

管理会计

柏懋祥 杨政 等编著

责任编辑 王国仪

管 理 会 计

柏懋祥 等编著
杨 政

*

河海大学出版社出版
(南京市西康路1号)
南京江宁彩色印刷厂印刷
江苏省新华书店发行

*

开本: 850×1168毫米 1/32印张: 9 字数: 242千字
印数: 1—2000册

*

ISBN 7—5630—0242—1/C·6

定价: 3.40元

内 容 提 要

本书系统地介绍了管理会计——作为现代管理方法之一的这门新学科的基本原理和应用。管理会计将会计同现代化管理技术结合起来，以会计提供的经济信息为基础，对企业经营管理等方面的情况变化和未来趋势进行预测，为领导者进行决策提供最优方案。它是企业实现管理现代化的重要工具。

本书广泛吸收了国内外有关管理会计的专著、教材的研究成果，努力使理论和我国的实际相结合。全书简明扼要，通俗易懂，既可做为大、中专经济管理类专业的教材，还可以供企事业单位的经济管理工作及自学者学习和研究之用。

本书各章后均附有思考题和习题。

前 言

管理会计是一门以加强企业经营管理，提高经济效益为中心内容的新兴学科。由于它具有鲜明的目的性、综合性和实用性等特点，已日益为我国理论界、教育界和企业界接受并广泛地应用于企业经营管理实践。

为了适应经济管理类专业教学的需要，本书以“面向现代化、面向世界、面向未来”为指针，以有计划商品经济为前提，广泛吸收了国内外管理会计专著、教材的研究成果，力求简明扼要，深浅适度，通俗易懂，讲求实用。本书既适合做各类大中专经济管理类专业教材，也可以供企事业单位在职干部作为培训、自学之用。

参加本书编写有柏懋祥（第一、八、九章），杨政（第三、四、五章），潘兴旺（第二、七章），金良（第六章），汪永杰（第十章），孙月琴、桂正华（第十一章）。本书由柏懋祥、杨政二人主编，并由南京审计学院林奇副教授审阅定稿。

本书在编写过程中，得到南京审计学院周元良教授、中华会计函授学校盐城分校唐明泉同志、江苏省电视大学中专部有关领导的指导和帮助，在此一并致谢。

由于我们的理论水平有限，编写时间仓促，书中难免有不足之处，谨请读者批评指正。

编著者

一九八九年四月

目 录

第一章 总论

- 第一节 管理会计的一般概念..... 1
- 第二节 管理会计的主要特点..... 6
- 第三节 管理会计的职能..... 9

第二章 成本习性与变动成本法

- 第一节 成本习性及其分类..... 13
- 第二节 混合成本及其分解..... 18
- 第三节 边际贡献..... 24
- 第四节 变动成本法..... 26

第三章 预测分析

- 第一节 预测分析概述..... 39
- 第二节 利润预测分析..... 42
- 第三节 销售预测分析..... 55
- 第四节 成本预测分析..... 64
- 第五节 资金需要量预测分析..... 71

第四章 短期经营决策的分析、评价

- 第一节 决策分析概述..... 76
- 第二节 经营决策应考虑的“成本”概念..... 78
- 第三节 短期决策的分析的应用..... 87

第五章 长期投资决策的分析、评价

- 第一节 长期投资决策分析需要考虑的主要因素..... 108
- 第二节 分析、评价投资方案经济效益的基本方法..... 118
- 第三节 敏感性分析在长期投资决策中的应用..... 139

第六章 全面预算

- 第一节 什么是预算..... 145
- 第二节 全面预算的内容和编制方法..... 147
- 第三节 弹性预算..... 160

第七章 成本控制

第一节	成本控制的含义和内容	165
第二节	按成本项目控制	166
第三节	标准成本控制	172
第四节	全面成本控制	185

第八章 存货决策与控制

第一节	企业存货管理的一般要求	195
第二节	经济采购批量	200
第三节	经济采购批量数学模型在生产决策中的应用	211
第四节	企业存货的分类控制	213

第九章 产品与服务的订价

第一节	企业订价决策	219
第二节	成本订价法	223
第三节	市场订价法	229

第十章 责任会计

第一节	责任会计的基本概念	239
第二节	责任中心及其种类	242
第三节	责任中心之间的相互转帐	245
第四节	对责任中心的评价与考核	248

第十一章 管理会计系统的建立

第一节	建立管理会计系统的必要性和基础	257
第二节	建立管理会计系统的步骤	260
第三节	管理会计的组织系统	264

第一章 总 论

第一节 管理会计的一般概念

一、管理会计的概念

管理会计是一门新兴的，综合性和实用性都很强的边缘学科。这门学科自诞生至今仅数十年历史，其理论体系、方法技术都在不断发展中，因此，给管理会计下一个严密精确的定义是困难的。本书试作如下表述：管理会计是以现代管理理论为基础，为了加强企业经营管理，提高经济效益，运用专门的方法技术对以成本、利润、资金为主要内容的会计信息进行加工整理，以帮助企业管理系统作出科学的决策、规划未来和有效地控制企业经营活动及其结果的会计分支。

从上面的表述中看到，管理会计首先是企业管理系统的重要组成部分。它是从会计的角度，侧重对会计信息以及与其相关的经济信息进行加工处理，以协助企业管理当局履行各项管理职能，实现经营管理的目的。因此，它是企业管理系统中不同于其它专业管理，但又广泛涉足于专业管理的各个领域乃至企业管理全过程的相对独立的组成部分。其次，管理会计是企业会计系统的重要组成部分。它是从传统的财务会计中逐步分离出来的，与财务会计并列的会计学系统，是顺应企业经营管理需要，以提高经济效益为核心的会计系统。管理会计更多地为企业决策、计划和控制活动服务，所以又称之为决策会计、计划会计和控制会计。由于它侧重为企业内部经营管理服务，故国外称其为内部会计。有人说，管理会计是“

管理”与“会计”的巧妙结合。这是十分形象的。

二、管理会计的形成与发展

历史是现实的镜子，未来是历史的继续。我们研究管理会计的历史演变过程，其目的在于通过认识和了解管理会计的过去，循着它的历史踪迹找出它在产生发展过程中带有规律性的东西，以利于更好地运用管理会计的基本理论、方法和技术，为现阶段企业经营管理服务。並以它的过去和现在为基础，科学地预测其未来发展变动的趋势。

管理和会计的实践活动与人类历史一样古老，它们是人类共同劳动的必然产物。共同劳动是人们有目的，求效果的基本实践活动。共同劳动要分工，要协作，要实现亘古不变的目的——力求以尽可能少的劳动占用和劳动耗费，取得尽可能多的劳动成果，客观上要求有人去筹划、组织、协调和控制，这种对共同劳动有计划有目的的组织和领导的行为就是通常讲的管理活动。为了实现共同劳动的目的，管理者就需要对劳动占用、劳动耗费和劳动成果进行记录，计算、比较、分析，这种专门活动就是原始的会计活动。

尽管管理和会计的实践活动源远流长，但是由于数千年的奴隶社会和封建社会严重地阻碍了社会生产力的发展，致使管理和会计也同样经历了极其缓慢的发展过程。直至近代工业革命的爆发，资本主义生产方式出现，促使商品经济的迅猛发展，提高了生产交换的社会化程度，从而极大地推动了管理及会计理论的发展，使之进入了一个崭新的阶段。

十九世纪末叶，资本主义从自由竞争向垄断阶段过渡。资本主义国家尤其是美国出现了前所未有的资本积累和集中，企业规模不断壮大，新兴公司迅速崛起，企业经营范围和经营领域不断拓展，科学技术成果层出不穷并被迅速地应用到生产实践中去。企业管理者面对外部市场的剧烈竞争，产品实现的难度越来越高，而企业内部仍沿袭传统的凭个人经验和意志进行管理的制度，资本家及其代

理人残酷地剥削和压迫工人，致使阶级矛盾进一步激化，工人以罢工、怠工等各种方式与资本家作斗争，企业的生产日趋下降。资产阶级出于自身利益的需要和迫于内外交困的环境，迫切要求总结企业管理实践的经验教训，寻找新的管理理论、方法和技术，以提高生产效率，获得更多的剩余价值。

以美国工程师弗雷德里克·温斯洛·泰罗为代表的科学管理理论正是在这样的历史条件下应运而生的。泰罗的科学管理理论的主要内容有：（1）劳动方法标准化。即要求劳动者使用最合适的工具，按最先进合理的操作程序工作，并确定各种工作的操作标准。（2）工时的科学利用。即规定合理操作的标准时间，制订劳动定额。（3）实行有差别的计件工资制。即按劳动定额的完成情况付给报酬，对超定额的工人付给超额报酬，完不成定额的扣发工资或解雇。（4）按标准操作法对工人进行训练。即改变传统的师傅带徒弟的制度，对工人进行科学训练。（5）管理工作专业化。它反映在两个方面：一方面，泰罗主张将管理工作从生产作业活动中分离出来，以明确操作工人与管理人员的职责；另一方面，泰罗主张对管理人员按职能进行专业化分工，以提高管理水平。并提出建立以职能人员或职能机构直接指挥和管理作业活动的职能制组织形式。泰罗的科学管理理论结束了企业传统的经验管理。他认为一切管理问题都应当而且能够用科学的方法加以研究和解决，主张企业的各项工作都要实行标准化，而不能凭个人经验和意志办事，从而为企业管理走上科学化道路奠定了理论基础。以泰罗为代表的科学管理理论为企业实现生产组织方法的科学化、生产程序的标准化、工时利用的合理化等提供了行之有效的方法。科学管理理论迅速地在资本主义企业推广应用，大大地提高了企业生产效率和水平。

科学管理理论推动了会计理论和实践的发展。与科学管理理论直接联系的“标准成本”，“预算控制”、“差异分析”等方法技术被引入企业会计中来。尤其是本世纪初的盈亏临界点模型的发明

以及弹性预算等理论方法的引入，为变动成本法提供了理论依据。这时，企业会计突破了对产品成本进行事后记录计算的局限。在生产之前，制定材料标准成本和人工标准成本，即产品标准成本，以利于事前控制材料、人工等资源的消耗，提高材料、工时的利用程度；通过事前对生产费用编制预算，确定成本费用的标准分配比例，以控制生产费用的开支。1920年美国提出了差异分析的模式，逐步地应用到企业控制活动中来。即根据事先确定的材料消耗、工时消耗、设备利用、费用开支等标准，对照实际执行活动或执行结果，按固定成本与变动成本的变动规律，揭示执行中差异的范围和差异程度，查明生产差异的原因，籍以有针对性地采取纠正偏差的措施和评价考核企业有关工作的绩效，以促使实际执行活动沿着预定的计划目标轨道进行或作为改进今后工作的指导。由于这些新的理论、方法和技术的引进和应用，促使企业生产效率的提高和生产成本的降低。同时，也大大丰富了传统会计的内容和方法体系，加强了会计在企业管理中的地位和重要作用的发挥。会计理论及实践的这一历史性发展，为现代管理会计奠定了基础，是管理会计形成的初始阶段。

然而，我们还应当看到，以泰罗为代表的管理理论以及与之相联系的会计理论，由于受到当时历史条件的限制还存在着与企业管理实际不相适应的地方，其主要表现在：它们是以企业内部生产管理为重点，从企业生产过程的局部、个别方面入手，为提高生产效率提供理论和方法的，因而，不能也不可能解决企业系统整体的以及企业与复杂多变的外部环境的关系等重大问题。这些不足和弊端尤其在企业内外环境和条件发生剧烈变化以后显得更加突出。

二次大战以后，尤其是五十年代以来，各国都致力于经济建设，这就极大地推动了科学技术的进步和生产力的发展。资本主义企业以更大的规模集中资本，涌现一批大型、巨型企业以及跨国公司；企业广泛采用先进技术，加速了生产过程的自动化和产品的更新换代；企业所面临的国内国际市场千变万化，竞争对手林立，竞

争的空间越来越小，生产与消费的矛盾在市场上日趋尖锐，产品实现的难度越来越大。企业为了求得生存和发展，必须改变传统的以企业为出发点、以生产推销产品为中心的经营观念，树立以消费者为中心、以消费需求为出发点和归宿的市场营销观念。在新的经营思想指寻下，企业必须在生产销售之前，调查研究市场未被满足的消费需求即经营机会，科学地预测未来市场的销售状况及其变动趋势，将经营风险降低到最低限度，在此基础上作出符合市场需求和企业经营实际的决策。并以决策目标和计划为依据，组织生产和销售，只有这样，企业才能获得长期稳定的利润。这就要求企业将经营的重点放在满足消费需求上，将管理的重点由加强企业内部生产管理，提高生产效率转向调查、预测和决策上，放在有效的控制尤其是事前控制上来，即实施所谓现代化的超前管理。企业内外环境和条件的变化，再次推动了管理理论的发展，管理理论广泛吸收数学、心理学、经济学、社会学等各种学科的研究成果，综合地运用到管理中来。形成了行为科学学派、数学计量学派、权变理论学派、系统管理学派和决策理论学派等管理学说，极大地丰富和发展了传统的管理理论，将企业管理理论推向一个崭新阶段。

现代管理科学理论为管理会计的最终形成和不断发展提供了理论依据和方法技术。管理会计在直接吸收管理科学中预测、决策、规划、控制等理论营养的基础上，不断地丰富、充实、改造和发展，形成了一整套相独立的会计理论和方法体系。管理会计一词是在1952年召开的世界会计学会上正式确认的。管理会计以提高企业经济效益为已任，以独特的理论和方法技术为手段，为加强企业经营管理，更好地实现各项管理职能，完成各项经营管理任务，实现企业的目的服务的。

管理会计是社会生产力不断发展和科学技术不断进步的产物，也是为适应企业经营管理的客观需要而产生和发展的。管理会计之所以能在短短的数十年中得以如此迅速地发展，被各类企业广泛地运用，并形成制度化、组织化，显示出它具有旺盛的生命力。当然，

管理会计还是一门年轻的学科，它还将经历一个不断完善，不断成熟的发展阶段。可以预见，随着管理会计的发展成熟，将会对企业经营管理发挥更加重要的作用。

第二节 管理会计的主要特点

管理会计与财务会计同属会计系统，两者既相互联系又相互区别。下面通过简要的对比分析来认识它们的异同。

一、管理会计与财务会计的区别

管理会计与财务会计的区别主要表现在职能、行为规范和方法技术等方面。其中职能上的差异是根本的。

1. 职能的综合性与单一性的区别。财务会计的基本职能是对企业正在进行或已经完成的经济活动进行反映和监督。财务会计运用专门方法，以货币为统一计量单位对企业的经济活动进行完整的、连续的、系统的记录计算，以反映企业经济活动的全过程及其结果，并对所反映的经济活动进行检查监督，使经济活动符合规定的要求，实现预期的目的。

由此可知，财务会计反映监督的职能是在企业决策计划既定的条件下进行的事中和事后的控制活动。财务会计真实全面地对企业经济活动及其结果作历史性的描述，所提供的会计信息主要作用表现在两方面，一方面，为企业有经济利害关系的团体和个人服务，比如为企业所有者了解企业的财务状况及财务成果提供信息；为债权人了解资金运用状况及偿还能力提供依据；为国家财政、税务、审计等部门提供会计资料等。另一方面，为企业管理者提供决策计划执行过程中的会计信息，以利发现执行中的偏差并采取纠正措施，确保企业计划目标的实现。同时提供前一个经营管理过程结果的会计信息，以作为下一个经营管理过程的指导和基础。

管理会计则是为满足现代企业管理的要求，在财务会计及其它

方面提供的信息资料的基础上，灵活地运用各种方法进行加工处理，为企业进行科学的预测决策，制订计划预算和实施全过程控制服务，较财务会计履行着更为广泛而综合的职能。

管理会计为企业预测成本、利润、资金等未来环境中的变动趋势，为企业正确决策从会计角度提供备选方案、评价和抉择方案以及编制计划预算。管理会计还介入对企业经济活动及结果的全过程的控制，尤其是通过编制预算、确立标准、制定定额等工作进行事前控制。

从以上简要对比可以看到，管理会计突破了传统财务会计的反映和监督的职能，在更加广泛的领域里发挥着财务会计不能发挥的职能，它介入企业管理的全过程和各项职能，不仅能科学地分析过去，控制现在，更重要的是预见和规划企业的未来。

2. 在会计行为上存在统一性与灵活性的区别。由于管理会计与财务会计在职能上的区别，决定它们在履行职能的活动中（即会计行为上）存在明显的差别。主要表现在以下几方面：

在行为准则上，财务会计必须严格地遵守公认的会计准则和有关制度规定。管理会计则主要依据企业内部关于预测、决策、计划和控制实际需要确定的准则行事。不同企业，行为准则有较大的差异。

在时间上，财务会计必须按照经济活动发生的前后顺序进行记帐、算帐，並按照统一的会计期间编制财务报表。而管理会计则没有固定的程序和划一的时间，它是根据企业管理的实际需要进行计算分析，比较评价以及编制管理会计报告。

在信息的精确程度上，财务会计提供的信息必须准确无误地反映企业资金、成本和利润等财务状况。管理会计为企业管理者提供的决策、计划和控制的信息主要强调其有效性，並不要求十分精确。比如近似值、平均值、趋势值等。

在计量单位上，财务会计是以一定的货币单位为统一计量标准的。而管理会计除主要以货币为计量单位外，还采用实物计量、劳

动计量、关系计量等。

3.在会计方法上的区别。管理会计与财务会计在方法技术上的差异很大。

财务会计经历了数千年的发展，同时又受会计信息接收者（管理当局，债权人，所有者等）的制约，有着比较成熟的、统一性极强的方法体系。例如统一会计科目的名称和用途、复式记帐方法、统一会计指标及计算口径，统一的会计报表等。还由于财务会计职能的要求，在计算上只需要一些简单的数学方法。

管理会计吸收了现代科学技术及管理科学的营养，根据微积分、线性规划、概率论、数理统计以及行为科学的原理，科学地研究企业内部经济变量之间的内在关系，建立了一套行之有效的管理会计的方法技术。从一定意义上讲，管理会计之所以产生、成长和最终形成是与其方法技术的建立和运用直接相关。当然，管理会计无论从其整体还是从方法技术来看还不太成熟，正在不断地完善发展之中。

二、管理会计与财务会计的联系

管理会计与财务会计尽管有显著的区别，但它们仍有许多共同之处，并保持着密切的联系。

管理会计与财务会计同属会计范畴，尽管管理会计在职能上有了很大发展，但它仍然与财务会计一样是从会计的角度介入企业管理的，管理会计与财务会计为企业管理提供的信息同出一源。管理会计提供的信息是以财务会计输出的成本、资金、利润等信息为基础经过加工改制后的信息，即便是非会计信息但总是与成本、资金和利润相联系的。管理会计与财务会计同样为实现企业目标发挥参谋、咨询、建议和指寻等职能作用，它们互相配合；互补其短，互促其长，共同为提高企业经济效益服务。

第三节 管理会计的职能

一、企业管理职能

管理是人类社会活动和生产活动中普遍存在的社会现象。管理是指人类为了有效地实现某种预期目标，对有关活动过程进行计划、组织、控制等综合性的社会活动。具体的管理因其管理对象不同，冠之以不同名称，如企业是管理对象，就称为企业管理。

管理职能是在管理劳动专业化过程中划分出来的一种管理活动。它反映管理过程的内容，反映专业管理活动的责任义务和形式方式等。企业管理就是由决策、计划、组织、指挥，控制等项职能构成的动态过程。管理者的职责在于使各项管理职能有效地结合成一个连贯的过程，而管理任务和管理目的就是在这个过程中完成和实现的。

决策职能，是企业管理主体为了实现一定的目的，针对将要采取的行为，通过一定的方法手段，确定未来行动的目标，并对为实现目标拟定的备选方案进行评价抉择的行为过程。简单地说，就是企业当局在行动之前，根据对未来的认识，预先确定做什么和怎么做。决策过程是由发现问题或估量经营机会，确定目标，确定前提，预测未来，拟定备选方案和评价抉择方案等一系列连贯有序的步骤组成的。其中确定目标是决策的关键步骤，它为企业确定在一定时期里期望达到的最终结果，指明今后的行动方向。企业目标是在未来环境中实现的。决策质量的高低，目标实现的程度，取决于对未来环境发展变化规律的认识。因此，必须借助科学的理论方法，对事物未来发展变动进行预先推测，即所谓预测。预测是决策的前提，它帮助我们认识未来，使未来环境的不确定性和未知性降到最低限度，使已确定的目标建立在科学可靠的基础上。拟定备选方案是寻找实现企业目标的多条有效途径，以供决策者评价择优；评价抉择方案是对各种备选方案的利弊得失进行评价比较，并由决策者从中

选择一个比较满意的方案。决策是企业管理活动中首要的核心职能，它为企业指明行动方向、预期目标和工作任务；它规定和制约计划、组织、控制等职能的内容、形式和应采用的方式方法，它是企业管理活动的起点和终点，贯穿企业管理的全过程。决策正确与否和质量高低，关系到企业经营管理目的的实现与否乃至企业的兴衰成败。

计划职能，是依据决策规定的目标和总体方案，对企业各项活动所需的资源、活动过程及其结果，从时间上、空间上作出具体的安排。计划是决策与实施之间的中间环节，是决策的延伸和具体化，计划职能是通向决策目标的必要途径。它依照组织系统，将企业总目标分解到具体单位，并依据目标要求，筹划平衡人力物力财力等资源，对各项经营活动作出具体的安排。

组织职能，是为了实现企业目标计划建立健全组织机构，配备相应人员，划分职责权限，交流信息，协调关系的活动过程。组织职能是一种执行性职能，是完成企业工作任务，实现预期目标的组织保证。

控制职能是按照预先制订的标准，衡量计划目标的执行情况和纠正执行中的偏差，以确保计划目标实现的管理活动。控制过程包括：（1）确定控制标准。标准来源于目标计划，客观地反映目标计划的要求；（2）获得反馈信息，衡量实际成效，进行差异分析。即获得表示实际结果与标准之间差异的信息，据此进一步进行差异分析；（3）采取纠正偏差的措施，使实际执行活动沿着计划目标规定的轨道进行并最终实现计划目标。控制活动可以分为预先控制、现场控制和反馈控制等。预先控制就是在企业决策计划以后，付诸实施之前，针对事先能预见到的干扰进行调节控制，以保证经营活动一开始就能按预定目标和计划进行；现场控制是指管理主体对正在进行的活动进行指导监督；反馈控制（事后控制）是根据最终结果的信息进行分析评价，以作为指导未来行为的基础。

综上所述，企业管理的全部活动，表现为以决策为核心的多种

管理职能共同作用的活动过程。从信息的角度讲，管理活动过程又是信息变换的过程。是不断地搜集信息、加工信息、传递信息、输出信息的过程，可以说，管理工作就是信息工作。因此，企业管理必须建立信息系统，才能履行好各项管理职能，提高管理水平，实现管理目的。

二、管理会计职能

企业会计是管理信息系统的分系统，而财务会计和管理会计又是会计信息系统中两个子系统。它们正是通过提供以成本、资金、利润等为主要内容的会计信息，履行各自的职能，发挥其重要作用的。

下面简要分析管理会计在企业管理中的职能。

管理会计的重要职能是参与决策过程并帮助企业管理当局作出正确决策。比如管理会计运用财务会计提供的描述性信息，预测未来一定时期内的资金、成本、利润的变动趋势及估计结果等，为企业最终决策提供依据；管理会计还根据特有的成本分析、量、本、利分析等原理和方法，通过对成本与销量、成本与价格、成本与利润等因素的计算分析，为企业作出生产决策（如生产什么？生产多少？如何生产等）；购买决策（购买多少？何时购买？何地购买？何价购买？以何种方式购买等）；销售决策（销售数量、销售价格、销售手段等）；财务决策（如筹集资金、投资方向、投资回收、获利水平）等一系列长短期决策提供可供选择的方案，并为企业评价抉择方案提供评价标准，论证方案的可行性及其利弊得失，以帮助企业管理当局作出正确的抉择。

在企业计划职能的实现中，管理会计除为其它计划提供相关信息外，主要是组织编制各种预算。预算是按照决策目标的要求，以货币为计量标志，为企业及其内部各部门制订具体实施的综合计划。预算是决策目标的具体化，是协调企业系统内部与外部，整体与局部的重要手段。预算的过程是一个对企业总目标进行具体分解