

实用管理会计

SHIYONG GUANLI KUAJJI

主 编 韩长林
副主编 尚建华
杨峙琛
梁国庆

中国物价出版社

实用管理会计

主 编:韩长林

副主编:尚建华 杨峙琛 梁国庆

编 委:(以姓氏笔划为序)

车小明	王爱华	刘 念	刘志明	刘爱民
刘艳霞	乔自力	吕朋津	孙海燕	邱宏毅
张海鑫	陈鲁吉	周旭辉	赵东伟	高 义
高 蓉	高溪笙	袁景平	曹 杰	

中国物价出版社

图书在版编目(CIP)数据

实用管理会计/韩长林主编. —北京:中国物价出版社, 2002. 7

ISBN 7 - 80155 - 442 - 6

I 实... II 韩... III 企业管理 - 管理会计
IV . F275.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2002)第 050530 号

出版发行/中国物价出版社(邮政编码:100837)

地址:北京市西城区月坛北小街2号院3号楼

电话:读者服务部 68022950 发行部 68033577

经销/新华书店

印刷/山西科林印刷有限公司

开本/850×1168毫米 大32开 印张/14.625 字数/420千字

版本/2002年8月第1版 印次/2002年8月第1次印刷

书号/ISBN 7 - 80155 - 442 - 6/F·314

定价/29.80元

前 言

当今,管理会计在我国各行业的应用已经十分广泛,管理会计在企业生产经营的每个环节都显现出重要意义,在财务预测、投资分析、经营决策、成本控制等领域已成为企业财务管理的主要手段。中国加入 WTO,面对知识经济时代的挑战,企业的财务管理人员不仅要具有国际化的知识,还要具备过硬的管理会计经验,善于借助先进的管理会计技术,为企业提供有效、实用、可靠的财务管理方案,成为企业经营决策层的主要参与者。

《实用管理会计》正是以上述现实为出发点,收集和总结了管理会计方法在企业应用过程中的不足和经验,在传统的管理会计体系基础上减少了空洞的理论论述,充实了具有鲜明指导作用的实践方法,体现了理论服务实践、以实践完善理论的学术思想,编写人员在书中的很多章节,把在应用过程中容易出现的理解问题和技术问题都作了提示,应该说这是本书的独到之处。

中国冶金建设公司在进行企业体制改革、加强企业财务管理过程中十分注重管理会计的应用,并取得了显著成效。在集团公司副总经理兼总会计师韩长林先生的倡导下,集团组织了部分在管理会计的应用方面有丰富经验的专家编写了这本书,其实用价值是不言而喻的。由于管理会计理论体系需要在实践中不断地发展和完善,书中难免存在不足之处,恳请广大读者予以谅解。

《实用管理会计》编委会

二〇〇二年八月

目 录

第一章 管理会计导论	(1)
第一节 管理会计的一般概念	(1)
第二节 管理会计的形成与发展	(4)
第三节 管理会计与财务会计的区别与联系	(13)
第四节 管理会计的基本内容	(19)
第五节 现代管理会计的职能	(23)
第二章 成本确定和成本计算方法	(29)
第一节 成本的概念	(29)
第二节 成本确定的目标和成本分类	(31)
第三节 成本的计算方法	(35)
第三章 变动成本法及其评价	(51)
第一节 成本性态分析	(51)
第二节 混合成本的分解	(62)
第三节 变动成本法及其评价	(71)
第四章 盈亏平衡分析	(90)
第一节 量本利分析的基本假设	(90)
第二节 单一品种的保本分析	(93)
第三节 多品种条件下的盈亏平衡分析	(101)
第四节 盈亏平衡分析的其它技术	(112)

第五章 预测分析	(134)
第一节 预测分析概述	(134)
第二节 利润的预测分析	(149)
第三节 销售的预测分析	(166)
第四节 时间序列预测技术	(181)
第五节 成本的预测分析	(226)
第六章 短期经营决策	(233)
第一节 决策的基本问题	(233)
第二节 决策分析中的成本概念	(240)
第三节 经营决策分析方法	(245)
第四节 经营决策方法的应用	(268)
第七章 长期投资决策	(290)
第一节 长期投资决策概述	(290)
第二节 与投资决策相关的几个重要因素	(294)
第三节 投资决策方法	(325)
第四节 投资决策方法运用	(338)
第八章 全面预算	(346)
第一节 全面预算的意义和作用	(346)
第二节 预算的组成和编制	(348)
第三节 弹性预算	(364)
第四节 永续预算	(375)
第五节 概率预算	(378)
第九章 标准成本控制	(383)
第一节 标准成本概论	(383)
第二节 标准成本的制定	(386)

第三节	成本差异分析	(392)
第四节	其它成本控制	(408)
第十章	责任会计	(414)
第一节	责任会计概述	(414)
第二节	责任中心	(420)
第三节	内部转移价格	(437)
第四节	责任预算、业绩考评、责任报告	(446)

第一章 管理会计导论

管理会计是从传统会计中分离出来的一个新的会计分支学科。它拓宽了会计的管理职能,侧重研究企业单位内部未来和现在资金运动的规划与控制,把决策会计和责任会计作为主体内容。它吸取了现代管理科学的一些成果,成为现代企业管理不可缺少的一门综合性的交叉学科。

第一节 管理会计的一般概念

虽然西方国家 20 世纪 50 年代管理会计已经发展起来,但直到 70 年代末,管理会计作为一门学科在我国才开始传授。由于长期以来人们对会计的认识,把会计简单地看作就是凭证、账簿、记账、编表,对过去的经济活动进行记录、反映,看到由西方介绍过来的管理会计,有人提出疑问,这是不是会计?

其实,会计从产生开始,就是一种管理活动,早在原始社会就有了会计萌芽,只不过当时的会计的任务只是对财物的收支进行实物数量的记录和计算,以及对未来生产的简单的调节安排,这种记录、计算、安排,已形成了一种原始的会计管理活动。

随着社会的发展,会计也经历了一个由简单到复杂,由低级到高级漫长的发展过程。如今已形成了包括反映、监督、预测、决策、控制、考核在内的一整套比较完整的管理活动。简单地讲:反映,是会计的基础。会计离开反映,其他监督、决策、考核等就无从谈起。而预测、决策,是利用会计信息,对未来经济活动进行调节、安排,它是

会计的主要目的。如果会计信息不是用来指导未来经济活动,就将失去它的生命力。长期以来,会计书籍都只介绍会计反映和监督的理论和方法,人们就把会计理解为只是反映和监督。尽管实际工作中不乏利用会计信息进行预测、决策、控制、考核和管理活动。但是没有把它汇集起来,上升到一定的理论和方法,把它整理出来,因而人们一直没有把它当作会计的一部分。现在西方国家把它的会计管理方面的实践经验总结起来形成了管理会计,把原来的会计,改称为财务会计。财务会计和管理会计,构成了完整的会计管理活动。

管理会计当今普遍被认为属于会计信息系统中的一个子系统。从理论上讲,管理会计应该是一门相对独立的会计学科;从实务上看,管理会计也应该有自己独特的技术。与财务会计不同的是,管理会计没有统一的法规性要求,因而其应用与否以及应用程度完全取决于企业的意愿。我国会计界开展管理会计教育已经有近二十年的历史了,但是,企业中的管理会计应用究竟达到一种什么样的程度呢?这恐怕是一个很难准确回答的问题。实际上,管理会计是一种利用会计等信息进行企业管理的方法论。

管理会计因为是从西方介绍过来的一门学科,加之其研究的内容主要是企业的内部的生产经营管理问题,故从西方到东方对管理会计概念的表述莫衷一是。大体来说西方的概念有以下几种:

(1)管理会计是向管理当局提供信息,以帮助其进行经营管理的会计分支;

(2)管理会计就是会计与管理的直接融合;

(3)管理会计是指在处理企业历史和未来的经济资料时,运用适当的技巧和概念来协助经营管理人员拟定能达到合理经营目的的计划,并作出能达到上述目的明智的决策;

(4)管理会计是现代企业会计信息中区别于财务会计的另一个信息子系统;

(5)管理会计是为管理当局用于企业的计划、评价和控制,保证适当使用各项资源并承担经营责任,而进行确认、计量、累积、分析、

解释和传递财务信息等的过程;

(6)管理会计可定义为,在一个组织中,管理部门用于计划、评价和控制的信息的确认、计量、收集分析、编报、解释和传输的过程,以确保其资源的合理使用并履行相应的经营责任。

80年代初,西方管理会计学的理论被介绍到中国,我国学者对管理会计的解释是:

- (1)管理会计是一门新兴的综合性的边缘学科;
- (2)管理会计是一个服务于企业内部经营管理的信息系统;
- (3)管理会计是西方企业会计的一个分支;
- (4)管理会计是一种为管理部门提供信息服务的工具。

对于管理会计的概念可以从广义和狭义两个方面去理解。广义的管理会计,是指用于概括现代会计系统中区别于传统会计,直接体现预测、决策、规划、控制和责任考核评价等会计管理职能的那部分内容的一个范畴。这个概念既适用于揭示目前得到公认的微观管理会计(即企业管理会计)的本质,又可以反映正在形成的宏观管理会计和国际管理会计的一般特征。

狭义的管理会计,又称微观管理会计,是指以强化企业内部经营管理、实现最佳经济效益为最终目的,以现代企业经营活动为对象,通过对财务等信息的深加工和再利用,实现对经济过程的预测、决策、规划、控制、责任考核评价等职能的一个会计分支。它是一种侧重于在现代企业内部经营管理中直接发挥作用的会计,同时又是企业管理的重要组成部分,因而也有人称其为内部经营管理会计。

总之,被西方称为“管理会计”的那个客体,就其客观内容而言,不过是现代会计系统中区别于传统会计,能够更明显更集中地体现会计预测经营前景,参与经营决策、规划经营方针、控制经济过程、考核评价责任业绩等内在功能的那部分工作内容。显然,将管理会计作为现代会计的范畴考察,将其同现代经济环境、现代经济管理实践的特点联系起来,有助于一系列管理会计基本问题的圆满解决。

第二节 管理会计的形成与发展

会计产生于管理的需要,它的发展基于对经济效益的追求。由于生产量的有限性和需要量的无限性,要求人们节约使用劳动和合理分配劳动,因此,在任何社会制度下,人们从事生产活动,都要把劳动耗费同劳动成果加以比较,尽量减少劳动耗费,争取最优的经济成果。

会计因生产活动而产生、发展,最初,会计只是“生产机能中一狐假虎威附带工作”,以后“从生产职能中分离出来,成为特殊的专门委托的当事人的独立的职能”。生产技术的进步,促进了会计的不断改进,近代会计的产生、存在和发展,是和大工业生产发展紧密联系在一起。

一、从会计的发展看管理会计的产生与发展

管理会计作为会计的一个分支,其产生是会计不断发展的必然结果,而会计又是随着经济的发展而发展的,大体可分为三个阶段:

第一阶段,从10世纪末“复式簿记”开始,到英国产业革命完成为止。这个阶段的市场基本上是卖方市场,商品大多供不应求。企业的组织形式主要是独资和合伙,企业的所有者和经营者是统一的。经营规模小,经营管理完全依赖于企业所有者自己的智慧、经验和能力。企业内外的经济关系比较简单,经营活动也不复杂,这种企业组织形式对会计提出的要求不高,记帐主要是为了业主本身的需要,所以,企业会计在其形成的初期,就是以对内管理为目的,具有管理会计的实质。同时,这时围绕着企业的利害关系集团,还未被认为明确存在。从而,企业会计的外部报告职能。也就没有被人们所承认。当时,会计的任务主要是计算盈亏和保护资本家的财产,会计科学的主要研究对象只是记帐方法、帐簿设置等。

第二阶段,从英国产业革命完成以后开始,直到第二次世界大战前结束。随着生产力的发展,资本主义生产规模随着市场的开拓迅

速扩大,竞争越来越激烈,市场由卖方市场向买方市场转化。资本的集中化和股份化,使企业的经营管理权和所有权趋于分离,同时,国家对企业的法律控制也日益加强。生产处于满负荷状态,增加利润的关键是在企业内部对生产经营活动进行计划控制和不断降低成本。在这个阶段,大企业的资金来源,远远超出了独资或合伙的范围,大公司的资本,更是由为数众多的股票持有人所凑成。由企业外部人员稽核企业帐目,不仅是政府征税的需要,也是公司的债权人、银行、股东等所需要。在这个时期产生了成本会计,先后出现了分批成本法、分步成本法和标准成本法等;强调财务成本的计划管理,强调预算在控制和评价考核方面的重要作用。变动成本法、弹性预算、损益平衡分析和责任会计等管理会计的一些内容也是在这一时期的后半期被提出来,但是在当时还没有受到足够的重视和普遍运用。对管理会计是否应该作为一个独立的会计分支,认识还颇不一致。这一时期会计研究的重点是公认会计原则。

第三阶段,在第二次世界大战以后,资本主义经济发展很快,商品供过于求,买方市场形成,竞争白热化,严重的通货膨胀和创记录的失业率由交替转为并发。资本进一步集中,公司组织日益多极化和跨国化,部分公司的经营开始走向多角化。科技发展到前所未有的水平,促进了生产规模的扩大和企业管理的现代化和电子化。企业规模越来越大,生产经营过程越来越复杂,需要处理的信息也越来越广泛。要想在严峻的市场争夺中进行合理经营,光靠“财务会计”的记录的去资料,就远远不够。在新的历史条件下,公司会计为了更好地适应现代化管理的需用,内部职能大大地扩展。会计的重点转向现金流动分析,提高资金的使用效益,加强企业经营活动的预见性计划性,通过现金流动的动态,对企业生产经营中的资金、成本和利润这几方面总括起来统一评价,为企业改善经营管理提高经济效益提供重要的、综合的信息,并通过信息的反馈,在预测、决策、计划、控制等各个环节,起着积极能动的作用。事后计算的会计逐渐向事前计算转化。导致了“管理会计”从“财务会计”中分立出来。“管理

会计”的出现,使会计工作突破了记帐、算帐和报帐的传统程式,以现代管理科学为指导,在吸收现代管理科学的新成果的同时,丰富发展了会计的内容、职能和技术方法,把会计理论和会计工作推进到一个崭新的阶段。

二、从管理理论的发展看管理会计的产生与发展

管理会计既是会计的一个分支,同时也是企业管理的一个分支。因此,管理理论的迅速发展,促进了管理会计的产生和发展。20世纪中后期,西方管理理论中出现了不少颇有影响的学派,如以泰勒(F·W·Taylor)为代表的古典学派,以梅奥为代表的行为学派和第二次世界大战以后出现的当代管理理论的一系列学派。这些学派的理论对会计不断提出新的要求,指出新的方向,同时也提供新的理论依据。

被西方誉为“科学管理之父”的泰勒,主张在企业管理中要对产品的制造过程进行缜密的观察、计量、分析和评价;为生产劳动制定各种标准,要求每个工人使用标准的工具,通过标准的动作,耗用不超过标准的时间和原材料,来制造质量符合标准的产品。他以提高生产效率为目的,研究生产部门生产组织的科学化,生产程序和生产消耗的标准化。与泰勒同时代的法约尔则以大企业的整体作为研究的对象,认为管理应该包括计划、组织、指挥、协调和控制等五种因素。另一个同时代人物卢瑟·古利克认为,管理有计划、组织、用人、指挥、协调、报告和预算等七个职能;主张通过下列几项工作进行经济过程的控制;测定和反映经济活动;将实际结果同预算比较;分析差异和查找原因采取措施消除差异;必要时改变目标和计划。在古典学派的这些理论的影响下,人们致力于把企业引向计划和控制途径,提出了标准成本法,将标准成本作为争取达到的目标和衡量、对比实际成本的依据,从对比中寻找降低成本,增加利润的途径。

泰勒是管理思想发展过程中的一位核心人物。在美国工业从企业家、管理者拥有的企业向大规模、综合性公司的转型过程,泰勒起了推动作用并增加了管理思想的可信度。开辟了有效利用资源途径

的工程师的转向研究问题,并为泰勒和其他人推进科学管理中最得人心的系统管理方法铺平了道路。以先进技术、市场增长、劳动者的不满以及管理知识的缺乏为特征,美国工业渴望在方法、制度和完善产品的生产、销售方面成熟起来。为了满足这种需要,泰勒发出了一种声音,提倡了一种精神,吸引了社会公众、企业领导及学术界的注意力。泰勒既有长处也有缺点。以他的《科学管理原理》为例,鼓吹的成分胜于事实,改革的设想多于科学方法。他提到了真正的科学管理,然而在实践中却多次违背他自己的原则。

总而言之,泰勒给他那个时代以及我们这个时代留下了不可磨灭的痕迹。他并不孤单,而且有越来越多的人加入了运用、修改、提炼以及传播科学管理思想的行列。泰勒是管理思想演进过程中一个重要时代的领路人。

泰勒提倡的所谓科学管理制度,就其阶段本质来看,是一种对工人进行血腥压榨的劳动组织和工资制度,不可避免地要遭到工人的抵抗和反对,实际上它也未能最大限度地提高劳动生产率和增加利润。于是专门研究工人在生产中的行为,行为的动机、人的本性、人的需要和人际关系的行为学派便应运而生,其代表人是梅奥。他们主张改变对工人的高压政策,强调所谓“归属感”、“精神团结”、“适当满足需要”、“要考虑执行者的情绪、想法和可能采取的对策”等;主张采取所谓“民主管理”、“参与股份”、“参与决策”等笼络劳动者的种种手法,吸收少数职工参加企业决策机构,将广大劳动者组织到质量管理、成本管理等组织中去。他们还提出了“职权分散化”等建议,主张逐级下放职权,明确各级机构乃至职工的权责范围,根据现定的目标在控制范围内考核和评价各级各部门的实际成绩。40年代,行为学派理论盛行于美国,接着传播到日本、西欧等地,并且由于影响所及,还给会计增添了诸如目标管理、责任会计等新内容。

第二次世界大战以后,由于经济和科技的快速发展,资本主义各垄断集团之间的斗争更加激烈。这就要求企业管理人员必须掌握和运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,科学地进行预测和决策,加强经济过程的控制,于是管理理论的研究兴旺了一阵,在古典学派和和行为学派的基础上又涌现出经验或安全学派、人际行为学派、群体行为学派、合作社会系统学派、经营管理理论学派等许多新的管理流派,形成了孔兹所谓的“管理理论的丛林”。人们把这些五花八门的新理论统称为西方的当代管理理论。由于这些新理论的影响,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,以及于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。

由此可见,管理理论的迅速发展,也大大丰富了会计科学中专门用于内部管理部分的理论和方法,以致形成了和发展了管理会计这一新的独立的会计学科。

管理会计是一门新生学科,与财务会计分离以后,由于不断吸收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;使它的内容逐步丰富、完整起来,而且其运用也更加系统化、经常化和多样化。

三、管理会计在我国的发展

管理会计这个概念在中国出现并被人们所知晓的时间是在 70 年代末、80 年代初,但管理会计的有关内容在中国最早出现的时间却是 50 年代。

管理会计的发展是和社会生产力的发展紧密相联的。我国从 50 年代出现管理会计内容到 90 年代,管理会计的发展大致经历了两个阶段:

第一阶段,孕育阶段:

我国 1953 年进入经济建设时期,在企业全面推行前苏联的企业管理经验和会计理论方法的同时,在 50 和 60 年代,还结合自己的实际,采取了一些新的可行措施,如在企业中实行的经济核算制,企业内部开展班组(柜组)经济核算等。其间所出现的一些管理会计内容

表现在:①50年代的成本、管理工作,进行成本的事前控制与事后分析;②50年代推选的班组(柜组)核算和开展经济活动分析;③50年代在重点建设工程进行可行性研究和投资效果分析;④60年代在国营企业推行财务收支计划管理,实行资金归口分级管理;⑤实行生产技术财务计划和厂内经济核算制度。这些做法虽然谈不上完善,作为管理会计的内容也是支离破碎的,但它毕竟突破了传统财务会计只是记帐、算帐的老框框,这就标志着中国特色管理会计产生了萌芽。

第二阶段,起步阶段:

1978年党的十一届三中全会为我国开创了经济建设的新时期,从此,党的工作重点转移到以经济建设为中心的轨道,实行对内搞活和对外开放的方针,全面进行经济体制改革。在企业管理体制方面,陆续出台了一系列改革措施,赋予企业应有的自主权,企业开始实行独立核算,自主经营,自负盈亏,从而打破了职工吃企业的大锅饭,企业吃国家的大锅饭的局面,企业为了在市场竞争中立于不败之地,必须由生产型向生产经营型转变,企业经营者要把工作重点转移到搞好经营管理、提高经济效益上面来。

在这种形势下,企业会计面临着由核算型会计向管理型会计转变的历史任务——建立具有参与企业管理职能的会计管理系统,构建中国特色管理会计。由此,从70年代末到90年代,中国管理会计形成雏形并进入了起步阶段,这个阶段大致有以下特点:

第一,以引进为先导。为了建立中国的管理会计,在70年代末,80年代初我们自己这方面的基础还比较薄弱的情况下,考虑国外管理会计发展比较成熟,采取了引进西方管理会计理论和方法,从我国实际需要出发,进行合理的借鉴。

第二,加强宣传,鼓励应用。管理会计是一门应用科学,在它成熟之前,必须先掌握它并在实践中逐渐应用它。于是,在引进西方管理会计之后,国内曾一度在会计领域形成一个学习、宣传和应用管理会计的热潮。比如,据不完全统计,仅80年代中后期,国内正式出版

《管理会计》著作达几十部,全国近百家杂志发表了大批有关管理会计内容和应用方面的文章,其中包括部分专家、学者关于建立中国管理会计理论和方法的研究成果。

第三,通过教育,培养专业人才。据了解,到1985年前后,全国大专院校的会计专业相继开设了管理会计课,此外,不少政府部门、行业、企业和学术团体,组织了不同形式的管理会计培训班,为在中国建立和推行管理会计培养人才。

第四,确立了管理会计在中国会计学科体系中的地位。例如,国家主管部门统一安排的会计活动中开始把管理会计作为会计的组成部门;会计专业教学计划中把管理会计定为一门专业主干课,还有部分大学招收管理会计研究方向的硕士和博士研究生。

总的来说,管理会计无论是理论研究方面,还是方法应用方面以及学科的建设等各方面,在我国都取得了可喜的成绩。但在发展过程中,也有不尽人意的地方,主要表现在体系还不完善,特色还不突出,应用还不普遍,理论还不成熟,中国特色管理会计理论和方法体系尚未最终形成,它表明中国的管理会计还刚刚起步,还未到成熟时期,有待进一步深入细致的研究。

四、提高中国管理会计实效的基本途径

管理会计必须融合于日常经营管理活动中,才能发挥积极作用。这是管理会计发展至今所表现出的一种规律。为此,应从以下几方面着手努力。

1. 培植永久性的企业文化。众所周知,现代企业的目标是价值最大化。纵观那些有远见的公司的历史,股东财富最大化或利润最大化并不是最主要的推动力和首要目标。企业利润增长和股东财富的扩大,只是市场考核企业的记分卡。企业要想在这张记分卡上获得高分,必须始终不懈地提高自身的价值。按现代观点,企业价值包括三个方面:(1)人力资产的价值,具体是指职员安全与发展需要满足而作出最佳工作;(2)生产价值,表现为质量、服务和生产率的高水平;(3)财务价值,通过销售、支出、市场份额、股东权益、股票价格等