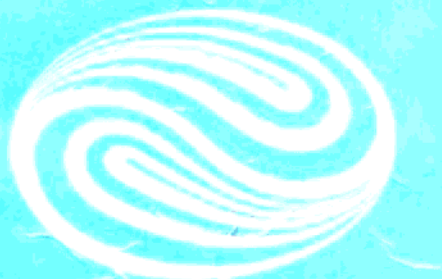


现代管理会计教程

侯军岐 李侃社 主编



西北大学出版社

《现代管理会计教程》编委会

主 编：侯军岐 李侃社

副主编：周红云 杨同枝

赵光荣 权菊娥

委 员（以姓氏笔划为序）：

孔 荣 朱玉春 李写一 李侃社

权菊娥 陈秉谱 谷 蓉 杨同枝

周红云 赵光荣 郑亚林 侯军岐

前 言

本书是应教学的需要和企业管理人员的要求而编写的。

管理会计是一门新兴的综合性较强的边缘学科，它是适应企业内部管理的预测、决策、控制和考核的需要而产生。在企业提高经营决策的科学性，强化内部管理，合理利用经济资源，提高经济效益等方面具有重要作用。管理会计的理论和方法已经成为企业管理现代化的重要内容和有效方法。

本书体系是根据现代管理会计内容的内在联系的规律性而安排的。其结构主要包括四个部分共十二章。第一部分介绍现代管理会计的基本理论和方法；第二部分介绍企业销售预测、利润预测和成本与资金预测等内容；第三部分介绍企业的长期决策和短策决策，即投资决策和生产决策；第四部分介绍预算控制、成本控制、库存控制和责任会计等内容。全书将现代管理会计的理论与方法、企业预测、决策、控制和考核结合起来，构成一个有机整体。

本书编写大纲由主编初拟，经参编者讨论后确定。各章由以下同志分工写成。第一章，侯军岐；第二章，孔荣；第三章，杨同枝、孔荣；第四章，李写一；第五章，赵光荣、李写一、陈秉谱；第六章，朱玉春；第七章，李侃社、朱玉春；第八章，周红云；第九章，谷蓉、周红云；第十章，权菊娥；第十一章，周红云、陈秉谱、郑亚林；第十二章，陈秉谱、权菊娥。初稿写成后，侯军岐、周红云同志分头作了修改，并负责总纂。

本书可作为高等学校会计专业、企业管理专业和经济管理专业本科生选用教材，也可作为管理类 and 会计类专业的专科生和企业管理人员培训用教材。

在本书编写过程中，我们参阅、引用了大量的相关文献资料，恕不能一一列举，在此谨向各位作者致谢。

在编写过程中尽管我们作了很大努力，但因水平所限，书中可能存在许多不妥之处乃至错误，恳请读者批评指正。

编 者

1998 年 2 月

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 管理会计的形成与发展	(1)
第二节 管理会计的内容及特点	(8)
第三节 管理会计的职能与作用	(19)
第二章 成本性态与变动成本计算	(25)
第一节 成本性态	(25)
第二节 变动成本计算	(37)
第三章 本-量-利分析	(46)
第一节 保本点的预测	(46)
第二节 因素变化对保本点及利润影响的分析	(54)
第三节 本-量-利分析的应用	(60)
第四章 销售预测	(64)
第一节 销售预测及基本要求	(69)
第二节 销售量预测	(69)
第三节 市场占有率预测	(86)
第五章 利润预测	(95)
第一节 利润变动趋势预测	(95)
第二节 目标利润预测	(104)
第三节 目标利润实现措施预测	(108)
第六章 成本与资金预测	(115)
第一节 成本预测的作用及基本要求	(115)
第二节 成本变动趋势和目标成本预测	(118)
第三节 资金预测	(126)

第七章 投资决策	(132)
第一节 资金的时间性与风险性.....	(132)
第二节 投资效果的经济评价方法.....	(143)
第三节 投资决策.....	(153)
第八章 短期经营决策	(166)
第一节 短期决策分析常用的方法.....	(166)
第二节 产品生产决策.....	(172)
第九章 预测控制	(180)
第一节 全面预算的作用及编制原则.....	(184)
第二节 全面预算的内容及编制方法.....	(186)
第三节 弹性预算、零基预算、概率预算及滚动预算	(198)
第十章 成本控制	(208)
第一节 标准成本制度概述.....	(208)
第二节 标准成本的制订.....	(212)
第三节 成本差异的计算与分析.....	(216)
第十一章 库存控制	(228)
第一节 定量订货控制.....	(228)
第二节 ABC 分类控制	(243)
第十二章 责任会计	(246)
第一节 责任会计概述.....	(246)
第二节 责任中心及其分类.....	(251)
第三节 责任中心的绩效考评.....	(253)
第四节 内部结算制度.....	(261)

第一章 总 论

管理会计是从传统会计中分离出来，具有相对独立而又有比较完整的理论、方法体系的一门新兴的会计学科。它在帮助企业管理者（决策人）正确制定经营决策，合理利用经济资源，强化企业内部管理，提高企业经济效益等方面发挥着十分重要的作用。现代管理会计的形成和发展，大大丰富了会计学科的内容，扩展了会计学科领域，标志着会计学已进入一个崭新的发展阶段。

第一节 管理会计的形成与发展

一、管理会计界定

管理会计是适应商品经济发展的客观要求以及企业管理现代化要求而产生的一门新兴的会计学科，是现代管理科学和现代会计学的重要组成部分。管理会计最早出现在美国，后来逐渐传播到其他国家。美国会计学会管理会计委员会（CMA）曾于1958年对管理会计定义作了如下概括：“管理会计是运用适当的技术和概念、处理本企业历史和预测资料、协助管理当局制订经营目标、并作出实现经营目标的合理决策和计划。”我们认为，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,广泛收集各种经济信息,运用一系列的特定技术和方法,为企业内部管理的合理化,对企业生产经营活动进行决策、计划和控制的价值管理系统。

管理会计实际上是会计向管理的延伸与渗透。企业管理是通过确定经营目标,编制经营计划、组织控制,对企业生产经营活动进行全面安排,完成既定经营目标;而管理会计是为企业内部管理服务,它与企业经营管理的各个环节相配合,主要是通过提供信息,参与决策,制定标准,编制预算,落实责任,考核成果,及时分析和纠正执行过程中的偏差,对生产经营过程进行严密的监控。所以,管理会计是企业经营管理与会计理论和方法的密切结合。

管理会计的目的是提高经济效益。管理会计对企业生产经营活动的预测、决策、控制、考核等活动都是为了实现最大限度的利润,这与商品经济条件下的企业经营目标是一致的。管理会计的发展历史证明,它对强化企业内部管理,提高经济效益方面已经发挥出明显的作用,成为现代企业提高经济效益的重要工具。

管理会计的对象在我国学术界说法不一。起初大家都认为是资金、成本、利润,近年来主要有两种观点:一是“现金流动”^①,二是“价值差量”^②。我们认为管理会计的对象仍是企业生产经营过程中的资金运动。管理会计与财务会计都是现代会计的重要分支,它们的研究对象必然是共同的,由于两者决策、

① 余绪缨编著:《管理会计》,中国财政经济出版社,1990年4月第1版,第22页。

② 青兴源:试论现代管理会计的对象,《会计研究》1986年,第3期。

控制和反映的内容都是企业生产经营过程中的资金运动，所以两者的对象是相同的。但是两者的侧重点不同，财务会计以反映资金运动全过程为主，管理会计则侧重研究资金运动的方向、流量和时机的优化问题。

管理会计广泛采用运筹学、数量统计和概率论等数学方法进行定量分析，把复杂的经济活动用简明的数学模型表达出来，借以揭示经济事物之间的内在联系和最优的数量关系，为决策和控制提供客观依据。管理会计还吸收行为科学的研究成果，注意引导、激励人们在生产经营过程中的主动性和积极性，把调动一切积极因素，作为提高经济效益的手段。

综上所述，管理会计是企业经营决策和经营控制服务的会计，它一方面以财务会计提供的成果、利润、资金等信息为基础，并采集有关其他信息，更好地满足企业内部经营管理需要。另一方面为适应企业现代化管理的要求，吸收运用其他学科的成本，形成了一门新的理论和方法体系。管理会计是多种学科相互渗透结合的产物，是一门新兴的综合性边缘科学。它的产生和发展丰富了会计科学的内容，标志着现代会计科学已经进入了一个崭新的发展阶段。

二、管理会计的形成和发展

管理会计是随着商品经济的发展和现代管理的要求逐步形成和发展起来的。管理会计的产生和发展大体划分为二个阶段。

（一）管理会计的形成

管理会计的雏形或称之为早期的执行性管理会计，其形成可以追溯到本世纪 20 年代。19 世纪末 20 世纪初，随着科学技术和商品经济的发展，资本主义经济已经发展到较高程度。西

方企业生产规模日益扩大，经营所需要的资金越来越多，为适应企业发展的要求，企业经营出现了股份制组织形式。股份公司可在社会上广泛筹集资金，使之拥有较雄厚的财力，加速了企业发展。由于股东分散在各地，绝大多数股东不可能直接参加企业经营管理，而是委托具有经营管理经验的经理来管理企业，这就出现了企业所有权与经营权相分离的现象。经理承担着公司经营管理的重责，不仅需要掌握过去和现在的会计信息，更重要的是需要了解未来的信息，为此要求会计提供有关预测和决策信息。为所有者服务的传统会计无法满足这一要求，这就需要专门会计收集未来的信息，为公司的经营管理服务，管理会计由此产生了，所以管理会计与财务会计分流，是从服务对象不同和提供信息方面开始的。

本世纪20年代，在企业管理中正是泰罗的科学管理学说盛行时期。泰罗学说的核心是从时间和动作的研究上提高生产（工作）效率，为此要求制定出实现最高效率的各项工作标准，作为组织生产、评价和考核工作成果的尺度，以实现企业经营管理的标准化。在企业管理标准化要求下，生产管理中出现了“标准工时”、“标准材料消耗”等工作标准，在会计工作中相应产生了“标准成本”、“差异分析”、“标准预算”。标准成本作为在一定生产技术条件下和一定时期的目标成本，也是检查和考核实际成本的依据，实际成本与标准成本对比产生成本差异，通过对成本差异的分析寻找降低成本的途径，由此可知，标准成本制度是管理会计最早的内容之一。泰罗科学管理理论的发展，促进了管理会计的产生和形成。

与此同时，企业会计工作者在传统成本会计基础上，将成本支出划分为变动成本和固定成本。尤其是随着商品经济发展，

资本迅速集中、企业规模日益扩大，间接费用增加，同时由于企业固定成本比重上升，增加了企业经营的负担，许多会计工作者主张将固定成本视作期间成本，不再分摊计入产品成本，使成本计算和分析更有利于管理，这就是变动成本计算。在变动成本和固定成本基础上，产生了损益平衡分析、弹性预算等管理会计的基本内容。

第二次世界大战前，上述管理会计的内容和方法还没有形成体系，只是作为传统会计的新发展，为以后管理会计的形成和发展奠定了基础。

本世纪 50 年代，随着现代科学技术的进步，使资本主义经济得到迅速发展。西方企业资本进一步集中，出现了纵向、横向联合公司以及跨国公司，企业规模越来越大，经营范围扩大，生产过程更加复杂，市场竞争日益激烈。在这种经济环境中，企业要生存和发展，就必须改善内部管理，根据市场需要组织生产，合理利用人力、物力、财力，提高企业竞争能力，争取更大的经济效益。实现企业管理科学化离不开信息，信息的数量和质量是区分现代化管理与传统管理的重要标志。为此，企业管理者要求会计的服务对象发展为两个方面：一是侧重为企业外部的投资者、债权人和其他有经济关系的社会集团服务，以提供财务报表为主要手段，反映企业的经营状况和财务状况，后来把这部分会计系统称为财务会计，它是传统会计的继续和发展。二是为企业内部的经营管理者——经理服务，它是根据企业经营需要，以收集提供各种经济信息为手段，为企业经营决策 and 经营控制服务的会计称为管理会计，它是企业会计新开辟的工作领域。于是传统的单一的企业会计系统逐步分化为财务会计与管理会计两个相对独立的系统。在本世纪 50 年代以前，

西方国家会计学者曾出版了许多有关管理会计的专著，内容日趋丰富。1922年，奎因斯坦和麦金西分别出版了《管理会计：财务管理入门》和《预算控制》，1924年麦金西又出版了《管理会计》，布利斯出版了《通过会计进行经营管理》的著作等。但直到1952年，世界会计学会年会上才正式通过“管理会计”这一专用名词，得到了各国会计理论工作者和实际工作者的承认，为此，管理会计与财务会计正式分流并成为现代会计学的两个重要领域。

（二）管理会计的发展

尽管管理会计的雏形于20世纪30年代已产生形成，但是管理会计作为一个独立的会计分支，并得到快速发展，却是在第二次世界大战后，管理会计随着西方资本主义经济的发展得到迅速发展，其主要原因是：

（1）企业经营管理的客观需要。战后由于科学技术的进步，资本主义经济发展出现许多新特点，企业规模迅速扩大，生产经营日趋复杂，新产品层出不穷，产品更新换代加快，市场瞬息万变，竞争十分激烈。在这种严峻的竞争环境中，企业必须实行科学管理，要有灵活的适应能力和较强的竞争能力，才能避免在激烈的市场竞争中被淘汰。由于泰罗科学管理制度只是片面追求高效率，忽视人的合理要求，引起工人反对，已不能起到提高劳动效率和获取更多的利润的作用，所以泰罗制后来被现代管理科学所取代，这是经济发展与社会进步的客观要求。

现代管理科学认为，“管理的重心在经营，经营的重心在决策。”在商品高度发展的市场经济中，企业要生存和发展，不仅要求企业内部管理要合理化，更重要的是企业的经营方针和经营目标要适合市场需求，企业经营决策必须正确，这是首要的

关键环节。为此，企业决策者要求会计工作提供有关决策和控制的信息，从而促进了决策会计和控制会计部分的发展。

(2) 行为科学的发展。行为科学是现代管理学的重要组成部分。行为科学主要是运用心理学、生理学、社会学等学科的原理研究人的各种行为的规律性，目的是激发人的主观能动性和创造精神，协调人际关系，核心是通过“参与制”、“管理民主化”、“自我调节”、“激励制”，增强人的归属感和责任感，调动人们的积极性和主动性。管理会计有许多内容运用了行为科学原理，如为企业制订经营总目标，为企业内部单位制订责任目标，推行目标管理。在经营决策和预算管理中，广泛实行“参与制”，强调自我控制，实行激励机制和例外管理原则等。特别是责任会计比较全面的贯彻了行为科学的理论方法，推动了管理会计的发展。

(3) 现代数学方法在企业管理中的应用。为适应预测、决策和控制经营活动的需要，管理会计广泛地运用了运筹学的定量方法，对会计信息进行加工分析，为经营决策和内部控制提供科学依据。运筹学主要运用了现代数学和数量统计的原理和方法，建立一系列的管理模型，不仅把复杂的经济现象用简明的数学模型反映出来，并能揭示出各有关因素之间的内在联系和最优化关系。如根据库存论原理建立了“经济订货（生产）批量”模型，运用线性规划确定产品最优组合、运用回归分析分解混合成本、运用概率进行风险性决策分析等。现代数学方法在管理会计中的应用，使管理会计方法更加科学化，极大地推动了管理会计的发展。

(4) 电子计算机的发展和应用。现代企业管理的重要特征是以全面的、准确的、及时的信息为依据，经过综合分析和判

断，来组织生产经营活动。企业经营管理需要管理会计提供大量的信息，包括预测、决策、规划、核算、考核等方面的信息，计算工作量很大，必须有快速、准确的计算工具，才能满足决策者和管理者的需要。电子计算机在会计中的广泛应用，为管理会计的发展创造了条件。

综上所述，管理会计是以现代管理科学为基础，大量吸收现代数学和行为科学的方法，以电子计算机为手段，经过人们长期实践，日趋完善，使管理会计形成一个新的相对独立的学科。

进入 70 年代以后，管理会计风靡世界，被誉为实现现代化管理的重要手段，不仅各国出现了相应的管理会计研究团体与《管理会计》刊物，在美国还出现了职业的管理会计师，许多大公司单独设立了管理会计机构。可以预见，随着科学技术进步和商品经济的不断发展，管理会计的作用将更加明显，在企业中的地位也将进一步提高，管理会计的基本理论和方法日趋成熟和完善。

第二节 管理会计的内容及特点

一、管理会计的内容

管理会计作为专门为企业生产经营管理服务的信息系统，其内容遍及企业生产经营活动的各个领域和环节，涉及范围非常广泛，内容十分丰富。根据管理会计服务对象的要求，一般说来，管理会计的内容主要是围绕着“规划未来，控制现在”展开的，基本内容可分为三部分：

第一章 总 论

(一) 管理会计基础

管理会计基础是指管理会计的基本理论和基本方法，主要包括管理会计总论、成本特性分析、变动成本计算、本量利分析等内容。这些内容为决策会计和控制会计提供了基本理论和分析方法，它贯穿于企业经营管理的各个领域和整个经营过程中，故称为管理会计基础。

(二) 决策（计划）会计

为适应企业经营决策和计划管理的要求，管理会计中的决策（计划）会计是企业决策者确定经营目标，制定最优决策，拟定实施计划提供科学依据。它主要是对企业未来的生产经营活动进行预测、决策和计划，其中预测是决策的前提，决策是计划的基础，计划既是预测和决策的综合反映，又是经营目标的具体化以及控制、考评的依据。

决策（计划）会计的具体内容包括：

(1) 经营预测。经营预测一般包括销售预测、利润预测、成本预测和资金预测等。通过经营预测，可以了解企业生产经营前景和经济发展趋势，并在此基础上确定未来一定期间的各项具体经营目标，如销售目标、利润目标、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一定期间经营目标的基础上，通过对有关可行性方案的经济性进行计量、分析和比较，为最大限度地改善经营管理、提高经济效益而选取产品生产、存货取得、设备利用、产品定价等方面的最优决策行动方案。

(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、考虑资金时间价值和投资风险条件下，通过对有关可行性方案的经济性进行计量、分析和比较，为最大限度地发挥资

金效益、提高资金回报水平而选取产品开发、技术引进或利用外资、固定资产购建与更新等方面的最优决策行动方案。

(三) 控制(执行)会计

控制是指运用一定的方法对生产经营活动进行组织、指导、检查、分析、考核,以确保计划目标实现的过程。管理会计的控制(执行)会计是适应企业内部控制需要,以行为科学理论为指导,以挖掘内部潜力、提高经济效益为核心,通过制订标准、目标分解、落实责任、自我控制、责任核算与考核等手段,对企业生产经营活动发挥控制和促进作用。控制(执行)会计包括标准成本控制、存货控制、责任会计等内容,其中责任会计是企业内部的有效控制制度。

控制(执行)会计的具体内容包括:

(1) 经营预算。经营预算作为企业经营目标的具体化,它既是规划与决策工作的全面综合,也是控制与执行工作的分项展开。通过编制经营预算,能以数量的形式从总体上表现由预测、规划和决策过程所确立的各项奋斗目标和工作任务,从而建立起一个包括生产、供应、销售、财务等所有内容的预算指标体系,使企业内部各部门和生产经营各环节得以在完成企业经营目标的过程中实现协调和配合。

(2) 标准成本。标准成本是预先确定的生产(制造)某种产品所应当发生的成本,是分析和评价成本管理工作业绩的重要尺度。通过实际成本与标准成本的比较,可以分析成本差异产生的原因,寻求降低成本的途径,最终达到有效进行成本控制的目的。

(3) 责任会计。责任会计是以强化企业内部控制为目的、将经济责任同会计数值相联结,全面评价和考核各责任中心(单

位)工作业绩的内部会计控制制度。通过实施责任会计,可以明确企业内部各部门、各单位的经济责任与职权范围,借助于有关指标的计量、分析与报告,达到正确评价和考核工作业绩,及时提供信息反馈,进一步加强和改善各项经营管理工作的目的。

上述管理会计的三部分内容,初步构成了比较完整内容体系,如图1-1所示。

二、管理会计的特点

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:

1. 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、债权人和上级有关部门)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,使他们能及时、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