

1784

管 理 会 计

朱海芳 编著

中 南 财 经 大 学

管 理 会 计

朱海芳 编著

中 南 财 经 大 学

目 录

第一篇 概论

第一章 管理会计在企业管理中的地位和作用

- 第一节 管理会计的形成和发展 (1)
- 第二节 管理会计的特点 (6)
- 第三节 管理会计的作用 (12)

第二章 成本性态分析和变动成本计算

- 第一节 成本性态分析 (20)
- 第二节 变动成本计算 (42)

第二篇 预测

第三章 销售预测

- 第一节 销售预测的内容与原则 (67)
- 第二节 销售量预测 (73)
- 第三节 销售状态和市场占有率预测 (91)

第四章 利润预测

- 第一节 盈亏两平销售量预测 (99)
- 第二节 目标利润销售量预测 (116)
- 第三节 目标利润实现措施预测 (121)

第五章 成本预测

- 第一节 成本预测的意义和要求 (127)
- 第二节 成本变动趋势和目标成本预测 (132)
- 第三节 产品设计成本与功能成本预测 (147)

第四节	产品质量成本预测	(154)
第六章	资金预测	
第一节	资金预测的意义和原则	(165)
第二节	资金预测	(168)
第三篇	决策	
第七章	生产决策	
第一节	决策中常用的成本概念	(177)
第二节	生产决策	(187)
第八章	定价决策	
第一节	定价决策的意义和一般原则	(235)
第二节	定价决策	(240)
第九章	存货决策	
第一节	存货决策的基本要求	(256)
第二节	经济订货量	(259)
第三节	因素不确定、成本资料不完备和 其它条件下的经济订货量	(276)
第十章	投资决策	
第一节	货币时间价值和投资风险价值	(296)
第二节	评价投资效果的基本方法	(304)
第三节	投资决策	(321)
第四篇	控制	
第十一章	预算控制	
第一节	经营预算的作用和编制原则	(352)
第二节	经营预算的内容和编制方法	(356)
第三节	弹性预算、概率预算、零基预算 和滚动预算	(370)
第十二章	标准成本控制	

第一节	标准成本的作用	(387)
第二节	标准成本的制订	(389)
第三节	成本差异的计算与分析	(391)
第十三章	库存控制	
第一节	定量订货控制和定期订货控制	(410)
第二节	A B C 分类控制	(419)
第十四章	责任会计	
第一节	建立责任会计制度的原则和基本 程序	(426)
第二节	责任中心的绩效考评	(431)
第三节	内部转移价格	(444)

第一篇 概 论

第一章 管理会计在企业管理中的地位和作用

第一节 管理会计的形成和发展

一、管理会计的一般含义

管理会计是以现代管理科学为基础，以提高经济效益为目的，以一系列特定技术、方法为手段，对企业生产经营活动进行规划和控制的信息系统。

管理会计是一门新兴的会计学科。尽管它从传统会计体系分离而来，但却以全新的面貌展现在现代企业管理的广阔领域之中，在帮助企业领导者科学地制定决策、合理地利用经济资源、有效地强化内部管理和提高经济效益等方面起着十分重要的作用。从某种意义上讲，管理会计实际上是“会计”和“管理”的高度统一，是与管理有关的一系列会计理论、技巧、方法的有机结合。虽然它也要同传统会计那样对企业的生产经营活动进行计量处理，但却是紧紧地围绕着“规划”和“控制”两个侧面而展开的：前者主要是通过确立目标，编拟计划和制订实现计划的手段与方法，对企业未来的生产经营活动进行全面的筹划；后者主要是通过落实责

任，考核实绩和分析计划执行过程中的问题与偏差，对企业生产经营的实际进程进行严密的监控。这就是说，管理会计有着比传统会计更为广泛、更为深刻的内容，它不仅丰富和发展了传统的会计学，而且还吸收了经济学、管理学、财务学、数学、统计学、社会学等，使多种学科内容渗透其内，融化其中，成为在现代条件下为企业内部管理提供有效服务的重要工具。

管理会计能够在当今世界的许多国家得到普遍的推广与应用，能够在现代企业的经营管理中发挥强有力的作用，同其他任何学科一样，它也经历了一个由低级到高级、由简单到复杂的形成和发展的过程。

二、管理会计形成和发展的基本过程

管理会计作为一门相对独立而又比较完整的理论、方法体系，它是随着科学技术的进步和社会经济的发展而逐步形成和发展起来的，其具体进程大致可分为两个基本阶段：

管理会计的初步形成始于本世纪二十年代。当时，资本主义已经有了相当的发展，但在一般企业的管理工作中，以经验和直觉为核心的传统管理仍占统治地位，许多工厂经营粗放，管理混乱，工厂开工普遍不足，资源损失浪费十分严重。因此，如何用先进的科学管理代替落后的传统管理，使工厂、车间的管理工作得到较大的改善，以适应资本主义经济迅速发展的需要就成为当时亟需解决的重大课题。正是在这种情况下，集中体现科学管理理论和方法的“泰罗制”应运而生。弗雷德维克·温斯洛·泰罗(Fredewick Winslow Taylor)于1911年发表了《科学管理原理》一书，从此开创了企业管理的新纪元。泰罗的主要功绩是在总结传统管理经

验、教训的基础上，着重从时间、动作的合理配合上，研究生产工人的实际操作，目的在于通过科学地分析工人在劳动中的机械动作，省去多余、笨拙的动作，并实施完善的计算、监督制度，以使工人的生产操作实现科学化，最大限度地提高生产（工作）效率。泰罗的科学管理思想受到当时社会上和企业界的极大重视，它给企业管理理论和实践带来了深刻的影响与变革。

在推行泰罗制而使企业管理得到空前加强、生产效率得到显著提高、生产经营活动实现制度化和标准化的同时，原有会计体系也发生了相应的变化和发展。其主要表现是：同泰罗的科学管理方法紧密相联的某些技术方法，如标准成本、预算控制、差异分析等相继出现，并在实践中不断充实和完善。会计领域中这类新观念和新方法的出现，不仅使成本会计增加了许多新内容，而且为会计直接服务于企业管理开辟了一条新途径。此时的会计已经突破了单纯事后计算而开始引入严密的事前计算，并进而将事前计算同事后分析相互结合，从而在提高生产效率，改善经营管理，加强企业内部各部门经济责任等方面发挥着越来越重要的作用。上述若干新的会计技术方法的出现，表明原有会计体系主体内容与基本结构发生了某种变化，意味着成本会计已经开始了向管理会计的过渡。可以说，其时的成本会计实际上就是初期的管理会计，我们可以将它看作是管理会计的雏形。

然而，由于企业生产经营过程复杂性的影响和当时科学技术水平的限制，使企业管理中的许多实际问题尚难在多种因素的交错与变异中予以正确的解决，加上泰罗制本身也有某些弊病和不足之处，至使泰罗科学管理的基本思想在以后较长时期内并未得到更好的贯彻。与此相关联，当时在会计

理论界仅仅把标准成本、预算控制和差异分析等等，视为零星、分散的会计技术和会计方法，只是把它们当作原有会计体系的附属成份；而在会计实践上则仅仅将这些新的会计技术和方法当作具体实施泰罗制的配合手段，将它们的出现视作会计在新的历史条件下辅助推行泰罗制、为企业内部管理提供某种服务的结果。这就是说，从总体而言，当时的所谓管理会计并未形成一整套独立、科学的理论、方法体系，暂时还处在初期、孕育阶段，其真正形成和迅速发展是从本世纪五十年代以后开始的。

本世纪五十年代以后，西方国家进入战后经济发展时期，资本主义企业的生产经营发生了很大变化，其主要特点是：资本高度集中，生产规模进一步扩大；生产经营的社会化程度和产品生产的工艺技术水平空前提高，企业内部各部门甚至职工个人之间的联系普遍增强；企业生产经营的环境、条件日益复杂，市场瞬息变化，竞争愈加激烈。同时，科学技术的迅猛发展及其在生产中的广泛应用，也促使资本主义社会经济以前所未有的速度向前发展。在这种情况下，每个企业都必须预先确定正确的经营目标，处理好内、外部经济关系，建立合理的规章制度，采用科学的生产（工作）方法，使企业新的历史条件下具有强大的竞争能力、灵敏的反应能力和高度的适应能力，实现企业管理的现代化。

可是，怎样才能实现企业管理现代化？答案是肯定的：必须以更先进、更完美的企业管理理论全面取代业已陈旧过时的泰罗制。因为泰罗制只是侧重于对单个作业、单个工人进行较为深入的研究，只是单纯强调提高作业效率，而对于如何以全局观点正确地筹划企业的未来，如何有效地实现企业内、外部的协调配合和全面地组织整个企业的生产经营活

动等等却很少考虑。一句话，泰罗制没有也不可能对企业未来的生产经营活动进行规划与控制，没有也不可能把经济预测和经营决策问题摆在企业管理工作的首位。显而易见，曾经盛行一时的泰罗制已无法适应现代企业的基本特点和它所面临的客观现实。就在这种情况下，现代管理科学问世了，并在实践中得到丰富和发展。

现代管理科学的创立及其在企业管理中的成功应用，不仅极大地提高了企业的经营管理水平，促进了资本主义经济的迅速发展；而且以其现代管理理论武装了企业会计，使许多行之有效的现代技术方法渗入会计领域，从而，充实了成本会计的内容，加速了成本会计向管理会计演进的过程，最终促成了管理会计同传统会计的相互分离，并使共成为在现代条件下致力于加强企业内部管理的一整套新的理论、方法体系，极大地推动了会计科学的发展。而今，管理会计的基本职能就不再局限于对企业的生产经营过程进行事后的反映与监督，而是扩展为对企业的生产经营活动进行事前的规划与控制，对企业的未来进行科学的预测和决策。

综上所述可见，管理会计的形成和发展既是由于社会经济的发展 and 科学技术的进步，必须对企业实行现代化管理的迫切需要；也是会计在企业管理中的作用日益增强和会计科学（特别是成本会计）本身不断充实、完善和发展的必然结果，是会计科学成功地跨入新的历史阶段的重要标志。可以预计，随着生产的不断发展和科学技术的不断进步，管理会计的基本理论和基本方法将日渐成熟，其在现代企业管理中的地位和作用也将更加重要。

第二节 管理会计的特点

前已述及，管理会计是从传统会计体系中分离出来的，因而，它在某些方面同财务会计有一定的内在联系；但管理会计毕竟还是为适应现代企业管理的需要，在明显突破原有会计领域的基础上建立起来的一门相对独立的会计学科，故同财务会计又有许多不容忽视的区别。

一、管理会计同财务会计的区别

管理会计同财务会计的区别主要有以下几个方面：

（一）管理会计服务于企业的内部管理。大家知道，财务会计主要是通过对企业日常经济业务进行记录、整理、汇总和定期编制财务会计报表，向企业外部关系人（如企业的投资者、债权人和政府有关部门）提供企业一定期间内资金、成本、利润等主要财务成本指标增减变动的有关资料，使它们能及时、准确地了解企业的财务状况和经营成果，以保障其切身的经济利益。而管理会计则是运用一系列特定的理论概念和专门的技术方法，对包括财务会计资料、统计核算和业务核算资料在内的各种可用的数据进行加工，向企业内部管理者（如总经理、副总经理和各部门经理等）提供有关经济信息，以帮助他们正确地确定经营目标，制定经营决策，编拟实施计划，控制业务活动，使企业的生产经营始终处于最优化状态，不断提高企业的管理水平和经济效益。可见，财务会计是企业外部关系人服务的，而管理会计则是为企业内部管理者服务的，二者的服务对象并不相同。正是在这个意义上，有人才将财务会计称之为“外部会计”，而将管理

会计称之为“内部会计”。

(二)管理会计着眼于企业未来的生产经营。一般说来,财务会计主要是对企业已经发生的经济业务进行事后的记录和总结,对过去的生产经营活动进行客观的反映和监督,通常并不需要也不可能解决尚未出现的经济问题。虽然财务会计工作有时也涉及某些预期性的经济事项,但这只是个别现象,它们并没有也不可能改变财务会计专门负责提供历史性财务成本信息的本质特征。管理会计则不然,它所研究、解决的都是涉及企业未来生产经营的有关问题,如目标的确定、决策的制定、预算的编制等等,给企业管理者对未来的生产经营活动进行事前的规划和控制提供信息服务。虽然管理会计也要对企业过去的经营情况进行某些分析与评价,但其目的并不在于归纳、说明过去,而是为了将企业的未来同过去相互衔接,以便正确、有效地筹划未来;虽然管理会计在研究、解决企业未来生产经营问题时也要利用有关的历史资料,但只是将这些资料作为估量、筹划未来的参考,要正确地规划和控制企业的生产经营活动,还须以对未来经营情况的科学预测、对变化着的环境条件的准确分析和对实现未来目标的手段、措施的合理抉择为主要依据。可见,财务会计和管理会计的着眼点是不相同的,前者着眼于对企业过去的生产经营过程进行总结,而后者着眼于对企业未来的生产经营活动进行筹划。

(三)管理会计不受制(拘泥)于法定规范和固有程式。众所周知,为了如实反映一个企业的财务状况和经营成果,真正取信于企业外部关系人并切实保障他们的经济利益,财务会计必须以既定的会计法规为准绳,按照统一的会计制度(西方国家为“公认会计准则”)、有关财务成本法规和国

有的会计程式处理日常经济业务，任何偏离或违反行为都是不允许的。但管理会计却不是这样，它既不受任何统一的会计制度和其它财务成本法规的束缚，也不受任何固有会计程式或会计惯例的制约，日常管理会计工作如何开展，完全取决于企业管理者规划、控制生产经营活动的实际需要，管理会计人员“做什么”、“怎么做”之类问题完全服从于企业内部管理的特定要求。

、管理会计和财务会计在这方面的区别主要表现在下列各点：

1. 时间——管理会计的时间可长可短，而财务会计则不能。财务会计必须按照一定的会计期间（月、季、年）编制财务报表，以使企业外部关系人定期了解该企业在过去一定期间的财务状况和经营成果。但管理会计却不受月底、季末和年终的限制，它可应管理之需，在任何时候、按任何期间（一星期、半年、一年或若干年）编制有关管理报表，甚至可在编制过去某一期间有关报表的同时，还可编制未来某一期间的有关报表。

2. 范围——管理会计的范围可大可小，而财务会计则不能。财务会计通常是把整个企业作为一个统一体对待的，它以一系列综合性财务成本指标，对整个企业的财务状况和经营成果进行集中的反映和说明，而不涉及企业内部各部门、各单位的局部性问题。但管理会计则不然，它所研究、解决的问题，既涉及企业生产经营的全局，如确立经营目标、制定经营决策、编拟经营计划等；又涉及有关业务（职能）部门、基层单位乃至职工个人的局部范围，如落实经济责任、分解计划指标、制订工作标准（定额）等。

3. 内容——管理会计的内容可详可略，而财务会计

则不能。财务会计向企业外部关系人提供有关财务报告时，通常只按一定的指标体系简括地反映企业的财务状况和经营成果，概略地说明资金、成本、利润的增减变动情况，而无需提供上述有关方面的具体内容和详细资料。但管理会计却不同，它既要根据企业的经营目标，对未来的生产经营活动进行总体规划与控制，提供有关销售、资金、成本和利润等方面的概略信息；又要按照实现销售、资金、成本、利润等分项计划的具体要求，提供关于产品的开发与生产、设备的购建与利用、物资的储存与供应、销售渠道的开辟和产品销售价格的制订等方面的详尽信息。只有这样，才能满足企业内部各级管理者实地规划和控制生产经营活动的需要。

1. 数据——管理会计的数据可精可粗，而财务会计却不能。财务会计要求如实记录生产经营过程中发生的每一项经济业务，精确说明全部经营资金的来源和占用情况，以便通过向企业外部关系人提供绝对正确、可靠的财务成本信息而保障他们的经济权益。但管理会计却不然，它必须迅速地向企业管理者（特别是高阶层的管理者）提供多种高质量的信息，使他们能根据不断变化着的客观情况及时作出正确的预测和决策。为了做到这一点，管理会计就不单纯强调数据的精确性和可靠性，而是更加强调数据的及时性、合理性和有效性；只有及时地给企业管理者提供合理、有效的管理信息，才能使他们时时、事事心中有数，以便审时度势，正确决断。因此，管理会计除应用某些实际数据之外，还应用大量计划数、估计数、平均数、近似值、趋势值等等。

5. 方法——管理会计方法相当灵活多变，而财务会计却较为刻板单一。财务会计必须以复式记帐为根据，以货币为统一计量单位，按照固定的核算程序，借助普通算术方法，

对企业的经济活动进行记录、汇总、整理和报告，所用的有关技术方法相当单一、刻板，甚至排它。但管理会计却不然，它在帮助企业管理者对未来的生产经营活动进行规划和控制时，可用多种计量单位，如实物、金额、作业，甚至指数、系数、比率、图示等等；可用多种评析方法，如差量分析、边际分析、概率分析、盈亏两平分析、现金流量分析等等；可用多种数学知识，如普通算术、初等数学、线性代数、微积分等等。

二、管理会计同财务会计的联系

管理会计同财务会计的联系主要表现在以下几个方面：

（一）服务对象交叉。

前面讲到，管理会计可称之为内部会计，财务会计可称之为外部会计。但这样比拟，只是表明它们服务对象的侧重点有所不同，而并不意味着二者在这个问题上完全割裂。事实上，财务会计作为“外部会计”同时也为内部服务，管理会计作为“内部会计”同时也为外部服务。这是因为：财务会计提供的许多重要财务成本指标，如资金、成本、利润等等，对企业管理者特别是高阶层的管理者同样需要，这是他们制定决策、编拟计划和实施控制所不可缺少的。难以想像，企业管理者在不了解企业财务状况和经营成果的条件下，能够对未来的生产经营活动进行正确的规划与控制，能够作出科学的预测和决策。同样地，管理会计提供的许多重要的经济信息，以及根据这些信息所确定的目标、方针、计划等等，企业外部的投资人、债权人也需要有所了解，这是他们决定投资、放款和估量未来报酬时需要考虑的。尤其是管理会计所进行的预测、决策、计划和控制等项工作，虽然

企业外部关系人并不直接关心，但它们是围绕着实现企业生产经营的最佳运转而展开的，是为怎样保持良好的财务状况和取得预期的经营成果服务的，同投资人、债权人的最终经济利益密切相关。可见，管理会计同财务会计在为谁服务的问题上虽确有明显区别，但也有某种共通之处，二者之间存在着交叉服务的现象。

（二）基本信息同源。

管理会计之所以有助于企业管理者规划和控制未来的生产经营活动，一个非常重要的原因就是它可以从不同的渠道取得多种形式的资料，虽然其中包括会计核算、统计核算、业务核算和其它有关资料，但最基本、最重要的还是会计核算资料，是通过记帐、算帐、报帐等手段所能提供的各种财务成本资料。尽管管理会计是为企业管理者提供有效服务的会计信息系统，但它并不像财务会计那样也要取得会计凭证、设置会计帐簿，也要按规定记录、整理、汇总企业日常发生的经济业务，这方面的工作依旧由财务会计完成。上述情况表明，管理会计和财务会计虽说是两个不同的会计信息系统，但它们的主要信息来源却是相同的，即都是直接反映企业生产经营活动的原始（经营）信息；它们记录、整理、汇总日常经济业务的程序和手段却是共通的，即由财务会计负责取得会计凭证并据以登记会计帐簿，而管理会计只是对财务会计提供的有关数据进行一系列特殊的加工、改造，使之成为企业管理者规划、控制未来生产经营活动的科学依据。

（三）职能目标相通。一般说来，财务会计的基本职能是对企业过去的生产经营过程进行事后的反映和监督，管理会计的基本职能是对企业未来的生产经营活动进行事前的规划和控制，双方从不同角度、以不同方式发挥着自己的职能作

用。然而，它们的职能目标却不是对立而是相通的，都是为企业的有关方面提供参谋、咨询服务。财务会计的职能目标是为企业外部的投资人、债权人、政府有关部门如实了解企业的财务状况和经营成果提供咨询服务，并对他们日后的投资、放款等活动施加某种影响；而管理会计的职能目标是为企业内部的管理者、决策人正确制定决策、有效组织经营提供咨询服务，并对他们目前正在进行和未来即将进行的规划和控制活动施加某种影响。

总之，管理会计和财务会计相比，确有许多显著的特点，是有别于财务会计的另一会计理论、方法体系；但它跟财务会计也有若干共同之处，是现代企业会计的另一重要分支。有鑑于此，为了把现代企业经营好、管理好，就应该将管理会计和财务会计正确地结合起来，取长补短，相互促进，充分发挥它们各自的职能作用，以不断改善企业管理，提高经济效益。

第三节 管理会计的作用

管理会计的作用及其在现代企业管理中的有效发挥，同企业管理的基本职能和管理会计本身所含基本内容是密切相关的。

一、企业管理的基本职能

企业管理是管理者为不断改善生产经营和提高经济效益，对企业的人、财、物和其它经济、技术资源所进行的计划、组织、指挥、调节和监控活动，其基本职能可概括为以下两个方面：