

管理会计教程

王卫平 编著
谢军琴
潘秀丽

白山出版社

目 录

第一章 概 述	1
第一节 管理会计的产生与发展.....	1
第二节 管理会计与财务会计的关系.....	6
第三节 管理会计的目标、概念及基本原则	10
第四节 管理会计的内容、程序和方法	19
第五节 管理会计的工作组织	24
第二章 成本管理	30
第一节 成本性态分析	30
第二节 变动成本法	42
第三节 标准成本法	49
第三章 预测分析	65
第一节 预测概述	65
第二节 本、量、利预测法及利润预测	67
第三节 直线回归预测法及成本预测	79
第四节 趋势预测法及销售预测	83
第五节 资金预测	90
第四章 短期经营决策方法	98
第一节 短期经营决策概述	98
第二节 短期经营决策常用的成本概念.....	100
第三节 短期经营决策的方法.....	107
第五章 短期经营决策	115

第一节 生产品种决策·····	115
第二节 生产组织决策·····	123
第三节 特殊订货的决策·····	133
第六章 长期投资决策方法·····	135
第一节 长期投资概述·····	135
第二节 影响长期投资的因素·····	136
第三节 评价长期投资方案的方法·····	154
第七章 长期投资决策·····	164
第一节 固定资产更新改造的决策·····	164
第二节 固定资产购买或租赁的决策·····	172
第三节 固定资产经济寿命分析·····	176
第八章 预算·····	182
第一节 预算概述·····	182
第二节 全面预算·····	184
第三节 弹性预算·····	200
第四节 滚动预算和零基预算·····	205
第九章 责任会计·····	210
第一节 责任会计概述·····	210
第二节 责任中心·····	213
第三节 对责任中心的考核与评价·····	216
第四节 企业组织结构与责任会计制度·····	224
第五节 责任中心间的转账及内部转移价格·····	229
后 记·····	245

第一章 概述

会计是对影响组织的活动和事件等方面的信息进行收集、处理、加工、报告的过程，旨在帮助决策者能够有效地做出经济决策。随着社会生产力的发展，生产关系的变化，管理会计从传统的、单一的会计系统中分离出来，成为同财务会计相并列的相对独立的一门新兴的会计学分支。管理会计的产生，丰富了会计的内容、职能、技术和方法。

第一节 管理会计的产生与发展

一、管理会计的产生

管理会计产生于本世纪 50 年代。第二次世界大战后，随着现代科学技术的迅速发展和应用于生产，企业的规模愈来愈大，生产经营日趋复杂，企业外部的市场情况瞬息万变，竞争非常激烈，这些新的企业外部条件和环境，对企业管理提出了新的要求，即迫切要求实现企业管理现代化。它包括：一方面，要求企业在产品价格和销售策略上具有灵活反应和高度的适应能力，否则，就会在激烈的竞争中被淘汰；另一方面，第二次世界大战后社会经济发展的新形势，要求会计人员能够提供与生产经营决策相关的会计信息。在这一经济环境下，管理会计便从传统财务会计中分离出来，成为会计的又一支。由于管理会计是将成本会计从财务会计中分离出来而发展形成的，而且管理会计的诸多内容原本便是成本会

计的重要组成部分。因此，管理会计又称成本管理会计。

二、管理会计发展的三个阶段

随着社会和经济的迅速发展，管理会计经历了三个不同的发展时期。

（一）早期管理会计

早期的管理会计，是指第二次世界大战以前的管理会计。这个时期的管理会计成长于传统会计的内部，还没有成为单独的会计分支，它可以追溯到出现复式记账的时期。这个时期虽然没有管理会计这个名称，但会计内在的管理职能却明显存在，可以说这是管理会计的原始形态。

复式记账出现以后，会计就显示了它的管理职能，这种职能由小到大，由弱到强。最初，复式记账作为反映和控制商业经济活动的重要手段，为意大利的一些城市的商业繁荣做出了重要贡献。随着经济的发展，生产资本的形成，会计的这种职能逐渐扩大到对个别资本的运动过程加以反映和控制，但这时的会计管理职能仍处于初级阶段。正如美国会计学会 1958 年管理会计委员会的报告中所指出的那样：“像历史所表明的那样，会计在其产生时期和初期发展过程中，唯一的志向就是经营管理，会计的基本目的几乎完全是为了满足经营者的需要，而对合作企业的资产、负债及成果加以明确表示。看来，如果把会计的外部要求与管理的内部需要相比较，还是朝着以满足内部需要这个方向发展着，这一点已为会计初期的历史所表明。”随着经济的发展、科学技术的进步，会计的这种管理职能逐渐得到了充分的发挥。

到了 19 世纪，随着股份公司的大量出现，所有权与经营权的分离，注册会计师制度逐渐形成。为了保护投资者的合法权益，公司的会计报表必须经过注册会计师的审计。与此

同时，为计算期间损益，评估存货、成本计算在企业内部也开始进行。这说明，管理会计在企业会计的成长中开始慢慢萌芽，企业会计中两种会计的分离正在缓慢地酝酿着。

20 世纪初期，企业的生产规模日益扩大，资本高度集中，竞争愈趋激烈，管理工作日益复杂。适应这种客观要求，整个管理工作向科学化、系统化和标准化方向发展，并逐渐形成一门科学——科学管理。科学管理学派的主要倡导人是美国的泰罗，他为了提高劳动生产率，便在科学实验的基础上，制订出标准的操作方法，并用这种标准的操作方法训练全体工人，进而据此制定出较高的标准。为了使工人完成较高的标准，除了使工人掌握标准的操作方法以外，还对工人使用的工具、机械、材料以及作业环境加以标准化。为了鼓励工人完成工作标准，实行一种有差别的、有刺激性的计件工资制度。法国的法约尔进一步发展了泰罗的理论，他认为，企业管理当局为完成既定目标，在生产、销售、财会、人事及研究开发等五种经营活动方面，运用计划、组织、指挥、协调、控制等五项管理职能，对资源的运用进行最优决策，其目标是获得最佳经济效益。科学管理的出现给会计的发展带来了很大的影响，为了配合科学管理的运用，人们在成本会计中将标准成本、预算控制、差异分析等专门方法引进到原有的方法体系之中。所谓标准成本，是指在产品投产前，严格按照科学的方法制订其工、料消耗标准，以此为基础，形成产品标准成本中的材料标准成本和人工标准成本。预算控制主要用在费用方面，即事先按期间编制制造费用预算，再据以确定产品标准成本中的制造费用标准成本。产品标准成本的这几个组成部分，是产品投产前对生产中料、工、费的消耗水平提出的具体目标和要求。所以，标准成本也是目标

成本的一种形式。差异分析,是指在一定期间终了,对工、料消耗脱离标准、费用开支脱离预算形成的偏差进行具体分析,查明差异形成的原因和责任,借以对有关方面的工作成果进行全面的评价和考核,并促使他们采取有效措施,针对存在问题进行改进。标准成本、预算控制、差异分析的运用,是会计发展史上的一个重要里程碑,为会计管理职能的发挥开辟了一条新路。

到了本世纪40年代,由于企业规模日益扩大,市场竞争更加激烈,同时,失业率增加,经济危机频繁。在这种情况下,企业为了战胜对手,一方面,大力推行职能管理,以改进产品质量、降低产品成本;另一方面,为了调整与改善企业与职工、职工与职工之间的关系,发挥职工的积极能动性,将行为管理学说运用于管理之中,借以提高企业的劳动生产率。随着管理科学的这种变革,责任会计与成本——业务量——利润分析等专门方法应运而生,这两种会计方法的产生和运用,进一步丰富了会计的内容和方法,初步形成了管理会计的雏形。

(二) 现代管理会计

现代管理会计是指在第二次世界大战以后至60年代末期的管理会计。在这个时期,专门以强化企业内部管理、提高经济效益为目的的现代管理会计体系已正式形成。1952年,国际会计师联合会正式通过“管理会计”这个专门词汇,从此管理会计便成为现代会计的一个分支。

50年代,管理领域出现了数理管理学派。数理管理学派把管理视为数学的程序、概念、符号和模型的运算,他们主张应用运筹学和数理统计的原理和方法,把复杂的经济现象建成各式各样的数学模型,然后通过电脑求解,帮助企业进

行最优化的经济预测和决策,加强事前规划和日常的控制,借以提高管理水平,争取获得最佳经济效益。60年代,系统管理学派形成,系统管理学派认为,企业是由人和物组成的完整系统,管理人员在进行管理时,绝不能从局部的、个体的最优出发,而应从全局、从经营管理的各个组成要素的总体出发,来实现对经济活动进行最优的规划和控制。

与上述管理科学的发展相对应,在管理会计领域,“变动成本法”应运而生,并成为规划和控制经济活动的重要手段和工具。在标准成本计算方面,人们将过去的“理想的标准成本”改为“现行的、可以达到的标准成本”。为了对间接费用进行控制,人们采用编制“弹性预算”的办法,来代替传统的“固定预算”。另外,用于短期经营决策的差异分析法、用于长期投资决策的折现现金流量分析法等开始产生并得到广泛的运用。由于这些新的方法的不断完善,将原有的标准成本、预算控制、责任会计和本——量——利分析方法综合起来,逐渐形成一个以提高经济效益为中心的会计信息系统。

(三) 管理会计的新发展

70年代后,管理会计出现了新的发展趋势,内容更加丰富多采,技术方法日益先进,呈现出一片欣欣向荣的趋势。这一时期,权变管理学派、信息经济学、代理理论得以形成。权变管理学派认为,当今世界经济的发展,不确定性因素太多,瞬息万变,管理人员应根据企业所处的外部环境和内部条件,权宜应变,灵活掌握,做出最佳经济决策。信息经济学试图对信息的需求进行计量,这种需求的定量是以信息的价值和成本为基础的。代理理论认为,管理会计提供信息的目标,是委托人和代理人之间所订合同的标准。这三种理论的创立极

大地丰富了管理会计的内容,使管理会计的体系更加完善。这期间,人们开始研究生产技术、生产组织的重大变革对管理会计的影响,作业成本计算法、作业管理等新的研究领域开始得到人们的注目。

第二节 管理会计与财务会计的关系

管理会计与财务会计是现代会计的两个分支,二者既有区别又有联系。

一、管理会计与财务会计的区别

从总体上看,管理会计与财务会计的根本区别在于是对内提供决策所需信息,还是对外提供决策所需信息。对内提供决策所需信息称为管理会计;反之,则称为财务会计。二者的区别还可以具体化为以下几个方面:

(一) 服务对象不同

财务会计通过对一个企业的财务信息进行计量、处理和报告的方式向企业外部的利害关系人,如投资人、债权人、政府机关等提供服务。财务会计报表是财务会计的最终产品,它是企业的这些外部利害关系人做出经济决策的依据。因此,财务会计侧重于对外部服务,所提供的报表是对外的,从这一角度看,财务会计往往又被人们称之为对外报告会计。

管理会计则运用各种专门的技术方法,向企业内部有关管理人员提供信息,以便企业内部确定目标、作出决策、编制计划、加强控制、进行业绩评价。因此,管理会计偏重于为企业内部服务,所编制的报表是不对外公开的,而仅仅为内部决策所用。从这个意义上来看,管理会计又往往被人们称之为对内报告会计。

（二）工作重点不同

财务会计是一种对外的会计，常常要求所提供的信息真实、正确，只有这样，才能取得企业外部利害关系者的信任。为做到这一点，人们常常坚持历史成本这一基础，对企业过去发生的事情加以反映。虽然，有时财务会计报告中也反映一些未来事项，但这只是次要的，其工作重点主要还是面对过去，通过记账、算账和报账来提供信息并解释信息。

与财务会计不同，管理会计着眼于内部的经济决策。因此，它要求预测未来，提供预测信息。由此看来，管理会计的工作重点在于面向未来，能动地利用有关信息来预测前景，参与决策、规划未来、控制和评价经济活动。

（三）约束依据不同

如前所述，财务会计主要是为外部服务的，在市场经济条件下，企业外部利害关系人很多，偏袒任何一方均是不公平的。为了取得这些外部利害关系人的信任，保障他们的合法权益，大多数国家都制定了会计准则，企业的财务会计必须严格依据会计准则进行。在我国，1993年7月1日开始实施《企业会计准则》，这意味着我国的财务会计工作也必须限制在《企业会计准则》范围之内。

管理会计则不同，由于各个企业在性质、规模、组织形式上的差异不同，不可能用一个统一的标准来约束管理会计工作。所以，管理会计不受会计准则的约束，企业的各级管理人员可以运用各种各样的技术方法取得各种信息，以有助于进行内部经济决策。

（四）时间跨度不同

对于财务会计来说，由于企业是持续经营的，为了计算损益，反映企业的财务成果和财务状况，便于各有关利害关

系人及时有效地做出经济决策,财务会计必须划分会计期间。一般地说,财务会计的会计期间是以会计年度为标准,有时又以月份、季度、半年为标准。在我国,企业必须按月编制资产负债表、损益表(或利润表),按年编制财务状况变动表(或现金流量表)。所以,财务会计的时间跨度很少有伸缩性,大多数情况下,只能是一个月、一个季度、半年或一年。

管理会计面向未来,它可以根据管理的需要编制各种各样的报表。从时间上来说,它不受月、季、年的限制,只要管理需要,它可以按小时、按天、按周、按月、按年甚至按若干年来编制报表。所以,管理会计的时间跨度具有很大的伸缩性。

(五) 核算主体不同

财务会计主要以整个企业作为核算主体,提供集中、概括的财务信息,用来对企业的财务状况和经营成果作出综合的评价与分析。

管理会计则主要以企业内部各个责任中心为核算主体,对它们日常的经济活动的实绩和成果进行控制与考核。同时,管理会计也从整个企业的全局出发,认真考虑各项决策与计划之间的协调配合与综合平衡。

(六) 核算程序不同

由于财务会计要受到会计准则的约束,而会计准则对某些会计核算程序作出了规范。所以,财务会计的核算程序比较固定,有强制性;凭证、账簿和报表有规定的格式和统一的账务处理程序。

管理会计不受会计准则约束,核算中采用何种程序,往往可由企业自行选择。同时,管理会计一般不涉及填制凭证和复式记账等问题。管理会计的报表无统一的格式,可按管

理的需要自行设计。

（七）核算方法不同

就财务会计而言，会计准则一般都要规定可以采用的会计方法，所以财务会计的会计方法比较固定。从另一方面来看，虽然财务会计也运用数学方法，但核算时，一般只需要运用一些简单的算术方法和原始的计算工具。

与财务会计不同，管理会计则可以采用灵活多样的专门方法和技术，提出不同的选择方案。并且，核算时可以大量运用现代数学方法，如微积分、回归分析、线性规划、概率。运用这些数学方法有助于使决策建立在科学分析和精确计算的基础上。

管理会计与财务会计的区别很多，除以上所述外，还有这样一些区别：财务会计力求准确，一般要求计算小数点后两位，而管理会计不要求绝对准确，一般只要求计算近似值；财务会计一般提供系统的、连续的、综合的财务信息，管理会计一般提供有选择的、部分的或特定的管理信息；财务会计很少关心人的行为的影响，而管理会计则非常关心计量结果和内部报告将怎样影响管理人员的日常行为。

二、管理会计与财务会计的联系

尽管管理会计与财务会计有着如上所述的不同，但不能将二者割裂甚至对立起来，而应该把它们联系起来。应该说，管理会计与财务会计是相互联系、相互补充、相互渗透的。

首先，管理会计与财务会计的核算对象从总体上看是一致的，即企业的资金运动，只是二者在时间和空间上的侧重点有所不同而已。管理会计在时间上侧重于现在的或未来的经济活动，在空间上侧重于部分的、可选择的或特定的经济活动。财务会计在时间上侧重于过去的，已经发生的经济活

动，在空间上侧重于企业整体的全部经济活动。

其次，管理会计与财务会计的原始资料很多是相同的。管理会计一般不涉及填制凭证和按复式记账登记账簿等问题，但它经常直接运用财务会计的记账、算账和报账的资料进行分析研究。有时根据这些资料进行必要的加工、调整、改制或延伸，再结合从其他渠道获得的信息进行计算、对比和分析，编成各种管理报表，为改进企业经营管理，提高经济效益服务。从另一方面看，财务会计也常常把一些原属于管理会计的内部报表，列入对外公开报表的范围，如将原属于解释和分析企业资金流动情况的财务状况变动表这一内部报表列入对外报送的基本财务报表；将企业内部管理需要的主要产品的实际成本与标准成本、实际利润与目标利润的对比数作为对外报表的补充资料。

最后，无论是管理会计，还是财务会计，其最终的目的都是改善企业经营管理，提高经济效益。

通过对管理会计与财务会计的比较分析，我们便可对管理会计有了基本的认识。这里，我们把管理会计定义为：管理会计主要是通过一系列的专门方法，利用财务会计等有关资料，进行整理、加工和分析，提供内部管理信息，据以对企业经济活动进行规划、控制、评价的一整套会计处理系统。

第三节 管理会计的目标、概念及基本原则

管理会计的会计目标、会计概念及基本原则共同构成了管理会计的理论基础，是奠定整个管理会计体系的基石。为此，在学习管理会计的具体内容之前，必须对此加以了解。

一、管理会计的目标

一项有效的活动，第一个基本要求就是要有目标，管理会计也不例外。目前，人们所公认的管理会计目标，即是向企业管理当局提供经营决策所需的会计信息，这是管理会计的基本目标，它区别于财务会计的基本目标。然而，仅仅确定管理会计的基本目标，对于充分发挥管理会计的作用，提高管理效率和效果，还是不够的，我们还必须将这一目标具体化。1972年，美国会计学会下属的管理会计委员会提出了以下四个管理会计的具体目标：

（一）协助企业管理当局履行计划管理职能

计划职能是管理会计的一项重要管理职能，它是以企业经营决策为基础，将通过决策程序选定的经营目标，纳入企业经营计划。企业的经营计划可以分为长期计划和短期计划。长期计划与企业长期发展密切相关，短期计划与企业本期利润目标的实现相关。无论长期计划还是短期计划，都是企业管理当局的重要管理职能。管理当局常常编制各种财务预算，以调动企业各业务部门的积极性，从而实现企业的经营目标。

（二）协助企业管理当局履行组织职能

为了有效地利用各种经济资源，企业管理当局必须善于根据企业环境的变化，不断改进下属机构的设置，合理地调整各业务部门的职权。其间，管理会计作为一个管理信息系统，它所提供的经营管理信息，应有助于企业管理当局更好地实现其组织职能。为此，管理会计必须做到：将公司的结构与其目标联系起来；建立一套有效的信息传送和报表制度；测定现有资源的利用情况，揭示“例外”的业绩，并查明造成这些“例外”的因素。

（三）协助企业管理当局履行控制职能

为了促进计划的实现，企业管理当局应按照经营目标和经营计划组织人力、物力和财力，并对实际的经营活动加以控制。为了适应情况的变化，企业管理当局就需要获取各项业务进展情况的信息，以便及时地采取必要的措施，争取达到既定的经营目标，实现经营计划。为此，管理会计必须做到：确定对公司全部目标有重要影响的相应的业绩范围的经济特征；通过与目标有关的实际业绩信息的传输，来促进各个预期业绩的实现；在可确认的业绩和责任范围内，衡量业绩与目标不一致的程度。

（四）协助各业务部门履行经营管理职能

为有效地进行经营管理，企业应将某些职权授予下属各业务部门，实行分权管理，将下属业务部门作为一个成本中心或利润中心，以便调动各业务部门主管人员的积极性，更好地去完成企业的经营目标。与此相适应，为协助各业务部门主管人员履行这一职责，管理会计必须做到：对与计量相关成本的投入和收回或产出进行统计上的计量；及时地把适当的、具有基本经济特征的数据，传输到与评价业绩有关的人员手中。

我国著名会计学家李天民教授在其所著《管理会计研究》一书中认为，管理会计的总目标是：协助管理当局作出有关改进经营管理、提高经济效益和社会效益的决策。这一总目标可以细化为以下的四个具体目标：

1、确定各项经济目标

它包括：对目标利润、目标销售量（或销售额）、目标成本、目标资金需要量的预测和确定；协助管理当局对计划期间一次性的重大经济问题作出专门决策（含短期经营决策和长期投资决策）；在上述基础上编制出资源最佳配置和流动的

全面预算、责任预算。

2、合理使用经济资源

它包括：在责、权、利相结合的基础上，制订适合本企业具体情况的责任会计制度；利用行为科学的原理和激励策略，以及我党思想政治工作的优势，充分调动全体职工的主观能动性，促进他们以最少的人力、物力、财力的消耗和最少的资金占用，来实现预算所规定的最佳目标。

3、调节控制经济活动

它包括：事前制订成本控制制度和开展价值工程活动，进行预防性和前馈性的控制和调节；日常根据各责任单位定期编制的业绩报告所反映的实际数和预算数的关键性差异，进行反馈性的控制和调节，借以保证各项经济目标的顺利实现。

4、评价考核经济业绩

它包括：利用标准成本制度，结合变动成本计算法，对日常发生的各项经济活动及其发出的信息进行追踪、收集和计算；定期根据各责任单位报送的业绩报告，评价和考核他们的实绩和成果；考核他们履行经管责任的情况和确定应有的奖罚；总结经验，揭露矛盾，挖掘增产节约、增收节支的潜力，提出合理化建议，促进生产力的发展。

二、管理会计的基本概念

管理会计的基本概念是对管理会计基本要素的定义。由于管理会计和财务会计在许多方面存在差别，所以管理会计的基本概念与财务会计也有所不同。尽管财务会计的资产、负债、业主产权等重要的会计概念有时也为管理会计所利用，但其被运用的频率却较财务会计少得多，所以这些概念不能成为管理会计的基本概念。目前，我国理论界对管理会计的基本概念研究得很少。下面，我们就美国会计学会下属管理会

计委员会 1972 年提出的概念阐述以下七个管理会计的基本概念：

（一）计量

计量是管理会计中极为重要的概念，它是指：“按照过去或现在观察的结果，并依据各项规定，把数额分配到属于一个主体的过去、现在或未来的经济现象中去。”管理会计所从事的计量对象并不侧重于企业过去的经济活动，而是企业现在和未来的经济活动。管理会计所使用的计量规则或标准不同于财务会计，货币并不是其惟一的计量尺度；它并不根据实现原则确认收入，它所确认的收入并不一定在本期实现；它不使用历史成本作为计量标准，而是以现时成本或现值作为计量标准。

（二）传输

传输是管理会计必不可少的一个概念，它是指：“通过一种机制来影响另一种机制的各种程序”，是将信息从一个部门转移到另一个部门的过程。在企业内部，上级部门可以将目标或决策下达或通知到各下级部门，下级部门亦可将工作进展报告其上级部门。

（三）信息

信息是指以企业经济活动为基础的，经过处理加工后的数据。企业经营管理的各个阶段，例如计划和控制需要不同的信息，信息的内容和性质随着不同的管理职能而不同。管理会计信息通常包括以下四类：1、财务信息，即产生于企业内部财务资源的流动；2、生产信息，即产生于企业内部物质资源的流动；3、人事信息，即产生于企业内部人员的流动；4、营销信息，即产生于企业的产品和市场的相互作用。

（四）系统