

管 理 会 计

责任编辑：庞兴忠

管 理 会 计

蒯绪门 编著

天津科学技术出版社出版

天津市赤峰道124号

天津新华印刷四厂印刷

新华书店天津发行所发行

开本 787×1092毫米 1/32 印张 7.75 字数 164,000

一九八四年七月第一版

一九八四年七月第一次印刷

印数：1—20,000

书号：4212·20 定价：0.91元

前 言

管理会计是现代资本主义国家五十年代新兴的一门学科，它的作用主要是加强企业经营管理，使会计同现代管理技术结合起来，更加有效地服务于企业内部管理，达到增收节支，提高经济效益的目的。

当前，在我国四化建设中，最重要的问题之一，就是如何提高企业经营管理水平。为此，我们需要在总结建国以来的会计工作经验教训的基础上，从我国实际情况出发，学习管理会计的知识，提高我国会计工作水平，充分发挥其促进生产发展和提高经济效益的作用。

本书比较系统地讲述了管理会计的理论和实务，在编写中力求联系我国实际，取其精华，为我所用；内容深入浅出，通俗易懂，既适合初学者之用，也可为进一步研究管理会计打下基础。本书主要包括：管理会计基础理论、计划决策会计、控制考核会计和管理会计的发展和深化内容。每章末附有复习思考题，全书最后附有实习题、中英文名词对照表及自学参考书目等。可供财经院校作为管理会计课程教材，也可作为高等教育自学考试会计专业的自学教材。

本书在编写过程中，天津财经学院财政会计系系主任李宝震教授和岳曙耕副教授给予了大力支持，并提出了许多宝贵的意见，谨致谢意！编者于1980年7月对初稿进行了修

改，由天津财经学院印成教材，多次在讲授管理会计课程中试用。在交付出版前，又根据教学中所发现的问题，作了第二次补充和修改，并经李宝震教授审定。限于编者的水平，错误和不当之处在所难免，欢迎读者批评指正，

天津财经学院 姜绪门

1983年4月

目 录

一、绪论·····	(1)
二、成本习性和变动成本法·····	(14)
三、利润的规划·····	(35)
四、目标成本和全面成本管理·····	(54)
五、全面预算管理·····	(78)
六、决策分析·····	(93)
七、责任会计——会计控制的程序·····	(138)
八、标准成本法和成本控制·····	(147)
九、存货控制和管理·····	(166)
十、财务报表分析·····	(175)
十一、管理会计与数量分析方法·····	(188)
十二、实习题·····	(219)
附录 1：复利和年金表·····	(233)
附录 2：中英文名词对照表·····	(237)
附录 3：管理会计自学参考书目·····	(242)

一、绪 论

管理会计是经济组织用以决定行动方针的内部信息系统，这种信息系统可以帮助企业领导制定计划、积累资料、控制经营活动和制定经济决策。

管理会计是五十年代新兴的一门学科，它是企业会计学的一个重要分支。管理会计的形式，尽管国外各种专著的名称不一，内容的归纳也不尽相同，但其基本内容总不外乎“计划”与“控制”两大部分。所谓计划，就是利用有关信息来规划企业未来的经营活动，计划包括制定目标和保证完成计划目标的手段和方法；当前，国外对于事先的经营活动计划多用货币数字来表现，这种用货币表示的计划就是预算。所谓控制，是一种使实际符合计划的方法，管理会计在控制程序中的作用，就是利用各种不同的经济信息，以实际资料与计划或预算进行分析对比，用来评价企业的经营活动，并把经营管理中出现的脱离计划的偏差迅速反馈给有关部门，及时采取措施，加以解决。

如上所述，管理会计是一门比较新的学科，是用一种新的观点和方式来研究企业生产经营各个环节的管理问题，而且其内容正随着日益扩大的需要而更新，表现为向各种学科渗透，如数理统计、运筹学、电子计算机在管理会计中得到广泛的应用，逐渐发展成为一种边缘学科。因此，对于现代管理会计，已经不能从传统的“会计”意义上来理解它和认

识它了。管理会计的形成和发展，在很大程度上丰富和加深了会计科学的内容和领域，它标志着会计科学已进入了一个崭新的阶段。下面从几个方面谈谈管理会计的特点：

（一）管理会计的产生和发展

从资本主义国家会计发展史看来，起初，会计是私人会计，只是发挥记帐的职能，而记帐主要是为了满足业务本身的需要。随着科学技术的进步和企业生产规模的扩大，企业经营管理日益复杂；随着资本主义国家企业竞争、兼并的加剧，股份公司逐渐发展起来，随之税法日臻完善，在这种形势下，会计发展成为一种专门的职业（注册会计师，在美国称为CPA^①，在英国称为CA^②）。从企业内部来讲，股份公司的所有者并不都是直接的管理者，企业的实际经营大部分是由通晓会计业务的经理人员来承担，所有权和经营权的分离，也对会计工作的发展产生一定的影响。本世纪以来，资本主义企业进一步集中，规模更为扩大，竞争更为激烈，企业为了立于不败之地，更为重视发挥会计的作用，并对会计工作提出了新的课题。但在1950年以前，会计发挥内部管理的作用，重点只在成本管理方面，有一些主要成本管理方法，如变动成本法、标准成本法、弹性预算、损益两平点分析和责任会计等，都是在五十年代以前逐步发展起来的。五十年代以来，上述各种基本方法在生产实践中得到进一步完善和发展，并且形成了管理体系，在这种基础上，才逐渐形成了对内提供报告的管理会计体系，以有区别于对外提供财务报

① CPA: Certified public Accountant, 注册公共会计师。

② CA: Chartered Accountant, 注册会计师。

表的财务会计。由此可见，管理会计与财务会计的分流，是生产形势发展的必然产物。

七十年代以来，管理会计在资本主义国家获得新的发展。由于国际、国内市场竞争激烈，促使企业加强经济预测和内部控制工作，会计工作的范围大大扩充，以会计信息提供企业决策并影响企业长远规划的，逐渐普及起来。由此可见，管理会计在今后的企业管理中，一定会更加受到人们的重视，并发挥更大的作用。

（二）财务会计与管理会计的联系和区别

国外把企业会计划分为财务会计和管理会计。财务会计以企业的财务管理为主，其内容主要是研究企业的理财问题。管理会计的范围侧重于企业的成本管理，它是以成本习性和变动成本法为基础，研究企业利润规划、预算控制、决策管理等问题；以货币的时间价值为基础，研究企业的投资经济效果和选择投资方案等；通过建立责任会计制和标准成本法，进行成本控制和考核；在管理会计中，还包括数理统计方法和现代管理中日益广泛使用的数量分析方法^①等。

管理会计是从财务会计派生出来的学科，经过一个逐步发展的阶段，而形成一个相对独立的领域。但是管理会计与财务会计还是有一些共同之处，比如说，可以用一个会计定义来概括财务会计和管理会计，1970年美国注册会计师协会（AICPA）^②所下的会计定义是：“会计是一种服务性的活

① 数量分析方法包括运筹学的各种方法如线性规划、动态规划、矩阵分析方法等。

② American Institute of Certified Public Accountants

动，它的作用是提供经济个体以财务性的数量信息。这种信息意欲对制定经济决策有所帮助。”很明显，这个会计定义对于财务会计和管理会计都是适用的；再如，财务会计和管理会计可以利用相同的原始记录，根据不同的用途整理出各自的信息资料。有时，管理会计直接用到财务会计所提供的资料，经过必要的调整和加工，使之能有效地服务于企业的内部管理。

应当指出，财务会计和管理会计虽然都是属于会计领域的学科，然而，财务会计和管理会计无论从其所包括的内容，所用的方法，或者从其所服务的对象来说都是不相同的。先从上面所说的会计定义谈谈二者的区别，定义中所说的“经济个体”，财务会计主要是指一整个企业，管理会计是指企业内部的个体如成本中心、预算中心、利润中心等；定义中所说的“数量信息”，财务会计是以货币单位为主，数量单位为辅，管理会计除去应用货币单位以外，还包括数量单位、财务比率、指数，甚至图表等。财务会计与管理会计的区别系统地说来，大致有以下几个方面：

1.指导原则 财务会计必须服从公认的会计原则 (GAAP) ①；管理会计以决策理论、运筹学、美国成本会计标准部 (CASB) ②所制定的成本标准为指导原则。

2.目的 财务会计主要是对财务资料进行登记、分类、汇总，并编制财务报表；管理会计主要是制定计划、汇集成本资料、开展成本趋势预测和成本控制，并制订经济决策。

3.方法 财务会计是通过日记帐、分类帐，利用复式记

① GAAP: Generally Accepted Accounting Principles

② CASB: Cost Accounting Standard Board

帐原理对经济业务及时进行登记；管理会计是根据需要选择有关过去、现在及将来的各种资料，进行分析比较，所用的方法包括数理统计和数量分析方法。

4.时间 财务会计主要是按月、季、年编制财务报表，是一种记录过去的职能；管理会计是任何时期均可，包括记录过去、控制现在、瞻望未来的职能。

5.报告格式 财务会计的报告格式包括资产负债表、损益表等；管理会计所编制的内部报表包括预算、决策分析报告、专题分析等。

6.报告接受人 财务会计所编制的对外报告主要是报送给投资界、政府及银行等；管理会计所编制的对内报告主要是报送给企业最高管理部门。

7.成本分类和成本计算方法 财务会计中成本分类是根据产品成本分配方法不同，区分为直接成本和间接成本，产品成本计算方法是全部成本法；管理会计中成本分类是根据成本与作业量的依从关系，区分为变动成本和固定成本，产品成本计算方法是变动成本法。

财务会计与管理会计划分的历史背景是大公司企业“所有权”和“管理权”的分离，从这个意义上来说，财务会计和管理会计区别最突出、最有决定意义的是对外、对内职能的不同，所以财务会计又叫做对外报告会计，管理会计又叫做对内报告会计。

在美国，财务会计与管理会计的划分于1972年正式制度化了，当年建立了管理会计学会（NAA）^①，这个学会负责

① NAA: National Accounting Association, 直译为全国会计学会。

产生管理会计师执照方案，其目标有三个方面：

（1）通过对管理会计师的作用和管理会计师应具备的知识的鉴定，以及提出能获得该项知识的课程的要点，把管理会计师建立成为一种被社会公认的职业。

（2）在管理会计领域培养出具有较高知识水平的人材。

（3）在管理会计领域建立一个个人知识和取得管理会计师资格的标准。

这项方案还确定了获得管理会计师资格的考试内容，包括：①经济学和企业财务；②组织学和行为科学；③公开报表的编制；④内部报表的编制；⑤决策分析，包括建立数学模型和信息系统。

管理会计学会是一个自发的群众组织，没有得到美国联邦政府的注册承认。目前，这个学会出版了一个月刊《管理会计》（《Management Accounting》）和召开了一系列有关管理会计理论和实务的研究报告，其目的是交流和推广管理会计的一些流行的作法。

（三）企业管理与管理会计

企业管理的主要职能是计划、组织、协调、控制和制定决策，并保证预期目标的实现。要完成这些职能光依靠财务会计提供的财务性的、以货币衡量的信息是非常不够的。管理会计经常用到数理统计和数学等学科的工具，这样，管理会计就能为企业经营决策提供有用的信息。管理会计的职能一般有三种：①数据的选择和记录；②数据分析；③编制管理当局所需要的内部报表，包括供长期规划用的报表和供计

划决策、控制企业日常经营活动用的报表。

企业管理活动和管理会计活动间的关系可由下表来表示：

管 理 活 动	会 计 活 动
计划、组织、协调和推动工作	编制预算、建议标准、预测可能发生的变动因素
查明经营情况	计算成本和利润资料，建立内部报告系统
控制（使实际符合计划）	以实际资料与计划或预算进行分析对比，解释发生偏差的原因、提出改进工作的措施
制定经济决策	汇集和分析相关信息资料、提出选择决策方案的正确建议

从上表可以看出企业管理和管理会计是息息相关的。会计是一个信息系统，是经营管理信息系统中极为重要的组成部分，特别是管理会计突破了财务会计事后算帐的局限性，采取灵活多样化的方式和方法，对企业未来的筹划和保证企业目标的实现，提供了十分有用的信息。在实质上，管理会计的职能已日益融合到企业管理的职能之中，使管理会计能卓有成效地协助经理人员正确制定决策和有效的经营，成为现代企业管理的重要职能之一。

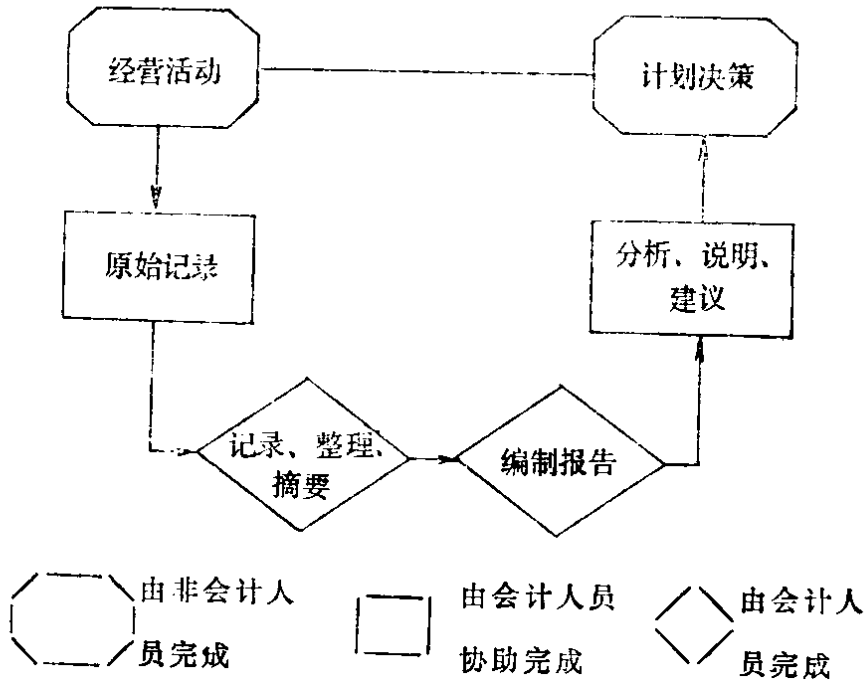
（四）信息反馈和管理会计

现代化企业管理，决策与控制在很大程度上依靠于生产和分配信息的准确性，对信息的有效分析，以及提供信息的及时性和适用性。一个企业的经理人员如何获得他所需要的有

关输入和输出的信息？通常，经理人员的办公室远离制造产品或提供劳务的场所，因此，他不可能依靠现场的直接判断，而只能依靠信息系统报送给他的信息资料，来进行有效率的经营管理。在这些信息中，管理会计部门所报送的信息占很重要的地位。

1. 反馈报告系统 企业的经营活动、会计报告和管理程序之间的关系可由下图来表示，在下面的图例中，清楚地表示出反馈报告系统的组织形式。

会计报告和管理程序图



2. 经营活动和会计报告 在上图中介绍了工业企业通用的反馈报告系统的模型。报告的程序起始于经营活动，一个企业的经营活动包括购买原材料、招用工人、提供产品或劳务等。在一般情况下，这些经营业务要反映在原始记录中，如销售单或现金收据反映销货或提供劳务的数量；记时卡片记录人工使用情况；进货单指明购进原材料的数量等。每一

笔原始记录都要复写一份送会计部门,由会计人员负责记录、整理和说明这些资料,并编制内部报告报送给企业经理人员。

3.数据分析 数据分析是编制会计报告后的重要阶段,数据分析可根据所提供会计报告的不同用途而采用不同的方法。但总的说来,数据分析的目的是为了帮助经理人员对于企业财务状况的了解,从而提高制定经营决策的能力,使他的工作更有效率。

4.反馈 当决策制定并经落实后,管理人员要经常注视会计系统所提供的有关决策有效或无效的信息。如果会计信息指出目标将不能达到时,经理人员要考虑修改决策内容。举例说明如下:

某厂机械加工车间计划在几周内生产570单位的甲产品,车间应当确定需要多少公斤的钢材。三周以前,车间计划生产200单位的甲产品,需要200kg的钢材,实际上,他仅能生产190单位甲产品;两周以前,车间计划领用400公斤的钢材,生产400单位甲产品,实际上仅能生产380单位甲产品;上周,车间领用了130公斤钢材,生产了114单位甲产品,结束生产时,剩余了10公斤的钢材;如果本周车间领用600公斤的钢材,恰好生产了570单位甲产品;那么反馈报告应当指出1公斤钢材只能生产0.95单位甲产品,或者说1.05263公斤的钢材生产1单位的甲产品。

5.评价会计报告的标准 会计报告能否发挥作用,主要是看它包含的内容和阅读报告的人能不能熟练的解释它。管理会计师有责任帮助经理人员通晓和使用会计报告。

美国会计学会^① 为了试图帮助会计人员编制出质量较高

的会计报告，曾经建立了几项评价会计报告的标准：相关性、数量性、真实性、客观性、及时性、清晰性和简明性等。分别阐述如下：

（1）相关性。相关性是会计信息的最重要的标准。所谓会计信息的相关性，是指会计报告的内容必须与制定决策或与制定决策的程序有关联。“相关”是一种主观的概念，因为对于不同的决策制定程序，会计信息的相关性也会不同。

（2）数量性。会计信息的数量性，是把企业的经营活动与数量结合起来，这个数量要服从算术的规律和计算程序。由于会计信息具有数量性，企业在制定决策时，才能在备选方案之间进行凭优选择。

（3）真实性。会计信息的真实性也是一项重要的标准。企业为了保证会计信息的正确可靠，一般要实行内部检查和内部审计制度。

（4）客观性。所谓会计信息的客观性，是指会计信息经独立专家公正的辨认，其结果应大致相同。会计信息若不以客观性为标准，则难免介入个人的意见与判断。会计信息的客观性同时还要求具有可靠性。

（5）及时性。企业的经理人员希望在他制定计划和决策时，能够立刻获得他所需要的会计信息。为了保证会计信息的及时性，企业可以建立定期的报告制度和根据经理人员的需要提供不定期的会计报告。

（6）清晰性。所有的会计报告在它的格式或内容上都

① AAA: American Accounting Association

要清楚和易懂。会计报告应当整洁、清楚和语法上正确。

（7）简明性。简明性和清晰性是密切联系的。一个会计报告要包括所有应当包括的内容，而不包括无关的项目。简明的报告可以使经理人员很快的看完他所需要的内容，而不致于在阅读无关的内容上浪费时间。

（五）责任会计和管理会计

管理会计从其内容来说，可以划分为计划、决策会计和控制、考核会计。根据责任会计的性质，应当划为控制、考核会计的内容。

什么是责任会计呢？所谓责任会计是指企业在成本管理和预算管理中，为了考核和评价企业各个部门的工作成绩，把各个部门划分为相对独立的成本中心点和预算中心点，各个中心点的领导对其所负责部门的会计核算结果负责，这样就能明确地评价企业中负有不同职责的责任者的工作成绩。

责任会计最早出现于成本管理和预算管理中，之后，利润责任和资金回收率的责任等方面也逐渐适用于责任会计制，而出现了利润中心和投资中心。

实行责任会计制，必须具备的条件是：

- （1）明确责任中心的权利和责任；
- （2）具备测定和考核工作成绩的会计手续；
- （3）划分可控制成本和不可控制成本，责任中心点只对可控制成本负责。

（4）实行责任会计制必须能影响人的行为，即通过工作成绩的考核，产生企业和部门双方的最大利益。

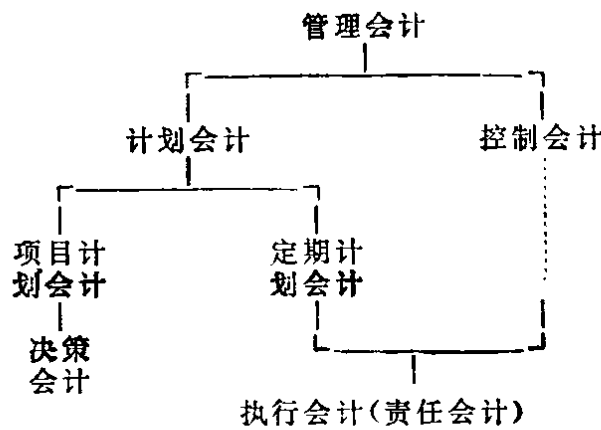
(六) 管理会计的分类

管理会计是为企业内部经营管理制订计划和实行控制所服务的会计，因此，管理会计要为企业编制计划和控制经营活动提供会计信息。根据管理会计的两个重要职能（制订计划和实行控制），一般将管理会计区分为计划会计和控制会计。

但是计划可以分为定期计划（如年度计划和季度计划等）和项目计划，所谓项目计划是指对某个经营活动如设备购置、产品增产或减产、零件自制或外协，进行选择最优方案的过程，管理会计要向经营管理提供决策分析资料。因此，项目计划会计又可以称为决策会计。

另一方面，所谓“定期计划的编制”，实质上是指编制预算的过程；所谓“实行控制”，是指企业经营管理确保按照预算来执行的过程。因此，把定期计划会计和控制会计结合起来，又可以称为执行会计（责任会计）。

现将管理会计的两种分类方法列表比较如下：



很明显，将管理会计划分为决策会计和执行会计（责任会计）是一种比较好的分类方法，因为这种分类方法可以说