

管 理 会 计

主 编 柴 华 民 韩 连 民

KJ

4.3

中国矿业大学出版社

99
F234.3
163
2

管 理 会 计

柴华民 韩连民 主编



X4279/5

中国矿业大学出版社



3 0034 8621 8

管 理 会 计
柴华民 韩连民 主编

出版人 解京选
责任编辑 褚建萍

中国矿业大学出版社出版发行
(江苏徐州 邮政编码 221008)
新华书店经销 中国矿业大学出版社印刷厂印刷
开本 850×1168 1/32 印张 10.5 字数 265 千字
1998 年 8 月第 1 版 1998 年 8 月第 1 次印刷
印数 1~3100 册

ISBN 7 - 81040 - 868 - 2

F · 138

定价:15.00 元

前 言

为满足财务专业教学和财务干部学习的需要,我们在总结自己理论研究成果和多年教学实践经验的基础上、参考国内外有关资料并吸收近年来管理会计在我国的应用经验和研究成果,编写了这本《管理会计》。

本书在内容上比较系统地阐述了管理会计的基本原理和基本方法,重点突出、简明扼要;在结构上分为四篇十二章,层次清楚、严谨合理。本书可作为军队院校和普通高校财务专业的本、专科教材使用,也可作为在职财会人员、企业管理人员自学参考书。

本书由柴华民、韩连民主编。各章节编写的具体分工是:柴华民撰写第一章;韩连民撰写第二章、第三章;陈继纯撰写第四章;许凤江撰写第五章;朱颂东撰写第六章、第七章;李永撰写第八章;张永宏撰写第九章、第十章;王哲撰写第十一章、第十二章。马逸星、王晓松做了大量文字处理工作。全书由柴华民、韩连民负责总体设计、框架构思和统纂定稿。

鉴于我们的水平有限,书中缺点和错误在所难免,恳请读者批评指正。

编 者

1998年7月

目 录

第一篇 管理会计基础

第一章 绪论	1
第一节 管理会计的形成和发展	1
第二节 管理会计的职能	7
第三节 管理会计的主要内容	9
第四节 管理会计与财务会计的关系	10
第二章 成本习性分析	13
第一节 成本习性的涵义及其分类	13
第二节 混合成本的分解	28
第三章 变动成本法	34
第一节 变动成本法概述	34
第二节 变动成本法和完全成本法的区别	35
第三节 变动成本法的优缺点	48
第四节 完全成本法的优缺点	50
第五节 变动成本法与完全成本法的结合	55
第四章 本量利分析	63

第一节	本量利分析概述	63
第二节	单一品种本量利分析	68
第三节	多品种本量利分析	72
第四节	有关因素变动对相关指标的影响	78
第五节	不确定条件下的本量利分析	88

第二篇 决策会计

第五章	预测分析	93
第一节	预测分析概述	93
第二节	销售预测分析	102
第三节	成本预测分析	116
第四节	利润预测分析	120
第五节	资金预测分析	133
第六章	短期经营决策	137
第一节	决策分析概述	137
第二节	短期经营决策分析的相关成本概念	142
第三节	短期经营决策分析常用的方法	148
第四节	短期经营决策的分析与评价	155
第七章	长期投资决策	165
第一节	长期投资决策分析概述	165
第二节	长期投资决策要考虑的因素	166
第三节	长期投资决策的基本方法	184
第四节	长期投资决策的若干问题	193
第五节	长期投资决策的敏感性分析	198

第三篇 控制会计

第八章 全面预算	201
第一节 全面预算概述	201
第二节 全面预算的内容和编制方法	204
第三节 弹性预算与零基预算	215
第四节 概率预算与滚动预算	222
第九章 存货控制	226
第一节 存货控制概述	226
第二节 经济订货量控制	235
第三节 最优生产批量控制	242
第十章 成本控制	249
第一节 成本控制概述	249
第二节 标准成本的制定	254
第三节 成本差异的计算与分析	259
第四节 其他成本控制	269

第四篇 责任会计

第十一章 责任中心及其考评	276
第一节 责任会计概述	276
第二节 责任中心及其类型	278
第三节 责任中心的考核与评价	286
第十二章 内部转移价格和内部结算	300

第一节 内部转移价格.....	300
第二节 内部结算.....	308
附表 1 一元的复利终值表	319
附表 2 一元的复利现值表	321
附表 3 一元的年金终值表	323
附表 4 一元的年金现值表	325

第一篇 管理会计基础

第一章 绪 论

管理会计是一门新兴的、边缘性的会计学科。它的出现是现代会计学的一个重大突破,是会计发展史上一个新的里程碑。近些年来,管理会计已受到我国会计学界和企业的普遍重视。如何充分利用会计信息参与企业的经营决策,规划和控制企业的经济活动,考评企业内部各单位的经营业绩,提高企业的经济效益,已成为我国企业改革的当务之急。本章主要介绍管理会计的概念、管理会计的形成和发展、管理会计的职能、管理会计的主要内容和管理会计与财务会计的关系。

第一节 管理会计的形成和发展

管理会计是社会化大生产和科学管理的必然产物,它同其他学科一样,经历了一个由低级到高级、由简单到复杂的逐步形成和发展的过程。管理会计的形成和发展,是同商品经济、会计学和管理理论的发展紧密联系在一起。从客观内容上看,管理会计最初萌生于 19 世纪末 20 世纪初,其雏形产生于 20 世纪上半叶,正式形成和发展于第二次世界大战之后,70 年代后在世界范围内得以迅速发展和传播。

一、管理会计的产生

早在 13 世纪,意大利的佛罗伦萨、热那亚、威尼斯等地就已经

出现复式记账法。1494年,意大利数学家卢卡·帕乔亚所著《算术、几何及比例概要》一书问世,对复式记账法从理论上作了系统说明,是世界上第一本探讨复式记账原理及其具体应用的“簿记学”。上世纪末本世纪初,由英国学者皮克斯利、迪克西和乔治·李斯尔把簿记学推进到会计学。随着自由资本主义向垄断资本主义过渡,手工业作坊逐步发展成为较大的企业,生产规模不断扩大,生产过程越来越复杂,市场竞争日趋激烈。在新的经济技术条件下,单凭经营者个人的经验进行管理,很难适应企业生产的发展,需要采用科学的方法进行管理,以先进的科学管理代替落后的经验管理。正是在这种情况下,产生了泰罗的科学管理理论。1911年,科学管理的主要倡导人,被西方誉为“科学管理之父”的美国人泰罗出版了《科学管理原理》著作,他主要从工人工作的时间、动作的配合上进行研究,提出必须在对劳动过程进行具体记录、计算的基础上,科学地安排各道工序,制订严格的作业效率标准,确定标准工时定额,推行计件工资制,实行科学管理。科学管理的结果,大大缩短了劳动过程,节约了劳动时间,提高了工作效率,促进了生产的发展。泰罗从车间工人的角度创建了他的“科学管理”学说,亦称“泰罗制”。科学管理的另一位代表人物是法国的法约尔。他在“泰罗制”的基础上加以进一步发展,不仅考虑基层各车间工人的操作过程,而且重视研究各个职能科室的管理,从企业的全局观点创建了他的“职能管理”学说,即计划、组织、指挥、协调、控制五项管理职能。与此相适应,“标准成本”、“预算控制”和“差异分析”等专门方法被引进到会计方法体系中来,密切地配合了科学管理的发展,提高了企业的生产效率和工作效率。这标志着管理会计的原始雏形已经形成。1921年,威廉斯从成本的习性出发,将产品的生产成本划分为变动成本和固定成本两大类。1922年,麦金西的《预算控制》、奎因坦斯的《管理的会计:财务管理入门》相继问世。在奎因坦斯的上述著作中,首次提出了“管理会计”的概念。1924年,麦

金西出版了《管理会计》，布利斯出版了《通过会计进行经营管理》。这些著作被西方誉为早期管理会计的代表作。

二、管理会计的正式形成

本世纪 40 年代，特别是第二次世界大战以后，企业的规模日益扩大，机械化程度越来越高，市场竞争更加激烈。企业为了战胜对手，增加竞争能力，就必须加强市场调查和市场预测，重视提高内部工作效率，广泛推行职能管理和行为科学管理，改善人际关系，调动全体职工的积极性，降低产品成本，增加企业利润。这时，“责任会计”、“成本—业务量—利润分析”等专门方法也应运而生，并加入到原有的会计方法体系中来，使现代会计学的深度和广度都有了较大的突破。

50 年代后，世界经济进入战后发展的新时期。科学技术发展突飞猛进，新兴产业大量涌现，资本进一步集中，再加上通货膨胀，银根紧张，给企业的经营管理带来了严重的困难。在这种新的情况下，泰罗的科学管理理论已不适应加强企业经营管理的需要。这就迫切要求尽快实现管理现代化，将过去的以生产为中心的生产型管理模式调整转变为以开发市场、调动各方面积极性和取得最大可能经济效益为中心的经营决策型管理模式。

1952 年在伦敦举行的会计师国际代表大会上正式提出“管理会计”这一术语。管理会计正式形成以后，传统的那部分会计工作就被称为“财务会计”。

三、管理会计的发展

管理会计正式形成以后，由于不断吸收现代管理科学，特别是系统论、控制论、信息论、决策论等各方面的研究成果，同时又引进了现代数学方法、预测技术、网络技术、电脑技术，使管理会计更能充分地发挥现代会计的各项管理职能，并在改进企业内部经营管理、提高经济效益和社会效益方面做出了杰出贡献。因而到了 70 年代，管理会计就不胫而走，风靡全世界。从 50 年代起，美、英等发

达国家陆续将管理会计学课程作为高等院校会计专业和其他财经管理专业的主干课程。

早在 50 年代,美国会计学会就设立了管理会计委员会。1972 年,美国全国会计师联合会(NAA)又设立了独立的“管理会计协会(IMA)”,1985 年,该协会改称为“执业管理会计师协会(ICMA)”。同年英国也成立了“成本和管理会计师协会”。它们分别出版专业性刊物《管理会计》月刊,并在全世界发行。现在已有许多国家出版发行管理会计专业杂志。

1972 年由美国管理会计协会主持,举行了全美第一届执业管理会计师资格考试;几乎与此同时,英国也安排了类似的考试。从此,西方出现了“执业管理会计师(CMA)”职业。

执业管理会计师资格的取得要比注册会计师(CPA)资格的取得困难得多。凡经该协会审查符合应考条件的申请人,需在连续三年期内攻读有关科目,并参加以下五个单元的考试:① 经济学和企业财务;② 组织与行为科学;③ 对外报表的编制准则、审计学和税务;④ 企业对内和对外的定期报告及分析;⑤ 决策分析(包括决策模型的建立与信息系统)。全部科目考试成绩及格者方能取得“执业管理会计师证书”。

1980 年 4 月,国际会计师联合会在巴黎召开了第一次欧洲专家会议,其主题就是探讨如何应用和推广管理会计。与会代表用大量的数据和经验证明:任何企业为了在复杂多变的世界能够生存并繁荣下去,应用和推广管理会计是个战略性选择。

近些年来,除了各国继续深入开展有关管理会计应用和推广的研究外,国际会计标准委员会和国际会计师联合会等国际性组织还成立了专门的机构,从事制订国际化管理会计标准的工作,颁布有关管理会计师和职业道德等文件。这表明现代管理会计具有国际化的趋势。

四、管理会计的概念

什么是管理会计,中外有关专家众说纷纭,莫衷一是。有人将管理会计描述为“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”;也有人认为“管理会计就是会计与管理的直接融合”。西方会计学术界的权威机构曾对管理会计的定义作如下描述。

(1) 美国会计学会于 1958 年和 1966 年先后两次所下的定义是:“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。”

(2) 美国全国会计师联合会的一个下属委员会于 1981 年所下的定义是:“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、解释和传递信息等的过程。”这种观点后来被国际会计师联合会所继承。

(3) 英国成本与管理会计师协会于 1982 年所下的定义是:“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。”

(4) 国际会计师联合会于 1988 年所下的定义是:“管理会计是指在一个组织内部,对管理当局用于规划、评价和控制的信息(财务的和经营的)进行确认、计量、累积、分析、处理、解释和传输的过程,以确保其资源的利用并对它们承担经营责任。”

我国会计学者对管理会计的定义提出如下观点:

(1) 管理会计是一门新兴的综合性边缘学科。

(2) 管理会计是一个服务于企业内部经营管理的信息系统。

(3) 管理会计是西方企业会计的一个分支。

(4) 管理会计是一种为管理部门提供信息服务的工具。

借鉴他人说法,再进一步加以归纳提炼,我们认为管理会计的概念可表述如下:管理会计是根据现代管理的要求,以会计学和管理学为基础,通过对财务等信息的深加工和再利用,为满足管理者预测、决策、规划、控制、责任考核评价的需要,以强化经营管理,提高经济效益为目的的会计信息系统。

五、管理会计在我国的应用

我国于 70 年代末 80 年代初引进西方管理会计,并将管理会计的某些原理和方法应用于企业实际,取得了一定的成效。其后,管理会计在我国的发展一直比较缓慢,特别是进入 90 年代以后,随着现代企业制度的逐步建立,股份制企业的大量涌现,财务会计制度的全面改革,管理会计非但没有与财务会计同步迅速发展,反而在理论研究、实际应用方面严重滞后于财务会计,不能适应新时期企业改革的需要。除少部分企业将管理会计的某些方法(如成本习性分析、本量利分析等)应用于企业实际外,管理会计的主要方法尚未真正在企业中得到全面应用。究其原因,主要表现为:

(1) 企业管理者尚未充分认识到管理会计能给企业带来的益处,对企业会计人员的认识还停留在传统的记账、算账、报账的水平;

(2) 财务会计制度改革以来,尤其是实行股份制改革以来,企业会计的重心几乎全部转移到财务会计上来,无暇顾及管理会计的应用;

(3) 现行企业会计系统提供的信息只能满足定期编制会计报表的需要,无法满足管理会计技术与方法的使用要求;

(4) 目前企业大部分会计人员的素质还比较低,还不能结合企业实际,将管理会计的方法原理吸收利用。

为此,在我国企业全面推广应用管理会计,将是一个长期的系统工程,这需要会计理论工作者和会计实务工作者共同努力,采取积极有效的措施。

(1) 大力宣传推广管理会计的理论和方法,增强企业管理者的经营管理意识,重视企业管理会计工作。西方管理会计已被证明是企业管理现代化的重要组成部分,只有使企业管理者认识到管理会计的重要性,才能使其重视会计工作,主动去培养管理会计人才。

(2) 理论工作者必须与实际工作者联合起来,针对企业经营的实际情况,合作开发管理会计信息系统。管理会计理论与实际相脱节的重要原因,就在于理论工作者不深入企业实际,实际工作者忙于日常的会计核算业务,也没有动力去学习运用管理会计。只有将理论与实际相结合,管理会计才能得到推广。

(3) 加强管理会计教育,提高会计人员素质。一方面,需要加强师资队伍的建设,另一方面,需要改进教学方法。管理会计作为一门应用学科,需要加强实践教学,培养学生分析问题、解决问题的能力。另外,还要加强对会计人员的后续教育,使他们了解和掌握管理会计的基本知识,为从事管理会计工作奠定基础。

(4) 积极开发研制管理软件系统,提高管理会计的运行效率。管理会计信息系统可以以财务会计信息系统为基础,通过对有关数据库的重新处理,使管理会计数据与财务会计数据共享,再与管理会计模型子系统相结合,提高系统工作效率。

第二节 管理会计的职能

管理会计的职能是指由管理会计实践本身客观存在的必然性所决定的内在功能。管理会计的基本职能可概括为以下五个方面。

一、预测经济前景

预测是指采用科学的方法预计推测客观事物未来发展必然性或可能性的行为。管理会计发挥预测经济前景的职能,就是按照企业未来的总目标和经营方针,充分考虑经济规律的作用和经济条

件的约束,选择合理的量化模型,有目的地预计和推测未来企业销售、利润、成本及资金的变动趋势和水平,为企业经营提供第一手信息。

二、参与经济决策

决策是在充分考虑各种可能的前提下,按照客观规律的要求,通过一定的程序对未来实践的方向、目标、原则和方法作出决定的过程。决策既是企业经营管理的核心,也是各级各类管理人员的主要工作。由于决策工作贯穿于企业管理的各个方面和整个过程的始终,因而作为管理有机组成部分的会计(尤其是管理会计)必然具有决策职能。管理会计发挥参与经济决策的职能,主要体现在根据企业决策目标搜集、整理有关信息资料,选择科学的方法计算有关关短期决策方案的评价指标,并作出正确的财务评价,最终筛选出最优的行动方案。

三、规划经营目标

管理会计的规划职能是通过编制各种计划和预算实现的。它要求在最终决策方案的基础上,将事先确定的有关经济目标分解落实到各有关预算中去,从而合理有效地组织协调供、产、销及人、财、物之间的关系,并为控制和责任考核创造条件。

四、控制经济过程

控制经济过程是管理会计的重要职能之一。这一职能的发挥要求将对经济过程的事前控制与事中控制有机地结合起来,即事前确定科学可行的各种标准,并根据执行过程中的实际与计划发生的偏差进行原因分析,以便及时采取措施进行调整,改进工作,确保经济活动的正常进行。

五、考核评价经营业绩

管理会计履行考核经营业绩的职能,是通过建立责任会计制度来实现的,即在各部门、各单位及每个人均明确各自责任的前提下,逐级考核责任指标的执行情况,找出成绩和不足,从而为奖惩

制度的实施和未来工作改进措施的形成提供必要的依据。

第三节 管理会计的主要内容

管理会计的内容是指与其职能相适应的工作内容,包括预测分析、决策分析、全面预算、成本控制和责任会计等。其中前两项内容合称为决策会计;全面预算和成本控制合称为控制会计。决策会计、控制会计和责任会计三者既相对独立又相辅相成,共同构成现代管理会计的基本内容。

一、决策会计

管理会计首先利用财务会计信息和其他有关信息,对市场、销售、成本、利润、资金等进行科学的预测分析,并对提出的备选决策方案进行分析,为决策者提供依据。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。

二、控制会计

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。通过预测和决策确定了目标和任务以后,用数量和表格形式加以协调、汇总,编成企业在一定期间的全面预算,采用一定的专门方法,对成本和存货进行控制。

三、责任会计

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。