

管理会计

朱海芹 编著

华中工学院出版社

管 理 会 计

宋海芳 编 著

责任编辑 朱信诚

•
华中工学院出版社出版

(武昌喻家山)

武汉书刊发行联合公司发行

武汉市江岸印刷厂印刷

•
开本:787×1092 1/32 印张:10,875 字数:241,000

1985年8月第1版 1985年8月第1次印刷

印数:1—50,000

统一书号:4255—007 定价:1.70元

内 容 提 要

管理会计是当代正在发展中的一门经济管理学科。是实现企业管理现代化、科学化的手段之一。

本书主要从我国企业管理的实际情况出发，介绍了管理会计的一些基本内容，其中包括：成本性态分析及其在本一量一利分析中的运用，企业经营中的短期决策和长期决策，财务预测和经营预算，标准成本和成本控制，存货管理，责任会计等。

本书在介绍管理会计的这些基本内容时，除说明其一般原理外，还力求适应我国经济管理的实际情况，用实例来说明某些原理和技术方法的运用，以便读者学了以后能够掌握。

本书文章比较简明通俗，既可作为财经院校及其他大专院校经济管理系所设管理会计课程的教材或教学参考书，也可以作为经济管理人员自学管理会计知识的读物。

前 言

管理会计是从传统会计体系中分离出来的一门新兴的会计学科，它不仅继承和发展了原有会计中有助于控制企业生产经营的合理成份，而且吸收和融汇了现代管理科学中的许多理论与方法，因而，成为在现代条件下为企业管理者提供经济信息、加强企业管理、改善生产经营、提高经济效益的重要手段。

管理会计虽然起源于西方资本主义国家，但其对企业生产经营活动进行计划和控制的理论与方法，有不少仍可为我所用；尤其是它运用的预测、决策、控制、考评等技术方法，更是值得我们学习和借鉴。本文就是本着“洋为中用”的原则，并尽可能结合我国企业管理实际而编写的。

由于个人水平有限，书中缺点错误在所难免，恳请读者批评、指正。

本书于1983年6月完成初稿，初稿曾请湖北财经学院扬时展教授审阅，并作为教材试用，这次出版的是近年来试教后的修改稿。本书于1984年6月定稿，在定稿过程中，特请湖北财经学院朱信诚副教授审阅。在此，谨一并致谢。

朱海芳

1984年6月

目 录

第一章 概论	(1)
第一节 管理会计的形成和发展.....	(1)
第二节 管理会计的基本内容.....	(4)
第三节 管理会计的特点.....	(7)
第四节 管理会计的作用.....	(12)
第二章 成本性态分析	(18)
第一节 成本性态分析.....	(18)
第二节 混合成本分解.....	(26)
第三章 直接成本计算	(32)
第一节 直接成本计算的理论依据.....	(32)
第二节 直接成本计算法下分期损益的确定.....	(34)
第四章 财务预测	(46)
第一节 销售预测.....	(46)
第二节 利润预测.....	(63)
第三节 成本预测.....	(79)
第五章 短期经营决策	(94)
第一节 决策概述.....	(94)
第二节 决策成本.....	(98)
第三节 短期经营决策方案的评析与优选.....	(106)
第六章 长期投资决策	(166)
第一节 货币时间价值和投资风险价值.....	(167)
第二节 投资经济效果的评价方法.....	(174)
第三节 长期投资决策方案的优选.....	(192)

第七章 经营预算	(217)
第一节 经营预算的编制原则与程序.....	(217)
第二节 经营预算的内容和编制方法.....	(222)
第三节 弹性预算、概率预算、零基预算和滚动 预算.....	(237)
第八章 标准成本	(255)
第一节 标准成本的意义和作用.....	(255)
第二节 标准成本的制订.....	(259)
第三节 成本差异的计算、分析与调整.....	(264)
第九章 存货管理	(284)
第一节 存货管理概述.....	(284)
第二节 经济订货量和订货点.....	(287)
第三节 连续库存制度和有选择的库存管理.....	(303)
第十章 责任会计	(310)
第一节 责任会计在企业管理中的重要地位.....	(310)
第二节 责任中心工作绩效的考评.....	(315)
第三节 间接成本分配和内部转移价格.....	(326)
附录	(337)
表一、一元的终值表.....	(337)
表二、一元的现值表.....	(338)
表三、一元的年金终值表.....	(340)
表四、一元的年金现值表.....	(342)

第一章 概 论

第一节 管理会计的形成和发展

管理会计是以现代管理科学为基础,以加强企业内部管理、提高经济效益为目的,对企业的生产经营活动进行计划和控制的信息系统。作为从传统会计中分离出来,并同财务会计相并列而存在的管理会计,是当代西方企业会计的重要分支,是为现代化企业管理提供有效服务的重要工具。

管理会计能够在当今世界的许多经济发达国家得到比较普遍的应用与推广,能够在现代化企业的经营管理中发挥重要作用,同其他任何学科一样,也经历了一个由低级到高级、由简单到复杂的逐步形成和发展的过程。

一、泰罗制与初期的管理会计

初期的管理会计大体上出现于本世纪二十年代前后。当时,自由资本主义已经发展到了垄断资本主义,但以经验和直觉为核心的传统管理仍占统治地位,致使工厂管理混乱,经营粗放,经济资源无法合理利用,生产潜力不能充分发挥。因此,为适应资本主义经济发展的需要,如何大力改进工厂、车间管理,以先进的科学管理代替落后的传统管理,就成为当时急待解决的关键问题,正是在这种情况下,“科学管理”——“泰罗制”应运而生了。

泰罗制作为一种比较系统的企业管理的理论和方法，其核心是科学地分析人在劳动中的机械动作，省去多余、笨拙的动作，制定最精确的工作方法，实行最完善的计算和监督制度等等，以求最大限度地提高生产和工作效率。由于泰罗制的广泛推行，使企业的生产经营实现了制度化和标准化，因而大大改善了企业管理，提高了工作效能，促进了生产的发展。在推行泰罗制的过程中，会计也得到丰富和发展，相继出现了许多新的观念和技术方法，如标准成本制度和预算控制体系等等。标准成本和预算控制，以及其他一系列新的会计观念和技术方法的出现，标志着对成本的单纯事后计算，辅之以事前计算，表明企业内部各部门经济责任的加强和经营管理状况的改善。这些新的会计观念和技术方法，既是当时成本会计的重要内容，也是后来管理会计的有机组成部分。可以说，管理会计是伴随着泰罗制的推广而逐渐形成的。但是，由于企业生产经营过程的复杂性的影响和当时科学技术水平的限制，使企业管理中的许多问题尚难在多种相关因素的交错与变动中，有效地进行运算和求解，加上泰罗制本身也有不足之处，因而泰罗“科学管理”的基本思想，在较长时期内并没有得到更大的进展。与此相关联，当时在会计理论上仅仅将标准成本、预算控制之类，视为若干零星、分散的会计技术和会计方法，仅仅把它们当作原有会计体系的附属成分；而在会计实践上也只是把这些新的技术、方法的出现，作为推行泰罗制的某种尝试，是会计在新的历史条件下服务于企业内部管理的结果。所以，就总体而言，当时还只是管理会计的孕育阶段，并未形成一套完整、独立、科学的理论、方法体系。其真正形成和发展，是在本世纪五十年代之后才开始的。

二、现代管理科学与现代管理会计

五十年代以后，西方国家的企业，特别是工业企业的经营发生了巨大的变化，其主要特点是：资本高度集中，生产规模更加扩大；生产经营的社会化程度和产品的工艺技术水平空前提高，企业内部各部门甚至个人之间的联系进一步增强；企业外部市场瞬息变化和竞争日趋激烈，等等。同时，由于科学技术的迅猛发展及其在生产中的广泛应用，使得资本主义经济以前所未有的速度向前发展着。为了满足资本主义经济进一步发展的需要，使企业在新环境、条件下具有强大的竞争能力、灵敏的反应能力和高度的适应能力，就必须同时做好以下几项工作，即：确定正确的经营目标，处理好内、外部经济关系，建立合理的管理制度，采用科学的生产（工作）方法等等。一句话，就是要把经济预测和经营决策放在企业管理的首位，要特别注重对企业整个生产经营过程的计划与控制。因而，怎样以更先进、更完美的企业管理理论来取代泰罗制，怎样对企业实行现代化管理的问题，自然就提到议事日程上来了。这是由于：以往的泰罗制只是侧重于对单个工人和个别工作进行深入的研究，单纯强调提高各种作业的效率，而对于怎样按照全局观点正确地筹划企业的未来，有效地实现企业内、外部的协调与配合，全面地组织整个企业的生产经营活动则很少涉及。显然，这种状况同企业本身的特点和它所面临的客观现实是不相适应的。正是在这种情况下，现代管理科学才开始问世，并迅速得到丰富和发展。

现代管理科学主要是以运筹学和行为科学武装起来的一门新兴的管理理论，它在总结泰罗“科学管理”的基础上，广泛吸收现代自然科学和社会科学的丰硕成果，应用各种技术手段和数学模式，对各种复杂的经济管理问题进行系统、综合的分析研究，以正确地确定企业的经营目标，合理地利用现有的经

济资源，实现企业生产经营的最佳规划与最优运转。现代管理科学的创立及其在企业管理中的应用，不仅极大地提高了企业的经营管理水平，促进了资本主义经济的发展，而且有力地推动了会计科学的发展，使管理会计得以同传统的会计相分离，逐渐形成了有助于加强企业内部管理的一整套理论、方法体系。

管理会计作为一门用于企业内部管理的新兴的会计科学，除丰富和发展了传统的会计学之外，还吸收了经济学、财务管理学、统计学、数学、心理学、社会学等多种学科内容，使它们渗透其内、融化其中，正因为如此，当今会计的基本职能，就不再局限于对企业的生产经营过程进行事后的反映与监督，而是扩展为对企业的生产经营活动进行事前的计划与控制，对企业的未来进行科学的预测和决策。管理会计的形成和发展，既是由于科学技术的进步和社会生产的发展，必须对企业实行现代化管理的迫切需要，也是会计在企业管理中的作用日益增强和会计科学本身不断充实、完善和发展的必然结果。今后，随着生产的发展和科技的进步，管理会计的深度和广度也将得到更进一步的发展，在为现代化企业管理提供有效服务方面，必将发挥越来越重要的作用。

第二节 管理会计的基本内容

前已述及，管理会计主要是为企业的内部管理服务，是为管理者对企业的生产经营活动进行计划和控制提供信息的。但因每个企业的生产经营活动是错综复杂、千差万别的，所以管理会计究竟包含哪些具体内容，至今依然众说纷纭，人言各异。不过，由于资本主义企业生产经营的目的是为了追求最大限度的利润，因而，管理会计也就要以利润为基点，始终围绕

着如何实现企业未来的利润目标而提出问题和解决问题。因此，虽然国外管理会计的具体内容并未完全统一，但最基本、最主要的内容大体上还是趋于一致的，那就是：以对经营决策的经济效果进行综合分析评价为主旨的决策会计；以对生产经营的整个过程进行全面控制与考核为主旨的执行会计。

决策会计主要是以运筹学的基本原理为基础，采用数学方法和现代科技手段，对企业未来的生产经营活动进行定量化的分析、研究，帮助企业管理者确定理想的经营目标，制订缜密的行动计划，借以科学地筹划企业的未来，正确地指导企业的全部生产经营活动。

执行会计主要是以行为科学的基本原理为基础，通过制订定额标准，落实经济责任，测定实际结果，考核工作成绩等环节，严密地跟踪和控制企业生产经营的实际进程，借以调动企业内部各个方面的积极性，为实现企业的总体奋斗目标而共同努力。

管理会计的具体内容，一般包括下列几个主要方面：

(1) 成本性态分析。成本性态分析是从成本同产量的相互关系出发，研究成本的基本构成及其性状、特征，以此作为计划、控制和决策的基础。

(2) 直接成本计算。直接成本计算是在对成本按特性（可变性）进行分类的基础上，研究适应于企业内部管理的产品成本计算、存货估价和损益确定的方法，并从产品成本计算这一侧面，进一步阐明管理会计同财务会计的区别与联系。

(3) 成本——产量——利润分析。成本——产量——利润分析是从成本、产量、利润三者之间的相互关系出发，研究有关因素的变动对利润升降的影响，以便正确地确定企业未来的利润目标，并为如何实现既定的利润目标指明方向。

(4) 短期经营决策。短期经营决策是在财务成本预测的基

基础上,借助于一系列的特殊成本概念,在各种计量与非计量因素的交错与联系中,对有关决策方案的经济效果进行分析、评价,以求实现企业生产经营的最佳运转而选定最优化的行动方案。

(5) 长期投资决策。长期投资决策是利用货币的时间观念,通过对于主要是涉及固定资产增减变动所引起的现金流量的分析,衡量和评估长期投资决策方案的经济效果,以便既扩充生产能力,又提高投资效果。

(6) 经营预算。经营预算是在计划、决策的前提下,确定全面体现企业未来一定时期内的经营目标,包括生产、供销、财务等各方面的预算指标体系,以便实现企业内部各部门的协调配合和生产经营的均衡发展,保证经营目标和供产销计划的顺利完成。

(7) 标准成本。标准成本是从加强成本管理、降低产品成本的要求入手,研究企业所经营的产品应该达到的成本水平,以此作为落实成本责任,评价有关部门生产经营实际效果的依据和尺度。

(8) 责任会计。责任会计是在划分责任中心、落实经济责任的基础上,评价和考核企业内部各部门生产(工作)的实际成果,以便对企业的生产经营过程进行严格的控制。

此外,还有存货管理和产品成本计算原理等。存货管理主要是从加强流动资金管理的要求出发,在订购费用与储存费用的关联和制约中,研究、确定最优订货数量,以求在保证生产发展需要的前提下,不断降低存货成本,节约流动资金。至于以分批、分步成本计算为主要内容的产品成本计算原理及其实务,因与企业会计的内容基本相同,故本书不予叙述。

第三节 管理会计的特点

由于管理会计有其特定的理论和方法，且与财务会计相并列，构成当代西方企业会计的两大分支，因而它们之间存在着明显的区别。可是，管理会计又是因生产经营的发展和企业管理的需要，从传统的会计体系中逐渐分离、独立出来的，所以它跟财务会计又有密切的联系。

同财务会计相比，管理会计具有下列主要特点：

(1) 服务于企业的内部管理。一般说来，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，特别是为向企业外部有关方面(如企业的投资人、债权人和政府机关)，提交书面报告而定期编制有关财务报表等，提供企业一定时期内资金、成本、利润等主要财务指标增减变动情况的有关资料。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在内的大量数据进行加工与改造，给企业管理人员及时提供各种经济信息，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，使整个企业的生产经营始终按照最优化的原则进行，以不断提高生产(工作)效率和经济效益。

可见，财务会计主要是为企业外部的投资人、债权人和政府部门服务的，以使他们及时、准确地了解企业的财务状况与经营成果，保障其切身的经济利益。而管理会计则主要是为企业内部各级管理人员服务的，以使他们能科学、有效地对企业的生产经营活动进行计划、控制和决策，提高企业经营管理水平。正是在这种意义上，人们才将财务会计称作外部会计，把管理会计称作内部会计。但这样比拟，并不意味着财务会计

和管理会计就可绝对地以“内部”和“外部”来加以严格区分，甚至截然对立起来。因为，无论是财务会计为企业外部服务，还是管理会计为企业内部服务，都只是它们各自的主导和基本的方面；而在此同时，“外部会计”也为企业内部管理提供某种服务，“内部会计”也为企业外部提供某种服务。这是由于：“外部会计”所提供的许多重要的财务指标，如资金、成本、利润等等，作为企业内部的各级管理人员，特别是高层的管理人员，也是必须掌握的，这是他们对企业的生产经营进行计划、控制和决策所必需的。难以设想，企业管理者在对企业的经营成果和财务状况一无所知的情况下，能够作出正确的计划和决策，能够行使有效的管理和控制。同样地，“内部会计”所提供的许多重要的经济信息，以及根据这些信息所确定的经营目标、方针、计划等等，作为企业外部的投资人、债权人等也是需要了解的，这是他们在估量、决定应该如何正确地进行投资、放款以及有把握地获得相应报酬时所必需了解的。这一切都说明，管理会计和财务会计同时都为企业内部和企业外部服务，只不过各自的侧重点有所不同罢了。

(2) 着眼于企业未来的生产经营。通常，财务会计主要是对企业已经发生的经济业务进行历史性的记录与总结，对过去的生产经营活动进行客观的反映和必要的监督，一般不需要，也不可能研究、解决企业尚未发生的经济问题。虽然它也涉及某些个别的预期性的经济事项，但这并没有改变它提供历史性财务信息的基本特征。可是，管理会计却不是这样，它所研究的对象和需要解决的问题，都是涉及企业未来生产经营的有关方面，如目标的确立、决策的制定、计划的编拟等等。无论是制定决策，还是编拟计划，都是着眼于企业生产经营的未来。不仅如此，就计划、决策本身来说，也充分体现管理会计面向

未来的特点。因为,任何决策的制定都离不开事前对若干备选方案的经济性进行分析、比较,然后才据以作出合理的抉择;任何计划的编拟,都离不开预先对有关影响因素进行权衡、综合,然后才最终形成科学而完整的计划指标体系。可见,财务会计的着眼点在于对企业过去的生产经营过程进行总结,而管理会计的着眼点却在于对企业尚未发生的生产经营活动进行筹划。

当然,我们说管理会计的重要特征是筹划企业的未来,这并不意味着它可以同企业的过去相割裂;相反,它同企业过去生产经营的实际状况与结果密切相关。管理会计之所以能对企业未来的生产经营进行正确的计划、控制和决策,其重要原因之一就是它采用了某些特殊手段和方法,对大量而完备的历史资料进行加工、整理,巧妙地把“过去”与“未来”有机地联系在一起,将“未来”作为“历史”合乎逻辑的发展与延伸。

(3) 立足于企业整体与局部的结合。财务会计反映资金、成本、利润等的增减变动情况,是把企业作为一个统一的整体,以一系列综合性的指标,对整个企业的财务状况和经营成果予以集中反映和概括说明,而并不涉及企业局部的有关问题。管理会计则不然,它所研究的对象和需要解决的问题,既涉及企业生产经营的全局,也涉及企业生产经营的局部,即企业内部各有关部门、基层单位乃至职工个人;同时,还要求将这两个方面紧密地结合起来。管理会计的这一特点可以从其所包含的两项基本内容中得到应有的说明。前已述及,管理会计主要包含决策会计和执行会计两大部分。前者是关于如何选择方案、确定目标、制订计划,以全面地筹划企业的未来,指导整个企业的生产经营活动的一系列基本理论和方法,目的在于怎样从企业的全局出发,实现最佳的综合平衡,取得最大的经济效果。后者是关于如何确定生产(工作)定额(标准),

分解计划指标、落实经济责任，以分别地控制、考评企业内部各部门的生产经营过程及其结果的一系列基本理论和方法，目的在于怎样从企业的局部出发，充分调动各部门的积极性，实行有效的分工协作，为完成企业的最终目标而共同奋斗。

(4) 莫基于灵活的基本结构。财务会计为了准确地反映企业的财务状况与经营成果，真正取信于企业外部的投资人、债权人和政府有关机构，更好地为其经济利益服务，它必须以公认的会计准则为指导，按固有的会计程式处理日常经济事项，用统一的货币单位反映有关财务指标的增减变动情况，从而保证财务会计资料的准确、可靠。这就是说，财务会计的基本结构较为固定，具有相当程度的强制性和统一性。管理会计则不是这样。由于它主要是为企业内部各级经营管理人员服务，因而，它可以不受公认会计准则的约束，而只服从于企业管理的实际需要；它也不受固有会计程式的制约，没有诸如由凭证到帐簿再到报表以及按规定的内容、格式、期限编报财务报表之类的严格要求，而完全是根据企业本身未来生产经营的实际需要提出问题 and 解决问题；它并不拘泥于以单一的货币形式来提供系统、确切的会计资料，而是可以用多种方式、以多种方法，对多种资料（过去的和未来的、会计的和统计的、实际的和预计的等等）进行加工、整理和改制。这就是说，管理会计的基本结构不甚固定，具有相当程度的灵活性和多样性。正因如此，管理会计才能在比较广阔的范围内，十分有效地满足企业内部经营管理的不同需要。

(5) 借助于多种数学方法。由于财务会计主要是对企业过去已经发生的各种经济业务进行客观的记载、必要的分类和适当的汇总，基本上是起着对企业生产经营的实际过程进行反映和监督的作用，没有复杂的计算，普通的算术方法即可适

应。管理会计则不同，其应用数学知识的深度和广度远远超过财务会计。这是因为：管理会计主要是通过对包括财务会计资料在内的多种数据进行加工、改制，在分析、综合的基础上为企业管理者进行计划、控制和决策提供经济信息。由于计划、控制和决策不仅要把企业的过去、现在和将来紧密地联系起来，需要把企业的全局与局部有机地结合起来，而且还需要把生产经营过程中的技术问题和经济问题全面地兼顾起来，所以它必须面对大量纷繁而多变的客观经济现实，必须解决多种复杂而重大的企业管理问题。同时，由于企业的生产规模和经营范围在科技不断进步和经济日益发展的进程中逐渐地扩大，为要卓有成效地进行计划、控制和决策，以便实现企业生产经营的最优运转，企业管理者必须在更加广阔的领域内提出并解决更加深入、更加具体的实际问题。在这种情况下，要求得到上述各类问题的最优解答，其难度也就更高了。为此，管理会计就必须运用现代数学知识，以适应对企业实行现代化、定量化管理的高标准要求。管理会计应用数学方法来解决企业内部经营管理中的各种问题，主要是利用现代数学的基本原理，对反映企业生产经营活动的有关数据进行科学的处理，在揭示有关经济问题的影响因素和对有关因素的内在联系进行正确分析的基础上，通过确立相应的数学模型及其最优解答，为企业管理者进行计划、控制、预测和决策提供科学依据。

从以上几个方面的初步说明中可以看出，管理会计和财务会计具有不同的理论、方法体系，二者存在许多明显的区别。然而，管理会计毕竟是从传统会计中分离出来的，它作为西方企业会计的一大分支，同财务会计（另一分支）又有着千丝万缕的联系，二者是不可完全割裂的。管理会计同财务会计的相互联系主要表现在：其一，管理会计和财务会计都是以经营信息