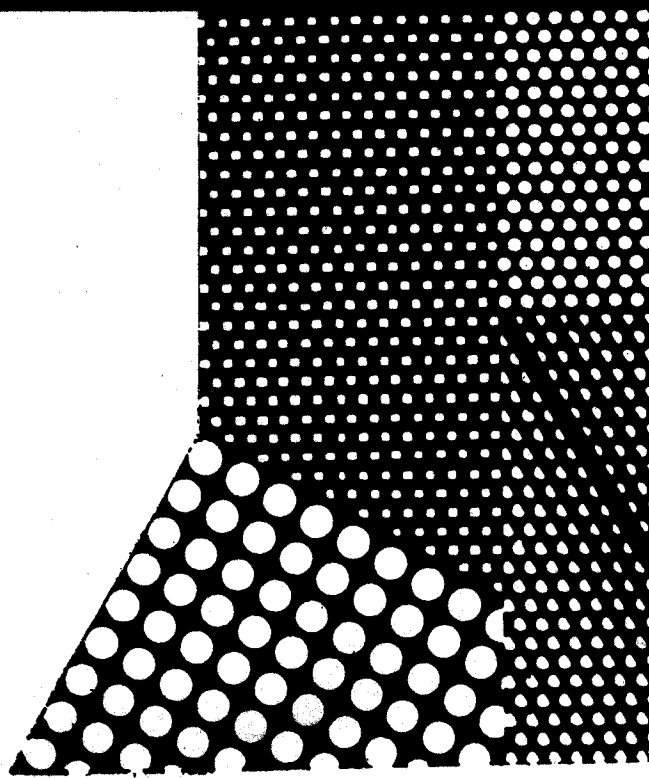


管理会计学 原理和应用

费文星 编著

福建人民出版社



管理会计学原理和应用

费文星 编著

*

福建人民出版社出版

(福州得贵巷27号)

福建省新华书店发行

福建新华印刷厂印刷

开本850×1168毫米 1/32 14.375印张 338千字

1989年12月第1版

1989年12月第1次印刷

印数: 1—6,000

ISBN 7—211—00795—8

F·41 . 定价: 4.85元

前 言

当前,我国正处于社会主义初级阶段,我们党正领导和团结全国各族人民,以经济建设为中心,坚持四项基本原则,坚持改革开放,自力更生,艰苦创业,把我国建设成为富强、民主、文明的社会主义现代化国家。全国正坚定不移地贯彻注重效益、提高质量、协调发展、稳定增长的战略,具体要求努力提高产品质量,讲求产品适销对路,降低物质消耗和劳动消耗,实现生产要素的合理配置,提高资金使用效益和资源利用效率。

我们越来越认识到,管理科学和科技进步同等重要,都关系到我国现代化的进程。引进西方管理会计有助于讲求经济效益、进行成本控制、编制预算和计划、作出有效的经营决策和投资决策、实行经济体制改革、扭亏增盈,并有助于实行对外开放、讲求质量和效益、提高对外竞争能力,等等。

本书根据我国社会主义现代化建设的需要,以“洋为中用”为原则,主要阐述外国管理会计中可资借鉴和有所启发的一些原理和实务。全书以经济效益为线索,展开有关控制、决策和责任会计的探讨,说明结合图解,寓教学法于教材之中。章末附自学用示范题和习题,书末附习题解答选辑,便于读者自学。

本书曾在上海财经大学本科和夜大专修科多次试用。这次在此基础上修订出版,对此谨致诚挚谢意。编者水平有限,书中肯定尚有不少错误之处,诚恳希望读者批评指正。

编 著 者

1988年1月

目 录

第一章 管理会计的产生和发展	(1)
第一节 管理会计的产生	(1)
第二节 管理会计的发展	(3)
第三节 管理会计的体系	(5)
第二章 管理会计的本质和目标	(11)
第一节 管理会计和财务会计的意义	(11)
第二节 管理会计和财务会计的比较	(12)
第三节 管理会计信息的特征	(14)
第四节 主计长	(16)
第五节 管理会计和服务组织	(22)
第六节 管理会计的专业活动	(23)
第三章 成本概念、成本分类和成本流程	(27)
第一节 历史成本、未来成本和成本目标	(27)
第二节 制造业的成本要素	(33)
第三节 生产流程和成本流程	(38)
第四节 与产销量变动有关的成本性态	(42)
第五节 控制和决策用的成本概念	(49)
第六节 其他成本概念	(55)
第四章 成本的估计	(71)
第一节 成本分析和成本估计的重要性	(71)
第二节 工程研究法	(72)
第三节 按历史成本数据估计未来成本的准备步骤	(73)
第四节 几种非技术性成本估计法	(75)

第五节	回归分析法·····	(78)
第五章	变动成本计算法·····	(87)
第一节	变动成本计算法的意义·····	(87)
第二节	变动成本计算法和会计概念的变更·····	(88)
第三节	变动成本计算法下的记录方法·····	(91)
第四节	变动成本计算法下的营业报表·····	(97)
第五节	变动成本计算法和全部成本计算法对损益 计算和存货计价影响的比较·····	(99)
第六节	变动成本计算法的优缺点·····	(103)
第七节	变动成本计算法下报表的调节·····	(110)
第六章	本量利分析·····	(119)
第一节	本量利分析的意义·····	(119)
第二节	利润预测和本量利关系·····	(119)
第三节	够本分析·····	(121)
第四节	本量利分析的基本假定·····	(131)
第七章	本量利分析的若干专题·····	(145)
第一节	价格、成本和产销量变动分析·····	(145)
第二节	多品种产品的够本分析·····	(150)
第三节	利润差异的分析·····	(157)
第四节	贡献概念的深化及其在管理中的作用·····	(163)
第八章	短期经营决策·····	(178)
第一节	决策的意义·····	(178)
第二节	决策用的财务数据·····	(179)
第三节	两方案择一决策·····	(183)
第四节	成本无差别点·····	(184)
第五节	自制或外购·····	(188)
第六节	增产产品品种的选择·····	(192)

第七节	产品组合·····	(193)
第八节	销售或进一步加工·····	(197)
第九节	某核算点的撤销·····	(200)
第十节	特殊定单·····	(202)
第九章	订价决策·····	(216)
第一节	订价决策的重要意义·····	(216)
第二节	标准产品订价法·····	(216)
第三节	特殊定单订价法·····	(221)
第四节	贡献法订价·····	(224)
第五节	价格无差别点和订价方案评价·····	(225)
第六节	成本估计中的学习曲线·····	(228)
第十章	长期投资决策·····	(237)
第一节	长期投资决策的重要意义·····	(237)
第二节	投资报酬率法·····	(239)
第三节	回收期法·····	(243)
第四节	再投资·····	(249)
第五节	净现值法·····	(252)
第六节	贴现后效益-成本比率法·····	(256)
第七节	调整后报酬率法·····	(257)
第十一章	全面预算控制·····	(266)
第一节	全面预算控制的意义和作用·····	(266)
第二节	预算的种类和体系·····	(267)
第三节	预算编制程序·····	(268)
第四节	预算编制举例·····	(274)
第五节	预算编制工作的特点·····	(285)
第六节	预算编制的简捷法·····	(286)
第十二章	弹性预算和零基预算·····	(302)

第一节	弹性预算的意义	(302)
第二节	弹性预算的编制	(303)
第三节	弹性预算执行情况报告	(307)
第四节	零基预算	(310)
第十三章	标准成本	(319)
第一节	标准成本的意义	(319)
第二节	标准的目的	(320)
第三节	标准的种类	(322)
第四节	标准成本制度	(323)
第五节	标准成本会计简例	(326)
第六节	原料成本的差异分析	(332)
第七节	人工成本的差异分析	(336)
第八节	差异的重要性和差异报告	(337)
第九节	标准成本和财务报表	(341)
第十四章	制造费用差异分析	(350)
第一节	变动制造费用标准成本及其差异	(351)
第二节	固定制造费用标准成本及其差异	(355)
第三节	制造费用差异分析及其用途	(361)
第十五章	责任会计	(369)
第一节	责任制和责任中心	(369)
第二节	责任会计和责任成本	(371)
第三节	费用中心	(376)
第四节	利润中心	(379)
第五节	结算价格	(383)
第六节	投资中心	(389)
第七节	贡献法与责任会计的结合	(394)
第八节	我国实行责任会计的现状和前景	(398)

附录一	习题解答选辑·····	(406)
附录二	主要名词汉英对照·····	(438)
附录三	参考书目·····	(447)

第一章 管理会计的产生和发展

第一节 管理会计的产生

管理会计相对说来是一门年轻的学科,还没有达到成熟程度。管理会计应当包括些什么,人们对之缺乏一致的认识,这类专著论述的内容也颇有出入。为了认识管理会计的本质和目标,有必要对其产生和发展进行探讨。

管理会计的演变同近代资本主义生产的发展有着密切关系。以美国为例,从19世纪中叶起,美国工业飞跃发展,其突出表现是:①大量生产;②企业的大规模经营;③高涨的工人运动;④资本同“管理”的分离等。大量生产必然促使企业进行大规模经营,而大规模经营则需雇用大量工人,由于资本家的残酷剥削,以提高工资、缩短劳动时间为目标的工人运动也就活跃起来。同时,股份有限公司的推广,促使资本与管理相分离。

随着资本与管理的分离,那些作为经营管理专家的经理人员深切地感到,单凭经验进行管理不能适应经济发展了的情况。于是泰罗的科学管理产生了。1880年美国机械工程师协会成立,与泰罗同时代的埃默森等人为了扭转企业利润下降倾向以及调整因资方压低工资而出现的劳资对抗关系,不得不关心改进工资制度和成本计算。泰罗用秒表测定第一流熟练工人的标准操作时间,并以设定的科学标准为基础发展所谓奖励工资制度。泰罗鼓吹的“高工资、低人工成本”,无非是在加强工人劳动强度的前提下,

以提高工资为手段达到降低成本的目的。甘特进一步把标准成本延伸推广到标准材料成本和标准制造费用成本。标准成本起初是独立于会计系统之外而计算的，哈特菲尔德、韦伯纳、哈里森等人主张把它纳入会计系统。哈里森认为，只有科学的事前的标准成本计算有机地纳入会计系统，才形成真正的标准成本会计。1919年美国全国成本会计师协会成立，会员是对成本计算特别感兴趣的工程师和会计师。通过该协会的研究报告以及全国性的、地方的大会，标准成本得到推广。

预算控制，与标准成本计算一样，是科学管理的原理引进会计的产物。最早系统地论述预算控制的是卡彭特。预算控制的迅速发展，始于19世纪美国小城镇所实施的公共预算制度，预算制度后来扩大到美国各州。1921年6月美国国会公布《预算和会计法》，这对民间企业推行预算控制产生了决定性影响。1922年麦金西的《预算控制》和奎因坦斯的《管理会计：财务管理入门》问世，奎因坦斯的专著首次明确提出管理会计这个名称。1924年麦金西的《管理会计》和布利斯的《通过会计进行经营管理》又相继出版。

民间企业的预算控制最初只限于单项预算，如销售预算、制造费用预算、销售费用预算、管理费用预算、资本支出预算或现金预算。后来单项预算被发展为：根据企业已定的利润指标，拟订预算期产、供、销、财各部门预算，并通过调整、汇总各部门的预算确定整个企业的预算，其目的是通过对预算和业绩差异原因的分析，明确各部门的责任，以改进整个企业的经营管理。

标准成本计算或预算控制，都是第一次世界大战后美国应付萧条的一种办法，也是工业合理化运动中的一种经营管理方法，二者曾被称为管理会计的两大支柱。

第二节 管理会计的发展

为了便于进行计划、控制和决策，人们根据成本的变动性即成本的性态将成本区分为固定成本和变动成本。从成本性态的认识到弹性预算的编制，目的都在于按不同产销量水平预测成本和利润水平，进而控制不同产量下的制造费用。诺珀尔的利润坐标图以及变动成本计算法（即直接成本计算法），都是在认识成本性态的基础上发展起来的。诺珀尔指出，销售额扣除变动费用，等于固定费用加利润。至于变动成本计算法，人们认为，折旧和主管人员薪金这类不论是否进行生产都将发生的成本应作为“期间成本”，而不宜作为产品成本处理。变动成本计算法同收益表的贡献方式是一致的。变动成本计算法有利于编制利润计划，有利于进行成本控制和工作业绩评价，有利于决策。

第二次世界大战后管理会计又获得新的发展，此后的管理会计称为现代管理会计。二次大战结束后，美国经济有了较大幅度的增长，但在经济增长背后存在利润率逐渐下降、失业率提高、经济危机频繁等问题，美国企业当时以进行大规模的技术革新和设备投资为对策。50年代后半期这种增长停止了。于是，企业之间的竞争更加激烈，国际收支赤字庞大、通货膨胀恶化也给美国经济以极大的影响。这迫使企业在广泛收集信息、正确预测经济和市场动态的基础上不断降低成本，改进利润计划，经常争取向新的工业领域发展的机会，同时追求扩大企业规模。重视长期战略计划也是这个原因，企业的分权管理制度也是在这个背景下发展起来的。美国庞大的国防开支和宇宙开发费用给有关工业带来巨大的影响。电子计算机、经营科学的发展、武器和宇宙系统科学的发展

及其促使美国工业的重组等等，都是现代管理会计发展的原因。

此外，美国在经营管理上不仅重视物质资源，而且重视人力资源。1959年在福特财团和加内基财团资助下进行的“有关经营管理教育的研究”就十分强调人力资源开发问题。作为管理会计的一个组成部分的人力资源会计，70年代以来已为各单位广泛采用。

根据杰克逊的分析，现代管理会计的发展有三个特征：①主计长制度的发展；②内部报告必要性的增强；③各种会计专业团体调查研究的进展。

为了有效地实行内部控制，美国企业普遍建立专管控制职能的主计部，这个部的主管叫做主计长。主计长是高层管理班子的重要成员，一般由拥有很大权威的副总经理担任，但行使的是参谋职权而不是直线职权。主计长之下一般设助理主计长，分管计划、制度和电子计算机的应用。

美国的会计专业团体对管理会计的推行情况进行了一系列有组织的调查研究，例如全国会计师协会（NAA）和美国会计学会（AAA）所作的大量研究报告，对现代管理会计的普及和提高起了很大作用。其中，全国会计师协会对管理会计实务作了大量专门的调查研究，如对产销量关系的分析、变动成本计算（直接成本计算）、公司内部结算会计、生产能力成本会计、现金流量分析、国外经营活动中的管理会计、管理会计中的各种成本概念以及长期利润计划的编制等，并归纳出管理会计的一般理论。

管理会计是在把科学管理方法引进会计的过程中形成和发展起来的，它受到以泰罗为代表的科学管理学派以及以法约尔为代表的管理过程学派的影响，也受到以梅约为代表的行为学派以及数理学派等的影响。斯特德赖最先把行为科学应用于管理会计。1962年贝克尔和小格林发表了《预算编制和职工行为》。70年代以后又有大量涉及行为科学的管理会计专著和论文发表，其中有

卡普兰的《管理会计和行为科学》、霍普伍德的《会计系统和管理行为》等。应用行为科学来研究管理会计的一部分成果，今天被人称为行为会计。

随着经济的发展，用传统的会计模型来预测、制订计划，已不能满足经营管理的需要。于是，人们力图运用数学的严密性。斯特德赖、杰迪克和并尻等人在论证线性规划在会计上的应用方面展开了内容丰富的争论。并尻把目标管理引进管理会计。运筹学在会计学中的运用越来越受到人们的重视。现代企业的管理方法，大多利用统计和数学，这些方法不但可单独发挥作用，更重要的是综合地发挥作用，这些方法是运筹学、工业工程学、价值分析、特殊成本调查、变动成本计算、标准成本计算和预算控制。

此外，随着分权管理的推广，各级权责的确定，关于贡献的观念也运用到各个责任单位。例如，一个分部（分厂）、一个地区、一个车间部门、一类产品、一种产品都可成为一个责任单位。责任会计是按责任单位进行预算控制而建立起来的一种会计制度，它要求将会计数值同责任单位的工作挂起钩来，以便明确测定责任单位负责人的业务成绩。近年来，责任会计得到很大的推广。

第三节 管理会计的体系

管理会计范围的广泛促使人们探索它的体系。

美国会计界并不重视管理会计体系的研究，许多管理会计专著体系不一致。但总的说来，管理会计体系在二次大战以前和以后有着明显的不同。战前管理会计体系同管理过程，尤其同计划和控制过程相联系。当时的管理会计可归结为计划和控制两个方面。

有内在逻辑联系的管理会计体系的建立是二次大战以后的

事。下列三方面对战后管理会计体系的建立有举足轻重的影响：

①对建立管理会计体系起先驱作用的戈茨；②AAA1955年度委员会报告书；③AAA1958年度委员会报告书。

戈茨以经营活动分析为中心，提出管理会计的主要目的是“提供基础信息，以便让经营人员拟订关于企业各项活动的计划，并进行控制”。他在建立管理会计体系方面占有先驱者的地位。

AAA1955年度委员会报告书包括四个具体目的：①促使人们研究经营人员所需的会计信息；②提倡为解决各种经营管理问题提供适当的成本资料；③说明成本的一般的本质特征；④建立十分广泛的框架，来观察如何适应经营管理目的而提供信息问题。1955年度委员会报告书给经营人员拟订计划，提出控制最有用的成本概念，如差别成本、重置成本、计划成本、提前计列成本、历史成本、变动成本、标准成本、预定成本、责任成本、预算成本等。这些成本概念是从分析经营管理活动过程中得出的。

AAA1958年度委员会报告书说明计量管理实践中的各种管理会计方法，明确了它们的本质意义和使用方式。这些方法包括标准成本计算、预算管理、够本分析、差别成本分析、弹性预算（即变动预算）、边际分析、责任会计等七个方面。可以这样说，报告的主要课题是回答什么是管理会计。报告强调，要理解管理会计必须自始至终联系经营管理活动。它指出：“管理会计是指在处理企业历史的和计划的经济资料时，运用被认为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。”

60年代人们认识到，仅仅从经营管理职能的角度搞出的管理会计体系是不完善的，其理由主要是：内部管理所需信息的日益增加和日益多样化，电子计算机和信息科学的发展，对管理会计体系的确立发生了很大影响。

美国斯坦福大学教授霍恩格伦试图从决策以及计划和控制的角度使管理会计系统化。他的《管理会计导论》至1984年已出至第六版。第一篇《集中注意决策》包括前瞻：记帐、算帐，引导注意，解决问题；成本、产销量相互依存关系引论；制造成本引论；关联成本和特定决策。第二篇《服务于计划 and 控制的会计》包括总预算，全面预算，弹性预算以及用于控制的各项标准；成本性态模式的变化；责任会计和成本分配；利润中心；转帐价格的制定。第三篇《资本预算的编制》包括资本预算编制引论；资本预算编制；所得税和通货膨胀。第四篇《产品成本计算》包括分步成本制和分批成本制；制造费用的分配；直接成本计算和全部成本计算。第五篇《数量方法》。第六篇《服务于经理的基本财务会计》。第一至三篇充分体现管理会计的内容和特点。第四篇的直接成本计算和全部成本计算兼有财务会计和管理会计的双重性。第五篇描述现代管理会计的特点。第六篇内容全属财务会计。作者所以列入第六篇，不是因为它是管理会计必不可少的内容，而是为了便于经理人员掌握管理和决策中必须掌握的财务会计基础知识。

美国哈佛大学教授安东尼十分重视管理会计的建立，他认为，
表1—1

	用 途	
	历史数据	未来估计
全部成本会计	外部财务报告（特别是存货和销货成本）、分析业绩完成情况、成本加利润合同	规划、正常定价决策
差别会计	—	作出选择性决策
责任会计	分析经理人员业绩、调动经理人员积极性	预算编制

财务会计遵循单一的一套公认的会计原则，纳入资产 = 负债 + 主权这一基本等式。与此相反，在管理会计中，支配数据编制的有三套原则，不存在上述统一的方程式。管理会计结构的三种形式及其用途见表 1 — 1。

全部成本会计衡量用于某一成本目标的各项资源的总额，这些资源是直接成本和与该成本目标相关的间接成本份额。历史的全部成本用于财务报告，也用于管理上的某些业绩报告和业绩分析。未来的全部成本用于某些计划活动，特别是用于称作规划的长期计划。公司的产品或劳务价格的确定通常以全部成本加利润的估计数为根据。非营利事业的收费标准也往往以其所提供服务的全部成本为准。

差别会计着重研究在采用选择方案而不用其他方案条件下，预计会有所不同的成本、收益和资产。差别会计的信息用以决定购置新设备或继续使用原设备、自制或外购零部件、是否采用新工艺等。

责任会计着重研究与责任中心工作有关的成本、收益和资产。未来责任成本用于预算编制。责任中心实际成本的历史记录用于报告和分析该责任中心的业绩。这种报告比全部成本会计下产生的报告对管理当局更为有用，因为它确定了对业绩负责的经理。只有责任到人，才能采取改进措施。责任会计的信息有助于整个企业或个别责任中心的预算编制，或者通过预算业绩与实际业绩的对比控制每个责任中心的工作。

美国九大会计公司^①之一的塔奇·罗斯会计公司的合伙人拜

^①根据1984年12月《国际会计公报》，美国的九大会计公司是：约瑟·安德森会计公司、皮特-马威克-米切尔会计公司、柯柏斯-赖布兰会计公司、普赖斯-沃特豪斯会计公司、厄恩斯特-惠尼会计公司、约瑟·扬会计公司、德洛伊蒂-赫斯金斯-塞尔斯会计公司、塔奇·罗斯会计公司以及克伦斯尔德-梅因-戈特勒会计公司。九大会计公司即九大会计师事务所。

尔在其《获利能力会计》中，把获利能力会计看作是以电子计算机程序发展为基础的经营信息组织。照拜尔的看法，获利能力会计就是保全会计、业绩会计和决策会计三者的综合体。

保全会计：按习惯的说法，就是财务会计。

业绩会计：其内容是按照各部门负责执行的计划同实际成绩对比，并包括能用以评价各部门业务的全部会计程序。如责任会计、实物计算、按生产线进行的损益计算、按实物统计的作业量、内部净利润的报告、标准成本和预算的运用。

决策会计：包括对各种行动的替代方案的评价，决定价格，自制还是购买、库存政策、生产方法的选择等问题。

1972年，《获利能力会计》再版，拜尔把获利能力会计确定为利润计划、责任会计、数据的多方面用途、利润贡献、供例外管理用的报告以及综合性和灵活性等六个方面。拜尔的获利能力会计，对管理会计的体系化提供了一种新的格局。

综上所述，管理会计其不同结构侧重点不一，但就总体而言，不论是以霍恩格伦为代表的划分为计划、控制和决策的“目的论”，安东尼的三分法的“信息论”或拜尔的格局，都服务于计划、控制和决策的目的。唐纳德·Z·马登选择安东尼、柯普兰、戴科斯特、加里森、霍恩格伦和路德巴克等畅销的代表性著作就其所作的分析表明：这些著作关于本量利分析、利润计划、预算编制、分批成本计算、分步成本计算、标准成本计算、责任成本制、短期决策和长期决策等都是一致的。戴姆斯基对数学方法有较多论述，柯普兰对行为科学、卡欣对人力资源会计、弗里姆金对非制造成本分析分别设专章叙述。为了便于经理理解财务会计报表，霍恩格伦和杰迪克在管理会计中兼论财务会计的基础知识，加里森则设财务报表分析专章予以论述。

①《列宁全集》第3卷第581页。