

喻国华 主编

管理会计学

中国科学技术出版社

管理会计学

主编 喻国华

中国科学技术出版社

• 北京 •

PDG

(京)新登字 175 号
图书在版编目(CIP)数据

ISBN 7-5046-1793-8/F·167

I. 管理会计学/喻国华主编. - 北京:中国科学技术出版社, 1994.9

II. ISBN 7-5046-1793-8

III. I. 管… II. 喻… III. 管理会计 IV. F234.3

IV. 中国版本图书馆 CIP 数据核字 (94) 第 08410 号

中国科学技术出版社出版

北京海淀区白石桥路 32 号 邮政编码: 100081

新华书店北京发行所发行 各地新华书店经售

江西农业大学印刷厂印刷

开本: 787 × 1092 毫米 1/32 印张: 16.5 370 千字

1994 年 9 月第 1 版 1994 年 9 月第 1 次印刷

印数: 1-4000 册 定价: 13.80 元

主 编:喻国华

副主编:董凤池 刘登洪 顾晓敏 张光禄 程礼忠

黄晓霞 郭 鹏 蒋训练 马巾英

编 委:杨 洁 李永梅 马巾英 蒋训练 郭 鹏

黄晓霞 程礼忠 张光禄 顾晓敏 刘登洪

董凤池 喻国华

撰写人员:肖姣美 王运伦 孙建北 李桂兰 高建初

刘永珍 洪士生 杨 洁 李永梅 马巾英

蒋训练 郭 鹏 黄晓霞 程礼忠 张光禄

顾晓敏 刘登洪 董凤池 喻国华

责任编辑:金恩梅 俞天真

封面设计:季六祥

正文设计:喻国华

内 容 提 要:

管理会计学是以市场经济理论为指导,运用现代管理的理论和方法,以其特有的技术对财务会计等经济数据进行必要的控制,为企业经营管理提供各种有价值的财务信息。本书是为配合《企业财务通则》和《企业会计准则》的颁布和实施而编写的会计教材,内容理论联系实际,运用了大量实例说明方法和公式的应用,可操作性强。

前 言

管理会计学是产生于西方的一门学科,它以市场经济理论为指导,运用现代管理科学的理论和方法,以其特有的技术对财务会计等经济数据进行必要的改制,为企业经营管理提供各种有价值的财务信息,对提高经济效益极为有用。

随着我国社会主义市场经济体制的建立与完善,企业将真正成为自主经营、自负盈亏、自我发展和自我约束的商品生产和经营的法人,就迫切需要科学决策和有效控制的理论和方法,这为管理会计的应用和发展创造了良好的社会经济环境。《企业财务通则》和《企业会计准则》的颁布和实施,也要求尽快实现会计教材的更新和改造。为适应社会发展和教学改革的需要,由西江大学具体组织协调,集中了西江大学、中国纺织大学、北京林业管理干部学院、长沙铁道学院、武汉工学院、中南工学院、黑龙江矿业学院、惠州大学、湖南农业大学、信阳农业高等专科学校、广西农业大学、内蒙古农牧学院、石河子农学院、江西金融职工大学、大连财经学校、宿县农业学校等院校从事本学科教学、研究多年的专家、学者齐心协力编写了这部教材。

本书理论联系实际,力求简明扼要、深入浅出、推陈出新,充分考虑到不同对象、不同水平读者的实际状况,运用大量实例说明方法和公式的应用,每章后配备了大量的复习思考题和习题,有助于读者牢固掌握所学知识。使本书具有一定的理论深度、简要易懂、可操作性强、适应面广的特色。本书可作为大学及中专各类院校财会专业和经济管理类各专业管理会计学课程教材,可供广大财会工作者、其他从事经济管理工作的士及有

志于学习者培训和自学参考用书。

本书结合我国社会主义市场经济的特点,较全面系统地介绍了管理会计的基本理论、技能和方法,吸收了国内外管理会计的最新研究成果,力求反映该学科国内外的进展和成就。强化了决策会计的内容,而有关管理会计基本理论、预测、控制等内容也都体现了改革的时代精神。全书共分为十七章。

本书撰稿者情况是:第一章喻国华,第二章杨洁,第三章贾晓霞,第四章程礼忠,第五章郭鹏,第六章孙建北,第七章王运伦,第八章董凤池,第九章肖姣美,第十章马巾英,第十一章刘登洪,第十二章李桂兰、高建初,第十三章刘永珍,第十四章蒋训练,第十五章顾晓敏、洪士生,第十六章张光禄,第十七章李永梅。本书主编拟定写作大纲,参编人员认真完成撰稿,提出了很多好的建议,在此基础上,本书主编和副主编、编委进行了广泛讨论,提出了修改意见,最后由主编对全书修改、补充、总纂定稿。

本书参考了同类教材和其他有关书籍,在出版、印刷、发行过程中得到许多同行的帮助,这里一并表示感谢!

管理会计学是一门正在发展的学科,有些理论和方法尚存在着一定的争议,编写中虽然力争准确、简明、实用,但囿于水平有限,本书内容难免挂一漏万,以偏概全,存在谬误,恳请读者批评指正。

编者

1994年4月

目 录

第一章 总论

第一节 管理会计的形成和发展	(1)
第二节 管理会计的理论结构	(7)
第三节 管理会计与财务会计的区别和联系	(13)
第四节 管理会计的内容、作用和地位	(20)
第五节 管理会计的对象和方法	(23)

第二章 成本性态分析

第一节 成本的分类	(26)
第二节 混合成本及其分解	(32)

第三章 变动成本法

第一节 变动成本计算法的意义及其理论依据	(45)
第二节 变动成本法的特点	(46)
第三节 变动成本法的优点及其局限性	(61)

第四章 成本——业务量——利润分析

第一节 成本——业务量——利润分析的概念和基本公式	(68)
第二节 贡献毛益和盈亏临界点的概念	(74)
第三节 盈亏临界点指标计算及其图解法	(78)
第四节 多种产品盈亏临界点的计算	(88)
第五节 经营杠杆系数	(94)

第五章 销售预测

第一节 销售预测概述	(103)
第二节 调查法和判断法	(105)
第三节 市场建立法	(108)
第四节 购买力指数法	(110)

第五节 因果法	
第六节 平均法	(124)
第七节 时间数列分析	(132)
第六章 利润预测	(152)
第一节 利润预测的意义及影响利润变动的因素	(152)
第二节 利润变动趋势预测	(154)
第三节 目标利润预测	(157)
第七章 成本和资金预测	(168)
第一节 成本预测的作用和原则	(168)
第二节 成本变动趋势和目标成本预测	(172)
第三节 资金预测	(180)
第八章 经营决策分析	(189)
第一节 决策概述	(189)
第二节 决策成本	(191)
第三节 产品生产的决策分析	(199)
第四节 价格规划与定价决策分析	(231)
第九章 货币时间价值	(252)
第一节 货币时间价值概述	(252)
第二节 终值和现值	(256)
第三节 年金的终值和现值	(264)
第四节 贴现率和计息期	(275)
第十章 长期投资决策的分析评价	(285)
第一节 长期投资决策概述	(285)
第二节 现金流量	(290)
第三节 资本成本	(297)
第四节 长期投资决策的评价指标	(307)
第十一章 长期投资决策方法	(322)
第一节 固定资产的经济寿命和最低年均成本的确定	(322)

第二节	固定资产的更新决策和大修理决策	
第三节	租赁或购买的决策	(338)
第四节	自制还是外购的决策	(343)
第五节	工厂规模的决策	(347)
第六节	开发时机和建设速度的决策	(353)
第十二章	风险	(363)
第一节	风险和风险报酬的概念	(363)
第二节	概率和概率分布	(369)
第十三章	风险投资决策	(383)
第一节	年期望现金流量和变异系数	(383)
第二节	按风险调整贴现率法	(387)
第三节	肯定当量法	(395)
第四节	概率法	(400)
第五节	决策树法	(404)
第六节	获利指数风险图法	(409)
第十四章	全面预算	(417)
第一节	全面预算的基本体系	(417)
第二节	编制全面预算的一般方法	(419)
第三节	弹性预算	(431)
第四节	零基预算	(435)
第五节	概率预算	(438)
第六节	滚动预算	(439)
第十五章	标准成本控制	(442)
第一节	标准成本的作用	(442)
第二节	标准成本的制订	(445)
第三节	成本差异的计算与分析	(450)
第十六章	存货控制	(461)
第一节	存货控制的基本要求	(461)

第二节	存货规划	
第三节	存货的日常控制	(473)
第十七章	责任会计	(480)
第一节	经济责任制与责任会计	(480)
第二节	责任中心及其种类	(483)
第三节	责任中心的考核与评价	(487)
第四节	内部转移价格	(494)
附表		(499)

第一章 总论

第一节 管理会计的形成和发展

一、现代管理会计的形成和发展过程

管理会计是现代企业会计的一个分支,它发展成为一门相对独立的新兴会计学科,经历了从孕育、形成、发展,到逐渐成熟的过程。会计是历史的产物。5 000 多年前就有了反映经济业务的记录,个别会计概念可追溯到古希腊和古罗马时代。在印度太古共同体内,就有了簿记员,登记收入和支出。在我国,3 000 多年前的西周,就有“零星算之为计,总合算之为会”和“月计岁会”的记载,基本概括了“会计”一词的基本含义。会计随社会生产力的发展而产生与发展。最初,会计只是“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”,成为专业性的独立职能。

1096 ~ 1291 年的十字军东征,促成了长达 300 年的商业革命,促进了意大利中世纪商业城市的兴起和东方贸易的发展。这构成了会计发展的土壤和重要条件。在 14 世纪中叶以前的意大利北部热那亚商人的帐簿中,就出现了完整的“复式簿记”方法。威尼斯的卢卡·帕乔利于 1494 年出版的《算术、几何及比例概要》是描述复式簿记方法的第一本出版物。这一时期的企业,主要是独资和合伙经营,规模较小,经营活动和经济关系比较简单,还没有明确存在企业的外部利害关系集团。因而,簿记主要是为了业主本人的需要,其帐目是保密的,并不向企业外

部提供会计报表。所以,在企业会计形成初期,其主要目标是向业主本人提供经营管理信息,为内部管理服务,还没有外部报告职能。从15世纪复式记账法产生以后至18世纪英国产业革命以前,会计一直是主要作为企业内部管理的工具,而不是通过财务报表向企业外部提供财务和经营信息。

随着社会经济的发展,会计的职能、内容和范围逐渐扩大。英国的工业革命,大大发展了生产力,促进了工业资本主义的兴起。企业规模日益增大,管理日趋复杂。在英国自1844年开始出现股份有限公司。在美国,在1930年股份有限公司已占企业总数的90%以上,企业的所有权和企业管理权开始分离。国家对企业的法律管制不断地加强,工商税收方法日趋完善,企业会计发展到以公司会计为其主要形式。由于企业的债权人、股东、银行和政府征税等各方面的需要,企业会计的主要职能已经是通过定期的财务报表,为企业外部的经济利益关系集团服务,从而保护企业债权人的利益。纽约股票交易所于1926年开始要求股票上市的所有公司向股东公布和提交年度会计报表。1775年以来,发展起来的这种以财务报表理论为基础,以对企业外部报告为主要职能的会计理论与实务,被称为财务会计。

在企业财务会计发展的同时,19世纪末管理会计已经孕育。成本会计是管理会计的最初形式。为了对外财务报告,就必须归集、计算和分配成本,于是产生了成本会计。起初,成本会计的主要目的是为对外财务报告而计算产品成本。随着成本会计数据在企业内部的应用,成本数据服务的重点由对外财务报告逐步转向企业内部管理。为了满足内部管理的需要,成本的收集和分配就随决策的不同而各异,于是成本计算冲破了原来传统成本概念的束缚而得到发展,为会计的管理职能扩展奠定了基础。这是管理会计的萌芽和起点。

进入20世纪以后,生产力获得了巨大的发展,资本聚集和

集中达到空前的程度。其结果是,企业之间竞争加剧,出现了平均利润率下降的倾向。在这种情况下,很多企业陷入了困境。为此,企业一方面加强垄断,另一方面寻求大规模企业的内部经营合理化。本世纪20年代后半期和30年代前半期经济危机的发生,带来了长期的经济停滞,这更促进了企业内部管理的加强。

适应这种客观要求,20世纪初产生了泰罗的科学管理法。泰罗于1911年发表了著名的《科学管理原理》一书,开创了企业科学管理的新纪元。“泰罗制”集中体现了当时科学管理的理论和方法。泰罗通过对时间和动作的研究,布置合理的工作条件,来消除和省去工人在体力劳动和机器操作中的多余和不恰当的动作,并实行完善的计算和监督制度。随着泰罗制在企业生产中的广泛应用,企业管理的加强,生产效率的提高,使原有的会计体系也发生了变化和发展。企业会计为了配合泰罗制来提高企业生产效率和工作效率服务,就将“标准成本”、“预算控制”和“差异分析”等与科学管理紧密联系的技术方法引进到会计体系中来。会计开始引入事前计算,并实行事前计算与事后分析相结合,从而为会计服务于企业内部管理开创了一条新途径。但是,在本世纪50年代以前,会计为企业内部管理服务的重点主要在成本方面。标准成本、预算控制和差异分析只是配合实行泰罗制的零星的、分散的会计技术方法。管理会计还没有形成一套独立的科学的理论方法体系。从19世纪末到20世纪50年代以前,是管理会计从孕育到形成的初级阶段。管理会计真正形成和迅速发展,始于20世纪50年代。

本世纪50年代以后,管理会计才从财务会计中分离出来而发展成为一门学科。50年代以后,科学技术的飞速发展推动了西方战后经济的迅速发展。大量生产和大量销售的经济性,驱使企业的规模更加扩大,资本愈趋高度集中,跨国公司大量涌

现,市场环境瞬息万变,竞争更加激烈。企业要在变化不安的竞争中求得生存和发展,就必须实现管理现代化,具有适应市场趋势灵活应变的能力。单纯依靠企业内部经济的合理组织和提高效率是远远不够的,它要求企业管理人员必须掌握和应用广泛的政治经济知识和各种数学方法,及时收集和加工各种经济信息,根据市场动态和已有的资源,科学地进行决策,加强经济过程的控制,才能使企业在惊涛骇浪般的市场竞争中求得生存和发展,谋取最大限度的利润。这样,以提高工作效率和生产效率为主要目标的泰罗制已无法适应发生变化的外部环境。企业的兴衰与成败取决于企业经营战略和经营决策是否正确,以“管理的重心在经营,经营的重心在决策”为指导思想的现代管理科学诞生了,以美国经济学家西蒙为代表的现代决策理论应运而生。以现代管理科学为理论基础的管理会计,吸收了现代企业管理的理论和方法,丰富了原来的内容,扩展了原来的职能,形成了预测决策会计。生产社会化程度的大大提高,分工愈来愈细,企业内部各部门和职工个人之间的联系愈紧密。50年代初,研究人类在某种组织和环境中的行为及其规律的行为科学兴起了。管理会计引入行为科学的成果,发展了为企业分层级管理和责任制服务的责任会计,探讨了企业内部各类责任中心与企业整体目标达到一致性问题。由于一系列现代管理理论的影响,会计的重点开始由经济过程的反映和事后分析,逐渐过渡到经济过程的控制和事前的预测、决策。与此同时,线性规划、概率论、微积分等各种数学方法,以及与此相关的电子计算机的应用,也日益引入会计领域,使会计科学越来越多地利用自然科学的方法和成果。到本世纪70年代以后,管理会计日趋成熟,发展成为高级管理会计阶段。

随着科学技术的进步和社会经济的发展而形成和发展起来的管理会计,对加强企业经营管理发挥的作用越来越大,已成为

现代企业管理必不可少的工具和不可分割的内容。大中型企业原有的会计职能部门也纷纷设立了单独的管理部门,专门为企业加强经营管理服务。

二、现代管理会计与传统管理会计的比较

一般以本世纪 50 年代为界,在此前以标准成本、预测控制、差异分析为主要内容的管理会计为传统的管理会计,在此后以决策分析为主,包括决策会计和控制会计两大部分内容的管理会计为现代管理会计。传统管理会计向现代管理会计转化,一方面是由于企业组织结构的变化引致的结果,另一方面是会计不断吸收现代管理科学和其他相关学科成就的结果。现代管理会计与传统管理会计在方法和内容上存在很大区别。

第一,在对成本的认识方面,传统管理会计认为成本与业务量之间表现为一种线性关系。而现代管理会计则尊重现实,认为成本与业务量之间表现为一种非线性关系。分析成本变动时,传统管理会计强调平均概念,而现代管理会计强调边际概念。

第二,在决策所依据的成本概念方面,传统管理会计侧重于过去的实际成本,而现代管理会计则强调机会成本、未来成本。

第三,在决策标准方面,传统管理会计以追求最大利润或最低成本为目标,而忽略或不重视资源约束条件,现代管理会计则寻求满足约束条件的最佳利润或成本。

第四,在信息目标与职能方面,传统管理会计侧重于为控制而编制计划,现代管理会计则强调为决策与业绩评价提供相关信息。

第五,在所运用的分析方法方面,传统管理会计所运用的主要是科学管理方法,而现代管理会计所运用的则是现代管理科学方法,包括行为科学的研究方法等等。

第六,在信息的质量要求方面,传统管理会计要求报告的信

息必须客观、真实,而现代管理会计则要求相关而可靠,并不强调绝对真实。

三、管理会计的发展趋势

展望管理会计的今后发展,有三种看法。

第一,认为将成为一门独立的新兴学科。由于管理会计是多种学科相互渗透和结合,具有综合性。它的形成和发展,丰富了会计科学的内容,使会计的作用不但包含对生产过程的反映和监督,而且包含对未来业务进行预测和决策。但是目前管理会计应包括哪些内容,国内外教材都无法统一,同时其部分内容和现代管理科学有所重复。说明这门科学正在成长过程中,今后经过一定时期,内容将更为丰富、更为成熟、与其它学科之间的界限更为清楚,必将正式定型为一门独立的学科。

第二,认为财务会计与管理会计的界限将会消失。财务会计、管理会计和电子计算机的应用结合在一起,形成一门新的会计学科,有人称之为“会计信息系统”。

第三,认为会计将不作为独立学科存在,把企业管理所必需的经济管理信息,如会计、统计、业务技术经济均合并纳入电子计算机内,成为企业经济管理的信息系统,使经济管理所需的数据共享。

我们认为,今日的管理会计还在发展之中,有不完善之处,并且在逐步走向完善。从管理会计的发展过程,从现代管理会计与传统管理会计的比较,我们可以大致展望到未来管理会计的发展方向。

首先,未来的管理会计在完善已有理论的基础上,将继续吸收相关科学的成就,但并不只停留于引用,而是在引用的同时形成管理会计的概念,从而使之既具有相关学科的成就,又具有自身的特色。目前还不完善的管理会计理论因此将变得完善。

其次,在分析方法上,会更加细致,使管理会计日趋精密