

中等专业学校试用教材

管 理 会 计

浙江宁波机械工业学校 张必炜 主编

ZHONGDENG

ZHUANYE

XUEXIAO

JIAOCAI



机 械 工 业 出 版 社

97
F234.3
106
2

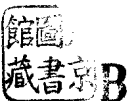
中等专业学校试用教材

管 理 会 计

浙江宁波机械工业学校 张必炜 主编



机械工业出版社



753234



3 0127 0556 6

本书简明、系统地阐述了国外管理会计的基本概念、基本理论和基本方法，并试图洋为中用，使之成为中国式的管理会计教材。本书正文共八章：第一章绪论；第二章成本习性与变动成本法；第三章基本利分析法；第四章短期经营决策的分析与评价；第五章长期投资决策的分析与评价；第六章全面预算；第七章成本控制；第八章责任会计。各章除有大量例题外，还有思考题和练习题。书末还附录有供学员自学、参考用的贴现知识、案例分析题和复利系数表。

本书由主编张必炜撰写课程章节目录和各章内容提要。第一章、第四章的第二节、第三节、第五节、第五章及附录由张必炜编写；第二章、第三章、第四章的第一节、第四节由协编李锡令编写；第六、七、八章由协编郭少东编写。主编对全书作了总纂定稿。

本书为招收初中毕业生四年制和高中毕业生两年制工业企业财务会计专业的教材；也可供企业领导人员、在职财会人员和其他管理人员自学或作为培训班的课本。

本书由浙江宁波机械工业学校校长、高级讲师虞和昌担任主审。参加审稿会的有虞和昌、协审西南工业管理学校周萍，特邀协审宁波大学工商经济系副教授吴思达、特邀协审机械会计学会宁波支会副会长高级会计师徐体忠。他们提了很多宝贵意见。协审杭州机械工业学校高级讲师俞汉伟老师也提了很好的意见。在此一并致谢。

本书各章在叙述方法上，或重演绎，或重归纳，略有不同，为照顾章节特点及尊重编者意愿，不强求统一，敬请读者注意。

由于水平和时间所限，书中难免存在缺点和错误，恳切希望读者批评指正。

编 者

1990年7月

前 言

我国正处在社会主义的初级阶段，我们正在大力发展有计划的商品经济。随着商品经济的发展，国内市场正在逐步由卖方市场转变为买方市场。与此同时，为了适应经济体制改革，生产资料所有权与生产经营权适当分离，企业管理转轨转型的新形势，工业企业的财务会计工作也面临着一个转轨转型问题。可以预言，财会工作的重心将由单纯的事后记帐、算帐、报帐、用帐，转到以提高经济效益为中心的事前预测、参与决策、事中控制，同时做好传统的记帐、算帐、报帐、用帐工作，并进行业绩考核评价上来。

管理会计是一门新兴的学科。为适应财会工作转轨转型的需要，发挥管理会计的作用，我们在学习国内外有关管理会计的教材、资料、文章的基础上，结合多年来从事企业管理、财会工作和教学工作的实践体会，按照原国家机械委中等专业学校管理类专业教材编审委员会拟订的教材编审出版计划和1986年11月审定的教学大纲，编写了这本适合中等专业学校工业企业财务会计专业学生学习使用的并可供企业领导、经营管理者、财会工作者等学习参考的教材。

在本书编写过程中，我们力求做到以下三点：

1. 实际应用性

我们学习研究国外管理会计的目的，是为了结合我国实际，取其精华，“洋为中用”，进而创建具有中国特色的管理会计学科。现在国内外管理会计的版本颇多，各具特色。我们试图博采众长，力求使本书适合于我国当前推进企业管理现代化，特别是财会工作现代化的要求，并注重对学员实际工作能力的培养，做到学以致用。在这里，实际应用性可概括为：一个重点——财会工作参与经营决策；一个目标——财会工作的最终目标是实现最佳的社会和企业经济效益；实事求是——注重我国基本国情和经济建设的现状，有的放矢，讲求实效。面对目前我国企业，特别是中小型企业 and 乡镇企业财会工作和财会队伍的现状，因材施教，循序渐进。现实状况如何，改革要求什么，我们就研究探讨什么。

2. 直接关联性

我们觉得管理会计的内容不宜与工业企业管理、技术经济分析、市场学、社会经济统计等课程有较多的重复。本书试图把握这样的原则：力求把与我国工业企业财会部门或总会计师职责范围直接关联的课题和知识列入教材，不过分强调课程内容的完整性与系统性，以避免与相邻学科的内容重复。因此，本书没有列入有关市场调查和预测、价值工程、线性规划、网络计划技术中的时间费用优化、概率统计分析方法等课题。简言之，所谓直接关联性是指：过去、现在和将来财会工作已经或能够涉及的管理会计内容，是本教材所选用的。也就是既注意知识的系统性，又注意与相关课程的分工与衔接。

3. 简易通俗性

本书力求用自己的语言来叙述和说明，尽量避免外文直译所带来的生硬语句。对所用的数学公式一般不作推导。我们的主要目的是培养学员的动手能力，即“会用”，努力做到通俗易懂，便于学员学习和掌握。

目 录

第一章 绪论	1	的因素	37
§1-1 管理会计的形成与发展	1	§5-2 长期投资决策分析的基本方法	99
§1-2 管理会计的基本内容	3	§5-3 长期投资决策案例	110
§1-3 管理会计与财务会计的关系和区别	4	§5-4 长期投资决策中的敏感性分析	114
§1-4 正确学习和运用管理会计的原则和方法	7	思考题	120
思考题	11	练习题	120
第二章 成本习性和变动成本法	12	第六章 全面预算	123
§2-1 成本及其习性	12	§6-1 全面预算的概念、组成和作用	123
§2-2 混合成本及其分解	14	§6-2 全面预算的编制方法	125
§2-3 变动成本法	19	§6-3 弹性预算	133
思考题	26	§6-4 零基预算	135
练习题	26	思考题	137
第三章 量本利分析法	28	练习题	137
§3-1 量本利分析的概念和基本原理	28	第七章 成本控制	140
§3-2 盈亏平衡点分析	28	§7-1 成本控制与标准成本制度	140
§3-3 量本利分析法的应用	32	§7-2 标准成本的制定	142
思考题	38	§7-3 成本差异的分析	145
练习题	38	§7-4 成本差异的处理	153
第四章 短期经营决策的分析与评价	40	思考题	156
§4-1 经营预测	40	练习题	157
§4-2 短期经营决策中需要考虑的一些成本概念	43	第八章 责任会计	159
§4-3 产品生产决策的分析与评价	48	§8-1 分级分权管理与责任中心	159
§4-4 产品售价决策的分析与评价	66	§8-2 划小核算单位与责任会计	163
§4-5 物料储备决策的分析与评价	69	§8-3 内部转移价格与厂内银行	167
思考题	80	§8-4 责任报告与业绩考评	172
练习题	81	思考题	178
第五章 长期投资决策的分析与评价	87	练习题	178
§5-1 长期投资决策中需要考虑		参考文献	179
		附录	180
		附录一 关于案例分析的补充资料	180
		附录二 关于货币时间价值贴现计算的补充资料	187
		附录三 复利系数表	193

第一章 绪 论

本章阐述管理会计的形成与发展,说明管理会计的基本内容与职能,指出管理会计与财务会计的区别和联系,要求结合我国实际,正确学习和运用国外现代管理会计中合乎科学的原理和方法,做到“洋为中用”,以推进我国企业管理和财会工作的现代化。

学习本章后将使学员对管理会计有一个总体的约略的了解,并对学习管理会计的必要性有所理解。

§1-1 管理会计的形成与发展

一、会计

什么是会计?理论界有多种解释。一般认为,广义的会计包括两个涵义:一是记录、计算活动。对会计的这种理解可以追溯到古代。据记载,在原始的规模小的印度公社里,已经有了“一个记帐员,登记农业帐目,登记和记录与此有关的一切事项”。在我国,从周代开始,就设置官吏为封建王朝掌管财物赋税,进行月计岁会(零星计算称为计,总合计算称为会)。宋元以后,在官厅进行钱粮移交时,要编造“四柱清册”。民间移用此法,逐渐发展,成为传统的中式簿记。二是泛指担任会计工作的人员。狭义的会计仅指现代会计。就是指以意大利数学家巴其阿勒在1494年提出的借贷复式记帐法原理为标志,以货币为主要计量单位,按复式记帐法进行记帐算帐为基本手段,对企业、机关、事业单位或其他经济组织乃至个体经营者的经济活动或预算执行过程及其结果,连续地、系统地进行核算,并根据核算资料进行分析和检查的一种管理经济的工具。

二、管理

与会计一样,对于什么是管理,理论界也有多种观点。按照马克思的论述,管理是共同劳动的产物。很多人在一起劳动、生活,其中有些人就不知道该怎么劳动,该怎么生活,也有些人不好好劳动,不好好生活。这就产生了指挥劳动与监督劳动的管理问题。根据这样的理解,管理的概念可以表述为:一个组织为了达到和实现一定的目的,所采取和进行的最有效、最经济的方法、方式、手段、措施等活动的总称。法国企业家、工程师法约尔(1841~1925)把上述的方式、方法、手段、措施归纳为计划、组织、指挥、协调和控制。在西方,有人认为,不但一个组织存在管理问题,就是一个人的劳动、工作和生活,也存在管理问题。这样,管理的概念就可表述为:一个人、一个组织为了达到和实现一定的目的,所进行和采取的最有效最经济的计划、组织、指挥、协调和控制等活动的总称。

三、管理会计

管理会计是指为适应企业内部管理上的需要,科学地运用会计、统计和数学方法,进行数据的搜集、整理、计算和分析,据以作出预测、规划、决策、控制和评价,并传达信息的一种会计。简言之,管理会计是一种把会计应用到企业管理上去的方法。

四、管理会计的形成

管理会计是随着资本主义商品经济的发展,特别是工业商品经济的高度发展而逐渐产生、形成的。19世纪末20世纪初,随着资本主义从自由竞争阶段向垄断阶段的过渡,企业规模不断扩大,生产技术日趋复杂,企业管理也逐渐由传统的经验管理阶段向科学管理阶段过渡,1911年,被称为“科学管理之父”的美国工程师泰罗(1856~1915)发表了《科学管理原理》一书,将积累的管理经验加以系统化、标准化和理论化。与泰罗同时代的美国管理学者埃默森(1853~1931),几乎也在同时提出并实行了标准人工成本法。随后美国工业工程师甘特(1861~1919)又把标准人工成本法的原理推广到材料和制造费用的成本管理中去。标准成本的制定,标准成本在执行中的控制,报告期实绩同标准成本的差异分析等等,为管理会计的形成提供了条件,奠定了基础。

与标准成本制度形成的同时,美国民间企业和政府机关又对各项管理费用实行了预算控制制度。此后,在美国,大企业也先后实行了全面预算。这样,就使会计工作的重心从事后核算、事后分析,转为事前计划、事中控制和事后分析。通过预算实际执行结果与预算的对比,求得差异,便能总结经验或分析原因、追究责任。

标准成本和预算控制制度的建立和实行,在当时被认为是管理会计的两大支柱。1922年,美国哥伦比亚大学教授劳泰斯特劳赫针对当时由于新技术的采用所引起资本有机构成的变化和产品中心固定成本的提高;以及由于市场竞争日趋激烈,促使企业家考虑如何维持固定开销所提出的保本销售量等问题,提出了“盈亏平衡图”,进行了成本—业务量—利润分析。同年,美国奎因坦斯出版了《管理会计:财务管理入门》一书,首先提出了管理会计这个名称。

20世纪30年代,美国出版了《弹性预算》一书。40年代特别是第二次世界大战以后,随着行为科学的兴起,责任会计的概念也应运而生。至此,管理会计实际已形成独立的学科。由于从本世纪初到50年代管理会计的产生与形成,管理会计的服务重心是力求提高企业的生产效率和生产成果,所以有人把这一阶段的管理会计称为执行性管理会计。

50年代以来,资本主义经济有了很大的发展,现代科学技术突飞猛进,科技新成果被广泛用于生产流通各个领域,生产过程越来越自动化,生产力得到迅速提高。与此同时,随着生产经营专业化协作和联合化的发展,跨国公司不断涌现,企业规模多样化,生产经营管理更趋灵活和复杂,市场行情瞬息万变,竞争日益激烈。由于上述种种情况的出现,使得原来的管理学说,原来的会计学科无法适应这种变化了的形势,从此资本主义企业管理进入了现代管理阶段。1952年,在世界会计学会的年会上,也正式通过了“管理会计”这个专门名词。

现代企业管理的首要特点是突出经营决策,面对市场用户,力求提高盈利水平,并提出了“管理的重心在经营,经营的重心在决策”的观点。随着企业管理的发展,管理会计的内容也相应有所发展。它的服务重心也转变为力求提高企业的盈利水平或经济效益。因此,有人把本世纪50年代以后发展的管理会计称为决策性管理会计。

总之,随着科学技术的进步和经济的发展以及受现代企业管理各学派理论的影响,要求会计理论和实务不断发生变化。这些变化的主要表现是:

(1) 把会计工作的重心由单纯的事后记帐、算帐、报帐,转到以提高经济效益为中心的事前预测、参与决策、事中控制、事后分析的轨道上来。

(2) 运用行为科学理论,结合全面目标管理,建立责任会计制度。

(3) 运用各种现代数学方法, 进行多个方案的优化运算, 成为会计核算的重点。

(4) 在会计核算中广泛使用电子计算机。

凡此种种, 就为现代管理会计体系的形成, 奠定了理论和实践的基础。由此, 我们可以概括地说, 50年代初以来, 在资本主义世界, 为使会计更为有效地为企业管理服务, 把会计中涉及企业管理的部分, 逐渐从传统的财务会计中分离出来, 在成本会计的基础上, 发展成了一门独立的新兴学科——管理会计。

五、管理会计的发展

管理会计是一门新兴的以研究企业资金、成本、利润问题为主的, 指导人们如何有效地运用规划、决策、控制、评价等方法谋求开拓业务, 增强市场竞争能力和应变能力, 提高资金利用效果, 降低成本, 增加盈利的学科。它是介于管理学科、会计学科之间的并与统计学、技术经济学等相互结合与渗透的综合性交叉学科。这门学科正处在完善和发展的过程中, 并必将成为加强企业管理、促进经济发展的一门有效学科。

发展了的成为独立学科的管理会计主要包括两大部分内容:

(1) 规划决策。即利用会计、统计资料和其它业务数据, 运用各种数学方法, 对反映经济现象的各种指标, 主要是资金、成本、利润指标进行预测, 并运用目标管理方法确定盈利目标, 评价实现盈利目标的多个方案, 择优决策, 编制实现方案的预算和计划。

(2) 控制评价。即在方案实施、计划执行的过程中, 进行有效的成本预算控制和其他预算控制, 并将实际完成情况与预算、目标对比, 进行业绩评价, 分析检查产生差异的原因, 以不断调整企业的行动方针, 然后进行新一轮预测、规划、决策、预算、执行、控制、评价、调整的循环。

§1-2 管理会计的基本内容

因为管理会计是一门尚在发展的学科, 管理会计中应该包括些什么内容, 目前各家的看法尚不完全一致。然而, 综合起来, 围绕上述的两大部分内容, 我们认为管理会计探讨与阐述的内容应包括以下几个方面。

一、经营预测、规划及其方法

决策的依据是预测, 目标的描绘是规划。管理会计内应包括运用量本利分析法等对企业生产经营活动中与财会工作密切相关的资金、成本、利润、售价等问题进行预测与规划的内容。

二、经营决策及其方法

参与经营决策是管理会计工作的核心。管理会计内应包括运用变动成本法、量本利分析法、资金时间价值计算等方法, 对企业生产经营活动中的诸如售价、产品生产、物料储备、投资等重大问题, 在两个和两个以上方案中进行择优决策的内容。管理会计参与经营决策所涉及的内容, 无疑是最重要的内容。

三、编制预算

对多个方案进行取舍决策后, 要实现优选方案的规划目标, 求得最佳的经济效益, 必须编制全面预算, 以使方案得以体现和落实。所以, 编制预算是管理会计的一项重要内容。预算决策的具体化。要以预算为具体指导, 控制企业的生产经营活动朝着决策所预定的规划

目标进行。要通过预算的编制、执行和控制,把企业的人力、财力、物力以及各项工作科学地组织起来,使企业的生产经营活动进行得更加协调,以达到实现最佳经济效益的目的。

四、进行控制

预算编定以后就要认真执行。为使企业的生产经营活动能按编定的预算去实施,需要进行有效的控制。控制的主要方法是实行标准成本制度和实行责任会计制度。所以标准成本制度与责任会计制度都是管理会计的组成部分。

五、业绩评价

制定了目标和预算,进行了控制,执行结果如何呢?这就要通过业绩的考核来衡量和评价生产经营活动的成果,以便总结经验,找出差距,分析原因,采取措施,为改进今后的工作提供有价值的信息。因此,业绩评价当然也应是管理会计所要讨论的内容。

以上几个方面的内容是相互依存、相互补充的。它们共同构成了管理会计的整体。并且随着管理会计这门学科不断发展,它的内容也将不断得到补充和完善。

图1-1表示了管理会计的基本内容及它们之间的相互关系。

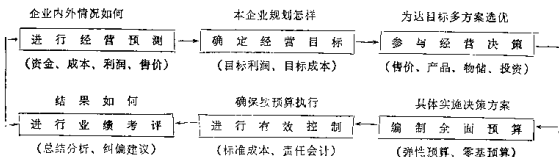


图1-1 管理会计基本内容及其相互关系示意图

上图是本书内容的主要思路,在教材的具体章节编排上将略作调整。

§1-3 管理会计与财务会计的联系和区别

一、财务会计的概念

我们在第一节中讨论了管理会计的概念,并提到管理会计是从传统的财务会计中分离出来的新兴学科。那么,什么叫财务会计呢?

要弄清什么是财务会计,先要讨论什么叫财务。

1. 财务

财,金钱物资的总称。在资本主义企业,是对资本的泛称;在我国的企业,是对资金的泛称。务,具体工作。财务,在资本主义企业是指有关资本运动的具体工作;在我国的企业是指对资金运动及其所引起的经济关系进行处理的具体工作。

2. 财务会计

财务会计是指以资金运动(增减收付,筹措还贷,集股分红等)为主要工作对象,以运用传统的复式记帐法进行记帐算帐和定期编制报表为基本手段,向有关方面提供企业一定日期的财务状况、一定期间的经营成果和资金流转情况的一整套科学的专门方法。

财务会计的主要服务对象是外界的。也就是说,财务会计尽管也向企业各级管理部门提供财务情况,但它的主要服务对象却是与企业有密切经济利害关系的外界团体和个人。

在资本主义企业，财务会计向外界报告的主要对象有：

(1) 向股东及可能的投资者提供企业的财务状况及获利能力等信息，以便他们进行投资决策。

(2) 向有关银行及其他债权人提供企业的经营成果、偿债能力等信息，以便他们进行信贷决策。

(3) 向税务机关提供报表，以供其审核纳税情况。

(4) 向证券管理机关提供报表，以供其进行管理。

社会主义企业财务会计向外界报告的主要对象有：

(1) 向上级主管部门提供报表；

(2) 向有关财政部门、税务部门提供报表；

(3) 向有关统计部门提供报表；

(4) 向有关审计部门提供报表；

(5) 向开户银行提供报表等。

由此可见，相对于新兴的管理会计，财务会计又称“外部会计”或“对外报告会计”。

二、管理会计与财务会计的联系

既然管理会计是从传统的财务会计中分离出来的，自然它们之间存在着密切的联系。两者要在企业生产经营管理中互相补充，相互渗透，共同配合，为管理者提供可靠的信息。

管理会计与财务会计的联系主要表现在：

1. 应用的数据、资料来源多数是同一的

管理会计所需要的资料，主要来源于财务会计。它经常直接利用财务会计的数据资料进行分析研究，必要时再进行加工、调整和延伸，使之成为企业内部管理方面的有用信息。所以，管理会计与财务会计是有机联系的两个信息系统。

2. 执行控制和考核的职能是相同的

管理会计为执行控制和考核的职能而进行的预算控制、成本控制和业绩考评，与财务会计的监督分析职能，实质是相同的。监督与分析，就是检查企业生产经营活动的实际情况，考察实际情况与原定规划目标、预算的差异，分析其原因，以便采取必要的对策。实行控制考核与监督分析职能的组织保证，在管理会计中是建立各级责任中心和落实责任会计制度，在财务会计中是划小核算单位，落实内部经济责任制。

3. 会计报表是相互渗透的

西方一些国家把原属管理会计的内部报表，列入了对外公开发表的范围。例如，从1973年起，美国已正式把原属于企业内部管理需要的、用来解释和分析资金流动情况的“财务状况变动表”，列为对外必须编报的基本财务报表。

在我国，目前尚无固定的管理会计报表，财会部门往往根据管理的需要，运用若干管理会计方法，在财务会计报表的补充资料中或文字说明中进行分析、考核和评价，以给经营管理者及时提供急需的管理信息。（国家有关部门规定，在基本建设投资、重大技术改造投资项目开工前进行的可行性研究工作中，必须填报若干管理会计报表）。

三、管理会计与财务会计的区别

随着经济的发展，管理会计既然有必要从传统的财务会计中分离出来，成为与之并列的新兴的管理会计学科，那末管理会计与财务会计必然存在着不同点。

管理会计与财务会计的主要区别表现在:

1. 主要服务对象不同

管理会计主要是向企业管理当局提供内部生产经营管理所需要的经济信息,作为管理当局预测未来,规划目标,选择方案,制定决策,编制预算,进行控制和评价的依据的。简言之,主要是为企业进行生产经营管理服务的。

财务会计则不同。它虽然也为企业管理当局提供财务信息,如资金流转、成本开支、利润实现等情况,但它的主要服务对象是外界,是向外界与企业有经济利害关系的管理当局、团体单位乃至个人提供本企业的经济信息。

2. 工作依据的规范不同

管理会计工作不受强制性的会计法、公认的会计原则、统一的会计制度的约束,只服从于管理人员的意愿和需要,但是要受经济规律、经济理论、数学公式的制约。例如,它可以将成本按照习性进行重新归类组合,区分为固定成本和变动成本,并运用变动成本法进行成本预测和经营决策。因此,对管理会计的要求不十分严格,其结构比较松散,其工作领域比财务会计更为广阔。

财务会计工作则不同。在我国,财务会计工作必须严格按照会计法行事,必须遵循会计工作规范,即必须按会计原则工作。如必须严格遵循财政部统一颁发的包括有会计科目的使用、会计报表的编报、成本计算规程、费用开支范围、财产物资盘存、估价、报损等内容的会计制度。它要求从会计凭证、帐簿到报表逐步对有关资料进行综合时要严格遵守既定的会计程序。所以财务会计工作具有比较严密的稳定的基本结构,不能越出“雷池”。

3. 工作重点和时限不同

管理会计的工作重点和时限是现在和将来,尤其重视着眼未来、面向未来,对未来的经济活动进行展望,对今后进行事前的预测和决策。财务会计的工作重点和时限则主要是反映过去已经发生的经济活动,单纯地提供已经发生的信息,进行事后的反映和监督。

4. 核算对象的范围不同

管理会计核算对象的范围,既可是整个企业,也可是企业内部的一个局部。既可从整个企业的全局出发,为企业的规划、决策、控制、评价提供数据;也可是企业内部的各个责任中心,为解决局部问题或特定问题提供数据。因此管理会计核算对象的范围是大大小小。财务会计则主要以整个企业为核算对象,提供反映整个企业财务状况和经营成果的总结性资料;同时又适应实行企业内部经济责任制的需要,考核评价各车间各部门的实绩。

5. 核算程序和报表格式不同

管理会计的核算程序和报表格式不固定、不统一,可以自由选择合适的核算程序和自行设计报表的格式,财务会计的核算程序则是固定的、带有强制性的。一个企业需要向上级、财政部门、税务部门、审计部门、开户银行提供什么资料,这些资料应当如何搜集、整理,都有固定的程序。财务会计所用凭证、帐簿、报表的格式也是统一规定的。

6. 核算方法体系不同

财务会计有一整套处理经济资料的方法体系。对凭证的填制,会计科目的运用,复式记帐原理的应用,登记帐簿的要求,成本的计算规程,物资、帐目的清查,报表的编制等,财务会计都有严密的规定。其所用的计算方法主要是简单的算术方法,一般使用简单的计算工具即可。管理会计采用的方法则灵活多样,没有严密的结构体系。而且大量采用各种现代数

学方法和统计方法,进行复杂的计算需要借助电子计算机。

7. 核算精确度要求不同

财务会计对核算的精确度要求分文不差,资金来源和资金占用必须平衡,总帐与明细帐必须一致,各项财务成本指标的计算要求力保精确。管理会计的核算结果则具有“弹性”。为了满足管理上的需要,管理会计一般强调核算速度,要求提供的数据迅速、及时,对数据的计算一般要求有近似值即可,不要求绝对精确。

8. 编制报表的时间不同

管理会计的报表编制时间不定期、不固定,根据管理的需要可能要求随时编制,也可能一年或数年编报一次。财务会计则必须按规定定期定期编制报表。

§1-4 正确学习和运用管理会计的原理和方法

一、学习、运用管理会计理论和方法的必要性

1. 改革的需要

建国以来,我国在各方面所取得的重大成就,虽然已经初步显示出了社会主义制度的优越性,但是这种优越性还没有得到应有的充分的发挥。究其经济方面的重要原因,就是在经济管理体制上形成了一种同社会生产力发展要求不相适应的僵化模式,使本来应该生机盎然的社会主义经济在很大程度上失去了活力。经济管理体制上的弊端归纳起来有:政企职责不分;条块分割;国家对企业统得过多过死;忽视价值规律和市场的调节作用,按产品经济模式组织生产;分配中存在着严重的平均主义等。这些弊端集中表现为企业缺乏应有的活力,缺乏应有的自主权,因而严重阻碍了社会生产力的发展。所以必须进行改革。不改革,中国就没有出路。

城市经济体制改革的中心环节是增强企业活力。增强企业活力的本质内容和基本要求是:

- (1) 确立国家和企业的正确关系,实行生产资料所有权与生产经营权的适当分离,使企业真正成为依法自主经营、自负盈亏、独立核算的进行社会主义商品生产和经营的经济组织。
- (2) 确立企业和职工、经营者和生产者的正确关系。

企业拥有生产经营自主权主要是表现在以下几方面:

- (1) 有权选择灵活多样的经营方式;
- (2) 有权安排自己的产供销活动;
- (3) 有权拥有和支配自留资金;
- (4) 有权依照规定自行任免聘用和选择本企业的工作人员;
- (5) 有权自行决定用工办法和工资奖励方式;
- (6) 有权在国家允许的范围确定本企业产品的价格;等等。

众所周知,我国传统财务会计工作的一些财政、财务、会计制度是与旧的经济管理体制相互配套相互适应的。在新的经济管理体制下,在企业拥有和行使生产经营自主权的条件下,传统财务会计方法体系的相当一部分,已难适应新的需要。在这种情况下,新兴的被人们称为规划决策、控制、业绩评价会计的管理会计,如果做到洋为中用,恰好可用来担当这方面一部分任务,补充传统财务会计之不足。例如,运用量本利分析法、变动成本法、资金时间价值计算来抉择采用何种经营方式;通过资金、成本、利润预测来安排企业的产供销活动,决定

是否淘汰老产品，是否要改变原材料进货时间和数量，决定某零部件是自制好还是外协好；对拥有的自留资金及可能筹措的资金进行短期和长期投资决策；通过计算边际贡献来制定、调整产品出厂价格；决定是否按低于销售成本的价格接受追加订货；结合企业内部经济责任制实行责任会计制以完善包（承包）、保（保证）、核（考核）相结合的责任制体系和分配制度，正确处理经营者与生产者的关系，调动各方面的积极性等等。

由此可见，改革要求我们学习、运用管理会计的理论和方法。

2. 开放的需要

对外开放是我国长期不变的基本国策，是实现四个现代化的必要条件，也是对我国社会主义建设历史经验的科学总结。

我国目前正处在社会主义初级阶段。生产力水平低和科技经济文化落后的现实同现代化的目标之间还有很长的距离，同世界上的发达国家相比还有很大的差距。这就要求我们实行对外开放政策，一方面，大力开展对外经济技术交流，坚定不移地实现沿海地区经济发展战略，积极引进国外的资金、技术和管理经验，“以天下之长，补一国之短”，另一方面，积极参与国际分工和竞争，大力发展外向型经济，积极出口产品和劳务，以加快我国经济的发展，缩短我们同发达国家的差距，早日实现四个现代化。

党的十一届三中全会以来，我国对外开放的地域逐渐扩大，初步形成了“经济特区——沿海开放城市——沿海经济开放区——内地”的开放格局。外商独资企业、中外合资企业、中外合作经营企业，来料加工、来样加工、来件装配、补偿贸易等多种经营方式不断出现。对外开放的实践已经并将进一步要求我们：必须运用管理会计的方法对“引进”项目诸方案进行可行性研究的经济评价，以决策优选；要求“三资”企业的财会人员必须懂得管理会计知识；要求对外开放地区的会计师事务所的工作人员懂得、熟悉西方的财务会计知识和管理会计知识等等。这一切都迫切要求我们学习、运用管理会计的理论和方法，以适应进一步开放的形势。

3. 管理转轨变型的需要

改革阻碍社会生产力发展的经济管理体制，按照国家调控市场、市场引导企业的指导思想建立社会主义商品经济的新秩序，就要求企业管理由单纯追求产值、速度转到以提高经济效益为中心的轨道上来，由生产型管理转变为生产经营型管理或经营开拓型管理。

生产型管理就是企业的一切工作都要以生产为中心，管理也要以生产活动为主要对象。生产型管理是内向型、封闭型、执行型的管理，是产品经济的产物。它表现为生产计划由国家（上级）统一规定；所需物资大部分由主管部门、物资部门统一分配调拨；企业产品由商业、物资部门统购包销；财务上国家对企业实行“统收统支”。我国传统的财务会计制度，基本上是适应于服务于这种管理体制的。因此可以说，我们过去的财会工作虽然取得了成绩，但基本上是“保守”型（较少讲究聚财用财生财之道），“被动”型的。

生产经营型或经营开拓型管理就是企业的一切工作都要以生产经营或经营开拓为中心，管理也要以经营开拓为重点对象。这种管理是外向型、开放型、决策型的管理^①，是商品经济的产物。它集中表现为企业要以满足社会需要和追求最佳经济效益为目的。企业不但是一个生产者，更是一个实行独立核算的商品经营者。它讲究营销策略，面向用户和市场。市场需要什么，竞争要求什么，它就生产什么。这种管理笃信用户是帝王、质量是生命、时间信息是金钱的观念。

财会工作是企业管理工作的重要组成部分，为适应企业管理转轨变型的需要，财会工作

也必须同时转轨变型。其办法有二：一是改革整顿完善现行的财会制度和体系；二是引入西方的管理会计等知识为我所用。只有把财会工作的主要侧重点转变为参与规划与决策，进行控制与评价，财会人员才能真正成为社会主义企业的管家与谋士，财会工作和财会人员的社会地位才能得到提高。^⑥

4. 实现企业管理现代化的需要

目前我国的技术水平落后，管理水平更落后。要改变这种面貌，坚定地实现沿海地区经济发展战略，积极参加国际竞争和国际交流，大力发展外向型经济和出口贸易，迎接世界新技术革命的严重挑战，加快四化进程，就必须在积极推进技术进步的同时，狠下功夫推进企业管理的现代化，提高企业的经济效益。

实现企业管理现代化，就是要求企业适应现代生产力发展的客观需要，按照社会主义经济发展规律，积极应用现代科学技术成果，包括现代经营管理的思想、理论和技术，对企业进行有效的管理，创造最佳经济效益。要实现企业管理现代化，就要在总结和继承传统的行之有效的管理经验和方法的基础上，积极推广先进的管理方法，如目标管理，市场预测，决策技术，价值工程，网络计划技术，量本利分析法，变动成本法，ABC分类管理法，线性规划，投入产出分析，正交试验法，滚动计划法等。管理会计既是实现管理现代化的重要手段，又是现代管理的重要内容。不难看出，上述现代化管理的若干方法，诸如量本利分析法、变动成本法、决策技术中的资金时间价值计算等，本来就属于管理会计体系中的内容，且是管理会计的精髓。而像价值工程、线性规划、网络计划技术中的时间费用优化等方法，又与管理会计所讨论的课题密切相关，目标管理又是责任会计制度的前提等等。所以，要实现企业管理现代化，就必须学习、运用管理会计的理论和方法。

5. 提高经济效益的需要

产品质量低、物资消耗高、经济效益差是我国企业长期存在的痼疾。会计是管理经济的重要工具之一。管理会计的根本任务就是促进企业提高经济效益。向管理要效益是当前我国企业的紧迫任务。运用管理会计促进提高经济效益，主要是指：

- (1) 通过资金需要量预测和投资的短、长期决策，运用好资金，提高资金利用的效益；
- (2) 通过优化决策——成本最低化和利润最大化决策，以降低成本，增加利润；
- (3) 通过编制预算和进行有效控制，确保降低成本、增加利润目标的实现。

二、如何正确借鉴西方管理会计知识，创建具有中国特色的管理会计学科

我国系统引进管理会计的理论和方法是党的十一届三中全会以后的事。10年来，国内出版的管理会计书籍版本颇多。为了正确借鉴学习研究运用西方管理会计的理论和系统方法，在中专教学领域，我们要努力探讨和创建一套适合中国国情的、具有中国特色、逐步完善的管理会计学科。

所谓创建具有中国特色的管理会计，要点有：

1. 它应当是中国式的

这是指博采国外众家之长，经过融合提炼，中西结合，自成一派。为此必须：

- (1) 从实际出发。即必须从我国财务会计制度和财会工作的现状出发，又回到我国企业的实际中去。这样做可以缩小管理会计理论方法体系与我国财会工作实践之间的差距，做到洋为中用。例如，我们在运用量本利分析法时，必须在销售单价、销售收入中扣除工商税金（产品税、增值税、盐税、营业税），在讲述责任会计时要结合企业内部经济责任制，补充实

行厂内银行的知识;要针对中专教学和我国财会队伍的现状,尽可能避免繁琐的公式推导等等。

(2) 以效益为目标。要强调以提高经济效益为目标,并做到企业经济效益与社会经济效益的统一。因此,在讨论管理会计在企业短期和长期经营决策中的应用时,不能仅以利润大小作为评价方案优劣、决定方案取舍的唯一依据,必须既强调企业经济效益,又强调社会效益,强调符合治理经济环境、整顿经济秩序、全面深化改革的总方针。例如,有些企业在进行产品定价决策时可能碰到出口外销价格低于内销价格的问题,在成本、税率既定的情况下,我们是选择相对低价的外销方案呢,还是选择相对高价的内销方案呢?无疑,从宏观上考虑社会效益,在出口外销产品有边际贡献的情况下,选择外销方案为优。这样,在讲述产品定价决策时,就应略叙创汇的意义及创汇额的计算。又如,某电器厂在进行产品生产方向决策时,是选择利润高但能耗也高的家用空调器作为产品方向呢,还是选择微利的支农电器产品作为产品方向呢?如果我们单纯的根据产品的边际贡献来决定产品方向,就会偏离社会主义企业的经营方向。因此,在讲到这个问题时,必须强调社会主义企业的基本经营思想。再如,在讲长期投资决策时,我们必须强调企业的决策要服从国家宏观调控,反对盲目引进,重复建设某些加工生产线等等。

(3) 走向规范。统编的管理会计教材,有必要逐步走向规范化。集各家之长,经融合提炼,逐步形成具有中国特色的管理会计已经是时候了,我们在编写本书时,试图朝着这个方向努力。为了走向规范,我们认为管理会计教学人员有必要在以下几个问题上统一认识。

1) 要尽可能避免与其他学科有过多的重复和交叉。我们认为,对于具有中国特色的管理会计,既要承认它是一门边缘交叉学科,注意其知识的系统性,同时又应与别的课程有一个比较明确的“分工”,在内容上不宜同别的学科有较多的重复与交叉,以避免教学双方在精力和时间上的浪费。例如,市场销售量的预测问题,在市场学、工业企业管理、统计学原理等课程中都会讲到,在管理会计中就不必赘述;价值工程、线性规划、网络计划技术在工业企业、技术经济分析中已有详述,在管理会计中就无需重复,等等。

2) 力求统一使用名词术语和指标符号。管理会计常用的一些名词、术语等,应力求有一个统一的提法,同时附注其他提法为好。例如,把单价减单位产品变动成本或产品销售收入减变动成本总额,称为贡献毛益、边际贡献、临界收益,把坐标图中产品销售收入等于产品销售成本的坐标点称为盈亏平衡点、盈亏临界点、保本点、够本点、损益转折点、损益平衡点、损益两平点等等,似乎过于繁杂。为使读者学习、使用、记忆方便起见,本书对所用名词、术语和指标符号都尽可能作了统一,有些并附注了它们的同义词。

3) 实例要选自我国企业。教学案例和模拟实例,要选自我国企业(包括“三资”企业)。这样做,教起来自然,学起来亲切,用起来对号。

4) 教材宜分档次。现在社会上很少有适合中等专业教学的管理会计教材,因而迫使高中中专、初中中专、职工中专、职业高中、业余学校的财会专业只得“拔高”使用适合大学教学用的教材。这种局面,亟待改变。管理会计教材分为大学、中专两个档次势在必行。

2. 它应以西方管理会计的主要理论和方法体系为基础

这就是说,自成一家的中国式管理会计学,必须沿用西方管理会计的精华部分,使之洋为中用。这些精华部分主要包括:

(1) 成本按习性的分类及变动成本法、量本利分析法的应用;

- (2) 运用变动成本法、量本利分析法、边际贡献法等对成本、利润、资金进行预测;
- (3) 运用上述方法对产品生产方案、最优售价方案以及物资储备方案等进行决策;
- (4) 运用上述方法及货币时间值计算,对基本建设投资、技术改造投资进行决策分析;
- (5) 编制费用预算,进行成本控制;
- (6) 实行责任会计制。

思考题

- 1. 管理会计是怎样形成的?它的发展趋势如何?
- 2. 什么是管理会计?它应包括哪些基本内容?
- 3. 管理会计与财务会计有哪些主要区别?又有哪些联系?
- 4. 学习管理会计有何现实意义?
- 5. 你认为应怎样创建具有中国特色的管理会计学科?

第二章 成本习性和变动成本法

为了讨论管理会计在参与决策、编制预算、控制企业经济活动和进行业绩考核等方面的作用，有必要先对成本的概念及与成本有关的问题作一专门的阐述与分析。

本章将通过对成本习性的分析，研究成本与业务量之间的依存关系，以从数量上了解成本与业务量之间的联系。然后，提出并介绍与财务会计中的完全成本法相对应的变动成本法的概念，进而结合我国实践与实例对变动成本法加以说明。

§2-1 成本及其习性

一、什么是产品成本

从理论上说，产品成本是指产品价值中物化劳动价值（C）和劳动者为自己所创造价值（V）的货币表现。在实际工作中，产品成本则是企业为生产和销售产品所支出的费用总和。

成本是关系到经济效益的一项基本指标。成本规划和控制是管理会计的一项重要内容。

在西方传统的财务会计中，通常把产品成本分为直接材料、直接人工和间接费用三个项目。按照我国现行的工业会计制度，把产品成本分为原材料、工资及提取的职工福利基金、车间经费、企业管理费等项目。这种以职能为标准的分类，虽能反映成本的构成，便于进行事后考核和分析，但由于没有与企业的业务量联系起来，不能掌握成本变化规律，所以不利于事先控制成本和进一步挖掘降低成本的潜力。因此，在管理会计中必须将成本按照另一种标准即成本习性对成本进行分类。

二、什么是成本习性

成本习性又称成本性态，是指成本总额与业务量的依存关系。

按照成本习性，可将企业产品的全部成本分为变动成本和固定成本两大类。

1. 变动成本

变动成本是指其总额随业务量成正比例增减的成本。如西方国家财务会计中的直接材料、直接人工、直接制造费用等。在我国，则是指那些直接用于产品生产的原材料、辅助材料、燃料和动力、外协加工费、专用费用、在计件工资形式下的生产工人工资等。但就单位产品而言，变动成本则是相对固定的。

变动成本与业务量的关系可用下式表示：

$$\text{变动成本总额} = \text{单位变动成本} \times \text{业务量}$$

这种关系又可举例表示，如表2-1和图2-1、图2-2。

表2-1 变动成本与业务量关系表

业务量/件	10	20	30	40
变动成本/元	100	200	300	400
单位业务量变动成本/元	10	10	10	10