

新编管理会计基础

李天民·编著

Management Accounting
Fundamentals
(New Edition)

立信会计丛书



·立信会计出版社

3

97
F234.3
121
2

新编管理会计基础

李天民·编著

Management Accounting
Fundamentals
(New Edition)

The logo consists of four stylized, overlapping circular shapes arranged in a square pattern, each containing a smaller circle, creating a textured, circular emblem.

立信会计丛书

立信会计出版社

立信会计丛书

新编管理会计基础

李天民 编著

立信会计出版社出版发行

(上海中山西路 2230 号)

邮政编码 200233

新华书店经销

上海联合科教文印刷厂印刷

开本 850×1168 毫米 1/32 印张 7.875 插页 2 字数 192,000

1997 年 2 月第 2 版 1997 年 2 月第 19 次印刷

印数 420,001 - 430,000

ISBN7-5429-0443-3/F·0417

定价:11.50 元

前 言

本书的前身是《管理会计基础》，成稿于1981年3月，是当时我国引进西方管理会计最早的一本教材。到目前为止，经历了15个春秋，先后重印了18次，共42万余册，现今纸型已坏，该完成它的历史使命了！今应立信会计出版社张立年先生之约，根据西方管理会计学的最新发展情况，以及本人十余年来研究管理会计所形成的学科体系，对原书从编排体例到具体内容，重新进行全面调整和改写，旨在对现代管理会计的基本原理、基本方法和技术作扼要地介绍，可供中等财经院校作为管理会计入门的教材，亦可供广大企业管理人员、财会工作者和经济研究人员作为自学和进修的参考书。由于作者年事已高，精力有限，同时限于自己的水平，不当之处在所难免，务请读者多予批评指正！

作 者

1996年8月于中央财经大学

目 录

第一章 管理会计的特点、内容和程序	1
第一节 管理会计的形成和发展	1
第二节 管理会计的特点和定义	4
第三节 管理会计的职能和任务	7
第四节 管理会计的内容和程序	9
第五节 管理会计工作的组织	15
第六节 学习借鉴西方管理会计的迫切性	17
复习思考题	18
第二章 实施管理会计的前提条件	20
第一节 成本按其习性的分类	20
第二节 本·量·利分析的基本原理	33
第三节 变动成本法	40
第四节 标准成本制度	52
复习思考题	56
习题	57
第三章 重要经济指标的预测	60
第一节 经济预测的基本概念	60
第二节 保本点的预测	62
第三节 利润的预测	68
第四节 销售的预测	72

第五节 成本的预测	76
第六节 资金需要量的预测	80
复习思考题	83
习题	83
第四章 短期经营决策	87
第一节 经济决策的基本概念	87
第二节 决策分析需要研究的成本特性及其有关的决策 成本概念	90
第三节 生产决策	92
第四节 定价决策	101
第五节 存货决策	106
复习思考题	112
习题	112
第五章 长期投资决策	116
第一节 长期投资决策的基本概念	116
第二节 长期投资决策需要考虑的重要因素	118
第三节 长期投资决策最常用的评价指标及其专门 方法	128
复习思考题	140
习题	141
第六章 全面预算	143
第一节 编制全面预算的意义和作用	143
第二节 全面预算的内容和编制方法	145
第三节 编制费用预算的两种先进方法	161
第四节 编制预算的期间和程序	165

复习思考题.....	168
习题.....	169
第七章 成本控制	176
第一节 成本控制的含义、分类和原则	176
第二节 变动成本三大项目成本差异的计算、控制和 分析.....	181
第三节 固定制造费用成本差异的计算、控制和分析	195
第四节 成本差异的帐务处理.....	199
复习思考题.....	203
习题.....	204
第八章 责任会计	209
第一节 经济责任制和责任会计.....	209
第二节 责任中心及其种类.....	215
第三节 对责任中心的评价和考核.....	219
第四节 企业组织结构与责任会计制度的关系.....	223
第五节 内部转移价格.....	230
复习思考题.....	233
习题.....	234
附录	
1 元的复利终值表	238
1 元的复利现值表	240
1 元的年金终值表	242
1 元的年金现值表	244

第一章 管理会计的特点、内容和程序

古今中外的历史充分证明：“管理”与“会计”具有“血缘”关系。管理经济离不开会计。经济愈发展，会计愈重要。本章着重阐明：管理会计是怎样形成和发展的；管理会计与财务会计相比较，有哪些区别和联系；对管理会计应怎样下定义；管理会计具有哪些主要职能和任务；管理会计应包括哪些主要内容；管理会计工作进行的程序怎样；管理会计在企业中的地位及其组织领导问题。学习本章，能使读者对管理会计有一个总括的概念。

第一节 管理会计的形成和发展

一、管理会计是怎样形成的？

管理会计是从传统的成本会计中逐渐派生出来的一门新兴的、综合性很强的交叉学科，是社会生产力的进步和管理水平不断提高的必然结果。

早在本世纪 20~30 年代，美国成本会计中就出现了“标准成本制度”、“预算控制”和“差异分析”等专门方法，并有少数学者如奎因坦斯和麦金西等提出了“经理的会计”（managerial accounting）这个专门词汇。40 年代又出现了“责任会计”和“成本—业务量—利润分析”（简称本·量·利分析或 CVP 分析）。它们的相继出现和应用，均有其特定的经济背景，但目的都是企图把会计的服务对象从对外转变为对内，把工作重点从反映过去转变为更着重于规划未来。所有上述的那些专门方法与技术，实质上都是

现代管理会的萌芽或雏形。

到了 50 年代,随着科学技术的日新月异,生产力迅猛发展,企业规模愈趋庞大,国际、国内的市场竞争也愈演愈烈,致使企业的资本利润率显著下降,再加上通货膨胀、银根紧张、筹资不易,给企业的经营管理带来了严重困难。为了解决这些问题,企业高层领导开始认识到必须重视预测前景和经济决策工作,并在广泛推行职能管理与行为科学管理的基础上,进一步吸收数量管理中的一些专门方法,对生产经营和投资、筹资等一切经济活动,加强事前的规划与日常的控制,借以提高经济效益,攫取最大限度的利润。因此,就需要有一种能为上述现代化管理服务的会计系统与之相配套。于是,专门为改善经营管理、提高经济效益的“管理会计”体系就正式形成了,在 1952 年国际会计师联合会上正式通过了“管理会计”(management accounting 或 managerial accounting)这个专门词汇。在这种情况下,传统的那部分会计工作就称为“财务会计”(financial accounting)。

二、管理会计的发展趋势怎样?

正由于管理与会计具有“血缘”关系,因而现代管理科学的形成和发展,对管理会计在理论建设上起着奠基的作用。管理会计正式形成以后,又不断吸取现代管理科学的各种流派和系统理论(包括系统论、控制论和信息论)以及非平衡系统理论(包括耗散结构论、协同论和突变论)等各方面的研究成果;同时又引进了现代数学方法(主要是运筹学)、预测技术、网络技术、电脑技术等等,为现代会计科学注入了新的活力,从而使它具有更加广泛的实际应用价值和灵活的适应能力。因而到了 70 年代,管理会计就不胫而走,并超越美国国境,风靡全世界,被誉为是实现管理现代化的重要手段,又是现代化管理的重要组成部分。它的各种专门方法和技术,不仅制造业采用,而且推广到所有类型的经济组织中,包括服务行业在内。

1972年管理会计和财务会计的区分形成制度化。例如,在“全美会计师联合会”(NAA)下面单独设立了“管理会计师协会”(IMA),英国也相应地成立了“成本和管理会计师协会”(ICMA),并分别出版了专业性的“管理会计”月刊,在全世界范围内发行。同年美国的管理会计师协会还创办了“管理会计证书”项目,举行取得管理会计师资格的考试,从而在西方资本主义国家的社会中除了有普通的“注册会计师”(CPA)以外,又出现了专门的“注册管理会计师”(CMA)。

1980年初管理会计开始传入我国,引起了极大轰动。同年4月24~26日,国际会计师联合会(IFAC)在巴黎举行了第一次欧洲会议,其主题就是探讨如何应用和推广管理会计。与会代表用大量的数据和经验证明:任何企业为了在当前复杂多变的世界能够生存下去并繁荣起来,应用和推广管理会计是个战略性问题。

80年代中期以后,正当我国产业界和学术界对管理会计一片看好的形势下,而美国少数会计学术权威却发出了“管理会计过时了”、“管理会计的理论与实际脱节”等不和谐的呼声。经过仔细调查研究,我们认为这主要由于西方工业发达国家目前正步入信息社会的高技术时代,而50年代初正式形成的管理会计传统内容和方法却没有能与新形势同步发展,那就必然使它们显得不完全适应了。说到底,这只是传统管理会计所研究的对象、内容和方法出现了一些问题,而不是管理会计这门学科本身出现了什么危机。只要我们顺应时代潮流,改弦易辙,采取适当的对策加以调整 and 补充,那么管理会计在全世界跨世纪的经济管理工作中,一定会更加蓬勃发展,并将为改善企业经营管理,提高经济效益和社会效益,发挥越来越大的作用。

总之,管理会计的形成和发展,距今只不过数十年的历史,但在国际上已被公认为现代会计发展史上一个划时代的里程碑,其影响之深远,几乎可与1494年意大利传教士卢卡·巴乔利(Luca

Pacioli)的第一本“簿记学”的问世相媲美。

第二节 管理会计的特点和定义

一、管理会计与财务会计有什么区别？

为了弄清楚什么是管理会计，首先应拿它与传统的财务会计作比较，看看它们之间究竟有哪些主要区别。这样，才能深刻理解管理会计的特点。

目前西方流行的看法，大多认为在现代任何经济组织内，会计主要有两个子系统，即财务会计和管理会计。它们之间的区别如图表 1-1 所示：

(图表 1-1)

管理会计与财务会计的区别

区别标志	管 理 会 计	财 务 会 计
(1) 服务对象	主要为企业内部各级管理人员服务，故亦称“内部会计”或“对内报告会计”。	主要为企业外界有经济利害关系的团体或个人(包括股东及潜在的投资者，银行及其他债权人，税务机关，证券监管部门，主管机关等)服务，故亦称“外部会计”或“对外报告会计”。
(2) 工作重点	面向未来，算活帐——通过预测前景、参与决策、规划未来，控制、评价和考核各责任单位的经济活动。	面向过去，算呆帐——通过记帐、算帐、报帐，提供企业财务状况和经营成果的信息并进行解释。
(3) 约束依据	不受公认会计原则或统一会计制度的约束，只服从管理人员的需要以及系统理论和“成本效益分析”原理的指导。	严格遵守公认会计原则(在我国则为企业会计准则、具体准则及行业会计制度)以及政府有关法规的约束。

(续表)

区别标志	管 理 会 计	财 务 会 计
(4) 会计主体	主要以企业内部各级责任单位为会计主体,同时也从整个企业的全局出发,考虑决策与预算的协调配合和平衡。	主要以整个企业为会计主体。
(5) 会计期间	编制内部报告的会计期间有较大的弹性,可短到半天、一天,长到10年、15年,甚至20年、30年,完全根据管理者的需要。	它对外编报基本财务报表的会计期间则很少有弹性,通常是按月、季、年编制。
(6) 会计程序	具体业务的处理程序一般不固定,有较大的选择自由,通常也不涉及填制凭证和复式记帐的问题,报表不定期编制,也无规定格式,可根据管理者的需要自行设计。	具体业务的处理程序比较固定,并具有强制性;凭证、帐簿和报表有规定格式,报表必须定期编制。
(7) 会计方法	在一定期间采用的专门方法可灵活多样,以便提出不同的备选方案,供领导决策,并大量应用现代数学方法和电脑技术。	在一定期间只能采用同一种计算方法,以便进行纵向和横向比较;一般只需应用简单的算术方法和原始的计算工具。
(8) 行为影响	吸收行为科学以人为本的思想,最关心内部报告中的计量结果将如何影响职工的日常行为,并想方设法调动他们的主观能动性和生产积极性。	最关心的是如何计量和传输财务成本信息,一般不重视职工行为的影响。
(9) 准确程度	由于工作重点是着眼未来,不肯定性因素较多,故对它所提供的信息一般不要求绝对准确,能算出近似值即可。	由于工作重点是反映过去,通常都是肯定性的经济业务,故对它所提供的数据则力求准确,一般要计算到小数点后两位。
(10) 信息特征	一般通过编制内部报告来提供有选择的、部分的或特定的管理信息;由于内部报告通常不对外发表,故不负有法律责任。	主要通过编制基本财务报表提供系统的、连续的、综合的财务成本信息;基本财务报表一般需对外公开,故负有法律责任。

二、管理会计与财务会计有哪些联系？

从上述 10 项具体特征来看，管理会计与财务会计确实存在着千差万别。但应注意的是：它们之间也经常相互渗透、相互补充，有着密切的联系。

首先，由于它们都属于现代企业会计系统的两个子系统，因此，它们的核算对象就总体来说应该是一致的，即：“能反映和控制的经济活动及其发出的信息”。但两者因分工的不同，在时间和空间两方面各有侧重：管理会计在时间上侧重于未来的（或预期的）经济活动及其发出的信息，在空间上侧重于各个责任单位的经济活动及其发出的信息；财务会计的对象在时间上侧重于过去的、已发生的经济活动及其发出的信息，在空间上则侧重于整个企业的全部经济活动及其发出的信息。

其次，在应用的资料方面，两者有许多具有互补性质。例如，管理会计经常直接应用财务会计的“证”、“帐”、“表”资料进行分析研究，有时还需对它们进行必要的加工、调整、改制或延伸；财务会计有时也会把一些原属于管理会计的内部报告资料（如财务状况变动表、现金流量表等）列入对外公开发表的范围，有时还会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作为对外报表的补充资料。

三、管理会计应怎样下定义？

根据上述管理会计的各项基本特征加以归纳、提炼，我们认为管理会计可定义如下：

管理会计是指在任何经济组织内，通过一系列的专门方法和技术，利用财务会计、统计和其他有关资料，进行确认、计量、整理、对比和分析，使组织内部各级管理人员能据以对整个组织及其各个责任单位的当前和未来的经济活动进行规划、控制和评价考核，并帮助管理当局对其资源的合理配置与使用作出各种最优决策的一整套信息处理系统。

第三节 管理会计的职能和任务

一、管理会计具有哪些职能？

首先，我们必须明确会计的职能与任务有密切联系，但不是一回事。前者是指会计工作本身固有的功能，是客观存在的东西，而后者则是人们根据不同时期的客观需要与可能，对会计工作提出的要求，属于人的主观意志，并随着条件的改变而改变。但无论怎样，会计的任务总不会超越它本身的职能。

古今中外的历史证明：会计的职能是根据社会经济的日益发展而逐步扩大的。本世纪 50 年代以前，一般认为会计具有“反映”和“监督”两大基本职能，这是根据马克思对会计所作的科学概括的一句名言——即“对过程的控制和观念总结”来理解的。但是到了 50 年代以后，现代会计为了适应生产规模的扩大和社会经济发展的需要，逐步形成了“财务会计”和“管理会计”两个子系统以后，会计实践已远远超过单纯的事后反映和定期监督的范围。在这样情况下，传统的财务会计仍具有“反映”和“监督”两项基本职能，而新派生出来的管理会计，则把传统的职能扩大到以下四个方面：

（一）规划的职能

主要是利用财务会计的历史资料及其他有关信息，科学地预测前景，并帮助各级领导对某些一次性的重大经济问题，作出专门的决策。然后，在上述基础上编制整个组织的全面预算和责任预算，用来指导当前和未来的经济活动。

（二）组织的职能

主要是结合本单位的具体情况，设计和制订合理的、有效的责任会计制度和各项具体的会计工作的处理程序，以便对人力、物力、财力等有限资源进行最优化的配置与使用。

(三) 控制的职能

主要是根据会计规划所确定的各项目标和任务,对预期可能发生的或已经发生的各种有关信息进行收集、比较和分析,以便对各项经济活动进行监督、指导、干预和调节,以保证计划目标的实现。

(四) 评价的职能

主要是根据各级责任单位定期编制的业绩报告,将实际数与预算数进行对比、分析来评价和考核各责任单位的绩效及其履行经管责任的情况,以便奖优罚劣、奖勤罚懒,正确处理分配关系,保证经济责任制的贯彻执行。

二、管理会计的任务如何?

管理会计的任务应与它固有的主要职能联系起来,并以协助管理当局作出有关改进经营管理,提高经济效益和社会效益的决策为主线,贯彻始终。其具体任务可分以下四个方面:

(一) 确定各项经济目标

包括对目标利润、目标销售量(或销售额)、目标成本、目标资金需要量的预测和制订;协助管理当局对计划期间一次性的重大经济问题作出专门决策(包括短期经营决策和长期投资决策);在上述基础上编制出资源最佳流动的全面预算和责任预算。

(二) 合理使用经济资源

包括在责、权、利相结合的基础上制订适合本企业具体情况的责任会计制度,并利用行为科学原理、激励策略,以及我国思想政治工作的优良传统,充分调动全体职工的主观能动性和生产积极性,促使他们自觉自愿地以最少的人力、物力、财力的消耗和最少的资金占用来完成预算所确定的各项目标。

(三) 调节控制经济活动

包括事前制订成本控制制度和开展价值工程活动进行预防性和前馈性的控制与调节,以及根据各责任单位编制业绩报告中反

映出来的不符合常规的、关键性的差异进行反馈性的控制与调节,以保证各项经济目标的实现。

(四) 评价考核经济业绩

包括采用标准成本制度结合变动成本法,对日常发生的经济活动进行追踪、收集和计算;定期根据各级责任单位编送的业绩报告来评价和考核其实绩与成果,确定它们履行经管责任的情况和应受的奖惩;总结经验、揭露矛盾,挖掘增产节约、增收节支的潜力,并及时提出合理化建议,促进生产力的发展。

第四节 管理会计的内容和程序

一、管理会计具有哪些基本内容?

如前所述,本世纪 70 年代以后,管理会计在西方工业发达国家已非常流行。但管理会计究竟应包括哪些内容,应用哪些专门方法,迄今似乎尚未完全定型。美、英、澳、日各国有关管理会计教科书的具体内容,往往人言各殊,百花齐放,甚至应用的专门词汇也差别很大。这主要是由于管理会计是为企业内部管理服务的,管理当局需要什么信息,管理会计就应想方设法及时提供,积极参与,而且可以不拘一格地采用各式各样的方法进行计算、对比、分析和论证,没有任何强制性。因而西方管理会计教材中的具体内容和专门方法就具有多样性和灵活性的特点,不需要统一口径,也不可能是一个模式,这点是可以理解的。但不论怎样,它们的基本内容总是大同小异的。

怎样来确定管理会计的基本内容?按照逻辑学的说法,应根据管理会计的职能进行推导。在我们前面介绍的管理会计诸职能中,最关键的是“规划”和“控制”。因此,管理会计的基本内容必须包括“规划会计”和“控制会计”两个方面:

(一) “规划会计”

它是为企业管理中的预测前景、参与决策和规划未来服务的，是事先确定目标，并拟订具体措施以达到目标的过程。它的内涵首先是在调查研究和判断情况的基础上，利用相关信息，采用各种专门方法，对计划期的各项重要经济指标进行科学的“预测分析”，并对经营和投资等一次性的重大经济问题，帮助管理当局作出正确的“决策分析”。然后，把通过预测和决策所确定的各项目标和任务，用数量和表格的形式加以汇总、协调，编成企业的“全面预算”，作为全企业的奋斗目标。

很显然，“规划会计”的核心内容是参与决策。为了突出重点，“规划会计”亦可称为“规划与决策会计”。它主要保证企业的各项有限资源能得到最合理、最优化的配置与使用，以便获得最佳经济效益和社会效益。

（二）“控制会计”

它是为企业管理中的过去、现在和未来的经济活动进行分析、控制、评价和考核服务的，是通过一定手段对实际经济活动施加影响，使之能按预算目标进行，并根据履行经管责任的情况奖优罚劣的过程。它首先是通过制订控制制度和开展价值工程活动，以及按照既定的目标对预期可能发生的和实际已发生的经济活动进行事前与日常的调节和控制。然后根据经济责任制的要求，定期编制业绩报告，用来评价和考核各个责任单位的实绩与成果，并确定它们履行经管责任的情况和应受的奖罚，同时把发现的关键问题反馈给有关部门，迅速采取措施，及时加以解决。

很明显，“控制会计”的核心内容是评价和考核业绩。为了突出重点，“控制会计”亦可称为“控制与业绩评价会计”。它主要保证各项经济活动按既定目标进行，合理分配利润，充分调动全体职工的积极性和创造性，为实现企业的总目标而奋斗。

但是必须注意，上述管理会计基本内容的两大部分，并非各自孤立，而是紧密联系、相辅相成的。譬如，“规划会计”的最后阶段是