

任荣发 尹雁 编著

管理会计应用

3

农村读物出版社

前 言

正在进行的财务会计改革，从尊重企业的经营自主权出发，赋予了企业较大的财务、会计管理自主权，随着改革的深入，必将赋予企业更大的管理自主权。因此，企业的财会工作，将要进行的另一个重大转变是：从原来的侧重于对生产经营活动的事后记录反映，向有关当局提供财务会计核算资料，转向侧重于积极参与企业的经营管理。管理会计作为一门有别于传统财务会计的附属性会计，在参与企业的经营决策、实施生产经营的调控、保证经营责任制的落实等加强经营管理的工作中，发挥着重要作用。企业的经理、财会人员面对全新的会计理论和会计实践，在改革热潮中，正在研究、学习如何把先进的会计理论、方法运用到企业管理的实践中去，迫切希望有一本结合会计改革的内容，针对我国企业的实际情况，通俗介绍管理会计的原理以及具体如何应用的书籍。

作者结合财务会计改革的内容，在通俗介绍管理会计基本理论的基础上，针对企业财会人员开展管理会计工作的难点问题，通过具体案例的分析介绍，对管理会计理论方法的应用作了较为系统的探讨。因此，本书阐述的体系是第一篇作为基础，对管理会计的基本理论作概要介绍；第二、三篇围绕管理会计的两大基本内容——决策会计、责任会计的具体应用，作了通俗系统的介绍。

本书阐述深入浅出，言简意赅，配有大量的应用实例，具有一定的理论性，同时突出了应用性，相信它会得到广大企业管理人员和财会人员的欢迎，为提高企业的经营管理水平发挥作用。这也是作者编写此书的目的。由于水平所限，书中错误之处敬请读者批评指正。

作者

一九九三年六月

目 录

第一篇 管理会计概述.....	(1)
第一章 总 述.....	(1)
第一节 管理会计的发展和基本内容.....	(1)
第二节 管理会计的特点.....	(7)
第三节 管理会计工作的开展.....	(10)
第二章 成本性态分析与变动成本计算.....	(14)
第一节 成本的性态分析.....	(14)
第二节 变动成本计算法.....	(28)
第三节 变动成本计算法的评价.....	(42)
第四节 变动成本计算法的应用.....	(47)
第三章 盈亏平衡分析.....	(53)
第一节 盈亏临界点及其计算.....	(53)
第二节 盈亏平衡分析应用.....	(65)
第二篇 预测和决策分析应用(决策会计).....	(73)
第四章 预测分析应用.....	(73)
第一节 经营预测的意义和方法.....	(73)
第二节 销售预测应用.....	(76)
第三节 利润预测应用.....	(93)
第四节 成本预测应用.....	(97)
第五节 资金需要量预测应用.....	(104)
第五章 决策分析概述.....	(111)

第一节	决策的概念和种类	(111)
第二节	决策的原则和程序	(114)
第三节	决策分析中的特殊成本概念	(117)
第六章	生产经营决策分析的应用	(125)
第一节	产品生产的决策分析	(125)
第二节	零件自制与外购的决策分析	(131)
第三节	设备购置的决策分析	(133)
第四节	生产能力利用的决策分析	(135)
第五节	定价的决策分析	(140)
第七章	长期投资的决策分析	(146)
第一节	长期投资决策概述	(146)
第二节	投资决策分析中的特殊经济要素	(148)
第三节	投资决策分析方法	(160)
第四节	投资决策分析的应用	(174)
第三篇	经营控制应用(责任会计)	(187)
第八章	经营预算	(187)
第一节	经营预算概述	(187)
第二节	静态经营预算应用	(191)
第三节	动态经营预算应用	(205)
第九章	存货控制应用	(215)
第一节	最佳订货量	(215)
第二节	存货控制	(236)
第十章	标准成本会计制度	(249)
第一节	标准成本会计制度概述	(249)
第二节	成本差异的计算与分析	(258)
第三节	标准成本会计制度的应用	(269)

第十一章	责任会计系统	(281)
第一节	责任会计制度概述	(281)
第二节	责任中心及其业绩考核	(283)
第三节	内部转移价格	(292)
附表		(295)
附表一	复利终值表	(295)
附表二	复利现值表	(299)
附表三	年金终值表	(301)
附表四	年金现值表	(309)

第一篇 管理会计概论

第一章 总 述

第一节 管理会计的发展和基本内容

一、管理会计的形成和发展

管理会计是随着现代工业的发展，在生产经营管理的长期实践中，从传统会计中逐步发展起来的一门新兴的会计。它是为适应企业经营管理的需要，以提高经济效益为目的，运用会计、统计、数学等方法，对企业生产经营的有关历史资料和经济预测资料进行搜集、整理、计算和分析，据以对生产经营活动进行衡量、评估，并参与制定目标、决策、实施目标控制的一种会计。

管理会计作为一门相对独立而又比较完整的方法、理论体系的运用学科，是随着社会科学技术进步和社会经济的发展逐步形成和发展起来的。管理会计的形成和发展主要是围绕企业管理的规划（预测和决策）控制两个方面对企业的生产经营活动进行“会计”加“管理”的计量处理的会计实践，由此基础上，对一系列与管理有关的会计理论、技巧、方法的总结和完善。因此，它比传统会计具有更广泛、更深刻的内容，它在发展传统会计中，兼容吸收了经济学、管理

学、财务学、数学、统计学等学科的内容，它成为当今企业管理现代化的重要工具。当然，管理会计和其它学科一样，它的发展也同样经历了由低级到高级、由简单到复杂的发展过程。

管理会计的形成和发展大致可以划分为两个阶段。

1.形成阶段（20世纪初至50年代） 进入20世纪后，随着当代工业生产的发展，美国泰罗的管理学说在社会生产中得到普遍重视和推广，它给企业管理的理论和实践带来了深刻的影响与变革。泰罗科学管理学说的核心，是在一定客观条件下，对生产行为制定出最具效率的标准，并予以实施。在生产经营活动推行标准化和制度化的同时，原有的会计方法、会计内容及其理论都发生了相应的变化和发展。标准成本、预算控制、经营预测等新的会计技术方法和新的会计内容的不断出现和发展，为企业的会计工作直接服务于企业管理开辟了广阔的领域。同时，传统会计工作本身也在经历着一个新的突破：会计工作从单纯的事后计算拓宽到事前的计算，并将事前和事后计算两者相互结合起来，为提高企业的经济效益，改善经营管理提供了有效的手段。这时传统的会计体系的基本内容和基本结构发生了变化，传统会计中的成本会计的工作开始向管理会计转化。实际上，这种事前计算和事中控制到事后分析结合的会计工作就是最初的管理会计。

2.发展阶段（50年代以来） 由于受企业生产经营活动过程复杂性和当时科学技术水平的制约，加上泰罗制的管理体系有许多需要完善的地方，当时企业管理中的许多实际问题在决定因素的多样性和可变性状况下难以解决，与此相关的标准成本、预算控制和差异分析等会计工作还只是作为

零星、临时的会计和会计方法的运用，是会计在新条件下作为具体帮助实施泰罗制的手段，是原来会计体系的附属部分。从总体上讲，当时的管理会计并未形成一套独立的理论、方法体系，还只是处于初始和孕育状态。

作为一套较为完整的管理会计理论方法体系的形成是在本世纪50年代以后。战后西方资本主义经济得到空前发展，企业生产的工艺技术不断革新，企业内部各部门的协同更加紧密和普遍，市场风云变化，竞争日趋激烈，企业生产经营的条件和环境日益复杂，加上通货膨胀、社会经济繁荣与衰退反复出现，使得有关企业对全局的预测和决策显得十分重要。与此同时，研究如何发挥人的主观能动作用的行为科学和研究如何进行生产经营规划的运筹学也相继产生和发展。在这种客观条件和客观要求下，以责任会计为主体的控制会计和以决策分析为主体的决策会计也就应运而生了。从此，作为一套独立和比较完整的管理会计和方法体系正式形成，并在企业生产经营管理中不断发展和完善。

因此，我们可以知道管理会计的形成和发展是由于社会经济的发展和科学技术的进步，对企业生产经营管理现代化的客观要求，同时也是会计在企业管理中的作用不断得到强化，自身充实发展的必然结果。随着经济的发展、科学技术的不断进步，管理会计在生产经营管理中的作用将会越来越重要，管理会计本身的方法、理论也会得到不断发展和完善。

二、管理会计的基本内容和作用

管理会计是企业经营管理者开展经营管理的重要手段和信息系统，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。正因为管理会计的基本内容是和企业经营管理的各项工作密切相关，就有必要确定企业经营管理的的基本职能。企业经营管理的的基本职能可以这样表述：企业经营管理的的基本职能是经营者不断改善生产经营状况，提高经济效益，对企业的人、财、物和其它经营资源所进行的一系列计划、组织、指挥、调节和监控工作，它一般包括规划和控制两个方面的内容。

规划：就是对企业未来的生产经营活动进行科学安排与统筹计划的过程。一般有目标、策略的确定，预测、决策的进行，计划、预算的编制等工作内容和步骤。规划的目的是要充分调集企业的经营资源，明确经营目标，实现企业经营的稳定发展。

控制：就是对企业正在开展的生产经营活动进行监控与跟踪反映的过程。一般有计划、预算的落实和调整，标准、定额的制订，进程的安排和调整，实绩的计算、差异分析、经营行为的控制和矫正等工作内容和环节。控制的目的是监督规划要求实施的过程，及时反映、评价生产行为，实施改进措施，以达到预定的生产经营目标。

1. 管理会计的基本内容 管理会计是直接服务于企业的经营管理的，它的基本内容也就应该和企业管理的规划和控制两个内容相适应，这是管理会计能充分发挥作用的前提。一般说来，管理会计的基本内容包括以下两个方面：以对经营决策的经济效果进行综合评估为主要内容的决策会计；以对生产经营的整个过程进行控制、调节和考核为主要内容的执行会计。

决策会计主要是对企业的销售、利润、成本、资金等运用现代管理方法和科技手段进行定量分析，在对它们预测前

景的基础上，进行经营决策并确立最佳经营目标，安排出周密执行计划，制定实施措施，为企业的生产经营活动沿着经济、高效的轨道运行，提供科学、完整、准确的信息资料、决策方案和执行措施。

执行会计主要是对企业生产经营活动的现行状况运用一定的方法进行计量、考核，以随时掌握目标、计划的完成情况，通过对它们的汇集、计算和比较，正确评价正在进行的生产经营活动，以及时反馈信息，跟踪生产经营活动，使企业的生产经营活动朝着既定的目标迈进。

当然，管理会计的基本内容这样表述并不是完全充分的，它往往是根据企业管理工作的需要，和其它管理手段相结合来有效地作用于企业的生产经营活动。

2. 管理会计的作用 管理会计在执行其基本职能的过程中，在以下几个方面发挥着重要的作用。

(1) 向管理者提供系统而有效的信息。由于社会经济的发展 and 科学技术的进步，使企业处于一个错综复杂、瞬息万变的经营环境中，及时、系统、科学地收集、加工和有效地运用管理信息，是社会化大生产和当代企业生产经营活动得以正常进行的必备条件。要对企业未来经济活动作出科学的预测和正确的决策，就必须系统地取得经营管理所需的信息，其中既包括经加工、编制后的财务信息资料，也包括大量特定形式和内容的非财务信息，象历史的和未来的、会计的和统计的、实际的和预计的、精确的和大概的、外部的和内部的、局部的和全部的、经济的和非经济的信息。只有这样才能真正满足管理者进行预测、决策、控制等管理工作的需要。

(2) 能动地参与企业的经营决策。决策就是管理，经营

决策已是当代企业管理的核心问题。决策是否科学与正确，已直接关系到企业生存与发展，决定着企业的命运。决策已十分专门化，已不仅仅是管理者本身能完成的工作，必须有各方面的专家配合完成。决策一般要包括三个步骤：采集、整理信息——制定决策方案——选择决策方案。在这一过程中，管理会计参与了决策的全过程，把财务会计和其它信息资料根据决策的需要，科学地进行加工编制信息。在这个环节上，管理会计是按照现代管理的需要，遵循特定的理论和方法对信息进行加工整理的，这就体现了管理会计的能动性。在制定方案时，管理会计对有关信息进行加工处理，从而预测未来经营活动的发展趋势和程度，为管理者制定行动方案提供了依据；在方案的选择时，通过对各方案经济效益的预测，进行评价和分析比较，以效益最优原则作出方案的选择，尽管决策本身是由管理者负责作出的，但作出选择的具体指标却是由管理会计首先提出并进行必要的分析评价的。因此，管理会计对方案经济效益的预测分析的正确与否，直接决定着决策的正确与否，这反映了管理会计实际上已溶合于企业经营决策的过程之中，从而能动地参与了企业的经营管理活动。

(3) 对经营实绩进行科学的考评。为了加强内部的管理工作，顺利地执行预算和计划，圆满地完成企业既定的经营目标，管理会计对实际执行过程，运用各种手段进行严密的监督和控制，将实际与“预算”、“日程”、“标准”、“定额”等进行对比分析的检查考核，及时掌握计划的执行情况，并为调整计划、修订决策提供客观依据。

管理会计的上述三方面的作用，实际上是企业管理基本职能的具体体现，既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；同时也是现代企业内部经营管理，对为其服务的管理会计提出的基本要求，即要求它能对企业未来的生产经营活动进行科学的规划和有效的控制。需要注意的是：一是管理会计所要体现的科学的规划和有效的控制，这两方面的功能是相互联系，不可分割的。对于单个企业来说，要开展生产经营活动，首先要制定一定的生产规划，然后进行实施并作相应的控制，以保证规划的实现。但在控制过程中，取得并加以运用的有关信息资料是将来制定新的规划所不可缺少的，是新的规划建立在客观、合理基础之上的科学依据和重要条件。二是管理会计所要体现的规划和控制两个功能，在企业内部管理的不同领域中工作侧重点是不相同的。很明显，企业的生产经营活动错综复杂，企业管理十分专门化，不同管理层的管理者面临的规划、控制问题的目的、范围、形式和内容等都是不相同的。对于企业各个管理层次的管理者来说，他们都要根据不同的管理问题来开展这方面的工作，这就会表现出各自不同的侧重面，有的侧重于规划，有的侧重于控制。

第二节 管理会计的特点

从管理会计的形成和发展，我们知道管理会计是从传统财务会计中发展独立出来的，要了解管理会计的特点，就必须从它和财务会计的关系比较上来了解这一问题。

一、管理会计和财务会计的区别

管理会计同财务会计的区别主要有以下几个方面：

1. 管理会计作用于企业的内部管理 一般说来，财务会计主要是对企业日常经营活动的记录、整理、汇总和报表的编制，向企业的股东、投资人、债权人、潜在投资人和政府机关的税务、财政等外界单位提供财务状况和经营成果的信息报告，以便于保障他们的利益。而管理会计则主要是对企业生产经营活动的统计核算、业务资料和财务会计资料等各种可用资料进行特定的加工、整理，为企业的经理们提供有关生产经营活动的状态、调控措施、经营预期目等的标经营决策资料和方案。可见，财务会计的服务对象侧重于企业外部，也就是人们习惯上称它为“外部会计”的原因，管理会计的服务对象则主要是企业的内部，因此我们也称它为“内部会计”。

2. 管理会计不受约于会计制度准则的规范 我们知道，财务会计的运行操作的程式和处理经济业务的内容标准，必须按照财务会计法规和会计准则的规定执行，不允许有任何偏离和违反行为，以保准核算的公正、严肃和可比性，保障企业外部单位的利益。而管理会计却不受此制约，它完全可以根据企业内部经营管理的需要来开展决策和控制所需资料的归集、计算工作，只要符合企业内部管理的需要，它所提供的信息的程式和结果就是有价值的。

3. 管理会计面向未来的生产经营 财务会计是对企业已经发生的经济活动进行记录和总结，是事后的客观反映和监督，一般不需要也不可能要求它对企业未来的生产经营预见性的做出反映。而管理会计则不同，它所研究、解决的都是企业未来生产经营要涉及的问题，它对历史资料的归集、分析和评价不在于说明过去，而是要给企业经理们提供关于

未来生产经营的目标确立、方案决策、经营预算等所需的信息服务。

4. 管理会计方法灵活多样 财务会计的运行方法在时间、范围、标准、数据、格式等方面都有严格的规定，所用的技术方法相当规范。而管理会计的运行方法则没有如此规范，只要有助于企业内部的经营管理，它除了运用一般财务会计的方法外，它在编报时间上可长可短，计量单位可用货币资料也可用产量、工时等资料，内容可按需要可详可略，数据精确可大可小，计算方法除了一般的算术外，还可广泛运用线性代数、数据统计等技术，评价方法还需要差量分析、边际分析、概率分析等方法。

二、管理会计和财务会计的联系

管理会计和财务会计的联系从理论和实践的方面看，大致有以下的相互依照关系：

管理会计和财务会计都是对企业生产经营活动的记录和整理，管理会计的基本信息资料都是由财务会计通过记帐、算帐和报帐等途径来提供的，管理会计只是对获得的会计核算资料加上需要的统计资料、业务资料等其它资料进行有目标的加工，以便对生产经营活动的规划和决策提供科学依据。

从企业经营管理的全方位角度看，管理会计和财务会计的基本职能目标是相关联的、相通的，都是为搞好企业的生产经营进行有效的信息服务。财务会计是通过对企业外部提供有关信息资料和咨询服务，对他们的行政、经济、法律、经营等职能的发挥实施影响；管理会计则是通过为企业经理们提供决策方案、经营组织措施的信息资料和咨询服务，对企

业生产经营活动的规划和控制积极参与，发挥作用。

尽管财务会计和管理会计发展至今，双方已相对独立，自成体系，但在实际工作运用中，它们的服务对象、服务领域往往是交叉的，服务是浑成一体的。很难想象，财务会计的核算资料只能提供给企业外部单位、只能是对生产经营活动的事后反映，而企业经理们不需要它的核算资料，其核算资料不能作用于企业生产经营的规划和控制；同样，管理会计的信息服务只适用于企业内部经营管理，为企业的经理需要，而不适合于企业外单位的投资者、经济管理部门和其它单位。

总之，管理会计和财务会计比较，确有一套独立的会计理论、方法体系，但在实际运用中，两者只有相互结合、相互配合才能充分发挥它们各自的作用，推动企业管理水平的提高，增加企业的经济效益。

第三节 管理会计工作的开展

在当代西方企业中，管理会计已广泛运用于企业的经营管理，有一套科学、严密的组织机构来保证它的实施和运用。在企业机构组织中，财务和会计工作一般明确由分设的财务和会计两个部门负责，由财务副总经理统一负责。而管理会计工作通常是由会计部门负责的。为了解西方企业管理会计的实施机构，我们将其列示如下：

在我国，管理会计的运用刚刚起步，还很不普遍，就是一些开展这一工作的企业，也通常是由财务会计人员来进行的，当财务会计人员日常工作繁忙的情况下，管理会计工作常常会被忽视，影响了管理会计作用的发挥。为了有效地开

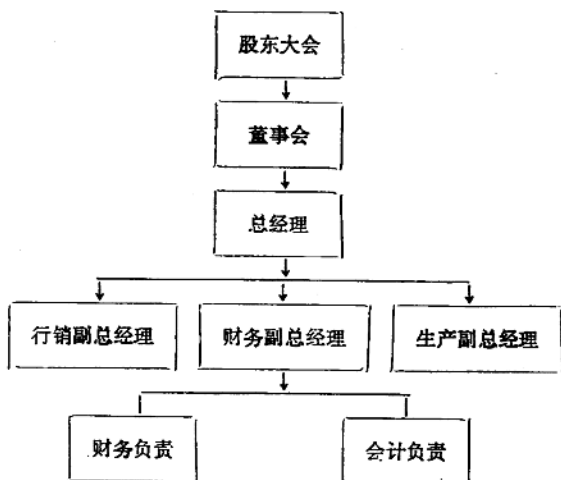


表1 财务负责和会计负责的职责分工

财务负责	会计负责
1. 资金筹措	报告与注释
2. 短期融资	效益评估与咨询
3. 出纳	经济评估
4. 帐簿和信用	资产保护
5. 与外部投资人联络	规划与控制
6. 投资	税务处理
7. 保险	向政府报告

展管理会计工作，我们在这里和大家探讨一下我国企业管理会计的机构组织的设置和职能。

我国现行的企业内部机构设置，财务会计工作一般是由