

对外经济贸易大学
国际工商管理学院 MBA 系列教材

管 理 会 计

(第 二 版)

余恕莲 主编

对外经济贸易大学出版社

管 理 会 计

(第二版)

主 编	余 恕 莲	
编写人员	余 恕 莲	李相志
	段 秀 芝	马晓飞

对外经济贸易大学出版社

(京)新登字 182 号

图书在版编目(CIP)数据

管理会计/余恕莲主编.——第二版,一北京:对外经济贸易大学出版社,2000.8
ISBN 7-81000-609-6

I. 管… II. 余… III. 管理会计 IV. F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2000)第 62803 号

© 2000 年 对外经济贸易大学出版社出版发行

版权所有 翻印必究

管 理 会 计

余恕莲 主编
责任编辑 谭晓燕

对外经济贸易大学出版社
北京惠新东街 12 号 邮政编码:100029

山东省莱芜市印刷厂印刷 新华书店北京发行所发行
开本:787×1092 1/16 27.75 印张 710 千字
2000 年 8 月北京第 2 版 2000 年 8 月第 3 次印刷

ISBN 7-81000-609-6/H·218
印数:0001-5000 册 定价:42.00 元

总 序

我国社会主义市场经济的迅速发展,对我国的工商管理教育提出了新的要求。如何更好地为社会培养具有扎实的理论基础,熟悉市场经济运行规则,了解现代工商管理活动的理念、规范、方法和技能,具有决策能力、创新意识和开拓精神的工商管理人才,是摆在我国管理教育界面前的一个紧迫问题。工商管理硕士(Master of Business Administration, MBA)教育是以美国为代表的西方国家普遍采用的培养高层次管理人才的主要方式,而我国从 90 年代初才正式开始 MBA 教育的试点。今天,以 MBA 教育为核心的各种形式、各种层次的工商管理教育和培训在我国方兴未艾,社会对工商管理知识和人才的需求仍在膨胀。

对外经济贸易大学于 1982 年成立国际企业管理系,在我国率先引进了美国工商管理教育的课程体系,研究生和本科生多数专业课程采用英文原版教材,并用英文授课。1988 年,美国纽约州立大学董事会在对我校企业管理研究生专业的课程体系、教学质量以及学生质量进行严格评估的基础上,承认我校的企业管埋研究生相当于美国的工商管理硕士,并颁发了证书。我校也是我国第二批 MBA 教育的试点院校之一。多年来,我们走的是一条引进、消化、吸收的道路。在国际交流合作中,采用请进来和派出去的方式,培养了一批了解国际上 MBA 发展前沿、能够胜任 MBA 教学的骨干教师,在学科建设、教学和科研方面取得了丰硕成果。

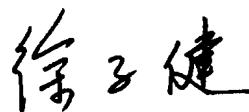
作为国内较早开展工商管理教育的高校,我们有义务也有责任为我国的现代工商管理教育作出更大的贡献。为此对外经济贸易大学国际工商管理学院经过认真策划,编写了这套“工商管理硕士课程系列教材”。我们希望通过这套教材将我们在多年教学和科研实践中的经验和成果展现给广大读者,为 MBA 学生和希望学习、了解 MBA 课程的企业管埋人员以及其他人士提供最新的工商管理理念、方法和技能。

通过对我国多年工商管理教育的认真审视,结合我校工商管理教育的特色和课程体系结构,我们确定了 20 多个选题,涵盖了国家规定的 MBA 培养方案中的核心课程,同时也兼顾到课程体系的系统性与协调性、中国国情与国际可比性等问题。这套教材的编写者都是在我校多年从事 MBA 教学的教师,多数人有在国外长期学习和工作的经历,有着丰富的 MBA 教学经验和资料的积累。在教材的编写过程中,他们本着理论联系实际这一 MBA 教学的基本要求,追求教材内容的实用性和可操作性,将他们多年在教学过程中积

累和编写出的案例用于教材的编写,使教材的内容更加充实。他们还力求教材内容难易适度,图文并茂,可读性强。我相信,通过教材编著者的辛勤耕作和对外经济贸易大学出版社的大力支持,这套教材会以崭新的内容和形式呈现在广大读者面前。

我们编写这套 MBA 教材的另一个目的是积极寻求与国内兄弟院校的合作与交流。我们恳请国内同行和此套教材的使用者提出建议和批评,以便我们改进。

对外经济贸易大学副校长

A handwritten signature in black ink, reading '徐子健' (Xu Zijian), written in a cursive style.

2000年6月30日

第二版前言

管理会计是现代会计的重要分支,是多种学科相互渗透、互相结合的综合性学科。它突破了传统会计的界限,服务并参与企业内部的经营管理,是会计适应现代管理要求而不断发展的必然结果。管理会计作为企业提高经营管理效益的重要信息系统和管理工具,是工商管理各专业学生的必修课之一,也是企业各级管理人员必须掌握的知识。本教材是根据工商管理硕士的培养目标和商科各专业大学本科的教学要求而编写修订的。

该教材于1993年10月初版,主要介绍传统管理会计的内容,包括制造业的成本分类和成本计算的基本方法,企业经营决策和长期投资决策,全面预算,标准成本系统和企业内部业绩评价和控制。自本教材出版以来,我国企业的管理环境发生了很大变化,对管理人员素质的要求越来越高,而国际上管理会计又有了许多新的发展,为此决定对本教材进行修订、再版。本次再版不仅对原内容进行了较大幅度的修改,还增加了作业成本计算、适时生产系统和全面质量管理等内容和章节。在修订中作者力求逻辑严密、简明扼要、通俗易懂,对于重要的术语和概念都加附英文,不仅用作教材,也适用于自学和作为阅读同类外文教材时的参考书。

本书初版由余恕莲任主编,参编者有徐仁燕、张新民、毕晓为。本次再版仍由余恕莲任主编,第一、第二、第三、第十一章由余恕莲编写,第四、第五、第六、第七、第十二、第十三章由李相志编写,第八、第十章由段秀芝编写,第九章由马晓飞编写。最后由余恕莲总纂。

由于编者的水平有限,这次再版肯定还存在不少的不足和疏忽之处,恳请读者批评指正。

编著者

2000年1月20日

责任编辑：谭晓燕

封面设计：



作者简介

余恕莲，对外经济贸易大学国际工商管理学院教授。1978年考入厦门大学会计系学习，1982年本科毕业，1986年研究生毕业，获经济学硕士学位。1986年分配到对外经济贸易大学任教。曾先后作为普通访问学者、高级访问学者去加拿大不列颠哥伦比亚大学、英国曼彻斯特城市大学、美国伊利诺伊大学访问进修。共出版专著和教材9部，发表论文30多篇。

ISBN 7-81000-609-6



9 787810 006095

ISBN 7-81000-609-6/H·218

定 价：42.00 元

目 录

第一章 管理会计概论	(1)
第一节 管理会计的发展和演进.....	(1)
第二节 管理会计的本质与特征.....	(3)
第三节 管理会计的职能作用和信息质量.....	(6)
第四节 管理会计的新领域和新发展.....	(9)
第五节 管理会计师职业和职业道德规范	(12)
第二章 成本计算的基本方法	(15)
第一节 成本和产品成本的归集与分配	(15)
第二节 分批成本计算法	(19)
第三节 分步成本计算法	(29)
第三章 作业成本计算和成本分配	(46)
第一节 作业成本计算	(46)
第二节 服务部门生产费用的分配	(52)
第三节 联产品和副产品成本的分配	(56)
第四章 成本性态和两种类型的损益表	(65)
第一节 成本和成本性态	(65)
第二节 混合成本分解和成本估计	(73)
第三节 两种类型的损益表	(82)
第五章 本量利关系的分析	(96)
第一节 本量利分析概述	(96)
第二节 保本分析.....	(100)
第三节 本量利关系分析.....	(114)
第四节 本量利分析的应用.....	(120)

第六章 经营决策分析	(139)
第一节 决策分析概述.....	(139)
第二节 经营决策中的相关成本和相关收入.....	(144)
第三节 生产决策.....	(149)
第四节 定价决策.....	(173)
第七章 长期投资决策分析和评价	(192)
第一节 长期投资决策概述.....	(192)
第二节 长期投资决策分析的基本因素.....	(193)
第三节 长期投资方案分析评价的基本方法.....	(215)
第四节 长期投资决策分析案例.....	(235)
第五节 长期投资决策中的不确定性和风险问题.....	(244)
第八章 计划和预算	(257)
第一节 计划和预算的一般问题.....	(257)
第二节 总预算编制内容和程序.....	(261)
第三节 总预算的编制案例.....	(263)
第九章 弹性预算和控制	(287)
第一节 固定预算和弹性预算.....	(287)
第二节 总预算差异的分解.....	(293)
第三节 销售收入的差异分析.....	(295)
第十章 标准成本和差异分析	(307)
第一节 标准成本系统.....	(307)
第二节 标准成本的差异分析.....	(314)
第三节 标准成本系统下的成本流动.....	(326)
第四节 成本差异的处理.....	(331)
第十一章 适时生产系统和全面质量管理	(342)
第一节 适时生产系统的内容和特点.....	(342)
第二节 适时生产系统下的产品成本计算方法.....	(347)

第三节 质量成本和全面质量管理.....	(349)
第十二章 管理控制系统和责任会计.....	(359)
第一节 企业内部管理控制系统.....	(359)
第二节 责任会计概述.....	(362)
第三节 责任中心.....	(365)
第四节 责任中心业绩评价与报告.....	(375)
第五节 内部转移价格.....	(380)
第十三章 管理会计中的数量分析方法.....	(393)
第一节 线性规划问题.....	(393)
第二节 存货控制.....	(399)
第三节 风险和不确定环境下的决策分析.....	(414)
参考书目.....	(429)
附表.....	(430)

第一章 管理会计概论

会计是商业的语言,是随着商业的繁荣、科学技术的进步、社会经济和文化的发展、政治和法律的变革而不断地发展着的,会计的发展水平是一个社会经济发展和商业繁荣状况的重要标志。自 15 世纪复式记帐方法问世以来,会计已经经历了几个重大的发展阶段。本世纪以来,管理会计的形成、发展,并进而成为与财务会计并列的会计分支,是现代社会经济和科学技术及管理水平发展的必然结果。

第一节 管理会计的发展和演进

财务会计和管理会计相并列是现代会计的重要特点,两大会计分支各司其职,服务于现代企业经营管理和经济发展的需要。

一、财务会计

财务会计(Financial Accounting)通过对企业经营活动的确认、计量、记录汇总和编报会计报表,向企业外部的有关利益集团或个人提供其据以决策的会计信息。财务会计虽然仍沿用传统的会计方法和程序,但它与传统的会计有很大的不同。传统会计主要是满足既是经营者又是所有者的业主的需要,而现代财务会计的主要目标则是向企业外部那些与企业有着各种利益关系的集团或个人提供会计报表,满足他们有关决策对会计信息的需要。会计目标的变化,是由会计环境的变化所引起的。社会金融和货币体系的发展,资本市场的不断完善,企业资本筹集的社会化和公众化,是发达国家和一些发展中国家经济发展的重要特点。企业社会环境的改变使之成为社会经济利益的集结点和纽带,企业财务会计信息日益成为公众、企业、政府及有关方面进行经济决策、实施监督和调节的重要依据。可见会计信息客观上起着平衡和协调各方面的经济利益、引导社会经济资源流向和合理分配经济资源的作用。因此社会对于会计信息的要求越来越高,要求财务会计站在客观、公正的立场上,要求会计信息的提供必须遵循一定的标准或原则,以保证会计信息的

真实可靠,这就是公认会计准则。所以世界上经济较为发达的各个国家都在不同程度上发展并制定会计准则。遵循会计准则是现代财务会计的主要特点。试想在一些西方国家,如果没有会计准则,没有会计报表的审查制度,那么公众就会失去对会计信息的信赖,现行的资本市场和金融体制也就难以维持。

可见现代财务会计与传统的会计有很大的不同,它沿用传统的会计方法,遵循会计准则,对企业的经济活动进行连续、系统和全面的计量、确认、记录与汇总,定期编制财务报告,为企业外部有关利益团体提供其据以决策的有关信息。

二、管理会计

管理会计(Management Accounting)是现代会计的另一分支。它与财务会计不同,其服务对象不是企业外部的有关利益集团,而是侧重于为企业内部的经营管理服务。与财务会计相比,管理会计的历史较短,它萌芽于本世纪初,形成于 50 年代,50 年代以后有了较为迅速的发展。其形成和发展是同现代企业的内外环境及与之相应的管理学理论和实践的发展相联系的。

管理会计萌芽于本世纪初,在此之前经济发展的水平还不太高,市场也不够发达,企业的规模不大,其组织形式多为独资或合伙方式,所以企业的内外关系较为简单。企业的经营管理者通常凭着自己的智慧和经验,就可以管理好企业,所以对会计在管理方面的职能没有什么专门的要求。本世纪以来,社会经济和科学技术有了很大的发展,生产工艺日益复杂,企业的规模不断扩大,传统的经验管理难以对企业的生产经营活动进行有效控制,这就导致了泰罗科学管理的产生。泰罗的科学管理强调对动作和时间的研究,对生产过程的各个方面进行严格的标准化。随着泰罗科学管理的推行,会计为了配合科学管理的实施和提高生产效率,就产生了标准成本、预算控制和差异分析。这些用于企业内部管理方面的会计方法的出现,为管理会计的形成奠定了基础。

继泰罗的科学管理理论之后,基于企业内外环境的变化,如技术进步推动经济的迅速发展和市场竞争的加剧,管理学又有了许多发展。如 20 年代的决策理论、40 年代的行为科学、50 年代的数学学派和 60 年代的系统管理学等。随着管理方法的推行与实践,服务于管理的会计也得到了相应的发展,如与决策相联系的决策分析、为配合职能管理和行为管理的责任会计、数学学派的各种数量分析方法的应用等等。到了 50 年代,管理会计的系统方法与理论已基本形成,成为企业进行科学管理、提高经济效益的重要工具。在 1952 年的世界会计学会年会上,“管理会计”一词被正式确认。此时一些国家的财务会计准则也日趋成熟,财务会计服务于外部利益集团的目标得到进一步的肯定和强调,会计准则对于财务会计的约束性进一步增强,管理会计和财务会计终于从单一的会计系统中分离开来,成

为现代会计的两大分支。

可见管理会计的形成与发展同经济、技术的发展,同管理实践的要求及管理学的发展是密切相联的,管理学为管理会计提供了理论的指导,企业管理的实践对会计方法的变革和发展起了重要的推动作用。

第二节 管理会计的本质与特征

前已指出财务会计仍沿用传统的会计方法对企业的经营活动进行计量、记录、汇总、定期提供总括性的会计报告服务于外部信息的使用者。虽然财务会计的信息也为企业内部管理所用,但信息的提供并不以内部使用者的意志为依据,要受会计准则的约束,着重于过去事件的如实反映。因此财务会计方法的特点是描述性的。管理会计突破了会计的传统模式,吸收和借鉴了管理学、微观经济学和现代数学的一些理论与方法,其特征主要是分析性的,具有很大的灵活性。具体特征可以概括为以下几个方面。

一、基本目标

管理会计的基本目标是服务于企业内部管理,目的在于提高经济效益,获取尽可能多的利润。这个基本目标适合于任何条件下的商品和市场经济,在商品经济的条件下,商品的生产者——企业必须通过市场实现其商品价值。企业要在竞争中生存并获胜,必须以市场为起点,安排生产,组织销售,加强管理和控制,以降低成本,增加利润,使得自身在竞争中获得发展。利润是企业经营管理的直接目标,所以获取尽可能多的利润,是管理会计提供信息、参与决策、执行计划和实施控制的准则。如短期决策是以短期利润的高低为标准,长期决策是以投资报酬率的高低为标准,亦即寻求长期利润的最大化。计划是决策的具体化,执行和控制是保证计划所确定的利润目标得以实现的途径。管理会计的方法虽灵活多样,但共同之处都是围绕利润及其相关变量的关系展开的,目的在于确定利润极值以及相关经济因素的变化规律和稳定幅度。

二、方法的基本特征

管理会计突破了传统的会计方法,吸收了经济学、管理学和数学的研究成果,表现出方法的灵活多样。但灵活多样的方法并不是杂乱无章,其中贯穿着边际分析的基本原理,表现为差量分析、规划和控制的具体方式,使微观经济理论呈现为可操作性。所以管理会计的方法总体性质是分析性的,把企业的经营管理纳入动态分析和控制的轨道,而不是传

统会计的静态描述。管理会计的主体可以表述为决策与规划会计和执行与控制会计,其中决策分析可以区分为短期决策和长期决策分析。

短期决策分析基本上可以分为三种类型:其一是成本与成本问题;其二是成本与收入问题;其三为企业内部资源的分配问题。成本问题着重于选择达到特定目的的最低成本方案,分析平均成本与边际成本的关系,以确定企业内部成本最优的经济规模和生产方式。如不同生产设备的选择,设备的租用或购置,存货控制等。成本与收入问题,涉及的是边际成本与边际收入的关系问题,研究的是在生产能力既定的条件下,如何充分利用生产能力,以增加利润。如特定的价格决策,亏损产品应否停产等。资源的最优分配问题,典型的例子如线性规划及与其相关的影子价格在决策中的运用。影子价格是线性规划对偶问题的最优解,立足于投入,表示资源的边际成本;立足于产出,表示资源的边际收入。资源的分配就是根据成本或收入对总收益的影响幅度来进行的。

长期投资决策是建立在货币时间价值的基础上的。货币时间价值是资本机会成本的体现,是资本对时间的增量,其数值确定与资本的边际成本或边际收入是联系在一起的。

执行和控制是保证计划所确定的目标得以实现的实施过程。主要通过计划执行结果与预算的比较,评价执行者的工作成绩,通过差异分析获得反馈信息,以便采取措施,达到控制的目的。其中影子价格和增量成本在制定内部转移价格中的运用、剩余收益用作评价投资中心的指标、业绩评价中的相关性原则等都注重边际增量对于责任中心的行为和执行结果的影响。可见管理会计始终贯穿边际分析基本原理,采用差量分析的具体形式,与财务会计的总括性静态描述的方法是根本不同的。

三、提供信息的时间特征

由于财务会计方法的描述性和信息的总括性,其所提供的信息具有历史的特征。虽然财务会计也涉及未来的事件,如固定资产使用年限的估计、坏帐准备的提取等,但这些相对于财务会计的信息总体来说是微不足道的,并不能改变财务会计信息历史描述的基本特征。

管理会计不同于财务会计,它服务于企业内部管理,因此必须面对未来,是以未来的事件为决策对象。计划是决策的具体化,通过预算落实到具体环节,并作为执行和控制的依据,从而保证决策所确定的目标的实现。所以管理会计所提供的信息的时间特征是现时和未来的。这与管理会计也重视历史数据并不矛盾,历史数据是预测和规划未来的起点,历史信息可以提供反馈和经验信息,从而保证其所提供的现时和未来信息更为客观可靠。

四、提供信息的约束性

财务会计主要通过定期提供财务报表,为企业外部那些与企业有不同经济利益关系的有关方面服务。投资者和债权人是外部信息使用者的主要代表。他们要求了解企业的财务状况、经营成果及经营成果的分配,以及企业的偿债能力等,据以进行投资和信贷方面的有关决策。除了投资者和债权人外,有关政府和证券交易管理机构也要了解企业的详细情况,借以发挥有关的监督和调节作用。然而这些不同的利益集团,并不直接参与企业的经营管理活动,只能从企业所提供的财务报告中获取信息。而财务报告则是企业的经营管理者提供的,出于某些目的,报表的提供者可能有意歪曲或不愿提供详实资料,或者应用了不恰当的会计方法造成会计信息的不真实,这就要求财务会计必须遵循会计准则以保证会计信息的真实可靠,客观公正。可见财务会计提供会计信息受会计准则的严格约束,这些约束包括计量与确认的标准、会计处理的程序和方法、会计报表的种类与格式、会计报告的时间等各个方面。

而管理会计则不同,它服务于企业内部管理,所以提供信息是根据经营管理和决策控制的需要,不受会计准则的约束,其方法和程序具有很大自由度和弹性。如会计计量可以不遵循历史成本原则,视不同的情况而采用重置成本或现行价格;在成本的计算上可以不采用传统的完全成本计算,而采用变动成本计算方法;报表的种类并没有严格规定,而是根据管理的需要而设计,其编报的时间和格式都没有特别的要求;在计算和分析方法上,更是灵活多样,表现为多种学科的相互渗透,以满足经营管理过程中不同方面的需要。所以管理会计在提供信息的过程中,没有较为严格的约束,其宗旨在于满足管理的需要,以提高经济效益。

五、信息与人的行为的关系

管理会计服务于企业内部管理,目的在于提高经济效益,因此管理会计在提供信息时非常重视信息对人的行为的影响。管理会计进行计划和预算时要考虑有关指标对各级管理和执行者行为的引导,目的在于调动内部各方面的积极性,使之为企业的总体目标而努力工作;在执行和控制过程中,管理会计关注执行者的行为结果,以便取得反馈信息,修正计划指标,影响有关方面的行为方向。所以行为科学在管理会计中得到了量化。而财务会计在提供信息时不允许以引导信息使用者行为为动机而对信息进行任何方面的修正,财务会计只能是客观如实地、如同摄像机一样来反映和描述企业经营活动的全貌,而让信息的使用者根据客观情况自行作出判断并据以决策。

第三节 管理会计的职能作用和信息质量

管理会计的目的是提供高效率经营管理企业的有用信息,其职能作用和内容体系同企业内部的管理和控制职能密切相关,是同企业的管理控制程序相一致的。

一、企业目标和管理职能

(一)企业的目标

以盈利为导向的企业其主要目标是获取尽可能多的利润,以酬报其投资者并保证企业自身的存在和发展。在现代的社会经济环境中,企业主要目标的完成是建立在相关子目标实现的基础上,以保证其与周围内外环境的协调发展。这些子目标有产品成本的最小化、产品的主导地位、市场的多样化、环境保护责任、社区服务、企业的财务弹性和长期增长等。

(二)企业管理职能

企业主要目标和各项子目标的实现,是通过企业在经营活动过程中一系列管理职能的实施来完成的。企业的管理职能主要包括:决策、计划预算、组织实施和控制四个方面。

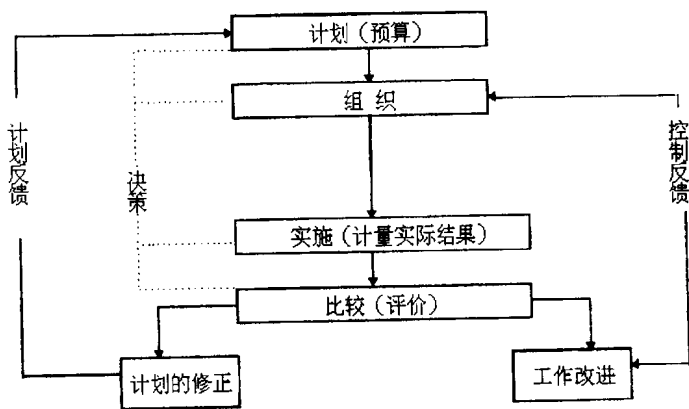


图 1-1 企业的管理控制过程

企业的管理控制过程如图 1-1 所示。决策是决定企业经营活动的大大小小的行动方案,

它贯穿于企业经营管理过程的各个方面,是企业管理的重心。决策所确定的行为方案的实施有赖于严密的计划和预算,通过计划和预算将方案实施过程中的各方面工作和目标要求具体化,使之成为各个执行部门行动的目标和指南。企业的各项经营活动能否达到计划和预算的目标,又有赖于计划内预算实施过程中的组织执行和控制。执行和控制就是跟踪实际实施过程,通过工作业绩的分析评价,取得反馈信息,修正预算控制实施,使得各项经营活动按既定目标进行。

二、管理会计的职能作用

管理会计是参与企业内部管理的会计,其目的是满足各项管理职能的需要。

(一)为决策提供客观可靠的信息

为了保证企业各项决策的正确性,管理会计通过收集和分析同该项决策相关的信息,为企业各方面的决策提供客观可靠的依据。企业的决策从时间上来说主要分为两大类型:短期决策和长期决策。短期决策分析,管理会计主要吸收微观经济学的理论,运用增量分析、差量分析和本—量—利分析原理,分析相关成本和相关收入对企业利润的影响,为企业经营过程中一些非常规性的短期决策提供依据。长期决策要重视时间因素对决策的影响,管理会计以货币的时间价值为基础,归集和分析现金流量,考察时间价值对现金流量的影响,分析现金流量与相关因素的关系,从而为长期投资决策提供依据。

(二)制定计划,编制预算

决策所选方案的实施和目标的实现,有赖于严密的计划和控制。管理会计通过计划和预算的方式,确定实施方案的步骤和目标。预算是将经营过程中的各项工作和目标逐步分解,使之数量化和具体化,并通过协作沟通层层落实,成为各执行部门的工作目标和依据。预算也是实施控制的重要环节。

(三)指导经营,实施控制

决策所确定的目标能否达到,预算能否顺利实施,有赖于计划和预算实际执行实施过程中的控制。管理会计通过追踪企业经营活动的预算执行过程,归集实际经营活动中的各项数据资料,通过预算数据和实际数据的比较,揭示差异,分析差异,发现问题并调查其原因,帮助管理人员对预算实施过程进行控制,指导经营活动按既定的目标运行。同时取得反馈信息,对计划预算的不足之处加以修正,以保证计划和预算的客观可行。管理会计还通过预算与实际执行情况的比较,对企业各部门的工作业绩加以客观评价,运用激励机制