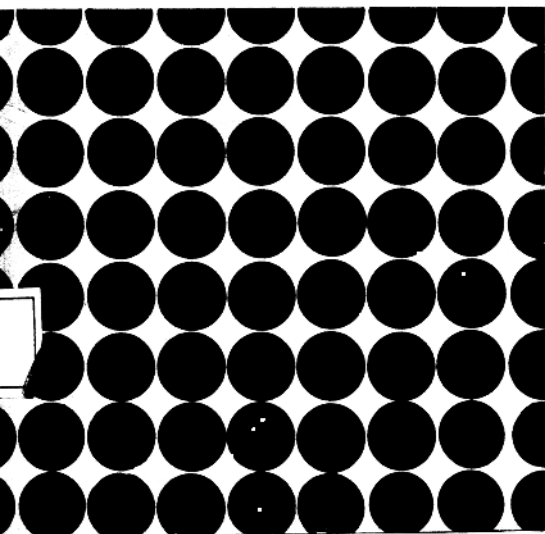


管理会计

• 辽宁省财经函授中专统编教材



责任编辑 刘 静
封面设计 王红玫
责任校对 隋 青

管 理 会 计

辽宁省财政厅教育中心编

辽宁大学出版社出版发行 (沈阳市崇山西路4号)
辽宁教育学院印刷厂印刷

开本: 787×1092 1/32 印张: 9.5 字数: 200千
1987年12月第1版 1987年12月第1次印刷
印数: 1—15200

ISBN 7-5610-0199-1/F·32

统一书号: 4429·067

定价: 1.90元

前 言

为了适应全省财经函授中专教学的需要,辽宁省财政厅教育中心组织部分有一定理论水平和教学经验的管理会计教师,编写了财经中专《管理会计》教材。这本教材是根据辽宁省财政厅函授中专教材编审委员会制定的函授中专《管理会计》教学大纲编写的,主要供财经函授中专、职工中专教学使用,还可作为财经业务技术职务培训和在职财会人员自学用书。

参加本书编写的有:沈阳财经学院牛葆蔚同志编写第一章和第八章,大连财经学校许家发同志编写第二章和第七章,沈阳财经学院贾东华同志编写第三章和第六章,辽宁省财政学校张宗仁同志编写第四章和第五章。全书由牛葆蔚、许家发同志总纂,由东北工学院管理系黄品棠教授审阅。

由于编写水平所限,加之时间紧迫,书中缺点、错误在所难免,恳请广大教师和读者批评指正。

编者

一九八七年十一月

目 录

第一章 绪 论	(1)
第一节 管理会计的形成和发展.....	(1)
第二节 管理会计的基本内容.....	(5)
第三节 管理会计的特点.....	(10)
第四节 管理会计的作用.....	(13)
第二章 成本习性与变动成本法	(17)
第一节 成本的分类.....	(17)
第二节 混合成本的分解.....	(26)
第三节 成本计算方法.....	(37)
第四节 两种成本法对收益的影响及其优缺点	(42)
第三章 成本、业务量和利润的分析	(55)
第一节 成本、业务量和利润的分析方法.....	(55)
第二节 影响损益两平点的因素.....	(71)
第三节 本、量、利分析在经营决策中的应用	(79)
第四章 短期经营决策	(107)
第一节 经营决策概述.....	(107)
第二节 经营决策要着重考虑的成本概念.....	(110)
第三节 短期经营决策分析的常用方法.....	(116)

第四节	几种常见的短期经营决策·····	(123)
第五章	长期投资决策·····	(135)
第一节	长期投资决策需要考虑的主要因素···	(135)
第二节	长期投资决策分析的常用方法·····	(144)
第三节	几种常见的长期投资决策·····	(160)
第六章	全面预算·····	(171)
第一节	全面预算概述·····	(171)
第二节	业务预算和专门决策预算的编制·····	(178)
第三节	财务预算的编制·····	(188)
第四节	编制预算的几种特殊方法·····	(195)
第七章	标准成本系统·····	(209)
第一节	标准成本系统概述·····	(209)
第二节	标准成本的制定·····	(213)
第三节	成本差异的计算·····	(215)
第四节	成本差异的分析·····	(222)
第五节	成本差异的帐务处理·····	(226)
第八章	责任会计·····	(239)
第一节	责任会计的意义·····	(239)
第二节	责任会计的内容·····	(244)
第三节	责任中心及其相互结算·····	(255)
第四节	责任会计核算体系和业绩报告·····	(270)

第一章 绪 论

管理会计是在四十年代资本主义大型企业的出现、投资者与经营者的分离和市场激烈竞争的形势下，把会计同经营管理有机结合起来的一门新兴学科。它是现代会计学科的新发展。本章概括介绍管理会计的形成和发展；管理会计的基本内容；管理会计的特点；管理会计的作用。

通过本章的学习，主要在于了解管理会计的形成发展和它在企业经营管理中的地位作用；熟悉它的基本内容与特点；对管理会计有个概括的认识，为学习以后各章奠定基础。

第一节 管理会计的形成和发展

管理会计是吸收现代管理科学到会计中来，为加强内部经营管理、提高经济效益服务，进行规划、决策、控制和业绩考核评价的管理活动。

管理会计的形成和发展，经历了雏型、发展和成型的过程。

管理会计的雏型阶段。管理会计的雏型可以回顾到二十世纪初的科学管理阶段。当时，在资本主义国家资本不断集中，生产规模不断扩大，市场竞争越来越激烈，要求企业的经营管理工作必须向科学化、系统化和标准化的方向发展。

当时的会计也只是根据企业资本在其经营活动中的运动进行记录和核算，以反映企业营业成绩和财务状况，其目的是为了向投资人、债权人和政府机关等在企业外部有利害关系对象提出财务报告。同时，企业的经营人员也可以利用会计记录和财务报表来研究过去的经营活动，并把它作为制定将来经营方针及措施的依据。

随着经济的发展，企业规模也越来越大，企业的资本在不断增加，经营内容日益复杂，市场竞争也日益激烈。在这种形势下，要想在严酷的竞争中进行合理经营，就不能只依靠财务会计所记录的过去资料。为了进行合理的经营管理，必须事前拟订经营计划，搞好管理和控制，这就需要掌握有用的信息。为适应这种要求，进行事前计算的管理会计，就要从事后计算的财务会计中逐渐分化出来。

被称为科学管理创始人的泰罗，经过对工厂作业的调查研究，提出制定标准工时定额，通过提高人和机器的效率来降低成本，获得高额利润。人们开始根据泰罗的科学管理原理，研究企业整个经营活动的科学管理方法。与此同时，在会计上也出现了“标准成本”、“预算控制”和“差异分析”等科学方法。特别是第二次世界大战以后，资本主义经济进入战后发展阶段，现代科学技术兴起，促使企业生产进一步向自动化和社会化发展，资本进一步集中，跨国公司大量涌现，市场竞争更加激烈，迫使经营者将经营管理的重心转向企业内部，改进经营管理和对市场的开发。企业内部的经营管理日益趋向科学化、现代化，企业会计也随之得到显著的发展，标准成本、预算控制和差异分析向人们揭示了新方向，形成了管理会计的雏型。

管理会计的发展阶段。到了五十年代，随着现代生产力的

迅速发展，产品的大量创新，商业、运输、通讯和计算工具等一再改革，现代管理科学要求按照运筹学和行为科学的原理和方法管理现代企业。这是因为科学技术日新月异，市场变化莫测，经济关系错综复杂，就必须加强科学管理，促使企业以较小的投资取得较大利润，从而增强企业的应变能力和竞争能力。为加强科学管理，就要对市场变化及经济关系复杂的经营活动进行科学的分析、预测、决策和控制。要做到这些，单凭原来的定性分析已经不够了，需要对生产经营活动过程及其未来的发展进行定量分析，即应用现代数学及数理统计的方法，建立健全定量的管理方法，并且按照行为科学的原理，通过计划、决策、控制和业绩考核，充分发挥职工的积极性和创造性。随着管理科学的发展，电子计算技术逐渐应用在会计工作中，在会计领域中逐渐形成了一套相对独立的管理会计方法体系和理论，对企业生产经营的一切活动，加强了事前的运筹规划，并按照系统管理的要求进行协调与控制，这样就促使管理会计得到进一步发展。

在五十年代后期，由于跨国公司的出现，投资者与经营者的分权，企业规模日趋庞大；竞争也愈演愈烈，致使资本利润率下降；再加上通货膨胀，筹措资金困难，给企业的经营管理带来了严重问题。在这种经济形势下，进行现代化管理，不能只搞固定的数学模式，也不能简单地归纳几条管理原则，数量管理有很大的局限性，甚至用电脑代替人脑，也常常会出现问题。所以他们认为当今世界的经济形势变化多端，应将各种先进的管理理论融为一体，取长补短，因事、因时、因地制宜，灵活掌握，见机行事，力求充分利用人力、物力和财力，从而取得最大的经济效益。这就要求有一个能与之相适应的管理会计学，以加强企业内部经营管理，不断提

高盈利水平，从主观和客观上促进管理会计的发展。

管理会计的成型阶段。管理会计体系基本形成以后，在加强企业内部经营管理和提高经济效益上发挥了重要作用。在1952年世界会计年会上正式通过了“管理会计”这个专门名词。它的形成与发展说明，现代管理科学的形成和发展，在理论上对管理会计起着奠基和指导的作用；管理会计在吸收了现代管理科学的各种先进方法和技术以后，不仅为自身注入了新的活力，使其更有广泛的应用价值与灵活的适应能力，又为现代管理科学增添了双翼，构成现代化管理的重要组成部分。

在七十年代，美国的全国会计人员联合会，建立了单独的“管理会计”协会，在英国也成立了类似的协会，并编辑出版了专业性刊物《管理会计》月刊。与此同时，在西方国家的企业和社会上，纷纷充实和招聘管理会计人才，建立与健全管理会计制度，得到社会各方面的重视。不仅企业内部有管理会计师，社会上也有职业管理会计师。这充分说明管理会计在资本主义社会的作用，也可以看出它与财务会计的区分已经制度化了。

由于管理会计与企业现代化管理科学技术相结合，采用灵活多样的手段和方法，对企业生产经营活动进行规划、决策、控制和考核等管理活动，在改进企业内部经营管理，提高企业竞争能力，增加盈利方面，都发挥了重要作用。它的各种专门方法与技术，不仅在工业上采用，而且推广到商业、服务性行业、农业、交通运输业以及事业单位中。在1980年巴黎世界各国管理会计人员协会会议后，它不仅盛行在美国、西欧和日本等资本主义国家，而且在世界范围内广泛深入地推行，并开始传入我国。

为了适应我国改革开放形势发展的需要，把会计理论和会计工作提高一步，在认真总结我国会计工作经验的同时，必须对国外管理会计加以研究，取其所长，为我所用，并从我国正处在社会主义初级阶段这一特点出发，创建有中国特色的管理会计学。

第二节 管理会计的基本内容

管理会计的基本内容，是受企业经营管理的内容及其发展所制约的。企业的经营管理，通常是沿着以下的几个环节进行工作的：（1）制定目标规划。即由企业领导根据有关信息、预测和决策等资料，对企业经营的目标、政策和方法作出决定，并将目标层层分解，提出措施计划，确保企业目标规划的实现。（2）组织协调执行。即根据目标规划，合理组织企业的人、财、物资源，随时掌握企业经营的情况和目前的地位，以便取得较好的经济效益，保持正常的工作秩序。（3）实行监督控制。即依据企业的有关规范、标准等对实际执行情况进行监督和控制，如发现偏离原定的经营目标、政策、方法及措施计划等情况，要按规定给予监督、指导和控制，力求实际发生与预期目标规划相一致。（4）考核评价业绩。即对日常生产经营活动的事绩和成果，认真地考核、分析和评价，总结经验，明确方向，并为今后修订经营目标、政策和方法积累资料。

管理会计既然是为企业内部经营管理服务的，它的工作环节势必受企业经营管理的内容所制约，所以企业经营管理各个环节的工作，就要求管理会计采取相应的办法与它们配合，从而形成管理会计各项环节的循环，这些循环工作主要

是：（1）为适应企业制定目标规划，管理会计就要进行预测分析、决策分析和编制全面预算。也就是通过货币形式，采用灵活多样的预测分析和决策分析的专门方法，帮助有关管理人员，提供预测、决策数据，确定各项标准，配合企业领导正确确定经营目标、经营政策和经营方法，然后通过编制全面预算，再将企业的整体规划用数据反映出来，保证企业目标规划的实现。（2）为配合企业组织各部门单位实现目标规划，管理会计要建立责任会计制度，即通过建立健全责任会计制度，按企业行政管理体制和经营管理工作的需要，在组织上确定所管辖业绩责任的责任中心，规定各个责任中心应承担的经济责任，以便分解责任预算，考核、分析和评价各责任中心的执行结果，同时传递信息并进行信息反馈。（3）为参与企业实行监督控制，管理会计要实行标准成本制度，就是根据精确的调查和技术测定，以及对过去成本资料的分析计算而制定，用来对比评价实际成本、衡量工作效率的一种预计成本。利用这种标准成本与实际成本相比较，并记录和分析成本差异，以衡量各责任的业绩，积累和管理有关成本的信息。（4）为执行企业的监督控制，还要实行内部审计制度，就是通过建立内部审计制度，规定并严肃执行对企业全面预算的实际执行情况的会计资料进行审核，检查收支业务和数据等是否符合审计规范的要求，查明是否合理合法，是否真实正确，并将检查的情况、问题及今后改进意见，定期向有关领导者报告。（5）为贯彻企业的考核评价业绩，从管理会计角度就要健全差异分析制度，进行差异分析，也就是通过对业绩报告的分析，对各个责任中心的计划执行情况进行考核和评价，并找出实际与计划预算发生差异的原因。如发现重大问题要及时反馈给有关部门及

时处理，同时向决策者提出改进措施，以便为修订经营目标、政策和方法提供依据。

综合上述，管理会计的职能是由企业管理的职能决定的，它构成了整个企业经营管理的一部分。因此，管理会计是为企业内部管理服务，它的基本内容主要是规划目标利润和编制预算、开展会计的预测与决策、实行会计控制和审计、进行业绩考核评价等四个方面。

一、规划目标利润和编制预算

在这里的规划是指事先选定目标，并拟定出具体措施以达到目标的全过程。我们知道，资本主义企业经营管理的最终目标，就是追求利润。但企业所要追求的利润大小，决不是由企业决策者可以任意决定，它受企业内部和外部各种因素的影响。企业内部因素如工资政策、定价政策和财务政策，企业各种资源的分配及耗用等。企业外部因素如政府制定方针政策的变动，市场的变化，竞争的消长以及消费者的结构等。因此，企业必须在做好企业环境分析和经济预测的基础上，根据当时当地的政治、经济和法律等情况，规划企业目标利润，并编制相应的计划和预算。计划就是对未来的规划。正式的计划措施用数字加以反映就是预算。通过预算的编制、执行、控制和考核，把企业的各种资源和各项工作科学地组织起来，使企业生产经营活动能更好地协调配合，确保目标的顺利实现。预算管理是现代化管理的重要内容之一，搞好这项工作，对加强企业内部管理，提高经济效益都有重要作用。

二、开展会计的预测和决策

会计预测也称财务预测，就是以会计过去的历史资料 and 现在所能取得的信息为基础，结合有关因素的变化，进行系

统的调查研究和分析，来预计、测算达到财务成本目标的过程。如对目标利润的预测、对目标成本的预测和对销售收入的预测等。

会计决策就是根据预测所得到的各种数据和资料，以及其他有关信息，经过整理、归纳、鉴别及分析以后，对企业生产经营活动中的重大问题，通过会计专门分析方法，从而作出决定的过程。如成本决策，为完成利润或成本的目标，利用各种成本数据及其他有关信息资料，提出几种可供选择的方案，然后对这几种方案进行分析、比较，从中选择经济效益最好的确定为最优方案，用以指导未来的实践的过程。其他如对原有设备是否需要更新改造的决策、销售价格是否调整及怎样调整的决策以及生产决策、存货决策和投资决策等。决策工作往往由管理会计师、有关技术专家和决策主管人结合进行。决策目的是使企业各项资源得到最经济、最有效的利用，确保最佳经济效益。

三、实行会计控制和内部审计

会计控制就是依据预算管理和标准成本的要求及其规定，对实际执行进行控制，以保证达到企业预定目标和计划的过程。企业最好的控制，是把重点放在寻求预防措施，防患于未然。同时，在控制过程中还应确定实际执行与计划的差异，提供各种反馈信息，由主管人员随时加以调节，并作为制定改正措施或修改目标的参考。国外企业的会计控制管理主要有标准成本制、责任会计和内部审计制。标准成本作为一个时期的奋斗目标，用以衡量偏离目标的尺度，实际成本与目标成本的差异，反映管理上取得的成绩或存在的问题；责任会计也是目标控制的一种，它以各个中心为对象，归集和报告它们的计划执行情况，并加以控制和考核其成果，

使其起到控制作用；内部审计也是管理会计的主要内容之一，它除了通过对全面预算的执行情况，以及会计凭证、会计帐簿和报表，来查明是否正确、真实、合法、合理的审核外，还要对企业的经营计划、经营决策和管理等方面审核其人力、财力、物力组织利用的有效性和效益性，以达到以最少的劳动消耗和占用，取得最大的有效成果，充分挖掘企业内部潜力，不断地提高经济效益。

四、进行业绩考核、评价与分析

对业绩考核评价与分析，就是根据责任会计制的规定和要求，通过实际与预算的对比，来考核评价其业绩和效益的完成程度或差异，分析完成好坏程度或出现差异的原因，并确定其经济责任，以便对各个责任中心的实绩和效益进行正确的评价。考核评价的范围，几乎包括企业生产经营活动的各个方面，需要利用企业财务、成本、劳动生产率等各项经济指标，用以揭示企业在投资、经营和财务成本方面决策的效果以及财务状况的变动情况。在评价和分析的基础上，提出分析报告，按规定逐级汇总上报，作为上级对下级工作业绩的评定依据。在分析报告中，还要提供各种对目前和将来有用的信息，这些信息包括经过加工处理的数据、图纸、规划、规范以及报表等。例如，统计报表和会计报表是通过对原始记录、帐簿等进行加工处理后，变为一种有用的信息，这种信息就成为进行决策、指导生产、控制预算和进行科学管理的工具。由此可见，信息是企业中不可缺少的因素，它是企业里经营管理整个大系统中的“神经系统”，缺少了它，将会导致管理混乱、指挥失灵、决策失误。为了作到正确地评价与分析，企业应建立健全记录经营业务的原始资料，以保证信息反馈的及时性和准确性。

第三节 管理会计的特点

我们在管理会计的形成和发展中提到，会计是随着生产的发展而发展的，经济越发展，会计越重要。管理会计在本世纪五十年代后期，随着科学技术的日新月异，生产力迅猛发展，跨国公司不断出现，企业规模越来越大，竞争也在愈演愈烈的形势下，在把管理与会计这两个主题有机地结合过来的时候，才从财务会计派生出来的一门新兴学科。它和财务会计之间，既互相渗透、密切联系，又千差万别，各有特点。现分别介绍如下：

一、管理会计与财务会计的联系

财务会计与管理会计同属于会计的范畴。从历史发展来看，会计是由管理经济的需要产生的。最原始的会计“是生产职能的附带部分”。后来随着生产的发展，会计逐渐从生产职能中分离出来，成为独立的、专业性的管理职能。在本世纪五十年代，随着商品经济发展，会计发展为管理商品存货，结算债权、债务和管理收支的工具。它通过事后记帐、算帐和报帐的方法，对企业的资金、资金来源和收支成果等内容进行核算。通常把这时的会计称为财务会计或传统会计。随着现代经济的迅速发展，只是用事后记帐、算帐、报帐等提供信息的方法，已不适应现代管理的需要。运筹学、行为科学、信息论、目标管理、预测和决策以及电子计算机等的问世，促使会计日益与现代科学管理相结合，形成现在的管理会计。

由此可见，财务会计和管理会计的实质是一致的，都是为企业经营管理服务的，只是在参与管理核算的目的、重

点、依据和程序上各有不同而已。所以，我们说两者同属于会计的范畴。

管理会计的主要资料来自财务会计。由于两者的实质是一致的，即以货币量度作为统一尺度，为企业的经营管理服务，所以它们之间关系密切，互相渗透。从管理会计与经营管理活动所需的主要依据资料看，因为管理会计本身通常不填制记帐凭证，不按复式记帐法登记帐簿，它直接应用财务会计资料进行评价和分析活动；有时根据这些资料进行加工、改制，结合其他有关信息进行计算、对比和分析，编制各种管理报表，为改进企业内部经营管理和提高经济效益服务。

从财务会计方面看，有时也把一些原属于管理会计的内部报表或数据，编入财务会计对外公开发表的报表上。如1973年3月美国会计原则委员会第19号《意见》规定，把原属于企业内部管理需要、用来解释和分析流动资金情况的“财务状况变动表”，列为财务会计必须编制的基本财务报表；1977年10月，国际会计标准委员会正式规定，把该表列为第7号国际会计标准，认为是企业对外公开的收益表和资产负债表之外的“第三报表”。同时，财务会计还把管理会计的实际成本与标准成本、实际利润与目标利润等有关资料，作为对外报表的补充资料的事例。

二、管理会计的主要特点

（一）管理会计的目的侧重于为企业内部经营管理服务。它与财务会计不同，财务会计通过定期编制财务报表，总结和说明企业财务状况、经营成果和财务信息，主要为企业外界有经济利害关系的团体或个人服务。而管理会计则通过采用灵活多样的方法和技术，不定期地编制各种管理报表，提供有效经营和最佳决策的信息，主要为企业内部各级

经营管理部门和决策人员服务。

(二) 管理会计的依据主要是管理的需要、经济决策理论及数学公式。财务会计通用的工作规范, 主要是一般公认的会计准则, 即相当于社会主义国家必须严格遵守国家制定的会计法和统一的会计制度。而管理会计则是服从经营管理和决策人的需要, 参加管理与核算的依据主要是预测、决策等现代科学管理理论, 以及有关数学公式。没有强制性的公认会计准则或统一的会计制度。

(三) 管理会计的工作重点是预测前景、参与决策、规划未来和控制现在。财务会计通常是着重反映过去, 通过记帐、算帐、报帐, 并按已过去的年度、季度或月度, 编制资产负债表、收益表、财务状况变更表等, 单纯地提供信息和有关情况。而管理会计虽然也进行算帐, 但其工作重点在于主动地利用财务会计信息及其他有关资料, 积极开展预测前景、参与决策、规划未来和控制现在的管理活动。

(四) 管理会计的工作程序和方法不固定。财务会计核算的程序比较固定, 有强制性; 凭证、帐簿和报表有规定格式; 统一以货币为计量单位, 采用同一种核算方法, 通常应用简单的算术方法和原始的计算工具, 反映企业的经济活动情况。而管理会计的工作与核算程序一般不固定, 因为它不涉及填制凭证和复式记帐等问题, 报表也没有一定的格式, 而是根据工作内容的需要, 随时确定工作程序和工作方法。如在一定时期内, 可采用多种核算方法, 提出不同的选择方案。核算时也大量应用运筹学和电子计算机技术, 以便及时正确地计算经济效益, 更好地为企业经营管理服务。