



工业企业财会人员进修丛书
上海市会计学会主编

管 理 会 计

杨 继 良 著

6.72

浙江人民出版社

工业企业财会人员进修丛书

管 理 会 计

杨继良 著

浙江人民出版社

责任编辑 冯国祥

管理会计（工业企业财会人员进修丛书） 杨继良著

浙江人民出版社出版 浙江新华印刷厂印刷
（杭州武林路196号） （杭州环城北路天水桥堍）

浙江省新华书店发行

开本787×1092 1/32 印张3.75 字数84,000 印数1—26,000
1981年8月第1版 1981年8月第1次印刷

统一书号： 4103·21 定 价： 0.32 元

前 言

会计是管理国民经济的重要工具。它用记帐、算帐、报帐、用帐的方法，反映和控制生产经营过程，达到以最少的消耗取得最大成果的目的。

由于“左”的倾向的干扰，特别是经过十年浩劫，我国的会计基础工作长期存在着混乱现象。现在会计人员数量少、年龄大、水平不高、青黄不接，远远不能适应“四化”建设和国民经济调整工作的需要。大力培养会计人员，提高财会人员水平，已成为当务之急。

为了普及会计知识、提高工业企业会计从业人员的专业水平，为改进和整顿工业企业会计工作创造一些条件，我会特组织力量编写《工业企业财会人员进修丛书》。我们的方针是：根据理论与实践相结合的原则，就一个个专题进行编写，分册出版；在介绍国外的会计学术时，本着“洋为中用”的原则，从我国实际出发，加以阐述。如果本丛书能对我国工业企业的会计实务有所帮助，对读者会计理论水平的提高有所裨益，那末，我们的工作就不是没有意义的了。

限于我会的力量和作者、编辑人员的水平，错误之处在所难免。希望读者多提宝贵意见。

上海市会计学会

1981年

目 录

一、管理会计的形成过程及其基本内容	1
管理会计的形成过程	1
管理会计与财务会计的关系和区别	5
管理会计的基本内容	7
二、标准成本和直接成本法	10
标准成本	10
直接成本法与决策分析	20
三、预算控制	25
营业预算	25
间接费用的弹性预算	30
经营管理费用的零基法预算	38
四、责任会计和内部转移价格	47
责任会计	47
内部转移价格	51
五、财务成本分析	55
财务报表分析	55
损益转折点分析	59
直线回归分析在财务成本分析上的应用	66
通货膨胀对企业财务影响的分析	80
六、资本预算和存货管理	92
资本预算	92
存货管理	102
七、管理会计的“洋为中用”	107
资本主义国家管理会计的发展	107
管理会计在中国的应用	109

一、管理会计的形成过程 及其基本内容

近年来，资本主义国家管理企业的一种有效方法——管理会计(Managerial Accounting)，已引起我国企业财务会计人员的普遍关心，希望能吸取其中合理、有益的成分，改进我国社会主义企业的财务成本管理工作，以便企业在扩大自主权，实行独立核算、自负盈亏后，能根据管理科学的基本原理作出经营决策，使企业在国家计划的指导下，在社会主义的市场竞争中，取得最佳经营成果。

那么，什么叫管理会计呢？顾名思义，它是一种把会计工作应用到企业管理上去的方法。管理会计是会计发展到一定历史阶段而形成的。

管理会计的形成过程

会计这个概念，有广义和狭义两种说法。按广义的说法，凡是记帐都叫会计。这样，会计的历史就和人类社会的历史一样久远。因为，有了社会，就有了生产问题、分配问题，就要记个数字；没有文字，至少还要“结绳计数”。以后产生了国家，又有税收问题，更离不开记录数字帐目。但是，如果按狭义的说法，把会计看作为对经济数据进行收集、记录、说明和控制的一种系统方法，那么，在西方国家中，会计的历史是从出现复式记帐法时开始的。

复式记帐法是中世纪末、文艺复兴初期产生的记帐方法。

当时，西方贸易中心——地中海沿岸的意大利，商业兴盛，商人需要掌握同顾客、雇员的银钱关系，记录债权债务往来，并在合伙人之间分红，这一切都要求记帐技术有相应的发展。在商业发展、业主已不可能自己管帐的情况之下，采用复式记帐法，收取一笔票据，其数额由互相关联的两本帐进行统制，能够防止管帐人员用低额票据顶替舞弊这类事件发生，这样就逐步发展成复式记帐法。基于商业发展而产生的复式记帐法会计，到产业革命、工业发展以后，才逐渐以工业为主要的服务对象。而应用于商业的复式记帐法以及与之相适应的一套基本帐目体系，从十五世纪末创立以来，因为它反映了业务事项内部联系的客观规律，体系相当科学，一直沿用到现在。从十五世纪开始有复式记帐一直到产业革命，记帐主要是为了业主本身的需要。产业革命促进了工商业的大发展，企业规模增大，管理日益复杂，股份有限公司组织普遍化，工商业税收办法逐步完善，会计工作有了重大发展；其主要标志是会计成了一种专门的职业。1854年，苏格兰注册会计师协会经英国政府批准成立；其后，欧美各国都纷纷成立了类似的组织（如1879年在加拿大的蒙得利尔，1896年在纽约）。所谓注册会计师，就是经过政府考核登记认可的独立从事会计业务的会计师。他们一般同时为几个厂商服务，主要业务是接受委托，稽查企业和有关方面的帐目。由企业外部人员稽核企业的帐目，不但是政府征收所得税所需要，也是信用往来和股份有限公司发展的结果。因为，大企业的资金来源，远远超出了独资或合伙的范围。赊帐购货、抵押借款、发行公司债券，是企业流动资金的主要来源，甚至是一部分固定资金的主要来源；大公司的资本，更是成千上万个股票持有者凑集而成。这些债权人、银行、股东，当然都需要了解该企业的真实的财务和盈利状况，

需要有人能够公正地对企业的帐目进行稽核，对其财务盈利情况提供确切的稽核报告。公认的会计准则和独立会计师的专门职业，遂应运而生。有人把复式簿记的问世称为会计科学发展的第一块里程碑，把苏格兰会计师协会的成立称为第二块里程碑。这第二块里程碑，正是会计工作者的工作重点从满足企业主的需要转向满足社会需要的标志。

企业定期编制报表经会计师稽核后加以公布，以满足社会各方面的需要这个做法，在十九世纪末逐渐定型。与此同时，在企业（尤其是规模较大的工商业）内部，对经济业务的计算、分析和控制，也逐渐加强。拿美国来讲，钢铁、运输、机器制造和化学工业中管理比较先进的大企业，在十九世纪五十年代时，一般都已在公司制造部下面工厂一级中，对材料和劳动力成本实行监督。当时的制造业只从事将原料加工成为成品的生产活动，至于原料的供应和成品的销售，则另由批发商经营。因此当时的成本会计主要用于制造业内部存货估价、确定利润和制订售价之需，即所谓实行“事后计算”。至于会计资料对于比较长远性的决策起到影响，则是企业经营范围和规模扩大以后的事情。随着大规模生产的发展和竞争的加剧，1897—1903年，美国出现了一个“并厂运动”，组织起许多纵向联合的，即从原料生产、制造加工到成品推销合并成一个整体的大公司。企业的规模和经营范围扩大了，当然要求会计工作在提供远景规划和促进推销业务方面，发挥更大的作用。

在美国，二十世纪初，有些企业在组成从原料生产到成品销售的纵向联合企业后，就利用会计资料加强和改进管理工作。在生产管理方面，由联合企业的会计部门按月提出所属各厂的成本报表，表上列示各该工厂在各个生产阶段中耗用的料、工、费（不包括公司行政管理费），据以评价各单位的工

作成绩。在推销业务方面，会计部门根据会计资料提出一个保证实现各该产品的投资回收率目标的最低售价水平，放手让各分支推销机构在这个界限内根据实际情况自行确定实际售价，使价格水平既低到足以使新的开业者不敢染指于本行业，又足以使企业的总收入尽可能增大。在决定投资政策的时候，也开始以正常的盈利率作为衡量的标准，企业要添置新的生产设备，先要看它的经济效果对其投资的比率是否高于这个正常盈利率。如果达不到，就不添置。

会计资料应用于企业管理的各个方面，虽在二十世纪初就开始了，但即使是联合企业建立较早的美国，1950年以前，会计工作在企业内部管理上发挥作用的重点仍在成本方面。许多著作中仍把成本会计与管理会计等同起来；管理会计这个提法，当时还不普遍。五十年代以来，美国经济又发生了一系列重大的变化：企业规模更为庞大，一个企业的产品种类和地理布置更加分散，跨国公司普遍出现；随着科学技术的迅速发展，企业生产经营内容变化的速度加快；由于工人运动的兴起和资本有机构成的增大，利润率下降，企业间竞争加剧；市场银根紧张，筹集资金发生困难；通货膨胀，物价上涨，对企业的经营和会计工作更带来了一系列的不利影响。在这种情况下，促使企业的管理工作向两个方面迅速发展：

（一）加强企业内部的财务控制监督，提高资金的使用效益。以致有人说，现代管理的重心已不在于如何“取得资金”，而在于如何“有效地利用资金”了。美国通用汽车公司的总经理历来是从销售部或制造部经理中选任的，但从1971年开始，却大多是财务工作人员出身，可见财务工作在企业经营管理中的重要性已显著增加了。为了加强财务管理，企业先要确定总的盈利目标，将实际完成情况与计划目标进行对比，再

根据对比结果，分析检查差异原因，不断调节企业行动方针。五十年代以前所提出来的各种方法，如责任会计、标准成本、弹性预算、成本——数量——利润——分析（即损益转折点分析），得到了广泛的应用和进一步的发展。

（二）加强经济预测，加强企业经营活动的预见性和计划性。利用会计资料和其他业务数据，用各种数学方法（主要是线性回归分析、线性规划和概率论）进行推导，作出预测。随着电子计算机的普及，对市场变化、价格起伏、利润升降，也开始设计出各种数学方程式，进行模拟。

随着电子计算机的发展，上面这两部分工作，近三十年来都有很大发展，人们根据其为管理服务这一点，把上面这两部分工作，总称为管理会计。同时，为了与管理会计相区别，又把由注册会计师审计后对外提供报表，以及产生这些报表的记帐工作，另起一个名字，叫做财务会计。（注1）可见，管理会计和财务会计的分流，乃是生产和经营发展的结果。

管理会计与财务会计的关系和区别

下面先引用一本美国关于管理会计的著作中的话：

“会计往往划分为‘财务会计’和‘管理会计’两种。财务会计指的是跟编制供企业外部人员所用的一般性的报表有关的工作。使用这些报表的人，包括诸如公司的股东（所有者）、债权人（借钱给这个企业者）、财务分析人员、调节工商业政策的人等等。报表的外部使用者，主要是以整个企业为一个单位来观察、评价其经营和财务状况的。

“管理会计指的是跟编制供企业内部人员用的比较专门性的报表有关的工作。例如，负责生产的经理可能需要一份关于各个工人制造的产品数量的报表，用以评价这些工人的工作成

绩；负责销售的经理为了确定应朝什么方向推进其业务，可能对于能反映两种不同产品的相对获利可能性的报表感兴趣。”

现将财务会计和管理会计这两项工作，就其目的、做法、内容等方面的特征，列表比较如下：

比 较 内 容	财 务 会 计	管 理 会 计
目 的	按公认会计原则记录 and 报告会计业务事项	按管理工作的原则，为决策提供经济数据资料
范 围	会计记录	与生产经营活动有关的一切数据资料
运 用 数 学 方 法	一般的算术方法	各种数学方法
凭 证 帐 簿 表 报	必须有凭证、帐簿、并按规定登记帐目、编制报表。	没有一定格式的凭证、帐簿，也没一定的报表，只是根据需要提供计算资料
编 报 时 间	定期提出报表	根据需要提出报告
研 究 对 象	过去的情况	目前和将来的情况
要 求 精 确 程 度	数字必须绝对平衡	要求相对精确
必 要 性	为有关法令所要求	为企业经营管理所需要
在各企业中实现的程度	各企业都必须建立全套会计帐目	根据企业自身的需要建立

其实，财务会计与管理会计之间，也只能以服务对象是企业内部还是企业外部，大体上作一区分，二者之间并无绝对的分界线。同时，还应该看到，财务会计中的记帐算帐资料和报表，是管理会计的重要依据，离开了财务会计，管理会计

也就不存在了。而且，从最近的发展情况来看，财务会计与管理会计又似有合流的趋势。例如，由于公司所有权日益“开放”、“分散”，需要对外公开企业的经营管理情况，有一些原来用于内部管理的报表，正逐渐列入对外报表的范围。再如过去注册会计师专门从事财务会计工作，近来会计事务所已逐渐将其服务延伸到管理领域，提供管理方面的各种谘询，与大企业的“内部（管理）会计干部”所做的基本相同，如确定标准成本，订出费用开支预算，编制资本预算，就扩充、歇业、废弃设备、更新设备等问题作出经济分析，提出意见，在工资奖励制度方面接受谘询等等。所有这些，已不属于审计范围了，注册会计师与管理会计师正逐渐合而为一。因此从长远观点看来，会计工作的这两个侧面，还是会逐渐融合起来的。

管理会计的基本内容

至于管理会计究竟包括哪些内容，现在各家说法不完全一致。而且，外界需要了解企业经营管理状况的具体内容，是随着整个经济的变化而变化着的。因此，管理会计的内容也在不断发展充实，现在也无法作出肯定的回答。一般是把编制对外的三种财务报表（资产负债表、损益表、资金来源与运用表）的工作，称为财务会计，其余应用于经营管理的会计工作，都属于管理会计。

美国现在的大学课程设置，头二年学“财务会计”，内容相当于四十年代时的“会计学”和“高等会计学”两门课程；第三年学“管理会计”，从成本会计讲起，内容包括其他新发展的应用会计资料于经营管理的各种方法。（也有的学校仍设“成本会计”课程，而把成本会计以外的管理会计内容，放在“管理会计”课程中讲授。）这门“管理会计”课程，一般包

括下列内容：

（一）在成本会计方面，着重讲标准成本，这是管理会计最基本的方法。它既是计划目标，又是成本控制、分析的依据。其他各种管理会计方法几乎都跟标准成本有关。所以，有人称它为管理会计的核心部分。成本会计中的直接成本计算法，虽然不能用于财务会计，但因其对企业经营决策分析有相当作用，也是管理会计的一个内容。

（二）在预算控制方面，着重讲营业预算、间接费用的弹性预算和经营管理费用的零基法预算。整个企业的年度财务计划（不包括固定资产投资计划），称为营业预算，是个总括一切的计划。间接费用的弹性预算和经营管理费用的零基法预算，则是各有特色的两种实行预算控制的方法。

（三）责任会计和内部转移价格。在一个公司内部实行经济责任制度的会计方法，称为责任会计。跟责任会计关系最密切的，是内部转移价格制度。

（四）在财务成本分析方面，包括用比率方法分析企业的财务状况，和损益转折点分析。近二、三十年以来，随着通货膨胀、物价上涨的趋势日益加剧，又发展了物价上涨对企业经营的影响进行分析的会计方法，这种方法有人称之为通货膨胀会计。（注2）直线回归分析，是新发展起来的将数理统计应用于财务成本分析的方法之一。

（五）在固定资金和流动资金管理方面，用于比较分析投资效益的方法，有资本预算；在降低存货成本方面，则有存货管理。

本书以后各篇，拟根据已有的资料，对上述方法，分别进行简要的介绍。

注：

① “财务会计”(Financial Accounting)是从英语字面直译的。“财务会计”我们习惯上常与“会计工作”混用，含义不甚清晰，因此也有改译为“理财会计”和“财务报表会计”的。

② “比率分析”和“通货膨胀会计”都是对财务报表的分析，纳入管理会计的内容比较牵强。但因这本书主要是想使读者对资本主义国家的财务成本管理和分析工作有个粗浅的概念，而且比率分析终究不是财务报表的组成部分，通货膨胀调整分析也没有普遍成为报表的一部分，所以权且编在一起。

二、标准成本和直接成本法

标准成本

资本主义国家的成本核算，是随着工业生产的发展而发展起来的。二十世纪初叶，美国的工业生产发展到成批生产、流水作业，于是有了分批和分步成本法，这是大家所熟知的。从三十年代到现在，美国工业又经历了一个联合化（托拉斯化）和多样化经营的发展过程，企业规模越来越大，企业所面临的市场等外部因素的变化也越来越复杂。这就向成本会计提出了新的要求：运用成本会计这个手段来加强控制管理，分析生产和经营的得失，并利用成本资料确定售价和预测利润。成本会计要符合这个要求，就得在生产之前先确定一个标准成本。

标准成本，是二十年代前后，首先在美、英等国提出来的。三十年代时，有人对美国有代表性的76个行业、266个企业作过调查，当时实行某种形式的成本标准或预算的，已占企业总数的55%。以后日益普及，现在凡是有条件制定标准成本的企业，都普遍实行了。资本家经营企业有句口头禅，叫做“将本求利”，说明成本原是经营的核心。标准成本既然是企业生产管理所要达到的计划目标，企业要用它来控制生产活动，当然要成为管理会计中最重要的内容了。

标准成本的制订 标准成本的项目，分料、工、费三项。美国和其他资本主义国家中的工厂成本 (Factory Cost), 基本上都划分为料、工、费三个大项目。其中“直接材料 (Direct

Material)”相当于我们的“原料及主要材料”，“直接人工(Direct Labor)”相当于我们的“生产工人工资”，“工厂间接费(Factory Overhead)”相当于我们企业里的“车间经费”。(注1)标准成本的项目与实际成本的项目，当然是一致的。一般的标准成本，计算到工厂成本为止。至于公司总管理处的开支，即一般管理费(General Expenses)和销售费(Selling Expenses)所组成的经营费用(Operating Expenses)，则用预算进行控制，不计算标准成本。

料、工、费三项标准成本的计算根据如下：

(一)直接材料：根据企业技术部门所确定的各种直接材料的消耗定额，和采购部门按供方价目表所确定的单价计算。

(二)直接人工：根据历史资料或技术测定所确定的工时定额，和根据过去工资记录或重新测算所确定的工资率(工资单价)计算。

(三)工厂间接费：根据一定期间(一般为年度)工厂间接费预算总额，按直接人工工时或机器工时，比例分配于各项产品的单位产量。如按直接人工工时分配，则：

$$\frac{\text{年度工厂间接费预算总额}}{\text{全部产品直接人工定额工时总数}} = \text{每单位工时的间接费用率 (Overhead Rate)}$$

间接费率×该产品定额工时=间接费标准成本

过去曾有人认为，要按照最节约的标准来制订直接材料消耗定额、工时定额和单位工时的间接费用率，据以订出能获得最大利润的标准成本。但实践和研究证明，定额过严、要求过高，反会使操作工人丧失信心；只有比较合理、经过一定努力即可达到的定额，才能对生产起促进作用。因此，现在普遍认为，企业应该制订一个在正常情况下当前能够达到的标准成

本；在标准定额中应包括正常的废次品、休息间歇和正常的工时损失（如设备故障）。并且认为，企业制订定额应有工人参加，还应结合实行一定的奖惩制度。在资本主义企业中，由于工人们往往以一种“对未来的恐惧心理”来看待资方用来管理他们的措施，所以根据上述原则制订的标准成本，在资本主义企业管理中的作用是有其局限性的。

过去曾有人认为，最好定出一个“基本标准成本 (Basic Standard Cost)”，定一次，几年不变，以便历年均依此对比，能看得出变化趋势。但实际上，由于市场价格变化和工艺技术进步都相当迅速，不但实际成本变化较快，就是产品也日新月异，想用几年固定不变的“基本标准成本”来控制实际生产成本，显然是不现实的。因而现在多数认为，标准成本既然用于对内管理，而本企业（公司）领导最需要知道的又是在当前正常情况下成本可达多少（注2），如果客观情况起了变化，标准成本亦应随即修订。不过，如果情况稍有变化就修订标准成本，实际上是办不到的；而且标准不相对固定，执行者也无所适从，对成本控制不利。会计学家现在一般认为，当实际成本与标准成本的差异率大于5%时，应当修订标准成本；小于5%，不作修订。

标准成本制度下的差异计算和帐务处理 标准成本跟实际成本必有差异。差异的原因，不外价格升降和消耗节超两项。对于这些由于价格升降形成的价差和由于消耗量节超引起的量差，在分析计算后，分设科目，记录入帐。但在帐务处理之前，先要把差异的原因，按价差和量差两项，分析计算。现以直接材料成本为例，说明差异的计算方法：

$$(一) \text{材料采购价格差异} = (\text{材料实际单价} - \text{材料计划单价}) \times \text{该种材料的实际耗用量}$$