

★新编

XINGBIAN GUANLI
KUAIJI JIAOCHENG

管理会计教程

■龚曼君 编著

■湖南科学技术出版社

序

管理会计学的历史如果不把其两个来源——预算控制和标准成本——算在里边,不过是三四十年的事。60年代以后,它才迅速发展。并且,因此而使会计学受到根本的影响。大致以1966年为界。1966年前,会计学不讲计划和控制。从1966年起,由于美国会计学会的建议,会计学才开始包括计划和控制的内容。1966年以前,会计学没有财务会计学和管理会计学之分;1966年以后,凡是不讲计划 and 控制的,便只称财务会计学,而只讲计划、控制、决策、考核等内容的,则称为管理会计学。只有涵盖两者的,才称为会计学。尤其重要的是:1966年前,会计学只讲反映。交易计量的结果是3,便确认为3;是5,便确认为5;如果这两项交易是相加的关系,便报告作8;是相减的关系,则报告作2。会计工作完全是被动的,会计人员被实际发生数牵着鼻子走,是数字的奴隶。1966年以后,情况就倒过来了,计划和控制会计中起了决定性作用。会计人员以它们为工具,主动地驱使实际发生数。销货收入的计划目标如果是100,则会计将按100来控制,使其实际发生数接近100;销货

成本的计划为 80,则会计将按 80 来控制,使其实际发生数接近 80;净利的计划目标为 15,则会计将按 15 来控制,使其最后发生数不低于 15。全部交易,尤其是最后结果利润,从此便都受会计的严格控制。这样,会计的计量和确认工作,就由过去的被动反映,演进而为主动控制;会计人员才从过去数字的奴隶,演进而为数字的主人。而主管会计人员,亦从过去的“总会计师”、“副总会计师”、“会计主任”等带有“会计”字头的称号,演进而为美国今天普遍采用的“总控制师”、“副总控制师”等称号。这种称号的改变,反映了会计学的实质的改变:会计学从一种客观、真实地计量和反映交易、提供信息的学问,演进而为一种主观能动地控制交易,使其符合管理人员意图,帮助他们完成受托责任的学问。在这中间起重大作用的则为管理会计。按照我们的意见,受托责任是现代会计学的一个基本公设,其余各个公设,可以说,都是以受托责任这个公设的成立而起作用的。离开受托责任,一切现代会计都将毫无意义;而离开计划、控制、决策、考核等管理会计学所研究的课题,则受托责任的完成,又将根本无从谈起。管理会计将受托责任这个似乎抽象的概念,充分科学地量化,使其成为一种可以按照托付人的意志计量和控制加以实现的东西,使受托责任的完成放在人们意志的严格计划和控制下,而不致放任自流。使人类的经济生活能够由于会计的这种计划和控制的作用,真正“经济”得起来。管理会计之功,实不可

没。

曼君同志从事管理会计教学有年，识学均富。今天，其大作《新编管理会计教程》出版了，不但将使管理会计在现在经济生活中的计划、决策、控制、考核各环节，益增异彩，同时，又配合了新会计制度及会计师资格考试，扩大其适用性，估计必能造福社会，受到欢迎。今因曼君同志之嘱，为志管理会计的作用及本书崖略如上，供万一导读之助。

浙东 杨时展

1994年8月

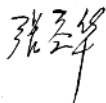
前 言

西方管理会计是社会化大生产的产物,是现代会计科学的新发展。它主要是利用财务会计提供的资料和其他经济信息,对企业的生产经营活动进行规划、决策和控制,为加强企业内部管理,提高经济效益服务。我国自改革开放以来,不少企业借鉴和运用管理会计的基本原理和方法,取得了显著的成效。这就从实践上证明,管理会计这一学科是可以“洋为中用”的。当前,我国正在进一步深化企业改革,转换经营机制,力争最佳的经济效益,因此,学习和推广管理会计,具有重要的现实意义。

本书是为了配合企业新会计制度和会计专业技术资格考试制度的贯彻实施而编写的。在结构方面,按基础理论、预测、决策、计划、控制和考核分篇;在内容方面,对两种成本法结合使用的会计处理方法和程序,以及成本差异的帐务处理方法等均按企业新会计制度进行编写。此外,还编入了会计专业技术资格考试的相关内容。这样,就丰富了《教程》的内容,扩大了适应范围,使本书既可作为高等财经院校和会计专业技术资格考试辅导班,以及经济管理干部培训班、函授班的教材,也

可作为广大财会干部、经济管理干部自学考试和业务自学的参考书。

本书作者龚曼君副教授,在高等财经院校主讲《管理会计》课程多年,参加过多种管理会计教材的编写工作,有较丰富的教学和写作经验。本书内容全面,通俗易懂,应用性强,本书的出版,将有益于促进管理会计这一学科在我国的推广和应用,是作者对广大读者的一份献礼,值得嘉许和推荐。



1994年7月于广州暨南大学

目 录

第一篇 基本概念和基础理论	(1)
第一章 绪论	(1)
第一节 管理会计及其特点	(1)
第二节 管理会计的基本内容	(9)
第三节 管理会计工作的组织	(11)
第二章 管理会计中的成本概念和变动成本法	(15)
第一节 变动成本和固定成本	(16)
第二节 决策分析中常用的成本概念	(28)
第三节 控制与业绩评价考核中常用的成本概念	(34)
第四节 变动成本法	(36)
第三章 成本—业务量—利润分析	(53)
第一节 本·量·利的公式分析法	(54)
第二节 本·量·利的图解分析法	(63)
第三节 多种产品盈亏分界点的计算	(67)
第四节 本·量·利分析中有关因素变动所产生的影响	(72)
第五节 本·量·利分析的基本假定	(76)
第二篇 预测	(78)
第四章 预测及其基本方法	(78)
第一节 预测的意义及其分类	(78)
第二节 预测的基本方法	(80)
第五章 企业财务预测	(83)

第一节	销售预测	(83)
第二节	成本预测	(93)
第三节	资金预测	(99)
第四节	利润预测	(103)
第三篇	决策	(106)
第六章	决策分析的基本概念	(106)
第一节	决策的基本原理	(106)
第二节	决策分析的一般程序	(109)
第七章	经营决策	(113)
第一节	经营决策常用的专门方法	(113)
第二节	产品生产决策分析	(117)
第三节	产品定价决策分析	(134)
第四节	风险型决策分析	(138)
第五节	不确定型决策分析	(142)
第八章	投资决策	(145)
第一节	投资决策需要考虑的重要因素	(145)
第二节	投资决策分析常用的专门方法	(155)
第三节	投资决策的敏感性分析	(165)
第四节	投资决策分析方法的运用	(169)
第四篇	计划	(182)
第九章	全面预算	(182)
第一节	编制全面预算的意义	(182)
第二节	全面预算的内容和编制方法	(184)
第十章	几种先进的预算编制方法	(200)
第一节	弹性预算	(200)
第二节	零基预算	(204)
第三节	概率预算	(208)
第五篇	控制	(213)
第十一章	制造成本控制	(213)

第一节	成本控制的意义和原则	(213)
第二节	建立标准成本控制系统的意义	(216)
第三节	标准成本的制定	(218)
第四节	成本差异的计算与分析	(223)
第五节	成本差异的帐务处理	(238)
第十二章	质量成本控制	(248)
第一节	质量成本概述	(248)
第二节	质量成本控制标准的制订方法	(250)
第三节	质量成本控制的监督和调节方法	(256)
第十三章	存货控制	(263)
第一节	存货规划	(263)
第二节	存货控制	(272)
第六篇	考核	(276)
第十四章	责任会计	(276)
第一节	责任制与责任会计	(276)
第二节	建立责任会计制的原则	(280)
第三节	责任中心及其种类	(283)
第四节	责任中心业绩的评价和考核	(285)
第五节	内部转移价格	(295)
附录一:		(300)
附表(一)	1 元的终值表	(300)
附表(二)	1 元的现值表	(304)
附表(三)	1 元的年金终值表	(307)
附表(四)	1 元的年金现值表	(311)
附录二:		(314)
复习思考题和练习题		(314)

第一篇 基本概念和基础理论

第一章 绪 论

第一节 管理会计及其特点

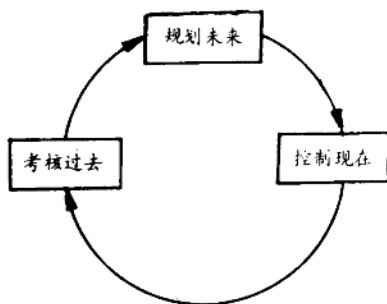
一、管理会计的意义

管理会计是从传统会计中分离出来的一门新的独立的学科,它是现代会计学的一个分支。

管理会计主要是以提高经济效益为目的,为加强企业内部管理服务的。它充分利用财务会计和其他业务、统计所提供的资料,运用会计的、统计的和数学的技术方法进行加工处理,以便为特定目的提供所需要的管理信息,供有关管理人员对企业未来的生产经营活动进行正确的预测、决策、编制预算,并在执行过程中加以控制、考核,通过不断循环地考核过去、规划未来、控制现在(如图表 1—1 所示),达到调动企业内部各方面的积极因素,获取最佳经济效益的目的。因此,管理会计亦可说是会计与管理的直接结合。

当然,管理会计能够在当今世界许多经济发达国家得到比较普遍的应用与推广,能够在现代化企业的经营管理中发挥重要的作用,它也同其他任何事物一样,有一个不断发展变化的过程。为了从发展的观点更好地理解管理会计的基本概念,有必要

简单地回顾一下管理会计形成和发展的历史。



图表 1-1

二、管理会计的形成和发展

管理会计之所以从传统会计中分离出来成为一门独立的学科,完全是基于管理上的需要与可能。

(一)管理上的客观需要是管理会计得以形成的基础

前已述及,管理会计是会计与管理的直接结合,因此,它的形成和发展必然与企业经营管理制度发展密切相联。

本世纪初,随着自由资本主义向垄断资本主义过渡,企业规模扩大,使用的机器越来越多,生产技术日趋复杂,竞争也由于垄断而更加激烈,传统的企业管理方式已不能适应生产力发展的需要,客观上促使企业管理向科学化、系统化和标准化发展,于是,泰罗制应运而生,并在实践中得以广泛运用。泰罗制突破了传统的管理方式,使企业管理进入了科学管理的新阶段。为了配合泰罗制的实施,“标准成本”“差异分析”“预算控制”这些同泰罗的科学管理方法直接相适应的技术方法,开始引进到会计中来。尽管这些技术方法只被看作是会计配合推行泰罗制科学管理所作的一些尝试,只是原有会计体系中的一个附带部分,并

没有受到会计界的普遍重视,但从此开始,传统会计中已经孕育了管理会计的因素。

第二次世界大战以后,战争中发展起来的科学技术大量转为民用,新产品不断问世,市场竞争十分激烈。与此同时,为克服泰罗制科学管理方法的局限性,一些现代化管理方法相继问世。为了战胜对手,增强竞争力,企业管理当局十分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,调整和改善人与人之间的关系,以引导、激励职工尽心尽力地工作,以提高产品质量,降低产品成本,增加企业利润。这时,专门配合职能管理和行为科学管理的“责任会计”“成本—数量—利润分析”等专门方法,加入到原有的会计方法体系中来,使会计学的深度和广度有较大的突破。所有这些专门方法(标准成本、差异分析、预算控制、成本—数量—利润分析、责任会计等)实际上就是现代管理会计的雏形(原始意义上的管理会计)。但这并不意味着管理会计的诞生,因为,它还没有形成一个相对独立的完整的体系。管理会计正式从传统会计中分离出来,是在本世纪 50 年代以后。

到本世纪 50 年代,随着科学技术的日新月异,生产迅猛发展。同时,企业规模越来越大,跨国公司大量涌现,竞争更加激烈。一方面,一些有远见卓识的企业家发现,仅仅注意改进生产技术、提高设备效率、扩大生产规模是不够的。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。企业只有在有利的状态下经营,才能在激烈的国内外市场竞争中立于不败之地。否则,企业的个别环节效率再高,也会在激烈的竞争中被淘汰。这就要求会计工作不仅要提供反映生产经营活动结果的信息,而且要在事前进行预测、决策、计划与控制;另一方面,随着企业生产规模的不断扩大,资本需要量增大,股份公司这一组织形式迅速发展起来,并在资本主义经济中占据了统

治地位。一个公司的资本往往由成千上万的股东凑成。股东拥有对股份公司的所有权,而公司的日常管理则由董事会委托经理人来承担,以总经理为代表的公司各级管理人员拥有对公司的经营权,形成了所有权与经营权的分离。这就对会计提出了特殊要求:一方面要向企业外部股东和其他利害关系人,提供详尽的反映已发生的经济活动情况的财务报告;另一方面,又要向以总经理为首的公司内部管理人,提供进行正确经营决策和有效管理所需要的信息资料。这样就使传统的会计体系一分为二,专门为加强企业内部管理、提高经济效益服务的管理会计体系正式形成,并于1952年世界会计学会年会上正式通过了“管理会计”这一名词。自从出现主要为企业内部服务的管理会计之后,人们便把原来主要为企业外部服务的会计称为财务会计,从而形成了企业会计的两大类:财务会计和管理会计。

(二)现代管理科学和计算技术的发展是管理会计赖以发展的条件

管理会计从传统会计中分离出来,正式形成管理会计体系之后,由于不断吸收现代管理科学中的运筹学、行为科学等方面的研究成果,同时,又引进了许多现代数学方法和电子计算机技术,使会计有可能应用现代数学和数理统计学的原理和方法,建立许多数量化的管理方法和技术,帮助管理人员按照最优化的要求对复杂的生产经营活动进行科学的预测、决策、计划和控制。因此,到本世纪70年代,管理会计便不胫而走,风靡世界,被誉为实现管理现代化的重要手段。其应用范围也逐步扩大,从制造业推广到所有类型的组织中,包括服务行业和非盈利事业在内。它的产生成为会计发展史上的又一里程碑。国外会计学者将其比作15世纪复式记帐法的诞生,认为两者具有同等重大的意义。

1972年,美国的全国会计人员联合会建立了单独的管理会计协会(IMA),英国也成立了国际成本和管理会计人员协会(JCMA),并分别出版了专业性刊物《管理会计》月刊,在全世界范围内发行。同时,在美国由管理会计协会主持举行了第一次取得“执业管理会计师”资格的考试,出现了专门的执业管理会计师。1980年4月,各国会计人员协会在巴黎举行了第一次欧洲会议,有225名代表参加,他们来自10个欧洲国家和美国、澳大利亚。这次会议的中心议题是讨论如何推广管理会计。会议一致认为,管理会计具有强大的生命力,应用和推广管理会计,对实现企业的科学管理是一个战略性问题,它将促进现代化管理的发展。

近年来,全球性竞争日益激烈,欧美和日本许多厂商纷纷改变其经营管理方式,随着及时制造、自动化及资讯科技的蓬勃发展,传统的管理会计又迈入了一个新的发展阶段。

综上所述可见,管理会计是一门既具有社会科学又具有自然科学特点的、新兴的边缘科学,它是现代化企业管理的重要组成部分。管理会计的产生和发展,是生产力发展导致现代管理科学技术发展的必然结果,而管理会计的应用和推广,又将进一步推动现代管理科学技术的发展。

三、管理会计的特点

现代管理会计的特点可以从它与财务会计的区别中表现出来。一般来说,它们之间的主要区别可归纳、对比如下:

1. 主要服务对象和工作目的不同。财务会计主要向企业外部利害关系人提供有关财务信息,协助其了解企业财务状况和经营成果;管理会计主要向企业内部管理人提供规划、控制、考核所需要的管理信息,协助其作出正确的决策。

2. 核算范围和内容不同。财务会计从整个企业出发,反映其

已经发生的全部生产经营活动；管理会计既从整个企业出发，又从企业的局部（部门、车间、班组甚至责任人）出发，规划、控制、考核其经营活动过程或某一具体经济事项。

3. 采用的工作方法不同。财务会计采用会计方法，遵循凭证→帐簿→报表这一财务会计核算程序，进行记帐、算帐、报帐；管理会计同时采用会计、统计、数学等方法进行规划、控制、考核。

4. 约束条件不同。财务会计必须严格遵守国家颁发的《企业会计准则》、《企业财务通则》和有关行业会计制度、法规的规定；管理会计只服从企业加强内部管理的需要。

5. 对提供的信息要求不同。财务会计要求采用货币量度定期编制统一的财务报告，数字力求精确；管理会计根据管理需要，要求随时、迅速提供实物或货币量度等多种形式的管理报告，数字只要求相对精确。

综上所述可见，管理会计的特点主要表现为：

第一，侧重于为企业经营管理提供内部资料，不受国家统一制定的《企业会计准则》、《企业财务通则》和有关会计制度、法规的约束。管理会计主要是为企业内部改善经营管理提供有用资料，它可以随心所欲，根据所涉及范围的大小，自由运用各种资料（包括各种会计、统计、业务资料）而不必遵守国家统一制定的有关会计制度、法规、准则。如管理会计中产品成本的构成，可以不按规定的成本项目表示，有时还可以采用不完全成本来评价某一经营决策方案等。因此，其结构比较松散，领域更加广阔，方法也更加灵活多样，其目的只在于获取所需要的资料，以满足管理的要求。

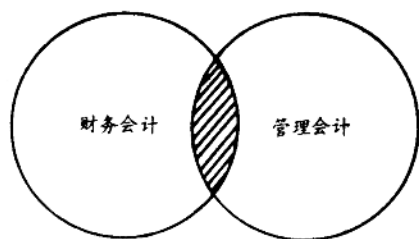
第二，研究的对象其范围可大可小，着重解决企业局部或特定的问题。管理会计所研究的对象主要根据管理目标的特性和客观条件加以确定，可以是某一事物的总体，也可以是某一事物

的局部。例如,管理会计中的决策与计划会计就是面向整体,从全局着眼,认真考虑各项决策和计划之间的协调配合、综合平衡;而以责任会计为核心的执行会计就是对日常工作进程和效果进行考评与控制。但是,管理会计研究的重点是不同的产品或个别的经济活动,或者某个变换方案,而不是企业的整个财务状况。其目的是促使生产中各有关因素能更好地协调起来,争取最优化的经济效果,以达到预期的目标。

第三,着眼于未来的生产经营。管理会计为了能有效地服务于企业内部的经营管理,必须面向未来。因为,提高企业生产经营各个环节、各个方面的生产、工作效率固然重要,但更重要的是要作出正确的经营决策。“管理的重心在经营,经营的重心在决策”。决策和计划都是以尚未发生的事项作为处理的对象,必须有预见,对过去的业绩进行考评,其目的也在于决定未来的生产经营。从描述过去扩展到筹划未来,这是会计着重点的重大变化,也是现代管理会计的一个重要特点。

第四,广泛应用许多现代数学方法。为了消除企业管理和决策上的某些直觉性和随意性,在管理会计工作中广泛应用了许多经济数学模型,如一般代数模型、数学分析模型、数学规划模型、矩阵代数模型、概率模型等。把复杂的经济活动尽可能用简明、精确的数字模型表述出来,运用一定的数学方法对它进行加工处理,就可以揭示出有关对象在一定条件下的最优数量关系或联系、变化的客观规律,从而使企业的预测、决策、计划、分析、考核等管理工作建立在对客观对象进行科学分析和精确计算的基础上,更加科学、合理、有效。

尽管管理会计具有上述许多不同于财务会计的特点,但两者又有着密切的联系,很难截然划分。它们之间的关联可通过图表 1—2 来理解。



图表 1—2

图中阴影部分即表示两者密切相关联的部分,其主要表现为:

(1)管理会计和财务会计两者同出一源。原始的经营信息是两种会计的共同依据。例如企业产品生产过程中耗用材料信息,财务会计依据其对存货进行计价,而管理会计则依据其计算该产品的获利能力。

(2)管理会计常常尽可能利用财务会计提供的会计数值和会计报表资料进行加工、改制、延伸,来对企业未来的经营活动或个别经济事项作出预测、决策,以尽可能消除两种会计平行收集资料的重复劳动。而管理会计所预期的经济效益能否达到,预测、决策的正确与否,最终又必然在财务会计中得到反映。

(3)财务会计虽然称为对外会计,但从广义上讲,财务会计同样也是为了满足企业经营管理的需要,对内同样发挥着不可忽视的作用。如编制各种财务报表,是财务会计范畴的簿记、计算,但如果据此求出有关收益性、流动性的各种比率,进行分析,则这项财务分析的计算过程与职能,也可以说是对内指出注意方向。