

立信会计丛书

新编管理会计教程

刘建长 周亚力 主编

XINBIAN
GUANLI KUAJI JIAOCHENG

立信会计出版社

立信会计丛书

新编管理会计教程

XINBIAN GUANLI KUAJI JIAOCHENG

刘建长 周亚力 主编

立信会计出版社

图书在版编目(CIP)数据

新编管理会计教程/刘建长,周亚力主编. —上海:立信会计出版社,2001. 8

(立信会计丛书)

ISBN 7-5429-0898-7

I. 新… II. ①刘… ②周… III. 管理会计-教材

IV. F234. 3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2001)第 055870 号

出版发行	立信会计出版社
经 销	各地新华书店
电 话	(021)64695050×215 (021)64391885(传真) (021)64388409
地 址	上海市中山西路 2230 号
邮 编	200235
E-mail	lxaph@sh163c.sta.net.cn
出 版 人	陈惠丽

印 刷	立信会计常熟市印刷联营厂
开 本	850×1168 毫米 1/32
印 张	14.25
插 页	6
字 数	358 千字
版 次	2001 年 8 月第 1 版
印 次	2002 年 1 月第 2 次
印 数	3 001—7 000
书 号	ISBN 7-5429-0898-7/F·0822
定 价	28.00 元

如有印订差错 请与本社联系

前 言

管理会计是一门多学科相互渗透的综合性的边缘学科,它以管理学和数学为依托,以财务会计提供的信息为基础,通过对相关信息的加工处理,为加强企业内部管理、提高经济效益服务。

在本书编写过程中,参考、收集了国内外大量资料,吸收了许多学者的研究成果。书中比较系统地介绍了现代管理会计的基本理论和方法,同时为了反映近年来管理会计的最新研究成果,我们在博采中外各家所长的基础上,形成了现在的内容体系。其特点有三:一是把近年来管理会计研究的新领域,如作业成本计算、目标成本管理与战略管理会计等内容作为一篇予以专门介绍;二是本书可适应不同教学层次的需要,如第一章至第十一章可作为大专教学,第一章至第十四章可作为本科教学,而第四、第五两篇的内容则可用于在职人员的继续教育;三是为适应案例教学的需要,本书在第五篇应用案例中介绍了编者在亲自调研基础上撰写的十个案例,可供教师教学参考或高年级学生课外阅读使用。

本书由刘建长教授、周亚力副教授主编。具体分工是:第一、第十二、第十三、第十四章及第五篇由刘建长执笔;第二、第三、第四、第五、第六、第七、第八、第九章及习题由周亚力执笔;第十章由朱朝晖执笔;第十一章由祝力宏执笔。

尽管我们在编写中竭尽全力,但由于水平所限,书中仍难免有错漏之处,恳请广大读者批评指正,以便再版时修改、补充。

目 录

第一篇 管理会计基础

第一章 管理会计概述	3
第一节 管理会计的形成与发展.....	3
第二节 管理会计的职能与信息质量特征	10
第三节 管理会计与财务会计的区别与联系	14
第四节 管理会计师的职业道德	16
复习思考题	19
第二章 管理会计的方法基础	20
第一节 成本性态的基本分析	21
第二节 混合成本的分解方法	24
第三节 成本按性态分类在管理会计中的地位	32
第四节 边际贡献率与变动成本率	34
复习思考题	36
第三章 本量利分析	37
第一节 保本点的基本原理	38
第二节 保利点的基本原理	44
第三节 本量利分析的拓展	46
复习思考题	62
第四章 变动成本法	63
第一节 变动成本法与全部成本法的比较	63
第二节 变动成本法与全部成本法期间损益差异 的规律	69

第三节 对全部成本法和变动成本法的评价	75
复习思考题	78

第二篇 决策会计

第五章 决策分析基础	81
第一节 决策的基本分类	81
第二节 决策的程序及应遵循的原则	83
第三节 决策分析中的特殊成本概念	85
第四节 货币的时间价值	90
复习思考题	101
第六章 经营决策	102
第一节 经营决策常用的分析方法	102
第二节 产品生产及商品经营的决策	105
第三节 成本决策	118
第四节 产品销售决策	123
第五节 经济批量决策	130
复习思考题	136
第七章 长期投资决策	138
第一节 影响投资方案的基本计量因素	138
第二节 投资方案的经济评价指标	153
第三节 投资方案的评价与优选	166
复习思考题	172
第八章 投资方案评价中的几个专门问题	173
第一节 设备更新的决策	173
第二节 折旧模式对投资方案评价的影响	179
第三节 通货膨胀对投资方案评价的影响	183
第四节 投资方案的敏感分析	186
复习思考题	188

第三篇 控制与业绩评价会计

第九章 全面预算	191
第一节 销售预测.....	191
第二节 全面预算的体系及编制意义.....	199
第三节 全面预算的编制.....	202
第四节 预算的编制方法.....	212
复习思考题.....	218
第十章 成本控制	219
第一节 成本控制概述.....	219
第二节 价值工程.....	223
第三节 标准成本制度.....	238
第四节 质量成本控制.....	253
复习思考题.....	259
第十一章 责任会计	260
第一节 分权管理与责任会计制度.....	260
第二节 责任会计制度.....	262
第三节 责任中心的划分、业绩评价与考核	267
第四节 内部转移价格.....	283
复习思考题.....	289

第四篇 新经济与管理会计

第十二章 作业成本计算与作业管理	293
第一节 作业成本计算产生的必然性.....	293
第二节 采用作业成本计算所必须考虑的相关因素 与条件.....	297
第三节 作业成本计算的基本原理.....	303
第四节 作业成本计算法的新发展及其适用范围.....	311

第五节 作业管理的基本内容·····	320
复习思考题·····	323
第十三章 目标成本计算 ·····	324
第一节 目标成本计算的特点与优点·····	324
第二节 目标成本计算过程·····	327
复习思考题·····	331
第十四章 战略管理会计 ·····	332
第一节 战略管理会计的产生与发展·····	332
第二节 战略管理会计的特点及其与基础性管理会计 的区别·····	335
第三节 战略管理会计的若干基本内容·····	338
复习思考题·····	348

第五篇 应用案例

一、规划目标利润案例分析·····	351
二、市场预测案例分析·····	361
三、节能技改项目的财务决策案例分析·····	372
四、新建项目财务评价与投资决策案例分析·····	378
五、老企业更新改造项目财务评价与决策的案例分析·····	387
六、多目标多层次投资决策案例分析·····	395
七、股票投资决策案例分析·····	401
八、调节公司内部经济利益案例分析·····	410
九、以 ABC 法降低原料成本的写实案例·····	413
附录一 习题 ·····	422
附录二 终值及现值的换算系数 ·····	435
参考书目 ·····	447

第一篇 管理会计基础

财务会计与管理会计是现代企业会计的两大重要领域。前者侧重于为企业外部关系人提供相关的信息,后者侧重于为企业内部当局提供相关的信息。管理会计的产生,大大丰富了会计学科的内容。它使会计从单纯的记帐、算帐、报帐,发展到以满足管理需要为目的的规划、决策、控制和考核。为更好地发挥管理会计规划未来、参与决策、执行控制与考核的职能,必须以一定的基本理论作为指导,并借助于一系列基本的分析方法。本篇将分四章予以介绍:在第一章中,着重阐述了管理会计的形成与发展、管理会计的职能与信息质量特征、管理会计与财务会计的联系与区别等理论问题;在第二章中,着重进行了成本的性态分析,并强调指出了成本按性态分类在管理会计中的基础地位;在第三及第四章中,分别对管理会计中两种重要的分析方法——本量利分析及变动成本法作了详尽的介绍。通过本篇的学习,力求让读者对管理会计的基本理论和基本方法有一个基础性的了解,为以后各章的学习打下良好的基础。

第一章 管理会计概述

第一节 管理会计的形成与发展

管理会计学作为一门交叉性的边缘学科,其产生与萌动的母体是财务会计。在这一母体上它不断地吸纳经济学、现代管理科学(运筹学、行为科学)、数学、预测与决策学、企业理财学等多门学科的研究成果,为满足企业管理的需要而逐步形成与不断发展起来。其形成与发展大致可分为以下三个阶段:

一、管理会计的雏形阶段(20 世纪 30 年代以前)

万事万物均是通过其内因与所处环境外因之间的信息交流、信息反馈、相互作用而循着否定之否定的逻辑发展的,整个会计学科体系的发展里程亦是如此。早在 1494 年,意大利修道士、学者卢卡·帕乔利(Luca Pacioli,也译卢卡·巴其阿勒)以其《算术·几何与比例概要》一书为会计学科的确立树立了第一块里程碑。他在该书中论述了记帐规则、记帐符号、会计平衡公式、会计科目与会计帐簿的设置原则及试算表编制原理、财产清查方法等,一言以蔽之,卢卡·帕乔利确立了迄今为止国际上通行的借贷复式记帐原理。这标志着会计由实务向理论的发展,使其成为一门科学。卢卡·帕乔利的这一创造,并非出自他的凭空臆断,而是由当时他所处地中海沿岸意大利著名中世纪商业都会——威尼斯繁华的海上贸易、手工业、商业的高度发达所使然。当时的会计重点是为主业内部理财服务;其后近 400 年间,随着资本主义工商业的萌芽与发展,特别是经过 17 世纪 40 年代的英国资产阶级革命与 18 世纪的

英国的工业革命,英国的资本主义工商业、海外贸易蓬勃发展、欧洲经济贸易的中心由地中海沿岸国家转移到英国。为了适应资本扩张与股份制企业发展的需要,适应所有权与经营权的分离,会计职能的重点由内部向外部扩展,由主要向内部业主报告财务状况与经营业绩转为以向外部投资者(股东)、债权人报告为主。于是,1854年,在英国苏格兰成立了世界上第一个会计师协会——爱丁堡会计师协会,开会计走向社会、执行公证职能之先河,标志着会计发展的第二个里程碑。会计发展的第三个里程碑是以1911年美国工程师泰罗发表的《科学管理原理》为标志的,表明企业管理由经验到科学的发展,也表明了会计由单纯、被动的执行记录、反映与监督的职能,发展到通过在企业制订标准成本,进行预算控制和差异分析,从而参与企业管理与成本控制,并逐步形成以泰罗制为基础的标准成本会计系统。它将事先的预算引入会计并与事中控制、事后分析相结合,开创会计直接参与企业管理之先河。这就是管理会计的雏形阶段。由此可见,管理会计的雏形是会计学科发展到一定阶段的必然产物。这一时期管理会计的基本特点,是在企业经营方针、基本决策等重大问题既定情况下,协助企业在执行过程中如何提高劳动生产效率和生产的经济效果。具体体现在对企业生产过程中材料利用率、设备利用率、劳动生产率等的提高及生产成本降低的特别关注。我国著名管理会计学教授余绪缨又将这一阶段称之为执行性管理会计阶段。其产生的社会经济背景是,在20世纪50年代之前,整个资本主义世界市场总体来讲是处于卖方市场,产品供不应求,企业之间的竞争主要反映在产品成本的高低方面。因此,以泰罗科学管理为核心,以提高企业内部劳动生产率、生产经济效果为主要内容的执行性管理会计就应运而生。在我国,尽管在70年代以前的企业管理中未曾使用过管理会计这个名词,但许多做法,如编制全面的生产技术财务计划和月度收支计划,建立流动资金归口分级管理制,推行以班组核算为基础的厂内

经济核算,开展经济活动分析,等等,都是具有我国特色的执行性管理会计的具体实施。著名的“鞍钢宪法”就是其集中体现。这种做法与当时国情相符,产品供不应求,客观上不需要企业去研究流通市场,只需专注于企业内部劳动生产率的提高与生产成本的降低即可。

二、管理会计的形成阶段(20 世纪 50 年代至 80 年代中期)

以 1952 年世界会计师联合会上正式通过“管理会计”这个专门名词以及 1972 年“管理会计师协会”在美国成立为标志,表示管理会计的发展进入了形成阶段。这一阶段出现的社会经济背景可归纳为两点:一是资本主义国家为迅速恢复发展生产,争先恐后地将战时科技及生产力转为民用,从而使各国生产力迅速发展,产品供不应求的局面逐步改变,国内市场竞争日趋剧烈;二是资本主义企业进一步集中,跨国公司大量涌现。随着企业规模的扩大,生产经营日趋复杂,企业外部市场情况瞬息万变,国际市场竞争亦日趋白热化。很显然,以泰罗科学管理为核心发展起来的执行性管理会计的做法已不能适应新形势下企业管理的需要。首先,泰罗科学管理的重点在于提高企业内部的劳动生产率而忽视市场需求,忽视企业经营方针与决策的科学性,这就有可能导致企业尽管生产出低成本的产品却无法在买方市场情况下取得更高的经济效益;其次,泰罗的科学管理把人当作机器的附属品,只强调严格管理,忽视人的主动性与创造性的发挥,因此难以收到长期应有的积极效果。

现代管理科学的蓬勃发展,运筹学、行为科学、组织理论、预测与决策学的产生与应用,正好可以克服泰罗科学管理的上述两个缺陷。于是,处于雏形阶段的执行性管理会计以现代管理科学为基础,一方面,进一步丰富和发展了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,形成了一个能与新的市场竞争环境相适应的管理会计

体系——决策性管理会计，它与执行性管理会计最大的区别是着重点由内部转向外部，由生产管理转向经营决策，由关注劳动生产率转向关注全局性的企业经济效益的提高。从管理会计体系基本框架(见图 1-1)^① 即可更直观地表明这一转变。

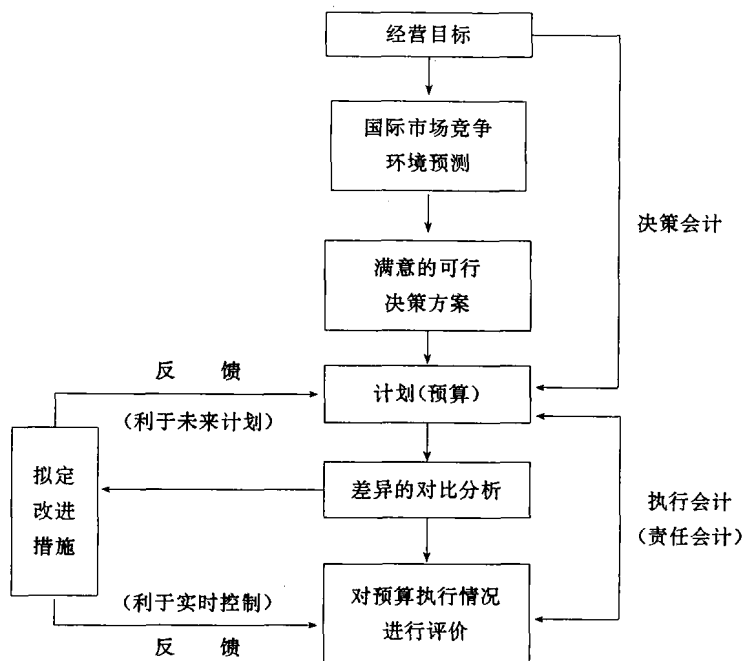


图 1-1 管理会计体系基本框架

随着我国社会主义市场经济改革取向的确立，从 20 世纪 80 年代起，我国对西方管理会计的吸收与借鉴也日益广泛，不仅理论界的研究日渐深入，且逐步引入大专院校的课堂教学。更可喜的是，决策性管理会计的许多科学观点与做法已反映在我国广大企业的经营管理中。最为明显的是要求企业作为一个相对独立、自负盈亏的商品经营者实现三个方面的特点：从“以产定销”向“以销定

^① 该框架参考余绪缨教授主编的《管理会计学》一书插图 1-2 绘制。

产,以需定产”转变;从追求提高生产率为重点向追求全面提高经济效益转变;企业领导从被动执行者向自主决策转变。凡此种种,说明决策性管理会计在我国也正在生根开花。

三、管理会计的新发展(20 世纪 80 年代中期以后)

进入 80 年代中期以后,随着高科技的发展及其在企业生产经营中愈来愈广泛的应用,使得成本管理系统出现了显著的变化。这一变化首先集中反映在企业的总制造成本中,传统意义上的变动成本所占比重越来越小,尤其是直接人工成本,在一些技术先进的企业已下降到 10% 以下,而间接费用却随着高技术的发展,在总成本中所占比重日益增大。其原因,一是由于随着经济的发展,发达国家居民生活需求日趋多样化,且由赶时髦发展为标新立异,这就迫使各国制造厂商为迎合居民消费倾向的多样化而由以往的少品种大批量的产品战略改为多品种、小批量、个性化、顾客化的生产。因此,所需的生产准备、产品设计、物料管理、质量检测等方面的间接费用大增;二是由于 80 年代以来,在美国、日本、加拿大、英国、瑞士、法国、德国等发达国家,许多企业采用高科技的电脑柔性制造系统(Flexible Manufacturing System,简称 FMS 系统),大部分人工成本由变动成本转为固定成本,直接生产工人减少,代之而增加的是电脑工程师、程序设计师、系统工程师、程序员。据西方学者调查,80 年代间接费用在生产成本中所占的比重,美国为 35%,日本为 26%;在电子与机器工业中,这一比重更高,日本高达 50%~60%,美国高达 70%~75%。70 年前,间接费用仅为直接人工成本的 50%~60%,而今天大多数公司管理费用的负担率为直接工人成本的 400%~500%。在此情况下,西方有的大公司已不再把“直接人工”视作一个独立的成本项目。例如,在三班倒工作制中,直接人工成本仅在第一班发生,且表现为起动机器和投放原材料所耗费的人工成本,一旦原材料投放完毕,机器开始转动,则直接人工成本便很少了。因此,传统的成本计算方法,无论是全部成本

法还是变动成本法,已无法提供真实的成本信息。因为,在全部成本法下,分配间接费用的依据是与产品数量相联系的人工工时、机器加工工时或原材料耗用量,而这些分配依据,如前所述,在总制造成本中所占比重已微乎其微,依其消耗量去分配主要不受到其影响的、比重颇大的间接费用,严重地扭曲了成本的大小。这在技术先进、实行按客户订单进行多品种、小批量生产的企业尤为明显。至于变动成本法,因其在一定条件下固定制造费用不变的假设前提,在运用高技术生产的企业已不复存在,因此依变动成本法计算的成本信息也大为失真。

问题的严重性还不仅如此,据作者调查了解,我们的许多企业在成本计算中,甚至未能正确地运用全部成本法,他们往往将前一步骤的材料、人工和制造费用并入一单项成本帐户,转入下一步骤时,作为该步骤的原材料投入成本。这就更加人为地扩大了原材料在总成本中所占的比重,而大大减少了间接费用所占比重。据S·卡普兰的介绍,在美国的企业中亦存在这种糟糕的成本归集现象。现举例说明如下:

【例1】前进锁厂将生产分为4个步骤,分别由第1~4车间承担,其有关成本数据及用正确的全部成本计算法计算的结果如表1-1。

表 1-1

保险门锁标准成本计算

单位:元

生产经营单位	生产步骤(项目)	材料成本	人工成本	制造费用	总成本
第一生产车间	外购部分	1.20			1.20
	钻孔、抛光		0.04	0.24	0.28
	去污		0.01	0.01	0.02
	去毛刺		0.05	0.32	0.37
	一车间成本合计	1.20	0.10	0.57	1.87

续表

生产经营单位	生产步骤(项目)	材料成本	人工成本	制造费用	总成本
第二生产车间	其他部件	0.33	0.30	1.86	2.49
	分装总成本(第一、第二车间)	1.53	0.40	2.43	4.36
第三总装车间	总装配、测试、包装		0.17	0.63	0.80
	总成本	1.53	0.57	3.06	5.16
	各份额比	30%	11%	59%	100%

由表 1-1 中正确的计算步骤得到保险门锁单位成本为 5.16 元,其中材料成本为 1.53 元,占总成本 30%;制造费用成本为 3.06 元,占总成本的比重 59%。但是,许多企业采用错误的累积的成本归集方法,将分装总成本中的材料、人工和制造费用并入一单项成本帐户,转入下一生产步骤——第三总装车间,作为该步骤的原材料投入成本。于是保险门锁的成本结构便变成为如表 1-2 所示。由表 1-2 可看出,尽管单位产品成本与前面计算结果相同(5.16 元),但成本结构发生了重大变化,制造费用所占比重由 59%下降为 13%,而材料成本由原来的 30%上升为 84%。凡此种,说明传统的成本管理会计系统所提供的成本信息的真实性在逐渐降低,决策相关性正在减弱甚至消失,面临着由高科技带来的种种挑战。为迎接这种挑战,美国著名管理会计学者 S·卡普兰教授等提出新的成本计算系统——作业成本计算(Activity Based

表 1-2

保险门锁单位产品成本

项 目	金 额(元)	各 份 额 比
材 料	4.36	84%
人 工	0.17	3%
制造费用	0.63	13%
单位产品成本	5.16	100%