

新编立信会计丛书

管理会计基础

李 天 民 编著

提 要

本书主要介绍：管理会计的形成、发展和其主要理论与实务。阐述利润规划、成本规划、全面预算、决策分析、责任会计、变动成本计算、成本的控制与考核，以及定量技术等方面的基础知识。

知 识 出 版 社

新编立信会计丛书

管 理 会 计 基 础

李天民 编著

知 识 出 版 社

新编立信会计丛书编委会

主 任 潘序伦

副主任 王澹如 管锦康

内 容 提 要

本书介绍西方资本主义国家推广应用的管理会计的主要理论和实务,着重阐述管理会计的形成、发展及其基本内容。具体介绍利润规划、成本规划、全面预算、决策分析、责任会计、变动成本计算、成本的控制与考核,以及管理会计的定量技术等方面的基础知识。各章节的内容着重例举,每章末都附有问题和习题,供读者练习之用。对当前我国贯彻执行以调整为中心的经济方针,改善企业的经营管理等,提供了有益的借鉴。

编写说明

管理会计是现代资本主义国家的一门新兴学科，它主要是为了加强企业内部经营管理，提高企业竞争能力服务的。管理会计既是实现管理现代化的重要手段，又是企业科学管理的一项主要内容。

当前我国正在进一步贯彻执行以调整为中心的“八字”方针，今后各个基层企业必须本着既积极又稳妥的精神实行有利于调整的经济体制改革，要在国家统一计划指导下，扬长避短、发挥优势，逐步实施独立核算、国家征税、自负盈亏的办法。可以预见企业的生产经营在人、财、物、供、产、销等方面将享有较大的自主权。对产销直接见面的产品，企业可根据市场需要，自订计划，送经国家批准。在这样情况下，为了改善企业的经营管理，更好地规划和控制经济活动，充分挖掘企业内部潜力，提高产品在国内、外市场上的竞争能力，争取较大的经济效益，学点西方管理会计的知识，就显得越来越迫切了。

本书根据“洋为中用”的原则，结合我国“四化”建设的实际需要，扼要介绍管理会计中可以借鉴的一些基础理论和方法，对于那些不适合我国国情的部分，则暂付阙如。

本书在定稿过程中，曾由管锦康同志对全书进行了审阅，并提出宝贵意见，特此致谢！

本书每章末附有问题和习题，可供高等及中等财经院校作为管理会计教材，亦可作为广大企业管理人员、财会工作者、经济研究人员业务学习的自学材料。由于写作时间仓卒，同时限于自己的水平，谬误难免，务请读者多予批评指正！

编 者

1981年3月于北京

目 录

第一章 绪论	1
第一节 管理会计的形成和发展	1
第二节 财务会计与管理会计的区别和联系	3
第三节 企业管理循环与管理会计循环	5
第四节 管理会计的基本内容	8
第五节 管理会计部门的组织领导	9
问题 习题	10
第二章 利润的规划	12
第一节 利润与利润预测	12
第二节 成本习性	13
第三节 混合成本的分解	15
第四节 成本—业务量—利润分析	18
第五节 目标利润的决定	23
问题 习题	25
第三章 成本的规划	28
第一节 成本与成本预测	28
第二节 成本预测的方法	30
第三节 标准成本的制订	33
第四节 弹性预算和零基预算	39
第五节 降低成本与价值分析	43
问题 习题	49
第四章 全面预算	52
第一节 编制全面预算的意义和作用	52

第二节	全面预算的内容和编制方法	54
(一)	业务预算	54
(二)	财务预算	62
(三)	专门决策预算	66
第三节	编制预算的期间与程序	67
问题 习题		70
第五章	决策分析	75
第一节	决策与决策分析	75
第二节	与决策分析有关的一些成本概念	76
第三节	决策分析的一般程序	79
第四节	短期决策分析	80
第五节	长期决策分析	88
问题 习题		96
第六章	责任会计	100
第一节	责任制与责任会计	100
第二节	责任中心及其种类	102
第三节	企业组织结构和责任会计制度的关系	105
第四节	对投资中心成果的考核	111
第五节	责任中心的相互转帐	113
问题 习题		116
第七章	变动成本计算	120
第一节	变动成本计算与全部成本计算	120
第二节	两种成本计算方法的比较	123
第三节	全部成本计算法的优缺点	131
第四节	变动成本计算法的优点及其局限性	134
问题 习题		136
第八章	成本的控制与考核	140
第一节	成本差异的性质及其通用模式	140

第二节	价格差异的计算与分析·····	143
第三节	数量差异的计算与分析·····	147
第四节	固定间接费成本差异的计算与分析·····	152
第五节	标准成本会计制度的帐务处理·····	154
第六节	按例外原则管理·····	158
问题 习题	·····	160
第九章	管理会计中的定量技术·····	166
第一节	统计方法的应用·····	166
第二节	经济订货量的计算与订货点的确定·····	168
第三节	运筹学方法的应用·····	173
第四节	概率分析方法的应用·····	175
第五节	线性规划的应用·····	180
问题 习题	·····	185
附表(一)	1 元的现值表·····	189
附表(二)	1 元的年金现值表·····	191

第一章 绪 论

管理与会计之间的关系是非常紧密的。管理经济离不开会计，经济愈发展，会计愈重要。本章着重说明：管理会计是怎样形成和发展的；管理会计与理财会计有哪些区别和联系；会计循环与管理循环是怎样配合的；管理会计包括哪些基本内容；以及管理会计的地位、作用和它的组织领导问题。学习了本章能使读者对管理会计有一个总的概念。

第一节 管理会计的形成和发展

管理会计的形成

大家知道，会计是管理经济的重要工具，同时它本身也是管理的一个组成部分（即会计管理）。因此，早在本世纪二十年代末、三十年代初，美国就有少数学者提出管理上的会计（Managerial Accounting）这个词，把会计服务的重心放在加强内部管理上，并有专文发表，但当时没有受到会计界的重视。到了四十年代，特别是第二次世界大战以后，由于资本主义企业规模愈来愈扩大，所有权与经营权分离，国际、国内市场竞争愈演愈烈。企业领导在这种形势下，为了战胜对手，提高竞争能力，就十分重视提高内部工作效率，广泛推行职能管理与行为科学管理，借以改善产品质量，降低产品成本，扩大企业利润。这时就需要有一种与职能管理和行为科学管理相适应的会计体系相互配合，于是会计学的深度和广度就有了较大突破，专门为企业内部加强管理服务的“标准成本计算”、“预算管理体系”、“成本—业务量—利润分析”和“责任会计”等等专门方法就应运而生，这就是管理会计的雏形。

到了五十年代,跨国公司不断出现,企业规模更加庞大,随着科学技术的日新月异,竞争加剧,资本利润率下降,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,促使企业领导十分重视经济预测和决策工作,加强对生产经营的一切活动的规划与控制,于是专门为企业内部管理服务的管理会计(Management Accounting)体系就正式形成了。在这样情况下,传统的那部分会计工作(主要对外界提供报表),就被称为财务会计(Financial Accounting 亦可译为理财会计)。由此可见,管理会计学是从财务会计学派生出来的一个独立学科,是资本主义生产发展的必然结果。

管理会计的发展

进入七十年代以后,在美、英、法、日等国,管理会计风行一时,不仅制造业采用,而且推广到所有类型的组织中,包括服务行业在内。许多现代数学方法和电子计算机技术都在管理会计中得到充分应用,从而使它成为管理现代化的重要工具之一。

1972年管理会计和财务会计的区分形成制度化。美国的全国会计人员协会(NAA,是美国最大的企业内部会计人员协会)建立了单独的管理会计协会,英国成立了国际成本和管理会计人员协会(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。同年在美国第一次举行了取得执业管理会计师资格的考试,从而使西方资本主义国家的社会上除了有普通的执业会计师(CPA)以外,又出现了专门的执业管理会计师(CMA)。

1980年4月24~26日,各国会计人员协会在巴黎举行了第一次欧洲会议,参加代表225人,来自十个欧洲国家,以及美国和澳大利亚。会议的主题就是应用和推广管理会计。与会代表用大量的数据与经验证明: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。可以预见,管理会计是有强大生命力的,在今后数十年的企业管理工作中,它

一定会更加蓬勃发展,并能发挥越来越大的作用。

这里,还应着重指出:管理会计是多种学科相互渗透的结合体,具有很大的综合性,它的形成和发展,大大丰富了会计科学的内容,使会计的作用不再局限于对生产过程作如实地反映,还要能对未来业务进行预测和决策,对日常业务按预定的目标进行有效地控制,保证以最少的物资消耗和资金占用取得最大的经济效果,这标志着现代会计科学进入了一个完全崭新的阶段。

第二节 财务会计与管理会计的区别和联系

财务会计与管理会计的区别

目前国外流行的看法,大多认为现代会计有两个重要领域,即财务会计和管理会计。它们之间究竟有哪些区别呢?

财务会计主要是通过传统的记帐、算帐、报帐、查帐、用帐等环节,向企业外界有经济利害关系的团体和个人(如政府税收机关、银行、债权人、股东等)提供有关企业财务状况和获利能力的会计报告的一整套数据处理系统,故又称外部会计(External Accounting)。

管理会计主要是通过一系列专门方法积累资料向企业内部管理人员提供加强经营管理的财务成本数据,用来规划和控制日常发生的一切经济活动,并帮助企业领导作出各种专门决策的一整套数据处理系统,故又称内部会计(Internal Accounting)。

现在我们进一步就财务会计和管理会计的各项具体特征列表说明它们的区别如下:

特 征	财 务 会 计	管 理 会 计
(1) 核算目的	提供数据,反映情况——记录、分类、汇总和解释各项经济业务的数据并定期编制各项财务报表,为企业外界有经济利害关系的团体或个人服务	加强管理,参与决策——计划和控制日常经济业务,并帮助企业领导利用会计资料和其它有关数据针对特定问题作出专门的预测和决策,为企业加强内部管理服务
(2) 核算重点	着重反映过去(即实际已发生的经济活动)——事后算帐	不仅反映过去,更着重于规划未来——事前预测和决策
(3) 核算依据	必须遵守公认的会计原则 (Generally Accepted Accounting Principles)	只服从管理人员的需要,不受公认的会计原则的限制
(4) 核算对象	以整个企业为对象,包括各项经济活动的一切财务成本数据	以企业的所属单位(部门、区域)为对象,同时也涉及整个企业,除财务成本数据外,还包括各种统计和业务核算资料,由企业职工从各自岗位上提供
(5) 核算程序	核算程序比较固定,有强制性;凭证、帐簿、报表有规定格式	核算程序不固定,可自由选择;没有一定格式的凭证、帐簿、报表,可根据管理需要自行设计
(6) 核算方法	在一定时期内采用同一种核算方法。核算时只需应用简单的算术方法和原始的计算工具	在一定时期内可采用几种核算方法,提出不同的选择方案。核算时大量应用现代数学方法和电子计算机技术来确定最优方案
(7) 核算要求	力求准确	不要求绝对精确,一般只要求计算近似值
(8) 编表时间	定期编制(月、季、年)	不定期编制,根据管理需要可能每天编,甚至每隔几小时编;也有些报表可能长达数年编一次

财务会计与管理会计的联系

从上表所列示的内容来看,财务会计与管理会计在许多方面

确实是有着千差万别的。但应该注意的是：它们之间也经常互相渗透、密切联系。首先，它们的原始资料很多是相同的。管理会计经常直接应用财务会计的记帐、算帐和报帐的资料进行分析研究；有时根据这些资料进行必要的调整和延伸，使它们更有效地为加强企业内部管理服务。另外，财务会计有时也把一些原属于管理会计的内部报表，列入对外公开发表的范围。例如从七十年代开始，财务会计把“财务情况变动表”作为对外公开的“资产负债表”和“损益表”之外的第三报表；把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等等。

第三节 企业管理循环与管理会计循环

什么是管理？

管理是人类进行社会化生产的客观需要，凡是许多人在一起共同劳动，都必须进行管理。共同劳动的规模越大，劳动的分工和协作越细，管理工作也就越缜密、越复杂、越重要。

那末，究竟什么是“管理”呢？从字面上看，“管理”就是“管辖”、“处理”的意思。有人说：管理就是控制，实际上控制只是管理的基础。很显然，不能控制的事物就无法管理；但管理却比控制具有更多的职能。说得严谨些，管理就是指在一定的生产方式下，人们为了达到预期目的，依照某些原则、程序和方法，对社会生产总过程（包括生产、交换、分配、消费）的一切经济活动进行计划、组织、指挥、调节与监督等一系列的职能。由于现代科学技术的飞跃发展，生产社会化程度的极大提高，现代化管理的职能还要加上预测和决策。

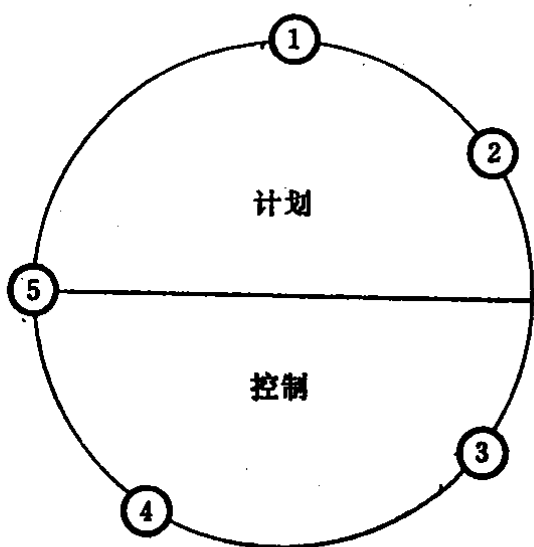
预测是以当前的情况和现在所能取得的资料为基础，运用人们所掌握的科学知识对未来可能发生的变化作出的判断。例如：对国内外市场情况发展变化的预测，消费者的心理、习惯和购买力状况变化的预测，产品销售地区或国家的政治经济情况变化的预测，

原材料、能源、配套产品的来源、价格的预测等等。

决策就是根据上述预测所得到的各种数据,经过归纳、鉴别、整理和研究以后,对于生产技术经济活动中的重大问题,通过专门的分析方法拟定出几种可行性的方案,最后依据既定目标运用数学方法从中选出最优方案。

企业管理循环

在企业管理中,通常把管理程序划分为计划与控制两大部分。



图式 1-1 企业管理循环

这两大部分又可具体分为五个步骤,它们每日每时都在不断地、重复地进行循环周转,故称为企业管理循环,其情况有如图式 1-1 所示:

① 作出决定——企业最高领导根据有关数据及各种预测资料,确定企业经营的目标、政策和方法。

② 合理组织——包括人力(用多少人)、物力(买多少物资、设备)、空间(怎样选址、布局,在多大范围内经营)、时间(生产时间多长)。根据既定的经营目标、政策和方法进行高效率的组织,力求用尽可能少的人力、物力、空间和时间,取得尽可能大的经济效益。

③ 实际执行——按既定的经营目标、政策和方法进行各项经济活动。

④ 监督指导——对实际执行情况进行监督和指导。

⑤ 考核业绩——对日常经营成果进行评定,并为今后修订经营目标、政策和方法积累资料。

管理会计循环

由于管理会计是为企业内部管理服务,因此管理循环的每

个步骤,在管理会计方面就要有相应的步骤与它配合,从而形成管理会计循环,其情况有如图式 1-2 所示:

① 编制预算——通过制订标准和编制预算把既定的经营目标、政策和方法用数字反映出来。

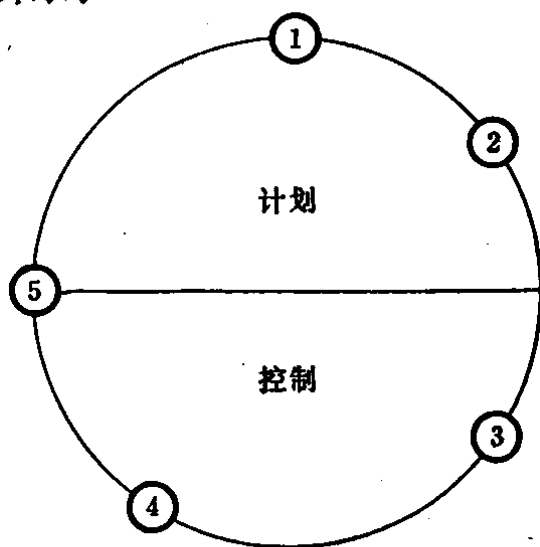
② 设计制度——通过设计合理的会计制度与处理程序,用来积累财务成本数据,反映组织情况。

③ 记帐、算帐——根据原始记录进行记帐、算帐,反映实际执行情况。

④ 内部审计——对记帐、算帐资料进行会计检查,查明是否正确、是否合法、是否合理。

⑤ 成果分析——通过对成果报告的分析,找出实际与预算或标准发生差异的原因,并向管理部门提出改进措施,为今后修订经营目标、政策和方法提供参考;如发现重大问题,应及时反馈给有关部门迅速处理。

综上所述,可见管理会计与企业管理的关系非常密切,管理会计循环的各个步骤受企业管理循环各有关步骤的内容所制约。管理会计不仅可以提供有关企业经营目标、政策和方法能否实现,企业财务状况是否良好的可靠数据;还能迅速发现企业经营管理中存在的主要问题,并帮助企业领导对某些专门问题作出正确的决策。很明显,如果没有管理会计,企业管理即将成为一句空话。因此,管理会计是企业管理的重要工具,同时它本身也是企业管理工作的重要组成部分。



图式 1-2 管理会计循环

第四节 管理会计的基本内容

前面我们已经说过：二十世纪七十年代以后，管理会计在西方发达国家非常流行。但管理会计究竟包括哪些内容，采用哪些方法，到目前为止还没有定型。美、英、法、日各国有关管理会计的书籍往往人言各殊，百花齐放；甚至连一个能概括管理会计所有方面的简明定义都定不下来，应用的词汇也差别很大。这主要是由于管理会计是为企业内部管理服务，管理当局需要什么数据，就搞什么，而且可以不拘一格地采用各式各样的方法，没有任何强制性。因而管理会计的内容和方法就具有多样性和灵活性的特点，不需要统一口径，这点是很明确的。

尽管如此，管理会计的基本内容和方法总不外乎“计划”与“控制”两大部分。

所谓“计划”就是事先选定目标，并拟订具体方法以达到目标的过程。它主要利用会计资料和其他有关数据运用现代数学方法进行推导来规划企业未来的经济活动，并帮助企业领导对某些专门问题作出正确的预测和决策。关于这方面的知识，我们准备用“利润的规划”、“成本的规划”、“全面预算”、“决策分析”等四章分别加以介绍。

所谓“控制”，就是判明目标是否正在执行的过程；如发生问题应如何修改目标或采取何种措施来完成既定目标。它主要利用现代数学方法和现代化计算手段对各种不同的经济数据进行收集、比较和分析，编制日常报告，用来评价各项经济活动的成果，确定各个部门的经济责任，并把经营过程中的重要问题立即反馈给有关部门，迅速采取有效措施，及时加以解决。关于这方面的知识，我们准备用“责任会计”、“变动成本计算”、“成本的控制与考核”、“管理会计中的定量技术”等四章分别加以叙述。

第五节 管理会计部门的组织领导

生产部门与服务部门

西方资本主义企业的组织大体上分为生产部门(Line Department)和服务部门(Staff Department)两大类。凡是直接负责处理产品(或劳务)的生产和销售基本活动的,叫作生产部门;其他部门都叫作服务部门,因为它们的主要任务是支持生产部门的工作,或为生产部门服务的。

管理会计部门是服务部门,它与生产部门是平行组织。管理会计部门有责任为各级管理人员提供专门的服务,其中包括在编制预算、分析差异、定价,以及作出决策等方面进行建议和参谋。但它对生产部门不能直接行使权力。

管理会计人员的任务

西方国家学者认为管理会计人员今后的作用主要表现在完成以下三个方面:

(一) 记帐算帐——积累财务成本数据,使外界和企业内部管理人员都能据以评定企业的经营成果和财务状况。

(二) 提醒注意——分析和解释财务成本数据,或通过日常监督,提醒管理人员将注意力集中在关键问题上(如工作上的缺点或无效率)。正因为如此,要求管理会计人员必须经常参加现行计划的编制和控制,以及对日常内部会计报告的分析与调查研究。

(三) 解决问题——要求在作出非经常性决策时,能对各种合理的活动方案的优点进行简明的定量,并在这个基础上向企业领导推荐最优方案。

管理会计部门的领导

在西方国家管理会计部门的领导叫作“总会计师”(Controller,直译为控制师,或译作会计长或主计长;但他的工作性质相当于我国的总会计师,故用此译名)。他的职责包括会计的所有方面,例