

夏伯忠 编著

管理会计

辽宁大学出版社

PDG

前 言

为了适应经济管理科学现代化,提高广大财经人员知识、业务素质的迫切需要,辽宁大学财政会计系组织编写了《管理会计》一书。本书是供高等财经院校财务、会计、审计、经济管理、企业管理等专业学生(包括电大、函大、业大、职大、自学)使用的教材;辽宁省财政厅教育中心认定为大专财会专业证书、职务培训学员的教科书;也可作为广大企业管理、经济管理干部和财会人员学习《管理会计》的自学用书。

管理会计是一门新兴的,国内外正在发展中的学科。作者在编写过程中较为广泛地参考了国内外有关教材和专著,吸收了管理会计的新发展;根据中国四化建设的需要,对管理会计的体系也作了必要的调整。书中突出了管理会计实务,运用大量图表、数学模型和例题,以方便读者掌握管理会计的理论和方法的具体应用。对数学模型的推导和数学运算作了简化处理,使没有学过高等数学的读者也可以学习与应用管理会计。

本书在编写过程中,坚持从中国实际出发,紧密联系实际,认真研究总结了我国多年来管理会计教学和实践经验,荟萃了国内外管理会计之精华,旨在努力探索编写出一本具有中国特色的《管理会计》。限于作者水平,书中难免有不妥之处,希望广大读者批评指正,以便修改。

本书脱稿,得到了辽宁大学财政会计系,财务、会计两个教研室全体同志的大力支持,并提出了许多宝贵意见,同时参考了国内外一些著作,在此一并表示衷心地感谢。

作 者

1989年7月于辽宁大学

目 录

前 言

第一章 绪论.....	(1)
第一节 管理会计的形成和发展.....	(1)
第二节 管理会计与财务会计的区别和联系.....	(4)
第三节 管理会计的基本内容及其特点.....	(8)
第四节 管理会计的职能与作用.....	(11)
复习思考题.....	(14)
第二章 成本性态	(15)
第一节 成本的分类.....	(15)
第二节 成本性态.....	(18)
第三节 混合成本的分解.....	(29)
复习思考题及习题.....	(40)
第三章 变动成本法	(42)
第一节 变动成本法.....	(42)
第二节 变动成本法的优点及其局限性.....	(51)
第三节 变动成本法与全部成本法的结合应用.....	(54)
复习思考题及习题.....	(62)
第四章 成本—产量—利润分析	(64)
第一节 本—量—利分析的基本原理.....	(64)
第二节 本—量—利依存关系的分析.....	(89)
第三节 盈亏平衡分析法在经营管理中应用的基本方法.....	(97)
复习思考题及习题.....	(104)
第五章 经营预测分析	(107)
第一节 经营预测概述.....	(107)
第二节 销售预测分析.....	(110)

第三节	利润预测分析.....	(123)
第四节	成本预测分析.....	(127)
第五节	资金需要量预测.....	(137)
第六节	预测误差.....	(140)
	复习思考题及习题.....	(141)
第六章	短期经营决策分析.....	(143)
第一节	经营决策概述.....	(143)
第二节	经营决策分析中常用的一些成本概念.....	(151)
第三节	产品订价决策分析.....	(159)
第四节	生产管理中常用的决策分析.....	(165)
第五节	营运资金决策.....	(187)
	复习思考题及习题.....	(206)
第七章	长期投资决策.....	(209)
第一节	长期投资决策概述.....	(209)
第二节	货币的时间价值.....	(211)
第三节	评价投资方案经济效果的基本方法.....	(222)
第四节	长期投资决策分析的应用.....	(238)
第五节	投资决策中的敏感性分析.....	(244)
第六节	投资决策中风险程度的衡量.....	(247)
	复习思考题及习题.....	(250)
第八章	标准成本制度.....	(253)
第一节	标准成本概述.....	(253)
第二节	标准成本的制定.....	(256)
第三节	成本差异的计算与分析.....	(261)
第四节	成本差异的处理.....	(279)
第五节	标准成本制度的帐务处理.....	(283)
	复习思考题及习题.....	(292)
第九章	全面预算.....	(297)
第一节	全面预算概述.....	(297)
第二节	业务预算的编制方法.....	(302)

第三节	财务预算的编制方法.....	(315)
第四节	投资预算的编制方法.....	(323)
第五节	弹性预算.....	(324)
第六节	零基预算.....	(330)
	复习思考题及习题.....	(332)
第十章	责任会计	(336)
第一节	责任会计概述.....	(336)
第二节	责任中心及其种类.....	(339)
第三节	责任中心的评价与考核.....	(344)
第四节	责任中心间的相互结算.....	(352)
	复习思考题及习题.....	(355)
 附 录:		
附表一	1 元的复利终值表.....	(358)
附表二	1 元的复利现值表.....	(362)
附表三	1 元年金的终值表.....	(364)
附表四	1 元年金的现值表.....	(368)
	主要参考书目.....	(370)

第一章 绪 论

随着科学技术的进步、社会经济的发展和企业管理上的要求而逐渐形成和发展起来的管理会计是一门新兴的综合性的边缘学科。它在科学管理时代产生，在现代管理科学发展中发展，广泛地应用于经济管理和企业管理，并日臻完善。

本章重点介绍：管理会计的形成和发展；管理会计与财务会计的区别和联系；管理会计的职能与作用；管理会计的基本内容等。

第一节 管理会计的形成和发展

一、管理会计

何谓管理会计？目前还没有一个统一的定义，众说纷纭，莫衷一是。有的认为管理会计就是决策会计；有的认为是向管理当局提供信息，以帮助进行企业经营活动的会计分支；有的认为管理会计是为企业内部管理提供资料的会计等等。比较趋于一致的认识是，管理会计是会计与管理的直接结合，它主要利用会计资料和其它有关资料，帮助企业管理当局，对未来的经营活动进行预测和决策，规划未来，在执行过程中，控制业务，考核业绩，以便取得最佳经济效益的信息系统。

管理会计是会计学科中新发展起来的一个重要分支，也是现

代管理科学的重要组成部分。

二、管理会计的形成

古人说：“鉴往知来”。只有了解历史，才能了解发展；只有掌握过去，才能掌握将来，历史将能给人们指出发展方向。

任何一门学科的理论和方法都是逐渐形成的，都有其自身的产生和发展的过程。管理会计是在第二次世界大战后迅速发展起来的一门新兴的综合性的学科，也是一门比较年轻的学科，至今尚未达到完全成熟的阶段。它从传统会计中分离出来成为与财务会计相并列的一门独立学科。管理会计的形成与资本主义经济的迅速发展和现代管理科学的出现是密切相关的，它与大工业生产的发展及其管理理论相适应。为了了解管理会计的产生、形成过程，必须首先回顾一下会计学理论和技术的历史发展过程。

会计理论与技术的形成始于中世纪城市经济的兴起和商业的发展。十四世纪末十五世纪初城市兴起，商业迅速发展，促进了会计理论的形成。如中世纪意大利热那亚城商业兴起，商人为了掌握商店同顾客的金钱关系，记录债权债务往来，以及合伙人之间分取利润等需要，便把传统的单式簿记记帐技术发展为复式簿记记帐法，建立了古老会计学的基本技术方法。

十八世纪产业革命的完成，促进了世界范围工商业的大发展，资本主义生产规模随着市场的开拓迅速扩大，股份有限公司的成立，管理日益复杂，企业所有权与管理权的分离，对财务会计理论和技术的形成与发展产生了巨大的影响。如股东和债权人要求企业及时正确地提供财务状况的报告；国家征收税款要求企业提供正确完整的财务报告；建立公认会计准则等。在这种客观形势下，财务会计的理论和技术方法便逐渐形成。

十九世纪末二十世纪初，英美等资本主义国家工业技术的巨大发展，重型机械设备增多，间接费用占成本比重不断增加。于

是，会计已不仅是向股东、债权人和政府提供企业财务状况的报告，更主要的是向企业自身提供管理数据资料。如制定标准成本，作为计划、考核工作效率和进行预算管理的基础。成本计算方法进一步发展成为进行成本管理、降低成本、确定损益、确定售价和加强企业管理的重要方法。

二十世纪五十年代（第二次世界大战以后），随着科学技术的迅速发展，西方资本主义国家的生产力迅速发展，企业规模不断扩大，资本日益集中，竞争日趋白热化，管理越来越复杂，给企业管理工作提出了一系列新问题。为了适应资本家追求利润的需要，迫切需要对过去的管理经验加以系统化、科学化，用科学的管理方法代替传统的管理方法，以提高管理水平和劳动生产率，获得更多的利润。企业领导如何加强生产经营活动的事前预测、规划和控制，在这种特殊的客观形势下，产生了专门用于企业内部管理的管理会计。从此管理会计正式从传统的会计学科中分离出来，形成了一门独立的新兴学科。

三、管理会计的发展

会计的历史发展过程表明，管理会计的理论和方法是随着科学技术的进步、生产的发展和经济管理的需要而逐渐发展起来的。

二十世纪七十年代，随着科学技术的飞速发展，社会科学和自然科学各个学科的互相渗透、互相重叠，管理会计的理论和技法方法又有了突破性的发展，成为一门综合性学科。其主要标志如下：

1. 管理会计荟萃了多门学科的有关内容，如会计学、统计学、经济学、企业管理、财务管理、财政金融、数学和电子计算机等学科的有关内容；

2. 管理会计较广泛地应用了数学中运筹学、模型模拟、概

率、数理统计等定量方法。如应用数学模型模拟资金时间效益；应用库存论原理，计算“经济订购批量”和“经济生产批量”；应用线性规划确定生产经营各有关因素之间的最优组合；应用概率理论预测销售量；应用回归分析分解混合成本等等。

3. 管理会计的发展广泛吸收“科学管理”和现代管理理论与方法。它同时吸收以泰勒为代表的科学管理学派的思想 and 以梅奥为代表的行为学派的思想，一方面建立标准成本制度和预算控制制度，在生产经营上制订出一整套标准；另一方面运用行为科学的奖励办法激励职工进取。应用目标管理和行为科学理论，建立和实行责任会计制度，以充分调动和发挥人的积极性，保证企业经营目标与职工个人目标之间的协调一致。

4. 管理会计应用电子计算机，增强会计的计算和预测能力，扩大了会计预测方法和计算、预测活动，使现代会计可以采用多种数学模型，进行多项目的计算和预测。这样，可以消除管理工作中的主观随意性，把企业经营管理建立在严格的科学管理基础之上。

管理会计体系正式形成后，由于不断吸收了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，以及现代数学方法与电子计算机计算技术，得到进一步的应用，使它更加充分发挥管理会计的管理职能，并在逐步改进企业内部经营管理、提高经济效益上作出了重要的贡献。使管理会计在七十年代成为西方实现管理现代化的重要手段。

第二节 管理会计与财务会计的区别和联系

随着管理会计的发展、体系的完善，它已逐渐从传统的会计学中分离出来的一门独立的，并与财务会计并列的，两者之间既有区别，又有联系，相互补充，互相配合，在企业管理中为提供

可靠的管理信息共同发挥作用。

一、管理会计与财务会计的区别

管理会计与财务会计的主要区别在于：

1. 在目的上，财务会计既对企业内提供资料，更主要的是对企业外部提供财务报表；管理会计则主要是提供企业内部管理用的经济信息。财务会计的主要任务是向企业外界有经济利害关系的组织及个人报告企业财务状况，以便管理者作出决策；管理会计的主要任务是向企业内部经营管理作出优化决策，并进行有效的规划和控制。

2. 在内容上，财务会计一般只涉及企业已发生的经济业务；管理会计则收集和处理有关过去、现在和将来的所有有用资料。财务会计着重反映过去已经发生的经济活动；管理会计不仅反映过去，更侧重反映和规划未来的经济活动，具有鲜明的未来指向性。

财务会计是根据已经发生过的经济活动中的历史成本进行计算和编制报表，它是在记录一个企业的财务历史，它主要是事后反映和监督。虽然财务会计中关于折旧的记录也需要对未来情况做出估计，但财务会计基本上是历史性的，属于事后核算，几乎没有所谓估测，也没有对未来的预测。

管理会计的重要职能是为决策和控制服务，它的重要特点是面向未来，对过去业绩的评价和未来情况的分析，其目的是为了决策未来的经济活动。例如，预测市场的变化、顾客的需求和竞争的形势，从而测算企业未来的收入、成本和利润等。

3. 在依据上，财务会计必须严格遵守“公认会计原则”，管理会计虽然也要依据部分“公认会计原则”及其他会计惯例，但不受它们的约束。财务会计报表的编制必须遵守公认的会计准则，以便报表的外部使用者能有一个大家公认的较为客观的标准

来看待企业财务情况；财务会计从凭证、帐簿到报表，对有关资料逐步进行综合，要严格按照既定的会计程序进行，且具有比较严密而稳定的基本结构，这便是财务会计能取信于企业外部人员所必须的。如果各企业按照自己建立的会计原则来编制财务报表，则其可信度就要受到损害。资本主义国家的公认会计准则规定了有关财务会计方面各企业应当遵守的原则，在社会主义国家里，各企业要严格遵守国家制定的会计法和统一颁发的会计制度。

管理会计不同于财务会计，它不受公认会计准则的限制，它主要不是适应外部的需要，而是更好地服务于企业内部的经营管理，服从管理人员的需要，它可以采取灵活多样化的形式，对财务会计的资料进行必要的加工、改制和延伸，为改善企业经营管理，提高经济效益，提供更多的有价值的资料。例如，对财产的估价原则可不按原价计算，而经常使用估计价值和重置成本。在制定短期决策时，经常要使用差别收入、差别成本和差别利润等概念以便进行对比分析，从而选出最优方案。

4. 在计算的精度上，财务会计要求数字必须准确，保持平衡；管理会计只要求相对准确，不要求非常精确。管理会计所提供的数字不强调精确性，而财务会计提供的数字，要力求精确。财务会计对帐簿和报表数字的要求必须绝对正确，要求分文不差，资金来源和资金占用之间要平衡，总帐与明细帐之间必须一致，各项财务成本指标计算要精确无误。

5. 在报告形式上，财务会计有固定的报告种类和格式，报告需要定期编制；管理会计提供的报告形式不拘一格，种类、格式、编制时间均根据管理需要而定。根据管理的需要，可能是每天编制，甚至每隔几小时编报一次，也有一些报表可长达几个月甚至一年编一次。

6. 在使用的度量上，财务会计几乎全部使用货币量度，而

管理会计虽也以货币度量为主，但广泛地应用非货币度量的数据。财务会计根据公认会计准则的要求，只有用货币表示的经济事项才能记入帐簿，所使用的非货币计量数据，如产品、材料和耗用工时等数量，在会计记录上一律要换算为货币单位，各种财务报表都需要用货币单位进行综合反映。管理会计应用的度量和内部报表，除以余额表示外，同时还以其他各种度量单位表示。如管理会计执行其预算、决策和控制职能，经常使用非货币度量单位。

二、管理会计与财务会计的联系

管理会计与财务会计在许多方面存在着明显的区别，但管理会计是从传统会计中分离、独立出来的，因此与财务会计保持着有机的联系，它们相互渗透，密切结合，其主要表现在：

1. 它们所应用的数据来源是同一的，或者说管理会计可以直接地利用财务会计的资料，而不必另行收集资料，只不过根据不同的要求，对数据的选择和整理加工方法有所区别。管理会计所需要的资料主要来源于财务会计，作为决策、分析和控制的依据，而财务会计主要反映管理会计决策和控制的结果。两者是相辅相成有机联系的两个信息系统。

2. 它们的服务对象有共同的方面。财务会计的任务不仅是对外，即对企业外界有利害关系者（如股东、银行、政府税务机构、证券管理机构等）提供服务报表，对企业内部管理也提供资料，而且通过其他方式每日每时地为日常管理提供大量的经济资料。管理会计主要是为企业内部管理服务的。从为企业管理提供服务这一点来说，它们的目的是共同的。

3. 它们的形式是同源的，管理会计是从传统会计中分离出来的一个新分支。它研究的内容是现代会计学新开辟的领域，是传统会计内容的继续和发展。管理会计和财务会计两者相互补

充、相互结合，为提供可靠的管理信息发挥着不同的作用，目的都是为企业经营管理服务。

第三节 管理会计的基本内容及其特点

一、管理会计的基本内容

随着经济的发展，企业管理的复杂化，管理会计在西方工业发达的国家已广泛应用。在我国党的十一届三中全会以后，随着经济体制改革，企业管理逐步科学化、现代化，企业也开始应用管理会计的理论与方法来改善与加强企业经营管理，提高经济效益。因此，可以说管理会计是一门发展中的学科，它的体系和所包括的内容尚未完善，就目前发展情况可包括决策、计划和控制两大方面的内容，具体可分成九个部分。

1. 成本性态。成本性态亦称“成本习性”，是指成本的变动与产量之间的依存关系。按照成本对产量的依存性可以把成本区分为固定成本、变动成本，以掌握成本发生和变化的规律。研究成本特性，分析成本对产量的依存关系，可以从数量上具体掌握成本与产量的规律性联系，为企业正确地进行最优管理决策和改善经营管理提供有价值的资料，以使企业及时采取有效措施，挖掘降低成本的潜力，争取实现最大经济效果。

2. 变动成本法。变动成本法是区别于完全成本法，用于企业内部管理和控制的一种成本计算方法。主要研究变动成本法的一种成本计算方法。主要研究变动成本法的特点和优点，并传统的完全成本法进行对比，了解它们之间的差别。变动成本法在实用中有它的局限性，在编制对外财务报表时需要进行调整。

3. 成本—产量—利润分析。成本—产量—利润分析简称本量利分析。它是研究影响利润高低的销售量、销售价格、变动成

本、固定成本与利润之间的关系，以预测企业利润和解决一系列短期决策问题。由于固定成本在总成本中占有较大的比重，且有日趋增加之势，因此，如何应用本量利分析的理论与方法，充分利用现有生产能力，以抵补固定成本，得到更多的利润已成为管理会计中预测成本和利润的重要技术方法。

4. 经营预测。预测是决策的基础。科学地预测是企业管理现代化的必要条件和重要内容，对企业的生存和发展至关重要。管理会计侧重对销售预测、利润预测、成本预测和资金预测进行研究与分析，对企业未来的经营发展趋势作出正确的分析与判断，以帮助企业经营管理人员正确地估计未来和作出科学的决策。

5. 短期经营决策。短期经营决策亦称经营决策。通常是指决策的结果，一般只直接影响企业一年以内的收支和盈亏的决策。企业经营决策包括的内容比较广泛，如生产决策、销售决策、订价决策、设备更新决策、资产利用的决策等。企业要研究相关成本与非相关成本、机会成本、沉没成本、可避免成本和不可避免成本、差别成本、边际成本、重置成本等有关决策分析的一些成本概念。在经营决策中，具体要决策：（1）不同加工设备的选择；（2）产品生产安排上的选择（应生产哪种产品、增减哪种产品、停产哪种产品）；（3）产品最优组合；（4）应否接受特殊订货的选择；（5）出售或进一步加工的选择；（6）自制或外购的选择；（7）产品售价的最优选择等等。

6. 长期投资决策。长期投资决策是研究长期生产能力决策，即投资决策最优化处理。投资决策对企业的发展和成败具有决定性意义，它是企业的战略决策。由于长期投资要经过较长时间才能收回，且较之短期决策要承担较大的风险。因此要评价投资效果时，要考虑货币的时间价值和投资的风险价值。要研究复利终值、复利现值、年金现值、年金现值的计算方法和评价投资

效果的各种技术方法，讨论投资的敏感性分析、投资预算的编制和管理问题。

7. 标准成本会计制度。标准成本会计制度是企业进行成本规划和控制的成本会计制度，是成本会计和管理会计的主要内容，它与我国提倡推行的产品生产费用核算与成本计算的定额法相近，管理会计中着重研究如何制定产品的标准成本以及直接材料、直接人工、间接制造费用等差异的计算和分析方法。

8. 营运资金（流动资金）的管理。它主要研究营运资金的有效利用，营运资金是指企业在现金（包括银行存款）、短期证券、应收帐款、存货（包括材料、在产品、产成品）等短期资产的投资。

9. 全面预算。全面预算包括生产经营预算的基本体系，零基预算、弹性预算、概率预算等内容。全面预算是企业全部计划主要用货币量度表示的综合说明。

10. 责任会计。责任会计是研究如何利用会计手段，贯彻企业管理责任制并对企业各项经济活动进行控制和业绩考核的有关制度。按照企业内部分权分级管理的原则建立各种责任中心，确定考核各责任中心业绩的指标和报告制度，制订产品和劳务的内部转移价格等是责任会计的主要内容。

二、管理会计的特点

管理会计与财务会计有明显区别，并具有自己独特的特点，分别表现在以下几点：

1. 管理会计侧重于直接为企业内部的各级经营管理人员服务。它的任务是为企业管理者提供各种有用信息，使他们能够作出最优决策。

2. 管理会计不仅详细地分析过去，更重要的是科学地筹划未来，控制现在。财务会计着重于对已发生的经济活动进行记

录、计算和报告，很少涉及未来。管理会计则把着眼点放在对企业未来活动的预测和计划上，并有效地控制企业的经济活动，使它朝着既定的目标进行。

3. 管理会计资料具有适用性和灵活性。与财务会计相比，管理会计所收集和提供的资料更加不拘一格。如有针对性，只要符合解决某一方面的问题，可以不要求它的全面性和系统性，有用则取，无用则舍；涉及的范围有弹性，管理会计研究的可以是某一事物的总体，也可以是局部；可以是某一较短时期的状况；不受限制和约束，管理会计只要求其资料对管理有用，而不管是否符合“公认会计原则”；计量单位的多样化，管理会计除用货币作为主要计量单位外，还可以根据需要使用其它计量单位；不过分强调数字的精确性，管理会计资料要求迅速、及时，因此往往宁愿牺牲某些精确性而以利于资料的迅速获得。

4. 广泛应用现代数学方法和技术手段。以数学来武装管理会计，主要是把运筹学所提供的一些现代数学方法结合到会计中来，使它有可能把复杂的经济活动尽可能用简明而精确的数学模式表示出来，并对有关数据进行加工处理，以揭示有关对象之间的内在联系和最优数量关系，为管理人员正确地进行经营决策，选择最优方案和有效地改善生产经营提供客观依据。

5. 为简化运算，提高信息处理的速度和准确程度，管理会计还广泛利用电子计算机作为计算手段。

第四节 管理会计的职能与作用

一、管理会计的职能

从上述分析可以看出，会计是管理企业的工具，要研究管理会计的职能就需要了解企业管理的职能。从现代企业管理职能的

发展需要，可以看到对企业会计工作的要求，来认识管理会计所应发挥的作用。会计是管理的重要工具，特别是由于管理会计的发展突破了财务会计的局限性，使得会计的职能更为扩大和丰富，能够适应现代化管理的要求，协助企业管理当局对未来的业务进行预测、决策和规划，对日常的生产经营活动进行控制，使会计可以在企业经营管理的各个环节上发挥重要作用。

一般说来，财务会计偏重于记帐、算帐、报帐、反映企业的财务状况；而管理会计则着重于发挥控制或监督的职能，随着生产技术和组织管理的发展，其职能也在不断增加新的内容，现代管理会计的职能主要有以下几点：

1. 预测企业的经济活动，参与经营决策

企业经常面临需要解决的问题，也常常由于几次作出正确的战略性的决策而转危为安，兴旺发达。也可由于几次严重的错误决策而一败涂地。现代管理科学者认为“管理的重点在经营，经营的中心在决策”，也有人认为“管理就是决策”，“管理会计就是决策会计”。

正确的决策有赖于科学可靠的资料，而这些可靠的资料主要由会计部门提供。不论是各项短期决策还是长期决策，管理会计都能以其所拥有的数据和特有的方法对各备选的决策方案中的收入、成本和利润进行事先测算，提供给企业管理部门以做出正确的决策。

2. 编制预算

对长短期决策所选定的方案进行加工、汇总并编制企业的长期预算和一定期间的经营预算。长期预算根据若干年内的企业最高经营方针，如编制建厂基地、建筑厂房、购置大型设备等大规模长期投资计划的长期预算。对企业经常发生的各种经营活动所编制的经营预算是一种短期预算，通过编制预算，把整个企业各部门的目标、政策和计划用货币数字反映出来，并起到计划、协