

# 管 理 会 计

GUAN LI KUAI JI

戴汉民 杨修发编著

中国商业出版社

## 前 言

管理会计是把“会计”与“管理”有机地结合起来的一门新兴学科，是企业现代化管理的一项重要内容，是实现企业管理现代化、科学化、提高经济效益的重要工具。

本书较全面系统地介绍了管理会计的基本理论、技能和方法。在编写时，力求联系我国经济管理实际，内容由浅入深，并用实例说明其基本原理、技术方法的具体运用，每章后面附有思考题和练习题，以供读者复习、练习之用。本书系湖南省自学考试指导委员会指定的自学考试（财经类）必读书，可以作为财经院校及其他院校经济专业、管理专业、夜大、函大、职大、专修科的管理会计教材，也可以作为厂长、经理、经济师、财会人员及管理干部自学管理会计知识的参考书。

本书是在多年教学实践的基础上，吸取有关著述的特点编写成的。其中第二、三、四、十、十一、十四、十五、十六章由蓝汉民同志编写，第一、五、六、七、八、九、十二、十三章由杨修发同志编写，并经反复切磋而成。在编写过程中得到湖南财经学院会计系刘正光、王广明等系领导和老师们的大力支持和帮助，谨此致谢。

由于我们水平有限，书中可能存在缺点和错误，恳切希望读者批评指正。

作 者

一九八九年十月

# 目 录

|                          |        |
|--------------------------|--------|
| 第一章 总 论                  | ( 1 )  |
| 第一节 管理会计的产生与发展           | ( 1 )  |
| 第二节 管理会计的基本内容            | ( 5 )  |
| 第三节 管理会计的主要特点            | ( 8 )  |
| 第四节 管理会计在企业管理中的作用        | ( 14 ) |
| 第五节 会计机构与财务机构的组织领导       | ( 17 ) |
| 第六节 学习管理会计是适应经济管理体制改革的需要 | ( 23 ) |
| 第二章 成本的分类                | ( 29 ) |
| 第一节 成本按性态分类              | ( 26 ) |
| 第二节 成本的其他分类              | ( 36 ) |
| 第三节 经营决策需要考虑的成本          | ( 41 ) |
| 第三章 混合成本的分解              | ( 50 ) |
| 第一节 历史成本分解法              | ( 50 ) |
| 第二节 直接分析法                | ( 59 ) |
| 第四章 变动成本法                | ( 63 ) |
| 第一节 变动成本法的理论依据           | ( 64 ) |
| 第二节 变动成本法与全部成本法的比较       | ( 67 ) |

|                         |         |
|-------------------------|---------|
| 第三节 变动成本法在企业管理中的作用      | ( 77 )  |
| <b>第五章 成本—数量—利润分析</b>   | ( 89 )  |
| 第一节 概    述              | ( 89 )  |
| 第二节 盈亏临界点及其有关指标的计算      | ( 107 ) |
| 第三节 成本—数量—利润分析          | ( 120 ) |
| 第四节 多种产品的盈亏临界点的计算       | ( 127 ) |
| 第五节 经营杠杆系数              | ( 136 ) |
| 第六节 成本—数量—利润分析在应用中的几个问题 | ( 141 ) |
| 第七节 全部成本法下的成本—数量—利润分析   | ( 153 ) |
| <b>第六章 销售预测</b>         | ( 153 ) |
| 第一节 概    述              | ( 153 ) |
| 第二节 销售预测的定性分析           | ( 158 ) |
| 第三节 趋势预测法               | ( 164 ) |
| 第四节 因果预测法               | ( 172 ) |
| 第五节 市场调查预测法             | ( 183 ) |
| <b>第七章 成本预测</b>         | ( 190 ) |
| 第一节 概    述              | ( 190 ) |
| 第二节 因素预测法               | ( 193 ) |
| 第三节 因果预测法               | ( 199 ) |
| 第四节 目标成本的制定             | ( 207 ) |

|                                 |         |
|---------------------------------|---------|
| <b>第八章 订价决策</b> .....           | ( 214 ) |
| 第一节 全部成本订价法.....                | ( 214 ) |
| 第二节 边际利润订价法.....                | ( 220 ) |
| 第三节 最优售价的确定.....                | ( 223 ) |
| 第四节 市场订价.....                   | ( 229 ) |
| <b>第九章 生产决策</b> .....           | ( 237 ) |
| 第一节 生产决策的意义和一般程序.....           | ( 237 ) |
| 第二节 生产决策分析常用的专门方法.....          | ( 242 ) |
| 第三节 生产品种的决策.....                | ( 248 ) |
| 第四节 生产组织的决策.....                | ( 256 ) |
| 第五节 产品最优组合的决策.....              | ( 270 ) |
| 第六节 不确定性情况的决策.....              | ( 282 ) |
| <b>第十章 投资决策</b> .....           | ( 289 ) |
| 第一节 分析、评价投资方案需要考虑的主要<br>因素..... | ( 296 ) |
| 第二节 分析、评价投资方案的基本方法.....         | ( 300 ) |
| 第三节 投资方案的决策分析.....              | ( 319 ) |
| 第四节 投资效果评价中的敏感性分析.....          | ( 328 ) |
| 第五节 投资决策中风险程度的估量.....           | ( 334 ) |
| <b>第十一章 固定资产更新的决策</b> .....     | ( 346 ) |
| 第一节 固定资产最佳更新期的决策.....           | ( 346 ) |
| 第二节 固定资产更新的决策分析.....            | ( 354 ) |

|                                     |         |
|-------------------------------------|---------|
| <b>第十二章 全面预算</b> .....              | ( 364 ) |
| 第一节 编制全面预算的意义和作用及全面<br>预算的基本内容..... | ( 365 ) |
| 第二节 业务预算的编制.....                    | ( 369 ) |
| 第三节 财务预算的编制.....                    | ( 380 ) |
| <b>第十三章 弹性预算及编制预算的其他方法</b> .....    | ( 396 ) |
| 第一节 弹性预算.....                       | ( 396 ) |
| 第二节 零基预算.....                       | ( 406 ) |
| 第三节 概率预算.....                       | ( 412 ) |
| 第四节 滚动预算.....                       | ( 421 ) |
| <b>第十四章 成本事前控制</b> .....            | ( 425 ) |
| 第一节 成本控制概述.....                     | ( 425 ) |
| 第二节 成本控制制度.....                     | ( 434 ) |
| 第三节 价值工程控制.....                     | ( 436 ) |
| <b>第十五章 标准成本控制</b> .....            | ( 448 ) |
| 第一节 标准成本制概述.....                    | ( 448 ) |
| 第二节 标准成本的制订.....                    | ( 452 ) |
| 第三节 差异分析.....                       | ( 455 ) |
| 第四节 标准成本制度中的会计处理.....               | ( 467 ) |
| 第五节 标准成本制与定额成本法的比较.....             | ( 472 ) |
| <b>第十六章 责任会计</b> .....              | ( 478 ) |

|     |                           |         |
|-----|---------------------------|---------|
| 第一节 | 责任会计概述.....               | ( 478 ) |
| 第二节 | 责任中心.....                 | ( 486 ) |
| 第三节 | 责任预算.....                 | ( 493 ) |
| 第四节 | 责任中心的业绩评价与考核.....         | ( 498 ) |
| 第五节 | 内部转移价格与劳务成本的分配.....       | ( 508 ) |
| 第六节 | 企业组织结构与责任会计制度的关系<br>..... | ( 519 ) |
| 第七节 | 内部经济仲裁.....               | ( 525 ) |
| 第八节 | 厂内经济核算与责任会计.....          | ( 526 ) |

# 附 表:

表 I 一元的终值

表 II 一元的现值

表 III 一元年金的终值

表 IV 一元年金的现值

# 第一章 总 论

管理会计是适应科学技术进步、社会经济发展和企业管理现代化的要求而逐渐形成和发展起来的一门新兴学科。在企业管理学发展的科学管理阶段，开始产生并形成了它的雏型。现代管理科学的发展，又进一步促进管理会计更为广泛地运用各种科学方法，从传统的会计学中分离出来，形成一门独立的学科体系。特别是进入七十年代以后，一些工业发达国家，不仅在工商企业中普遍应用管理会计，而且推广到医院、学校、政府机关等非营利组织。

管理会计从经济效益上预计与分析企业未来的经济活动；按照管理目标规划与控制即将发生的经济活动；根据责任范围考核与评价已经完成的经济活动。所以管理会计在现代企业管理中起着很重要的作用。近年来，管理会计已受到我国会计学界的普遍重视，不少企业在其应用上已取得一定的经验和收到初步成效。实践证明，它的一些原理，原则和技术方法，完全可以结合我国经济的特点和企业管理的要求加以应用。为了能对管理会计有一个概括的了解，本章将着重介绍管理会计的形成和发展，管理会计的基本内容及主要特点，管理会计在企业管理中的作用等问题。

## 第一节 管理会计的产生与发展

会计是一个信息系统。会计在其长期的发展过程中，开始

是以一个单一的会计系统而存在的，其主要工作是记帐、算帐。在公司这种经济组织出现以前，企业的经营主要是采取独资或合伙的形式，由于企业规模较小，经营资金不多，生产经营也比较简单，企业的生产经营一般是直接由业主或合伙人亲自经营，记帐也纯粹是业主或合伙人自己的事。由于市场竞争不激烈，企业只要生产出产品就能按既定的价格销售出去。因此，会计核算尚未着重于事前计划，尚未着重于内部管理。业主既是企业的所有者，又是企业的管理者，管理者完全凭个人的直觉和经验，按照个人意志进行管理。在这以前的管理称为传统管理，实际上是一种以工厂主个人为中心的经验管理，管理的目的是维护工厂主的权益。依靠传统的财务会计所提供的资料，已能基本上满足企业经营和财务管理的需要。

管理会计既是会计的一个分支，同时也是企业管理的一个分支，它是随着管理理论的发展而产生和发展起来的。十九世纪末、二十世纪初，泰勒的科学管理问世，泰勒通过时间研究、动作研究，强调各种工作事先制定标准，作为对实际工作的评价和考核的依据。管理的目的是通过提高人和机器的效率来降低成本，从而获得高额利润。这对会计也提出了新的要求，事先要制定标准成本，事后对脱离标准的差异进行分析，实行预算控制等新技术，这些成为成本会计的组成部分。标准成本系统是以降低成本为目的，进行有效地成本控制，改进企业经营管理的一种制度。这表明对历史成本的事后计算已向对预定成本的事前计算过渡。这些方法和内容显然是管理会计的雏形。

1922年美国的奎因斯坦在他的专著《管理会计、财务管理入门》一书中，首先提出使用管理会计概念，但还只是把管理会计当作企业内部财务管理来看待。

1921年，美国的威廉斯根据成本构成各项因素与产量的关系，将生产费用分为固定费用与变动费用两类。变动费用是随产量成比例增减的费用，而固定费用却和产量的多少无关。在三十年代，根据成本诸因素的这种特性的研究，会计学家设想一种与全部成本算法不同的变动成本法，及以它为基础的损益平衡分析。当时很多会计著作都指出了会计资料对实现计划和控制职能的重要作用。有些会计专著，如《陀氏成本会计》，《劳氏成本会计》等，对标准成本法、预算（包括弹性预算）、损益分界点（保本点）等内容设专章专节加以论述。这时，管理会计的内容和职能都得到了进一步的充实和发展。

泰勒提倡的科学管理，既是一种科学管理制度，又是一种血汗制度。泰勒的科学管理学说不把人当作具有主动性、创造性的人，而是把人当作机器的附属品，势必引起工人的不满和反对。于是专门研究工人在生产中的行为、行为的动机、人的本性和人际关系（包括管理当局和职工的关系、上下级关系）的行为学派应运而生。

美国哈佛大学教授梅奥等人通过“霍桑工厂实验”提出，要提高劳动生产率必须从社会学、心理学的角度去研究管理，要从人的行为本性激发出动力。在现代化生产中，人在操纵现代化技术中起决定作用，不发挥人的积极性，就不能发挥现代技术的作用，因而资本家也就得不到最大限度的利润。因此，行为科学主张改变对工人的高压政策，采取“民主管理”、“参与制”、“职权分散”等手法，将广大劳动者组织到质量管理、成本管理等组织中去，诱发广大职工生产劳动和提合理化建议的积极性和主动性，尽量使职工个人的目标同企业的目标一致起来。在西方国家，行为科学在企业管理中的应用日趋广

泛。责任会计就是根据以行为科学为指导形成的目标管理的原理建立起来的。边际利润的概念也运用到各个责任单位。但在五十年代以前，管理会计尚未形成一套完整、独立、科学的理论和方法体系。

第二次世界大战以后，资本主义世界科学技术和经济有了较快的发展，但是，通货膨胀加剧，市场竞争也异常激烈。特别是六十年代以后，生产更加社会化，跨国公司进一步发展，“所有权”和“经营权”进一步分离。在这种情况下，企业确定的目标、方针与外界经济形势是否相适应，决策是否正确，是企业盛衰成败、生死攸关的问题。

泰勒的科学管理学说只着眼于对生产过程进行科学管理，把重点放在通过对生产过程的个别环节、个别方面的高效率，而对企业管理的全局，企业与外部的联系则很少考虑，这种理论在新的情况下显得有些本末倒置。于是各派管理理论纷纷产生，如系统管理、决策理论、管理科学、工业工程学派等，形成了所谓“管理理论的丛林”。例如，以西蒙为代表的决策论（属于运筹学的一个分支）认为“管理的重心在于经营，经营的重心在于决策”，通过分析、评价，从多种可行方案中选择最优方案的决策问题事关重大。由于这些现代管理理论的影响，会计的重点由对经济过程的反映和事后分析，逐渐转向到对经济过程控制和事前的预测、决策。用传统的会计模型来预测、制订计划、进行决策，已不能满足经营管理上的需要。为适应现代管理的要求，人们力图运用数学模型的严密性来对各种经营管理方案的经济效益进行分析评价，确定最优方案。于是，线性规划、概率论，微积分等多种数学方法，以及与此相关的电子计算机程序编制，日益渗透到会计领域，使会计科学

越来越多地利用自然科学的方法和成果，使管理会计同传统的会计逐渐相分离，形成了一整套独立的理论和方法体系。

总之，现代管理科学的形成和发展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，而且有力地推动了管理会计理论和实践的发展。在理论上对管理会计的形成和发展起着奠基和指导作用；在方法上赋予它现代化的管理方法和技术，使之面貌焕然一新，形成一个新的相对独立完整的管理会计体系。管理会计的产生和不断发展，不仅丰富了会计科学的内容，而且标志着会计科学已进入一个崭新的发展阶段。随着经济和科学技术的发展，它正在不断地深化和更新。

## 第二节 管理会计的基本内容

管理会计主要是为各级经理或主管人员服务的，它为管理者对企业的生产经营活动进行计划和控制提供所需要的信息。对比传统的财务会计，它可以履行更广泛的职能。也就是说，它不仅能详细地分析过去，更重要的是能科学地筹划未来，并有效地控制企业日常的经济活动，使企业生产经营活动朝着既定的目标进行。由于各企业的生产经营活动错综复杂，所需的数据资料也不一样，管理会计究竟包含哪些基本内容，尚无统一说法，体系安排各不相同，同一概念的叙述有时也不一样。大家知道，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，因此，管理会计也就要以利润为中心，围绕着如何实现企业的目标利润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，但其基本内容是大同小异

的。那就是管理会计为履行其广泛的职能，依据预测分析所掌握的资料，运用专门的技术方法，对各备选方案可能取得的效益进行分析、评价，帮助管理人员作出正确的决策；根据长期、短期决策所选定的方案，编成企业的全面预算；并将全面预算进一步具体分解为各责任中心的责任预算，为加强对预算执行中心的控制，加强对目标完成情况的考评，建立并健全责任会计体系。可见，管理会计的基本内容可以分为：“决策与计划会计”和“执行会计”两个组成部分。

决策与计划会计主要是以运筹学的基本原理为基础，运用现代数学和数理统计的方法，建立许多数量化的管理方法和技术，帮助决策者选定最优方案，制订周密的行动计划，从而提高企业管理的科学化及企业竞争能力、应变能力。

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，计量执行结果，加强对工作成绩考评，借以调动全体职工的积极性，为实现企业总体目标而共同奋斗。

管理会计的具体内容，一般包括以下几个方面：

### 一、成本分类与变动成本法

在讨论对各类成本分类的基础上，研究适应于企业内部管理的产品成本计算、存货计价和损益确定的方法，并通过变动成本法与全部成本法计算的比较，从一个侧面进一步阐述管理会计同财务会计的联系与区别。

### 二、利润、销售、成本的预测

从成本、产量、利润三者之间的相互关系出发，研究如何确定保本点和目标利润，在分析各有关因素变动对利润升降的影响的基础上，研究如何实现确定的目标利润。并阐述销售预

测、成本预测等专门问题，以及所运用的专门方法。

### 三、短期决策

短期决策是在通过销售预测、成本预测、掌握各种计量和非计量资料的基础上，应用一些专门方法，对定价决策、生产决策等问题进行讨论。并具体对有关备选决策方案的经济效益进行分析、评价。

### 四、投资决策

投资决策主要是讲资本支出决策方面的问题，从货币时间价值、现金流量分析入手，具体介绍评价企业长期投资决策方案的经济效益的基本方法及其应用。并对长期投资决策中风险程度进行估量，以及为测试选择方案结论的可靠性而进行敏感性分析。

### 五、预 算

预算是经营决策的具体化，是“计划”的数量说明。编制预算为全体职工确立今后奋斗目标，协调各职能部门的工作，作为控制经济活动的依据和评价各部门业绩的标准。企业的各种预算形成一个完整的体系。预算的内容将着重介绍全面预算的编制方法及弹性预算等其他编制预算的方法。

### 六、成本控制

成本控制可按成本发生的时间先后划分为事前、事中和事后控制。根据控制的手段不同，可分为绝对成本控制和相对成本控制，重点对成本的事前控制及对成本控制的有效方法——标准成本控制进行论述。

### 七、责任会计

责任会计阐述在将企业全面预算具体分为各责任中心的“责任预算”的基础上，通过对实际完成情况与预定目标的比

较，评价和考核企业内部各部门的实际成果，以便对企业的生产经营过程充分发挥制约和促进作用。

此外，对“管理会计中的数量方法”问题，由于各种数量方法在管理会计中广泛应用，有的教科书对各章所用数量方法集中论述，使读者有一个较完整的认识；有的将各种数量方法分散在各章节介绍，使数量方法与各章节具体内容联系更紧密。至于产品成本计算的分批法，分步法等内容，因与企业会计的内容基本相同，故不赘述。

### 第三节 管理会计的主要特点

管理会计与财务会计相并列，构成当代企业会计的两大分支。财务会计是通过传统的记帐、算帐、并定期编制报表的专门方法，提供企业一定日期的财务状况，以及一定期间的经营成果和资金流动情况的一整套信息系统。管理会计是通过一系列专门方法处理和利用财务会计提供的资料及其他资料，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、控制和评价，并帮助企业领导制定经济决策的一整套信息系统。管理会计是在财务会计的基础上适应现代管理和生产经营发展的要求而发展起来的，但又远远超出了财务会计的范围，所以它们之间既存在着密切的联系，又存在着明显的区别。

#### 一、管理会计和财务会计的联系

管理会计与财务会计都属于会计领域的学科，均以经营信息作为主要信息，因此，它们所用的原始资料来源大多是相同的。也就是说，管理会计不必另外收集一套与财务会计相同内

容的资料，它可以充分地利用财务会计记帐、算帐和报帐的资料。例如，为了进行某产品生产决策分析的需要而收集该产品的生产变动成本、固定成本及边际利润等数据，为了有效地控制存货而需要收集材料消耗、存货费用及历史存货量等数据，为了进行某项投资决策而需要收集机器的购置成本、使用成本的数据等等，都可通过财务会计记录的帐簿中和编制的报表中得到。只是根据决策和控制的不同要求，需要对这些资料进行必要的加工、改制和延伸。从这一点来说管理会计和财务会计的资料是同源的。

管理会计为其执行控制的职能，而进行预算控制和成本控制，可以和财务会计的财务计划、成本计划与核算、分析有机地联系起来，使之成为一个完整的体系，而不应分为两套独立的制度。尽管它们在管理方法上不同，但完全可以根据各自不同的需要，采取相应的办法来满足各方面的要求，充分发挥它们各自不同的作用。例如，把建立责任会计制度和分级核算制结合起来，把标准成本制度和编制成本计划、组织成本核算、进行成本差异分析及业绩考评结合起来。

财务会计有时把原来用于内部管理的报表列入对外公开发表的范围。例如，1973年3月起，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，用来分析资金情况的管理用报表“财务状况变动表”列入对外报表体系之中。有的公司和企业有时还把企业内部管理需要的实际成本与标准成本、实际利润与目标利润的对比数列为对外报表的补充资料。

## 二、管理会计的主要特点

与财务会计相比，管理会计有下列主要特点：

### 1. 侧重服务于企业的内部管理

财务会计主要通过编制定期的财务报表如资产负债表、损益表等，集中而概括地说明整个企业的资产估价、资本结构、偿债能力、财务状况和经营成果，为企业外部单位或个人服务。如股东或潜在的股东、债权人、财务分析家、证券交易委员会和政府机构等，他们通过对财务报表的分析以便分别作出自己相应的决策。如股东需要了解企业的财务状况和经营成果，以便作出是否购买、保持或抛售该公司股票的决策；企业债权人需要了解企业的偿债能力和盈利能力，以便决定是否同意给公司贷款等等。

管理会计是服务于企业内部管理的一种新型会计，要求针对企业内部管理中的多种问题，收集所需要的数据，运用一系列特定的理论范畴和技术方法进行专门处理，及时而灵活地向管理者提供内部管理和控制的各种信息，以帮助他们正确地确定经营目标、制定经营决策、控制业务活动、提高企业经营管理水平。正是从这种意义上，人们才将管理会计称“内部报告会计”。

侧重服务于企业内部管理，是管理会计的一个主要特点，也是管理会计区别于财务会计的一个重要标志。但必须指出，无论财务会计还是管理会计，都同时为企业内部、外部的有关人员服务，只是侧重面不同而已。

### 2. 着眼于企业未来的生产经营

财务会计一般只反映企业已经发生的经济活动，侧重于对企业全部经济活动作一个历史性的描述。在生产经营活动发生之后，才将经济业务计入会计记录之中。虽然过去的成本计算资料及其他经济活动的记录，也可作为经济管理的重要参考，