

○财务与会计国际接轨新编丛书（四）

管理会计

主编 曹惠民

本丛书容纳国际最新专业信息
为你提供各种财会知识

AC
MS

上海社会科学院出版社

财务与会计国际接轨新编丛书(第一辑)

管 理 会 计

主 编 曹惠民

副主编 徐 波 李贻莹

上海社会科学院出版社

(沪)新登字 302 号

责任编辑 曹均伟
封面设计 王志伟

管理会计

曹惠民 主编

徐 波 李贻莹 副主编

上海社会科学院出版社出版
(上海淮海中路 622 弄 7 号)

新华书店上海发行所发行 商务印书馆上海印刷厂印刷

开本 850×1168 1/32 印张 10.5 字数 255,000

1993 年 9 月第 1 版 1993 年 9 月第 1 次印刷

印数 1—10,000 册

ISBN 7-80515-874-6/F·279

定价: 8.20 元

主 编 曹惠民

副主编 徐 波 李贻莹

编著者

曹惠民 第 1、5、7 章

徐 波 第 2、3、9 章

李贻莹 第 4、6、8 章

序

我国《企业会计准则》、《企业财务通则》已经颁布，并定于1993年7月1日起正式实施。这将使我国会计理论和会计实务发生重大变化。这意味着我国企业的财务、会计制度与国际惯例接轨。显然，以往按照传统的计划经济体制要求的财务、会计教材已均不适用，形势要求我们尽快编著出版一套与国际惯例接轨的财务与会计教材书。本着这个目的，上海市部分中青年学者志同道合聚在一起，决定合编一套《财务与会计国际接轨新编丛书》。

我们深感承担这次任务之艰巨，因为时间紧迫，要求甚高。好在各主编和各参编人员都年富力强，十分勤奋，具有多年的会计教学经验，对国际会计准则颇有研究，能较好地掌握会计改革的最新发展，因此，本丛书的第一辑能在较短时间内得以完成。

本丛书第一辑有四种：基础会计学、财务会计、成本会计和管理会计，均为会计学科的主干课程教材。基础会计学，顾名思义，为的是学习后续会计学课程打下坚实的基础，内容突出三基（基本理论、基本方法、基本技能），财务会计着重介绍企业资产、负债和产权的核算，分析企业筹资的各种手段以及成本与效益，向报表使用者提供各种有用的财务信息。成本会计全面阐述成本预算、成本核算成本控制 and 成本分析与考核的各种基本方法，在成本核算方法中，突出介绍了国际通行的制造成本法，为强化企业内部管理，提高效率降低成本，提供必要的成本信息。管理会计是一门新兴的边缘学科，着重分析历史资料，对企业经营活动的“现在”与“未来”进行有效控制和科学规划。显然，这四门主干课程的分类与传统的会计教学体系不同，相信学员只要认真学习了这四门课，能

基本上适应社会主义市场经济的需要和对外开放的需要。

本丛书的编写具有四个特点：

1. 力求深入浅出，层次清楚，附有思考题、实务操作练习题，便于授课和自学。

2. 具有学术性。对有些探讨性的论题，作者作了全面介绍，便于读者的思考。同时教师可根据不同的授课对象有所取舍，以满足不同层次学员的要求。

3. 适当参考了财政部统编教材的编排次序和基本要求，以便学习要求与财政部教学大纲“接轨”。

4. 不拘泥于现行的、国内的财务与会计制度，尽可能地参照国际惯例，使教材有较大的适用性和超前性。

本丛书主要是为财经类院校学习财务、会计学编写的，也适宜于在职干部，管理人员的自学以及其它层次的会计教学。我们相信，本丛书的出版会受到广大读者的热烈欢迎，同时，由于编写时间较短，书中难免有不当之处，欢迎读者及时来信指正，以便再版时修正。

《财务与会计国际接轨新编丛书》编辑委员会主任

杨君昌 博士

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 管理会计的意义和内容	7
第三节 管理会计的特点	9
第四节 怎样学习管理会计	9
第二章 成本、成本分类与变动成本计算法	14
第一节 成本性态及其分类	14
第二节 半变动成本分解	23
第三节 成本的其它分类和若干特定的成本概念	31
第四节 变动成本计算法	38
第三章 本、量、利分析	54
第一节 本、量、利分析的意义和内容	54
第二节 保本分析	57
第三节 目标利润规划	70
第四章 短期决策	80
第一节 销售预测	80
第二节 短期决策的意义和特征	97
第三节 短期决策的程序和方法	98
第四节 短期决策的具体应用	103
第五章 长期投资决策	129
第一节 长期投资决策的意义和程序	129
第二节 长期投资决策中的一些基本概念与重要因素	130
第三节 长期投资决策的基本方法	138
第四节 敏感性分析	152

第五节	经济效益分析	153
第六节	固定资产折旧、维修、更新的综合决策	158
第七节	长期投资决策中可深入研究的问题	167
第六章	全面预算	179
第一节	全面预算的意义	179
第二节	预算的编制方法	184
第三节	全面预算的体系和编制方法	199
第七章	成本控制与标准成本系统	213
第一节	成本控制的含义	213
第二节	标准成本系统概述	214
第三节	标准成本的制定	222
第四节	成本差异分析	224
第五节	成本差异帐务处理	233
第六节	标准成本系统在中外合资企业的运用	238
第八章	存货控制	244
第一节	存货控制的含义	244
第二节	经济批量法的基本模式	245
第三节	经济批量法的其他模式	252
第九章	责任会计	261
第一节	责任会计概述	261
第二节	责任中心及其业绩评价与考核	264
第三节	内部转移价格	274
	复习思考题和习题	277
	附表	314

第一章 总 论

管理会计是一门新兴的学科，它是会计学的一个重要分支。尽管管理会计的内容和形式，在国内外各种专著中的名称各异，其内容的归纳也不尽相同，但其基本内容总不外乎“规划”与“控制”两大部分。所谓规划，包括制定目标和保证完成计划的手段和方法。管理会计在企业制定计划过程中，起着促使企业合理利用资源提高经济效益的重要作用。所谓控制，是一种使计划得以实现的方法。管理会计在控制程序中的作用，主要是利用各种不同的经济信息，对实际和计划或预算进行分析对比，用来评价企业的生产经营活动，并把企业在生产经营管理中出现的脱离规划的偏差迅速反馈给有关部门，及时采取措施，加以解决，保证规划或预算的完成。

管理会计的内容正随着经营管理日益扩大的需要而更新，表现为向各学科渗透。如经营管理学、数理统计、运筹学、电子计算机等已在管理会计中得到广泛的应用，使它逐渐发展成为一种边缘学科。因此，对于管理会计，已不能从传统的“会计”概念上来理解和认识。管理会计的形成和发展，在很大程度上丰富和扩大了会计科学的内容和领域，标志着会计学已进入了一个崭新的阶段。

第一节 管理会计的产生与发展

一、会计是一种管理活动

会计从产生开始，就是一种管理活动。早在原始共产主义社

会就有了会计的萌芽。因为人们在生产活动中，为了合理地分配劳动时间，就要把生产的耗费和成果记录下来，进行计算比较，以尽可能少的劳动耗费，取得尽可能多的劳动成果。起先它是生产职能的附带部分，生产者在“生产时间之外附带地把收支、支付日等等记载下来”，作为调节、安排生产（即分配劳动时间）的依据。这种记录、计算、调节、安排、形成了一种原始的管理活动。

随着生产的日趋复杂、生产者工作日益繁忙，这些记录、计算等工作不可能再附带地完成，会计逐渐“从生产职能中分离出来，成为特殊的、专门委托的当事人的独立的职能”。但是，会计这一“职能本身的性质”，即作为管理活动，并不因为它从生产职能中分离出来成为独立的职能而有所变化。

马克思在《资本论》中把会计的职能高度概括为对生产“过程的控制”和“观念总结”两个方面。简单地说，“观念的总结”，就是把经济活动情况记录下来，进行计算，以便综合地反映出经济活动的情况；“过程的控制”，就是根据反映的情况，对经济活动过程进行计划、调节、安排、控制、监督等等，以取得最大的效益。这两方面职能结合起来，就是会计管理的内容。随着生产的发展，会计管理的作用日益显著。实践证明，生产越发展，会计越重要。正如马克思指出的，生产“过程越是按社会的规模进行，越是失去纯粹个人的性质，作为对过程的控制和观念总结的簿记就越是必要；因此，簿记对资本主义生产，对比手工业和农民的分散生产更为必要，对公有生产，比对资本主义生产更为必要”。社会发展至今，经济活动越来越复杂。尤其是第二次世界大战后，人们越来越关心经济效益，加强对经济活动过程的预测、决策、计划、控制、考核等，已成为对会计管理的客观要求，管理会计就是在这种背景情况下产生的。

二、管理会计的产生与发展

（一）西方管理会计的产生与发展

管理会计是由于社会生产力发展到一定程度，社会经济关系发生变革，企业生产经营管理需要的推动下产生和发展起来的，与管理科学的兴起也有着密切的联系。因此研究管理会计的产生与发展，很有必要了解在什么历史条件下，管理会计跨越了会计科学的传统领域。这种传统领域的跨越标志着管理会计的特征——向边缘学科渗透。

1. 管理会计产生的必要性。

1860年以前，美国工业生产还是十分落后的，经营方式是以家庭手工业和个体商业为主。1860年到1890年间，由于工业生产突飞猛进的发展，产生了工厂生产经营方式，这种工厂将若干个生产程序集中在一个场地内进行，采用机器和专门的工具进行生产，而且增加了动力的应用。在这一阶段，个人业主与合伙经营在工厂企业中占较大的比重，一般说来，生产规模还是比较小的；但也开始出现了股份有限公司这种组织形式。这种崭新的企业组织形式，不仅有利于资本的筹集和积累，而且为促进社会化大生产和工厂制度化的发展奠定了基础。

从1890年到1930年，美国整个工业生产领域和社会经济关系进行了全面改革，推动了社会化大生产和劳动分工和专业化的发展，导致了企业组织上的更大联合。这时，企业的公司组织形式占绝对优势，并出现了垄断公司机构如托拉斯和控股公司等，将许多联合和协作的生产经营置于大公司的统一管理之下。

第二次世界大战之后，美国开始在国外大量投资，利用国外的自然资源和廉价的劳动力；同时由于国际贸易的发展，促使跨国公司出现，使美国从资本输出和出品贸易中获得了巨大的利益。

与此同时，国内外商业的激烈竞争，一些企业在竞争中取得优势，迅速发展，另一些企业则竞争失败，亏损、倒闭。在战后经济上升情况下，倒闭企业之多是前所未有的。在这种情况下，企业为了避免在竞争中被淘汰，迫切要求会计不仅是事后反映，而且更重要

的是对企业未来的经营管理提出多种方案, 事先预测其效果作为企业经营决策的依据, 以便取得最佳的经济效益。因此, 传统的财务会计已满足不了管理上的需要, 从而建立起一门以规划与控制为主要职能的新兴的会计学分支学科已迫在眉睫。

2. 管理会计产生的可能性。

第二次世界大战中, 数学发展有了重大的突破, 1945年由美国军部设立了兰特公司, 研制了各种高水平的系统的数学解析方法, 从而促使以优化为目的运筹学的问世。运筹学刚刚产生的时候是用于军事目的, 在军事作战研究方面获得了成功, 同时, 也为用数学语言描绘经济现象提供了可能。战后, 为了适应新形势的要求, 会计人员运用运筹学, 对会计资料进行加工、预测未来, 参与决策。运筹学主要用现代数学和数理统计的原理和方法, 建立许多数量化的管理模式, 帮助人们按照最优化的要求, 对企业的生产经营活动进行科学的预测、决策、计划、组织和控制, 促使企业实现最后运转, 以提高企业的竞争能力。运筹学与会计相结合, 形成了决策会计, 奠定了管理会计的基础。

会计从事后反映发展到规划与控制, 需要大量的信息, 计算工作量大大增加。尤其是许多数学模型, 从理论上说, 手工计算可以完成, 而实际上手工根本无法胜任, 因此必须具有良好的计算工具才能开展工作。1947年, 世界上第一台电子计算机在美国的宾西法尼亚大学问世, 随后电子计算机技术又得到了迅猛的发展, 从而在客观上为管理会计的产生与发展提供了有利的条件。

为了提高企业的竞争能力, 50年代以来, 现代企业管理中行为科学理论大为发展。它主要应用心理学、社会学等原理, 来探讨所谓调整人与人之间的关系, 引导、激励职工在生产经营中充分发挥主观能动作用, 为企业出谋划策, 争取实现最大的经济效益。按照行为科学确立的原理和方法来管理企业, 首先要规定企业在一定时期内必须实现的总目标。企业内部各管理层次成为各种责任

中心，并制定与总目标相适应的各自的具体目标，实行“目标管理”。各管理层次有权自行安排人力、物力、财力来完成目标的完成，只有出现例外的情况企业才进行干预，即“例外管理”。这样，企业必须掌握各管理层次和有关工作人员完成目标的情况，以便据此给予合适的，包括物资和名誉、地位的奖励。因此，企业领导不仅要求会计反映整个企业的经营成果，而且，更重要的是要控制和考核各责任部门和有关工作人员的工作业绩。对于这方面的工作，会计人员更是责无旁贷。会计与责任的控制、考核相结合，形成了管理会计另一重要内容——责任会计。

3. 管理会计的发展。

管理会计与财务会计分离后，由于不断吸收现代管理科学和系统论、信息论、控制论等各方面的研究成果，使它的内容逐步丰富、完整起来。系统论是研究系统的模式、原则和规律，并对其功能进行数学描述的一门学科。控制论是研究各种系统的控制和调节的一般规律的学科。管理会计与“三论”的结合，使管理会计的运用逐步深入到技术经济各领域，并且更加系统化、经常化和多样化。

管理会计是最初应用于制造业，后来应用范围逐步扩大，从制造业推广到所有类型的组织中，包括服务行业在内，成为现代管理的重要组成部分。

美国于1972年成立了从全国会计人员联合会中分离出来的“管理会计协会”，英国成立了“成本和管理会计师协会”，并分别出版了《管理会计》月刊，在世界范围内发行。同时，美国举行了取得“执业管理会计师”资格的考试，出现了专门的执业管理会计师，他们可以在专门领域内开展工作并取得较高的社会地位。

(二) 我国管理会计的形成和发展

从新中国的建立直至我国经济体制改革之前，这一阶段是属于执行性管理阶段。由于我国的社会生产力水平不高，在较长一

段时期内,产品的生产供不应求,在管理上,对整个国民经济实行权力高度集中化的管理,企业的管理仅局限于生产领域。因此,在企业内部为提高企业生产和工作效率采取了相应的措施,如编制全面的生产财务计划和月度作业计划;建立流动资金归口分级管理制度;推行以班组核算为基础的厂内经济核算制;开展经济活动分析,等等。总的说来,这是实行事前计划、事中控制和事后分析相结合直接服务于企业管理的管理会计。虽然当时没有使用“管理会计”这个名称,但应看作我们自己的管理会计。基于当时的经济管理体制,它们的工作重点都是围绕怎样能使企业较好地为执行上级下达的各项数量和质量计划指标服务,因而基本上也是属于执行性管理会计。

我国管理会计发展的第二阶段,是以党的十一届三中全会作为一个转折点,特别是党的十四大的召开,在理论和实践上都具有划时代的意义。十四大明确指出:我国要搞社会主义市场经济体制,实行政企分开,企业成为独立的商品生产者和经营者。企业的供、产、销、人、财、物由企业自己管,企业有了生产经营的微观决策权,这样企业就可以自觉地把正确执行生产经营决策放在首位,使企业的生产由被动型变为主动型,管理会计由执行型变为决策型。这样企业在社会主义的商品竞争中运用管理会计的各种方法便有了广阔的前景。这就是管理会计在我国必将得到迅速推广和发展的深刻历史背景。

在这一阶段里,由于客观上的需要,我国会计界逐渐引入了国外的管理会计方法,并结合国情作了一些适当的修正,对于促进我国的管理会计发展有着相当重要的意义。

(三)建立具有中国特色的管理会计

建立具有中国特色的管理会计,就是以我国自己创造的成功经验为基础,进一步兼收并蓄西方管理会计中的先进方法,建立起一套符合我国国情的管理会计的理论和方法体系,其原则如下:

1. 坚持社会主义市场经济的有关方针和政策,而不是资本主义市场的盲目竞争。

2. 以经济效益为中心,既讲企业效益,又讲社会效益,局部利益服从整体利益,而不是企业利润至上。

3. 坚持以马克思主义的理论为指导,采用定量分析与定性分析相结合的方法,既要充分运用数学方法进行定量分析,也要联系实际,进行具体的定性分析。

建立具有中国特色的管理会计当前应重视解决以下各类问题:

1. 总结我国管理会计工作的经验,使这些经验系统化、理论化,管理会计要为促进我国经济体制改革,为企业“转轨变型”服务。

2. 根据我国国情吸收国外管理会计有用的方法和技术,在博采众长的基础上形成自己的管理会计体系。

3. 加强管理会计理论和方法的研究,要根据改革形势的要求进一步改进、完善、提高我国已有的管理会计理论与方法。

第二节 管理会计的意义和内容

一、管理会计的意义

管理会计是一门新兴的学科,目前尚无明确的定义,根据它在企业管理中的作用,本书作如下定义:管理会计是指利用财务会计和其他资料,采用灵活多样的方法,着重对企业未来的经营活动,进行规划与控制的信息系统。

因为我们认为:管理会计是会计学的一个分支,其定义要与会计的定义相吻合。就会计的定义来说,大体有“工具论”、“经济活动论”、“信息系统论”等说法。无论从会计的核算环节还是从核算方法来看,各个部分之间都是一个有机的整体,所以,将会计称为

“信息系统”较为妥当。管理会计在方法上、核算重点上又有别于传统的财务会计,因此应突出“灵活多样的方法”与“未来的经营活动”。

二、管理会计的基本职能

管理会计的职能是指其在企业管理中所起的功能作用。可概况为两个方面:

(一)规划

规划是对企业未来的生产经营活动进行科学的安排与筹划的过程,它一般包括目标的确定,预测、决策的开展,计划、预算的编拟等等。规划的目的在于明确奋斗目标,调动积极因素,挖掘企业内部潜力,实现均衡发展。

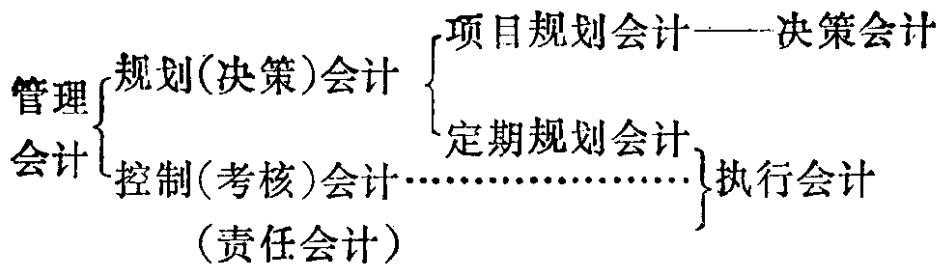
(二)控制

控制是对企业日常的生产经营活动进行严密监控与跟踪的过程,它一般包括计划、预算的落实,标准、定额的制订,日程、进度的安排,以及实绩的计量、差异的分析和行为的矫正过程等等。控制的目的在于追踪执行过程,评价工作业绩,寻求改进措施,达到预定目标。

三、管理会计的基本内容

管理会计是一门有助于提高经济效益的学科,它以成本作为主线研究企业生产经营各个环节的经济性、效率性和效益性。具体说来,管理会计是以成本性态和变动成本法为基础,研究企业的利润规划、目标成本、预算控制等问题;以特殊成本分类为基础,运用决策分析方法为企业制订经营决策提供信息;以货币的时间价值和风险价值为基础,研究长期投资效益和选择投资方案;通过建立标准成本系统和责任会计,进行成本控制和责任中心的业绩考评等。

综上所述,管理会计的主要内容包括规划(决策)会计和控制(考核)会计两个基本内容,列表说明如下:



以上分类方法是根据管理会计的两个基本职能来进行的。其中规划分为项目规划和定期规划。所谓项目规划是对某个经营活动如零件自制还是外购,出售半成品还是出售产成品,生产方式的选择等进行分析。项目规划实质上是选择最优方案的规划,主要提供决策分析的资料,因此,项目规划会计可以称为决策会计。

所谓定期规划是指月、季、年所编制的计划或预算,而控制会计就是指利用会计分析,确保计划或预算的实现;责任会计则是经济责任考核的会计制度和程序。因此,可以把定期规划会计与控制(考核)会计合称为执行会计。

第三节 管理会计的特点

管理会计的特点可以通过与财务会计的比较体现出来,我们将其概括并列表 1-1 如下:

必须指出,以上区别不是绝对的。从广泛意义上讲,财务会计同样是为了满足管理的需要,而现代管理会计中,长期投资决策的结果,可行性研究也常常作为对外提供的资料。而且作为管理会计的支柱之一,标准成本系统,长期以来就是财务会计的重要组成部分。因此,管理会计与财务会计很难截然分开。

第四节 怎样学习管理会计

一、为什么要学习管理会计

目前,我国正在深化改革,要求企业从单纯的生产型改为生产