

全国大中型企业领导干部培训教材

QUANGUO DAZHONGXING
QIYE LINGDAO GANBU
PEIXUN JIAOCAI

管理会计

朱海芳 主编

企业管理出版社

管 理 会 计

朱海芳 主编

企业管理出版社

管理会计

朱海芳 主编

出版：企业管理出版社

850×1168毫米 32开

发行：新华书店北京发行所

11.75印张 315千字

经售：全国各地新华书店

1988年10月第1版

印刷：法律出版社印刷厂

1988年10月第1次印刷

印数00001—21000册

ISBN 7-80001-055-4/F·056

定价：4.60元

出版说明

为贯彻落实党中央、国务院关于建立一支社会主义经济管理干部宏大队伍的要求，深入开展对大中型企业领导干部进行现代管理知识的系统培训，国家经委组织有关高等院校根据教学实践编写了这套供大中型企业厂长（经理）、党委书记、总工程师、总经济师、总会计师五种岗位培训必修课教材，并邀请有关专家、学者和企业领导干部逐本进行了审核评议，现陆续出版，提交使用。

这套教材，以“面向现代化，面向世界，面向未来”的思想为指针，比较全面系统地反映了各门课程的基本理论和知识，并针对干部教育的特点，贯彻了理论联系实际的原则，在充分反映我国企业管理经验和特色的基础上，注意吸收国内外在管理科学方面研究和实践的新成果，在内容上力求有较强的实用性、针对性和先进性，文字上力求简明扼要，浅显易懂，是一套比较有特点的、适合大中型企业领导干部岗位培训和自学的教材，也适合企业中广大中层领导干部阅读。

大中型企业领导干部岗位培训，是一种高层次的干部教育。编好、用好这套教材，是保证培训质量的重要环节。有关院校及编写人员，为此作了很多工作，付出了艰苦的劳动。但这方面的经验还不足，我们正在摸索，希望承担培训任务的院校及经济部门和所有教学人员，热忱地提出批评、建议和修改意见，以便使这套教材日臻完善，使岗位培训工作开展得更好。

**全国大中型企业领导干部
培训教学指导委员会**

1987年5月3日

编 者 的 话

根据全国大中型企业领导干部培训教学指导委员会的要求，在总结近年来总会计师岗位职务培训班教学实践的基础上，我们编写了这本教材。

本书根据大中型企业总会计师的需要，系统地阐述了管理会计的基本内容，对有助于加强企业管理、提高经济效益的规划和控制方面的基本理论、基本方法进行了重点说明。在论述过程中，既注意了本门学科的理论性，也考虑到我国企业的管理现状，力求做到理论联系实际。本书内容比较丰富，文字通俗易懂，既适用于大中型企业总会计师及总经济师岗位职务培训，也可供广大财会工作者自学之用。

本书第1、2、3、5、6、7章由中南财经大学朱海芳编写，第4、8、9、13章由刘建国编写，第10、11、12章由张道传编写，由主编朱海芳同志总纂。国家经委经济干部教育局和全国总会计师培训研究组对本书进行了认真的评审，由厦门大学余绪缨教授担任主审，有关专家学者参加了评审。

因为我们水平有限，书中难免有不妥之处，恳请读者批评、指正。

1987年10月

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 管理会计的基本内容.....	(1)
第二节 管理会计的特点.....	(6)
第三节 管理会计的作用.....	(11)
第二章 成本分类、特定成本概念和成本函数	(17)
第一节 成本分类和特定成本概念.....	(17)
第二节 成本函数.....	(26)
第三章 成本性态分析和变动成本计算	(36)
第一节 成本性态分析.....	(36)
第二节 混合成本分解.....	(43)
第三节 变动成本计算.....	(55)
第四章 盈亏两平分析	(75)
第一节 线性条件下的盈亏两平分析.....	(75)
第二节 不确定和非线性条件下的盈亏两平分析.....	(87)
第五章 销售规划	(97)
第一节 销售预测.....	(97)
第二节 目标销售规划.....	(116)
第六章 利润规划	(124)
第一节 利润预测.....	(124)
第二节 目标利润规划.....	(133)

第七章 成本规划	(150)
第一节 成本预测.....	(150)
第二节 目标成本规划.....	(166)
第八章 短期经营决策	(179)
第一节 决策概述.....	(179)
第二节 生产决策.....	(182)
第三节 定价决策.....	(203)
第九章 长期投资决策	(215)
第一节 投资效益的评价方法.....	(215)
第二节 投资决策.....	(233)
第十章 经营预算	(247)
第一节 经营预算的作用与编制原则.....	(247)
第二节 经营预算的内容与编制方法.....	(252)
第三节 弹性预算、零基预算和滚动预算.....	(263)
第十一章 标准成本	(280)
第一节 标准成本的制定.....	(280)
第二节 成本差异的计算与分析.....	(286)
第十二章 存货管理	(310)
第一节 经济订货量.....	(310)
第二节 库存控制.....	(326)
第十三章 责任会计	(337)
第一节 责任中心的建立及其绩效考核.....	(337)
第二节 内部转移价格和内部经济仲裁.....	(346)
附表 1. 一元的终值	(354)
2. 一元的现值.....	(358)
3. 一元年金的终值.....	(360)
4. 一元年金的现值.....	(364)

第一章 总 论

第一节 管理会计的基本内容

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，对帮助企业管理者科学地制定经营决策、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起着十分重要的作用。从某种意义上讲，管理会计实际上是“管理”和“会计”的有机统一，是与管理有关的一系列会计理论、技术、方法的紧密结合。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，但却是始终围绕着“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；后者主要是通过制定标准，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加以严密的监控。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，它是在现代条件下为企业内部管理提供有效服务的重要工具。

一、管理会计的形成和发展

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逐步形成和发展起来的。

1. 管理会计的初步形成

管理会计的初步形成大体上始于本世纪20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，开工不足，浪费严重。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一个非常迫切的现实问题。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”应运而生了。就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、日常生产经营活动实现标准化和制度化的同时，原有的会计体系也发生了相应的变化，某些新的会计观念与技术方法，如标准成本、预算控制、差异分析等相继出现，并在实践中得到不断的充实和完善。会计领域中这类新观念、新方法的出现，不仅给成本会计增添了若干新的内容，而且使会计开始突破单纯的事后计算而进入严密的事前计算，并将事前计算同事后分析紧密地结合起来，从而为会计更好地服务于企业管理开辟了一条新的途径。传统的成本会计开始朝着管理会计逐步过渡。此时，处于初级阶段的管理会计事实上已经问世了。

2. 管理会计的迅速发展

本世纪50年代以后，两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；企业内部各部门乃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趋复杂，市场瞬息变化，竞争愈加激烈。面对这种情况，每个企业只有预先确立正确的经营目标，制定科学的经营决策，采用先进的生产（工作）方法，处理好内、外部经济关系，才能在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，从而维持其目前的存在并求得将来的发展。同这种严峻的主客观要求相适应，凝聚着当代科学成果、内容极为丰富的现代管理科学诞生了，它以更完美、更先进的企业管理理论和方法取代了泰罗制，使企业管理跨入了一个崭新的发展阶段。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猛发展；而且以其现代管理理论和方法武装了企业会计，既丰富了原有会计的基本内容，扩展了传统会计的职能领域，又加速了成本会计向管理会计的演进过程，促使了管理会计同传统会计的相互分离，使它成为在现代条件下致力于加强企业内部管理、提高经济效益的一整套新的理论、方法体系，有力地推动了会计科学的发展。而今，管理会计的基本职能已不再局限于对企业的生产经营过程进行事后的反映和监督，而是发展为对企业的未来进行科学的预测和决策，对企业的生产经营活动进行事前的规划与控制。

综上所述，管理会计的形成和发展既是社会经济发展和科学技术进步的要求，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和完善，它在现代企业管理中的地位和作用也将进一步加强。

二、管理会计的基本内容

管理会计作为给管理者规划、控制企业未来生产经营活动提供服务的信息系统，几乎涉及到企业经营管理的各个领域，其内容是十分丰富的。一般说来，管理会计的基本内容可大致分为规划、决策会计和执行、控制会计两个组成部分，它们是同管理的三个基本阶段——计划、执行和控制相适应的。

1. 规划、决策会计

(1) 管理的计划阶段

现代企业管理的第一阶段是计划阶段。在这一阶段内，管理的主要内容是对企业在未来的各种行为作出抉择。也就是说，在管理的计划阶段，主要是解决企业在未来一定期间里将要做什么、怎么做和由谁做等类问题，通常包括确定目标、制定决策、拟订计划等。

(2) 规划、决策会计的内容

同管理的计划阶段相适应，管理会计中的规划、决策会计主要是以现代管理科学中的运筹学原理为基础，对企业的生产经营活动进行预测和决策，为企业管理者科学地筹划未来而确立理想的经营目标，制定最优的经营决策，拟定缜密的行动计划。

规划、决策会计的主要内容是：

① 经营预测。经营预测一般包括销售预测、利润预测和成本预测等。通过经营预测，了解企业生产经营前景和经济发展趋势，并在此基础上分别确定未来一定期间的销售目标、利润目标和成本目标等。

② 短期经营决策。短期经营决策是在确定企业未来经营目标的基础上，通过对有关可行性方案的经济效果进行计量、分析和评价，为改善经营管理、提高经济效益而选取产品生产、设备利用、材料取得、产品销售等方面的最佳决策行动方案。

③ 长期投资决策。长期投资决策是在确定预期投资报酬水平、考虑货币时间价值的条件下，通过对有关可行性方案的经济效果进行计量、分析和评价，为扩充经营能力、促进生产发展而选取产品开发、技术引进、设备购置与更新等方面的最佳决策行动方案。

④ 全面经营预算。全面经营预算是企业经营目标的具体化，它既是规划、决策的综合，又是控制、考评的起点。通过编制全面经营预算，以数量的形式综合地表现由规划、决策过程所确定的企业在未来一定期间的各项奋斗目标和各项工作任务，建立起一个包括生产、供销、财务等在内的相互联系的预算指标体系，从而，实现企业内

部各部门和生产经营各环节的协调与配合，使企业既定经营目标得以圆满完成。

2. 执行、控制会计

(1) 管理的执行和控制阶段

现代企业管理的第二阶段是执行阶段，第三阶段是控制阶段。在这两个阶段内，管理的主要内容是对未来的各种行为进行组织、指挥、检查、报告、分析、考核，以保证计划的顺利完成和目标的最终实现。

(2) 执行、控制会计的内容

同管理的执行、控制阶段相适应，管理会计中的执行和控制会计主要是以行为科学的基本原理为基础，通过制订标准、划分责任、测量结果、考核成就等，有效地实施决策，科学地执行计划，严密地追踪实际进程，全面地考评工作成绩。

执行、控制会计的主要内容是：

①标准成本。标准成本是全面经营预算在成本方面的具体化，它是根据历史成本资料和未来经济、技术测定，预先确定制造产品的成本水平，并将其与日后的实际成本进行比较，从而达到分析成本差异、降低产品成本、加强成本控制的目的。

②存货控制。存货控制是按照既充分保证企业生产经营活动对各项存货的正常需要，又尽量降低同存货有关的各项成本（费用）的要求，通过对有关存货的成本构成及其相互关系的分析与计量，确定不同情况下存货订购和储存的合理数额，并制订相应的日常存货控制制度与方法。

③责任会计。责任会计是把经济责任同会计数值结合起来，以评价、考核工作成绩的一种会计制度，其目的在于加强企业内部控制。实行责任会计通常要求：第一，确定责任中心；第二，落实责任预算；第三，记录实际结果；第四，比较执行情况；第五，编制绩效报告；第六，调整经济活动、改进管理工作。

管理会计中还有成本性态分析、变动成本计算和本量利分析等

重要内容,它们是前述规划、决策会计和执行、控制会计的基础和先导,其基本理论和基本方法贯串在预测、决策、规划、控制的整个过程之中,渗透在企业内部管理的各个领域之内。

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、管理会计的特点

同财务会计相比较,管理会计具有如下特点:

1. 管理会计侧重于为企业内部管理提供服务。

管理会计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。而财务会计则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。可见,财务会计是为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,二者的服务对象是不相同的。

2. 管理会计侧重于规划、控制企业未来的生产经营活动

管理会计所要研究、解决的要主要是涉及企业未来生产经营的有关问题,如目标的确立,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测、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。而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。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。

3. 管理会计不拘泥固有的会计程式或规范

在通常情况下,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,以统一的会计制度(西方国家为“公认会计准则”)为依据严格按照有关财务成本法规和固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,它既不受统一的会计制度和与其它有关财务成本法规的束缚,也不受固有会计程式或会计惯例的制约,^[1]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个问题上的区别主要表现在以下五个方面：

(1) 时间

财务会计必须按照一定的会计期间（月、季、年）编报财务报表，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（一周、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

在通常情况下，财务会计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，并不涉及企业内部各部门、各单位的局部性问题。而管理会计则不然，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）、考核实际成绩等。

(3) 内容

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；又要按照现实销售、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、设备的购置与利用、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。

(4) 数据

财务会计在反映、监督企业一定期间的财务状况和经营成果时，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

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比较单一、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、盈亏两平分析、现金流量分析等等；可用多种数学知识，如普遍算术、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：

(1) 服务对象交叉

虽然有人把管理会计称之为“内部会计”，财务会计称之

为“外部会计”，但这只是表明它们服务对象的侧重点有所不同，并不意味着二者在这个问题上是完全割裂的。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。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层的管理者同样需要，这是他们制定决策、编拟计划和施实控制所不可缺少的。难以想象，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、计划和控制等工作，都是围绕着如何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，尽管管理会计同财务会计在为谁服务的问题上确有明显区别，但也有某种共通之处，二者之间存在着交叉服务的现象。

（2）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，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、报帐等手段所提供的各种财务成本信息。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，但它并不象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