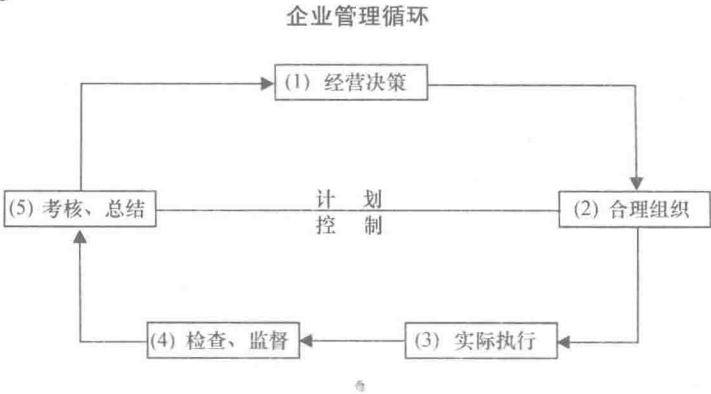
一、管理会计的意义

管理会计是一门新兴学科,它利用财务会计资料及其他有关资料进行整理、计算、对比和分析,是着重对企业未来的经营活动进行规划与控制的信息系统。

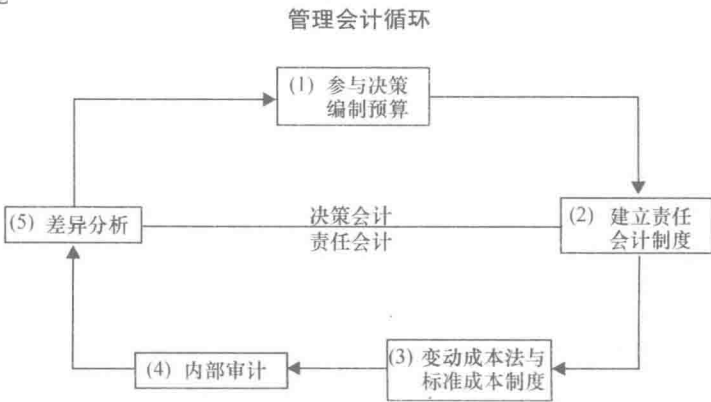
可以这样说:管理会计是会计与管理的直接结合,是一种会计管理,我们可以

从企业管理循环(见图表 1-1)和管理会计循环(见图表 1-2)中得到这样的启示:企业管理循环的每一步骤,管理会计都有相应的步骤与之对应。

图表 1-1



图表 1-2



图表 1-1、图表 1-2 的说明如下:

- (1) 企业管理方面作出经营决策,管理会计方面就参与决策并编制预算。
- (2) 企业管理方面为完成经营目标确定下属各单位分项目标,以便合理组织人力、物力和财力,充分运用场地和节约时间。为此,管理会计方面则建立责任会计,根据各单位的分项目标编制分项预算。
- (3) 企业管理方面按既定的经营目标 and 政策方法积极执行。管理会计方面要采用变动成本法与标准成本制度对实际执行情况进行计量、反映并进行控制。
- (4) 企业管理方面对实际执行情况进行检查监督。管理会计方面则按照责任会计进行考核,实施内部审计。
- (5) 企业管理方面对业绩进行考核,总结经验。管理会计方面对过去的业绩进行

评价和分析,找出实际与预算差异的成因,为今后制定新的经营目标提出参考意见。

上述五个步骤中,从企业管理循环来讲,“(1)”“(2)”“(5)”三个步骤属于计划范畴,“(3)”“(4)”两个步骤属于控制范畴;从管理会计循环来讲,“(1)”“(2)”“(5)”三个步骤称为决策会计,“(3)”“(4)”两个步骤称为责任会计。

由此可见,管理会计循环的各步骤受企业管理循环各有关步骤内容的制约。管理会计不仅可以提供预期经营目标能否完成以及企业财务和经营状况是否优化管理决策。很显然,管理会计是实现企业现代化管理的重要工具,同时它本身也是企业现代化管理的重要组成良好的信息,还能迅速揭示企业经营管理中存在的问题,并协助企业领导作出部分。

二、管理会计的特点

管理会计的特点可以从其与财务会计的比较中表现出来。一般说来,管理会计与财务会计的主要区别,可以概括如下表(见图表 1-3)所示。

图表 1-3

管理会计与财务会计的区别

	财 务 会 计	管 理 会 计
1. 核算目的	主要为企业所有者,经济利害关系人服务。	主要为企业内部管理人员服务。
2. 核算重点	着重反映过去,提供经济信息。	着重于规划未来,控制现在和评价过去。
3. 核算依据	我国必须遵守根据会计法、会计准则以及由财政部规定的统一会计制度,西方国家必须遵守公认的会计准则。	只服从管理人员的需要以及经济决策理论和数学公式,不必拘泥于会计制度(或会计准则)。
4. 核算对象	以整个企业的生产经营活动的全过程为对象。	可以是以整个企业,也可以是责任部门(甚至于责任个人)为对象;可以是生产经营的全过程,也可以是某一具体步骤。
5. 核算方法	会计方法。	会计方法、统计方法、数学方法以及其他有关方法。
6. 核算程序	核算程序程式化,凭证、账册和报表有规定格式。	核算程序不固定,可自由选择,各种报表没有一定格式,可按管理需要自行设计。
7. 核算要求	力求准确。	不要求绝对精确,一般只要求近似计算。
8. 编报时间	定期编制。	不定期编制,可根据需要随时编制。
9. 法律效力	财务会计报告是正式文件,具有法律效力。	管理会计报告不是正式报告,不具有法律效力。

从上面管理会计与财务会计的比较中,可以将管理会计的特点简要归纳如下:

- (1) 侧重于为企业内部的经营管理服务。
- (2) 具体内容和专门方法具有多样性和灵活性。
- (3) 同时兼顾企业生产经营的全局与局部两个方面。
- (4) 侧重于面向未来,预测和决策是主要任务。
- (5) 数学方法和社会学等行为科学被广泛地运用于管理会计实践。

必须指出,上述区别并不是绝对的。从广泛意义上讲,财务会计同样是为了满足管理的需要;而管理会计中,投资决策的结果和可行性研究的结果也常常作为对外提供的资料,而且是作为管理会计控制的主要方法,标准成本制度也被引入财务会计,并在很长一段时期以来一直作为财务会计的重要组成部分。很显然,管理会计与财务会计两者是密切关联的:首先,它们的原始资料是相同的,都是记录经济业务的原始凭证;其次,原来作为管理会计内部使用的报表如现金流量表等近年来也先后被财务会计列入对外公开发表的范围;再次,财务会计有时还把企业内部管理需要的主要产品的实际成本与标准成本、实际利润与目标利润的对比数列作为对外报表的补充资料。

三、管理会计的内容

管理会计从预测开始,根据长期和短期预测资料,作出投资和经营决策。投资决策主要以货币时间价值为基础,评价投资得失,择优而定。经营决策包括销售价格决策、生产决策和成本决策等。在经营决策中,主要运用量、本、利分析的方法,根据投资决策和经营决策的资料,制定出企业的目标利润。根据目标利润,编制全面预算和进行各项控制。全面预算一般采用变动成本计算法进行,各项控制主要是指存货控制和成本控制。存货控制一般采用 ABC 控制法和经济批量法,成本控制则采用标准成本制度进行。根据预算和控制资料,运用责任会计方法,定期进行业绩考评。其内容可用图表 1-4 概括表示。

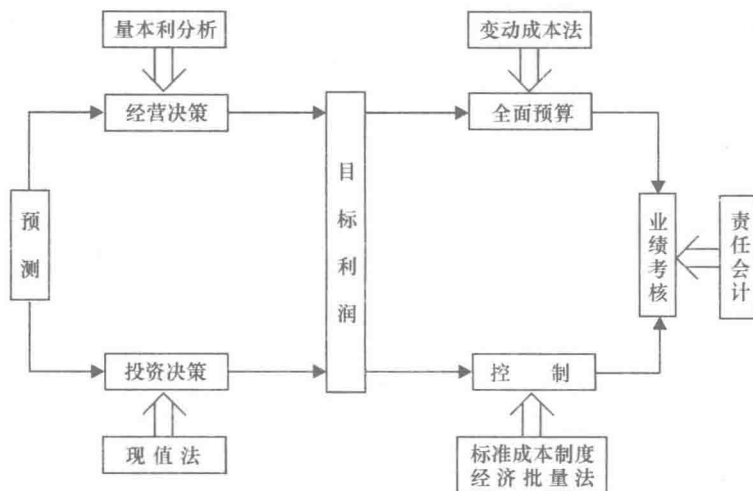
从图表 1-4 中,我们可以得到如下认识:管理会计的基本内容不外乎“计划”(决策)与“控制”(考核)两大部分。

所谓“计划”,就是利用会计资料和其他有关数据,运用会计、统计和数学的方法,进行推导来规划未来的经济活动,并对企业的某项经营和投资作出正确的预测和决策。

所谓“控制”,就是运用现代化手段收集和分析评判日常经营活动成果,确定各个部门的经济责任,并把执行过程中的重要问题立即反馈给有关管理部门,以便能迅速采取有效措施,及时加以解决。

图表 1-4

管理会计的基本内容



四、管理会计的作用

管理会计在现代企业管理中的作用是多方面的,归纳起来主要有以下几方面。

(一) 预测和决策为企业管理者献计献策

投资和经营决策是企业管理的核心问题,也是管理会计的一大重要内容。在实践中,任何一个企业都应在充分调查和科学预测的基础上进行正确投资决策和经营决策。但要保证决策正确,一是必须有及时的和可靠的管理信息;二是要有一套科学的信息处理系统(因为仅仅有信息是远远不够的,信息本身不能也不可能在企业的管理中发挥作用)。管理信息只有在根据企业管理要求,采用科学的加工方法,并将它们广泛应用于计划和决策过程,才能发挥应有的作用。

必须说明的是:管理会计参与决策,为企业管理者献计献策不是被动的,而是积极的和能动的,是管理会计的一大作用。

(二) 全面提供管理信息

在企业的生产经营过程中,有大量复杂的数量关系与非数量关系,这种关系有的可按统一的货币单位计量,有的则不能,从而形成多种性质不同和功能各异,但又互为联系和互为补充的管理信息。将管理信息及时汇集、科学加工和合理运用,为企业提供综合的全面管理信息是管理会计的又一作用。

(三) 考评业绩,实行监控

为完成既定目标,必须对生产经营全过程进行严密的观察和控制,将预算数

(标准)与实际数进行对比分析和检查考核,找出差异,分析造成差异的原因,并根据指标,分解落实到部门甚至个人,分清造成差异的责任。从根本上杜绝良莠不分的局面,使每个责任部门负起应有的责任。业绩优秀者有据可奖,业绩低劣者有案可罚;使企业的经济责任制度与企业的经营目标相联结,个人的收益与其本人的业绩挂钩,最大限度地调动企业内部各部门乃至全体工作人员的积极性,为实现预定计划而共同努力。

管理会计的上述三方面的作用,既是现代企业管理对为其服务的管理会计提出的基本要求,又是企业管理的基本职能在管理会计实施过程中的体现。

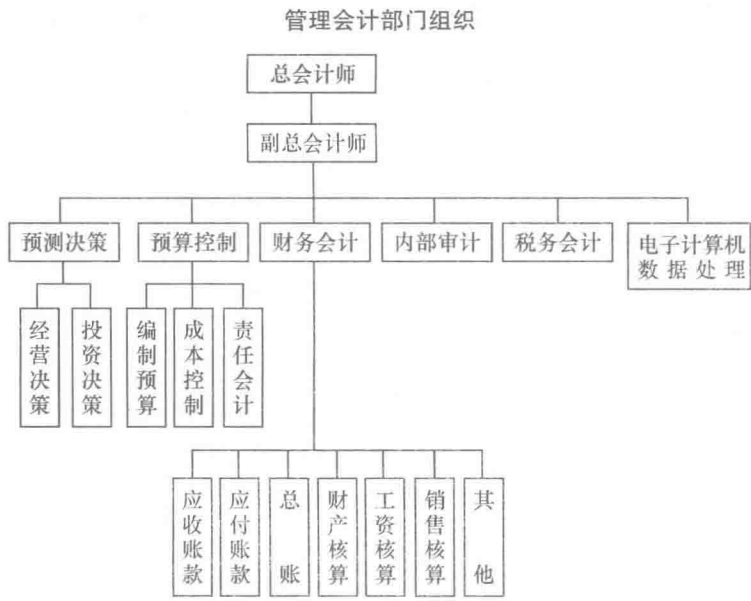
第三节 管理会计部门的机构设置

一、西方管理会计部门的组织

在西方国家中,企业一般分为生产部门和服务部门,生产部门主要负责产品的生产和销售活动,而除生产部门以外的部门都称为服务部门,即服务于生产的部门。在服务部门中,通常设有单独的管理会计部门,它的主要工作是编制预算,控制和分析差异,制定价格和各种决策等。

西方国家的管理会计部门的组织一般如图表 1-5 所示。

图表 1-5



二、我国管理会计部门的组织

新中国成立之初,在一些大、中型国有企业设置总会计师负责处理一切会计工作,包括会计管理工作。总会计师是指在单位负责人的领导下,主管经济核算和财务会计工作的负责人。1978年9月,国务院颁发的《会计人员职权条例》中,专设一章,规定总会计师制度问题。1984年10月,中共十二届三中全会通过的《中共中央关于经济体制改革的决定》中,再次肯定了总会计师制度,提出“一长三总师”(厂长和总工程师、总经济师、总会计师)。1985年,我国颁布实施的《中华人民共和国会计法》(下称《会计法》)中,首次以法律的形式明确了设置总会计师的要求,大大推动了我国总会计师制度的发展。为了贯彻《会计法》和党中央、国务院的有关决议和规定,1990年12月,国务院发布了《总会计师条例》,对总会计师的地位、职责、权限、任免与奖惩作了完整、全面、系统、具体的规定,使我国总会计师制度进入了一个全新的发展时期。1993年修改的我国《会计法》中再次明确规定,大、中型企业,事业单位和业务主管部门可以设置总会计师。总会计师由具有会计师以上专业技术任职资格的人员担任。1999年10月31日,全国人民代表大会常务委员会第12次会议修订通过的《会计法》中,对设置总会计师的范围又作了新的规定。随后我国有关部门又规定在一些企业设置财务总监制度,用以负责财务管理工作。在没有单独设置管理会计部门和专职人员以前,一般由财务会计人员兼做这方面的工作,如销售组负责销售预测、材料组负责存货控制等,由于是兼职便往往顾此失彼。目前,中国有胆识的企业家已经在企业的会计部门下专设管理会计组织,可见管理会计已愈来愈受到重视。在一些先进的大中型企业中,更把管理会计纳入正常管理机构,直属于总会计师或财务总监领导,配备必要的管理会计人员,从事管理会计工作。随着我国综合国力的增强,尤其在我国加入WTO后,世界上许多跨国公司都看好中国市场,纷纷在中国各大城市设立分公司;另外,我国自己组建的诸如中集集团这样的跨国公司也陆续进军海外,在国外设立分公司。先进的企业管理方法和先进的会计管理方法在这些公司得到大力的推广和应用,并影响和带动着国内其他企业。由此,我们可以预见,管理会计必将在我国得到广泛的应用。

思考题

1. 管理会计是怎样形成的?其发展趋势将是怎样的?
2. 什么是管理会计?它有哪些特点?
3. 为什么说,管理会计是会计管理的发展?