

泰山乡镇企业学院组编

管理会计

乡镇企业职工大专教材

农业出版社

泰山乡镇企业学院教材

编审领导小组

组 长	孙继业			
副组长	亓云臻	宋宪章	李继政	耿希海
成 员	孙继业	亓云臻	宋宪章	耿希海
	刘树恒	赵永良	戴玉杰	郭宗泉
	刘汉臣	张恒海	侯召华	丁希清
	宗希旺	张在渊	朱宁朋	董典训

泰山乡镇企业学院教材编委会

主 编	耿希海			
委 员	上官治国	牛继荃	王学泽	包德坚
	吴 健	李俊生	李方本	李路萱
	汤元信	周宏大	连廷广	南 极
	郑贵斌	袁若飞	鲍国泉	
编著者	王德新	王德厚		

前 言

管理会计是一门新兴的学科。它把会计同管理科学结合起来,利用现代管理技术和数学方法,为企业预测经济前景,进行经营决策,以及对日常经济活动进行规划和控制服务。

管理会计是从传统会计中分离出来的与财务会计并列的一门学科,它比传统会计更有效地服务于企业内部管理,它不仅能分析过去,而且能科学地预测未来,控制生产经营活动按预定的目标进行。

本书试图介绍有关管理会计的基本原理和方法,力求把国外对我们有用的东西加以消化,使之能符合我国企业实际情况,为我所用。为此,我们在本书的内容安排上,减少一些复杂的使用价值不大的数学模型,将预测分析和经营决策分析的方法编入书中。

本书在概念的阐述上力求浅显简明,尽量运用图表和实例。但由于我们在管理会计学科上属于初学,而且有些还是我们在实践中所采用的尚不成熟的方法,加上我们水平所限,书中错误之处一定很多,希大家能给予批评指正。

本书在编写时,参考了国内外有关书刊。还得到山东工业大学李本奎同志,天津重型机器厂陈秀英同志在清稿和校对方面给予的帮助,在此表示感谢。

编 者

1992年1月

目 录

第一章 总论	1
第一节 企业管理和管理会计.....	1
第二节 管理会计和财务会计.....	3
第三节 管理会计的职能和内容.....	7
第二章 成本习性与变动成本法	12
第一节 成本习性分析.....	12
第二节 混合成本的分解.....	25
第三节 变动成本法.....	39
第三章 成本—产量—利润分析	49
第一节 成本—产量—利润分析的概念和作用.....	49
第二节 盈亏平衡点的确定.....	52
第三节 多种产品盈亏平衡点的计算和图解.....	63
第四节 盈亏分析的完整图解.....	76
第五节 成本—产量—利润分析的应用.....	88
第四章 预测分析	99
第一节 预测分析的步骤和方法.....	99
第二节 利润预测	103
第三节 销售预测	109
第四节 成本预测	117
第五节 资金需要量预测	127
第五章 经营决策分析	130

第一节	经营决策的分类和程序	130
第二节	决策分析要考虑的一些成本概念	134
第三节	短期决策分析	138
第四节	长期投资决策分析	163
第六章	质量成本管理	189
第一节	质量成本的概念和内容	189
第二节	最适宜质量成本	193
第三节	质量成本的控制	198
附 录	终值和现值表	207

第一章 总 论

第一节 企业管理和管理会计

一、企业管理的发展和会计工作重点的转移

企业管理就是对企业生产经营活动进行计划、组织、指挥、协调和控制等一系列管理活动的总称。凡是许多劳动者共同劳动的地方，为了使各个劳动者的劳动得以协调的按预期的目的进行，就需要管理。

企业管理成为共同劳动过程得以顺利进行必不可少的条件。共同劳动的规模越大，劳动分工越细，技术和设备越复杂，管理工作也就越细、越重要。随着社会化大生产和经济发展的需要，管理科学也不断地发展、变化、日益丰富和完善。

管理的实践虽然源远流长，早在春秋末期《孙子兵法》中就有许多军事系统的管理思想的记载，但管理形成为一门科学，却仅有100多年的历史。管理学一开始表现为企业管理，它的发展大体上可以划分为：18世纪的传统阶段，19世纪的科学管理阶段，20世纪中期以后的现代管理阶段。

传统管理，是指18世纪末到19世纪末资本主义企业普遍采用的管理方式。它的主要特点是：管理人员凭经验管理，工人凭经验操作。管理上没有统一的标准和要求，工人操作没有统一的操作规程。企业由资本家直接担任或雇用代

理人（经理、厂长）担任领导，实行“家长式”专断领导方式，用强制性的管理措施进行管理。这种小生产的管理方式，已不能适应资本主义生产发展的需要，终于被科学管理所替代。

科学管理是指从19世纪末到20世纪初资本主义企业所普遍采取的管理理论和方法。其主要特点是：①资本家同经营管理者分离，选用专业人才参与管理，企业管理人员权责分明，同级和上下级的权责均有明确规定；②计划控制，对工作进度及达到目标的步骤均加以控制；③制定科学的作业方法，推行生产标准化，提高劳动生产率；④注重公共关系和人际关系，对外界讲求企业信誉，使之对本企业有好感，对内协调人与人之间的关系，重视从人的行为本质中和采用经济手段来激发出提高劳动生产率的动力。

现代管理是指从20世纪40年代开始，在科学管理的基础上发展起来的。它综合利用管理科学、行为科学和计算机技术的管理理论和方法。其主要特点是：①吸收现代自然科学和技术科学新成就，采用系统工程、运筹学等理论、电子计算机等科学手段进行管理，使管理组织系统化，管理方法量化，管理手段自动化；②注重经营战略和决策研究，重视开拓销售市场，认为经营战略和决策的正确与否直接关系到企业的成败；③管理思想现代化，强调人的因素，研究人的行为，激发人的内在动力，把职工主动性、积极性和创造性调动起来；④重视职工素质提高和人力资源开发。

现代管理科学的发展，对作为经济管理重要组成部分的会计提出新的要求，对现代管理会计的形成和发展在理论上起着奠基和指导作用，同时，会计为更好地在管理中发挥作用，就必须由以记帐、算帐、报帐为重点的传统会计转移到

为企业提供经济信息，对企业生产经营各方面情况和未来变化趋势进行预测，为领导进行正确经营决策提供资料、监督经济活动、参与经济决策、提高经济效益上来。

二、管理会计的形成和发展

管理会计是在把科学管理方法引进会计的过程中形成起来的。它的形成和发展同近代资本主义生产发展有着密切的关系。19世纪中叶，美国有着飞跃发展，为了达到降低成本的目的，把标准成本预算控制引进到会计系统。管理会计最初出现在19世纪20年代，1924年，麦玺西的《管理会计》，布利斯的《通过会计进行经营管理》等著作相继出版，不过那时管理会计的内容还不完善。

第二次世界大战后，资本主义工业发达国家中，企业本身和他们所处的外部环境，都发生了重大变化。通货膨胀率上升，利润率下降，企业之间的竞争更加激烈，迫使企业高度注意加强经济管理。因此，企业需要广泛收集信息，以正确预测市场动态；进行成本控制，以降低产品成本，提高利润。企业为加强经营管理，提高利润，从而使会计从单纯的记帐、算帐、报帐，进而向为企业管理提供信息、进行经济预测，为领导进行正确决策提供依据的方向发展。于是，把科学的管理方法、高等数学引进会计领域，使管理会计获得新的发展，其内容日益丰富，从而逐步受到人们的重视。

第二节 管理会计和财务会计

一、管理会计与财务会计的概念

财务会计与管理会计是现代企业会计的两大分支。西方

会计学，从簿记—会计—成本会计—审计，以1494年借贷复式记帐法原理诞生为标志，近500年来，形成了记帐、算帐、报帐的会计体系。从20世纪50年代后，会计一分为二，分为财务会计与管理会计。传统的填制会计凭证、会计科目、复式记帐、登记帐簿、成本计算、财产清查、编制财务报表等称为财务会计。

什么是管理会计？顾名思义，它是把管理方法用于会计。目前，它还没有一个被人们所公认的定义，这是因为它还是年轻的学科，并没有达到成熟时期。一般说来，管理会计就是根据经济信息，运用现代管理理论和数学方法，进行数据收集、整理、计算和分析，以满足企业管理上的预测、决策、计划、控制、考核等需要的一种会计。它是把管理科学与会计科学结合起来的一门经济管理科学。上述概念，说明了管理会计的工作侧重面及在企业管理中的任务。

二、管理会计和财务会计的联系和区别

管理会计和财务会计是现代企业会计的两个分支，两者之间既有密切联系，又存在着区别。现通过管理会计同财务会计对比，来说明它们之间的联系和区别。

（一）管理会计和财务会计的联系

1. 研究对象相同

管理会计和财务会计都以会计学的理论为依据，其研究对象也是相同的，即管理会计和财务会计的研究对象都是企业的资金运动。

2. 信息互相融通

管理会计和财务会计，在信息的收集、整理、分析方面，并不是互不联系，各搞一套，而是相互融通。一个企业

通常是以财务会计为主体进行信息收集和整理，管理会计一方面充分利用财务会计所提供的信息资料，同时还根据本身的需要，从财务会计信息系统以外捕捉有关信息，进行整理、计算和分析，向财务会计提供分析预测资料。

3. 方法相互补充

财务会计和管理会计的方法是相互补充的。财务会计的方法侧重于会计核算、会计分析和会计检查，主要是反映和分析过去。管理会计的方法则侧重于预测、计划、决策、考核，主要是筹划未来和控制现在。两者共同为正确反映、严格监督企业生产经营活动和改善企业经营管理、提高经济效益等方面发挥其作用。

(二) 管理会计和财务会计的区别

1. 目的不同

财务会计和管理会计都服务于经济管理，但工作侧重面和具体目的不相同。财务会计侧重于记录和报告财务状况和财务成果，其目的是提供信息、反映情况；管理会计侧重于为企业生产经营活动进行科学预测，提供各种可行方案，为企业领导进行决策时提供最优化选择，其目的是有效地服务于企业经营管理、参与企业经营决策、加强和改善企业管理。

2. 方法不同

财务会计具有填制会计凭证、设置会计科目、复式记帐、登记帐簿、成本计算、财产清查、编制会计报表等一整套会计核算方法体系；管理会计目前虽尚未形成一套较完整的方法体系，但它广泛的应用一些数学方法，把运筹学所提供的一些现代数学方法、高等数学引进到会计中来，使之能把复杂的经济活动用简明的数学公式表达出来，揭示有关对

象之间的内在联系和最优数量关系，以便为企业领导正确地进行经营决策，提供客观依据。

3. 核算程序不同

财务会计必须严格遵循“公认会计原则”，有统一的会计制度和规范的核算程序，它所使用的凭证和报表有规定的格式；管理会计的结构比较松散，许多地方不受公认会计原则的约束，其核算程序不固定，可自由选择，它一般不涉及凭证和记帐程序问题，所编制的报表无一定格式。

4. 核算的精确程度要求不同

财务会计各种核算数据和各项指标的计算都应精确；管理会计既使用历史各项实际数据，也利用各种估计数据，不要求绝对精确，一般只需近似数值。

5. 信息特征不同

财务会计所提供的信息，主要反映已完成的经济业务活动，侧重于对企业生产经营活动作历史描述，未发生的事项一般不是会计处理对象；管理会计所提供的信息主要是筹划未来，侧重于对企业生产经营活动的事前预测，以未发生的事项作为会计处理对象。

当然，财务会计有时也涉及对未来的预测（如计算固定资产折旧，预提费用等），管理会计也会把历史的实际数据作为预测未来的一个起点。但这并不能否定两种会计提供信息的各自的主要特征。可以说，财务会计提供信息是反映过去；管理会计提供信息是筹划未来。会计由反映过去到筹划未来，正是现代管理会计的主要特点。

6. 会计报表的编制内容、时间不同

财务会计报表内容较固定，格式统一，定期编制；管理会计报表根据管理需要确定内容，格式无统一要求，不定期

编制。

第三节 管理会计的职能和内容

一、管理会计职能

传统会计为适应改进企业经营管理、提高企业经济效益的需要，其工作重点应该从以提供信息为主，转移到更着重于利用会计信息，为企业预测经济前景，参与经济决策；从单纯反映过去转移到更着重于筹划未来；从经济活动事后的分析转移到更着重于事前监督和日常控制；从岗位分工核算转移到推行责任会计制。管理会计正是传统会计工作重点的转移而逐渐形成发展的，同时会计工作重点转移，客观上要求扩大会计工作的传统职能。

现代管理会计是用于企业管理的会计，它直接履行管理的某些职能。其基本职能如下：

1. 预测

预测，一般是指用科学的方法来预计和推测事物发展的必然性和可能性。它是管理会计的职能之一，其特点是根据过去和现在预计未来，根据已知推测未知。预测的理论依据是被研究事物的发展趋势具有一定的规律性，而这种规律性是可以被人们所认识的。正确的预计，应该掌握被研究事物的历史资料，认识现在具体条件和所处环境，用科学的方法预测未来。

预测是决策的基础和前提，它要为决策提供依据。没有准确的科学预测，要作出符合实际的科学决策是不可能的。

2. 决策

决策通常是指采用对策性的决断行为，也就是在各种可

供选择方案中选定一个最佳方案的行为。决策是各项管理的核心，作为一个企业，其决策的正确与否，直接关系到企业的兴衰、成败。经济决策过程，一般包括以下几个步骤，①确定决策目标。收集信息（情报）、整理资料，包括企业内部和与企业环境有关的经济、技术、社会等方面的信息，明确问题，确定目标。②制定各种可行方案。分析资料，制定各种可行方案。制定方案一般是设想、分析和筛选淘汰的过程，开始可大胆多设一些方案，然后经过“可能”和“有效”两方面过筛，先淘汰那些对解决问题效用很小的方案，再淘汰一些企业不允许的方案，剩下的是可行方案。③选定方案。在各种可行方案中，分别列出采用后可能产生的后果，利用定量和定性的分析方法，权衡各方案的利弊，确定最佳方案。

3. 计划

计划是管理的重要职能，它是指为达到某种目标，对未来所将采取的行为进行分析和选择的过程。计划工作是一种分析和选择的过程，具体说，就是管理者在为达到某种目标而采取行动以前，先寻找出许多可行的计划方案，根据国家计划要求，一方面需要考虑所要完成的任务，一方面还要考虑企业内部条件和外部环境，比较各方案的优劣，然后选出计划方案，确定目标进行定量表现。

4. 控制

控制是管理的主要职能之一，它是指企业领导或管理人员，对所属工作进程及其效果进行监测和衡量，并与预期目标相比较，出现偏差，采用必要措施予以纠正，以顺利实现计划目标。控制的目的是使实际的生产经营活动按计划进行，以力求达到或超过预期目标。控制的程序，大致有四个

步骤：①制定控制标准。制定反映计划目标的各项经济活动控制指标；②衡量比较生产经营活动实际成果。用控制指标衡量实际生产经营成果，通过实际与控制指标的对比分析，找出脱离标准的偏差及其原因；③建立反馈系统。将反映生产经营过程实际情况的信息及时反馈给有关人员，使其能掌握工作进程及发生偏差的趋势；④采取纠正偏差的措施。对发现脱离控制标准的偏差或脱离控制标准的趋势，采取有效的纠正措施，协调各项活动朝着目标前进，最终确保目标的实现。

5. 考核

考核通常是指对工作成绩好坏的衡量，它是管理会计的职能。企业为加强管理，提高经济效益，应该通过考核，对计划完成程度或目标实现程度作出评价；通过考核对各项工作的责任部门和责任工作成果（业绩）作出评价，并根据考评的实际情况给予经济上的奖惩。为了对企业生产经营活动各责任部门和责任者的工作成果进行考核，就必须把企业实现总目标所确定的指标进行分解，形成各部门或有关人员的“责任指标”，通过“责任会计”来进行考核。

管理会计履行考核职能，有效地考核各部门的工作成果，要求企业内部生产经营按工作归属划分为若干责任中心。建立责任中心一般可区分为：成本责任中心、利润责任中心和资金责任中心。

考核本身就是管理，只有工作责任的划分，而没有工作成果的考核，管理工作质量就会缺乏相应的保证手段。

从管理会计以上职能，可以看出它是用于企业管理的会计，它本身并没有超越管理职能以外的特有的职能。而是融合在管理职能之中去发挥它的作用。

二、管理会计的基本内容

管理会计目前还是一个发展中的学科，它把现代管理科学与会计科学结合起来，至于管理会计究竟应包括哪些内容，现在各家的说法不一。西方管理会计教科书所介绍的内容大体包括：量、本、利分析，全面预算、预测分析、决策分析、成本控制、责任会计、标准成本计算、变动成本计算、业绩考核等。西方管理会计所介绍的内容，有些是我们可以借鉴的，但有些对我们来说是用不着的或者是行不通的。正是因为管理会计是为企业管理服务的，它应当从企业管理的实际需要出发，为管理提供各种各样的方法进行分析和论证。而目前管理会计的方法，尚未形成完整的方法体系，因此管理会计的具体内容和管理方法就具有多样性、灵活性、不易固定的特点。尽管如此，管理会计的基本内容，总的来说大体上可归纳为两个方面：一是规划与决策，二是控制与考核。

为了实现经营预测和决策的需要，西方的管理会计列入许多数学模型，如概率、函数极限、回归分析、线性规划、矩阵代数、排队论、模拟模型法等。管理会计采用数学模型，进行定量分析是必要的，但是西方管理会计书中所列数学模型，有相当一部分是相当复杂的和脱离实际的。这一点就是外国相当一部分会计学家，也认为“数理派”在会计研究上所采用的数学模型未必是实际的。

我们认为，对于管理会计安排上，应该从我国企业的现实情况、会计人员的实际情况出发，侧重于符合我国国情的、对企业有实用价值的、能为大多数会计人员所接受的课题。为此，本书在内容安排中力求介绍一些西方管理会计中

能为我们解决实际工作问题的东西，和我国有关管理会计方面的理论和实践。基于这个指导思想，本书未安排标准成本系统和全面预算。我们的观点是：不需要丢掉我们的定额成本核算去搞标准成本系统。也没有必要放下我们的全面计划管理去搞另一套全面预算体系。同时，本书在内容的安排上，力求减少那些不易为实际工作者所接受的十分复杂的数学模型。这是因为企业经营决策面临着十分复杂的外界环境，多种因素交织在一起，往往不是数学模型所能描绘的。即使某些数学模型所能设计的决策模式是正确的，甚至是最优化的，由于企业经营决策受政治的、社会的、企业内部条件和外部环境多方面和非经济的多因素的影响，这些数学模式也往往仅能为企业决策提供参考。

总之，我们学习和借鉴西方管理会计，应该立足于为我所用。西方管理会计学存在着理论脱离实际的缺点。他们在提出的理论上，有的晦涩难读，实际工作者无法接受；他们致力于把高等数学十分复杂的数学模型引进会计领域，使理论与实际脱离更大。这些数学模型，别说是我国企业，就是外国企业，目前应用的也不多。

我国从管理会计的理论研究到会计实践，有较高的见解和丰富的经验。我国的目标是要建立一套适合我国国情，具有中国特色的社会主义管理会计体系。

第二章 成本习性与变动成本法

第一节 成本习性分析

成本习性或叫做成本的性态，是指成本的变动与产量（业务量）之间的依存关系。研究成本与产量的依存关系，进行成本习性的分析，从数量上掌握成本与产量之间的规律联系，是管理会计的重要内容。

企业为管理上不同的需要，可以按照不同的标志对成本进行分类。传统的会计一般是以产品成本各构成部分在企业生产经营过程中的职能进行分类，称为按职能分类。这种分类方法的理论依据，就是成本是为进行某项特定业务而发生的，而各种业务均具有其具体的职能，如生产职能、销售职能和行政管理职能等等。西方国家按职能对成本进行分类，一般分为生产成本、销售成本和管理成本三大类。其中生产成本又按其具体的经济用途划分为直接材料、直接人工和制造费用三个主要项目。我国将产品成本按职能划分为车间成本、工厂成本和销售费用。再将工厂成本按其具体的经济用途划分为原材料、燃料及动力、工资及福利费、车间经费、企业管理费等项目。

成本按职能分类反映了为制造和销售产品所发生的全部支出和成本的构成，能较正确反映不同品种产品实际成本水平及其结构，有利于核算各种产品的盈亏；有利于分析各种产品成本升降变化程度及影响成本变动的因素。但是这种分