

现代管理会计

主编 张在禄

延边大学出版社

97
F234.3
101
2

北方高校协作会议系列教材

现代管理会计

主编 张在禄

延边大学出版社

1994年·延 吉

(吉)新登字13号

责任编辑: 全华民

封面设计: 金胜铉

现代管理会计

主 编: 张在禄

延边大学出版社出版发行

(吉林省延吉市延边大学院内)

延边医学院印刷厂印刷

开本: 787×1092毫米1/32

印张: 13

字数: 281 千字

印数: 1—4,000

1994 年 7 月 第 1 版

1994 年 7 月 第 1 次印刷

ISBN7-5634-0732-5/F·104 (课)

定价: 8.00 元

主 编：张在禄

副主编：李竟成 盛秋生 刘 萍

编 者：（按编写章节顺序）

李竟成 盛秋生 欧伟胜

崔顺姬 金吉春 洪 心

张在禄 崔松辉 刘 萍

韩 波

编者说明

党的十四大把社会主义市场经济确立为我国经济体制改革的目标模式,这一重大转折必将对我国政治、经济、科技、教育、文化等各个领域产生深远的历史影响。为了积极适应经济体制改革和对外开放的新形势,以及新会计制度的实施,满足高校管理类和经济类专业教学的迫切需要,在国家教委高教二司的支持下,北方地区十省市(含京、津、晋、冀、鲁、豫、内蒙古、辽、吉、黑)的三十几所普通高校管理系(院)和财经系的代表于1992年11月和1993年8月分别在天津、长春举行了教学协作会议,决定统一组织编写一批内容新颖、体系合理、对象明确的教材供高校教学之用。《现代管理会计》就是其中之一。本书由延边大学主编,参加编写的有齐齐哈尔轻工学院、郑州轻工学院、天津纺织学院、延边大学、佳木斯工学院、哈尔滨电工学院的老师和部分企业家。

这本书从中国国情出发,注重理论联系实际,既有最新理论知识,又有大量的实例,具有系统性和实用性的特点,可作为大专院校管理系和财经系各专业的教材使用。

由于本书属首次大面积协作,时间也比较紧张,故教材中必有不尽人意之处。希望各方专家、学者和广大师生批评指正。

编者

1994年4月30日

目 录

第一章 管理会计概述	(1)
第一节 管理会计的产生与发展.....	(1)
第二节 管理会计同财务会计的区别与联系.....	(4)
第三节 管理会计的作用.....	(11)
第四节 管理会计的基本内容.....	(15)
第五节 结合我国实际学习管理会计.....	(19)
第二章 管理会计与管理职能	(23)
第一节 决策.....	(24)
第二节 预算.....	(38)
第三节 会计控制.....	(46)
第四节 考核与分析.....	(50)
第五节 责任会计.....	(62)
第三章 变动成本法	(65)
第一节 成本性态分析.....	(65)
第二节 变动成本法与完全成本法的区别.....	(83)
第三节 变动成本法的评价.....	(97)
第四节 变动成本法在我国的应用.....	(100)
第四章 损益平衡分析	(104)
第一节 损益平衡分析的财务模型.....	(105)
第二节 产销多品种损益平衡分析.....	(120)
第三节 营业风险损益平衡分析.....	(125)

第四节	营业杠杆系数.....	(127)
第五节	决策中的损益平衡分析.....	(132)
第六节	损益平衡分析在我国的运用.....	(141)
第五章	决策中的管理会计.....	(149)
第一节	定价决策.....	(149)
第二节	生产决策.....	(171)
第三节	存货决策.....	(187)
第六章	时间价值.....	(200)
第一节	时间价值的概念.....	(200)
第二节	一次付款的复利终值和现值.....	(201)
第三节	系列付款终值和现值.....	(203)
第四节	年金的终值和现值.....	(205)
第五节	关于时间价值的几个问题.....	(214)
第七章	长期投资决策.....	(223)
第一节	长期投资决策的概述.....	(223)
第二节	长期投资决策信息.....	(226)
第三节	投资决策指标.....	(242)
第四节	设备更新决策.....	(255)
第五节	租赁还是借债购置决策.....	(260)
第六节	自制还是外购决策.....	(262)
第七节	工厂规模决策.....	(266)
第八章	预 算.....	(275)
第一节	总预算.....	(275)
第二节	弹性预算.....	(299)
第九章	责任会计.....	(309)
第一节	责任会计概述.....	(309)

第二节	责任中心和责任预算.....	(316)
第三节	投资报酬率和剩余利润.....	(320)
第四节	内部转移价格.....	(325)
第五节	成就报告.....	(331)
第六节	企业经济核算与责任会计.....	(336)
第十章	标准成本制	(345)
第一节	标准成本.....	(345)
第二节	成本差异分析.....	(347)
第三节	成本差异与例外管理.....	(357)
第四节	标准成本制同定额成本法的比较.....	(358)
附 录		(360)

第一章 管理会计概论

第一节 管理会计的产生与发展

一、管理会计的含义及形成与发展过程

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预测、决策、规划和控制的信息处理系统，是现代企业会计的一大分支。

现代管理科学的发展，为管理会计的形成和发展奠定了基础。

本世纪初，泰罗的科学管理在美国许多企业中得到推广，会计科学为了紧密配合科学管理来提高企业的生产效率和工作效率，就将“标准成本”、“预算控制”和“差异分析”等专门方法引进到会计方法体系中来。同时有少数学者提出了“管理的会计”这个词汇，并发表专著。^{*}

到本世纪40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益扩大，国际、国内市场竞争激烈，企业失业率增加，经济危机频繁。企业管理当局在这种形势下，为了战胜对手，增强竞争能力，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，借以提高产品

^{*} 1922年奎因坦斯著《管理会计：财务管理入门》；1924年，麦金西著《管理会计》。

质量，降低产品成本，扩大企业利润。这时，专门配合职能管理与行为科学管理的“责任会计”和“成本——业务量——利润分析”（简称CVP分析）等专门方法也就应运而生，并加入到原有的会计方法体系中来，于是，会计学的深度和广度就有了较大突破。所有这些专门方法，再加上30年代引进的“标准成本”、“预算控制”和“差异分析”等，实际上都是现代管理会计的雏形。

到了50年代，随着资本主义市场经济的迅猛发展，跨国公司不断涌现，企业规模愈趋庞大；竞争也愈演愈烈，致使资本利润率下降；再加上通货膨胀，银根紧张，给企业的经营管理带来了严重困难。为了解决这些问题，企业领导不得不重视经济预测和决策工作，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，加强对一切生产经营活动的事前的规划与日常的控制，借以提高经济效益，获取最大限度的利润。这时就需要有一种能为上述现代科学管理服务的会计体系与之紧密配合，于是，专门为加强企业内部管理，提高经济效益服务的“管理会计”体系就正式形成了。1952年世界会计学会年会正式确认了“管理会计”这个专门名词。在这种情况下，传统的那部分会计工作就被称为“财务会计”，亦称“理财会计”。

综上所述，管理会计是“会计”和“管理”的高度统一，是与管理有关的一系列会计理论、技巧、方法的有机结合；管理会计的形成与发展，是市场经济发展的必然结果。随着现代管理科学和市场经济的发展，管理会计的基本理论和基本方法将日渐成熟，其内容将不断充实。

二、管理会计的发展趋势

管理会计是一门新兴的会计学科，其历史比较短。但是，由于不断吸收现代管理科学和现代数学方法，特别是电子计算机技术在管理会计中广泛深入的运用，这门学科得以以全新的面貌展现在现代企业管理的广阔领域之中，更加充分地发挥了会计的管理职能，在帮助企业管理者科学地进行预测、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方面起着十分重要的作用。因而到了70年代，管理会计就不胫而走，风靡世界，被誉为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。

1972年，美国的全国会计人员联合会〔简称NAA〕建立了单独的管理会计协会(IMA)，英国也成立了国际成本和管理会计人员协会(ICMA)，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。

同年在美国，由管理会计协会主持，进行了第一次取得“职业管理会计师”(简称CMA)资格的考试。凡经该协会审查符合应考条件的申请人，在连续三年期间参加五个单元的考试(即：①经济学与企业财务；②组织与行为，包括业务道德问题；③对外财务报表的编制准则、审计和税务；④定期编制的对内、对外会计报表；⑤决策分析，包括信息系统和决策模型的建立)，全部及格者才能取得“管理会计证书”。从此，在西方国家的社会上，除了“公证职业会计师”(简称CPA)之外，又出现了专门的“职业管理会计师”(CMA)。

1980年4月24日至26日，来自欧洲10个国家及美国和澳大利亚的225名会计人员，在巴黎举行了第一次欧洲会议。

会议的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与经验证明：任何企业为了能够在当前复杂多变的世界上生存下去并繁荣起来，应用推广管理会计是一个战略问题。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，并能在提高企业经济效益方面发挥越来越大的作用。

总之，管理会计是一门综合性很强的学科，它的形成与发展，大大丰富了会计科学的内容，扩充了会计的传统职能，使会计的作用不再局限于对生产经营过程作如实的反映，单纯地提供信息，而是进一步利用这些信息来预测前景，参与决策，规划未来，并对日常业务按预定的目标进行有效的控制与考核，保证以较少的劳动消耗和资金占用，取得最佳的经济效益，从而决定了管理会计的强大生命力和广阔的发展前景。

第二节 管理会计同财务会计的区别与联系

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：

（一）管理会计服务于企业的内部管理

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，以保障其切身的经济利益。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。可见，财务会计是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，二者的服务对象并不相同。正是在这个意义上，有人将财务会计称之为“外部会计”，而将管理会计称之为“内部会计”。

（二）管理会计着眼于企业未来的生产经营

一般说来，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。管理会计则不然，它所研究、解决的都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，为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，但它只是将这些资料作为估量、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，必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和措施的合理抉择为主要依据。可见，财务会计和管理会计的着眼点是不同的，前者着眼于总结企业过去的生产经营过程，而后者着眼于筹划企业未来的生产经营活动。

（三）管理会计不拘泥于法定规范和固有程式

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，按照统一的会计制度（西方国家为“公认会计准则”）、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，它既不受任何统一的会计制度和其它财务成本法规的束缚，也不受任何固有会计程式或会计习惯的制约，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”之类问题完全取决于企业内部管理的特定要求。

现列表说明财务会计与管理会计的各项具体特征的区别，见表1—1。

二、管理会计与财务会计的联系

管理会计同财务会计的联系主要表现在以下几个方面：

（一）服务对象交叉

从前面可知，管理会计亦可称之为内部会计，财务会计亦可称之为外部会计。但这样比拟，只是表明它们服务对象

表1—1

特 征	财 务 会 计	管 理 会 计
(1) 核算 目的	通过定期编制基本财务报表, 提供一定日期的财务状况, 以及一定期间的经营成果和资产流动情况的财务信息, 主要为企业外界有经济利害关系的团体或个人服务	通过选用灵活多样的专门方法和技术, 不定期地编制各种管理报表, 提供有效经营和最优管理决策的有用信息, 主要为企业内部各级管理人员服务。
(2) 核算 重点	着重反映过去(记帐、算帐、报帐), 单纯提供信息	虽然也要算帐, 但重点在于能动地利用已发生的财务会计信息及其他有关资料, 预测前景, 参与决策, 规划未来和控制现在。
(3) 核算 依据	西方国家必须遵守“公认的会计原则”(GAAP), 我们国家要严格遵守国家制定的会计法和统一的会计制度。	只服从管理人员的需要, 以及经济决策理论和数学公式, 没有强制性的公认会计原则或统一的会计制度。

续表1—1

特 征	财 务 会 计	管 理 会 计
(4) 核算 对象	主要以整个企业为核算对象，提供集中概括的财务成本信息，用来对全企业的财务状况和经营成果作出综合的评价与考核。	主要以企业内部各个责任中心为核算对象，对它们日常工作的实绩和成果进行控制与考核；同时也从整个企业的全局出发，认真考虑各项决策与计划之间的协调配合和综合平衡。
(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；一般不涉及填制凭证和复式记帐问题；报表没有一定格式，可按管理需要自行设计。
(6) 核算 方法	在一定时期内，统一以货币计量单位采用同一种核算方法反映企业的经济活动。核算时只需应用简单的算术方法和计算工具。	在一定时期内可采用多种核算方法，提出不同的选择方案。核算时广泛应用运筹学和电子计算机技术来确定最优方案。

的侧重点有所不同，而并不意味着二者在这个问题上完全割裂。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。这是因为：企业管理者特别是高阶层的管理者同样需要财务会计提供的许多重要财务成本指标，如资金、成本、利润等方面，这是他们制定决策、编制计划和实施控制所不可缺少的。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，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，虽然企业外部关系人并不直接给予关心，但它们是围绕着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。事实上，在有些国家，财务会计有时也把属于管理会计的内部报表，列入对外公开发表的范围。例如，1973年3月，美国会计原则委员会（APB）的第19号《意见》，正式把原属于企业内部管理需要，用来解释和分析资金流动情况的“财务状况变动表”（简称 SCFP）列为对外必须编报的基本财务报表。1977年10月，国际会计准则委员会（IASC）正式把该表列为第7号国际会计准则，认为这是企业对外公开的收益表和资产负债表之外的“第三报表”。我国新颁发的《工业企业会计制度》规定，企业“财务状况变动表”（现金流量表），为企业正式的主要对外会计报表，并已实施。另外，财务会计有时还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