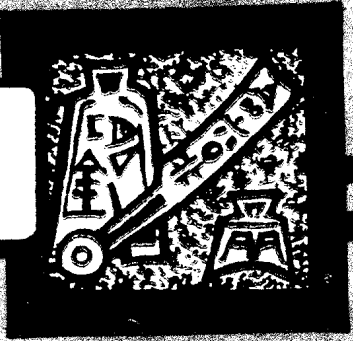
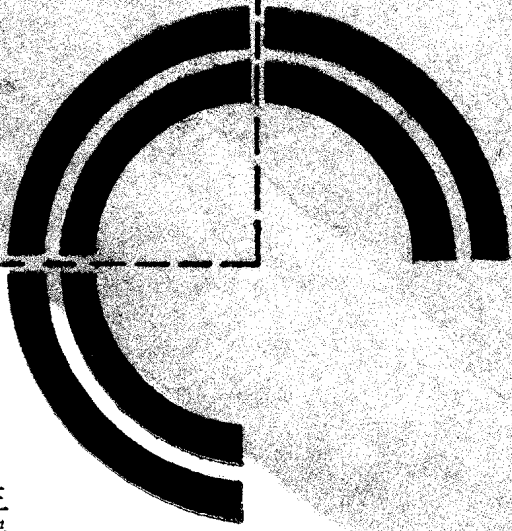


管理会计基础

主编 范纪珍



中国商业出版社

管 理 会 计 基 础

范纪珍 主编

•

中国商业出版社出版发行
山西省阳曲县印刷厂印刷

•

787×1092 32开 印张：10.3 字数：218千字

1991年5月第一版 1991年5月第一次印刷

印数 1——3000册 定价：5.60元

ISBN 7—5044—1144—2 / F·668

编写说明

本书是根据日本的管理会计、成本会计等许多教材和论文并结合我国现代化建设的需要和高等院校财经管理专业教学需要编写而成的。

本书分别从不同的角度对管理会计的有关成本、利润、变动成本法以及损益分歧点等基本理论和方法进行了全面阐述；以国内外的有关资料为例，分析了管理会计在经营决策中的具体运用；特别是对预算管理、责任会计等有关问题，通过大量的数据资料从理论和实际运用两个方面进行了较为详尽的阐述。

本书的特点是在叙述一些理论问题时，采用了许多图表和例证，使读者易懂易学，并且在每章后面附有思考题和练习题，可以起到自测学习效果的作用。

本书可以作为高等院校管理会计课教材和管理干部培训教材，也可作为企业领导、广大管理人员和财会干部的自学参考书。

全书由范纪珍担任主编，其中第一章由陈银梅同志执笔，第八章由郭喜珍同志执笔，其余各章由范纪珍执笔，并对全书修改定稿、设计各章思考题和练习题。

由于水平有限，难免有疏漏和缺点，恳请学界同仁和读者提出宝贵意见。

山西大学 范纪珍

1991年3月

目 录

第一章 绪论	(1)
第一节 管理会计的意义.....	(1)
第二节 管理会计的产生和发展.....	(4)
第三节 管理会计与财务会计的区别与联系...	(7)
第四节 现代会计的组织.....	(10)
复习思考题.....	(14)
第二章 管理会计上的成本、利润概念及变动成本法	(15)
第一节 成本的分类.....	(15)
第二节 固定成本与变动成本.....	(18)
第三节 成本的分解方法.....	(25)
第四节 管理会计上的利润概念.....	(32)
第五节 变动成本法.....	(35)
复习思考题.....	(51)
习题.....	(51)
第三章 损益分歧点分析	(56)
第一节 损益分歧点.....	(56)
第二节 损益分歧图.....	(65)
第三节 损益分歧点分析.....	(76)
第四节 多品种损益分歧点分析.....	(88)
复习思考题.....	(95)

习题	(95)
第四章 短期决策分析	(99)
第一节 决策中的一些成本概念	(99)
第二节 产品生产决策分析	(106)
第三节 存货决策分析	(133)
第四节 销售决策分析	(142)
复习思考题	(154)
习题	(154)
第五章 长期决策分析	(158)
第一节 长期决策分析的意义和种类	(158)
第二节 长期决策分析需要考虑的因素	(159)
第三节 长期决策分析的基本方法	(174)
复习思考题	(188)
习题	(189)
第六章 预算管理	(193)
第一节 概述	(193)
第二节 损益预算的编制	(204)
第三节 资本预算和现金预算	(211)
第四节 弹性预算	(235)
复习思考题	(239)
习题	(240)
第七章 责任会计	(247)
第一节 概述	(247)
第二节 责任中心	(252)
第三节 企业组织结构与责任会计的关系	(268)
第四节 内部转移价格	(272)

... 复习思考题.....	(276)
习题.....	(277)
第八章 成本管理	(279)
第一节 成本管理的意义.....	(279)
第二节 标准成本的种类和基本内容.....	(284)
第三节 成本管理和成本差异分析.....	(288)
复习思考题.....	(303)
习题.....	(303)
附 录	
一元终值表 (附表一)	(307)
一元现值表 (附表二)	(311)
一元年金终值表 (附表三)	(313)
一元年金现值表 (附表四)	(317)

第一章 绪 论

管理会计是一门新兴学科，它从传统会计分离出来并吸收现代管理科学的研究成果，同时引进现代数学和计算机技术，形成了一门综合性很强的边缘学科。管理会计体系形成后的几十年历史进程，证实了管理会计是一整套为保证企业以较少劳动的消耗和资金占用取得最佳经济效益的科学的处理系统，是一门很有前途的学科。为了能对管理会计有一个概括的了解，在绪论中对管理会计意义、管理会计的产生和发展、管理会计和财务会计的联系和区别、管理会计的组织形式等做一些扼要的介绍，拟对以后各章的学习奠定良好的基础。

第一节 管理会计的意义

近代会计是以企业会计作为基础的。根据会计报表的目的和职能，企业会计可以分为财务会计和管理会计，这是当代资本主义国家中企业会计的两个重要领域。

财务会计主要是按照复式记帐的方法，计算并记录企业的经济活动，汇总于资产负债表和损益表，并通过财务报表，向企业外部的利害关系者集团报告。这种以财务报表形式总括企业经济活动，并将其结果和原因向利害关系者集团

进行传达的会计叫做财务会计。又称为“外部会计”。

管理会计主要是通过收集企业内外的各种信息，例如：收入、成本、盈亏、资产、计划、统计、市场、技术等各种经济信息，并进行整理、计算、对比、分析，为企业经营者和管理者控制经营活动和做出各种专门决策提出报告。由于管理会计是以加强企业内部的经营管理，以实现最大利润为目的的，因而又称为“内部会计”。

管理会计的主要特点是：为企业内部管理服务，着眼于企业未来的生产经营，立足于企业的整体与局部的结合，采用灵活机动的会计程序，借助数学及多种现代管理方法，形成了相对独立的会计方法和理论体系。

管理会计的基本职能是计划、决策、控制和考核。即对企业生产经营活动进行事前的计划和控制；对企业的未来进行科学的预测和决策；对企业的经营业绩进行考核和评价。

管理会计总的内容包括对整个生产经营过程进行全面控制与考核的执行会计和对经营决策的经济效果进行综合分析评价的决策会计两个方面。管理会计的具体内容究竟应包括哪些？至今仍未定论。这是由于管理会计是为企业内部管理的，应依据管理企业的需要而定。尽管如此，管理会计的基本内容是趋于一致的。下面我们从两种不同的角度来介绍管理会计的具体内容。

一、按管理会计的基本职能要求，管理会计的内容可分为计划会计和控制会计

计划会计是在为企业的管理者所实施的经营管理中，特别是在制定计划和预测未来的活动中服务的。制定计划的管理活动一般是指选定目标；制定各种备选计划方案的选择标

准；确定可能实施的备选方案；预测、评价备选方案的效果，从而在几种方案中进行抉择的过程。

计划会计又根据所计划项目的时间长短分为个别项目计划会计和定期计划会计。

控制会计是为企业管理者在经营管理中分析过去和控制未来服务的。具体讲“控制”是通过一定手段对实际活动施加影响，使之能按预定的目标或计划进行的过程。控制过程又分为五个阶段：制定达到预定目标的标准；日常的指挥监督活动；测定经营实绩；预算和实际的对比以及差异的分析；修改目标或采取的改进措施。其中前二者称为事前控制，后三者称为事后控制。

二、按决策阶段划分，管理会计的内容，可以分为决策会计和业绩管理会计。

决策会计是为企业管理中预测前景和规划未来服务的。它首先是利用财务会计的信息和其他有关信息，对利润、成本、销售及资金等专门问题进行科学的预测分析和决策分析，然后在这个基础上，把通过决策程序所确定的目标用数量形式加以汇总协调，编制成企业的全面预算，再按照责任制的要求加以分解，形成各个责任中心的责任预算，用来规划和把握未来的经济活动。决策会计可以保证企业的各项资源得到最经济、最合理、最有效的利用，以便获得最佳经济效益。

业绩管理会计是为企业管理中分析过去和控制现在服务的。它首先利用标准成本制度结合变动成本法，对日常发生的经济活动进行追踪、收集和计算，然后根据责任会计的要求把实际发生数和预算数进行对比和分析，并编制日常业绩

报告，用来评价与考核各个责任中心的实绩与成果，确定他们的经济责任和应受的奖惩；同时把经营过程中发现的重要问题立即反馈给有关部门，使之迅速采取有效措施，及时加以解决。

当然，管理会计的具体内容还要随着现代化建设，企业现代化管理而不断丰富、发展。

党的十一届三中全会以来，党和国家把工作重点转移到经济建设上来，并开始对经济体制实行了一系列改革，扩大了企业在经营管理方面的权限，重视讲求经济效益。为了提高经济效益，为国家做出更大贡献，就要求企业加强管理，而管理会计则是企业现代管理科学的重要内容，它发展了会计的职能，并能对企业在决策、计划、控制和业绩考核等方面发挥重要的作用。因此，我们学习管理会计，并在实际工作中运用管理会计的理论和方法，对提高会计在我国四化建设中的作用，是十分重要的；同时，对改进企业经营管理和提高经济效益也是十分重要的。

第二节 管理会计的产生和发展

管理会计的产生，经历了一个在传统会计内部孕育、生长和逐步形成的过程。为了了解管理会计的形成，先简要回顾一下会计科学发展的历史。

我们知道，会计实践有着源远流长的发展史，但会计理论的建立和发展都比较缓慢。世界上第一个从理论上探讨复式记帐原理及具体运用的“簿记学”是十五世纪末（1494年）由意大利僧侣卢卡·帕西奥利（Luca Pacioli）所

著的《算术几何及比例概要》。从资本主义产生到英国工业革命完成后，市场基本上是卖方市场，商品大多求过于供，企业的组织形式主要是独资和合伙，规模比较小，企业中资本家凭个人判断和个人经验进行管理。当时，会计的任务就是通过记帐、算帐，计算盈亏和保护资本家的利益。英国工业革命后，由于资本主义的发展，生产日益社会化，生产规模日趋扩大，随之产生了适应社会化大生产的公司组织，企业的所有权和经营权趋于分离，因而对簿记学提出更高的要求，不仅能记帐、算帐，而且要能审核帐目，查错防弊；不仅能解释经济信息说明问题，而且要研究对资产的估价及有关理论，在此情况下，簿记学就发展到会计学。

第一次世界大战后，美国在经济、科学技术、经营管理等方面占了统治地位。此时，会计理论研究中心也从英国转移到美国。由于资本主义市场的扩大，竞争日益激烈，生产基本上处于满负荷状态，增加利润的关键是在企业内部对生产经营活动进行计划控制和不断降低成本，在这个时期产生了成本会计。另一方面，由于泰罗的科学管理在美国许多企业广泛推行，会计科学如何为提高企业的生产和工作水平服务，开始提到议事日程上来，于是标准成本、差异分析和预算控制等同泰罗的科学管理方法直接相联系的技术方法开始引进到会计中来，成为成本会计的一个组成部分。1922年，在美国的奎因斯坦所著《管理会计、财务管理入门》一书中，首先提到了“管理会计”这个名词，主张把会计服务的重心放在加强内部管理上，但当时没有受到会计界的普遍重视。

第二次世界大战后，资本主义企业进一步集中，企业规

模越来越大，生产经营日趋复杂，企业外部的市场情况瞬息万变，竞争达到白热化，在这种环境和条件下，企业管理当局迫切要求实现管理现代化、科学化。为灵活多变的以高度适应能力来增强竞争能力，战胜对手，就十分重视提高内部工作效率，广泛推行职能管理和行为科学管理。这时，专门配合职能管理与行为科学管理的“责任会计”和“成本——业务量——利润分析”等专门方法就应运而生，并加入到原有的会计方法体系中，使会计学在深度和广度上有了较大的突破。这些专门方法以及“标准成本”预算控制、差异分析等等都成为现代管理会计的雏形。特别是廿世纪五十年代以后，随着科学技术突飞猛进的发展，并大规模地运用于生产，公司组织日益多级化和跨国化，生产经营过程越来越复杂，需要处理的信息越来越多，在这一时期，管理会计不仅得到大、中型公司的普遍运用并与企业生产经营活动结合得更加紧密，而且作为独立的会计分支也公开得到会计界的比较普遍的承认，同时管理会计增加了预测和决策分析等内容；丰富了责任会计和会计控制的内容；更多地运用了数学方法和电子工具；使之能够更加充分发挥会计的管理职能，在改进企业内部经营管理，提高经济效益上做出了贡献。在1952年世界会计学年会上正式通过了“管理会计”这个专门名词。这样，传统的那部分会计工作就被称为“财务会计”。

到了七十年代，管理会计就不胫而走，被称为企业管理当局的得力助手，现代化管理的重要组成部分。1972年管理会计与财务会计的区分形成制度化。例如，美国会计人员联合会〔简称N A A〕建立了单独的会计协会〔I M A〕，英国也

成立了国际成本和管理人员协会〔ICM〕，他们分别出版了专业性刊物《管理会计》月刊，在全世界范围内发行。

同年在美国，由管理会计协会主持，举行了取得执业管理会计师资格考试，凡合格者可以取得“管理会计证书”。从此，在西方国家的社会上，除了有公证执业会计师外，又出现了专门的“执业管理会计师”。

综上所述可见，管理会计学是从财务会计中派生出来的一门独立的新兴学科。管理会计的形成和发展，是资本主义生产发展的必然结果，它不仅大大丰富了会计学科的内容，而且标志着现代会计科学进入了一个充满活力的崭新阶段。

第三节 管理会计与财务会计的区别与联系

一、管理会计与财务会计的区别

管理会计成为独立的学科之后，传统的单一的会计体系中出现了财务会计与管理会计两个分支。财务会计主要是通过记帐、算帐、记录和反映企业管理活动的真实情况，向有关利害关系者报告。当然，财务会计也要向企业管理当局提供财务信息，比如向股东大会、董事会和企业最高领导人报告，以便加强财务管理。但财务会计主要的服务对象是外向的，侧重于对企业外界有经济利害关系的团体和个人进行报告。而管理会计主要是利用不同的一系列的专门技术方法对企业的经营活动进行事前预测、决策和规划未来，控制现在；是以现代管理科学为基础的新兴的综合性的边缘学科。财务会计和管理会计比较既有相互联系共同点，又有不同之处，首先列表说明它们的区别：

特 征	财 务 会 计	管 理 会 计
(1) 核算 目的	通过定期编制财务报表, 提供一定日期的财务状况, 以及一定期间的经营成果和资金情况的信息, 为企业外界有经济利害关系的团体和个人服务	通过选用灵活多样的专门方法和技术, 不定期地编制各种管理报表, 提供有效经营和最优管理决策的有用信息, 主要为企业内部各级管理人员服务。
(2) 核算 重点	着重反映过去 (记帐、算帐、报帐), 单纯地提供信息。	虽然也要算帐, 但着重点在于能动地利用已发生的财务会计信息及其他有关资料, 预测前景, 参与决策, 规划未来和控制现在。
(3) 核算 依据	西方国家必须遵守“公认的会计原则”。在社会主义, 要严格遵守国家制定的会计法和颁发的统一会计制度。	只服从管理人员的需要, 以及经济决策理论和数学公式, 没有强制性的公认会计原则或统一的会计制度。
(4) 核算 对象	主要以整个企业为核算对象, 提供集中概括的财务状况和经营成果, 做出综合的评价与考核。	主要以企业内部各个责任中心为核算对象, 对它们日常工作的实绩和成果进行控制和考核, 同时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和综合平衡。
(5) 核算 程序	核算程序比较固定, 有强制性; 凭证、帐簿、报表有规定的格式。	核算程序不固定, 可自由选择; 一般不涉及填制凭证和复式记帐问题; 报表没有一定格式, 可根据管理需要自行设计。

特 征	财 务 会 计	管 理 会 计
(6) 核算 方法	在一定时期内，统一以货币计量单位，采用同一种核算方法，反映企业的经济活动。核算时只需应用简单的算术方法和原始的计算工具。	一定时期内可采用多种核算方法，提出不同的选择方法。核算时大量应用运筹学和电子计算机技术来确定最优方案。
(7) 核算要求	力求准确。	不要求绝对精确，一般只求计算近似值。
(8) 编表时间	定期编制（月、季、年	不定期编制，根据管理需要，可能每天编，甚至每隔几小时编；也有些报表可能长达数年编一次。

二、管理会计与财务会计的联系

管理会计与财务会计虽各有自己的特点并互相区别，但不能由此而认为两者互不相关没有联系，恰恰相反，它们之间经常互相渗透，密切联系。

首先，它们的原始资料很多是相同的。财务会计直接来源于原始资料；而管理会计虽不涉及填制凭证和复式记帐的问题，但它经常直接运用财务会计的记帐、算帐、报帐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，再结合其他有关信息进行计算、对比和分析，编成各种管理报表，为改进企业内部经营管理、提高经济效益服务。因此，一般把财务会计看作管理会计的基础，实行管理会计不能无视财务会计所提供的信息。

其次，财务会计有时也把一些原属于管理会计的内部报表，列入公开发表的范围，把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作为对外报表的补充资料。

此外，从国外的有关会计著作的内容和体系上也可以看出管理会计与财务会计的密切关系。目前，除单独的管理会计著作和单独的财务会计著作以外，还有将两者分为前后两部分编写的会计著作，有一些管理会计著作，前部分若干专章介绍财务会计若干内容。这也从一个侧面反映出两种会计之间既有明显的区别，又有密切的联系。

总之，管理会计与财务会计不能截然分开，要把他们有机地结合在一起，为企业实施现代化管理，充分发挥其不同的职能。

第四节 现代会计的组织

会计不仅是为企业管理职能部门提供所需的信息，而且它本身也是一项管理活动，即利用会计信息为管理职能的核心做出最优决策服务。既然会计是一项管理活动，就要有相应的管理组织和人员，传统会计是这样，现代会计更是需要科学的组织，以便充分发挥会计在现代化管理中的重要作用。

会计管理体制，是对企业会计人员及机构、组织领导和管理的形式与制度。建国以来，在高度集中计划经济模式下，国家对会计人员及机构采取了“双重性结构”会计管理体制，即由国家和企业对会计人员及机构实行双重领导，企业

会计人员及机构具有双重身份，既代表国家监督企业单位的经济活动，又立足于企业单位，服务于内部经营管理。这种管理体制，在实行过程中发挥了重要的作用，但也存在不少弊端。根据企业现代化管理的客观要求，已有不少人提出了其他一些会计管理体制的设想，有待进一步探讨。

会计机构是具体组织和直接从事会计工作的职能部门。现代会计有两大分支，即财务会计和管理会计，会计机构的设置就不能依旧是传统会计的格局，应结合我国情况引进西方会计机构和财务机构的组织领导。西方企业中的会计机构和财务机构是服务部门，它们与生产部门是平行组织。会计机构和财务机构有责任为各级管理人员提供专门的服务，但它们对生产部门不能直接行使权力。西方企业的会计机构和财务机构的组织系统如图表 1——1，图表 1——2。

从图表可以看出，尽管财务会计与管理会计是现代会计的两大领域，但在实践中，它们是在统一领导下进行工作的，以向内部管理人员与外部利害关系人提供所需的各种资料。

现代会计人员的任务：现代会计人员包括财务会计和管理会计两大部分，因而现代会计人员的任务除传统的财务会计任务外，还包括管理会计人员的特殊任务。西方会计学家认为，现代会计人员的任务概括为以下三个方面：

一、记帐算帐。即要求会计人员经常积累财务成本信息，使外界与企业有经济利害关系的团体和个人以及企业内部各级管理人员都能据以审定企业的财务状况与经营成果。

二、提醒注意。会计人员不仅要能提供信息，而且要善于分析和解释这些信息，利用它们提醒各级管理人员将注意