

管理会计

主编 李业林 庄丽杰 纪国英

东北大学出版社

前 言

本世纪 50 年代以后, 现代管理科学的发展使管理会计从传统的单一的会计系统中分离出来, 成为与财务会计并列的独立学科。它不仅能详细地分析过去, 又能科学地预测未来, 并有效地控制企业的经济活动, 增强企业的竞争能力。它广泛地吸收了管理经济学、工程学、运筹学、数量化管理和决策、财务管理、计算机等多方面的研究成果, 形成一个新的相对独立的理论和方法体系, 是多学科相互渗透、相互结合的新兴的综合性边缘学科。随着我国社会主义市场经济体制的建立, 管理会计在企业经营内部管理方面日益发挥出重要作用, 引起人们的重视。

本书在编写过程中, 力求在内容上体现“新”和“实”的特点, 反映该学科国内外的最新进展和成就; 强调理论与实践相结合的原则, 总结了我国一些企业应用管理会计的实践经验, 利于学以致用。根据经济体制改革的需要, 适当地调整了管理会计的体系。书中突出管理会计实务, 运用了大量图表和例解具体说明较为复杂的问题。对涉及的数学运算和数学模型推导作了简化处理, 易学易懂。

参加本书的编写人员及分工是: 主编李业林、庄丽杰、纪国英; 副主编赵泉、胡玉新、陈煜; 第一章, 李业林; 第二章, 庄丽杰; 第三章, 陈煜; 第四章、第五章、第六章, 纪国英; 第七章、第八章, 赵泉; 第九章、第十章, 胡玉新。全书由主编总纂定稿。

本书可供高等财经院校有关专业使用, 也可供企业经营管理干部、财务会计人员等学习和参考之用。在编写中, 得到了有关

部门的大力支持，并参考了国内外一些著作，在此一并感谢。

由于作者水平所限，书中不妥和错误之处，恳请读者批评、指正。

作 者

1997年10月

目 录

前 言

第一章 总 论..... (1)

第一节 管理会计的形成和发展..... (1)

第二节 管理会计与财务会计的联系与区别..... (3)

第三节 管理会计的内容..... (5)

第四节 管理会计的特点和作用..... (7)

第二章 成本性态与变动成本计算 (10)

第一节 成本及其分类 (10)

第二节 成本性态分析 (12)

第三节 混合成本的分解 (18)

第四节 边际贡献 (23)

第五节 变动成本计算 (26)

第三章 盈亏平衡点及本量利分析 (35)

第一节 盈亏平衡点及其计算 (35)

第二节 成本-产量-利润依存关系的分析 (40)

第三节 各种变动因素分析 (49)

第四章 预测分析 (55)

第一节 预测分析概述 (55)

第二节 预测分析的基本方法 (56)

第三节 预测分析的具体应用 (64)

第五章 短期经营决策分析	(85)
第一节 决策分析的程序和分类	(85)
第二节 决策分析方法	(93)
第三节 短期经营决策的案例分析	(98)
第六章 长期投资决策分析	(144)
第一节 长期投资决策需要考虑的主要因素	(144)
第二节 长期投资决策分析的常用方法	(163)
第三节 长期投资决策的案例分析	(174)
第七章 风险决策分析	(183)
第一节 风险与概率分析	(183)
第二节 风险的测定及补偿	(185)
第三节 风险决策的基本方法	(188)
第八章 全面预算	(194)
第一节 全面预算的基本内容	(194)
第二节 全面预算的编制方法	(198)
第三节 弹性预算	(209)
第四节 零基预算	(215)
第五节 滚动预算	(219)
第六节 概率预算	(220)
第九章 标准成本系统	(226)
第一节 标准成本概述	(226)
第二节 标准成本的制订	(229)
第三节 成本差异分析	(233)
第四节 成本差异的帐务处理	(240)

第十章 责任会计.....	(249)
第一节 责任会计概述.....	(249)
第二节 成本中心.....	(254)
第三节 利润中心与投资中心.....	(258)
第四节 对责任中心的评价与考核.....	(259)
第五节 内部转移价格.....	(262)
参考文献.....	(265)
附表 1 1 元的终值表	(266)
附表 2 1 元的现值表	(268)
附表 3 1 元的年金终值表	(270)
附表 4 1 元的年金现值表	(272)

第一章 总 论

管理会计是以现代管理科学为基础，以提高经济效益为目的，以一系列特定技术、方法为手段，对企业生产经营活动进行规划和控制的信息系统。管理会计把现代管理科学的一些基本理论和方法同会计学的原理和方法有机地结合在一起，对财务会计所提供的资料以及其他有关资料进行选择、计算和分析，对企业管理者科学地制定经营决策、合理地利用经济资源，有效地强化内部管理和提高经济效益等起着十分重要的作用。

本章将主要阐述管理会计的形成和发展，管理会计与财务会计的联系和区别，管理会计的主要内容，管理会计的特点和作用等问题，从而对管理会计有一个基本认识。

第一节 管理会计的形成和发展

管理会计作为一门相对独立而又比较完整的理论、方法体系，是随着社会经济的发展、科学技术的进步逐步形成和发展起来的。

一、管理会计的形成

管理会计的形成大体上始于 20 世纪初。当时，资本主义已经有了相当的发展，随着以康采恩、托拉斯的形式所代表的股份公司的多阶层化，控制生产组织的专业管理组织也趋于多层次、叠级化。大规模的经营要求合理化的管理。适应这一情况，集中体现科学管理理论和方法的泰罗制应运而生。就在推行泰罗制而使企业得到空前加强，生产效率得到显著提高，日常经营活动实

现标准化和制度化的同时，原有的会计体系也发生了相应的变化，某些新的会计观念与技术方法，如标准成本、预算控制、差异分析等相继出现，并在实践中得到不断充实和完善。美国的杜邦公司为适应和协调一个垂直式综合类型企业的生产和销售过程的各种活动，把最大利益在这些活动之间进行合理分配，设计了投资报酬率指标，以衡量每一个经营单位和整个企业的业绩，为促进企业责任控制和业绩评价工作做出了很重要的贡献。此外，作为经营分析的预测手段，诺伊贝尔对损益平衡点的研究，更是推动了会计分析研究方法由事后向事前迈进了一大步。会计领域中的这类新观念、新方法的出现，为会计更好地服务于企业管理开辟了一条新的途径，传统的成本会计开始朝着管理会计逐步过渡。此时，已形成了管理会计的雏形。

二、管理会计的发展

本世纪 50 年代（第二次世界大战以后），西方国家进入战后经济发展时期，资本主义企业的生产经营发生很大变化。其主要特点是：资本高度集中，生产规模进一步扩大；生产经营的社会化程度和产品生产的工艺技术水平空前提高；企业生产经营的外部环境条件日趋复杂，市场瞬息万变，竞争愈加激烈，致使资本利润率不断下降，再加上通货膨胀的加剧和失业率的提高，给企业的经营管理带来了很大的困难。面对这种情况，单纯地依靠提高劳动生产率和加强企业内部的经营合理化已远远不能满足企业生存的需求，客观形势迫使企业管理当局开始考虑如何进一步改进和健全企业的经营管理，要求对企业未来的经营管理活动提出多种方案，并且事先预测其效果，以作为企业经营决策的依据，以便取得最佳的经济效果。因此，会计人员开始运用数学，特别是运筹学的方法，对会计资料进行加工，以预测未来、参与决策和控制现在。数学与会计学相结合，形成了决策会计，奠定了管理会计的基础。同时，为提高企业竞争能力，要求按照行为科学

所确立的理论和方法来管理企业的经营活动并对其进行评价。从而使会计管理与责任的控制和业绩的考核相结合，形成了管理会计的另一个重要内容，即责任会计。从此，形成了正式的管理会计体系，在 1952 年世界会计学年会上正式通过了“管理会计”这个专门名词。

管理体系正式形成后，由于不断吸收了现代管理科学和系统论、信息论、控制论等各方面的研究成果，以及现代数学方法与电子计算机得到进一步应用，使会计的管理职能有了一个飞跃的发展。在改进企业内部经营管理，提高经济效益等方面作出了重要的贡献，使管理会计在 70 年代成为西方实现管理现代化的重要手段。

第二节 管理会计与财务会计的联系和区别

管理会计是从传统的会计学中分离出来的一门独立的，并与财务会计并列的学科。两者之间既有联系，又有区别，相互补充、相互配合，在企业管理中为提供可靠的管理信息共同发挥作用。

一、管理会计与财务会计的联系

管理会计与财务会计的联系主要表现在以下几个方面：

1. 应用的数据来源同一。管理会计所需要的资料主要来源于财务会计，作为决策、分析和控制的依据；而财务会计主要反映管理会计决策和控制的结果。两者是相辅相成有机联系的两个信息系统。

2. 职能目标相通。管理会计和财务会计从不同角度，以不同方式发挥着自己的职能作用，但它们的职能目标是相通的，都是为企业的有关方面提供参谋、咨询服务。

3. 服务对象交叉。财务会计作为“外部会计”同时也为内

部服务，管理会计作为“内部会计”同时也为外部服务。财务会计提供的许多重要的财务成本指标，如资金、成本、利润等等，对企业管理者特别是高层的管理者同样需要，这是制定决策、编制计划和实施控制所不可缺少的。同样，管理会计提供的许多重要的经济信息，以及根据这些信息所确定的目标、方针、计划等，企业外部的投资人、债权人也需要有所了解，这是他们决定投资、放款和估量未来报酬时需要考虑的。尤其是管理会计所进行的预测、决策、计划和控制等工作，都是围绕如何实现企业生产经营的最佳运转而展开的，同投资人、债权人的最终利益密切相关。因此，两者存在着交叉服务的现象。

二、管理会计与财务会计的区别

管理会计与财务会计的主要区别表现在：从目的上看，财务会计既对企业内部提供资料，更主要的是对企业外部提供财务报表。其主要任务是向企业外界有经济利害关系的组织及个人报告企业财务状况，以便管理者作出决策；管理会计则主要是提供企业内部管理用的经济信息。其主要任务是向企业内部经营管理作出优化决策，并进行有效的规划和控制。从内容上看，财务会计一般只涉及企业已经发生的经济业务，着重反映过去已经发生的经济活动；管理会计则收集和处理有关过去、现在和将来的所有有用资料，侧重反映和规划未来的经济活动，具有鲜明的指向性。从依据上看，财务会计必须严格遵守“公认会计原则”，财务会计报表的编制必须遵守公认的会计准则，以便报表的外部使用者能有一个大家公认的较为客观的标准来看待企业财务情况；财务会计从凭证、帐簿到报表，对有关资料逐步进行综合，要严格按照既定的会计程序进行，且具有比较严密而稳定的基本结构，这便是财务会计能取信于外部人员所必须的。管理会计虽然也要依据部分“公认会计原则”及其他会计惯例，但不受他们的约束。它主要是更好地服务于企业内部的经营管理，服从管理人

员的工作需要，它可以采取灵活多样的形式，对财务会计的资料进行必要的加工、改制和延伸，为改善企业经营管理提供更多的有价值的资料。

总之，管理会计同财务会计既相联系又相区别。有鉴于此，为了把现代企业经营好，管理好，就应将管理会计和财务会计正确地结合起来，充分发挥它们各自的职能作用。

第三节 管理会计的内容

管理会计作为给管理者规划、控制企业未来生产经营活动提供服务的信息系统，几乎涉及到企业经营管理的各个领域，其内容是十分丰富的。一般说来，管理会计的基本内容可大致划分为规划、决策会计和执行、控制会计两个组成部分。

一、规划、决策会计

1. 管理的计划阶段。在这一阶段，管理的主要内容是对企业未来的各种行为作出抉择。通常包括确定目标、制定决策、拟定计划等。

2. 规划、决策会计的内容。同管理的计划阶段相适应，管理会计中的规划、决策会计主要是以现代管理科学中的运筹学原理为基础，对企业的生产经营活动进行预测和决策。其主要内容包括：（1）经营预测。它是决策的基础，科学地预测是企业管理现代化的必要条件和重要内容，对企业的生存和发展至关重要。（2）短期经营决策。通常指决策的结果，一般只直接影响企业一年以内的收支和盈亏的决策。企业经营决策的内容比较广泛，如生产决策、销售决策、订价决策、设备更新决策、资产利用决策等。（3）长期投资决策。是研究长期生产能力的决策，即投资决策最优化处理。投资决策对企业的发展和成败具有决定性意义，它是企业的战略决策。（4）全面预算。包括生产经营预算的基本

体系，零基预算、弹性预算、概率预算等内容。全面预算是企业全部计划主要用货币量度表示的综合说明。

二、执行、控制会计

1. 管理的执行和控制阶段。在这两个阶段内，管理的主要内容是对未来的各种行为进行组织、指挥、检查、报告、分析、考核，以保证计划的顺利完成和目标的最终实现。

2. 执行、控制会计的内容。同管理的执行、控制阶段相适应，管理会计中的执行和控制会计主要是以行为科学的基本原理为基础，通过制订标准、划分责任、测量结果、考核成就等，有效地实施决策，科学地执行计划，全面考评工作成绩。

执行、控制会计的主要内容包括：（1）标准成本会计制度。是企业进行成本规划和控制的成本会计制度，是成本会计和管理会计的主要内容，管理会计着重研究如何制定产品的标准成本以及直接材料、直接人工、间接制造费用等差异的计算和分析方法。（2）责任会计。是研究如何利用会计手段，贯彻企业管理责任制并对企业各项经济活动进行控制和业绩考核的有关制度。（3）存货控制。按照既充分保证企业生产经营活动对各项存货的正常需要，又尽量降低同存货有关的各项成本（费用）的要求，通过对有关存货的成本构成及其相互关系的分析与计量，确定不同情况下存货订购和储存的合理数额，并制定相应的日常存货控制制度与方法。

此外，成本会计中还包括有成本态性分析、变动成本计算和本量利分析等内容。其基本理论和基本方法贯穿在预测、决策、规划、控制的整个过程中。

第四节 管理会计的特点和作用

一、管理会计的特点

1. 管理会计侧重于直接为企业内部的各级经营管理人员服务。它的任务是为企业管理者提供各种有用信息，以帮助他们正确地确定经营目标，制订经营决策。

2. 管理会计侧重于规划、控制企业未来的生产经营活动。管理会计所要研究、解决的主要涉及企业未来生产经营的有关问题，如目标的确立、决策的制定、预算的编制等等，给企业管理者对未来的生产经营活动进行事前的规划和控制提供信息服务，有效地控制企业的经济活动，使它朝着既定的目标进行。财务会计着重对发生的经济活动进行记录、计算和报告，很少涉及未来。

3. 管理会计资料具有适用性和灵活性。与财务会计相比，管理会计所收集和提供的资料更加不拘一格。如资料具有针对性，只要为解决某一方面的问题，可以不要求它的全面性和系统性；涉及的范围有弹性，管理会计研究的可以是某一事物的总体，也可以是局部；计量单位的多样化，管理会计除用货币作为主要计量单位外，也可根据需要使用其他计量单位；不单纯强调数据的精确性和可靠性，而是强调数据的及时性、合理性和有效性等。

二、管理会计的作用

管理会计在现代企业管理中作用的发挥，同企业管理的基本职能和管理会计本身所包含的基本内容是密切相关的。企业管理的基本职能可概括为规划和控制。规划是对企业未来的生产经营活动进行科学安排与掌握的过程，它一般包括目标、方针的确

定，预测、决策的开展，计划、预算的编制等等。控制是对企业日常的生产经营活动进行严密监控与跟踪的过程，它一般包括计划、预算的落实，标准、定额的制订，日程、进度的安排以及实绩的计量，差异的分析和行为的矫正等等。日常生产中，管理会计作用的发挥，实际上是企业管理基本职能的具体体现，体现了企业管理对生产经营活动进行规划和控制的基本职能。

管理会计的主要作用：

1. 全面提供管理信息。管理信息的及时汇集、科学加工和合理运用，是社会化大生产和现代企业生产经营活动得以正常进行的必备条件。为加强企业管理，提高经济效益，不仅需要财务会计提供有关财务成本信息，而且需要管理会计提供能够适应于企业内部管理的各种管理信息，既包括经加工、改造后的财务信息，也包括非财务信息，如实际的和预计的，历史的和未来的，会计的和统计的，综合的和详尽的，内部的和外部的，技术的和经济的等等。由于管理会计具有不受有关法定会计规范和固有会计程式制约的特点，所以它可借助于多种方法，对从各种渠道取得的信息进行加工、整理、改制，使之成为符合企业内部管理要求的特定数据，成为能满足管理者开展预测、决策、计划、控制等工作需要的管理信息。如管理会计根据财务会计提供的有关成本资料，可将其划分为固定成本和变动成本，以揭示成本同产量之间的依存关系，为进行成本预测和编制经营预算提供依据。

2. 参与经营决策。实际工作中，每个企业都应在调查、预测的基础上，根据主客观条件，制定正确的短期经营决策和长期投资决策，以实现企业未来生产经营的最优化运转。制定正确的经营决策，不仅需要及时获取和提供管理信息，而且要科学地加工和运用管理信息。管理会计在向企业管理者提供各种管理信息的同时，还可有效地帮助管理者进行决策和计划，能动地参与企业管理。如根据成本性态分析和成本、产量、利润分析的基本原理，通过对固定成本、变动成本、产销数量、价格等因素的计

算、分析，就可预测未来成本水平和变动趋势，又可确定未来达到盈亏水平和实现目标利润所需要的产销界限，从而协助管理者作好影响全局的成本和利润规划。由于管理会计关系到企业生产的整个过程，因此在为企业管理者提出有关方案的经济性方面，发挥着十分重要的作用。

3. 对经营活动过程进行评价与控制。在对企业生产经营过程及其结果进行监控、考评的问题上，根据管理会计关于控制的理论和基本方法，既可建立完备的控制系统，又可确定严格的考核措施，从而随时掌握达成企业目标的实际进程，正确考评企业内部有关部门的工作成绩，并为修订决策、调整计划提供客观依据。如根据管理会计中责任会计的基本原理，可在企业内部划分责任区域，规定权责范围，确定责任目标，建立数据系统，编制成就报告等，通过经济责任与会计数值、经济责任制度与企业经营目标的相互联结，以记录、考评单位、个人的经济责任和工作成绩，调动全体成员的积极性。

通过上述分析不难看出，管理会计已把会计职能融合到管理基本职能中去发挥作用，以有效地帮助企业各级经营管理人员正确地制订最优的管理决策和实现最佳的经营效果。

复习思考题

1. 什么是管理会计？管理会计是如何形成和发展的？
2. 管理会计与财务会计的主要联系和区别是什么？
3. 管理会计包括哪些基本内容？
4. 管理会计的作用有哪些？

第二章 成本性态与变动成本计算

企业为了不断提高经济效益，在计划、决策和日常控制等各个环节，都必须对成本问题进行认真的研究。本章从财务会计按成本职能分类与管理会计按成本习性分类的不同，以及变动成本和固定成本的概念着手，阐述混合成本及其分解，边际贡献及其计算，变动成本法及其与全部成本法的区别，以及企业收益表等。通过本章的学习，有助于进一步研究怎样对企业的经济活动作出预测，进行决策和控制。

第一节 成本及其分类

一、成本的概念

在社会主义市场经济条件下，企业在生产过程中发生的一切耗费，既要在实物上得到补偿，又要在价值上得到补偿，这样才能使生产过程顺利地进行，而产品成本便是生产耗费的补偿价值。企业的生产耗费可以划分为三部分：（1）物化劳动的耗费，即材料、燃料和动力、设备、厂房等的耗费；（2）必要劳动的耗费，即生产者为满足自己的消费而付出的劳动，其所创造的价值以工资的形式分配给生产者个人，形成了企业货币资金的耗费；（3）剩余劳动的耗费，即生产者为满足社会的消费而付出的劳动。劳动者所创造的价值在产品全部价值实现以后，以税金和利润的形式在国家和企业之间进行分配，企业不需预付资金。可见，前两部分生产耗费是在企业范围内实际发生的，企业需要预付资金，属于企业生产耗费的补偿价值，应在产品销售实现后予

以补偿，构成了企业的成本。所以，成本是企业为生产和销售产品所支付的费用总和，即为制造商品、取得劳务或为了达到某种目标所付出的价值代价。

二、成本的分类

成本可按照不同的标准分类，以适应管理上的不同需要。其主要分类方法有以下几种：

（一）成本按职能分类

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两类：制造成本和非制造成本。

制造成本也叫生产成本。包括：

1. 直接材料。指生产中直接构成产品主体的原材料成本。包括企业生产经营过程中实际消耗的原材料、辅助材料、设备配件、燃料、动力等。

2. 直接人工。指在生产中直接对材料进行加工使它变成产品成本所耗用的人工成本，即生产工人的工资。

3. 制造费用。在生产中发生的不能归入直接材料、直接人工的所有其他成本支出，都属于制造费用。它通常又细分为：（1）间接材料。指在生产中耗费，但不便于归入哪种特定产品的材料成本。如机器设备维修用的材料等。（2）间接人工。为生产服务但不直接进行产品加工的人员的工资。如维修人员的工资、警卫人员的工资、清洁人员的工资等。（3）其他制造费用。不属于间接材料、间接人工的其他各种间接费用。包括厂房、建筑物、机器设备的折旧和维护、修理费用、税金和保险费，生产用的照明、动力费等。

非制造成本，习惯上也叫销管费用，分为：

1. 推销成本。指从产品制造完成开始至产品销售实现为止与销售有关的费用。如销售人员的薪津、广告费等。

2. 管理成本。指企业的指挥、控制等与管理有关的各项费