

管理会计基础

谢承基 主编



山东大学出版社

65
F224.3
99
7

山东干部函授大学
管理会计基础

谢承基 主编



山东大学出版社

1995年·济南

353458

责任编辑 尹凤桐

山东干部函授大学
教材编辑委员会

主任 董凤基
副主任 李凤梧 刘凤龙 王凤胜
吴鸿章 姜礼生
委员 (以姓氏笔划为序)
孔祥雨 卢希悦 刘鸣泽
陈龙飞 杨奇有 张 剑
何克亮 岳增瑞 柏继民
胡积健 赵喜臣 蓝岩世

管理会计基础

谢承基 主编

山东大学出版社出版发行

山东泰安印刷厂印刷

850×1168毫米大32 11.5 印张 299千字

1996年1月第1版 1996年1月第1次印刷

印数 1—5000册

ISBN 7-5607-1603-2/F·236

定价: 11.50元

前 言

1993年1月,中共山东省委宣传部、组织部、高校工委、省人事厅、省教委和山东师范大学联合下发了《关于创办山东干部函授大学的意见》。创办函授大学,主要是为了贯彻党的十四大精神,对干部进行建设有中国特色的社会主义理论的正规化、系统化教育,培养一大批适应改革开放和社会主义现代化建设需要的层次比较高的人才,落实省委、省政府提出的“科教兴鲁”的战略方针。为此,从印发创办山东干部函授大学的文件到专业、课程的设置,以及其他一系列活动,都努力体现上述指导思想。

要把山东干部函授大学办好、办出特色,必须坚持标准,保证质量;必须从干部实际出发,体现干部教育特点。为了抓好函授教材的建设,成立了以省委常委、宣传部长、校长董凤基同志为主体的教材编辑委员会。教材编辑委员会组织编写的各科教材,力求既有基本理论、基本知识,又注意反映该学科最新的研究成果和动态;特别强调结合干部特点,突出理论联系实际,具有较强的针对性。

作为山东干部函授大学系列教材之一的《管理会计基础》,是根据本教材编辑委员会的统一规划,请山东经济学院财务会计系谢承基等同志编写的,主要供经济管理和财务会计专业的学员学习之用,也适用于已具有一定财会专业知识和经济管理经验的其他人员自学。

管理会计是在二次世界大战之后兴起的一个新的会计学分

支，其基本职能不同于传统的财务会计，而主要是为企业领导人作好某些重要决策和有效控制内部业务创造条件而提供必要的系统信息，故已被公认为是现代企业领导人和专业财会人员的一门必修课程。本书的主要内容在于较全面而又简要地介绍有关管理会计的各项基本原理和方法，其中包括对管理会计与经济管理的概述，成本对企业经营成果的影响和量本利分析，各项资源利用决策的经济效果分析，对资金和成本的控制等，涉及了大多数企业都存在或可能发生的一些共同性重要问题。全书共分十章，其中第二、三章由姜洪丽同志编写，第四、五、六章由林丰岩同志编写，第七、八、九、十章由王健同志编写；谢承基同志编写了第一章并负责全书的规划、统稿和定稿。

在编写过程中，我们学习和参考了有关教材的研究新成果，在此深表谢意。在今后的教材建设和教学实践中，我们将进一步学习借鉴其他大学教材的优点、长处、密切联系现实，从而逐步形成山东干部函授大学具有干部教育特色的教材体系。

山东干部函授大学教材编辑委员会

1995年11月

目 录

前言.....	(1)
第一章 管理会计与经济管理.....	(1)
第一节 会计在经济管理中的作用.....	(1)
第二节 管理会计的职能和特点.....	(4)
第三节 企业的经营成果和成本.....	(9)
第二章 成本的习性与分类	(22)
第一节 变动成本	(22)
第二节 固定成本	(29)
第三节 混合成本和企业的总成本	(34)
第四节 成本的测定	(41)
第三章 量本利分析	(57)
第一节 营业收入和成本的补偿	(58)
第二节 损益均衡点	(63)
第三节 利量分析	(73)
第四节 利润的敏感度分析	(80)
附录：变动成本法	(93)
第四章 订价决策.....	(112)
第一节 企业产品订价原理.....	(112)
第二节 目标价格.....	(119)
第三节 非标准产品的订价.....	(130)
第四节 一般产品的薄利多销.....	(133)

第五节 特别订货·····	(141)
第六节 新产品的订价·····	(144)
第五章 生产决策 ·····	(152)
第一节 关于产品品种的决策·····	(152)
第二节 产品加工程度决策·····	(161)
第三节 产品组合·····	(165)
第四节 关于节约某些营业成本的决策·····	(181)
第六章 投资决策 ·····	(195)
第一节 企业的投资·····	(195)
第二节 决定企业投资效果的主要因素·····	(199)
第三节 投资效果的现值分析法·····	(209)
第四节 重置性投资的决策分析·····	(223)
第五节 投资的风险和不确定性·····	(229)
第六节 所得税与企业投资决策·····	(234)
第七节 长期借款与企业投资·····	(238)
第七章 总体预算 ·····	(248)
第一节 企业预算的分类·····	(248)
第二节 总体预算的制订·····	(251)
第三节 销售业务预算的编制·····	(253)
第四节 生产业务预算的编制·····	(256)
第五节 管理费用预算的编制·····	(263)
第六节 现金预算的编制·····	(264)
第七节 预计财务报表的编制·····	(267)
第八节 预算差异分析·····	(271)
第八章 成本控制 ·····	(288)
第一节 标准成本的制订·····	(289)
第二节 标准成本差异·····	(291)
第三节 成本控制中的例外管理·····	(300)

第九章 存货控制	(305)
第一节 存货控制的一般问题.....	(305)
第二节 经济订购量.....	(308)
第三节 订购点.....	(312)
第四节 存货控制的方法.....	(316)
第十章 责任会计	(321)
第一节 责任会计的概念.....	(321)
第二节 责任中心及其绩效的考核.....	(322)
第三节 内部转让价格.....	(331)
参考书目	(342)

附录:

- 一、每元复利终值表
- 二、每元复利现值表
- 三、每元年金终值表
- 四、每元年金现值表

第一章 管理会计与经济管理

管理会计是在第二次世界大战之后形成的一个会计学分支，所以相对于有着悠久历史的财务会计来说还处于发展之中，而在理论、方法以至内容等方面并不十分成熟、系统和完善。但由于它与现代经济管理的客观需要相适应，尤其有助于现代企业的内部管理，亦即在市场经济高度发展的条件下，合理规划和有效控制企业的产销及投资等项重要业务，从而在实践中为提高经济效益和争取实现尽可能好的经营成果发挥了积极作用。因此，一般认为，管理会计应该是现代企业领导人和部门主管人员的一门必修课，更不要说是专业会计人员了。

第一节 会计在经济管理中的作用

会计是经济管理的重要工具，而经济管理之所以必要，是由于无论对任何个人、家庭、团体、组织……以至整个社会来说，可用的资源（泛指人、财、物，下同）数量有限而不可能无条件、无限制地随时任意取得这一客观条件决定的。这就足以说明，经济管理实际上也就是对资源的管理，所要解决的根本问题是对有限资源亦即财富的合理分配和节约使用以争取得到更多的资源，因此，以综合计量为基础的会计就理所当然地成为了经济管理必不可少的重要工具，并且因为经济发展的结果必导致财富数量和种

类的不断增加,从而在经济管理中必须更多地利用会计这一工具,人们由此而普遍地认识到:经济越发展,会计越重要。

一、会计是用于经济管理的—个信息系统

在经济管理中,会计是作为一个专门的经济信息系统而发挥其作用的。所谓“信息”,是指对客观情况的某种形式的反映。而会计业务作为一项专门技术,则是在于按一定的适当程序和方法,收集、积累、整理……和提供此类经济信息,亦即会计资料,以满足管理方面的需要。因此一般认为,组织和开展日常的会计业务,其本身也是整个经济管理过程的一个组成部分。可见,对处于信息时代和信息社会这一现实条件下的现代经济管理,尤其是现代企业的管理来说,会计的重要性是不言而喻的。

但会计作为一个信息系统,决定了其作用仅在于如实反映,而不可能直接影响或改变所反映的客观经济过程、状况、关系和效果,就像体温表只能准确测定而决不能升高或降低人的体温一样。同理,专业会计人员的职责在于提供如实反映客观情况的会计资料亦即信息,以适应管理的需要,但也不能以此直接影响或改变作为反映之对象的客观经济过程、状况、关系和效果。所以,在经济管理中充分重视会计和会计人员的作用是极为必要的,但过分夸大会计的作用或扩大专业会计人员的权力和责任,也是不当的,甚至是有害的。

会计作为一个信息系统虽然并不能直接影响或改变其所反映的客观情况,但企业或其他经济组织的管理当局和有关方面却可以利用这些信息进行适当的分析、判断和评价,并据以采取种种积极措施,以提高经济效益和争取实现尽可能好的经营成果。只是,如果企业或其他经济组织的领导人不理解、不懂得、不善于利用会计信息,则会计也就无助于经济管理和企业管理的改善。可见,作为现代经济尤其是企业称职领导人的基本条件之一,就是

必须具有较全面的会计知识。

二、会计信息的特点和分类

总的来说，经济过程是由资源的取得、分配和消耗等经济活动构成的，在这个过程中，影响经济活动和受经济活动影响的各种因素都会不断地发生变化。所谓经济管理，概括而言，就是对经济过程进行规划并加以控制，以实现某种预订的目标。因此，管理经济和管理企业就必须掌握能够及时、如实反映这些因素之变化的大量信息，并以之作为决策和采取措施的依据，才有可能取得较好的效果。否则，管理就将在实际上成为不明情况的盲目行为。

经济管理所需要的信息是多种多样的，并不能完全依靠会计提供，因为会计信息具有：“数量性”和“货币性”的特点，也就是说，会计信息都是以货币为计量单位的数据资料，故通常亦称为会计资料，一般地表现为“金额”的形式。由此可知，会计信息在经济管理中的作用虽然极为重要，但必有其局限性，因为有许多影响经济过程及其效益的重要因素如企业职工的敬业精神和顾客的满意程度……等等，是不可能以货币计量的形式加以表达的。

会计信息（以下或称会计资料）可以按其来源、内容和具体作用的不同而大致分为如下三类：

（一）来自记录的信息

是指直接记录和来源于簿记的各项会计资料，其作用在于客观反映由过去经济活动引起而巳形成事实的各项资产、负债、资本、收入、费用和损益等因素的数额，以及由这些因素所构成的财务状况和经营成果。

（二）提示注意的信息

是指针对既定的目标或要求，根据实际绩效和趋势，经由适

当比较、分析和测算而形成的会计资料，如成本超支（差异）、反映偿债能力的“流动比率”…等等。其作用在于及时地揭示生产经营中当前已经存在或以后可能出现的缺点和问题，提醒企业领导人或部门主管充分注意，以便不失时机地采取有效措施加以纠正或预防。

（三）解决问题的信息

是指在解决特定问题时，对各个被选方案的是否可行和可能效果进行经济分析而作出评价的会计资料，其作用在于提供掌握决策权的领导人作为其选择最佳方案的参考依据。

按传统的会计程序和会计方法，并不能提供上列的全部三类会计信息，因此，作为信息系统的会计本身也必须在理论和技术等方面有所发展，突破（但不一定“否定”）某些由来已久的传统，才能适应现代经济管理和企业管理对会计信息的需要。管理会计正是在这样的历史条件下应运而生的。

第二节 管理会计的职能和特点

现代经济的实质是市场经济，而随着市场经济的不断发展，企业在社会经济中的地位和作用就越来越重要了，因为企业这种经济组织本身就是为了专门从事商品经营亦即市场活动才建立起来的。在此条件下，会计在企业管理中得到了发挥其积极作用的最充分机会并因而受到特别重视。这一情况对会计的发展产生了深刻影响，其表现是，许多重要会计理论的形成和会计方法的改进，都直接或间接地与解决企业管理中的问题有关，而通常所谓的现代会计，也主要是指企业会计。

现代企业尤其是规模较大的企业在组织和管理上的一个特点，是企业所有权与经营权的分离，也就是企业的部分以至全体所有者并不亲自参与企业的经营，而是按一定条件将企业交由

(委托)他人经营。在此基础上,企业的管理就分成了两个不同的方面,即外部对企业的管理和企业对其生产经营业务的管理,前者由处于企业外部的所有者掌握,而后者则由处于企业内部主持全面经营业务的领导人(总经理)承担。由于这两个方面所需要的会计信息并不相同,于是企业会计就发展而分化成为两个系统,其一是为外部管理提供信息的财务会计,另一个则是专为内部管理提供信息的管理会计。

一、管理会计的基本职能

传统会计的基本职能是对外提供会计资料以报告企业的财务状况和经营成果,财务状况是由过去时期发生的各项经营活动所形成,而经营成果则是影响财务状况的最重要因素,所以传统会计在习惯上又称为财务会计。

反映企业全面财务状况和经营成果的财务会计资料对处于企业之外的所有者和债权人是极为有用的,因为他们可以据此了解、判断和评价企业在过去时期取得的成绩和效益是否符合预期的目的,然后作出其保护自身利益(他们提供企业占用的全部资本和资金并为此承担极大风险)的决策。在现代经济条件下,除了企业的所有者和债权人之外,还有处于企业之外的越来越多的部门、单位以至个人,如政府的税务机关、证券交易管理机构、潜在的投资者、合作者、重要的供应单位以至工会组织……等等,都需要并有权了解企业的财务状况和经营成果。这就决定了,随着经济的发展,财务会计在企业管理中越来越为重要。

但是,财务会计资料却并不能满足现代企业内部管理方面的需要。因为处于现代条件下的企业,由于科学技术的发展、生产效率的提高、市场供求的变化……越来越快,为适应这种新的形势,其在内部管理中必须着重解决的问题,是如何合理而有效地组织和开展未来时期的购、产、销业务,以及应否扩大或更新

生产经营能力和如何筹集资金……等等，因之，所需要的是有关未来时期收入、价格、成本、效益和资金流量……等方面的会计资料，而所有这些，其作用均在于预测和展望未来的事态，并非仅在于反映和总结既成事实的财务会计所能提供，于是管理会计就应运而生。

总的来说，管理会计的基本职能是为企业的内部管理服务，其服务对象是全权主持企业经营并承担相应责任的企业领导人，主要有如下三个方面：

（一）提供资源利用决策所需的会计资料

任何一个企业所能实际掌握并加以运用的资源总是有限的，因之其领导人的根本任务，也可以说就是必须尽可能合理地利用其有限的资源，以争取实现尽可能好的经济效益，为此就需要在事前作好这方面的决策，而所谓决策，则是指为解决某特定问题选择并确定一个最佳方案。

企业的各项资源在总体上构成为企业的综合生产经营能力，因之，企业的资源利用决策可以按所涉及的生产经营能力分为两类，即经营决策和投资决策。

经营决策涉及的是如何合理利用现有的生产经营能力，以争取实现最佳的经营成果，又可进一步分为订价决策和生产决策两类。此类决策对企业以后生产经营活动的影响较为短暂，故又称为短期决策。

投资决策涉及的是应否和如何扩大或调整企业的生产经营能力，以争取更多、更高的投资报偿。此类决策直接影响企业以后的生产经营能力，故也称为“能量决策”，又因其对企业以后的产销等业务以及可能实现的经济效益产生深远影响，故又称为长期决策。

管理会计在这方面的基本职能在于提供与具体决策相关的会计资料，主要是对各备选方案可能实现经济效果的预测、分析和

评价，以供决策者亦即企业领导人参考。

（二）提供全面规划和合理分配资源的会计资料

为使各项既定决策得以顺利实施并取得预期效果，企业还必须对其购、产、销等各环节的规模和进程预作全面的安排，使之得以有条不紊地进行。

管理会计在这方面的基本职能，就是在综合平衡的基础上，以制订总体预算的形式，测定并提供未来时期内应有的各项收入、成本、现金流量及损益等会计资料，供企业领导人据以指导各项生产经营业务，以保证现有的和未来时期将取得的各项资源得到最合理的分配和最有效的利用，并使企业各部门、各环节的业务活动在时间上、数量上和能力上互相协调，保持平衡。

（三）提供有效控制各项生产经营业务所需的会计资料

现代企业的生产经营过程环节繁多，极为复杂，必须按统一的计划进行组织和开展，才能不致出现混乱局面或无政府状态。以金额反映的统一计划就是上述的总体预算，总体预算是现代企业用以全面指导其各项生产经营业务的重要手段；对于各项经常性的成本和费用，则制订一定的标准作为衡量其是否合理的依据。

但是，按预算组织各项生产经营业务并不意味着每一项业务活动必会按预算的要求进行。因此，现代企业管理中的一个重要方面，还在于必须使各项生产经营业务在事实上按预算亦即计划进行，这就是所谓“控制”。

管理会计在这方面的基本职能，主要在于及时准确地测定各项生产经营活动的实绩和效果，衡量其与有关预算或标准间的差异，在客观分析引起各类差异的原因的基础上形成相应的会计资料，并将这些会计资料提供给企业领导人或有关部门的主管人员，以便他们得以及时采取有效的纠正措施。

二、管理会计的特点

管理会计与财务会计的基本职能各不相同，故二者在企业管理中不可互相取代，而必须相对地独立共存，也并不存在何者更为重要的问题。必须注意的是，对于分别由二者提供的会计信息，决不可以误用于不适当的方面。为此，有必要指出管理会计不同于财务会计的如下几个主要特点：

1. 财务会计对外公开报告企业的财务状况和经营成果；而管理会计则为企业的内部管理服务，故其会计资料不对外提供。

2. 财务会计的资料在于反映过去；而管理会计则着重于预测未来。

3. 财务会计的实务处理必须符合“一般公认的会计原则”，而管理会计则不受一般公认会计原则和传统会计观念的限制。

4. 财务会计资料的形成必须客观并有可供查证的依据；而管理会计的资料则主要出于预测，故应符合针对性和适用性的要求并有利于特定问题的解决，一般地不必也不可能有具体的客观依据。

5. 财务会计资料所反映的是既成事实，故要求尽可能地精确；而管理会计资料所反映的则主要是对未来事态的预测或估计，故要求具有一定弹性，为主观上的可能误差和客观因素的可能变化留有适当余地。

6. 财务会计资料着重于从企业整体的角度反映各项经济业务和经营成果；而管理会计所提供的资料则着重于考虑和反映局部（如某一种产品、一项业务、一个部门、一笔投资……等）对企业整体经营成果的影响。

7. 财务会计按传统的会计理论和簿记方法处理其业务，并在此基础上形成和提供相应的会计资料；而管理会计则突破传统会计学的局限而吸收和溶合经济学、管理学以至社会学……等学科

的理论，并采用数学和统计学等方面的多种方法而不限于会计方法。

8. 财务会计是一项强制性的专门业务，并且必须按一定的规范进行；而管理会计则是根据企业内部管理方面的需要而进行（也可以不进行）的业务，在客观上并无必须怎样进行的规范或一般要求。

管理会计的这最后一个特点意味着，在企业管理中组织和开展管理会计业务必须出于主动，而决不是形式主义地照章办事。

第三节 企业的经营成果和成本

企业是专门从事商品经营的经济组织，这意味着，企业进行生产经营所必须的各项资料（以下简称“生产要素”），都是在市场上作为商品通过购买而从社会取得的；企业之所以购买这些要素并通过一定的生产过程而形成产品（包括劳务，下同）或使之更加完美，并不是为了满足自身的需要，而是在市场上作为商品通过销售而提供给社会。由此可见，只有在市场经济条件下，企业才能健康生存并得到发展而不致变质，因为企业并不仅仅是单纯的生产组织或分配机构。

企业与市场经济的关系，是一种典型的鱼水关系。维护和保持正常的市场经济环境，对企业的生存和发展来说当然是极为必要的，但至少也同样重要的是，企业必须具有在市场经济这一环境中吸取足够“养分”以使自身不断成长壮大的能力，也就是能不断地、持续地取得较好的经营成果，并在这一基础上实现自力更生和自我发展，否则，就有被市场经济的浪涛吞没亦即被淘汰的可能。

为此，能否和如何实现尽可能好的经营成果，就理所当然地成了企业领导人必须考虑的最重要问题，也是管理会计作为一个