

GUANLI
KUAIJI

主 编 罗绍德 池海文

管理会计

新准则·新公司法·新税法



西南财经大学出版社
Southwestern University of Finance & Economics Press

CHANG
KUALI

管理会计

CHANG KUALI



CHANG KUALI

GUANLI KUAIJI

管理会计

主 编 罗绍德 池海文



西南财经大学出版社
Southwest University of Finance & Economics Press

图书在版编目(CIP)数据

管理会计/罗绍德,池海文主编. —成都:西南财经大学出版社,2009.9
ISBN 978-7-81138-424-6

I. 管… II. ①罗…②池… III. 管理会计 IV. F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2009)第 120322 号

管理会计

主 编:罗绍德 池海文

责任编辑:李霞湘

封面设计:何东琳设计工作室

责任印制:封俊川

出版发行:	西南财经大学出版社(四川省成都市光华村街 55 号)
网 址:	http://www.bookcj.com
电子邮件:	bookcj@foxmail.com
邮政编码:	610074
电 话:	028-87353785 87352368
印 刷:	四川森林印务有限责任公司
成品尺寸:	170mm×240mm
印 张:	20
字 数:	350 千字
版 次:	2009 年 9 月第 1 版
印 次:	2009 年 9 月第 1 次印刷
印 数:	1—3000 册
书 号:	ISBN 978-7-81138-424-6
定 价:	38.00 元

1. 如有印刷、装订等差错,可向本社营销部调换。
2. 版权所有,翻印必究。
3. 本书封底无本社数码防伪标志,不得销售。

前 言

管理会计是将现代管理与会计融为一体,并为企业经营管理者提供决策支持的信息系统。自其从传统的财务会计分离出来之后,经历了两个重要阶段:一是以规划控制为主的传统管理会计阶段;二是以预测决策为主的现代管理会计阶段。而从 20 世纪 60 年代开始,为适应社会、经济、技术重大变革而产生的作业成本法、作业成本管理等一系列新的管理方法,以及以平衡计分卡、经济附加值为代表的新的业绩评价方法使管理会计进入了一个大变革和大发展的时期。

为了更好地将管理会计丰富的知识内容表达出来,我们在收集了大量的中西方学者的论著的基础之上,将传统的管理会计理论与现代管理会计理论作了有机结合,并将多年的教学经验融合到教材中,力求理论联系实践。

全书分为四篇,共十五章,主要包括管理会计基本原理、决策管理系统、计划与控制系统以及绩效评价与激励机制四个方面的内容。

本书由暨南大学管理学院会计系罗绍德教授、广东外语外贸大学财经学院财务管理系池海文副教授主编。第 1、4、9、10、11、12 章由罗绍德编写;第 2、3 章由广东金融学院会计系杨中环编写;第 5、6、7、8 章由广东外语外贸大学财经学院财务管理系杜鹃编写;第 13、14、15 章由池海文编写。最后由罗绍德和池海文总纂定稿。

鉴于作者水平有限,尽管我们在撰写过程中尽了最大的努力,但是疏漏之处在所难免,在此希望各位同行、读者批评指正,以便我们进一步完善与修改。

编者

2009 年 6 月

目 录

第一篇 管理会计基本原理	(1)
第一章 管理会计概论	(3)
第二章 成本性态分析	(12)
第三章 变动成本法	(28)
第四章 成本—业务量—利润分析	(43)
第二篇 决策管理系统	(59)
第五章 预测分析	(61)
第六章 经营决策	(90)
第七章 存货决策	(128)
第八章 投资决策	(146)
第三篇 计划与控制系统	(169)
第九章 全面预算管理	(171)
第十章 标准成本控制	(192)
第十一章 责任会计	(210)
第十二章 作业成本计算法	(235)
第四篇 绩效评价系统与激励机制	(251)
第十三章 平衡计分卡	(253)
第十四章 经济附加值	(273)
第十五章 激励机制	(288)
附表	(304)
参考文献	(312)

第一篇

管理会计理论基础

管理会计是一门新兴的、将现代化管理与会计融为一体的、独立的边缘学科。它从创立至今只不过短短几十年的历史,但其发展极快,在充分发挥会计的管理职能、在改善企业经营管理上所起的作用却是毋庸置疑的。本篇作为管理会计基础,共分四章:第一章阐述了管理会计的形成、发展和特点,并对其基本内容、管理会计工作的组织加以研究;第二、三、四章分别介绍了作为管理会计基础和基本出发点的成本概念、变动成本法以及本—量—利分析。

第一章

管理会计概论

管理会计丰富和发展了传统的会计职能,采用灵活多样的方法和手段,为企业管理部门正确地进行最优管理决策和有效经营提供了有用的资料,在现代化的企业管理工作中发挥越来越大的作用。本章介绍管理会计的发展过程及管理会计的特点。

第一节 管理会计的形成和发展

管理会计之所以从传统会计中分离出来,成为一门独立的学科,并得以迅速发展,完全是基于管理上的需要和可能,是会计发展的必然结果。它不仅是商品经济发展的产物,同时也是多种现代管理科学的思想和方法共同作用的结果。

一、管理会计的形成

管理会计从传统的、单一的会计系统中分离出来,成为与财务会计并列的独立的领域,经历了一个逐步发展的过程,大致可分为两个阶段,即创建阶段和发展阶段。

1. 管理会计的创建阶段(20 世纪 20 ~ 30 年代)

管理会计的发展起源于 1911 年西方管理理论中古典学派的代表人物——泰罗(F·W·Taylor)发表的著名的《科学管理原理》(*Principles of Scientific Management*)。

在这段时期,随着自由资本主义向垄断资本主义过渡,企业规模扩大,使用的机器越来越多,生产技术日趋复杂。竞争也由于垄断而更加激烈,传统的因袭管理方式已不能适应生产发展的需要,客观上促使企业管理向科学化、系统化和标准化发展。于是,取代旧的落后的“传统管理”的“科学管理”方式应运

而生。当时,美国许多企业为了应付第一次世界大战后出现的经济大危机,正在广泛推行泰罗的科学管理(简称“泰罗制”)。它的基本点是在科学试验的基础上,精确测算工人每一个动作、每道工艺流程所需花费的时间,以此为基础制订出标准的操作方法和实行有刺激性的计件工资制度,力争以最简单的操作、最快的速度、最小的投入,完成特定的任务。它的目标很明显,就是提高劳动生产率。在这种情况下,企业会计必须突破单一事后核算的格局,采取对经济过程实施事前规划和事中控制的技术方法,以配合泰罗制的实施。于是在美国企业会计实务中开始出现了“标准成本”(Standard cost)、“预算控制”(Budget Control)、“差异分析”(Variance Analysis)等与泰罗的科学管理方法直接相适应的技术方法,成为管理会计方法体系的重要组成部分。尽管这些技术方法只被看作是会计配合推行泰罗制科学管理所作的一些尝试,只是原有会计体系中的一个附带部分,并没有受到会计界的普遍重视,但从此开始,传统会计中已孕育了管理的因素。所有这些专门方法,在实际工作中,对提高企业的生产效率和工作效率等方面起了很大的作用,因而在西方会计发展史上把标准成本计算、预算控制、差异分析看成是属于管理会计的萌芽或早期形式。

1920年美国芝加哥大学首先开设了管理会计讲座,主持人麦金西(J. O. McKinsey)被誉为美国管理会计的创始人。1921年6月,美国国会颁布了《预算与会计法》,对当时的私营企业推动预算控制产生了极大的影响。为了全面介绍预算控制的理论,麦金西于1922年出版了美国第一部系统论述预算控制的著作《预算控制论》(Budget Control)。1924年麦金西又公开出版了第一部以管理会计命名的著作《管理会计》(Managerial Accounting)。

但是,社会经济环境的影响较大。在此后的一段时间内,管理会计并没有得到应有的发展,它只是被看成是在会计上配合推行泰罗的科学管理所作的一些尝试,只是作为原有传统会计体系中的一个附带部分而存在,并没有形成一个相对独立的完整体系。

以标准成本、预算控制和差异分析为主要内容的管理会计,其基本要点是在企业经营方向基本确定的前提下,协助企业解决如何在执行过程中提高生产效率的问题。把标准成本和差异分析纳入会计体系中,通过严密的事先计算与事后分析,可促进企业用较少的材料、工时和费用生产出较多的产品。其综合表现就是降低生产成本,提高生产效果。可见,以泰罗的科学管理说为基础的管理会计,对促进企业提高生产效率和生产经营效果具有积极的作用。

2. 管理会计的发展阶段(20 世纪 50 年代以后)

从 20 世纪 50 年代开始,西方国家进入战后时期。这时的西方国家经济发展出现了许多新特点,主要表现:一方面,现代科学技术发展突飞猛进,并大规模应用于生产领域,从而使社会生产得以迅速发展;另一方面,西方国家的企业进一步集中,跨国公司大量涌现,企业规模越来越大,生产经营日趋复杂,市场情况瞬息万变,企业竞争更加激烈。这些的情况和环境,对企业管理提出了相应的新要求,即迫切要求企业实现管理现代化。面对这突如其来的新形势,战前曾风靡一时的泰罗的科学管理说受到了挑战,其重局部、轻全局的根本性缺陷暴露无遗,不能与新形式相适应。

正是由于泰罗的科学管理说的根本缺陷不能适应战后西方经济发展的要求,它为现代管理科学所取代也就成为了历史的必然。为克服泰罗制科学管理方法的局限性,一些现代化管理方法相继问世。为了战胜对手,增强竞争力,企业管理当局十分重视提高内部工作效率,广泛推行职能管理和行为科学管理,调整和改善人与人之间的关系,以引导、激励职工尽心尽力地工作,提高产品质量,降低产品成本,增加企业利润。

现代管理科学的形成和发展对管理会计的发展在理论上起到了奠基和指导作用,在方法上赋予现代化的管理方法和技术,使其面貌焕然一新。

现代管理科学和计算技术的发展是管理会计赖以发展的条件。管理会计从传统会计中分离出来,正式形成管理会计体系之后,由于不断吸收现代管理科学中的运筹学、行为科学等方面的研究成果,同时,又引进了许多现代数学方法和电子计算机技术,使会计有可能应用现代数学和数理统计学的原理和方法,建立许多数量化的管理方法和技术,帮助管理人员按照最优化的要求对复杂的生产经营活动进行科学的预测、决策、计划和控制。从 20 世纪 60 年代末期开始,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将不确定因素和信息成本概念引入管理会计,进而将信息经济学、代理人理论等引入管理会计的研究,使管理会计的研究领域进一步拓宽,使会计和管理的结合更为密切,内容更加丰富多彩,技术方法日益先进,呈现出一片欣欣向荣的发展趋势。因此到 20 世纪 70 年代,管理会计便不胫而走,风靡世界,被誉为实现管理现代化的重要手段。其应用范围也逐步扩大,从制造业推广到所有类型的组织中,包括服务行业和非盈利事业在内,使它成为会计发展史上的又一里程碑。西方会计学者将其与 15 世纪复式记账法的诞生相提并论,认为两者具有同等重大的意义。1972 年,美国的全国会计人员联合会建立

了单独的管理会计协会(IMA),英国也成立了国际成本和管理会计人员协会(JCMA),并分别出版了专业性刊物《管理会计》月刊,在全世界范围内发行。同时,在美国由管理会计协会主持举行了第一次取得“执业管理会计师”资格的考试,出现了专门的执业管理会计师。1980年4月,各国会计人员协会在巴黎举行了第一次欧洲会议,有225名代表参加,他们来自10个欧洲国家和美国、澳大利亚。这次会议的中心议题是讨论如何推广管理会计。会议一致认为,管理会计具有强大的生命力,应如何推广管理会计,对实现企业的科学管理是一个战略性问题,它将促进现代化管理的发展。

二、管理会计的未来展望

近十年来,由于全球性竞争日趋激烈,欧美和日本许多厂商纷纷改变经营管理方式。一方面,高新科技蓬勃发展,在电子技术革命的基础上形成生产高度的电脑化、自动化;另一方面,随着电脑数控机床和智能机器人、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广泛应用,使企业的生产组织和生产管理出现许多革命性的变革,适时生产系统(JIT系统)、全面质量管理(TQC)等新观念、新理论和新方法相继形成,致使现代管理会计的传统观念和视野、理论和方法都显得有些不能完全适应新的生产组织和环境及其所产生的管理上的新观念、新理论和新方法。人们开始对原有管理会计的技术和方法进行了反思,开始研究、创建以当代高新技术与现代市场经济体系为基础,以企业新的经营目标——股东价值最大化为核心,以服务于顾客化生产为主旨,建立作业管理(ABM)体系,并以作业成本计算(ABC)贯穿始终的管理会计新体系使管理会计迈向一个新的里程。

总之,自20世纪80年代中期以后管理会计出现种种变革,并不是管理会计本身出现了什么危机,而是顺应当代科技、社会、经济发展的大环境的变化,顺应时代潮流而作出调整、变革。不论从整个世界发展的趋势来看,还是从我国十多年来引进管理会计的实际效果来说,管理会计的未来肯定还是“前程似锦,风光无限”!

第二节 现代管理会计及其特点

一、管理会计的涵义

管理会计是现代会计学的一个分支。它是从传统的、单一的会计系统中分离出来,成为与财务会计并列的一门新兴的、独立的、综合性的边缘学科,是多种学科相互交叉、相互渗透的结合体。管理会计这门学科的创立具有强烈的目的性,那就是为强化企业内部管理、实现最佳经济效益服务。它充分利用财务会计和其他业务、统计所提供的资料,运用会计的、统计的和数学的技术方法进行加工处理,以便为特定目的提供所需要的管理信息,供有关管理人员对企业未来的生产经营活动进行正确的预测、决策、编制预算,并在执行过程中加以控制、考核,通过不断循环地考核过去、规划未来、控制现在,达到调动企业内部各方面的积极因素、获取最佳经济效益的目的。因此,管理会计亦可以说是会计与管理的直接结合。究竟什么是管理会计呢?下面简要介绍西方和我国会计学界对管理会计所下的几种定义。

1966年美国会计学会(AAA)在其《基本会计理论的声明书》(*Statement of Basic Accounting Theory*)中,将管理会计定义为“管理会计是利用适当的技巧和概念来处理某个主体历史的和未来的经济资料,以协助管理人员拟订合理的经营目标,并作出能达到上述目标的明智的决策”。1981年全美会计人员协会(NAA)管理会计实务委员会,在其颁布的公告中指出,“管理会计是指一个组织内部,对管理当局用于规划、评价和控制的信息(财务的或经营的)进行确认、计量、积累、分析、解释和传递的过程,以确保适当使用其资源,并承担经营责任。而且管理会计亦包括为非管理当局,如股东、管理机构和税捐机关编制财务报告。”这一定义扩大了管理会计的活动领域,指明管理会计的活动领域不应仅限于“微观”,还应扩展为“宏观”。这一观点后来被国际会计师联合会(IFAC)所继承。

1988年4月国际会计师联合会在其发表的一份《国际管理会计实务》的“征求意见稿”——《论管理会计概念》中明确提出:“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(财务和经营)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。”20世纪80年代,西方管理会计理论引进我国后,我国会计学者在解释“管理会计”定义时,提出的主要观点如下:

- (1)管理会计(学)是一门新兴的综合性边缘学科。
- (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)管理会计是为管理部门提供信息服务的工具。

综上所述,管理会计不仅是现代企业会计信息系统中区别于财务会计的另一个信息子系统,为企业各项管理职能提供必要的管理信息;而且它本身也是一项管理活动,即利用这些信息为管理的核心,作出最优决策服务,并按预定目标进行有效的控制和考核,确保以较少的资源耗费取得最佳经济效益。

二、管理会计的主要特点

现代管理会计的特点可以从它与财务会计的区别中表现出来。一般来说,它们之间主要的区别可归纳、对比如下:

1. 主要服务对象和工作目的不同

财务会计也称为对外会计,主要向企业外部利害关系人提供有关财务信息,协助其了解企业财务状况和经营成果。财务会计通过定期提供财务报表,为企业外部的投资人、债权人及其他相关利益者提供决策有用的财务信息。

管理会计主要向企业内部管理人提供规划、控制、考核所需要的管理信息,协助其作出正确的经营决策。

2. 核算范围和内容不同

财务会计从整个企业出发,反映其已经发生的全部生产经营活动。财务会计的信息质量要求是数字准确、内容完整、报送及时等。

管理会计主要根据管理目标的特性和客观条件加以确定,可以是某一事物的总体,也可以是某一事物的局部。例如,管理会计中的决策与计划就是面向整体,从全局着眼,认真考虑各项决策和计划之间的协调配合、综合平衡;而以责任会计为核心的执行会计就是对日常工作进程和效果进行考评与控制。但是,管理会计研究的重点是不同的产品或个别的经济活动,或者某个变换方案,而不是企业的整个财务状况。其目的是促使生产中各有关因素能更好地协调起来,争取最优化的经济效果,以达到预期的目标。

3. 采用的工作方法不同

财务会计采用会计方法,遵循凭证—账簿—报表这一财务会计核算程序,

进行记账、算账、报账。

管理会计同时采用会计、统计、数学等方法进行规划、控制、考核。为了消除企业管理和决策上的某些直觉性和随意性,在管理会计工作中广泛应用了许多经济数学模型,如一般代数模型、数学分析模型、数学规划模型、矩阵代数模型、概率模型等。把复杂的经济活动尽可能用简明、精确的数字模型表述出来,运用一定的数学方法对它进行加工处理,就可以揭示出有关对象在一定条件下的最优数量关系或联系、变化的客观规律,从而使企业的预测、决策、计划、分析、考核等管理工作建立在对客观对象进行科学分析和精确计算的基础上,更加科学、合理、有效。

4. 约束条件不同

财务会计必须严格遵守《企业会计准则》和相关法规的规定。财务会计信息要求客观公正,所提供的会计信息通过会计师事务所的审计后才能成为可信的信息。

管理会计主要是为企业内部改善经营管理提供有用资料,它可以随心所欲,根据所涉及范围的大小,自由运用各种资料(包括各种会计、统计、业务资料),而不必遵守《企业会计准则》和相关法规的约束。如管理会计中产品成本的构成,可以不按规定的成本项目表示,有时还可以采用不完全成本来评价某一经营决策方案等。因此,其结构比较松散,领域更加广阔,方法也更加灵活多样,其目的只在于获取所需要的资料,以满足管理的要求。

尽管管理会计具有上述许多不同于财务会计的特点,但两者又有着密切的联系。其主要表现为:

(1)管理会计和财务会计两者同出一源。原始的经营信息是两种会计的共同依据。例如企业产品生产过程中耗用材料信息,财务会计依据其对存货进行计价,而管理会计则依据其计算该产品的获利能力。

(2)管理会计常常尽可能利用财务会计提供的会计数值和会计报表资料进行加工、改制、延伸,来对企业未来的经营活动或个别经济事项作出预测、决策,以尽可能消除两种会计平行收集资料的重复劳动。而管理会计所预期的经济效益能否达到,预测、决策正确与否,最终又必然在财务会计中得到反映。

(3)财务会计虽然称为对外会计,但从广义上讲,财务会计同样也是为了满足企业经营管理的需要,对内同样发挥着不可忽视的作用。如编制各种财务报表,是财务会计范畴的簿记、计算,但如果据此求出有关收益性、流动性的各种比率,进行分析,则这项财务分析的计算过程与职能也可以说是对内指出注意

方向。

三、管理会计的基本内容

管理会计是会计与管理的直接接合。它是为了搞好企业内部经营管理,合理配置和有效利用企业有限资源,力争获得最优的经济效益而建立的一种对内会计。因此,管理会计必然兼具会计和管理的职能。它凭借所掌握的大量经济活动数据,利用一整套科学方法,为企业的决策、计划、组织、协调、控制等一系列科学管理提供有用信息,以帮助管理人员规划未来、控制现在(执行)、考核过去(反馈),促进达成企业目标。当然,职能只是事物的内在功能,它本身不能自动体现出来,而需要通过一定的专门方法来实现。管理会计的职能也需要通过一定的专门方法才能实现。对管理会计为实现其职能所应用的一系列专门方法及其基本原理的研究,就构成了管理会计的内容。由于管理会计主要是为企业内部服务的,企业管理人员为加强企业内部经营管理需要什么信息,管理会计就提供什么信息,而且可以不拘一格地采用各式各样的方法加以分析、论证,而没有任何强制性。这就使得构成管理会计具体内容的专门方法具有多样性和灵活性。但是,在不同的企业,企业管理过程的各基本环节是相通的,因此,管理会计的全部内容按其所服务的企业管理过程的各个环节可归纳为:决策会计、计划会计、控制与业绩评价会计。

1. 决策会计

它包括预测和决策,属于规划未来。它主要是依据其所掌握的丰富资料,以运筹学的基本原理为基础,运用各种数学方法和现代科学手段,对为完成一定目标可供选择的有关方案进行定量化分析、比较等综合研究,以帮助管理人员作出正确的判断和选择。

2. 控制与业绩评价会计

它包括各种成本、存货等的控制以及业绩的考核评价,属于控制现在(执行)和考核过去(反馈)。它以责任会计为核心,主要是以行为科学的基本原理为基础,通过制订定额标准落实经济责任,测定实际结果,考核工作业绩,借以调动企业内部各方面的积极性,确保最优地达到预期的目标。

3. 计划会计

它包括全面预算,是介于决策会计和控制与业绩评价会计之间,联系确定目标与实现目标的必不可少的桥梁。一方面它凭借所掌握的会计等信息,运用科学的方法对影响企业生产经营的各因素进行调查、研究,为制订计划(预算)

提供数据和资料,使决策所确定的目标具体化,以数量表现;另一方面,层层分解至各责任层次的预算,既能充分调动各方面的积极性,协调各方面的力量,确保决策目标的实现,又是实现有效跟踪控制和分析、评价、衡量各责任层次工作业绩的依据。

关键词

管理会计 财务会计 决策会计 计划会计
控制与业绩评价会计 行为科学 运筹学

思考题

1. 管理会计是怎样形成与发展的?
2. 管理会计包括哪些基本内容?
3. 管理会计与财务会计有哪些主要区别和联系?
4. 你认为在工业企业中应如何组织管理会计工作?