



管理会计

张一贞 主编

GUANTIKUATI

F234.3

87

2006

21 世纪经济管理专业应用型精品教材

管 理 会 计

张一贞 主 编

袁水林 胡静波 副主编



上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

管理会计/张一贞主编,袁水林,胡静波副主编. —上海:上海财经大学出版社,2006.12

21 世纪经济管理专业应用型精品教材

ISBN 7-81098-758-5/F·704

I. 管… II. ①张… ②袁… ③胡… III. 管理会计-高等学校-教材
IV. F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2006)第 128160 号

☐ 责任编辑 刘晓燕

☐ 封面设计 周卫民

GUANLI KUAIJI

管 理 会 计

张一贞 主 编

袁水林 胡静波 副主编

上海财经大学出版社出版发行
(上海市武东路 321 号乙 邮编 200434)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

上海第二教育学院印刷厂印刷

上海广灵二小装订厂装订

2006 年 12 月第 1 版 2006 年 12 月第 1 次印刷

787mm×960mm 1/16 18.75 印张 378 千字

印数:0 001—8 000 定价:26.00 元

21 世纪经济管理专业应用型精品教材

编审委员会

主 任 曹均伟

副主任 宋 谨 徐 超

委 员 (按姓氏笔画为序)

冉兆平 安 烨 李文新 李会青

吴国萍 吴秋生 辛茂荀 宋 谨

宋文彪 宋莉萍 张一贞 罗昌宏

姚晓明 袁蒲佳 夏兆敢 黄金火

盛洪昌 韩冬芳 程道华



管理会计是现代企业会计的一个重要分支,它将会计与管理结合起来,运用现代管理科学的成果,通过对企业经营活动的预测、决策、预算、控制、考核、评价,实现企业内部的全面管理,为加强企业管理、提高经济效益服务。

随着社会经济的迅速发展,科学技术的日新月异,企业之间的竞争愈演愈烈;世界经济趋于一体化,使国际性竞争日趋激烈;我国经济体制、企业经营方式的不断改革和国际贸易的不断发展,这一切都对企业管理提出了新的要求,因此,管理会计作为现代化企业进程中不可缺少的一环,其作用已经日显突出。

本教材是21世纪高等教育系列教材之一,是根据我国高等教育发展的需求,为满足和适应独立学院的教学要求而编写的。本教材是全国几所高校几位多年从事管理会计教学的教师,根据丰富的教学实践经验和新形势对管理会计教学提出的要求编写的。在编写中,本教材在体例上力求体现理论性、系统性、应用性和开放性,将案例和习题贯穿于教材之中;在风格上力求体现通俗性、生动性、技术性和实用性,使其更适用于独立学院的教学特点。本教材既可作为高等院校会计学专业及财经类专业的教科书,也可作为在职人员培训和企业管理人员的参考用书。

本教材共分十三章。第一章、第十章由山西财经大学教授张一贞编写,第七章、第九章、第十一章、第十三章由山西财经大学副教授袁水林编写,第六章、第八章由东北师范大学副教授胡静波编写,第五章由山西大学讲师赵虎娥编写,第二章、第三章、第四章、第十二章由山西财经大学讲师李列平编写。最后由张一贞、袁水林总纂全书。

由于时间仓促,书中难免存在错误和不当之处,恳请读者批评指正。

编 者
2006年7月

目 录

前言

第一章 现代管理会计概述

第一节 现代管理会计的形成与发展	1
第二节 现代管理会计的目标与对象	5
第三节 现代管理会计的特点	7
本章小结	11
关键概念	12
讨论及思考题	12

第二章 成本性态分析

第一节 成本性态分类	13
第二节 混合成本的分解	20
第三节 成本性态分析的意义及存在的问题	28
本章小结	29
关键概念	29
讨论及思考题	29



第三章 变动成本法

第一节 变动成本法概述	31
第二节 变动成本法与完全成本法的比较	32
第三节 变动成本法与完全成本法的评价	38
第四节 变动成本法与完全成本法的结合运用	42
本章小结	44
关键概念	44
讨论及思考题	44

第四章 本量利分析

第一节 本量利分析概述	45
第二节 盈亏临界分析	50
第三节 影响盈亏临界点的因素	62
第四节 本量利分析扩展运用	67
本章小结	72
关键概念	72
讨论及思考题	72

第五章 经营预测

第一节 经营预测概述	73
第二节 销售预测	77
第三节 成本预测	84
第四节 利润预测	90
本章小结	97
关键概念	97
讨论及思考题	97

第六章 决策分析概述

第一节 决策分析的意义与程序	98
第二节 决策分析需考虑的相关成本	101

本章小结	106
关键概念	106
讨论及思考题	106

第七章 短期经营决策

第一节 生产决策	107
第二节 定价决策	129
第三节 不确定型决策	139
本章小结	143
关键概念	143
讨论及思考题	143

第八章 长期投资决策分析

第一节 长期投资决策的基本价值观念	145
第二节 长期投资决策评价指标及其计算	161
第三节 长期投资决策评价指标的运用	169
本章小结	175
关键概念	175
讨论及思考题	175

第九章 全面预算

第一节 全面预算概述	176
第二节 全面预算的编制方法	178
第三节 全面预算的编制	185
本章小结	198
关键概念	198
讨论及思考题	198

第十章 存货控制

第一节 存货控制概述	199
------------------	-----



第二节 存货经济批量模型	202
第三节 存货控制的方法	213
本章小结	217
关键概念	217
讨论及思考题	217

第十一章 成本控制

第一节 成本控制概述	218
第二节 标准成本控制	221
第三节 目标成本控制	232
本章小结	238
关键概念	238
讨论及思考题	238

第十二章 责任会计

第一节 责任会计概述	240
第二节 不同类型责任中心的责任会计及其特点	246
第三节 内部转移价格	256
本章小结	260
关键概念	260
讨论及思考题	261

第十三章 作业成本法

第一节 作业成本法产生的时代背景	262
第二节 作业成本法的基本原理	264
第三节 作业管理	273
本章小结	281
关键概念	282
讨论及思考题	282

附录

附表一	1 元的复利终值表	283
附表二	1 元的复利现值表	284
附表三	1 元的普通年金终值表	285
附表四	1 元的普通年金现值表	286

参考文献

现代管理会计概述



[本章要点提示]

- 管理会计的形成和发展
- 管理会计的基本内容
- 管理会计的目标和对象
- 管理会计与财务会计的关系

[本章内容引言]

管理会计是从传统会计中分离出来的一个新的会计学科分支。它拓宽了会计的管理职能,具有决策、计划、控制和评价等具体职能;它侧重研究企业内部未来和现在资金运动的规划与控制;它把决策会计和责任会计作为自己的基本内容;它吸收了现代管理科学的最新成果,是一门综合性的边缘学科。本章主要介绍管理会计的形成与发展、管理会计的基本内容、管理会计的目标与对象、管理会计的主要特点以及与财务会计的区别和联系。

第一节 现代管理会计的形成与发展

管理会计是以现代管理科学为基础,以提高企业经济效益为目的,以一系列特定的技术、方法为手段,对企业整个经济活动进行规划、决策、控制和考核的一种管理活动。

管理会计有着比传统会计更为广泛和深刻的内容。虽然它是从传统会计体系中分离出来的,但在职能作用和方式方法等方面突破了传统会计的框架,对帮助企业管理者科学制定经营决策、强化企业内部管理和提高经济效益等起着重要作用,是现代



企业管理的重要工具。



一、管理会计的形成与发展

会计是随着社会经济的发展而发展的,管理会计作为会计的一个分支,也必然随着社会经济的发展而产生和发展。从目前来看,管理会计的形成与发展主要经历了执行性管理会计和决策性管理会计两个阶段。

(一) 执行性管理会计阶段(20 世纪初至 20 世纪 50 年代)

执行性管理会计是以泰罗制科学管理学说为基础形成的会计信息系统。泰罗制科学管理学说的核心是强调提高生产效率和工作效率,通过他所倡导的著名的时间研究、动作研究等等,来制定在一定客观条件下认为可以实现的同时又是最有效率的标准,以实现生产的标准化,杜绝生产中的一切损失和浪费。

列宁曾对泰罗制作过全面分析。他说:“资本主义在这方面的最新发明——泰罗制——也同资本主义其他一切进步的东西一样,有两个方面:一方面是资产阶级剥削的最巧妙的残酷手段,另一方面是一系列的最丰富的科学成就,即按科学来分析人在劳动中的机械动作,省去多余的笨拙的动作,制定最精确的工作方法,实行最完善的计算和监督制度等等。”列宁在这里所说的“最完善的计算和监督制度”当时在会计上的具体体现,主要包括标准成本、预算控制和差异分析等方面,它是会计为配合泰罗制的广泛实施,在计算和监督方面所取得的重大进展,特别是将严密的事前计算、事中控制和事后分析引进会计体系中来,使会计的工作内容不再局限于事后的核算,从而为会计更好地服务于企业管理开辟了一条新的途径。此时,管理会计事实上已初步形成。

然而,以标准成本、预算控制和差异分析为主要内容的管理会计存在很大的局限性。因为其基本点只是在企业的战略、方向等重大问题已经确定的前提下,协助解决在执行中如何提高生产效率和生产经济效益问题。而生产效率和生产经济效益的高低,通常可借助于投入与产出的对比关系来表现。把标准成本和差异分析纳入会计体系中,通过严密的事前计算、事中控制与事后分析,促进企业用较少的材料、工时和一定的生产设备生产出较多的产品,从而降低企业的生产成本,提高生产经济效益。其主要缺陷在于,与企业管理全局、企业与外界关系有关的问题没有在会计体系中得到应有的反映。因而总的来说,还只是一种局部性、执行性的管理会计,仍处于管理会计发展历程中的初级阶段。

(二) 决策性管理会计阶段(20 世纪 50 年代以后)

从 20 世纪 50 年代起,资本主义世界进入所谓战后期。战后期的资本主义经济

有许多新特点,主要表现在:一方面,现代科学技术突飞猛进并大规模应用于生产,使生产力获得十分迅速的发展;另一方面,资本主义企业进一步集中,跨国公司大量涌现,企业的规模越来越大,生产经营日趋复杂,企业外部的市场情况瞬息万变,竞争更加激烈。这些新的条件和环境,对企业管理相应地提出新的要求,即迫切要求实现企业管理现代化。它包括:一方面,强烈要求企业的内部管理更加合理化、科学化;另一方面,还要求企业具有灵活反应和高度的适应能力,否则,就会在激烈的竞争中被淘汰。第二次世界大战后资本主义经济发展的这种新的形势和要求,是第二次世界大战前风靡一时的泰罗制科学管理学说无法适应的。

首先,泰罗制科学管理学说着眼于对生产过程进行科学管理,把重点放在通过对生产过程的个别环节、个别方面的高度标准化,为尽可能提高生产和工作效率创造条件,但对企业管理的全局、企业与外部的关系则很少考虑。这种理论在新的情况下就显得有些本末倒置。因为在新的情况下,大量的实践证明,企业的盛衰成败和生存发展首先取决于企业采取的方针、决策是否正确,所定的目标是不是同外界的客观经济情况相适应。如果方针决策不对,经营目标定错了,企业的个别环节效率再高也无济于事,还会在激烈的竞争中被淘汰。因此,现代管理科学认为提高企业生产经营各个环节、各个方面的生产、工作效率固然很重要,但更重要的是要把正确地进行经营决策放在首位。所谓“管理的重心在经营,经营的重心在决策”,正是适应新的情况而提出来的企业管理的新的指导方针。

其次,泰罗制科学管理学说没有把人当作具有积极性、创造性的人,而是把人当作机器的附属品,强调管得严,才能提高效率,使企业职工处于消极被动和极度紧张的状态,势必引起企业职工的强烈不满和反对,因而不可能取得预想的效果。

正是由于泰罗制科学管理学说带有这两个根本性的缺陷,不能适应第二次世界大战后资本主义经济发展的新的形势和要求,它被现代管理科学所取代就成为历史的必然。以运筹学和行为科学为支柱的现代管理科学的形成与发展,对现代管理会计的形成和发展在理论上起着奠基和指导作用。现代管理会计在新的历史条件下,以现代管理科学为基础,一方面丰富和发展了其早期形成的一些技术方法;另一方面,又大量吸收了现代管理科学中的运筹学、行为科学等方面的研究成果,把它们引进、应用到会计中来,形成了一个新的与管理现代化相适应的会计信息系统。

现代管理会计与上述执行性管理会计的不同在于:它是一种全局性的、以服务于企业提高经济效益为核心的决策性管理会计。它包含了执行性管理会计,但无论从广度或深度角度看,原始意义上的执行性管理会计与现代管理会计都不可同日而语。这是因为,生产效率和生产经济效果一般可在企业内部体现,其高低和好坏主要是执行中的问题;而经济效益一般不能直接在企业内部体现,而必须通过企业同外界的联系才能体现,其好坏主要取决于经营决策是否正确。一般来说,企业提高生产效率和



生产经济效果是提高经济效益的基础,即企业在生产中节约劳动消耗和资金占用所取得的成果最终将会在企业的经济效益中得到体现。否则,经济效益提高也就成为无源之水、无本之木。但两者之间也可能存在矛盾和脱节。具体来讲,企业生产经营的经济效果与经济效益之间可能存在下面三种情况:

第一,企业生产经营的经济效果好,其所生产的产品也符合社会需要,因而表现为生产经营的经济效益也好,实现了两者之间的协调一致。

第二,企业生产经营的经济效果好,但其所生产的产品不符合或不完全符合社会需要,因而表现为生产经营的经济效益差。

第三,企业生产经营的经济效果差,即它为生产一定产品在劳动消耗或资金占用方面超过了社会平均水平。在这种情况下,即使其所生产的产品符合社会需要,其生产经营的经济效益也是差的。

现代管理会计为企业全面提高生产经营的经济效益服务,就是意味着要通过科学的预测、决策、计划、控制等各个环节,促使企业的经营状况符合上述第一种情况,尽量避免第二和第三种情况的出现。只有这样,才能实现微观经济效益与宏观经济效益的统一,保证企业总目标的完成与实现。



二、管理会计的基本内容

管理会计作为规划、控制企业未来生产经营活动的一种管理活动,其内容是十分丰富的。随着生产的发展和科学技术的不断进步,管理会计的内容和方法也在不断得到发展和充实。一般来说,管理会计的基本内容主要包括规划与决策会计和控制与业绩评价会计两项内容。

规划与决策会计是为管理者预测前景和规划未来服务的。所谓规划,就是事先确立目标,编制计划,并拟订出达到目标的具体方法,对企业未来的生产经营活动进行全面筹划。所谓决策,就是通过分析比较,确定是否要采取某项行动或在几种方案中选择出最优方案的过程。规划与决策会计首先是利用财务会计信息和其他有关信息,对利润、成本、销售及资金等专门问题进行科学的分析,在此基础上,将确定的目标用数量形式加以汇总、协调,编制企业的全面预算,再按责任会计的要求加以分解,形成各个责任中心的责任预算,用来规划和把握企业未来的经济活动。因而,规划与决策会计主要包括经营预测、短期经营决策、长期投资决策和全面预算等内容。

控制与业绩评价会计是为管理者分析过去和控制现在而服务的。所谓控制,就是通过一定的手段对生产经营活动施加影响,使之按预定的计划进行。所谓业绩评价,就是通过预算与实际执行情况的对比,分析两者的差异,找出产生差异的原因,确定经济责任,以此恰当地评价各责任中心的实绩和成果。控制与业绩评价会计首先

是采取特定的方法,对企业日常发生的生产经营活动进行追踪和控制,然后根据责任会计的要求把实际发生数与预算数进行对比分析,并编制日常绩效报告,用来评价和考核各个责任中心的业绩与成果,确定其经济责任与奖惩。因此,控制与业绩评价会计主要包括预算控制和责任会计等内容。

管理会计的规划与决策、控制与业绩评价两部分功能是相互联系、不可分割的。对于一个具体企业而言,要开展生产经营活动,首先要制定一定的计划,并做出相应的决策,然后实施相应的控制,以促成计划的实现。同时,在控制过程中取得的有关数据资料,又是未来制定新的计划和做出新的决策所不可缺少的数据资料,是使新的计划和决策建立在客观、合理基础上的重要依据和前提条件。

另外,管理会计中还有成本性态分析、本量利分析等重要内容,它们是规划与决策会计和控制与业绩评价会计的基础和前提,其基本理论和基本方法贯穿在预测、决策、预算、控制的整个过程之中,渗透在企业管理的各个领域之内。

第二节 现代管理会计的目标与对象



一、现代管理会计的目标

管理会计是适应企业加强内部经营管理,提高企业竞争力的需要而产生和发展起来的。因此,管理会计的最终目标是提高企业的经济效益,实现经济效益最优化。为实现企业最终目标,管理会计应实现以下两个分目标。

(一) 为管理和决策提供信息

会计是一个信息系统,管理会计作为会计学的一个分支,其主要任务是向企业管理当局提供有关企业管理和经营决策的会计信息,主要包括与预测、决策企业经营活动有关的信息,与预算和控制企业经营活动有关的信息,与考核和评价企业经营活动有关的信息,以及与维护企业资产安全、完整及资源有效利用有关的信息。会计人员向企业管理者提供管理会计信息时,应当认真选择并加工整理,确保所提供的会计信息对企业管理有用。

为保证管理会计信息的有用性,管理会计信息必须具备以下质量特征:(1)相关性。相关性是指管理会计所提供的信息应当具有对决策有影响或对预期产生结果有用的特征。(2)准确性。准确性是指管理会计所提供的信息在相关范围内必须正确地反映客观事实。(3)一贯性。一贯性是指同一企业不同时期应使用相同的规则、程



序和方法,其目的在于使企业本身各个年度的管理会计信息能够相互可比。(4)客观性。客观性是指由两个以上有资格的人利用相同的规则、程序和方法,对同样一组数据进行检验,可以得出基本相同的计量结果,得出基本相同的验证结论。(5)灵活性。灵活性是指数据能够成为几种不同类型的信息,从而为不同管理目的服务。灵活的信息分类能够更好地适应不同的管理要求,并减少管理所需要的信息数量。(6)及时性。及时性是指管理会计必须为管理当局决策提供最为及时、迅速的信息。(7)简明性。简明性是指管理会计所提供的信息,不论在内容上还是在形式上,都应当简单明了,易于理解,使信息使用者理解它的含义和用途,并懂得如何加以运用。(8)成本效益性。成本效益性是指形成、使用管理会计信息所花费的代价与其在决策和控制上所取得的效果进行对比分析,借以确定在信息的形成、使用上如何以较小的代价取得较大的效果。

(二)参与企业的经营管理

管理会计的实质是会计与管理的直接结合,是一种会计管理。在现代管理理论的指导下,管理会计正在以各种方式积极参与企业的经营管理,表现为企业管理循环的每一步骤,都有与之相配合的管理会计步骤。其具体步骤为:(1)企业管理方面做出决策,确定企业的经营目标,管理会计方面应参与决策并相应地编制预算;(2)企业管理方面为完成经营目标,把目标分解落实到各车间部门,管理会计方面就要建立责任会计制度,制订各单位的预算;(3)在企业管理的实际执行过程中,管理会计方面要进行内部控制;(4)企业管理方面对实际执行情况进行检查,管理会计方面按责任会计进行业绩考核;(5)企业管理方面总结过去,提出新的业务规划方案,管理会计方面对过去的效益进行分析,对新的业务规划方案进行预测,为下一循环的决策提供依据。



二、现代管理会计的对象

围绕什么是管理会计的对象,国内理论界基本形成三种不同的观点。

(一)现金流动论

该观点认为管理会计的对象是企业的现金流动,其主要理由是:(1)一门学科研究的对象,应该贯穿于该学科的始终,因为它是该学科有关内容的集中和概括,而从内容上看,现金流动贯穿了管理会计全过程的各个环节;(2)通过现金可以把企业生产经营中的资金、成本、利润等各个方面联系起来,进行统一评价,为改善经营管理、提高经济效益提供重要的、综合性的信息;(3)现金流动具有最大的综合性和敏感性,可以在预测、决策、预算、控制、考核、评价等各个环节发挥积极能



动作用。

(二) 价值差量论

该观点认为管理会计的对象是价值差量,其主要理由是:(1)一般来说,现代管理会计的基本内容,包括成本性态分析与变动成本计算、盈亏临界点与本量利分析、经营决策分析与评价、资本支出决策分析与评价、标准成本系统、责任会计等都运用价值差量方法进行研究与分析,即价值差量问题贯穿于管理会计工作的始终。(2)价值差量具有很大的综合性。管理会计研究的“差量”问题,既有价值差量,又包括实物差量和劳动差量,后者是前者的基础,前者是后者的表现。(3)现金流动不能作为管理会计的对象,因为现金流动仅在经营决策和资本支出决策的分析和评价中涉及,其他内容均不直接涉及现金流动,因此,现金流动并不能在现代管理会计中贯穿始终。

(三) 资金总运动论

该观点认为管理会计的对象是企业及所属各级机构过去、现在和将来的资金总运动,其主要理由是:(1)管理会计与财务会计同属于现代会计的范畴,因而有着共同的对象——资金运动。所不同的是,管理会计的对象涵盖了所有时空的资金运动,而财务会计仅以过去的资金运动为对象。(2)把资金总运动作为管理会计的对象,与管理会计的实践与历史发展相吻合。

以上三种观点各有其道理,我们认为:从实质上讲,管理会计的对象是企业的生产经营活动;从管理体现经济效益的角度上看,管理会计的对象是企业生产经营活动中的价值运动,并以价值差量为其主要表现形式。

第三节 现代管理会计的特点

管理会计与财务会计虽然同属于会计学的范畴,但各有其特点。要充分发挥管理会计的职能作用,必须明确管理会计的特点,而掌握管理会计的特点,就必须了解管理会计的属性及其与财务会计的关系。



一、现代管理会计的属性

管理会计的基本属性,可以从它作为一项工作和作为一门学科这两个方面分别进行论述,从而可以使我们从掌握它们之间的统一性。