

管理会计基础知识

(内部发行)

王其光 编著

大连市成本研究会

前 言

为了适应我市广大财会工作者专业理论学习上的需要，本会曾举办过多次专题讲座，聘请市内外知名学者以及本会理事担当讲授。本书的编著者本会常务理事王其光同志，曾在本会专题讲座上以管理会计为专题做过宣讲，讲稿曾以“管理会计讲话”为题由本会刊物《大连财会》专辑刊出。后来，根据我会会刊广大读者要求，在原讲稿的基础上做了一些修改和补充，并增加了预算管理会计一节，以“管理会计基础知识”为题写成这本小册子，由本会印出，供广大财会工作者研究学习有关专业理论知识参考。

为使这本小册子能与读者见面，大连市成本研究会常务理事李金秀会计师参加审稿和校对工作，辽宁财经学院张利源讲师在向读者推荐方面做了很多工作，大连卫生学校印刷厂在本书的印刷和代办订购方面给予了大力支持，对同志们热情帮助和大力支持，在此表示衷心的感谢。

大连市成本研究会

1981年12月26日

目 录

一、管理会计的概念	1
1. 管理会计的定义.....	1
2. 管理会计与财务会计.....	1
3. 近代管理会计的发生、发展及其原因.....	3
4. 管理会计在我国的兴起.....	3
二、成本的变动性和直接成本计算法	5
(一) 变动成本与固定成本.....	5
1. 变动成本.....	5
2. 固定成本.....	6
3. 半变动(或半固定)成本.....	7
4. 半变动成本的分解.....	7
(二) 直接成本计算法.....	17
三、CVP 分析	18
1. 单一产品的保本点分析.....	19
2. 多品种产品的保本点分析.....	22
四、CVPC 分析	26
1. 公式法.....	26
2. 图解法.....	28
3. 资本、利润计划有关公式及其应用.....	30
4. 特殊条件下的目标利润的核定.....	36

五、C V 分析	40
1. 成本超降分歧点的测算公式	40
2. 成本超降分歧点测算公式的应用	42
六、标准成本会计	44
1. 如何确定标准的不同水平	44
2. 标准的核定和标准成本的计算方法	45
3. 成本差异的分类	46
4. 成本差异的分析	46
5. 标准成本的会计核算	49
6. 标准成本的损益计算	52
七、责任会计	55
1. 责任会计的核算组织体系	55
2. 可控制成本与非可控制成本	56
3. 内部结算价格	56
4. 间接制造费及总公司管理费的分配方法	57
5. 责任会计的损益计算	59
6. 事业部制与责任会计	60
八、预算管理会计	63
1. 预算管理的基本原则	64
2. 预算管理体系	65
3. 预算编制程序	66
4. 预算的执行程序	67
5. 弹性预算	68
6. 零基法预算	70

一、管理会计的概念

管理会计是西方资本主义国家从本世纪五十年代起发展起来的一门新学科，是会计学的一个分支，它所研究的课题是会计工作怎样向企业领导当局提供他们所需要的会计信息，使他们能够做出正确的经营决策，以便能在竞争十分激烈的世界市场上，战胜竞争对手，在弱肉强食中求生存。

1. 管理会计的定义

在发达的资本主义国家的学术界，他们根据不同的核算目的和服务对象，将会计核算划分为财务会计 (Financial accounting) 与管理会计 (management accounting) 两个分科。财务会计是企业的经营责任者，作为他们的义务和责任，向股东、债权人、交易对象、政府以及社会上的企业内外部的利害关系者提交报告书的会计，它以保护企业财产不受侵犯和保证资本的正常周转为任务，其目的是为企业分配利润提供依据；与此不同，管理会计是把会计信息用于企业的经营管理，以有助于企业的管理者和领导者对企业的经营活动进行预测、计划与控制为目的。

2. 财务会计与管理会计

财务会计与管理会计除服务对象和服务目的有所不同外，两者的区别还有：

① 核算对象：财务会计是以整个企业的经济活动为核算对象，而管理会计则以一个经济活动体系、一个经济部门或一个独立的核算单位的经济活动为核算对象；

② 核算原则：财务会计必须遵循国家的法令，如经济法；管理会计则以决策理论和行为科学为理论基础，以满足企业的领导者和管理者进行生产经营管理以及决策上的需要为原则；

③ 核算方法：财务会计是利用账户与复式记账法，通过编制会计凭证、进行分类核算、登记账簿以及编制会计报表等专门方法；管理会计是通过选择本企业的过去、现在以及同行业的有关会计信息，运用各种数学方法（包括线性回归分析、线性规划和概率论）为企业实行正确的经营预测和决策提供资料；

④ 核算程序：财务会计的核算程序是对会计信息进行归集、整理、分录、记录、分类、汇总和编制报表。管理会计的核算程序是制定标准，编制预算和计划，汇集企业内外部的过去、现在的会计信息，开展成本预测，实行生产费用控制和制定决策方案；

⑤ 计量方法：财务会计的数量信息是以货币量为主，实物量为辅；管理会计则除货币量、实物量以外，还包括百分比、比例数、指数和图表；

⑥ 会计决算：财务会计是按月结账，按月、季、年编制报表，其职能是反映过去；管理会计则无固定的决算期，其职能是记录过去控制现在和预测未来；

⑦ 报表格式：财务会计的报表格式须服从国家法令和制度规定要求；管理会计无固定的报表格式，它所反映的主要内容是目标利润或目标资本利润率的完成情况，并按需要，提供综合性的或专项、专题性经济活动分析资料。

⑧ 成本结构和成本计算方法：财务会计在成本结构上是按生产费用计入产品成本程序的不同，将成本划分为直接成本

与间接成本，并按全部成本法计算产品成本；管理会计在成本结构上是根据成本与产量的关系将其划分为变动成本与固定成本，并采用直接成本法(或变动成本法)计算产品的制造成本。

3. 近代管理会计的发生、发展及其原因

管理会计这个词最初出现在1907年美国克利夫兰发表的文章里，他称之为“administrative accounting”，但在社会上被广泛地使用起来还是在本世纪二十年代以后。到了七十年代，在美国、日本以及欧洲共同体各国，管理会计盛行起来，并成为现代化企业经营管理的最重要的方法之一。于此，以管理会计为名的职业和学术团体产生了，以专门做管理会计工作为职业的会计师出现了，而且还组建起管理会计的谘询机构，有很多的注册会计师为企业的经营管理提供服务。

促成近代管理会计发展起来的原因很多，其中主要有：

① 科学管理法的产生和发展。泰勒的以研究工时利用为课题的科学管理法，推动了企业管理科学的发展，使愈来愈多的人们认识到企业的会计工作必须为企业的经营管理服务。

② 企业规模的扩大和经营内容的复杂化。企业的经营管理单凭经验和灵机的作法不行了。这就需要建立一种直接为企业经营管理服务的新的会计体系。

③ 市场竞争愈演愈烈，不景气成了一种经济慢性病。在产品推销已打开国界的情况下，为提高产品在国际市场上的竞争能力，迫切需要借助于预测、计划和控制等方面的计算手段。

4. 管理会计在我国的兴起

管理会计作为一门独立的学科，如前所述，在国外已有很大的发展，但对我国的广大会计工作者来说，直到两三年前对此还是陌生的。原因很清楚，主要是由于“四人帮”推行了“文

化锁国政策”。任何一门科学的发生和发展都离不开当时的具体历史条件和客观要求。管理会计在我国所以没有发展起来，除“四人帮”的干扰破坏外，在很大程度上还受我国建国以来的经济体制以及与之相应的企业管理制度的制约和影响。如流通过程的“单打一”式的计划调节，企业管理上的行政办法，企业财务上的统收、统支，以及分配环节上的平均主义和“铁饭碗”等，不能为管理会计在我国的发展提供条件。

如果说在我国现行会计工作中，不存在管理会计因素，这种说法也不是实事求是的。只能说我们不存在资本主义模式的管理会计，没有象他们那样已形成一个管理会计体系。如我国会计核算和财务管理中的定额管理、财务成本计划的编制、计划指标的测算、成本计算的定额法、全面经济核算以及经济活动分析等等，都应属于管理会计的范畴，问题在于不成体系。

党的三中全会决定实行工作着重点转移以后，在企业经营管理上提出了用经济办法管理经济的方针，推行了经济责任制，把企业的权、责、利三者挂起钩来，使企业在经济管理体制和生产经营管理方法方面发生了很大的变化，特别是企业内部经济核算制的推行和流通环节的由计划调节向市场调节的转变，要求企业在财务管理方面必须建立起与之相适应的经营管理办法，如成本预测、生产费用预算与控制、标准成本、责任会计等，把建立管理会计体系的任务排到会计工作日程上来了。当前摆在我国广大会计工作者面前的一个重要的研究课题是如何借鉴于国外已形成的管理会计体系，结合我国国情和当前会计工作的实际情况，本着“洋为中用”的精神，引进国外的管理会计体系中对我有实用价值的东西，丰富和充实我国当前的会计核算工作内容，提高会计工作质量，进而建立起中国模式的管理会计体系，使会计工作能在“四化”建设中发挥更积极作用。

二、成本的变动性和直接成本算法

成本的变动性 (Cost behavior) 是指成本与产量 (或作业量) 之间的关系。如果目标利润已定, 作为企业的领导者首先考虑的是要实现这个目标必须完成多少销售收入。回答这个问题, 要经过计算, 它的前提是从分析成本与产量之间的关系或产量对成本的影响着手。作为反映产量 (或作业量, 以下省略) 的尺度有两种: 一种是物质尺度, 即实物量; 一种是价值尺度, 即货币量。前者是指产量或销售量, 后者是指产品产值或销售额。显然, 在生产单一品种或可能使用统一计量单位的企业两种尺度均可使用, 否则只能使用价值尺度。

(一) 变动成本与固定成本

按产品成本与产量之间的关系的不同, 可将其划分为变动成本与固定成本两大类。其划分方法如下:

1. 变动成本

指与产量的增减作相应地成比例地增减变动的成本构成要素, 如用于生产工艺过程的原料及主要材料, 直接生产工人的计件工资等。但它必须具备下列条件:

① 价格基础必须保持固定不变;

② 产品的工艺技术过程和生产、销售方式的变更不影响成本发生变动;

③ 产品的主要规格和同一品种内部的具体规格型号的组比例保持基本不变。

变动成本按其变动趋势可划分为如下三种类型：

a. 比例费用：与产量的增减成正比例增减的费用，如生产工艺过程用原材料；

b. 递增费用：与产量的变动作相应地变动，但变动幅度费用大于产量，如超额计件工资；

c. 递减费用：与递增费用相反，变动幅度费用小于产量，如消耗材料，小修费等。

2. 固定成本

指一定期间的费用总额，在一定生产能力范围内，与产量的增减变动无关，一般保持固定不变的成本构成要素。因为固定成本是为生产能力的形成创造条件的费用，所以在外国称作准备费。另因其发生额与期间有关，即费用的发生额与期间成正比例，所以有时也称作期间费。固定成本的特点是费用总额不变，但不等于说在任何生产量的情况下，其费用总额都保持固定不变。这种绝对性固定费用是几乎不存在的；只能说，固定成本是在如下条件范围内，其总发生额才可保持固定不变：

① 在生产量的一定变动范围内保持固定不变。如果说在现有的设备条件下，生产能力已经得到充分发挥，已无生产潜力可发掘，如果再要求持续、大幅度地增加生产，就必须增加生产设备，或对现有设备进行更新改造，必将因而引起固定费用发生额的增加；相反，如果持续、大幅度地削减生产数量，则必须关停一部分生产设备，固定费用的发生额也必将因而减少。

② 成本要素的构成价格保持不变。如资本税率（或固定资金占用费率）、折旧率、保险费率、利息率以及职工的固定工资率发生变化，也将影响固定费用的发生额发生变化。

③ 固定费用与现有的生产设备、现行的生产工艺过程和生产组织形式以及组织机构等密切关联，如果这些方面有了变

化，譬如实现了生产自动化，固定费用必将因而增加，而变动费用将因而有所减少。

3. 半变动（或半固定）成本

指费用的总发生额在一定期间内是伴同产量的增减变化而相应地增减变化，但不成比例的成本构成要素。半变动成本一般包括着固定与变动两种成本要素，是变动性不同的两种成本的混合体。

半变动成本可划分为直线型和阶梯型等两种类型，其中：

① 直线型：它有一个与产量增减无关的基数；另一部分费用发生额是与产量的增减成比例地增减。如外购电费是由基本费（或合同用量费）和耗电费两项因素构成；又如设备维护费，其中设备保养费不论设备开动与否均须支付，而且这部分费用额基本上保持不变；但机油、替换备件等消耗材料则与产量的增减作相应的增减。

② 阶梯型：是指这样的费用，即在一定产量范围内保持固定不变，如果超越范围，便发生突变，如累进超额奖金。

半变动成本中，有的费用在发生时，其变动性质本来可以划分清楚，但在会计处理上，为了适应经营管理和计算技术上的要求，将其合并为一个成本要素或费用项目，因而变成了半变动成本，如计件、计时两种工资制度混岗作业的变动人工成本。

4. 半变动成本的分解

为适应管理会计核算上的需要，必须将半变动成本分解为变动成本与固定成本两个部分，分解时可采用如下几种方法：

（1）项目分解归类法

这是一种最常用的分解法。对一定时期生产费用或流通费用的发生额，按相同的经济用途加以归集以后，再按其变动性质，分别将其划分为变动成本、固定成本和半变动成本等三种

类型，对其中半变动成本部分，再按下列方法分解为变动成本与固定成本后，将相同变动性质成本相加，分别求出各占销售额的比率，其中变动成本占销售额比率称作变动成本率，固定成本占销售额比率称作固定成本率，具体做法有如下五种：

a. 费用项目分解法：以工资（包括奖金和计件超额）为例，先将其分别部门和成本要素项目作出分解，例如管理部门的固定工资可作为固定成本，超定额分成奖金可作为变动成本；生产工人的计时工资部分则作为固定成本，计件工资部分作为变动成本。

b. 固定额扣减法：如电费等直线型的半变动成本，可将基本费（合同用量费）作为固定成本，把由总发生额中减去固定成本部分后的余额作为变动成本。

c. 比率分配法：如附加工资，是按工资的一定比率提取。这样的费用项目，可随同工资的变动性质划分。

d. 折半法：对某些性质不易区分的费用项目，如杂费，可按变动、固定各占一半计算。

e. 视同法：与变动成本相近似的则视同变动成本；反之，则视同固定成本。

现将项目分解归类法的具体做法举例解释如下：

设某厂1981年1~9月份基本生产明细账的累计发生额为：

原 材 料	3,261,600元
燃 料 和 动 力	59,310元
工 资 及 附 加 费	181,890元
车 间 经 费	403,560元
企 业 管 理 费	118,440元
废 品 损 失	52,200元
合 计	4,077,000元

为满足成本预测和制定目标利润的需要，对每个成本项目按其变动性质作出分解如下：

① 原材料：全部用于生产工艺过程，应属变动成本。

② 燃料和动力：燃料系用于热处理，其发生额为16,900元，全部应属变动成本；动力成本为 42,410 元（= 59,310 元 - 16,900 元），其中基本费 4,500 元，为固定成本；用电费 37,910（= 42,410 元 - 4,500 元）为变动成本。

③ 工资及附加费：直接生产工人工资及附加费 127,000 元，因实行计件工资制，应为变动成本；间接工人工资及附加费为54,890元（= 181,890元 - 127,000元）工资形式是基本工资加综合奖，为固定成本。

④ 车间经费：根据车间经费明细账，1~9月份累计发生额为：

工资及附加费： Δ 10,500；办公费： Δ 9,200；机物料： $\times$ 34,000元；水电费： $\times$ 40,500元（其中水费： $\bigcirc$ 34,000元，电费： Δ 6,500元）；折旧费： Δ 60,800元；修理费： $\times$ 77,500元（其中：大修理： Δ 40,500元，小修理： $\times$ 25,000元，修理用材料： $\times$ 12,000元）；运输费： $\bigcirc$ 95,960元；低值易耗品摊销： Δ 37,000元；劳动保护费： Δ 12,500元；其他支出： $\times$ 25,600元；合计 403,560 元。

（符号含义： $\bigcirc$ 为变动成本； Δ 为固定成本； $\times$ 为半变动成本）

如将以上分解情况综合起来，变动成本为 129,960 元，固定成本为 177,000元，半变动成本为 96,600元。下一步将半变动成本再分解为变动成本与固定成本。

a. 机物料、小修理和修理用料等项中虽含有固定成本因素，但比重不大，根据“视同法”，可视为变动成本，包括修理

用料共为71,000元(= 34,000元 + 25,000元 + 12,000元);

b. 其他支出内容不易分清, 根据“折半法”按变动成本与固定成本各12,800元计算。

将如上分析归纳起来, 则变动成本为213,760元(= 71,000元 + 129,960元 + 12,800元), 固定成本为189,800元(= 177,000元 + 12,800元)。

⑤ 企业管理费: 根据企业管理费明细账, 其1~9月份累计发生额为118,440元, 按我国现行企业管理体制, 企业管理费全部应属固定成本。如果因增加生产而发生超定额借款, 这部分超定额利息支出应属变动成本; 如因管理不善, 发生超储积压, 因它与产量增减无关, 自属固定成本。

⑥ 废品损失: 废品损失应属于半变动成本, 一般可将其分解为计划产量应负担损失与产量差异应负担损失等两个部分, 前者为固定成本, 后者为变动成本。例如: 某厂根据会计报表资料, 1~9月份商品总产值计划为4,000千元, 实际完成4,200千元, 比计划增产5%, 则废品损失中属于固定成本部分为:

$$52,200 \text{元} \times \frac{100}{105} = 49,700 \text{元}$$

变动成本部分为: $52,200 \text{元} - 49,700 \text{元} = 2,500 \text{元}$

综合以上, 该厂1~9月份全部总成本中, 变动成本为3,659,670元, 固定成本为417,330元

根据会计账面反映, 1~9月份销售收入为4,500千元, 则变动成本率为:

$$3,659,670 \text{元} \div 4,500,000 \text{元} \times 100\% = 81.33\%;$$

固定成本率为:

$$417,330 \text{元} \div 4,500,000 \text{元} \times 100\% = 9.27\%$$

固定成本率与变动成本率相加小于1，是因为产量增长，而固定成本部分仍保持固定不变。

(2) 高低点法

从某一生产比较正常时期的成本资料中，就某一种产品或某一半变动成本项目，选出其中最高和最低两点，运用数学公式，加以计算分析，以决定其中固定与变动部分，有两种方法可以使用。

a. 算术推算法

现将这种方法的具体做法举例说明如下：

从某厂某年上半年的成本资料中选出某一产品（或某一费用项目）的数量、成本资料如下：

	数量（工时）	成 本 额
一 月 份	2,400	6,400
二 月 份	3,200	7,200
三 月 份	3,200	7,200
四 月 份	4,200	8,200
五 月 份	4,400	8,400
六 月 份	4,360	8,320

就上列资料可以看出，成本与数量虽作相应的增减，但不成比例。如选自某一产品成本资料，则说明这种产品生产正常；如系反映某一成本项目（或费用项目）则其成本属性应该是半变动成本。表中，高点数量为4,400，低点为2,400；高点成本为8,400，低点为6,400，高低点法的计算公式为：

$$b = \frac{\Delta y}{\Delta X}$$

符号的含义：

b：变动成本率；X：数量，y：成本

Δ ：差数

将上列数字代入计算公式，

$$\begin{aligned}b &= \frac{\Delta y}{\Delta X} = \frac{8,400\text{元} - 6,400\text{元}}{4,400\text{工时} - 2,400\text{工时}} \\&= \frac{2,000\text{元}}{2,000\text{工时}} = 1\text{元}\end{aligned}$$

在高点下：

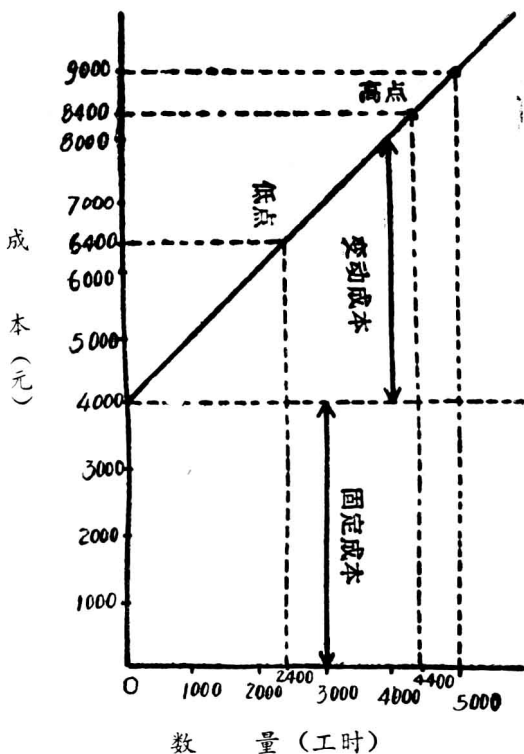
总成本	8,400元
变动成本	$4,400 \times 1\text{元} = 4,400\text{元}$
固定成本	$8,400\text{元} - 4,400\text{元} = 4,000\text{元}$

在低点下：

总成本	6,400元
变动成本	$2,400 \times 1\text{元} = 2,400\text{元}$
固定成本	$6,400\text{元} - 2,400\text{元} = 4,000\text{元}$

b. 图解分析法

在座标图上，横轴座标点代表数量，纵轴座标点代表成本。利用算术推算法列举数字在座标图上决定高低两点，再画一条通过两点的直线。直线与纵轴相交之点表示固定成本；再以此为原点，引出一条与横轴平行的直线，为固定成本线。取任意数量，画一条与横轴垂直的直线，它与高低点线相交点即为这一数量的总成本，减去固定成本的余额则为变动成本。从下示座标图上可以看出，图解法较算术法有一个优点，即可从高低点线（成本线）上找出任意数量的总成本、变动成本和固定成本。但必须注意一点，即利用高低点法进行成本变动性分析时，所选出高低两点，必须是具有代表性的正常成本，否则所得结果便不可靠。因此，这个方法的适用范围是有很大的局限性，不能到处套用。



从上图可以看出：

在最高点下：

总成本 8,400元

变动成本 $8,400\text{元} - 4,000\text{元} = 4,400\text{元}$

在最低点下：

总成本 6,400元

变动成本 $6,400\text{元} - 4,000\text{元} = 2,400\text{元}$

在5,000工时（任意点）时：