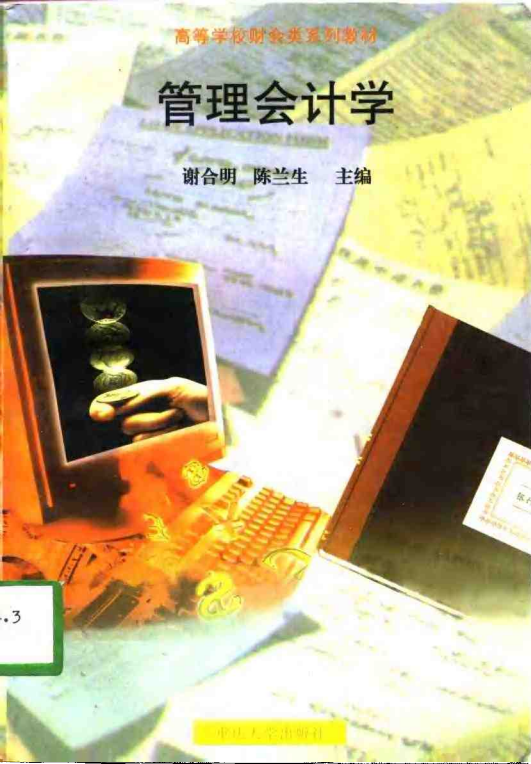


高等学校财会类系列教材

管理会计学

谢合明 陈兰生 主编



.3

中山大学出版社

99
F234.3
164

2

管理会计学

谢合明 陈兰生 主编



重庆大学出版社



3 0006 9753 6

管理会计学

谢合明 陈兰生 主编

责任编辑 韩 洁

*

重庆大学出版社出版发行

新华书店经销

重庆通信学院印刷厂印刷

*

开本:850×1168 1/32 印张:10.625 字数:286 千

1998年3月第1版 1998年3月第1次印刷

印数:1—5000

ISBN 7-5624-1486-6/F·146 定价:13.50元

前 言

管理会计学主要研究企业(公司)未来生产经营活动的经济效益,它是一门新兴的将管理学、经济学和会计学融为一体的综合性交叉学科,半个多世纪以来取得了较大的发展,特别是近十多年来,管理会计在我国企业中得到了较广泛的推广应用,而且在理论上和技术方法上进行了深入研究,并取得了相应成果。

随着社会的发展,随着我国社会主义市场经济体系与国际大市场的衔接与贯通,随着现代高科技的蓬勃发展和生产组织形式的重大变革以及由此而导致的新的生产管理形式的诞生,又使管理会计学面临新的重大突破,所以管理会计学中很多问题尚处于不完全成熟阶段,其新体系的构架需理论界、实务界密切协作共同探讨,且需经历较长期方能得以实现。因此,在本书编写过程中采取两者兼顾、以成熟的、大家取得共识的理论和体系为主的方针。

本书的主要内容包括第一章总论、第二章管理会计的基本分析方法、第三章销售预测、第四章短期经营决策、第五章长期投资决策、第六章全面预算、第七章成本控制、第八章存货控制、第九章责任会计。在编写过程中,我们试图在广度和深度上对比现有教材有新的突破,使之能更好地适应 21 世纪新形势的需要。

本书可作为高等院校有关专业学生用书,也可作为各企事业单位岗位培训、成人教育等教材,还可作为经济类、管理类人员自学或进修的参考用书。

参加本书编写的有谢合明(第一、五章)、陈兰生(第二、八章)、严宗光(第三、六、七章)、王思棋(第四、九章)。本书由谢合明任主编,陈兰生任副主编。

书中难免存在错误和不妥之处,恳请广大读者予以批评指正,
以便修订、再版时得以改正、提高。

编 者
1997 年 11 月

目 录

第一章 总论	1
第一节 管理会计的形成和发展	1
第二节 管理会计的内容和作用	6
第三节 管理会计与财务会计的区别及联系	12
复习思考题	15
第二章 管理会计的基本分析方法	16
第一节 成本性态	16
第二节 本量利分析法	28
第三节 变动成本法	53
复习思考题	67
第三章 销售预测	69
第一节 销售预测概述	69
第二节 销售预测的定性预测法	74
第三节 销售预测的定量分析法	77
复习思考题	87
第四章 短期经营决策	88
第一节 经营决策概述	88
第二节 决策成本	93
第三节 短期决策常用的分析方法	99
第四节 生产决策	103
第五节 定价决策	135
复习思考题	145
第五章 长期投资决策	147
第一节 长期投资决策概述	147
第二节 货币的时间价值	150

第三节	现金流量	159
第四节	长期投资决策的评价指标	166
第五节	长期投资决策方法的应用	188
复习思考题		203
第六章	全面预算	204
第一节	全面预算体系	204
第二节	全面预算编制程序与编制方法	208
第三节	全面预算的基本方法	222
复习思考题		231
第七章	成本控制	232
第一节	成本控制概述	232
第二节	标准成本的制定	240
第三节	成本差异的计算和分析	243
复习思考题		255
第八章	存货控制	256
第一节	存货控制概述	256
第二节	存货控制模型的建立及应用	259
第三节	存货的日常控制	269
复习思考题		275
第九章	责任会计	276
第一节	责任会计概述	276
第二节	责任中心的建立与考核	281
第三节	内部转移价格与内部结算方式	299
复习思考题		307
附录		309
主要参考文献		331

第一章 总 论

随着社会主义市场经济的建立和完善,计算机科学的迅猛发展,管理会计作为现代会计信息系统的两大子系统之一,已显得愈来愈重要。本章着重介绍管理会计的特征及其基本内容。

第一节 管理会计的形成和发展

一、管理会计的形成

管理会计是从财务会计中分离出来的把管理和会计综合在一起的一门新兴的边缘学科。从客观内容上看,管理会计萌生于 19 世纪末 20 世纪初的美国,其形成阶段为 19 世纪末至 20 世纪 50 年代,这一时期的管理会计也称为传统管理会计。

19 世纪末,被后人誉为“科学管理之父”的泰勒,通过对典型企业生产过程中如何提高生产效率这一问题的研究,提出了《计件工资制》、《工厂管理》和《科学管理原理》,构成了古典管理理论的核心,形成了一种科学的管理制度——泰勒制。与此同时,埃默森根据劳动工资制度的改革,在成本管理上实行了人工成本法,而甘特又把标准人工成本推广到材料和其他制造费用的成本管理中,至此,标准成本制的雏形已经形成。1935 年,美国成本会计师协会成立,迅速推广和应用标准成本制并逐渐使其完善化。

预算控制,最初开始于 19 世纪末美国小城镇所实施的公共预算制度。它也是把科学管理原理应用到会计中的产物。1921 年 6 月,美国国会公布的《预算和会计法》,对民间企业和政府机关推行预算控制产生了极其深远的影响。最初,企业预算控制还只限于单

项预算,如销售预算,管理费用预算、现金预算等,以后逐步发展为企业的全面预算。

20 世纪初,美国的威廉斯通过分析成本构成各项因素与生产量的关系,发现生产费用可以分为固定费用和变动费用两大类,可以通过目标成本和目标利润预测企业所必须达到的销售量,也可以根据不同的销售水平预测成本和利润。当时,诺贝尔提出了利润坐标图和变动成本计算法,有利于编制利润计划、成本控制、业绩评价和决策。这样一来,会计参与企业的生产经营活动就由计划、控制与考核深入到事前的预测与决策的范畴。

在西方会计发展史上,第一次提出“管理会计”术语的是美国会计学者奎因坦斯。他于 1922 年在其所著的《管理会计:财务管理入门》中首次明确提出。1924 年,麦金西先后发表了《预算管理》和《管理会计》。此外,布利斯的《通过会计进行管理》的著作又相继出版。这些书被西方誉为早期管理会计学的代表作,其内容主要是介绍如何应用标准成本法和实施预算控制的一些经验。

上述这些会计理论,都是在第二次世界大战之前,逐步被人们提出来,但实际上普遍应用不多。总体上来看,这一阶段的管理会计主要注重于企业内部生产过程,属于执行性管理会计,处于管理会计的形成阶段。30 年代末期,由于第二次世界大战的爆发,使得已处于萌芽状态的管理会计陷于停滞状态,直至第二次世界大战结束。因此,严格说来,20 世纪 30 年代末至 20 世纪 50 年代初,这一时期属于管理会计的停滞时期,处于管理会计的形成阶段。

二、管理会计的发展

管理会计的发展始于 20 世纪 50 年代,其发展阶段为 20 世纪 50 年代至今,这一时期的管理会计也称为现代管理会计。

管理会计的迅速发展,主要有以下三个方面的原因:

1. 管理上的客观需要

第二次世界大战结束之后,西方经济开始复苏并迅速发展,特别是美国经济的大幅度增长,加剧了企业之间的竞争,单纯依靠加

强企业内部管理已无法应付急剧变化的客观经济环境。此时,企业外部环境在不同程度上影响甚至决定着企业的产品和销售,企业必须在广泛收集资料信息的前提下,正确预测经济及市场动态,按照科学的方法对各种备选方案作出正确的分析评价,制订出科学合理的经营策略。

2. 管理科学的进一步发展

管理会计和现代管理理论及方法密切相关。传统管理会计主要吸收了以泰勒为代表的古典管理理论学派的思想。当然,也受到以梅约为代表的行为科学学派的影响。泰勒的科学管理学说有两个根本性缺陷:一是过分强调提高企业内部生产率,对企业整体及外部情况极少考虑;一是认为工人是一种经济人,缺乏主动性和创造性,要管严才能提高效率。因此,古典管理理论不能适应战后全球经济发展新形势的需要,只能由现代管理科学所替代。现代管理会计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的成果,形成了一个相对独立的完整的理论方法体系。

3. 计算技术的发展

会计从事后反映,发展到事前预测、决策、控制、执行后的考核,工作量大大增加且较为复杂,必须具有较为先进的计算工具才能开展工作。计算技术的发展,特别是计算机在管理和会计上的应用,为会计记录手工操作减少了劳动,也为管理会计的发展创造了条件,使运筹学等数学方法能应用于管理。

从上述现代管理会计加速发展的3个原因及其发展过程可以看到,现代管理会计今后的发展可能有三种情况:

1. 成为一门独立的新兴学科

由于管理会计是多种学科的相互渗透,既包含管理学、会计学的内容,又包含有社会学、数学、经济学等方面的内容,具有较强的综合性。至于管理会计确切地说来应包括哪些具体内容,目前国内外看法很难一致,教材也无法统一,同时,部分内容和其它学科有所重复。因此,该门学科正处在成长过程中。经过一定时间的发展,

其内容将更为丰富、成熟,并且,与其它学科之间的界限将更为清晰,正式成为一门独立完整的学科。

2. 和财务会计融合形成一门新的会计学科

随着计算机科学的进一步发展,财务会计和管理会计的界限将会消失,它们和计算机应用紧密结合,成为一个统一的会计信息系统,形成一门新的会计学科。

3. 会计将不作为一个独立学科存在

管理会计、财务会计和其它学科融合,借助计算机对企业管理所需信息进行存取、加工等,以满足各方面管理的需要,成为企业管理信息系统。

总之,不论管理会计今后如何发展,其职能将在企业的管理中发挥更大的作用,它标志着现代会计科学进入了一个完全崭新的阶段。正如马克思所说,生产愈发展,会计愈重要。为了更好地适应我国市场经济发展的需要,我们应更好地学习和研究管理会计。

三、管理会计在我国企业中的应用

管理会计虽然是从西方国家引进过来的,但在我国的应用并非是一张白纸。如 50 年代的班组经济核算,60 年代的指标分解及资金归口分级管理直至现在的内部经济责任制,实际上都是责任会计的不同表现形式。近年来,随着经济体制的改革,我国又引进了西方管理会计的一些方法:保本点分析法、投资决策技术、变动成本法、存货控制及弹性预算等。不少企业在经营决策、提高企业效益方面取得了很好的效果。如河北省邯郸钢铁总厂推行的“模拟市场核算,实行成本否决”,其实质性内容完全就是管理会计在企业中的具体应用。具体做法为:

- (1)以市场价格为依据,制订内部转移价格;
- (2)以市场价格为依据,制订模拟市场核算的目标成本;
- (3)层层分解落实指标;
- (4)严格考核,依据标准成本实行成本否决;
- (5)严格检查制度,强化物料平衡。

该企业通过推行模拟市场核算,实施成本否决制度,增强了企业活力,提高了经济效益。1991年在处理潜亏 5232 万元的情况下,实现利润 5020 万元,比 1990 年增加近亿元,其中:降低成本增利 7290 万元,成本降低率为 6.36%。1992 年实现利润 14900 万元,比 1991 年增加 9880 万元,其中:降低成本增利 9561 万元,成本降低率为 4.86%。1993 年实现利润 45379 万元,比 1992 年增加 30464 万元,其中:降低成本增利 18003.2 万元,成本降低率为 6.52%。1994 年实现利润 78000 万元,比 1993 年增加 32000 万元,其中:降低成本增利 21000 万元,成本降低率为 8.90%。

如何吸取和借鉴管理会计的思想、方法,邯鄹钢铁总厂已经为我们作出了很好的回答。那就是:以我为主,博采众长,融合提炼,自成一家。因此,在企业中具体应用管理会计时,我们应本着“一学二改三创新”的原则,首先通过认真全面地学习,真正消化吸收,然后结合企业实际加以改造,最后,在学习和改造的基础上,根据我国国情,大胆创新,建立具有中国特色的管理会计。

当前,在深化企业改革,建立现代企业制度的形势下,可重点考虑应用现代管理会计的以下内容:

1. 经营决策的效益分析

对企业而言,决策成本是最大的成本,决策失误是最大的失误。正如人们所说,管理的重心在经营,经营的重心在决策。因此,企业主管人员进行企业长期投资决策和短期经营决策时,可以参考、借鉴管理会计中有关决策技术部分内容以匡正决策。

2. 规划管理上的全面预算控制

企业为了较好地控制日常经济活动,协调各部门之间的工作,并正确评定各部门的工作成绩,保证预定目标的实现,可考虑参考、借鉴管理会计中全面预算部分内容以达到有效地规划控制。

3. 资金管理和存货规划

企业存货占据着企业流动资金的 50% 以上,如何加速流动资金周转,提高流动资金利用率,已成为当前乃至今后困扰企业的问题。在这种情况下,管理会计中所论及到的经济批量法、经济生产量

法、ABC 分析法等,可以补充我国现行对资金管理和存货规划方面的不足,对改善企业生产经营,提高资金利用率将有所帮助。

4. 责任会计和业绩考核

在我国广为推行的经济责任制以及多年来实行的厂内银行和管理会计中的责任会计有着异曲同工之妙。如果同时能够吸取责任会计中责任成本、责任预算的思想和方法,将会使责任单位、责任个人工作成绩的考核更加科学合理。

5. 数学方法的应用

管理会计比较重视定量技术的应用。“一门科学只有达到成功地运用数学才到了完善的地步”。长期以来,我国经济理论工作者和实践工作者对于数学的应用重视不够,使管理水平局限在经验管理阶段。如果认真学习和借鉴管理会计这方面内容,对于进一步提高管理和会计工作水平将有极大的帮助。

第二节 管理会计的内容和作用

一、管理会计的含义及对象

作为学术上的一门学科,管理会计仅有近一百年的历史。初次接触管理会计学的人往往想要一个管理会计的简短定义。下面是一些常见的定义:

- 管理会计是指在处理企业历史和未来的经济资料时,运用适当的技巧和概念来协助经营管理人员拟订能达到合理经营目的的计划,并作出能达到上述目的的明智的决策。

- 管理会计就是会计与管理的直接融合。

- 管理会计是向企业管理当局提供信息以帮助其进行经营管理的会计分支。

- 现代企业会计信息系统中区别于财务会计的另一个信息于系统。

· 管理会计是为管理当局用于企业的计划、评价和控制、保证适当使用各项资源并承担经营责任,而进行确认、计量、累积、分析、解释和传递财务信息等的过程。

· 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。

· 除了外部审计以外的所有会计分支(包括簿记系统、资金筹措、编制财务计划与预算、实施财务控制、财务会计和成本会计等)均属于管理会计的范畴。

· 管理会计是对各种行动的备选方案所将引起的未来活动,用货币形式进行预测,对实际业务事项用货币形式进行分类和记录;并对这些业务事项的结果加以表达和说明;从而对一段时期的业绩或某一确定日期的财务状况作出评价。

80年代初,我国引进西方的管理会计学。对此,我国会计学者提出了如下主要观点:

· 管理会计是企业内部报告会计,是向企业经营者、管理者提供决策所需经营计划的信息,并为控制经营管理活动的进程与成果而进行计算和提出报告。

· 管理会计是一个服务于企业内部经营管理的信息系统。

· 管理会计是为了适应企业经营管理中的规划、决策、预测、控制、考核等需要,科学地运用会计、统计和数学方法,对有关数据、信息进行搜集、整理、计算,围绕成本、利润、资金等中心,分析过去、控制现在、规划未来,并传递信息的一种会计管理活动与经营管理信息系统的总和。

· 管理会计是一种为管理部门提供信息服务的工具。

上而是关于管理会计定义的很不错的清单,但是,本专业学者可以把它加长好几倍。这是因为,对于一门内容含量如此丰富、发展如此迅速的学科来说,要想以几行文字准确地描述它,划清它与别的学科的界限总是很困难的事。管理会计的确牵涉到上述各种

定义所强调的一切方面,而且更多。

目前,会计学者们同意一个类似下列的一般定义:

管理会计是通过运用各种定量计算与分析的方法,考虑某些社会经济现象和趋势、企业的经营管理目标以及人们的行为动机,对企业未来的经济活动及其经济效益和社会利益进行预测、参与决策、并执行计划、控制与考核的管理活动。

综上所述,管理会计的对象从总体上来说企业的资金运动及其效果,但是管理会计主要是对未来经济活动的研究,侧重于活动的成果,即以价值形式表示的经济效益。管理会计虽然应对全部活动和全过程进行研究,但不需要将其全面系统地记录下来,只需对研究的结果进行比较分析,作出中肯的评价。所以,管理会计对未来经济活动成果的研究主要是针对各种备选方案的经济效益进行分析评价。

二、管理会计的内容

至今为止,管理会计究竟包括哪些具体内容,采用哪些专门方法,尚无定论。西方各国出版的管理会计书籍,往往人言各殊,应用的专业词汇差别也很大。这主要是由于管理会计是为企业内部管理服务的,企业领导需要什么信息,管理会计就提供什么信息,不拘一格地采用各种方法加以论证分析,没有任何强制性。因此,管理会计的具体内容和专门方法就具有灵活性和多样性,无需统一口径予以明确。

尽管如此,所有管理会计教材的基本内容,大体上趋于一致。特别是国内管理会计教材的内容统一程度就更高。正如前述管理会计的定义所揭示的那样,管理会计的基本内容包括预测分析、决策分析、全面预算、成本控制和责任会计等方面。其中,前两项内容合称为预测决策会计;全面预算和成本控制合称为规划控制会计。预测决策会计、规划控制会计和责任会计三者既相对独立,又相辅依存,共同构成了现代管理会计的基本内容。

预测决策会计是指管理会计系统中侧重于发挥预测经济前景

和实施经营决策职能的最具有能动作用的会计子系统。它处于现代管理会计的核心地位,又是现代管理会计形成的关键标志之一。

规划控制会计是指在决策目标和经营方针已经明确的前提下,为执行既定的决策方案而进行有关规划和控制,以确保预期奋斗目标顺利实现的会计子系统。

责任会计是指在组织企业经营时,按照分权管理的思想划分各个内部管理层次的相应职责、权限及所承担义务的范围和内容,通过考核评价各有关方面履行责任的情况,反映其真实业绩,从而调动企业全体职工积极性的会计子系统。

本书的内容和结构,基本上是按照管理会计基础、预测决策会计、规划控制会计和责任会计四大部分顺序安排的。

三、管理会计的职能

西方会计学家认为,现代会计人员的主要任务在于完成以下三方面的工作:

(1)记账、算账。要求会计人员积累财务成本数据,以供企业外部和内部管理人员据以评价企业的经营成果和财务状况。

(2)提醒注意。要求会计人员分析和解释财务成本数据,监督和提醒管理人员,集中注意关键性问题;调查研究,分析报告,参加计划编制和控制。

(3)解决问题。要求在非经常性决策时,对各种合理方案的优缺点作出简明的定性和定量分析,向企业决策者推荐最满意方案,起到咨询参谋作用。

(一)企业管理循环与管理会计循环

企业管理是为了实现企业的目标,而对企业的生产经营活动进行计划、组织和控制等系列活动的总称。这种活动总是周而复始、不断循环的,故称为企业管理循环。如图 1-1 所示。

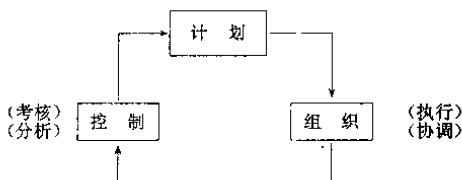


图 1-1 企业管理循环

计划过程是以市场为依据,以销售为中心,在国家计划的指导(或规定)下,把企业各部门、环节和人员在空间、时间上按照生产需要制定出具体的任务。它是在企业制定的目标方针基础上,通过市场调查及预测、制定方案及论证,分析评价及决策,就其满意的方案制定具体的措施和方法。

组织过程是为了达到计划所规定的各项指标,把企业生产的各个要素,企业各部门、环节和各个方面,用各种结构形式,合理、紧密、高效地加以组织,形成一个有机的整体,从而最大限度地发挥其作用,提高其效能。

控制过程是为了使企业的生产经营活动按照预定计划和良好的经济效益运行。它包括事前、事中和事后三个阶段的全面控制。制定计划是一种事前的控制。事中控制则是在生产经营过程中,以计划为依据,及时发现差异,提出问题,查明原因,并采取有效措施加以消除。事后控制则是根据生产经营活动的结果进行分析比较及评价等活动。

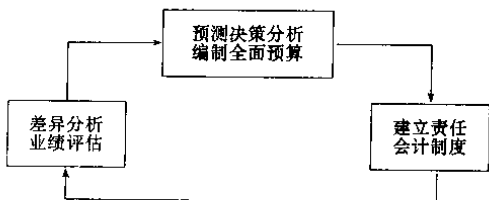


图 1-2 管理会计循环

管理会计本身也是一种管理活动,在企业管理循环中履行其