

管理会计学

GUANLIKUAIJIXUE

崔国萍 马 莉 主编



工商出版社

管 理 会 计

主 编 · 崔国萍 马 莉
副主编 刘敬芝 赵丽琼

工商出版社

责任编辑 李稳定

封面设计 欣然

图书在版编目(CIP)数据

管理会计/崔国萍,马莉主编. —北京:工商出版社.

2000.8

ISBN 7-80012-541-6

I. 管… II. ①崔… ②马… III. 管理会计-高等学校-教材 IV. F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2000)第 35731 号

书名/管理会计

主编/崔国萍 马莉

出版·发行/工商出版社

经销/新华书店

印刷/北京翌新工商印制公司

开本/850×1168 毫米 1/32 印张/8.5 字数/209 千字

版本/2000 年 8 月第 1 版 2000 年 8 月第 1 次印刷

印数 1—3000 册

社址/北京市丰台区花乡纪家庙(100071)

电话/(010)63730074

出版声明/版权所有,侵权必究

书号:ISBN7-80012-541-6/F·241

定价:20.00 元

(如有缺页或倒装,本社负责退换)

前 言

管理会计是一门面向未来、通过一系列科学的方法对企业未来发生的经济活动进行预测和规划，对现行的经济活动进行控制并为决策者提供依据的综合性交叉科学。自 20 世纪 80 年代初引进以来，它经历了消化、吸收、应用过程，至今已有 20 年的历史了。许多企业在应用过程中，根据企业本身的实际情况，结合生产经营特色和对管理的要求，建立了适合企业自身的管理会计系统。如邯钢的“模拟市场核算，实行成本否决”管理模式，上海宝钢集团的“预算→执行→改进”三步走的标准成本管理制度等。管理会计既是实现企业管理现代化的手段，又是企业现代化管理的一项重要内容。随着社会主义市场经济的发展和现代企业制度的建立与完善，企业越来越感受到市场的压力。因此，充分发挥管理会计的作用，努力提高企业内部管理水平，就成了中国企业生存与发展的当务之急。

当今经济体现着全球一体化的特色。从世界范围来看，随着以计算机技术为代表的高科技的发展，西方管理会计知识体系又丰富了许多新内容，产生了一些管理会计分支学科。如作业成本管理会计、适时制生产系统、质量成本管理会计、战略管理会计等。我们有必要吸收、借鉴其中合乎科学原理的部分，结合我国社会主义市场经济条件进行具体运用，并在实践中使其不断地丰富、发展和完善。因此，本书对管理会计的新分支学科也作一些简单介绍。

本书在编写过程中，力求从动态上介绍管理会计的各种技术方法和主要内容，使读者了解其产生的历史条件、发展过程及未来的发展方向；力求通过理论探讨，使读者了解其基本理论、概念和方法；力求从应用上对其进行分析研究，使读者明确各项技术方法在我国应用的特点及其在我国实践中的发展。

本书可作为高等财经院校、管理院校有关专业的学生学习“管理会计”的教材，也可以为广大经济管理人士自学或进修“管理会计”的参考用书。

本书由崔国萍、马莉担任主编，刘敬芝、赵丽琼担任副主编。崔国萍同志负责总体框架设计，拟定编写提纲。崔国萍、马莉二位同志负责各章初稿的修订和全书的总纂与定稿。参加编写人员的具体分工是：第一章由崔国萍执笔，第二、五章由赵丽琼执笔，第三、四章由刘敬芝执笔，第六章由李玉茹执笔，第七章由王彦卿执笔，第八、九章由马莉执笔。

由于编写水平所限，书中不妥，疏漏，甚至错误之处一定难免，敬请读者批评指正。

编 者

2000 年 7 月

目 录

第一章 总 论	(1)
第一节 管理会计的产生与发展.....	(1)
第二节 管理会计的意义和特点.....	(3)
第三节 现代管理会计的发展.....	(7)
第二章 成本性态和变动成本计算法	(16)
第一节 成本性态分析	(16)
第二节 混合成本及其分解	(23)
第三节 变动成本计算法	(33)
第四节 变动成本计算法在实践中的应用	(43)
第三章 本·量·利分析	(45)
第一节 本·量·利分析概述	(45)
第二节 保本点的计算与分析	(50)
第三节 盈利条件下的本·量·利分析	(66)
第四章 预测分析	(76)
第一节 预测分析概述	(76)
第二节 销售预测	(80)
第三节 利润预测	(88)
第四节 成本预测	(97)
第五节 资金需求量预测.....	(100)
第五章 短期经营决策	(106)
第一节 决策分析概述.....	(106)

第二节	决策分析的相关成本·····	(109)
第三节	生产决策·····	(112)
第六章	长期投资决策·····	(134)
第一节	长期投资决策概述·····	(134)
第二节	现金流量·····	(136)
第三节	货币的时间价值·····	(144)
第四节	投资决策评价指标的计算·····	(158)
第五节	评价指标在投资决策中的应用·····	(171)
第七章	全面预算·····	(180)
第一节	全面预算概述·····	(180)
第二节	全面预算例解·····	(185)
第三节	固定预算与弹性预算·····	(197)
第四节	零基预算和滚动预算·····	(202)
第八章	成本控制·····	(207)
第一节	成本控制概述·····	(207)
第二节	产品设计阶段的成本控制·····	(213)
第三节	标准成本控制·····	(222)
第九章	责任会计·····	(239)
第一节	责任会计概述·····	(239)
第二节	责任中心·····	(244)
第三节	内部转移价格·····	(249)
第四节	责任预算与业绩报告和责任考核·····	(252)
附录	复制终值系数表(附表1)·····	(258)
	复制现值系数表(附表2)·····	(260)
	年金终值系数表(附表3)·····	(262)
	年金现值系数表(附表4)·····	(264)

第一章 总 论

第一节 管理会计的产生与发展

管理会计是随着科学技术的进步、社会经济的发展和企业管理上的要求，逐渐形成和发展起来的一门新兴学科。

早在1911年，被誉为“科学管理之父”的泰勒发表了著名的“科学管理原理”一书。它的核心在于强调提高生产和工作效率。通过对各项操作准确地记录时间，并在此基础上制定标准工时，按照实际节约的时间和超额完成的数量，实行差别计件工作制。当时这一制度的推行，提高了劳动效率，降低了生产成本。随着泰勒制在实践中的广泛实施，会计如何为提高企业生产效率服务被提到企业管理工作的日程上来。于是，“标准成本”，“差异分析”“预算控制”等这些与泰勒的科学管理直接相联系的计划、控制方法引进到了会计中来。

1922-1924年，美国相继出版了“管理会计”方面的书籍。但当时未被广泛承认。第二次世界大战后，管理会计又获得了新的发展。本利量分析，责任会计都已成为管理会计的新内容。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，这标志着管理会计从传统的会计中分离出来，成为一门专门的、单独的学科，称之为“现代管理会计”。为加以区分，对原来传统的会计，就称之为财务会计。管理会计的发展，主要体现在以下两个方面：

一、第二次世界大战后，资本主义经济有许多新的特点。

现代科学技术的迅猛发展，使生产力获得了十分迅速的发展。企业规模愈来愈大，跨国公司大量涌现，生产经营日趋复杂。企业

外部市场瞬息万变，产品更新换代快，市场竞争更加激烈。企业为了提高竞争能力，已不满足传统会计的事后算账，要求丰富、发展传统会计的职能，为企业经营预测、决策提供有价值的信息。迫切要求实现企业管理现代化。战前泰勒的科学管理学说已不能适应战后资本主义经济发展新的形势和要求，必被现代管理学科所取代。

泰勒的科学管理就现代经济而言有两大缺陷：

1. 仅着眼对生产过程进行科学管理，而对企业管理全局，对外部条件很少考虑。现代管理学科认为，企业不仅要對生产过程进行严格的、科学的组织和管理，以提高各方面的工作效率，更需要把正确的经营决策放在首位。所谓“管理的中心在经营，经营的重心在决策”，正是适应生产力迅速发展而提出的企业管理的指导方针。

2. 把人当作机器的奴隶，强调严管、单调、高效率劳动，使广大工人处于消极被动和极度精神紧张状态。这是把人从属于技术和生产设备的命令式管理方法。

为了适应战后资本主义经济发展新形势的需要，50年代以来，现代管理科学的两大内容：运筹学和行为科学，在企业管理中得到了广泛而有效的运用。运筹学主要应用现代数学和数理统计学的原理和方法，建立许多数量化的管理方法和技术，帮助管理人员对企业极为复杂的生产经营活动进行科学的预测、决策、组织、安排和控制，促使企业的生产经营实现最优运转，从而大大提高企业管理的科学化、现代化水平。行为科学主要是利用心理学、社会学等原理，来研究人们行为以及产生人的各种行为的客观原因和主观动机的一门科学。行为科学的产生标志着资本主义经济开始研究如何调动人的主观能动性以促进生产的发展。通过调整和改善人与人之间的关系，激励职工为企业出谋划策，并把这种积极性与企业的奋斗目标结合起来，以争取最大的经济效益。

二、计算技术的发展为管理会计的发展创造了条件

会计职能从核算和监督发展为预测、决策、控制和考核多种

职能，工作量大大增加了。要充分发挥会计的管理职能，及时提供经营管理所需要的大量有用信息，必须有良好的计算工具相配合才能更好地开展工作。第二次世界大战后计算技术的发展，电子计算机在会计领域的广泛应用，为管理会计适应现代经济的发展创造了良好的条件。随着电子计算机与生产管理系统的密切结合，财务会计与管理会计的界线将会消失，整个会计系统都与电子计算机的应用结合起来，成为一个统一的会计信息系统，从而发展为一门新的会计学科。

1972年，美国全国会计人员联合会建立了单独的“管理会计协会”，英国也成立了“成本和管理会计师协会”。它们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。美国在同一年，由美国“管理会计师协会”主持，举行了第一次取得“执业管理会计师”资格的考试。获得执业管理会计师执照，才能在管理会计这个专门领域内工作，并可取得较高的社会地位。这一方案的贯彻执行，对于不断提高管理会计的教育水平，吸引人们从事这方面的学习与研究，进而迅速提高管理会计的理论和实践水平，是一很大的帮助。

综上所述，管理会计是现代经济发展的必然结果。现代管理科学的发展亦为管理会计的发展在理论上起着奠基和指导作用，在方法上，管理会计吸收了现代管理科学的一些专门方法和技术，使管理会计的内容得到充实和提高。会计的管理职能在现代企业管理中一定会更加蓬勃发展，发挥愈来愈大的作用。

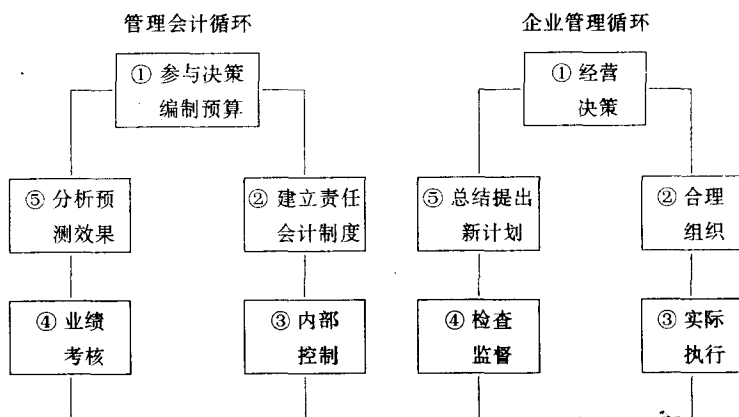
第二节 管理会计的意义和特点

由于管理会计是于20世纪50年代从传统的财务会计中分离出来，还没有达到完全成熟时期，又由于管理会计主要是为企业内部管理服务的，对管理方面需要的信息，可以不拘一格地采用各种方法加以分析和论证，故对管理会计的定义各说不一，至今

没有统一下来。根据现代经济的发展和生产经营管理的需要，管理会计的定义，应立足于不仅是加强内部经营管理，而且是动态的战略性观点。从管理会计的发展历程看，其职能是在财务会计基础上的延伸和发展；从管理会计与现代科学管理的密切关系表明，管理会计与科学管理息息相关，不可分离。由此可以如下定义：管理会计是会计和管理的直接结合，主要是利用会计资料和其它资料对企业的未来进行预测和决策（规划未来），对于目前发生的业务进行控制（控制现在）。可从以下三方面看其意义所在。

1. 管理会计的实质，是会计与管理的直接结合，是会计管理的具体体现。会计与管理的结合，可以通过管理循环与管理会计循环二者的密切关系得到反映。如图 1-1 所示。

（图表 1-1）



2. 企业管理循环的每一步骤，管理会计就要有相应的步骤配合，从而形成管理会计循环。

（1）企业管理作出经营决策，为短期生产经营（一年）确定奋斗目标。如目标利润和与之相应的目标体系；管理会计应参与经营决策的确定并编制全面预算。

(2) 企业管理方面为了完成目标，把奋斗目标分解落实到各部门各车间班组；管理会计通过建立责任会计制度，以责任预算作为控制和考核的依据。

(3) 企业管理方面在责任预算实际执行中，管理会计要严格实施过程控制，定期或不定期地反馈有价值的信息资料。

(4) 企业管理方面对预算实际执行情况进行检查；管理会计依据责任预算进行业绩考核。

(5) 企业管理方面总结预算执行情况，并提出新的规划方案；管理会计对过去预算执行结果进行分析评价，对新的规划方案进行效果预测，为下一年决策提供依据。

2. 主要利用会计资料。管理会计主要是利用财务会计所收集的数据资料进行预测决策、控制和考核等。当然也利用劳动人事、工程技术等其它有关资料和一些非财务性资料。如短期决策需要收集的产品相关成本资料和边际贡献的数据，长期决策有关设备的购建成本和使用成本数据，一些存货费用和存货水平的数据等等都可以通过财务会计的记录和报表中得到。一些决策方案的经济效益是否达到，最终也必须在财务会计中得到反映。如目标管理中目标成本，目标利润的完成情况；投资项目的实施结果，都要财务会计通过帐簿记录和有关报表反映出来。但管理会计对数据的内容选择和整理方法是灵活多样的，可以是会计的、统计的或数学的方法。只要能为管理人员正确地进行生产经营管理提供依据，什么样的方法能解决问题就采用什么样的方法。

3. 管理会计的内容。可以概括为控制现在，规划未来。控制现在是保证决策目标能实现的手段。如实施全面预算，进行成本控制和存货控制，运用责任会计方法加强预算控制和业绩的考核与评价。规划未来是管理会计的首要任务和重要内容。它包括：①帮助企业制定中长期计划，制定企业战略，加强预测和评估竞争对手。顾客和企业的竞争者都处在企业外部，企业的获利和竞争对手对企业

的挑战,都是围绕着企业的市场展开的,管理会计不能只注意加强内部控制,必须立足市场,以战略眼光赢得顾客的认可和战胜竞争对手,是管理会计一个很重要的发展领域。如改进产品质量,降低价格和成本,根据顾客需要设计新产品改进老产品等等。②投资项目评估、基金的管理。如为投资项目筹集资金,管理控制多余资金,寻求利用资金的途径。③短期决策的各种专门方法。如定价决策,产品引进或放弃的决策,特殊订货决策等等。这些事先决策都是着眼于未来和市场的。管理会计的规划未来,控制现在体现着管理会计是动态的和有远见性的。管理会计的任务不仅仅是收集和传递信息,而是在作出决策或控制时如何分析和使用信息,以便参与管理,最大限度地提高企业经济效益。

二、管理会计的特点

管理会计的特点,可以通过与传统财务会计的区别表现出来。它们之间的主要区别,可概括如图 1-2 所示。

(图表 1-2)

特 点	财 务 会 计	管 理 会 计
1. 作用	侧重对外,向上级有关部门以及与本企业有经济关系的团体和个人提供资料。	侧重对内,着眼未来,满足企业内部管理需要,同时面对外部市场向战略方面发展。
2. 内容	着重反映过去,提供信息。	着重规划未来和控制现在。
3. 核算对象	整个企业生产经营活动的全过程。	可以是整个企业,也可以是车间、部门、班组甚至个人;可以是企业生产经营活动的全过程,也可以是某一具体方面。
4. 核算方法	必须遵守公认的会计原则。主要采用会计的方法。	只服从经营管理上的需要,不受公认会计原则的限制;方法灵活多样,可采用会计的、统计的或数学的方法。
5. 核算要求	力求准确。	不要求绝对精确,一般只要求近似值。
6. 责任	对外会计报告具有法律责任。	会计报告可形式多样,但对外不具有法律责任。
7. 编表时间	会计报告必须定期编制。	根据需要决定可定期和不定期编制。

从上表可知，管理会计与财务会计有各自的特点，但二者之间具有互相渗透密切相联的关系。它们的共同点是：使用的原始资料相同。这一相同点是会计最基本、最基础的资料。它们的区别主要是侧重点不同。管理会计的目的是讲求经济效益最优化，而对管理当局有用的信息资料，一定程度上对与企业有经济利害关系团体或个人也是有用的，如投资项目的可行性研究报告就必须向外提供。管理会计利用会计资料对经济效益进行预测、决策和控制，但其决策是否有效，还是要通过财务会计进行反映和检验。管理会计不能离开财务会计而单独存在。

第三节 现代管理会计的发展

管理会计自1980年引进以来，经历了消化、吸收、应用过程。如最初应用较为广泛的本量利分析，使企业经营必须首先要保本的理念贯穿于高层管理人员的日常管理中，并不断分析成本、业务量、利润三者的密切和错综的关系，为预测、决策提供有用信息；对于变动成本计算法，不是只把它作为一种成本计算制度应用，它在加强对企业生产经营的计划与控制等方面有着特殊的作用；还有对责任会计结合我国企业特点的应用；对标准成本制度以市场成本要求进行的延伸；对日常经营决策的灵活操作；把长期投资决策思想用于企业的战略管理中等等，都显示了我国应用和发展管理会计的态势。随着当代高科技的蓬勃发展，西方现代管理会计的前沿理论正在被我国理论界和实际操作者所认知。本节主要介绍这方面的内容，以作为建立适应我国社会主义市场经济发展的具有中国特色的管理会计之借鉴。

管理会计的方法和手段视不同的需要而设计。当代高新技术的蓬勃发展，其主要表现形式是：电脑一体化制造系统和网络系统的形成和应用，它从产品订货开始，材料采购直至设计、制造、销售

等所有阶段，都可由电脑进行调控。它使生产电脑化、自动化进入崭新阶段，为生产经营管理进行革命性变革提供了技术上的可能。这种高新技术的革命，使社会大众拥有了更多的财富，社会购买力加强。市场需求由大众需求向个性需求转变，传统的大批量、标准化生产向小批量、个性化产品生产过渡。这种市场需求和市场竞争的变化，要求企业更加重视市场并能够根据市场需求的变动及时地调整经营策略。管理的视角由单纯的生产过程管理和重视股东财富，扩展到与顾客需求及利益直接相关的、包括产品设计和产品使用环节的产品生产周期管理与顾客化生产方式的管理。企业外部环境的这种巨大变化，必然要反映到企业内部的生产组织于管理中。因此，适时生产系统、全面质量管理、作业成本管理等管理方法应运而生。

一、适时生产系统 (Just -In-Time Production System)

适时生产系统是以高科技为基础，在 20 世纪 70 年代由日本首先创建，随后在西方发达国家也得到广泛应用的一种新的生产管理系统。适时生产系统的目标是借助最先进的电脑技术，合理规划生产和销售流程，降低产品成本，改进产品质量，提高单位时间内的产量。

(一) 适时生产系统与传统生产系统的区别^①

传统生产系统是一种生产程序“由前向后”推动式的生产系统。即由材料仓库向第一个生产程序供应材料，把其加工成在产品、半成品，然后由第二生产程序把第一生产程序（或在产品、半成品仓库）转来的在产品、半成品继续进行深加工，如此由前向后顺序推移，直至最终完成全部生产程序，转入产成品仓库等待对外发运销售。由此可见，在这种生产系统下，是由前面的生产程序处于主导地位，后面的生产程序只是被动地接受前一生产程

^① 参见余绪缨主编《管理会计》1996 年版

序转移下来的加工对象，继续完成其未了的加工程序。这种生产系统在生产经营的各个环节，导致大量材料、在产品、半成品库存的存在，就成为不可避免的必然结果。

适时生产系统是一种“由后向前”拉动式的生产系统。即：企业要根据顾客提出的产品数量、质量和交货时间等特定要求组织生产，以最终满足顾客要求为起点，由后向前进行逐步推移安排生产任务：前一生产程序只能严格按照后一生产程序所要求的有关在产品、半成品的数量、质量和交货时间等组织生产，前一生产程序生产什么、生产多少、质量要求和交货时间只能根据后一生产程序提出的具体要求来进行。这种生产系统是由后面的生产程序为主导，前面的生产程序只能被动地、严格地按时、按质、按量地完成后面生产程序所提出的生产任务。这种适时生产系统要求企业供、产、销各个环节尽可能实现“零存货”。也就是要求原材料、外购零部件的供应能“适时”到达生产现场，直接交付使用，而无需建立原材料、外购件的库存储备；要求生产的各个环节（程序）紧密地协调配合，生产的前阶段按后阶段进一步加工的要求，保质保量地生产产品，并“适时”地送达到后一加工阶段，而无需建立在产品、产成品库存储备；在销售阶段，生产出来的产品能保质保量地适应顾客的需要，“适时”送到顾客手中，而无需建立产成品库存储备。

（二）适时生产系统的主要特点

根据以上介绍，如果用一句话概括适时生产系统：即生产线上每一种产品都在生产线下一步骤需用时才立即生产的制度。从企业全方位讲：产成品的销售促使最后装配工作的完成，然后再依序上推到其他制造部门。这一特点，理论上称之为“需求推动”。适时生产系统的本质，可通过以下特点体现出来：

1. 存货被认为是最大的敌人，因为它不产生价值。
2. 生产工序被简化了，任何不带来价值的活动都被标示出来，减少或消灭不增加价值的环节。

3. 重点放在减少制造时间,即从订单准备就绪到产品制造出来。

4. 如果零部件没有到位或者发现瑕疵,整个生产线便被停下来。所以,适时生产系统不允许出现差错,任何程序都要求及时准确。

(三) 适时生产系统产生的经济利益

1. 降低存货投资。
2. 减少存货的储备及处理成本。
3. 强化库存管理,减少存货过时、陈旧风险。
4. 减少生产空间和仓储空间。
5. 降低整个制造成本。
6. 减少纸上工作。

适时生产系统重点在于对制造成本总体的控制而不是个别成本诸如直接人工的控制。例如,当生产线因缺料而停工时,时间是被浪费了,但许多制造费用会下降,如材料处理成本和特别质量控制,检查成本会避免。

二、质量成本与全面质量管理

(一) 质量成本

许多管理人员认为全面质量管理(Total Quality control, TQC)是20世纪90年代最重要的课题之一。为什么质量问题得到人们日益重视呢?原因之一就是存在高额的质量成本。在许多企业中,质量成本占销售收入的15%到20%。提高质量可以显著地节省费用,增加投入。

理解好质量成本,有必要先清楚质量的概念。关于质量的定义很多,不同的定义侧重于质量的不同方面,如使用方便程度、满足顾客需要程度以及设计规模和技术要求相符合的程度。我们主要说明质量的两个基本内容:设计质量与合格质量。

设计质量是衡量产品或服务的特征的特性合乎顾客要求的程