

管理会计

● 主编 陈金菊 ● 副主编 谢 灵

*Management
Accounting*

管理干部自学和进修的参考用书

管理干部培训的教材

经济、管理类成人高等教育的参考用书

经济、管理类大学本科教材

本

于

中国对外经济贸易出版社

管 理 会 计

主 编 陈金菊

副主编 谢 灵

中国对外经济贸易出版社

图书在版编目(CIP)数据

管理会计/陈金菊主编谢灵副主编. —北京:中国对外经济贸易出版社,2000.12

ISBN 7-80004-853-5

I. 管… II. 陈… III. IV.

中国版本图书馆 CIP 数据核字(1998)第 0000 号

管 理 会 计

主 编 陈金菊

副主编 谢 灵

*

中国对外经济贸易出版社出版
(北京安定门外大街东后巷 28 号)
邮政编码:100710

新华书店北京发行所发行
北京外文印刷厂印刷

*

850×1168 毫米 32 开本
12.125 印张 315 千字
2001 年 3 月第 1 版
2001 年 3 月第 1 次印刷
印数:5000 册

ISBN 7-80004-853-5
F·502

定价:20.00 元

前 言

管理会计是将现代管理与会计融为一体,为企业领导人和管理人员提供管理信息的会计。它作为一门新兴学科和会计的新兴领域,在 20 世纪以来得到迅速的发展,在理论和实践上都取得了丰硕的成果。

我国的改革开放已经历了二十多年的发展历程,社会政治经济面貌出现了巨大变化。社会主义市场经济体制的建立和发展,使我国从原来短缺经济条件下的卖方市场,逐步向商品丰富的买方市场过渡。我国的企业,尤其是国有企业面临着国际、国内市场竞争的巨大压力,这种局势要求企业从法人制度、管理体制、决策程序到资源配置等方面进行重大变革,在经营管理水平上要有较大的突破。因而,学习和借鉴近几十年来中外各国管理会计的有益内容和成功经验,显得尤为重要。

本书主编陈金菊同志曾担任全国高等财政(经)专科学校统编教材《管理会计》的主编,该书并荣获财政部第三届全国财政系统大中专优秀教材二等奖。当今世界已步入信息网络时代,各国经济呈现全球一体化大趋势,管理会计无论从广度和深度上都有很大的发展。本书根据我国改革开放新形势的需要,结合管理会计的新发展,并吸收其他教材的长处,重新编写。

本书力求深入浅出,注意理论联系实际,尽量应用图表和实例做直观说明,对于数学公式一般不做严格的数学推导,着重于数量分析方法的应用。

力求使教材内容具有启发性,调动学生研究问题的积极性,培养学生分析问题和解决问题的能力。

同时为了便于自学和加深理解,与本书相配套的《管理会计解

题指南》同时出版。两书参照学习,有助于加深对管理会计理论和方法的理解和应用。

本书可做为高等财经院校、管理院校的本科生学习“管理会计”的教材和管理干部培训的教材。也可做为管理干部自学和进修的参考用书。

参加本书编写的有集美大学财经学院会计系陈金菊(第一、五章)、厦门大学会计系谢灵(第二、三、六、七、八、九、十章)、厦门大学计统系张玉哲(第四章)等同志。由陈金菊和谢灵两位同志分别担任本书的主编和副主编。由暨南大学会计系黄力平同志担任主审。

本书在编写过程中得到厦门大学余绪缨教授指导和帮助,在此表示感谢。

由于作者水平和经验的限制,缺点或遗漏在所难免,恳请读者批评指正。

编 者

2000年9月

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 管理会计的概念和职能.....	(1)
第二节 管理会计的形成与发展.....	(5)
第二章 成本分类和两种成本计算法	(13)
第一节 成本信息在管理中的应用.....	(13)
第二节 成本分类.....	(18)
第三节 成本性态分析和混合成本的分解.....	(29)
第四节 变动成本计算法和完全成本计算法.....	(46)
第三章 本量利分析原理	(58)
第一节 本量利分析的意义.....	(58)
第二节 保本分析.....	(62)
第三节 保利分析.....	(75)
第四节 不能完全肯定情况下的本量利分析.....	(92)
第四章 决策的基础——预测分析	(98)
第一节 预测的意义和方法.....	(98)
第二节 销售预测.....	(103)
第三节 利润预测.....	(116)
第四节 成本预测.....	(121)
第五节 资金预测.....	(128)
第五章 短期经营决策	(134)
第一节 决策的意义、分类和一般程序.....	(134)
第二节 确定型生产决策常用的方法.....	(137)
第三节 风险型和不确定型决策方法.....	(154)
第四节 存货决策.....	(158)

第五节	定价决策	(166)
第六章	长期投资决策	(171)
第一节	影响长期投资决策的重要因素	(171)
第二节	长期投资效益的评价指标	(198)
第三节	投资效益评价指标的对比与选优	(211)
第四节	长期投资决策中的敏感性分析	(218)
第五节	长期投资效益评价方法的具体运用	(222)
第七章	全面预算	(233)
第一节	全面预算概述	(233)
第二节	全面预算的编制	(238)
第三节	预算编制的几种类型	(258)
第八章	成本控制	(270)
第一节	成本控制概述	(270)
第二节	标准成本的种类和制定	(271)
第三节	成本差异的计算与分析	(279)
第四节	成本差异的账务处理	(298)
第九章	责任会计	(303)
第一节	组织目标和组织结构	(303)
第二节	企业中各类责任中心	(306)
第三节	内部转移价格	(321)
第四节	业绩评价系统	(326)
第五节	激励机制	(336)
第十章	作业成本计算与作业管理	(341)
第一节	作业成本计算法	(341)
第二节	作业管理	(354)
第三节	本量利分析与作业成本计算法	(362)
附录(一)	货币的时间价值系数表	(366)
表 1	一元的终值	(366)
表 2	一元的现值	(370)

表 3 一元年金的终值	(372)
表 4 一元年金的现值	(376)
附录(二) 主要参考书目	(378)

第一章 总 论

本章要求了解：

1. 什么是管理会计。
2. 管理会计和财务会计之间的区别和联系。
3. 管理会计的发展史。
4. 企业中管理会计师的作用。
5. 管理会计人员的道德责任。

第一节 管理会计的概念和职能

一、管理会计的一般概念及与财务会计的区别

会计是一个信息系统,财务会计与管理会计是企业会计两个重要领域,其中管理会计是一门新兴的将现代化管理与会计这两个主题结合起来的一门综合性学科。它是以加强企业内部经营管理、实现最佳经济效益为最终目的,以现代企业经营活动为对象,通过对财务等信息的深加工和再利用,实现对活动过程的预测、决策、规划、控制、责任考核评价等职能的一个会计分支。财务会计侧重为外部人员,如股东、供应商、银行、政府机关提供会计信息。管理会计侧重为企业内部经营管理服务。两者既有区别又有联系,其主要区别如表 1-1。

由于管理会计信息和财务信息都是会计信息系统的组成部分,因此两者存在密切联系,管理会计经常使用财务会计提供的资料进行分析研究或进行必要的加工、整理、改制、延伸。财务会计有时也将管理会计的内部报表对外公开发表或将内部管理的资料做为对外报告的补充。归纳起来其两者联系主要表现在下面三个方面:

表 1-1 管理会计与财务会计的区别

	管理会计	财务会计
服务对象	为企业内部的经营管理服务	适应企业外部有关方面的需要
方式方法	在许多方面可以不受会计原则的制约,方法更加灵活多样	严格遵守会计法和会计准则
报告内容	同时兼顾企业生产经营的全局和局部两方面的资料	主要以企业做为一个整体提供资料考核成果
反映时间	面向未来,将历史数据做为预测未来的起点,对未来进行预测以适应决策的需要	侧重描述过去,对过去进行评价
数学方法的应用	广泛应用	应用较少

(一)两者研究对象的一致性。

两者的对象都是企业生产经营活动,只是其侧重点不同。

(二)信息资源共享、互用。

(三)方法互相渗透。

二、管理会计的基本职能

(一)预测经济前景

运用各种预测方法如运用趋势预测法、因果预测法等做出准确的预测,为提出可行的目标和可供选择的方案提供资料,供管理当局决策使用。

(二)参与经济决策

为实现一定的目标,应采用各种决策分析方法如差量分析法,本量利分析法等。对可供选择的备选方案进行决策分析,为选择最优方案提供信息。

(三)规划经营目标

选择了最优方案还要具体措施,保证目标的实现,这就要通过编制各种预算做出规划。

(四)控制经济过程

规划必须加以实施,必须监督和改善计划的实施过程,在执行过程中利用反馈信息,不断进行调控,做好成本控制和存货控制等工作控制经济过程。

(五)考核评价经营业绩

这是决策执行结果的结论,要通过建立责任会计制度实现,这一工作既是解释过去也是为筹划未来提供资料依据。业绩报告可以评判决策的正确性,考核组织内部管理人员和职工的工作业绩。将业绩和奖励制度、人事制度相结合,可激励组织内部人员达到预定目标。

三、管理会计师的作用

企业内部各个部门,大体上可分为生产部门和服务部门两大类。其中生产部门以生产和销售产品或劳务为其基本目标,直接负责处理生产经营的基本活动。而服务部门之一是会计部门其首要任务是对生产部门提供专门服务,协助生产部门有效地开展工作。企业中总会计师的职能有:(1)编制计划和进行控制;(2)编制报告和解释情况;(3)评价工作和接受咨询;(4)税务管理;(5)向政府机关报告;(6)保护资产安全;(7)进行经济评价等。财务主管负责理财职能,尤其是负责筹集资金、管理现金和投资。内部审计师则主要负责对企业财务和经济活动以及现行会计制度的评价和检查。

在大多数企业中,主要的管理会计师被称为总会计师,它是管理人员的重要参谋人员。主要负责为决策提供所需信息和向管理当局说明、解释有关情况,但并不对企业的生产经营活动直接进行控制或决策。其作用在总会计师七项职能的前三项中,表现得尤为明显。管理会计师虽无权指挥生产部门经理制定政策和决策,但通过他提供和解释会计信息影响政策和决策的制定。

为更好发挥管理会计师的作用,适应现代化管理的需要,必须不断提高素质,包括道德素质和业务素质,要求管理会计师做到以

下几点:

1. 做到诚实、正直、守信、关心他人、尊重他人。这是做好工作的根本。

2. 努力学习刻苦钻研,提高管理业务能力和掌握相关的法律知识、技术标准才能更好地履行职责。

四、管理会计的基本内容

为便于了解管理会计的具体内容,举例说明如下:

[例1]某企业将产品售价降低2%,同时增加广告费用5000元,估计可使销售量增加15%,这一做法能否增加利润?这要看增加销量增加的利润是否大于降价减少的收入和增加广告费之和,如大于,则这一做法能增加利润,否则就不能增加利润。

[例2]某企业开发一种新产品有三个方案可供选择,如何从中选择一个最优方案?还要比较三个方案未来可能获利的大小来确定,未来可能获利大的方案为优。

[例3]某企业有剩余生产能力,有一客户要求比原价低5%订货,问可否接受这一订货?这要比较接受和不接受订货的利润大小,前者大于后者就应接受订货为好,否则不宜接受订货。

由上述例子可看出,上述问题的解决是通过各种方法进行分析才能完成的。这些方法都属管理会计的具体内容。这些内容可以从不同角度进行划分:

(一)按管理会计的基本职能包括:

1. 预测决策会计。其中包括预测分析、决策分析及其有关的方法和原理。

2. 规划控制会计。包括全面预算、成本控制和存货控制。

3. 责任会计。

(二)按管理会计的内容体系包括:

1. 管理会计基础。包括管理会计总论、成本习性、变动成本法、本量利分析等。

2. 决策会计。包括预测分析、长短期决策分析及全面预算。

3. 执行会计。包括控制会计和业绩考评会计。

第二节 管理会计的形成与发展

管理会计从 20 世纪初开始产生,到 20 世纪 70 年代从传统的会计系统中分离出来,形成一门独立的学科,普遍应用于现代企业管理。它的形成和发展既是社会生产力发展的结果,也与企业要求的发展相适应。以下分别介绍西方和我国管理会计形成与发展以及现代管理会计的新发展。

一、西方管理会计的形成和发展

会计是为经济决策提供信息的特殊信息系统。随着科学技术的发展,生产实践的日益复杂,会计所包含的内容和应用的方法也不断地发展和变化。从西欧资本主义产生到 18 世纪中期的英国产业革命为止,市场基本上是卖方市场,商品大多求过于供,会计的任务主要是计算盈亏和保护资本家财产。会计的主要研究对象只是记账方法、账簿设置。资本主义大工业发展到 20 世纪初,这一时期会计研究的重点是公认会计原则,西方管理会计尚未形成。到 20 世纪以后,资本主义生产规模随着市场的开拓迅速扩大,卖方市场向买方市场转化,市场竞争日益激烈,企业规模进一步扩大,传统的财务会计已不能满足企业管理的需要,于是逐渐形成一套为企业内部管理服务的会计方法,即管理会计。西方管理会计的发展过程大致可分为两个阶段,即执行性管理会计阶段和决策性管理会计阶段。

(一) 执行性管理会计阶段(20 世纪初期至 50 年代)

执行性管理会计是以泰罗的科学管理学说为基础形成的。泰罗科学管理学说的核心是强调提高生产和工作效率。要求企业把生产经营中一切可以避免的损失和浪费尽可能缩减到最低限度。为了实现这个目标,它在管理上要求实行“最完善的计算和监督制度。”而“最完善的计算和监督制度”当时在会计上主要是通过科学

地制定“标准成本”,严格地进行“预算控制”和“差异分析”来体现,这是会计为配合泰罗制的广泛实施,在计算和监督方面所取得的重大进展。特别是它把严密的事先计算引进到会计体系中来,实行事先计算、事中控制与事后分析相结合,可以看做是会计发展史上的一个重要里程碑,为会计直接服务于企业管理开创了一条新路。其基本点,是在企业经营方针、基本决策等重大问题已经确定的前提下,协助企业在执行中如何提高生产效率和生产经济效果的问题。大家知道,生产效率和生产经济效果的高低,通常可借助于投入与产出(消耗与成果)的对比关系来表现。把标准成本和差异分析纳入会计体系中,通过严密的事先计算与事后分析,促进企业用较少的材料生产出较多的产品,表现为材料利用率的提高;用较少的工时生产出较多的产品,表现为劳动生产率的提高;用一定的生产设备生产出较多的产品,表现为设备利用率的提高。材料利用率、劳动生产率、设备利用率提高了,其综合表现就是生产成本的降低;而成本的降低,即意味着生产经济效果的提高。可见以泰罗的科学管理学说为基础形成的执行性管理会计,在当时的社会经济条件下,对促进企业提高生产效率和生产经济效果是有帮助的。

(二)决策性管理会计阶段(20 世纪 50 年代以后)

20 世纪 50 年代,资本主义世界进入战后时期。一方面,现代科学技术突飞猛进,并大规模应用于生产,使生产力获得十分迅速的发展;另一方面,资本主义企业进一步集中,跨国公司大量涌现,企业的规模越来越大,生产经营日趋复杂,企业外部的市场情况瞬息万变,竞争更加激烈。这些新的条件和环境,对企业管理相应提出了新的要求,即迫切要求实现企业管理现代化。它包括:一方面,强烈要求企业的内部管理更加合理化、科学化;另一方面,还要求企业具有灵活反应和高度的适应能力,否则,就会在激烈的竞争中被淘汰。战后资本主义经济发展的这种新的形势和要求,是战前风靡一时的泰罗的科学管理学说无法适应的。

首先,泰罗的科学管理学说着眼于对生产过程进行科学管理,把重点放在通过对生产过程的个别环节、个别方面的高度标准化,为尽可能提高生产和工作效率创造条件。但对企业管理的全局、企业与外部的关系则很少考虑。这种理论在新的情况下就显得有些本末倒置。因为,在新的情况下,大量的实践证明,企业的盛衰、成败,生存、发展,首先取决于企业采取的方针、决策是否正确,所定的目标是不是同外界的客观经济情况相适应。如果方针、决策不对,经营目标定错了,企业的个别环节效率再高也无济于事,还会在激烈的竞争中被淘汰。因此,现代管理科学认为,提高企业生产经营各个环节、各个方面的生产、工作效率固然很重要,但更重要的是要把正确地进行经营决策放在首位。所谓“管理的重心在经营,经营的重心在决策”,正是适应新的情况而提出来的企业管理的新的指导方针。

其次,泰罗的科学管理学说不把人当做具有主动性、创造性的人,而是把人当做机器的奴隶(附属品),强调管得严,才能提高效率,使广大工人处于消极被动和极度紧张的状态,势必引起广大工人群众的强烈不满和反对,因而不可能取得应有的效果。

正由于泰罗的科学管理学说有这两个带根本性的缺陷,不能适应战后资本主义经济发展的新的形势和要求,它要为现代管理科学所取代,就成为历史的必然。

现代管理科学有两个重要支柱,即运筹学和行为科学。前者主要应用现代数学和数理统计学的原理和方法,对企业经济活动进行科学的预测、决策和控制,促使企业生产经营实现最优运转,后者主要是应用心理学和社会学等方面的研究成果来研究人的各种行为的规律性,分析投入产出各种行为的客观原因和主观动机的一门科学,它有助于按照科学的原理来做好人的工作,改善人与人之间的关系,激励人们发挥主动性、积极性。以现代管理科学为其理论和方法的基础而形成的管理会计,是以服务于企业提高经济效益为核心的决策性管理会计。其基本框架可用图 1-1 表示:

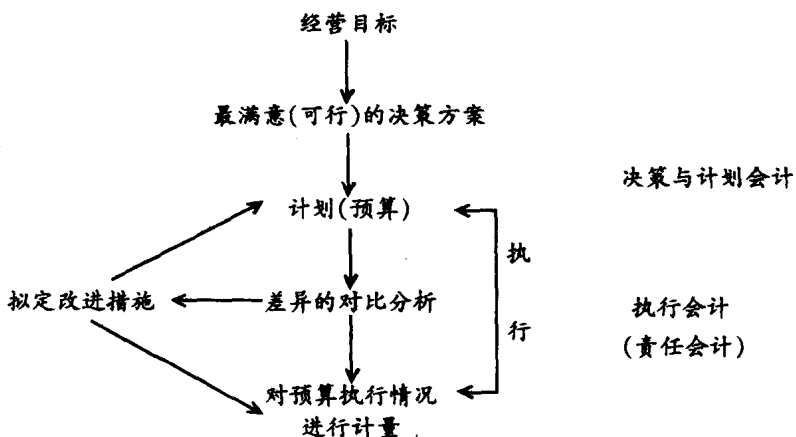


图 1-1 管理会计体系基本框架

二、我国管理会计的形成和发展

在我国,管理会计的形成和发展,也曾经历执行性管理会计这个阶段。从时间上看,它始于新中国的建立,终于 20 世纪 80 年代我国开始进行经济管理体制的改革。大家知道,由于我国的社会生产力水平不高,从新中国建立起,在以后较长的一段时期,产品的生产也是供不应求;而在管理上,基本上是照搬前苏联 50 年代的经济管理体制,对整个国民经济实行权力高度集中化的管理,企业管理局限于生产领域,是一种典型的执行性管理,不需要企业研究市场的需求,过问流通领域的问题(因为这一切都已经由国家的各级行政机构包办代替了)。在这种条件下,在企业内部,以前苏联经验为借鉴,结合我国实际,采取了许多措施,来为提高企业生产和工作效率服务,如编制全面的生产技术财务计划和月度财务收支计划;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,都具有我国管理会计的特色。虽然当时还没有使用“管理会计”这个名称,但它们都可看做是我们自己原有的管理会计,总的说来,也是实行事前计划、

事中控制和事后分析相结合,比以泰罗的科学管理学说为基础形成的会计信息系统,内容更加全面、丰富,方法上也更加多样化。但基于当时的经济管理体制,工作的重点都是围绕怎样使企业能较好地执行上级下达的各项数量和质量指标服务,因而基本上也属于执行性管理会计。它构成我国管理会计形成和发展历程中的执行性管理会计阶段。

我国管理会计发展的第二阶段是以党的十一届三中全会为重要的历史转折点。特别是党的十二届三中全会做出的《关于经济体制改革的决定》的发表,在理论和实践上都有划时代的意义。《决定》明确指出:我国的社会主义经济是在公有制基础上的有计划的商品经济,充满生机和活力的经济体制必须自觉地依据和运用价值规律。因而肯定社会主义企业是一个相对独立、自负盈亏的商品生产者(经营者),要求企业的生产经营实现以下四个方面的转变:

1. 企业从与市场隔绝向面向市场转变。
2. 企业计划从“以产定销”向“以销定产”转变。
3. 企业工作的重点从追求提高生产的效率与效果向追求全面提高经济效益转变。
4. 企业领导者的地位从消极被动的执行者向独立自主的决策者转变。

这就意味着:以社会主义有计划商品经济理论为指导进行的改革实践,为变革我国传统的高度集中的计划经济体制,转而采取面向市场的改革迈出了可喜的第一步。

在1992年春邓小平南方谈话精神指引下形成的社会主义市场经济理论,是社会主义有计划商品经济理论合乎逻辑的丰富与发展。其突破性的意义在于:首先,它明确了在社会主义市场经济体制框架内市场机制起着优化社会资源配置的基础性作用,这意味着对传统计划经济体制借助于国家计划进行社会资源配置的方式做了全局性、根本性的改变。其次,它明确了市场经济是以企业