

管理会计

刘殿成 主编

中国商业出版社

97
F234.3
102
2

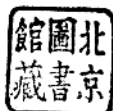
管 理 会 计

刘殿成 主编



3 0127 0568 1

中国商业出版社



C

369360

(京)新登字 073 号

图书在版编目(CIP)数据

管理会计/刘殿成主编.

—北京:中国商业出版社,1996.3

ISBN7—5044—3130—3

I. 管… I. 刘… II. 管理会计 IV.F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(96)第 01765 号

责任编辑:张健民

中国商业出版社发行

北京广安门内报国寺1号

邮政编码:100053

新华书店总店北京发行所经销

冶金工业出版社印刷厂

787×1092 毫米 32 开 10 印张 220 千字

1996 年 3 月第一版 1996 年 3 月第一次印刷

印数 0001—3000 册 定价:15.00 元

(如有印装质量问题可更换)

前言

改进企业会计管理,提高会计人员的会计核算水平,是现代企业管理的一个中心课题。管理会计作为企业管理的一个重要手段,已经越来越被人们所重视。学习和研究管理会计就成了企业会计人员的中心任务之一。为了适应经济发展的需要,满足企业会计人员对管理会计知识的需求,我们编写了这本管理会计教材。

本书在内容安排上,遵循了一般管理会计的分类方法,即包括了预测、决策会计、规划、控制会计和业绩评价会计三个部分。这样安排的主要出发点是考虑了目前企业会计人员对管理会计知识的缺乏和不足,全部内容都是基本上属于“定型”的理论,因此对理论上争论比较大的内容基本上没有编入。通过这种安排,试图给使用本教材的读者以一个比较正确的理论体系,强调的是基础知识的掌握。在编写过程中,我们尽可能地吸收了同类教材的优点,力求在内容上全面、系统、规范,做到结构简明、通俗易懂。

本书第九章第二、第三节由康秀芳女士编写,其余各章节由刘殿成执笔。刘学荣女士和蒋滨先生在本书成稿过程中做了大量工作,谨此致谢。

到目前为止,管理会计仍然是一门发展中的学科,由于编者的业务水平所限,书中难免有不当之处,敬请各位指正。

编者

1996年3月

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 管理会计的概念和内容	(1)
第二节 管理会计的发展	(6)
第三节 管理会计与财务会计的区别与联系	(10)
第二章 成本性态分析	(14)
第一节 成本的分类	(14)
第二节 成本性态	(17)
第三节 混合成本分解	(27)
第三章 变动成本法	(36)
第一节 变动成本法	(36)
第二节 变动成本法和完全成本法的比较	(39)
第三节 对两种成本计算方法的评价	(57)
第四章 盈亏平衡分析	(64)
第一节 盈亏平衡点及其计算方法	(64)
第二节 盈亏平衡分析	(85)
第五章 预测分析	(96)
第一节 预测分析的意义	(96)
第二节 预测方法	(100)
第三节 预测方法在企业中的应用	(105)
第六章 短期经营决策	(123)
第一节 决策分析概述	(123)
第二节 与短期经营决策有关的成本概念	(127)
第三节 短期经营决策常用的分析方法	(132)

第四节 短期经营决策分析.....	(135)
第七章 长期投资决策.....	(154)
第一节 长期投资决策概述.....	(154)
第二节 长期投资决策需要考虑的因素.....	(156)
第三节 评价长期投资决策的方法.....	(175)
第四节 资本支出决策中需要考虑的若干问题.....	(191)
第五节 长期投资决策分析.....	(212)
第六节 长期投资决策的敏感性分析.....	(219)
第八章 生产经营的全面预算.....	(221)
第一节 全面预算概述.....	(221)
第二节 全面预算的编制方法.....	(224)
第三节 常用预算方法介绍.....	(237)
第九章 标准成本系统.....	(248)
第一节 标准成本的制订.....	(248)
第二节 成本差异的计算与分析.....	(252)
第三节 成本差异的帐务处理.....	(261)
第十章 责任会计.....	(266)
第一节 责任会计概述.....	(266)
第二节 责任中心.....	(270)
第三节 内部转移价格.....	(291)
第四节 责任报告.....	(296)
一元复利终值表	(299)
一元复利现值表	(303)
一元年金复利终值表	(307)
一元年金复利现值表	(311)

第一章 总论

第一节 管理会计的概念和内容

一、管理会计的概念

会计是人们在生产活动中的一种有目的的活动,是人类创造的一种商用语言,是为达到特定目的而建立起来的一个完善的信息系统。从会计产生到现在,会计理论已经形成了一种相对“完善”的理论体系,并逐渐划分为两个信息“子”系统:一是以提供企业经营活动中的最原始信息、以记录、计算为手段的财务会计系统;二是以使用财务会计提供的信息、经过分析加工以后,提炼出企业决策人员需要的信息的管理会计系统。两者的最终目的都是为企业管理服务。随着企业经营活动的开展,企业的组织结构发生了很大的变化,企业的经营管理活动面临着许多新的课题,为了满足管理上不同目的的需要,在现代企业中,会计理论开始发生“细分”化,形成了财务会计和管理会计两大理论体系。

管理会计是在本世纪初发展起来的一门新兴的综合性学科,是会计理论不断发展变化的结果,是会计理论走向成熟的标志。财务会计是以企业的资金运动为研究对象的一种比较成熟的会计理论。它研究的重点是:在企业资金运动过程中,如何正确地记录企业的经济活动所引起的企业的资金变化以及由此变化而发生的对企业有关的经济利益集团和个人的经

济利益的影响。它遵循的是一般公认会计原则，它要提供比较公平的会计信息，以使有关各个方面在比较公开的竞争环境中充分发挥自己的聪明才智，以维持企业的不断发展。而管理会计则是以为管理决策者提供信息为手段，以帮助管理决策者进行正确的决策为目的的一个信息系统。

现代管理理论认为，一个企业要想发展，要想在企业激烈的竞争中打败对手，没有一个正确的决策信息系统是绝对不行的。传统的管理理论注重在企业内部提高效率的方法已经不能适应企业日益复杂的环境变化，仅仅是提高企业内部的效率，不注意企业环境的发展变化就不可能使企业得以发展；企业的环境变化因素是制约企业发展变化的一个比较重要的条件。企业环境的变化是企业的管理人员不能够左右的，是一个不可控制的变量。企业要想发展，一方面要加强企业内部的效率管理，使企业能够以最好的效率，最佳的资源配置，最大的利益为经营原则，消除浪费；另一方面，企业还要注意企业经营环境的变化发展情况，对企业的发展方向，产品的市场容量，消费者的构成等等情况进行深入的调查分析，以确定企业的经营目标和发展方向，使企业能够以比较高的效率，在竞争中发展自己，提高企业本身的竞争能力。这一工作财务会计是不可能完成的，只有管理会计才能胜任。

关于管理会计的概念现在争论比较多，目前还没有一个一致的意见。

美国会计学会管理委员会 1958 年关于管理会计的定义是：“管理会计是指为了协助经营管理人员拟定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，在处理本企业历史和计划的经济资料时所运用的被认为是适当的技术和概念。”这个概念明确了管理会计的职能：是协助企业的

管理人员运用合理的技术手段、使用适当的技术进行正确的计划和决策。

1980年美国《会计手册》中对管理会计的定义是“管理会计是与企业内部管理的计划与控制所需信息相联系的活动”。这个定义强调了管理会计的计划职能——事前控制职能与管理会计的控制职能——事中控制职能。

· 1982年英国成本和管理会计师协会对管理会计的定义是：“对管理当局提供所需要的信息的那一部分会计工作，使管理当局得以：1、确定方针政策；2、对企业的各项活动进行计划和控制；3、保护财产的安全；4、向企业外部人员（股东等）反映财务状况；5、向职工反映财务状况；6、对各个行动的备选方案作出决策。”这个概念使管理会计几乎包括了会计活动的“所有”活动内容，没有具体阐述管理会计的特有内容。

我国会计理论界对管理会计概念的论述主要分为两个类型：一是认为应该把管理会计与财务会计相区别，即所谓“宏观”管理会计；二是认为管理会计主要是与企业的经营管理活动相联系，为企业内部加强经营管理、提高企业的经济效益、使企业的价值最大化服务，其概念的定义应该是“微观”管理会计。

根据以上观点，可以看出，管理会计是会计理论体系的一个重要组成部分，它和财务会计一起构成了现代企业会计。所以管理会计是以现代管理科学为基础，通过一整套专门的技术和方法，为企业强化内部的经营管理、实现企业的价值最大化提供决策和控制所需要信息的信息系统。

二、管理会计的职能

管理会计的职能是指管理会计在企业生产经营活动中实现本身存在必然性所决定的内在功能。一般而言，管理会计的

基本职能有以下几个方面。

(一)预测未来经济状况

企业经营环境的不确定性,是现代企业经营的一大特征。在未来情况不确定的情况下,不能用科学的方法对企业的未来加以预测,就不可能使企业得到分号的发展,因此,如何能够正确地估计企业的未来,能否使用科学的方法对企业的未来经营状况进行预测,是会计理论研究的一个中心内容,是管理会计的一个最基本的职能。只有能够正确地预测企业的未来发展状况,企业的管理者才能够根据市场情况及时采取果断措施,达到以最小的投入,获得最大产出的目的。

(二)参与企业的决策

管理会计与财务会计的最大的不同,就在于它不是一种“被动”地参与企业的生产经营管理过程。财务会计是企业管理中的一个重要组成部分,从一产生就与企业管理密切联系在一起。但财务会计参与企业管理的过程只是一种被动的过程,注重的是过程结果的搜集、累计,是一种事后的管理活动。而管理会计强调是事前的管理行为,预测是企业管理中第一位的,根据准确预测的结果作出正确的决策是关键性的。决策失误,使企业的经营活动在未开始之前就先天不足是现代企业经营管理活动中的大忌。因此决策理论在管理会计中被提到相当的高度,占有很大比重。

(三)确定企业的经营目标

管理会计的另一个职能是通过编制各种预算来实现对企业的控制。根据预测的结果正确地决策以后,如何使企业的活动保证按照企业管理者的意志运营,是企业管理者最关心的。管理会计通过编制各种预算使管理的意志得意实现。通过编制各种预算,一方面使企业的经营活动有了“方向”,另一方

面,也使企业控制其生产活动有了“标准”。

(四)考核评价经营业绩

正确地评价企业、评价企业中的人,是现代企业管理中的重要内容。要充分调动人的劳动积极性,把企业活动与企业目标相结合,使其发展有目标、发生偏离能控制,这样才能使企业在经营过程中增强竞争能力。因此,如何正确地评价企业的活动、如何正确地评价企业中人的活动,是能否调动人的积极性、能否发挥企业各个部门在企业整体中的作用的重心环节,它构成了企业会计中的责任会计。

三、管理会计的内容

管理会计的内容与管理会计的职能密切相关。一般地说,管理会计上述四个职能可以划分为两个主要方面:一是规划与决策职能。规划与决策职能是解决想做什么和如何去做的问題,以预测和决策为主要特征;一是控制与评价职能。解决的是如何确保企业目标能够顺利实现的问题,以各种标准的制定和成绩的评价为主要特征。规划与决策职能构成了管理会计中的规划与决策会计,控制与评价职能构成了管理会计中的规划与控制会计。

四、管理会计的结构

管理会计到目前为止还是一个比较新的学科,从结构上,仍然在不断地完善。现在比较一致的意见是,规划、决策会计和评价、控制会计构成了管理会计的主体。因此,管理会计的主要结构就是根据其内容、按照管理职能划分为对企业活动的预测、决策、控制、考核及评价等。按照这种划分,管理会计的结构具体包括了:① 管理会计基础理论部分。这一部分包括成本性态分析、变动成本法和盈亏平衡分析三个方面。研究的是管理会计的基本概念、基本方法。② 预测和决策会计。包

括预测分析、短期经营决策分析和长期投资决策分析。主要是介绍管理会计的预测理论、在企业经营过程中经常出现的活动如何判断其优劣和长期投资决策中的专门分析方法③评价和控制会计。包括生产经营的全面预算、标准成本系统和责任会计。生产经营的全面预算是企业控制其经营活动的开始,标准成本系统研究在生产过程中的控标准,而责任会计则是如何评价企业及企业内部各部门的经营业绩。

第二节 管理会计的发展

会计是生产力发展到一定历史阶段的产物,是对人类生产活动实践经验的总结,是企业管理理论的一个重要组成部分。在人类的生产实践中,会计首先表现为管理生产活动的一部分。最初,会计只是作为生产活动的一个“附带”部分而存在,并最终形成了一个比较完整的理论体系,但是作为管理生产活动的职能始终没有发生变化。一方面,生产活动的复杂性加大,要求企业管理理论为管理企业的生产活动提供理论依据,以实现提高生产效率的目的;另一方面,会计理论随着生产活动的变化而不断地完善,管理生产活动的职能不断地加强,会计作为人类生产活动不可缺少的一个组成部分,最终形成了不断发展变化的一种企业管理理论。尽管目前对会计职能的争论仍然没有结束,但会计是企业管理理论的一部分的观点是大家公认的。会计是人类生产活动的一个组成部分,它为企业管理服务,为企业管理理论的不断发展和完善起了重要的作用。可以说,人类的生产活动如果没有会计,就不可能得到如此迅速的发展。

管理会计形成一门独立的学科,与财务会计一起构成企

业会计的两大支柱之一,大体上经历了两个阶段:

一、产生阶段(二十世纪初至五十年代)

人类进入二十世纪以后,社会化大生产是企业生产活动的主要特征。这一时期,社会生产力已经发展到了相当的水平。在此以前的生产,是以手工业为主要的生产形式,企业以手工业作坊为主要特征,没有形成大规模生产的可能,因此,那时的管理理论是相对不完善的理论。而到了二十世纪,以手工业为特征的生产被以机器生产为特征的大生产所代替,大规模的生产活动要求有与之相适应的管理理论为其服务。因此,以美国的泰罗为代表的科学管理理论就产生了,而且在全世界范围内得到广泛传播,使人类对生产活动的认识产生了一次比较大的飞跃,带来了管理史上的一次大的革命。

泰罗提出了在生产活动中要加强对劳动的时间与动作研究,并使工资的支付与人们的生产量的大小相联系,对人们在生产过程中的必要活动制订了“标准”,从而使生产活动标准化和与之相应的成本支出标准化。由于标准化可以使生产活动取得比以前更高的生产效率,因而受到企业管理者的普遍关注,管理理论开始从“经验”走向“科学”。由于标准化的提出,使会计理论进一步完善,把标准成本的制定,预算的制定和差异的分析引进会计领域,并不断地加以完善,从而形成了最初的标准成本会计理论系统,为生产的发展起到了促进作用。例如工作环境标准、工具标准、工作过程标准、工作人员标准等,一方面可以使生产的产出效率大幅度提高,另一方面可以使企业的投入减少,从而使企业的生产效率提高。另外,泰罗在他发表的《科学管理原理》一书中还提到了按照成本性态划分企业总成本的最初理论:“在大多数企业中,间接费用等于或超过直接工资。这些间接费用无论是企业大小,都是相对

固定的，……无论企业产量的多少都大体保持一致。”

到了本世纪二十年代，法国的费约尔创建了“职能管理”理论。它提出了企业管理的五大职能：计划、组织、指挥、协调和控制。“职能管理”理论的提出，为会计理论参与企业的决策提供了理论基础。

同一时期，标准成本、预算控制、差量分析以及盈亏平衡分析相继被引入会计理论。

1922年，美国的奎因斯坦第一次使用了“管理会计”的概念。在他的《管理会计：财务会计入门》一书中，主张把会计服务的重点放在企业的内部管理上面。

二、发展阶段（五十年代以后）

现代管理会计理论是在本世纪五十年代以后逐渐发展而成的。作为一套完整的管理会计体系，它首先是在企业管理理论的不断变化过程中，随着企业管理理论的发展变化而发展的，是一个不断进化的过程。第二次世界大战以后，在世界范围内，企业的形式在不断的变化，企业管理的方法也在不断的变化。科学管理理论、行为科学管理理论、权变管理理论相继提出，使企业经营管理的重点从对企业生产经营活动的计划、控制、协调的事中控制、事后分析转变为事前控制事中分析、事后反馈，以正确的企业决策为经营前提。这种管理重点的变化，使管理会计理论也发生了比较大的变化。

首先，泰罗的科学管理理论是把人作为机器的一个“组成部分”，把人看成是一种“经济人”，认为只要付给工人工资，工人就会接受资本家的奴役。科学管理理论只强调管理工人的管理作用而忽视了工人在生产活动中的积极主动性，因而受到生产者的强烈反抗。而后来出现的行为科学管理理论认为人是一种“社会人”，强调人能够在企业经营过程中发挥自己

的积极主动性,要提高企业的生产效率就必须加强对人的管理,就必须建立一套对人进行控制的管理方法,发挥人的作用,进而加强对企业内部各个责任部门的控制。这是责任会计产生的基本前提。

其次,由于企业经营环境的改变,企业经营的好坏,不仅取决于此企业内部管理效率的高低,更重要的是取决于企业与经营环境的适应能力。本世纪初,由于产品生产的不丰富,市场是以卖方市场为主,人们的消费是生产者生产什么就消费什么。在这种情况下,泰罗的科学管理强调企业内部的管理效率应该提高,认为只要提高了企业内部的管理效率,企业的经济效益就会增长。本世纪五十年代以后,随着生产手段的发展、企业组织形式的改变,企业的经营环境发生了很大的变化,卖方市场开始向买方市场转变。在这种新的形式下,再仅仅依靠加强企业内部的管理效率而不重视市场环境对企业的影响是行不通的。管理理论中的权变理论提出了企业要发展,就必须根据市场环境的变化,制订企业自己的经营战略、结合企业本身的各种资源状况制订相应管理方法、而且没有一种绝对通行的管理理论的观点。这种理论强调了市场环境的多样性和企业内部管理活动的复杂性,把加强科学的预测、决策作为企业发展的基本前提条件,从而把预测、决策提到前所未有的高度,在会计理论中预测、决策会计开始形成。

第三,随着科学研究、科学技术的进步,管理会计的理论和方法不断丰富。数学方法使人们对事物有了新的认识;电子计算机技术的进步,使大规模模拟企业的未来经济活动成本可能;对人认识观念的改变,使人在生产中的地位提高等等。凡此种种,对管理会计的迅速发展都起到了推动作用。

第三节 管理会计与财务会计的区别与联系

管理会计从会计理论中独立出来以后,在企业会计中与财务会计并列成为企业会计的两大支柱之一。管理会计与财务会计在现代企业生产经营活动中发挥着各自不同的职能,两者之间既有相互联系的部分,也有不同的方面:

一、管理会计与财务会计的联系表现在以下几个方面

(一)两者的资料来源是一体的

财务会计的会计主体范围是以企业为主。虽然会计主体可以有若干分类方法,以企业为会计主体的特征应该是会计主体的主要标志。而管理会计研究的是以强化企业内部管理、提高经济效益为中心,其范围也是以企业的整体为特征。财务会计和管理会计研究的范围一致、是同一活动的两个方面,因此,其资料来源是一致的。而且管理会计使用的资料大多是对财务会计提供资料的再加工形成的。

(二)两者的目的是相同的

作为企业会计的两大支柱,虽然其服务的对象有差异,但都是为企业提高经济效益服务的,它们的最终目的是一致的。

二、管理会计与财务会计的区别表现在以下几个方面

(一)管理会计注重为企业内部管理服务

加强企业的内部管理,是企业管理理论研究的原始课题。财务会计在企业管理过程中的作用是不言而喻的,管理会计产生以后,会计为企业管理服务的作用就更加明显了。财务会计通过定期对外提供会计报表,为企业外部的与企业有直接经济利益关系的人例如投资人、债权人及其其他有关机构服务,这是财务会计为企业服务的主要方面。由于有了财务会

计,企业提供的会计报告才被社会所公认,企业才有可能在社会上筹集资金,才有可能满足股东、潜在的投资人、企业的管理部门及其社会各界对企业信息的需要。从管理的角度来看,财务会计的主要目的是要处理企业与其所处的“具体环境”(与企业有直接经济利益关系的部门或单位,例如供应商、销售商、顾客等)和“社会一般环境”(与整个社会的所有企业都有关系相同影响的部门或单位,例如政府的财政、税务部门)之间的相互关系。管理会计与财务会计不同。管理会计的所有活动都是围绕企业内部如何加强管理、提高资源的使用效率、最终使企业的价值达到最大化这一目标展开的。它通过各种灵活多样的方式方法为企业内部提供各种管理信息,它直接为企业内部的管理人员服务,通过企业内部的管理强化,使企业的经济效益增强,从而增强企业的竞争能力。因此,管理会计是通过加强对企业内部的管理,提高企业的生产经营效率的重要手段。由于提高了企业内部的生产经营效率,加强了企业的竞争能力,使企业盈利能力增加了,达到了强化企业管理、提高经济效益的目的。

财务会计通过定期的会计报表,为企业外部与企业有直接利害关系的单位和个人服务并不意味着财务会计不为企业内部管理服务。财务会计首先应该是管理会计。它是企业管理过程中的一个重要的组成部分。财务会计作为管理的手段一直是为企业生产经营活动服务的。企业经济效益的好坏,要通财务会计提供的会计报告表现出来。管理会计为企业内部服务的职能是主要的,但是,管理会计通过企业内部经济效益的提高,使企业的竞争能力加强,又直接影响了企业财务会计经济指标的提高。它们的作用的是相互的。

(二)管理会计不受公认会计原则的约束