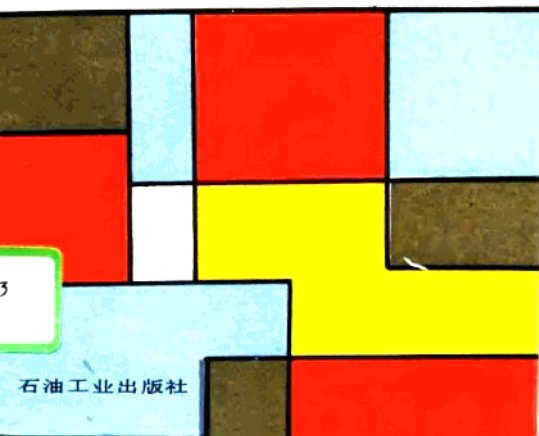


中等专业学校教学用书

管理会计

韩 付 主编



前 言

本书是根据中国石油天然气总公司中专教材编写计划编写的。由于管理会计的内容,目前理论界尚未统一,加上各校学制和专业的不同,因此,在教学中可增减部分内容。在课外,尽量引导学生读些有关管理会计内容的书刊,以开拓视野,了解本学科最新的理论知识;在学生实习中,尽量收集和挖掘企业经营管理中好的经验和方法,使之升华与提高,不断完善和发展管理会计这门新兴的学科。

本书第二章由四川石油财经学校谢君伙编写,第六章由华北石油财经学校申素华编写,其余各章及附表由大庆石油学校韩付编写,大庆市体改委主任蒋纯亮担任主审。

由于水平有限,不妥之处在所难免,望读者批评指正。

编 者

1995.3.1

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 管理会计与财务会计的联系和区别	5
第三节 管理会计的内容和作用	8
第二章 变动成本法	13
第一节 产品成本及其按经济职能的分类	13
第二节 成本习性分析	15
第三节 混合成本及其分解	21
第四节 量本利分析	31
第五节 变动成本计算法的意义	40
第六节 两种成本计算法对收益表的影响	46
第七节 变动成本计算法的优点及其局限性	55
第三章 预测	59
第一节 销售预测	59
第二节 成本预测	83
第三节 资金预测	95
第四节 利润预测	101
第四章 决策	109
第一节 生产决策	109
第二节 价格决策	144
第三节 库存决策	156
第四节 投资决策	179
第五章 控制	232
第一节 预算控制	232

第二节 成本控制	255
第三节 库存控制	272
第六章 责任会计	283
第一节 责任会计的意义与原则	283
第二节 责任中心的建立与业绩评价	286
第三节 责任会计核算体系	294
第四节 内部转移价格及仲裁机构	298
附表 1 复利终值系数 $(1+i)^n$ 表	303
附表 2 复利现值系数 $\frac{1}{(1+i)^n}$ 表	307
附表 3 年金终值系数 $\frac{(1+i)^n-1}{i}$ 表	309
附表 4 年金现值系数 $\frac{(1+i)^n-1}{i(1+i)^n}$ 表	313
附表 5 投资回收系数 $\frac{i(1+i)^n}{(1+i)^n-1}$ 表	315

第一章 总 论

第一节 管理会计的产生与发展

管理会计是一门新兴的会计学科。是以强化企业内部经营管理，提高企业经济效益为目的，运用现代管理技术和数学方法，对企业的资金、成本和利润等经济指标，进行科学预测和有效控制，并为企业生产经营决策提供经济信息。也是会计学中最新发展起来的一个分支。

目前，管理会计的概念，尚未统一，众口纷纭；其包括的内容，也不尽相同，各有差异。但是，基本可以肯定，管理会计是从传统会计体系中分离出来的，较之传统会计具有更广泛、更深刻的内容，它丰富和发展了传统会计。管理会计以传统会计提供的经济信息为基础，把传统会计与现代管理技术，“会计”与“管理”紧密地结合起来，对企业生产经营活动进行全面的规划和控制，以期达到合理地组织生产、降低产品成本、获取最大利润之目的。它是企业现代化管理的重要工具。

管理会计的产生，同其他学科一样，经历了一个漫长的孕育过程。在19世纪中叶，西方一些国家工业发展非常迅速。但是，企业经营管理却比较落后，仍处于经验管理阶段。许多工厂管理混乱，开工不足，资源浪费严重，经济效益不高。在企业管理不能适应工业发展需要的情况下，便产生了著名的泰罗科学管理学说。泰罗通过对工人的劳动动作和劳动时

间的研究，制定了劳动定额和劳动时间的各项标准，并使其标准化。这些定额和标准，在当时是比较高的，只有在一定条件下才能实现。泰罗科学管理学说的运用，改进了工资制度和产品成本的计算，提高了劳动生产率，较大幅度地降低了产品成本，增加了企业的利润。被西方称为“科学管理之父”的泰罗，于1911年出版了《科学管理原理》一书，从此开创了企业管理的新纪元。但是，这一学说也有消极的一面，那就是对工人的剥削更加残酷。

经济管理的发展，促进会计的发展；反之，会计的发展，又影响经济管理的发展。与泰罗同时代的埃默森，把标准人工成本法引入了成本管理中，甘特又把标准人工成本法推广到材料成本和生产成本管理中。1919年，美国成立了全国成本会计师协会，标准成本得到了迅速推广，为管理会计的产生奠定了重要的基础。

预算控制与标准成本一样，是把科学管理的原理引进会计的产物。预算控制，最初是由卡彭特作出详细论述的。最初只限于单项预算，例如销售费用预算、生产费用预算和现金预算等。以后逐步发展为产供销的部门预算和整个企业的全面预算。在预算执行过程中，将实际预算的执行情况与各项预算指标相比较，分析并找出产生差异的原因和责任，制定相应的解决办法，不断改善企业的经营管理。1921年，美国国会公布《预算和会计法》，使预算控制得到了迅速推广。1922年，奎因坦斯出版了《管理会计：财务管理入门》，首先明确地提出了“管理会计”这一名称。1924年，麦金西的《管理会计》相继问世。从此，管理会计便产生了。

泰罗科学管理学说，遭到了工人的抵制和反对。原因是增加了工人的劳动强度，工人受到了残酷的剥削，使工人同

资本家对立起来，矛盾日益激化。泰罗制实行以后，并没有实现最大限度地降低产品成本和增加利润的目的。建立在以泰罗科学管理学说为基础的管理会计，没有发挥其应有的作用。在这种情况下，行为科学便应运而生。以梅奥、马斯洛为代表的行为学派，从研究人在生产中的行为、动机、情绪，以及人的需要和人际关系出发，主张改变对工人施行高压政策，强调所谓的“归属感”和“精神团结”。采取“民主管理”、“参与股份”、“参与决策”等笼络人心的手法。其目的，在于调动工人生产的积极性，为资本家获取更多的利润。

行为学派还主张“职权分散化”，要求逐级下放职权，并明确各级机构和职工权责范围，使职工目标与企业目标相一致。从而在一定程度上缓和了阶级矛盾，相应地调动了工人生产的积极性和主动性。随着分权管理的推广，各级权责的建立，使企业内部所属的各单位，成为责任单位，并将各项经济指标与各责任单位的工作联系起来，以此作为考核责任单位的依据。最先把行为科学引进管理会计的是斯特德顿。行为科学在管理会计中的应用，为管理会计增添了新的内容，即责任会计的内容。责任会计就是根据责任单位进行预算控制和成本控制而建立起来的一种会计制度。在当时，相继出版的代表作有：贝克尔和小格林的《预算控制和职工行为》、卡普兰的《管理会计与行为科学》、霍普伍德的《会计系统和管理行为》等。

为了制定生产计划，经营决策和对成本进行有效控制，人们从成本的性态出发来认识成本。1921年，美国的威廉斯从产品成本与产量的关系出发，把成本分为固定成本和变动成本两部分。变动成本，是指随产量的变动而成比例变动的成本，如原材料等；固定成本则与产量无关，不随产量变动而

变动的成本，如管理费用等。根据成本习性，可以预测不同产量下的成本和利润水平，进而达到控制的目的。同时，也可以通过目标成本和目标利润，预测产品的销售量，并作出正确的生产经营决策。因此，变动成本法、经济预测和决策便成为管理会计的重要内容。1952年，在世界会计学年会上正式通过“管理会计”这一名词，把传统的那一部分会计工作称为“财务会计”。

在50年代，把责任会计、预测、决策、变动成本法、量本利分析等，都归于管理会计这门科学之中。管理会计体系的初步形成，它不仅吸取现代管理科学、信息论和控制论等方面的研究成果，而且大量地引进现代数学方法。例如，斯特德顿、杰迪克等人论证线性规划在管理会计上的应用；并夙把目标管理引入管理会计中等。为了满足经济预测和决策的需要，人们提出很多数学模型。例如，货币时间价值模型、存货控制模型、成本预测模型、量本利分析模型等。并利用电子计算机进行大量数据的处理和计算，为企业生产经营活动进行定量分析，提供准确的数据。通过数据揭示各种经济现象之间的内在联系及其规律性，为企业做出正确的生产经营决策服务。

在我国，管理会计已有不同程度的应用，经济效果也比较明显。例如，我国长期实行的计划经济管理，就接近于西方管理会计中的全面预算；我们实行多年的“班组经济核算”、“企业内部经济核算制”，都与西方管理会计中的责任会计相类似；在工程建设中的可行性研究和投资效益分析等方面，成功地应用了西方管理会计中的“预测”和“决策”，并取得了许多宝贵经验。特别是最近几年，我国实行社会主义市场经济以来，管理会计在筹集资金、投资决策、库存控制、

成本和利润预测等方面都有广泛地应用。因此，在引进西方管理会计的同时，要认真总结我国的实践经验，加以总结、完善和提高，使之系统化、理论化，建立具有我国特点的管理会计学。

第二节 管理会计与财务会计的联系和区别

管理会计是从传统会计体系（财务会计）中分离出来的，并以财务会计为基础的一个独立的会计分支，两者联系密切，有许多相同之处；但是，管理会计毕竟是为了适应企业现代化管理的需要，在财务会计的基础上建立起来的新兴的会计学科，两者是有区别的，不能合二而一。

一、管理会计与财务会计的区别

管理会计与财务会计的区别，主要表现在以下几个方面：

1. 管理会计着眼于企业内部管理

财务会计是根据企业日常的经济业务，编制记帐凭证，登记帐簿，定期汇总编制各种财务会计报表，及时提供企业的资金、成本、利润等资料，并报送上级主管部门和其他有关单位，使他们及时准确地掌握企业的财务状况和经营成果，以便进行监督和指导。对于财务会计服务于企业外部的特点，有人称财务会计为“外部会计”。而管理会计则着眼于企业内部管理，它运用现代管理技术和数学方法，对财务会计所提供的资料，及其他有关资料进行整理加工，为企业管理者提供经济信息，在企业生产经营活动中做出最佳的预测、决策、规划和控制，不断提高企业的经济效益。对于管理会计着眼于企业内部管理的特点，有人称管理会计为“内部会计”。

2. 管理会计侧重于规划企业的未来

财务会计主要是对企业已经发生的经济业务，进行如实地记录、反映和监督。它的核算，基本上属于历史性的事后核算。财务会计不能对企业未来的经营活动，进行预测、决策和控制。而管理会计则侧重于规划企业未来的生产经营活动，例如，企业将生产哪些产品？生产多少？社会需要和市场竞争情况如何？能获取多少利润？这些问题，都需要管理会计做出正确的预测和决策，确保企业处于最佳生产经营状态。

3. 管理会计不受会计制度的限制

财务会计所反映的企业经济活动，必须遵守国家或主管部门的有关规定和会计制度，不能违背。例如，固定资产的折旧率，销售产品的税率等，都必须严格按有关规定执行，不能有所改变。而管理会计则不受会计制度的限制，也不受有关财务规定的制约。管理会计工作，是为企业管理者提供经济信息，完全取决于管理者对生产经营活动的规划与控制。例如，预测某产品的销售量，可利用产品过去各期的实际销售资料。直接运用数学方法或其他方法，预测出将来该产品的销售量，做到心中有数。

4. 管理会计有时不注重数据的精确性

财务会计的记帐凭证、帐簿和报表等的数字要正确无误，总帐与明细帐有关数据要一致，资产负债表中资产总合计数与负债及所有者权益总合计数要相等；以货币反映的经济业务，要求精确到“分”；计算的百分比，要求精确到小数点以后两位或更多位数。而管理会计则不然，要求数字的及时性、合理性和有效性往往胜于它的精确性。提供数据的目的，是为管理者提供及时的经济信息，有效地控制企业生产经营活动。因此，对数据的要求不十分精确，能够满足需要即可。常

采用估计数、平均数、近似数等。

5. 管理会计提供的资料没有强制性

财务会计的工作，如记帐、算帐和报帐等，必须按照规定的内容、格式和方法等进行记录、核算和编制。例如，会计报表在月、季、年必须编报，而且报表的内容、格式及编制方法都是统一规定的，不能改变，具有强制性。而管理会计则不然，它没有应该怎样做或不该怎样做的硬性规定，不受时间、格式、内容的限制和约束。管理会计提供的资料，完全根据企业内部管理的需要。管理者需要什么资料，就提供什么资料。所采取的方法灵活多样，不拘一格。

6. 管理会计是一门综合性学科

财务会计按照会计制度和有关规定，一般采用简单的数学方法对企业经济活动进行反映和监督。而管理会计除采用简单的数学方法外，广泛地采用现代数学方法和科学技术，例如，微积分、线性代数、概率论、数理统计及计算机技术等。还利用行为科学的原理和方法，调整和改善人与人之间的关系，优化人们的组合，调动和激励人们在生产中的积极性和创造性。可见，管理会计是一门引进多种科学的综合性学科。

二、管理会计与财务会计的联系

如前所述，管理会计与财务会计是有区别的，但不能把两者截然分开，看作是两种会计制度。管理会计是从传统的财务会计中发展分离出来的，是以财务会计为基础，两者之间相互渗透、关系密切。主要表现在以下两个方面：

1. 资料来源基本相同

财务会计通过填制会计凭证、记帐、算帐和编制会计报表等工作，把企业生产经营活动及时准确地反映出来，为企业管理者和上级主管部门提供比较全面、系统和完整的会计

资料和经济信息。而管理会计恰恰利用了财务会计提供的某些资料和数据，进行选择、加工、改制和延伸，使之成为企业管理者对生产经营活动进行规划的依据。可见，财务会计和管理会计的资料来源，基本是相同的。

2. 服务对象有相同之处

财务会计向银行、主管部门等外部单位编送会计报表，主要是对外服务。但同时，财务会计也为企业内部管理者提供成本、资金、利润等资料，为他们制定决策、编制计划和实行控制提供科学依据，也就是具有对内服务的职能。管理会计主要是对内服务。但同时，管理会计也对外服务。例如，油田对某一含油地质构造，经过可行性研究和经济论证后，作出开发该构造的决策。在开发该构造之前，应报请上级主管部门批准；为征得银行贷款，向地方政府征用土地等提供必要的资料。没有各方面的支持和配合，开发新的含油构造是不可能的。可见，财务会计与管理会计的服务对象有相同之处。

总之，管理会计和财务会计既有区别，又有联系。为了搞好现代企业管理，不断提高企业的经济效益，就应该把管理会计与财务会计很好地结合起来，互相弥补，充分发挥它们的职能作用。

第三节 管理会计的内容和作用

管理会计迄今还处于完善和发展阶段，它的内容、体系尚未定论。因此，对管理会计的内容、作用只能作概括地叙述和介绍。

一、管理会计的内容

管理会计的具体内容，目前尚未统一，众口纷纭。有人认为管理会计的基本内容有两个：一个是决策会计，是以生产经营决策和投资决策为主要内容，强调管理会计的决策与计划；另一个是执行会计，是以对企业生产经营活动进行控制和考核为主要内容，强调决策和计划执行过程的控制和考核。

也有人认为管理会计的基本内容有三个：其一是全部成本会计，是用来计算和控制产品（劳务）的全部成本；其二是差异会计，是用来测算与衡量不同方案间的成本差异和收益差异，为决策提供依据，其实质是决策会计；其三是责任会计，是用来衡量与考核各责任中心或责任者的投资、成本和收益情况，对其业绩进行评价。

综合各家之说，结合我国的实际情况和石油工业的需要，现将管理会计的基本内容介绍如下：

1. 变动成本法

变动成本法，是根据成本的习性（特性）、产量与成本的依存关系，将成本划分为变动成本、固定成本和混合成本。进行量本利分析，预测和决策，成本控制，以及编制预算等。变动成本法应用较为广泛，它是管理会计的理论基础和重要内容。

2. 预测

为了加速石油工业的发展，增加原油和天然气的产量，提高油田的经济效益，就要收集、分析和研究有关资料与经济信息等，对企业所需要的资金、产品成本、产品产量，以及所能获取的利税，进行科学的预测，做到事前控制和心中有数。因此，研究预测的理论和方法，是管理会计的重要内容。

3. 决策

在科学预测的基础上，进而作出产品数量、品种、质量的生产决策、产品定价决策、存货决策，以及投资决策等。这些决策是否正确，直接关系企业生产经营活动，关系到企业经济效益的大小，甚至关系到企业的前途和命运。因此，研究决策的理论和方法，是管理会计的重要内容。

4. 控制

控制包括预算控制、成本控制和库存控制。预算的种类有：全面预算、弹性预算、概率预算、零基预算和滚动预算等。预算的执行过程，也是控制和管理的过程。本书将重点介绍控制的基本内容和方法。

5. 责任会计

责任会计是经济责任制与会计相结合的产物，它是对企业各责任中心或责任人工作评价与考核的一种会计制度。其主要内容包括责任会计的建立、企业内部经济核算和班组经济核算。

目前，国内外的管理会计著作中所涉及的内容，不限于以上五个方面。但可以确信，随着科学技术迅速地发展和企业管理水平的不断提高，将会有更新的理论、更好的方法来充实和丰富管理会计的内容。

二、管理会计的作用

管理会计是管理企业的重要工具。它的作用主要表现在：为企业管理提供全面有效的信息；参与企业经营决策；对企业生产经营活动的成绩和效果进行评价与考核。

1. 提供管理信息

石油工业企业多为大型的综合性的现代化企业。它的有效管理，需要大量的经济信息。信息的数量和质量，在很大

程度上决定管理工作的质量和效果。管理会计本身就是一个信息系统，它把各种经济信息，运用特有的方法，进行整理、加工、改制，使之成为企业管理者对生产经营活动进行预测、决策和控制等工作所需要的经济信息。例如，管理会计根据财务会计所提供的过去各期成本的资料，就可以运用数学方法，预测出将来的成本水平，为企业管理者进行事前管理和控制，提供可靠的依据。

2. 参与经营决策

决策是指企业为了达到一定的目标，通过预测和判断，在几个可供选择的方案中选出最优方案。美国会计学会在1966年发表的《关于基础会计理论的报告》中说：“会计是一个确认、测定、传达经济信息的过程，因而对其信息的利用者来说，可以据以作出判断和决策。”可见，会计提供经济信息的目的，在于作出“判断和决策”。例如，量本利分析法，可计算出产品不亏不盈的保本销售量和实现目标利润的销售量，为企业管理提供出产品产量决策的依据。再如，边际收入等于边际成本时的产品价格为最佳价格，这可为企业管理者提供出产品定价决策的依据。参与企业经营决策是管理会计的主要职能，因此，有些专家认为：管理就是决策，管理会计就是决策会计。

3. 进行绩效考评

对企业生产经营活动的成绩与效果，进行考核和评价（绩效考评）是管理会计的作用之一。例如油田对某一生产井作出压裂酸化的决策，其目标是压开地层、增加地层的渗透性和连通性，达到增产原油的目的。经过井下作业后，如愿以偿，不仅增加了地层的渗透性和连通性，而且增加了原油的产量。这样，就通过信息反馈，说明决策是正确的，控制

是有效的。从而对这次井下作业作出肯定的评价。再如，责任会计要求把成本指标（经费指标）在企业内部层层分解，落实到责任单位和个人，并与奖金挂钩，做到责权利相结合。定期对责任单位或个人进行绩效考评。对于那些成本指标控制好的单位或个人，应予以肯定，总结经验，给予奖励；对于那些成本指标控制较差的单位或个人，应总结教训，查明原因，为下期成本控制提供教训。

随着科学技术的发展，企业现代化管理水平的提高，管理会计的作用也将会越来越大，在生产经营活动中发挥更加积极的作用。

思 考 题

1. 什么是管理会计？
2. 管理会计是如何产生的？
3. 管理会计与财务会计的区别和联系是什么？
4. 管理会计的内容和作用是什么？

第二章 变动成本法

第一节 产品成本及其按经济职能的分类

一、产品成本的含义

在不同的社会经济制度下，对产品成本的解释是有些差别的。在我们社会主义国家，产品成本是指产品价值中的物化劳动的价值和劳动者为自己劳动所创造的价值的货币表现；或是企业为生产和销售产品所支出的费用总和。

在资本主义国家，企业会计中的成本概念与我们比较起来，其含义似乎要广一些。他们把成本描述为用来取得经济收益的一切支出；或为获得某项商品或服务所付出的（或可能付出的）用货币测定的价值牺牲。另外，在西方的现代会计书刊中，往往把成本与费用这两个词混用。他们认为成本是不能再有效地形成未来的收益，因而是需要在当期的收益中加以扣除的费用；而费用则是为产生收益而丧失的成本。

但不论怎样，产品成本总是衡量任何一个单位的经济效益的一项综合性指标。就一个企业来说，举凡劳动生产率的高低、材料物质消耗的多寡，生产设备利用程度的合理与否，产品出产数量的多少，以及经营管理水平的好坏等等，都会直接或间接地从成本指标上显示出来。

二、产品成本按经济职能的分类

在西方传统的财务会计中，通常把产品的总成本按经济职能划分为以下三类：生产成本也称制造成本；推销成本、管