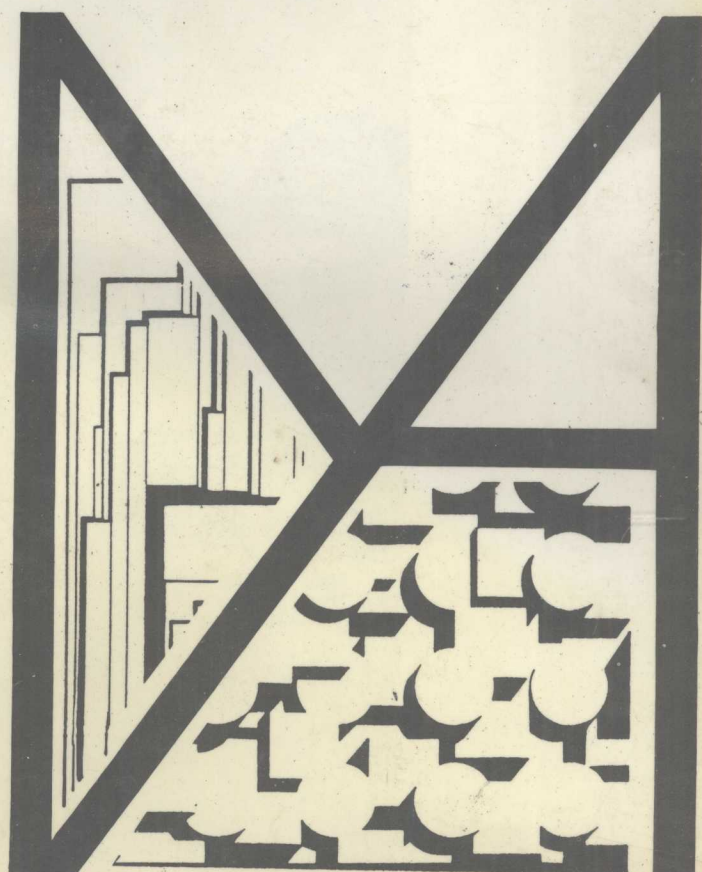


中南财经大学会计系列教材

Management Accounting

管理会计学

● 朱海芳/主编



湖北科学技术出版社

中南财经大学会计系列教材
编审委员会
(按姓氏笔画为序)

方正生 王学农 边恭甫 朱信诚 朱海芳
杨时展 李成章 李光忠 易庭源 罗 飞
郭道扬 阎德玉

中南财经大学会计系列教材

管理会计学

© 朱海芳 主编

策 划: 李慎谦
责任编辑:

封面设计: 秦滋宣

出版发行: 湖北科学技术出版社
地 址: 武汉市武昌东亭路 2 号

电话: 6812508
邮编: 430077

印 刷: 江汉石油报印刷厂印刷
督 印: 李 平

邮编: 433121

850×1168mm
1993 年 9 月第 1 版

32 开

15.25 印张

350 千字

1995 年 6 月第 4 次印刷

印数: 32 001—47 000
ISBN7—5352—1212—3/F·126

定价: 10.50 元

本书如有印装质量问题 可找承印厂更换

前 言

为了适应我国经济体制改革和发展市场经济的需要,满足广大读者学习新知识、掌握新技能的迫切要求,我们特按照会计改革的基本精神编写了这本教材。

本书根据“洋为中用”和理论联系实际的原则,在慎重吸收西方管理会计关于规划和控制企业生产经营活动的基本理论与基本方法的同时,还充分地考虑到我国社会主义经济建设和企业经营管理的实践经验,集中对资金、成本和利润等三个方面的规划与控制问题进行了较为全面的阐述。全书共分四个基本部分,其主要内容是管理会计概念、成本规划与控制、利润规划与控制 and 资金规划与控制等。

本书由朱海芳教授(主编)执笔总论和第一篇,袁天荣讲师执笔第二篇,张道传讲师、硕士(副主编)执笔第三篇,全书由朱海芳教授总纂。

本书除作高等院校有关专业本科生和专科生教材之外,还可供广大经济管理干部、企业财会人员自学之用。

因时间、水平之限,书中欠缺、错误之处,恳请读者批评指正。

编 者

1993年6月

目 录

第一章 管理会计概述	1
第一节 管理会计的基本内容.....	1
第二节 管理会计的特点.....	6
第三节 管理会计的作用	10
思考与练习	17

第一篇 成本规划与控制

第二章 历史成本分析	19
第一节 成本、业务量关系分析原理.....	19
第二节 成本分解	35
思考与练习	43
第三章 变动成本计算	46
第一节 变动成本计算原理	46
第二节 变动成本计算法同完全成本(制造成本) 计算法的比较	50
思考与练习	61
第四章 成本预测与目标成本规划	63
第一节 成本预测	63
第二节 目标成本规划	83
第三节 经营成本预算	91
思考与练习	97
第五章 产品生产成本决策	102

第一节 成本决策概述	102
第二节 产品生产成本决策	111
思考与练习	129
第六章 存货成本决策	133
第一节 存货成本的构成要素	133
第二节 经济订货量	136
第三节 订货点和订货周期	152
思考与练习	162
第七章 全面成本控制	164
第一节 目标成本控制	164
第二节 标准成本控制	168
第三节 责任成本控制	184
思考与练习	192
 第二篇 利润规划与控制	
第八章 盈亏平衡分析	200
第一节 线性条件下的盈亏平衡分析	200
第二节 非线性条件下的盈亏平衡分析	215
思考与练习	227
第九章 利润预测与目标利润规划	231
第一节 销售预测	231
第二节 利润变动趋势预测	255
第三节 目标利润规划	262
思考与练习	275
第十章 利润决策	279
第一节 生产—利润决策	279
第二节 定价—利润决策	311
思考与练习	331

第十一章 利润监控与考评	335
第一节 目标利润的分解.....	335
第二节 利润预算的编制.....	341
第三节 责任利润的考评.....	345
思考与练习	353

第三篇 资金规划与控制

第十二章 资金预测与目标资金规划	358
第一节 成本、业务量、利润、资金关系分析	358
第二节 资金预测.....	364
第三节 目标资金规划.....	371
思考与练习	375
第十三章 投资决策方法	379
第一节 投资决策的基本要素.....	379
第二节 投资决策的一般方法.....	398
第三节 影响投资效益评价的有关因素.....	415
思考与练习	428
第十四章 投资决策	431
第一节 固定资产投资决策.....	431
第二节 产品开发和引进投资决策.....	442
思考与练习	448
第十五章 资金监控与考评	452
第一节 资金预算的编制.....	452
第二节 责任资金的考评.....	458
思考与练习	462
附表	466
表 I 复利终值表.....	466
表 II 复利现值表.....	470

4 管理会计学

表Ⅱ 年金终值表	472
表Ⅳ 年金现值表	476

第一章 管理会计概述

第一节 管理会计的基本内容

一、管理会计的一般含义

管理会计是从传统会计中分离出来,具有相对独立而又比较完整的理论、方法体系的一门新兴的会计学科。虽然它仍旧属于“会计”这个大家族的一员,但其内容与职能已远非传统会计之所及。时至今日,管理会计完全以一种全新的面目出现在企业管理的不同领域和环节之中,在帮助企业管理者(决策人)正确制定经营决策、合理利用经济资源、强化内部管理、提高经济效益等方面发挥着十分重要的作用。虽然管理会计也要像传统会计那样对企业的生产经营活动进行某种计量和分析,但它并不是立足于一般意义上的“反映”和“监督”,而是紧紧围绕着“规划”和“控制”这两个重要侧面而展开的。就规划而言,管理会计主要是通过确立经营目标,拟定行动计划和制订实现计划的手段与方法,对企业未来一定期间的生产经营活动进行全面的安排与筹划。就控制而言,管理会计主要是通过分解目标,落实计划,明确经济责任,考评工作业绩,对企业生产经营的实际进程与结果进行严密的跟踪与监控。

可以这样认为,管理会计实际上是会计基本理论与方法同管理基本理论与方法的高度统一与有机结合。作为现代企业会计的一大分支,管理会计是以现代管理科学为基础,以加强企业管理;

提高经济效益为目的,以多种特定技术、方法为手段,对企业生产经营活动进行规划和控制的信息系统。

二、管理会计的理论基础

从总体上讲,管理会计之所以产生并在近几十年内得到迅速发展,这不仅仅是会计理论与实践本身不断丰富和发展的结果,而且也是与之相关的管理理论,特别是现代管理科学不断丰富和发展的结果。也就是说,我们应当从不同的角度出发,综合地考察管理会计,全面说明这门新兴会计学科的理论基础。

我们认为,管理会计的理论基础问题涉及四个方面,即会计基础、组织基础、行为基础和决策基础。一般说来,管理会计必须根据以下四个方面的情况进行设计:首先,要给某一既定组织的内部决策者提供信息;其次,要帮助他们实地进行决策;再次,要在某些特定的方面激励他们的活动与行为;最后,要全面提高该组织的效率与效益。由此可见,管理会计实际上是一种以个人、组织和决策中心为基础的会计体系;或者说,管理会计作为一种新型的会计信息系统,除会计基础外,还需要行为、组织和决策基础。

(一)会计基础

管理会计的会计基础是指管理会计依旧属于会计活动或会计工作的范畴,仍然具有明显的会计特征,即信息可以进行积累、分类、分析,并可将其应用于某一组织的特定问题、决策和日常管理。这是因为,会计实际上是个确认、测定和传达经济信息的过程,其目的在于解释(说明)财务数据,从而给管理者、投资人和其他对组织事务感兴趣的当事人的行为提供正确的指导,其手段是分别向有关方面提供在组织内进行决策和向组织外报告的信息,这两类信息虽然性质并不相同,但同会计的目的却是密切相联的。这就意味着,无论从性质、目的考察,还是从手段、方法考察,管理会计并没有脱离一般意义上的会计系统,基本的会计理论不仅同样适用

于管理会计,而且还是管理会计得以形成和发展的重要基石(根据)。

(二)组织基础

管理会计的组织基础是指管理会计是建立在组织理论基础之上的,它是根据基本的组织结构要素和组织理论,而给某一组织编制内部报告系统,为该组织的内部管理提供信息服务。基于此点,自然地,会计理论必须同组织理论相适应,或者说,组织理论方面的任何变化都要引起会计理论方面的相应变化。为了使管理会计能更好地为某一组织的内部管理提供良好的信息服务,它必须对诸如组织性质、组织结构、直系制和参谋制、组织内部的主计长等所谓组织结构要素和各种基本的组织理论(如理性组织理论、经典组织理论、人际关系组织理论等)有所了解,把握组织结构要素和组织理论对管理会计职能(作用)和有关技术、方法的影响。只有这样,管理会计为某一组织编制的内部报告系统,才能同该组织的特定结构相适应,才能在正确的组织理论的指导下,以更为有效的方式为该组织的内部管理提供信息服务。

(三)行为基础

管理会计的行为基础是指管理会计是建立在行为(动机)理论基础之上的,其目标功能在于以特有的方式、在特定方面影响人的行为。为了达到这一目的,管理会计必须把人作为构成一个组织的基本因素,把某一组织看作是为了追求某种特定目标而建立起来的“人群组合”或“社会系统”,并根据各该人群组合或社会系统的特定目标而确定自身的目标(所有者利益最大化、管理者利益最大化、社会利益最大化)。同时,管理会计还必须同以特殊方式引起个人行为的种种动机理论(需要理论、双因素理论、成就理论等)紧密相联,并按照各该动机理论的基本精神而确定相应的管理会计技术、方法。只有这样,管理会计才能真正对人的行为起到影响和调节作用,才能通过一系列计量、分析、报告等控制手段和方法,最大

限度地调动人的积极性,使个人工作业绩同组织目标相互协调,并在此基础上最终实现组织目标。

(四)决策基础

管理会计的决策基础是指管理会计是建立在决策理论基础之上的。从某种意义说,管理会计是现代企业管理信息系统的一个子系统,是一个按照不同决策类型和决策系统而确定相应的信息类型和信息系统的决策支持系统,其基本目标在于帮助企业管理者(决策者)制定在现实条件下最优化的资源分配决策提供依据,以便大力促进和全面支持某一组织的各项决策活动。为了实现这一目标,管理会计必须根据基本的决策理论和决策模型(如安东尼模型、西蒙模型、戈里—斯科特·莫顿模型等)的要求,针对不同的决策问题而提供最为相关的决策信息,采取最为有用的决策分析方法。

三、管理会计的基本内容

管理会计作为给企业管理者规划和控制生产经营活动提供信息服务的新型会计系统,几乎涉及到企业生产经营的各个领域和企业内部管理的各个环节,其内容是极为丰富的。但由于每个具体企业的实际生产经营活动是错综复杂的,企业内部经营管理的水平与状况千差万别,以至管理会计究竟应当包含哪些内容,到底应当解决哪些问题,迄今为止依旧难以定论。然而,人们一般认为,管理会计的基本内容大致上可以归纳为两个方面,即以经营决策的经济效果进行综合分析评价为主体内容的决策会计,和以生产经营的整个过程进行严格监控考核为主体内容的执行会计。

(一)决策会计

决策会计主要是以现代管理科学中的运筹学原理为基础,运用一系列现代管理技术与方法,从销售、资金、成本、利润等方面的计量、分析入手,对企业未来一定期间的生产经营活动进行预测和

决策,为企业管理者科学地筹划企业的未来而确立理想的经营目标,制定最佳的经营决策,安排缜密的行动计划,拟定有效的实现措施。

决策会计的主要内容是:

1. 经营预测 经营预测一般包括销售预测、利润预测、成本预测和资金预测等。通过经营预测,可以了解企业生产经营前景和经济发展趋势,并在此基础上确定未来一定期间的各项具体经营目标,如销售目标、利润目标、成本目标等。

2. 短期经营决策 短期经营决策是在确定企业未来一定期间经营目标的基础上,通过对有关可行性方案的经济性进行计量、分析和比较,为最大限度地改善经营管理、提高经济效益而选取产品生产、存货取得、设备利用、产品定价等方面的最优决策行动方案。

3. 长期投资决策 长期投资决策是在确定预期投资报酬水平、考虑货币时间价值和投资风险价值的前提下,通过对有关可行性方案的经济性进行计量、分析和比较,为最大限度地发挥资金效益、提高资金回报水平而选取产品开发、技术引进或外资利用、固定资产购建与更新等方面的最优决策行动方案。

(二)执行会计

执行会计主要是以现代管理科学中的行为科学原理为基础,运用一系列特定的工具与手段,通过编拟计划、制订标准、划分责任、考评业绩等等,卓有成效地实施决策、执行计划、追踪实际进程、评价工作成绩,进而全面完成企业预定的各项经营目标。

执行会计的主要内容是:

1. 经营预算 经营预算作为企业经营目标的具体化,它既是规划与决策工作的全面综合,也是控制与执行工作的分项展开。通过编制经营预算,能以数量的形式从总体上表现由预测、规划和决策过程所确立的各项奋斗目标和工作任务,从而建立起一个包括生产、供应、销售、财务等所有内容的预算指标体系,使企业内部各

部门和生产经营各环节得以在完成企业经营目标的过程中实现协调与配合。

2. 标准成本 标准成本是预先确定的生产(制造)某种产品所应当发生的成本,是分析和评价成本管理工作业绩的重要尺度。通过实际成本同标准成本的比较,可以分析成本差异产生的原因,寻求降低产品成本的途径,最终达到有效地进行成本控制的目的。

3. 责任会计 责任会计是以强化企业内部控制为目的,将经济责任同会计数值相联结,全面评价和考核各责任单位(层次)工作业绩的内部会计控制制度。通过实施责任会计,可以明确企业内部各部门、各单位的经济责任与职权范围,借助于有关指标的计量、分析与报告,达到正确评价工作成绩,及时提供信息反馈,进一步加强和改善各项经营管理工作的目的。

第二节 管理会计的特点

一、管理会计与成本会计

管理会计同成本会计之间存在着千丝万缕的联系。一般说来,我们可以把成本会计视作管理会计的前身,或者将管理会计看作是成本会计发展到一定阶段的产物。

虽然管理会计同成本会计的联系十分紧密,但从“特点”的角度观察,二者之间仍旧存在着某些区别。我们认为,成本会计主要是论述和解决成本积累、存货估价和产品成本计算问题;成本会计的基本职能是成本控制,其目标功能在于实现成本最小化。与成本会计不相同的是,管理会计主要是论述和解决经济资源的有效分配问题;其基本职能不单纯是成本控制,而是扩展为成本规划;其目标功能在于实现利润最大化。

不过,我们无须着意强调管理会计和成本会计的不同之处;恰

好相反,将管理会计设想为是它试图把有关技术、方法从别的学科引入成本会计领域,似乎是比较适当的。事实上,随着经济的发展和科技进步,成本会计的内容正日渐充实,其范围亦有所扩大。

二、管理会计与财务会计

管理会计是从传统会计体系中分离出来、同财务会计相并列而存在着的新的会计信息子系统,二者之间既有密切联系,又有明显区别。

管理会计同财务会计的主要区别如下:

1. 管理会计侧重于为企业的内部管理者提供信息服务,而财务会计则侧重于为企业外部关系人提供信息服务。财务会计主要是通过对企业日常经济业务进行记录、整理、汇总和定期编制会计报表,向诸如投资者、债权人和政府有关部门等企业外部关系人提供信息,反映企业在一定期间内资金、成本、利润等基本财务指标的增减变动情况,使各类同企业经济利益密切相关的外部关系人,定期而准确地了解企业的财务状况和经营成果,以便保障有关各方的权益。与此相反,管理会计则是运用一系列特定的理论概念和专门的技术方法,对包括财务核算、统计核算和业务核算在内的各种数据资料进行加工、整理,然后向企业内部各级管理者,特别是诸如厂长、经理之类的高层管理者提供信息,以帮助他们正确确定经营目标,制定经营决策,编拟实施计划,控制业务活动,使企业的各项生产经营活动始终处于最优化状态,不断加强企业管理,提高经济效益。

由此可见,管理会计和财务会计的服务对象是不相同的,前者的服务对象侧重于企业内部管理者,后者的服务对象侧重于企业外部关系人。正因如此,有人才将管理会计形象地称之为内部会计,而将财务会计称之为外部会计。

2. 管理会计着眼于企业未来的生产经营,而财务会计则着眼

于企业过去的经济活动 财务会计主要是对企业已经发生的经济业务进行事后的记录和总结,对过去的生产经营活动进行如实的反映和严格的监督,既不需要也不可能解决并未出现的经济问题;无论是记帐、算帐,还是报帐,一般情况下都不涉及未来的任何经济活动。虽然财务会计工作进程中有时也面临带有预计性或未来成份的经济事项,但是它们并没有改变财务会计主要负责提供历史性财务成本信息的本质特征。与此不同,管理会计却主要是对企业未来的生产经营活动进行事前的计量和分析,并据此作出正确的规划和科学的决策。它所要研究和解决的问题,如确定经营目标、制定经营决策、编制经营预算等,从总体上讲,都是关系到企业未来生产经营的某一方面或某一领域,都是即将发生或者在不久的将来才会发生的有关经济活动。虽然管理会计在进行事前的计量与分析时也要涉及到若干历史资料,但其目的并不是为了反映、说明企业生产经营的过去,而是为了从过去入手,将企业的过去和未来有机地衔接起来,进而更为科学、更为有效地筹划企业的未来。

由此可见,管理会计和财务会计的着眼点是不相同的,前者主要着眼于对企业未来的生产经营活动进行事前的筹划,后者主要着眼于对企业过去的生产经营活动进行事后的归纳。

3. 管理会计既要解决企业管理的全局性问题,也要解决企业管理的局部性问题,而财务会计则主要解决全局性问题 在实际工作中,财务会计对企业生产经营活动进行反映和监督,对资金、成本、利润增减变动情况的计量与说明,都是立足于某个企业生产经营的全局,把整个企业作为一个统一体,并不涉及企业内部的某一部门、某一车间之类的局部问题。在向企业外部关系人定期报告一定期间的财务状况和经营成果时,通常只是以若干综合性指标进行集中反映和概括说明,只是向他们报告全公司(全厂)全年(全月)的总括情况,没有必要提供更为详细、更为具体的财务信息。然

而,管理会计却不是这样,它所涉及的内容和需要解决的问题,既有全局性的,也有局部性的,且要求将此二者紧密结合。一般说来,管理会计中的规划与决策会计主要是面向企业生产经营的全局,如经营目标的确定、最佳方案的选择、经营计划的编制等,都是立足于某一个公司、某一个工厂,带有明显的综合性或整体性。而管理会计中的执行与控制会计则主要是面向企业生产经营的局部,如目标的分解、方案的实施、计划的落实等,都是立足于某一分公司或分厂、某一生产车间或某一销售区域,甚至到达某一个职工个人,带有明显的局部性或个性。管理会计的这一特点是同其服务对象的侧重面相联系的,因为企业内部管理者(厂长、经理等)在对企业生产经营活动进行计划、指挥、监督和调节的过程中,既要在全局出发开展一系列预测、决策和综合规划工作,又要从局部出发开展一系列计量、追踪、检查、考评工作,它们都需要管理会计提供信息支持。

4. 管理会计不受法定会计规范和固有会计程序的束缚,而财务会计却要受法定会计规范和固有会计程序的严格制约 财务会计为了准确反映某个企业的财务状况和经营成果,真正取信于投资者、债权人和政府有关部门,切实保障企业外部关系人的经济利益,必须以企业财务通则和财务制度为指导,以企业会计准则和会计制度为依据,严格按照固有的会计程序、会计方法处理日常经济业务,严格按照统一的报表种类、指标体系、填列方法定期编制财务报告。这就是说,财务会计中的所谓记帐、算帐和报帐,带有极为明显的法定性或强制性。可是,管理会计却并非如此,它既不受企业财务通则和财务制度的束缚,也不受企业会计准则和会计制度的限制。在一般情况下,管理会计是因企业而异、因人而异的。这就是说,在不同的企业里,管理会计关于预测、决策、计划、控制等的深度和广度是不相同的,到底在生产经营的哪一环节或企业经营管理的哪一领域从事相应的规划和控制活动,完全取决于各该