

工

商

管

理

(MBA)

系

列

教

程

MBA

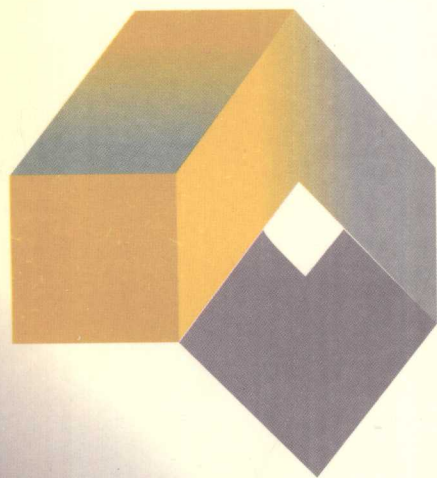
GONGSHANGGUANLI(MBA)XILIEJIAOCHENG

管理会计

■毛付根 / 编著

■余绪缨 / 校审

■江西人民出版社





工商管理(MBA)系列教程

管理会计

■毛付根/编著

■余绪缨/校审

江西人民出版社

图书在版编目(CIP)数据

管理会计/毛付根

—江西南昌:江西人民出版社,97.2.

工商管理系列教程/吴世农、黄世忠

ISBN7-210-01740-2

I. 管…

II. 毛…

III. 教材,管理会计—经济

IV. F27

管理会计

毛付根

江西人民出版社出版发行

江西新华厂印刷 新华书店经销

1995年3月第1版 1997年2月第2次印刷

开本:850×1168毫米 1/32 印张:9.75

字数:210千 印数:3001—8000册

ISBN 7-210-01740-2/F·225 定价:12.40元

江西人民出版社 地址:南昌市新魏路5号

邮政编码:330002 电报挂号:3652 电话:8511534(发行部)

(赣人版图书凡属印刷、装订错误,请随时向承印厂调换)

《工商管理系列教程》顾问

吴宣恭 葛家澍 余绪缨 邓子基 钱伯海 黄良文 陈永山
张亦春 胡培兆 Dr. Cecil L. Dipchand Dr. J. Colin Dodds
Dr. Yaghoub Shafai

《工商管理系列教程》编委会

主 编	吴世农	黄世忠					
副主编	林擎国	陈浪南					
编 委	黄世忠	陈少华	李若山	毛付根	陈箭深	林志军	
	苏锡嘉	曲晓辉	吴世农	沈艺峰	赵 磊	孟林明	
	潘威廉	黄维梁	俞建力	林 宇	吴 臻	林擎国	
	高鸿桢	汪君奕	王美今	钱争鸣	庄宗明	刘 平	
	陈 铿	陈浪南	廖泉文	林志扬			

序 言

随着我国改革、开放的深入和社会主义商品经济的发展,培养大批工商管理人才已成为迫切的任务。为了加强和发展工商管理教育,不仅要有科学、完备的教学计划和大量优秀的教师,还必须在吸收国外先进的经济管理经验和总结我国成功经验的基础上,根据教学的要求,编写一批符合中国国情的工商管理新教材,系统地介绍工商管理各个领域的基本理论、基本知识和业务技术。多年来,我国各地曾经先后出版过一些有关工商管理的教材和书籍,填补了当时的空白,解决了教学的急需,发挥了一定的积极作用。但是,其中的一些教材和著作,或者基本上是翻译、摘编外国教科书而成,与中国的实际结合不紧;或者由于出版时间较早,只是初步介绍外国工商管理的基本常识,内容偏浅,只适应当时的水平,未能满足今日学习的进一步要求;或者虽名为系列教材,但内容参差不齐,不成体系,互不配套。总之,都不适宜作为工商管理专业学生,特别是高层次学生的教科书以及工商管理人员提高、进修的读物。

早在 1986 年,厦门大学经济学院就根据中国——加拿大工商管理教育合作项目建立了工商管理教育中心,并于翌年与加拿大达尔豪西大学、圣玛丽大学等院校合作,在我国率先正式招收工商管理硕士研究生(即 Master of Business Administration,简称 MBA)。该中心发挥厦门大学经济学院学科比较齐全的显著优势,组织雄厚的师资队伍,与国内外学术界和国内经济部门、企业界保持经常的密切的联系,重视理论结合实际,强调学用相辅,顺利地培养了

六届一百多名工商管理硕士生,得到国内外来访学者的好评,历届毕业生也深受工作单位的重用。1991年3月,国务院学位委员会和国家教委正式批准厦门大学为全国首批正式招收、培养工商管理硕士研究生的单位之一。厦大工商管理教育中心的教师除资深年长的教授外,多数曾在国外获得 MBA 学位,他们在教学过程中,深感建设一套中国式工商管理教科书的重要性和迫切性,在中心的组织和支持下,着手研究和编写新教材。在 1988 年至 1991 年间,他们编写了一套工商管理系列丛书,先后由中国对外经济贸易出版社出版。今年,中心的教师又在江西人民出版社的支持下,在过去研究的基础上,编写一套更能反映我国经济改革的发展状况,更具有中国特色,同社会主义市场经济的实际结合更加紧密的工商管理系列教程。这套教程共 10 本,即:《管理会计》、《国际会计》、《市场营销学》、《市场研究概论》、《国际商务》、《管理运筹学》、《管理统计学》、《组织行为学》、《国际金融》、《管理信息系统》。现在奉献在读者面前的就是这一系列教程中的一部。

在编写中,这套教程的作者们力图使新编的教程内容全面、深入,既能吸收当前该学科的最新成就,兼收国内外的科学方法和优秀理论,又能结合我国的实际,解决我国经济管理中的主要问题,使读者能够学以致用。这套教程主要作为工商管理硕士研究生(MBA)的基础课或必修课教材以及经济管理类本科高年级学生的选修课教材和参考书,也适合作为企业管理人员培训班的教材,同时还可以作为高等院校和财经专科学校教师的参考书以及中高级经济工作干部进修、提高的自学课本。

希望这套系列教程的出版、发行将会为我国工商管理教育水平的进一步提高做出新的贡献!

经济学教授、厦门大学中国加拿大
工商管理教育合作项目主任 吴宣恭
1992 年 10 月

PREFACE

The Canada - China Management Education Program (CCMEP) is now in Phase II. The School of Business Administration, Dalhousie University, Halifax, Canada and The Economics College, Xiamen University, Xiamen, People's Republic of China have cooperated in management education under CCMEP since 1983. In Canada, St. Mary's University and other universities in Atlantic Canada have assisted Dalhousie University in the transfer of management technology to China. In China, Wuhan University and Shandong University have benefitted, along with Xiamen University, from CCMEP.

Under CCMEP, Phase I, twenty three teachers from The Economics College, Xiamen University received graduate trainign in business administration in Canada. Most of these students have returned to China and are in important university positions. These young Chinese (and Xiamen scholars) are making a great contribution in management education at Xiamen University on behalf of the people of China. Part of this contribution is scholarly writing and restearch in the various facets of management education. These serial publications reflect the high quality of Chinese

scholars and set examples for others to follow. The Chinese scholars are contributing to a growing body of knowledge on management education in china and abroad. The works of Chinese scholars will meet the growing demand for published matrials in the classrooms of business and management education centres throughout China. Enterprise managers will find the serial publications of particular benefit to the management of their respective enterprises.

The newly established MBA Centre at Xiamen University and other management centres in China will benefit greatly from the serial publications. Chinese scholars who were trained under CCMEP are working with other Chinese scholars in this serial publications project. It is hoped that China(and Canada) will encourage this project and enlarge the scope of activities. Humanity, in general, will enjoy lasting benefits.

Dr. Cecil R. Dipchand
Professor of Finance
Faculty Coordinator, CCMEP
Dalhousie University
Halifax, Canada
November 14, 1989

前 言

管理会计是一门旨在为企业管理当局进行科学决策提供相关信息的、正在发展中的新兴的会计学科,是现代会计中的一个重要领域。在发展社会主义市场经济的进程中,吸收、借鉴在西方经济发达国家形成和发展的管理会计的原理和方法,并注意使之同我国市场经济的客观实践相结合,对提高我国企业生产经营的经济效益,发展社会主义市场经济,具有重要的现实意义。

本书是作者在大量参阅美国、加拿大等国最新出版的管理会计教科书的基础上,结合多年积累的教学实践经验编写而成。全书共分9章,对决策、预算、控制和责任会计等依次加以阐述,并力图体现以下几个特点:1.较为系统、准确地阐述管理会计的基本原理和方法;2.结构科学,选材合理,内容新颖,尽可能反映管理会计的最新成就;3.基本理论与基本方法相结合,运用图表和例解来说明较为复杂的问题。

本书既可作为工商管理硕士研究生(MBA)以及高等财经院校有关专业本科高年级的管理会计课程教材,亦可作为在职厂长、经理和包括财会人员在内的广大经济管理干部的自学参考书。

余绪缨教授仔细审订了全书,在此深表感谢。

作 者

1992年8月于厦门大学

目 录

第一章	总论	1
第一节	管理会计的演进.....	1
第二节	管理会计与财务会计的联系与区别.....	5
第三节	管理会计的信息质量特征.....	9
第四节	管理会计在企业中的地位	12
第五节	管理会计的职业化和专业化	16
第二章	变动成本计算	21
第一节	成本性态模式	21
第二节	成本性态分析	29
第三节	变动成本计算	38
第三章	本—量—利分析	58
第一节	本—量—利的基本模型	58
第二节	本量利图	66
第三节	本量利分析	70
第四节	其他有关问题的探讨	84
第四章	短期经营决策的分析与评价	89
第一节	决策的意义、分类和一般程序.....	89
第二节	短期经营决策要着重考虑的一些独特的 “成本”概念	94
第三节	短期经营决策分析评价	97
第五章	长期投资决策的分析评价	117

第一节	投资方案的分类·····	117
第二节	货币时间价值与现金流量·····	119
第三节	投资项目主要经济评价方法及其计算原理·····	127
第四节	有关指标之间的对比研究·····	144
第五节	几种主要投资决策的经济分析·····	153
第六章	不确定条件下的投资决策分析·····	160
第一节	风险的概念·····	160
第二节	风险的计量·····	160
第三节	不确定条件下的投资决策方法·····	168
第七章	预算控制·····	184
第一节	预算的性质·····	184
第二节	预算的种类及其编制·····	187
第三节	预算控制的几种形式·····	207
第八章	标准成本制度·····	216
第一节	标准成本的制订·····	216
第二节	差异分析·····	221
第三节	差异的处理·····	234
第九章	责任会计·····	246
第一节	概述·····	246
第二节	不同类型的责任中心的责任会计及其主要特点·····	249
第三节	内部转移价格·····	268

附录

一、货币的时间价值

一、正态分布表

三、主要参考书目

第一章 总 论

第一节 管理会计的演进

现代管理会计作为从传统的、单一的会计系统中分化出来,成为同财务会计并列存在的相对独立的一门新兴的综合性交叉学科,它不仅是商品经济发展的产物,同时也是多种方法和思想共同作用的结果。现代管理会计的发展过程可分为以下几个阶段:

一、现代管理会计的萌芽期(20世纪50年代以前)

成本会计是现代管理会计的前身,它最初是为了满足财务报告的需要而产生的。为了满足对外报告的需要,成本会计侧重于成本的汇集、分配和产品成本的计算。特别是成本的分配,通过产品分配,使与产品相关的费用能够在产成品与在产品之间区分开来,进而以此为基础,对已完工的产品成本进一步区分为本期已销售产品成本和期末存货成本。其后,由于受泰罗的科学管理学说的影响,产生了“标准成本”、“差异分析”、“预算控制”等与科学管理学说直接相联系的技术方法,使成本会计的内容和作用得到了丰富和发展。然而,尽管当时资本主义生产规模随着市场的开拓迅速扩大,竞争也更为激烈,卖方市场向买方市场转化,但由于生产基本处于满负荷的状态,使企业内生产经营活动的计划控制和成本降低成为增加利润的关键,由此决定了同科学管理学说紧密结合的、以标准成本制为特征的成本会计,以致致力于寻求成本最低化为其主要职能。成本会计所强调的,仍然是全部(完全)成本计算,以及以客观的、明确的方法对全部成本进行分配。人们所追求

的仍然是“准确”的成本分配方法,试图找出一种计算特定产品实际成本的方法。并由此使得在这一时期的后半期所产生的变动成本法、弹性预算、差异分析和责任会计等管理会计的基本内容,未能得到足够的重视和普遍的运用。因此,这一时期可看作是现代管理会计的萌芽时期。

二、现代管理会计的成长期(20世纪50-60年代)

第二次世界大战后,资本主义经济得到迅速发展,日新月异的科学技术大规模应用于生产,资本进一步集中,从而使得企业规模日益扩大,生产经营日趋复杂化,企业外部的市场情况瞬息万变,竞争更为激烈。这对企业管理现代化提出了新的要求,并在客观上也促进了企业管理的现代化。与之相对应的是,战前风靡一时的科学管理学说为以西蒙为代表的现代管理科学所取代,人们已逐渐认识到,“管理的重心在经营,经营的关键在决策”。在此情况下,会计师们逐步认识到,既没有任何一种像“真实”成本那样可以适应一切情况的东西,也不能将产品成本视为唯一准确的数字,并以此为基础进行诸如产品定价、产品盈利能力、产品结构以及管理控制等管理决策。尽管许多决策都要利用成本数据,但成本的分配和汇集应随决策的不同而变化,没有一种对所有决策都同等重要的成本分配方法。成本分配的目的在于满足内部决策和控制,而不是为了对外财务报告的需要。由此使“不同的目的,不同的成本”(即“相关成本”)成为管理会计的核心,并由此而产生了许多以决策者需要为轴心,以相关成本为决策依据的管理会计的技术和方法。“相关成本”不仅确认实际成本,而且确认与特定决策相关但并未实际发生的机会成本。

在此时期,除管理科学、组织理论、行为科学等对管理会计产生了一定的影响外,作为现代微观经济学的核心的新古典经济学,尤其是边际原理对其起了主要的影响。并由此而使短期经营决策经济效益分析评价的原理和方法得到进一步的丰富和发展。管理

会计所采用的技术和方法主要以新古典经济学所指导的一些基本假设为依据,这些基本假定主要有:(1)决策者是利润最大化的追求者;(2)决策者可以获取其决策所需的所有信息;(3)决策者获取的所有信息不需要花费任何代价;(4)决策者可以作出利润最大化的决策;(5)决策者不是企业所有者,就是企业目标的分担者;(6)决策者具有很强的分析和处理信息的能力。在其影响下,加上电子计算机等新技术的发展及其开始在会计领域中的应用,使数量方法在此时期不仅得到了进一步深化和发展,而且日趋复杂化。长期投资决策的分析评价,也因贴现现金流量模型的建立而更加精密和完善,并成为现代管理会计的一个重要专门领域。管理会计在这一时期得到充分的发展,当今出版的许多管理会计教科书,其所涉及的内容主要来自这一时期管理会计的研究成果。

三、管理会计的深化、扩展期(20世纪60年代末—70年代)

60年代末期开始,由于受统计决策理论和不确定条件下的经济学研究成果的影响,西方管理会计学者开始对以新古典经济学为理论基础的管理会计进行重新检讨,并逐步放松了管理会计原有的基本假定,将不确定因素和信息成本概念引入管理会计,进而开始将信息经济学、代理人说和行为科学等引入管理会计的研究中来,使管理会计的研究领域进一步拓宽。信息经济学将信息视为商品,既要考虑其“需求”,也要考虑取得和产生信息的成本,并将信息系统的价值与建立该信息的成本加以比较,并据此进行决策。信息经济学引入管理会计,使人们深刻地认识到,管理会计作为一个信息系统,它的设计与运作,既花费代价,也会产生相应的效益,因而必须放弃传统的只考虑信息效益、不计信息成本的新古典经济学的基本假定,而要求对管理会计信息的形式和使用,以信息经济学的原理为指导,并使会计信息的效果及其经济性两个方面统一起来。不论是会计信息系统的选择还是会计系统的设计,都要对其所费与所得进行比较,并据以选取(或设计)一个最有用

而又最经济的会计信息系统。而代理人说则是信息经济学合乎逻辑的发展和具体化。它所研究的是如何使“主人”和“代理人”之间的责、权、利关系具体体现在双方商定的能最起作用的、最可行的契约中。根据代理人契约,主人授予代理人经营一个实体(企业或企业内部的各级组织)的责任和权力;代理人则从经营所得的结果中取得一定份额的补偿。其核心是如何实现代理关系双方的“利益分享、风险共担”。这是由于主人与代理人之间信息结构不对称,以及主人不能直接对代理人的工作进行监督,从而使代理人有可能为了其自身利益产生“道德冒险”和“不利选择”的行为。为防止或减少这类行为的产生,主人除了加强其信息反馈系统外,还必须寻求某种报酬契约,使已实现的总成果能按一定的函数关系在主人与代理人之间进行分配,使之能对这两个方面都产生最好的激励效果,从而实现二者之间的目标一致。行为科学引入管理会计,是为了运用当代行为科学的最新研究成果,来对企业及经理人员的决策、行为施加影响,从而使之朝有利于企业长期稳定健康的方向发展。我们可将这一时期称为管理会计的深化扩展期。其部分研究成果已为当今管理会计教科书所吸收。

四、管理会计的反思期(20世纪80年代以后)

80年代管理会计进入了反思期,管理会计除在70年代研究的基础上,继续对信息经济学、代理人说以及行为科学等进行进一步研究外,管理会计的总体特征则表现为对现有管理会计的技术方法进行全面反思。其主要原因在于,人们普遍认为管理会计的理论与实践相脱节,特别是在高科技蓬勃发展的新形势下,随着电脑数控机床和机器人、电脑辅助设计、电脑辅助生产以及弹性制造系统等高科技成果在生产中的广泛应用,使生产管理显示出许多革命性的变革,适时生产系统(Just - In - Time Production System)、全面质量管理(TQC)等新观念、新理论和新方法相继形成,这就对作为管理的重要工具的会计提出了新的挑战。人们开始对原有管

理会计的技术与方法进行了反思,逐步认识到原有的管理会计技术方法已难于继续适应管理上的新观念、新理论和新方法,而必须作相应的变革,才能使生产技术和生产管理的新成就所形成的效益能够顺利地实现。因此,以美国著名会计学家 R.S. Kaplan 等为代表的反思派,主张会计学者必须走出办公室,到实践中去,以寻求新的理论与实务方法。这标志着管理会计进入了一个新的发展阶段——反思期。“适时制下的非累积性成本法”(JIT non - cumulative costing)、“作业成本法”(Activity - based costing)等即为反思的产物。

第二节 管理会计与财务会计的联系与区别

管理会计作为与财务会计并存的相对独立的一门新学科,它与财务会计之间存在着既相联系又相区别的关系。主要表现在:

一、信息的主要使用者不同

财务会计的目标在于为投资者、信贷者等企业外部的信息使用者提供对决策有用的信息。可见,财务会计侧重于为企业外部的投资人、债权人及其它有关机构服务,但它同时又服务于企业内部的经营管理。它所提供的通用对外财务报告和日常信息,经过分析、加工,可成为企业管理当局据以进行经营决策的重要数据来源。而管理会计的目标则在于为企业管理当局进行计划、决策和控制活动提供有用的信息。由此可见,管理会计虽侧重于直接为企业内部的各级管理人员服务,但同时也为企业外部的投资人、债权人等服务。这是因为,企业外部的投资人、债权人等所关心的企业的财务状况和经营成果等综合性财务指标,有赖于管理会计为企业管理部门正确地进行经营决策和有效地改善生产经营所提供的信息。

二、公认会计原则的遵循程度不同

财务会计的信息使用者为企业外部的各种利害关系集团。它们并不直接参与企业的经营管理,由于直接间接的利害关系,都在不同程度上关心企业的财务状况和经营成果,但只能从企业定期公布的财务报告中取得有用的信息。因此,为了使财务会计所提供的财务信息取信于企业的外部利害关系集团,财务会计必须严格遵循“公认会计原则”(GAAP),并按公认会计原则所规定的会计程序,从凭证、帐簿到报表,对有关资料进行综合,定期提出有关企业财务状况和损益的财务报告。管理会计的目标则在于主要为管理当局进行计划、决策和控制活动提供有用的信息。它既利用财务会计的信息,又相对地独立于财务会计而形成系统的、充分利用财务会计系统之外的有关非财务信息。它所提供的信息和内部报告,并不一定要恪守所有的公认会计准则,在某些情况下,甚至会在一定程度上背离公认会计原则。但它必须遵循“有用性”原则,即所提供的信息必须对企业管理部门正确地进行最优管理决策和有效经营有用,因此,它可以采取灵活多样的方法和手段进行数据的加工、处理,为管理当局提供有用的信息。

三、分析的焦点不同

如前所述,财务会计主要为企业外部的利害关系集团提供信息,因此,它必须以整个企业作为其分析服务的对象,记录和报告企业整体的资产、产权和利润等信息,进而以此为基础,提供集中、概括性的资料,来综合评价、考核企业的财务状况和经营成果。管理会计主要为企业内部管理服务,故其分析既以企业本身为主体,同时也以企业内部各所属单位为子主体,从而构成了以企业本身为母主体,以责任中心、产品、项目等子主体的管理会计的多维主体体系。其分析的特征为:以企业整体为出发点,分别就各子主体进行具体分析评价,同时兼顾企业整体与局部两个方面,目的在于有助于实现整体和局部的统一。例如,管理会计在进行本—量—利分析,某零部件的自制或外购、某产品线的停产与否,以及投资项目的