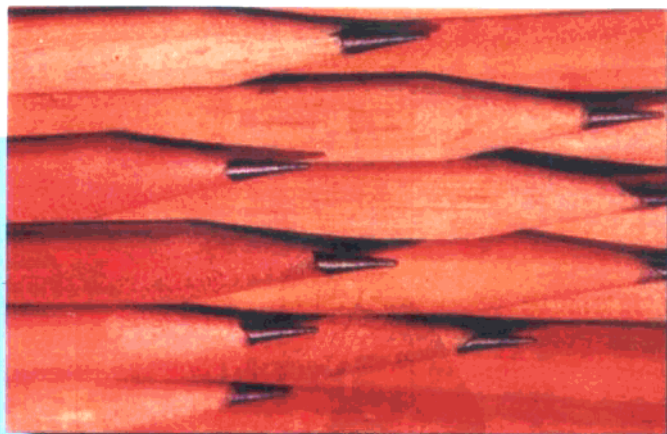


现代管理会计学

主编 杜爽 王文明



 中国统计出版社

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 管理会计的产生与发展	(1)
一、 管理会计的概念	(1)
二、 管理会计的产生与发展	(3)
第二节 管理会计的职能和基本内容	(8)
一、 管理会计的职能	(8)
二、 管理会计的基本内容	(13)
第三节 管理会计与财务会计的区别与联系	(13)
一、 管理会计与财务会计的区别	(13)
二、 管理会计与财务会计的联系	(17)
第四节 管理会计的方法与组织	(19)
一、 管理会计的基本方法	(19)
二、 会计机构	(22)
二、 会计人员及其管理	(24)
第二章 成本习性分析	(28)
第一节 产品成本及其基本分类	(28)
一、 产品成本概述	(28)
二、 产品成本按经济用途的分类	(31)
第二节 成本按习性的分类	(35)
一、 成本习性概述	(35)

二、 成本按习性的分类	(37)
第三节 混合成本的分解	(50)
一、 高低点法	(50)
二、 散布图法	(54)
三、 回归直线分析法	(56)
第三章 变动成本法	(65)
第一节 变动成本法概述	(65)
一、 变动成本法与全部成本法的概念	(65)
二、 变动成本法的主要特点	(66)
三、 变动成本法的应用范围	(67)
第二节 变动成本法与全部成本法的区别与联系	(69)
一、 变动成本法与全部成本法的区别	(69)
二、 不同情况下两种成本计算方法对企业损益影响的规律	(72)
三、 变动成本法与全部成本法的联系	(82)
第三节 对两种不同成本处理方法优缺点的综合评价	(86)
一、 变动成本法的优缺点	(87)
二、 全部成本法的优缺点	(91)
第四章 本量利分析	(94)
第一节 本量利分析概述	(94)
一、 本量利分析的基本原理	(94)
二、 本量利分析的意义	(96)
第二节 单一产品保本点的确定	(97)
一、 单一产品保本点的计算	(97)
二、 单一产品保本点的图解方法	(98)

第三节	多种产品保本点的计算·····	(100)
一、	综合保本点的计算·····	(100)
二、	各品种产品保本点的计算·····	(105)
第四节	保本点的动态分析·····	(107)
一、	固定成本变动对保本点的影响·····	(107)
二、	单位变动成本变动对保本点的影响·····	(109)
三、	单位售价变动对保本点的影响·····	(111)
四、	固定成本、单位变动成本、单位售价同时变动 对保本点的影响·····	(112)
五、	产品品种结构变化对保本点的影响·····	(115)
第五章	预测分析·····	(117)
第一节	预测概述·····	(117)
一、	经济预测及其意义·····	(117)
二、	预测的基本原则和程序·····	(118)
三、	预测分析的基本方法·····	(120)
第二节	成本预测·····	(121)
一、	成本预测及其作用·····	(121)
二、	成本预测的基本方法·····	(122)
第三节	销售预测·····	(131)
一、	销售预测及其内容·····	(131)
二、	销售预测的基本方法·····	(132)
第四节	利润预测·····	(140)
一、	利润预测的基本方法·····	(140)
二、	利润预测的敏感性分析·····	(144)
第六章	短期经营决策·····	(150)
第一节	短期经营决策概述·····	(150)

一、	经营决策的意义·····	(150)
二、	经营决策的一般程序·····	(151)
三、	经营决策中常用的成本概念·····	(152)
四、	经营决策中常用的分析方法·····	(157)
第二节	产品开发与生产方法的决策·····	(168)
一、	产品生产品种的决策·····	(168)
二、	产品生产方法的决策·····	(176)
第三节	产品的经济批量与订价决策·····	(182)
一、	存货的经济批量决策·····	(183)
二、	产品生产经济批量的决策·····	(188)
三、	产品最佳售价的决策·····	(193)

第七章 长期投资决策的基本理论和方法····· (198)

第一节	长期投资决策概述·····	(198)
一、	长期投资决策的涵义·····	(198)
二、	长期投资决策的意义·····	(200)
三、	长期投资决策的基本要求·····	(201)
四、	长期投资决策的类型·····	(203)
第二节	影响长期投资决策的因素·····	(204)
一、	货币的时间价值·····	(204)
二、	投资的风险价值·····	(213)
三、	资金成本·····	(217)
四、	现金流量·····	(219)
第三节	长期投资决策的基本方法·····	(222)
一、	动态评价方法·····	(222)
二、	静态投资评价法·····	(232)
第四节	长期投资决策中的敏感性分析·····	(236)
一、	现金净流量或使用年限的变动对净现值的	

敏感性分析·····	(237)
二、 内部报酬率的变动对现金净流量或使用年限 的敏感性分析·····	(238)
三、 相关因素敏感性强弱的分析·····	(241)
第八章 长期投资决策方法的应用	
·····	(246)
第一节 长期投资决策方法的综合运用·····	(246)
一、 投资决策方案的种类·····	(246)
二、 各种决策评价方法的选择和使用·····	(248)
三、 长期决策方法在不同投资决策中的具体应用 ·····	(252)
第二节 风险投资决策·····	(260)
一、 风险投资决策的含义·····	(260)
二、 风险贴现率法·····	(260)
三、 肯定当量法·····	(267)
四、 决策树法·····	(270)
第三节 固定资产投资决策·····	(275)
一、 固定资产经济寿命与年平均成本的确定·····	(275)
二、 固定资产更新决策·····	(281)
三、 固定资产添置决策·····	(287)
第九章 全面预算·····	(297)
第一节 全面预算概述·····	(297)
一、 全面预算的概念和意义·····	(297)
二、 全面预算的编制原则·····	(300)
三、 全面预算的内容和编制程序·····	(301)
第二节 传统预算·····	(304)

一、	固定预算的特征·····	(304)
二、	固定预算的编制方法·····	(305)
第三节	弹性预算·····	(320)
一、	弹性预算的作用与特征·····	(320)
二、	弹性预算的编制方法·····	(322)
第四节	零基预算和滚动预算·····	(330)
一、	零基预算概述·····	(330)
二、	零基预算的程序及编制方法·····	(331)
三、	滚动预算·····	(334)

第十章 责任会计····· (338)

第一节	责任会计概述·····	(338)
一、	责任会计的产生·····	(338)
二、	责任会计制度的内容·····	(339)
三、	实行责任会计的意义和作用·····	(341)
四、	建立责任会计的基本原则·····	(342)
第二节	责任中心的建立·····	(344)
一、	成本中心及其责任·····	(345)
二、	利润中心及其责任·····	(348)
三、	投资中心及其责任·····	(349)
第三节	责任中心的业绩考核·····	(350)
一、	成本中心的考核·····	(351)
二、	利润中心的考核·····	(352)
三、	投资中心的考核·····	(354)
第四节	内部转移价格·····	(360)
一、	制定内部转移价格的必要性·····	(360)
二、	制定内部转移价格应遵循的基本原则·····	(361)
三、	内部转移价格的种类·····	(362)

四、 企业内部结算方式·····	(365)
第十一章 成本控制·····	(367)
第一节 成本控制概述·····	(367)
一、 成本控制的内容与种类·····	(367)
二、 成本控制的原则·····	(369)
三、 制定成本控制制度的前期准备·····	(373)
四、 不同类型成本控制制度的制定·····	(374)
第二节 成本的事前控制·····	(376)
一、 价值工程的基本原理·····	(377)
二、 开展价值工程的程序和步骤·····	(380)
第三节 成本的日常控制·····	(388)
一、 标准成本系统及标准成本的内容·····	(388)
二、 标准成本的制定·····	(390)
三、 标准成本差异的性质与差异计算的通用模式 ·····	(394)
四、 标准成本差异分析·····	(395)
五、 成本差异的账务处理·····	(405)
附录：系数表·····	(407)
一、 复利终值系数·····	(407)
二、 复利现值系数·····	(409)
三、 年金终值系数·····	(412)
四、 年金现值系数·····	(415)
后 记 ·····	(418)

第一章 总论

管理会计作为一门新兴的会计学科,目前已成为现代企业会计的三个组成部分之一。本章主要阐述管理会计的产生与发展,分析管理会计的职能、作用和基本内容,同时对管理会计与财务会计的区别和联系,管理会计工作的组织等内容进行必要的介绍。

第一节 管理会计的产生和发展

一、管理会计的概念

会计是经济管理工作的工具,它不仅服务于经济管理,而且它本身也是经济管理的一个重要组成部分。随着社会经济的不断发展,经济管理工作的日益深入,企业会计也不断产生出新的内容。管理会计就是 20 世纪 50 年代以来,以标准成本系统为基础,逐步发展起来的。

管理会计的英文名称为 Mangement Accounting 或 Managerial Accounting。关于管理会计的概念,目前有各种不同的观点,比较系统、全面的概念是美国会计学会管理会计委员会于 1958 年对管理会计所下的定义:“管理会计就是运用适当技术和概念,处理企业历史的和计划的经济信息,以有助于管理人员制定出合理的,能实现经营目标的计划,以及为达到各项目标所进行的决策。”该委员会认为:“管理会计包含着为进行有效计划的判定,替代方案的选择,对业绩的评介以及控制而进行的各种必要的方法和概念。

另外,管理会计的研究还包括经营管理者根据特殊调查取得的信息以及与决策和日常工作有关的会计信息的收集、综合、分析和报告的方法。”^①简单地讲,管理会计是以现代管理为基础,以改善企业经营管理 and 提高经济效益为目的,以特定的方式和方法对企业的整个经营活动进行规划、决策、控制和考评的一种管理活动。

在现代企业中,管理会计实际上是企业信息系统的重要组成部分。随着商品的经济的发展和世界各国经济开放度的逐步提高,国际国内市场日益综合,封闭市场已难以为继。这一世界经济发展趋势,使得影响市场变化的因素越来越多,市场竞争越来越激烈,企业经营的风险也越来越大。在这种情况下,企业要实现利润的最大化目标,就必须占有各类及时而准确的经营管理信息,以便于企业管理人员做出正确的决策,使企业内部各管理部门合理地计划,有效地控制各类经济活动。管理会计作为提供经营管理信息的企业信息系统的重要组成部分,其工作就是对各类信息进行收集、加工处理和输出。正因为如此,管理会计也被称为内部会计或对内报告会计。

管理会计是把管理与会计融为一体的一门新兴的、综合性的边缘学科,是现代企业会计的重要分支,也是现代企业管理工作的重要组成部分。管理会计是为企业内部管理提供服务的,为满足企业内部管理更加合理化、科学化的要求,使企业对外部环境变化具有灵活反应和高度适应的能力,管理会计对企业管理活动的每一个环节都采取相应的管理措施,实施相应的管理程序。

由于企业管理活动的两大基本职能是计划与控制,与其相适应,管理会计也具有计划会计与控制会计的两大重要职能。计划会计主要是为企业管理者预测前景和规划未来服务的,目的是为

^① 注《Report of Committee on Management Accounting》, The Accounting Review, April, 1959.

了保证企业的各项资源都能够得到最经济、最合理、最有效的利用,从而使企业获得最佳经济效益。计划会计工作主要是利用财务会计信息和其他有关信息,对企业资金、成本、销售、利润等变动情况进行科学预测,对遇到的问题进行科学决策,并把各项管理目标用数量形式加以汇总和协调,编制出企业的全面预算,然后再按照企业责任判断的有关规定和要求,将总预算进行分解,形成企业内部各个责任中心的责任预算,用来规划和把握各责任中心未来的经济活动,从而进一步保证企业整体经济活动,以及企业整体经济运行活动的顺利进行。控制会计是为企业管理者分析和研究企业以往的经济运行情况和企业管理情况,以便更好地对企业当前的经济运行进行合理控制服务的。控制会计工作主要是利用标准成本制度和变动成本法,对企业日常经济活动进行追踪和分析,并根据责任预算情况和责任会计的有关要求把企业经济运行的实际情况与企业预算做对比分析,在此基础上编制出企业日常业绩报告,用以考核和评价企业内部各个责任中心乃至责任人的实际工作业绩和经济责任,并以此作为奖惩的依据。控制会计工作的最后一个环节,是要将对比分析和考核评价过程中发现的问题及时反馈给有关部门,以便及时解决。

二、管理会计的产生与发展

管理会计作为会计的一个分支,其产生是会计适应企业内部管理需要而不断发展的必然结果。管理会计从传统的单一的会计系统中分离出来并成为与财务会计相并列的一个会计分支,经历了一个较长的历史过程,最早可追溯到 15 世纪时期。管理会计最终形成的时间是 20 世纪 50 年代。之后随着现代管理水平的不断提高,管理会计的内容也不断丰富,作用日益突出。

在 15 世纪的意大利,由于商业、金融业和海外贸易的发展,客观要求记帐技术有相应的发展,以满足商人记录债权债务往来,发

放雇员工资、与合伙人分红等多方面的帐务处理要求。于是复式记帐法便产生了。复式记帐是企业会计的最初形态。从单式簿记发展到复式簿记,是会计上的一次大的变革,会计史学家认为这是现代意义上的会计形成的一个重要标志。尤其是意大利数学家卢卡·帕乔利于1794年出版了他的著作《算术、几何、及比例概要》。这本书主要由五大论题组成,它们分别是:代数和算术;代数和算术在商业中的应用;簿记;货币的兑损;纯粹几何学与应用几何学。这本书的出版被认为在会计发展史上具有划时代的意义。尤其是其中的簿记部分,内容涉及到记帐主体的概念,“借”、“贷”记帐符号,借贷记帐法的记帐规则和平衡公式,会计科目和帐簿的设置、试算表的编制和财产盘查的方法等等。这本书比较全面地论述了复式记帐法,特别是帕乔利提出的“复式簿记平衡原理”被认为是现代会计的基石,是会计发展史上的第一个里程碑。帕乔利的“复式簿记平衡原理”的突出特点是运用帐户设置、记帐符号、记帐规则和帐户对应关系,将借与贷、来源与运用、存量与流量、实帐户与虚帐户、资产负债表与损益表巧妙地结合在一起,形成一个严密的核算体系,平衡原理贯穿始终。帕乔利也正是因其“复式簿记平衡原理”对现代会计发展的贡献而被誉为“现代会计之父”。

到了18世纪60年代,自英国开始的产业革命,极大地促进了工商业的发展。在这种情况下,企业的生产经营规模逐步扩大。由于企业管理活动日趋复杂,从而对会计工作的要求也更高了。特别是到了19世纪中叶以后,股份有限公司产生,并迅速成为现代社会占统治地位的企业组织形式。为了适应股份有限公司管理和发展要求,企业会计必须围绕着正确制定“分期损益”这一中心环节合理解决相关的一系列问题,如会计期间的确定、资本支出与收益支出的划分、固定资产折旧的计算、资产的计价、收入实现的确认、跨期费用的分摊与跨期收入的调整等。只有合理解决这一系列的问题,才能正确确定“分期损益”,正确进行利润分配,从而

保证企业的正常运行和顺利发展,保护相关经济利益集团和社会公众的利益,以上要求促进了规范化的会计程序和规则的判定,加快了以往在各行业中存在的记帐、算帐、编制报表都带有较大随意性这种情况的改变。“公认会计原则”就是适应这种要求产生的,其产生标志着企业财务会计进入了现代财务会计这一新的发展阶段。

19 世纪末和 20 世纪初,随着股份有限公司的进一步发展,进行合理的成本计算成为企业会计的一项重要工作。这一方面是由于企业生产中的各种间接费用在成本中的比重越来越大,产品品种也越来越多,如何对间接费用进行合理的分配和吸收成为企业会计进行成本计算的一个关键因素;另一方面,随着市场竞争的日益加剧,产品市场价格的确定也需要会计提供正确的成本数据作为定价依据。在这种情况下,在英国和美国先后出现了分批成本法、分步成本法和标准成本法等新的会计方法。同时,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内容也在这一时期先后提了出来。

标准成本法是与泰罗的科学管理学说存在密切关系的。泰罗于 1911 年发表了著作《科学管理原理》,其科学管理学说的核心是要提高生产效率和工作效率,他通过时间研究和动作研究,制定既可以实现又最有效率的工作标准,促进了生产等各方面高度标准化的实现。与泰罗的科学管理方法相配合,标准成本、差异分析、预算控制等新的会计方法开始被引进、应用到会计体系中来,形成标准成本系统。泰罗制将严密的事先计算引入会计体系之中,实行事先计算、事中控制和事后分析相结合,为会计直接服务于企业管理开创了一条行之有效的途径,从而也成为会计发展史上的一个重要里程碑。标准成本系统也被认为是管理会计的雏形。

在泰罗之后,1921 年,美国学者威廉斯从成本构成各项因素与产量的关系出发进行研究,提出生产费用可分为变动费用和固

定费用观点,并进一步把生产成本分为变动成本和固定成本。1922年,魁因坦斯首次在他的著作《管理会计:财务管理入门》一书中提出“管理会计”这一名词。1924年,麦金西的《管理会计》一书问世,这是世界上第一部以“管理会计”命名的书籍。之后,布利斯的《通过会计进行经营管理》等其它学者的一系列著作也都相继问世。麦金西还于1929年在美国芝加哥大学举办了世界上第一次管理会计讲座。

包括泰罗在内,这些学者们所进行的工作,为管理会计的形成奠定了理论基础,也造成了一定的社会氛围。但客观地讲,由于在相邻学科配合和作为一个独立学科赖以形成的理论和实践基础等条件在当时还不具备,因而在此之后相当长一个时期内,管理会计都没有能够形成相对独立的完整的体系,只是作为原有会计体系的一个附带部分而已。一直到20世纪50年代,管理会计才从传统会计中分离出来,成为会计学科体系的一个相对独立的学科分支。

第二次世界大战之后,资本主义国家进入了经济快速发展时期。由于第三次科技革命的爆发,形成了一系列新技术,并迅速运用于生产,转化为现实的社会生产力,带动了经济的大幅度增长。与此同时,社会资本进一步集中,企业规模越来越大,企业组织形成日益多样化和跨国化,生产经营越来越复杂,企业间的竞争越来越激烈,市场情况瞬息万变,再加上通货膨胀率上升,银根抽紧,资金利润率下降,商品供过于求情况出现等。在这种情况下,企业要求得生存与发展,不仅要用科学的管理思想和管理方法提高企业内部的工作,生产效率,实现企业内部管理的科学化、合理化,及时收集和处理与企业生产经营相关的各类信息,培育灵敏的反应能力和高度的适应能力。与这种要求相适应,更先进的现代管理科学取代了泰罗的科学管理,会计体系也在较高层次上实现了与职能管理和行为科学的结合,“标准成本计算”、“预算管理体系”、“损

益平衡分析”、“责任会计”等会计技术和方法都开始被普遍采用。这时的管理会计不仅内容更加丰富,形成了一套完整的理论和方法。而且它作为实现企业现代化管理的一个重要手段,也得到了企业和社会的高度重视和普遍认可。

1952年,在世界会计学会年会上正式通过了“管理会计”这个名词,标志着管理会计学科的正式诞生。此后,随着企业管理水平的日益提高和内外环境变化不断产生的新的要求,管理会计的内容也在不断丰富和发展。特别是70年代以来,在经济发达的美、日及欧洲各国,管理会计都十分盛行。在我国,管理会计是从70年代末80年代初开始兴起的,尽管相应的体系还未形成,实际上财务会计工作中的许多内容如财务计划编制、资金定额管理、经济活动分析等都是管理会计的范畴。

综上所述,管理会计是市场经济发展和社会化大生产发展的产物,是会计适应企业内部管理发展需要的必然结果。同时,管理会计的产生和发展,与管理理论的发展之间也存在密切关系。管理理论的发展是管理会计产生与发展的理论基础。包括古典管理理论、行为科学管理理论、现代管理理论等都对管理会计的产生和发展具有重要影响。

泰罗作为科学管理之父,他所倡导的科学管理理论是古典管理理论的重要组成部分。与泰罗同时代的法约尔第一次把“管理”与“经营”分开,提出了管理的五种职能和14条原则。在古典管理理论的影响下,会计工作如何服务于生产,工作效率的提高被提上议事日程,标准成本法产生并被应用,一些企业也开始对各项管理费用实行预算控制制度。包括标准成本、预算控制、差异分析等与古典管理理论直接相联系的技术方法都逐渐被引入会计体系中,成为管理会计的重要组成部分。

行为科学理论克服了泰罗科学管理理论把人看成“经济人”的缺陷,把心理学、社会学、人类学等方面的研究成果引入管理之中,

注重调动人的积极性,协调人际关系,通过采用“民主管理”、“参与股份”、“参与决策”等方法,组织职工参与企业的质量管理,成本管理活动,不仅制定各级各部门的工作目标,还尽量使职工的个人目标同企业的整体目标一致起来,并根据既定的工作目标考核职工的工作绩效。在行为科学理论的影响下,会计方法体系中又增加了“目标管理”、“责任会计”等内容,使管理会计的雏形得以显现。

随着二战后各种矛盾的重新激化,管理理论的研究又往前迈出了一步,形成了当代管理理论。当代管理理论派别众多,如“群体行为学派”、“决策理论学派”、“数学或管理科学学派”等。受这些理论的影响,会计工作的重点开始发生变化,即由对经济过程的反映和事后分析逐渐向对经济过程的事中控制和事前预测、决策过渡。同时一些新兴科学和技术手段如运筹学和电子计算机技术也都开始应用到会计领域中,使管理会计的技术和手段日趋完善。当然,随着管理理论的发展,管理会计也将不断得到发展和完善。

第二节 管理会计的职能和基本内容

一、管理会计的职能

管理会计作为一门以管理科学为基础,适应企业内部管理发展和需要而产生和发展起来的一门综合性的交叉学科,其职能和作用也是综合性的,主要包括以下几个方面:

(一)预测职能

采用各种专门的方法对相关资料进行处理,对其变动趋势及不同方案的实施效果进行预测,是管理会计的基本职能之一。

在现代企业里,要使生产经营活动正常进行,必须对有关信息及时进行收集,加工处理和合理利用。在市场竞争日益激烈的情

况下,企业也只有及时捕捉外部市场信息的变化,掌握市场变化规律,知己知彼,在科学预测未来的前提下正确决策,企业才有可能在复杂的外部环境中求得生存和发展。管理会计的预测职能就是为管理者决策服务的。

在现代企业的生产经营活动中,管理会计需要面对和处理的信息不仅种类多,而且数量大,主要有各种财务会计资料、统计资料、业务资料及其他各类资料,其中既有科学准确的数据,也有各种估计的数据。管理会计要用各种特定的手法和手段对这些资料和数据进行加工、整理和延伸,使它们成为符合企业内部管理要求的特定数据和资料,并在此基础上对企业未来经济活动的变化趋势和特点进行预测,以满足管理者的要求,比如,管理会计可以利用企业财务会计提供的有关成本资料,做进一步的加工处理,或者把成本划分为固定成本和变动成本,分析成本与业务量之间的关系,为进行成本预测和编制全面预算提供依据。或者将成本划分为可控成本和不可控成本,进一步明确各成本中心的成本责任,加强企业的成本控制。或者将成本资料重新分类,如分为付现成本、差量成本、机会成本、保证成本、边际成本、沉没成本等,为评价各类不同方案提供依据。

对现代企业而言,只有充分发挥管理会计的这种预测功能,起到参谋部运筹帷幄的作用,对各种可行的方案进行科学的分析论证,权衡利害比较得失,从而使企业的经营管理活动建立在科学预测的基础之上,才有可能使决策者减少盲目性,提高预见性,真正做到有的放矢,司令部才有可能决胜千里。

(二)决策职能

从某种意义上讲,管理就是决策。决策是现代企业经营管理过程中的一个核心问题,同时,能动地参与决策也是管理会计的重要职能。

在现实的企业管理活动中,几乎所有的决策都是由企业最高