

306

新编高校会计系列教材

管理会计学

西南财经大学出版社

管理会计学

徐兴恩 主编

责任编辑:段智玲

封面设计:大涛视觉传播设计事务所

出版发行:	西南财经大学出版社(四川省成都市光华村街 55 号)
网 址:	http://www.xcpress.com/
电子邮件:	xcpress@mail.sc.cninfo.net
邮政编码:	610074
电 话:	028-87353785 87352368
印 刷:	郫县犀浦印刷厂
开 本:	850mm×1168mm1/32
印 张:	16.25
字 数:	372 千字
版 次:	2001 年 8 月第 1 版
印 次:	2002 年 6 月第 2 次印刷
书 号:	ISBN 7-81055-805-6/F·661
定 价:	24.80 元

1. 如有印刷,装订等差错,可向本社发行部调换。
2. 版权所有,翻印必究。
3. 本书封底无防伪标志不得销售。

序

20 世纪 90 年代以来,中国的会计改革紧紧围绕市场经济的发展而发展,其改革的力度和广度已引起全国乃至全球会计界的关注。会计理论与实务的操作已由与国际接轨发展到与国际对流,会计学术研究空前繁荣。尤其是具体会计准则的陆续出台,新《会计法》的颁布实施及新的全国统一会计制度的发布,更是成为会计实务界和学术界的焦点。以此为特定背景,如何造就新世纪的会计人才就成为当今高等学校会计教育的立足点。

培养面向 21 世纪的高素质的会计人才,离不开高质量、系统化的教材。由河南省会计学会组织编写的“河南省高校会计丛书”(以下简称“丛书”)无疑是一种有益的尝试。他们组织、动员了全省各有关院校的会计专家、教授、学者,集思广益,协同作战,有效地避免了各高校独立工作、低水平重复的现象,可以说这是河南省会计界同仁合作精神的一次集中体现,也从一个侧面有效地展示了河南会计界的潜能。

从整体上看,“丛书”具有以下几个特点:

1. 全面性。“丛书”各分册覆盖了会计专业的主干课程,可以满足目前各高校的教学基本需求。
2. 系统性。“丛书”各分册在广度和深度上都作了恰当定

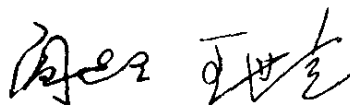
位，既相互衔接，又尽可能减少不必要的重复。

3. 实用性。“丛书”各分册编写时都认真考虑了教学规律的要求，内容上力求切合我国会计理论与实务的现实情况，体系安排上以便于“教”和“学”为准绳，书中还附有思考题和练习题，便于学用结合。

4. 创新性。“丛书”各分册从内容到体系较之已有的会计系列教材都有一定的创新，既注意吸收借鉴已有教材的优点，又结合河南高校的实际情况，对“丛书”各分册的内容体系作了较为科学的安排，充分地体现了新《会计法》、具体会计准则和新的全国统一会计制度的要求。

5. 兼容性。“丛书”以高校会计学专业本科学生为主要读者对象，同时也兼顾了其他层面和相关、相近专业的需要，既能体现最新的会计研究成果，又注重会计方法、技能的阐述，以增强对学生实践能力的培养，因而也适于在职会计人员的后续教育与提高。

在初步阅读了这套丛书之后，我们欣喜地看到河南省会计界的努力和成功，因之乐于作序，向各界读者推荐，并深信“丛书”的出版能够产生积极的影响和良好的社会效益。



2001年2月于北京

前 言

本书是“河南省高校会计丛书”(以下简称“丛书”)中的一本,以高校本科学生为主要读者对象,也兼顾了其他层面读者的需要。

教材有别于专著。对学术专著而言:内容上刻意求新,扬一家之言;体系上标新立异,以求个性突出。教材则不然:内容上当纳百家之长,求大同而存小异,在准确性和实用性上显功夫;体系上则应充分考虑教学规律的要求,以有利于教和学。

基于上述认识,我们在编写本书时重点把握了以下两个方面:

其一,在内容上涵盖了学术界共识度较高的管理会计的主要理论和方法,力求在具体阐述时能够体现管理会计的新发展、新趋势;注意了与“丛书”中其他书的关系,对其广度和深度做了恰当限定,既相互衔接,又尽量避免不必要的重复;各章末附有思考题、练习题,增强了本书的实用性。

其二,在体系安排上力求能够体现教学规律的要求。根据我们的教学经验并充分吸收已有教材的优点,按照“基本理论与基础知识——规划与决策会计——控制与业绩评价会计”三大部分的逻辑关系来构建全书的章节体系。具体而言,第一章至第四章为管理会计的基本理论和基础知识,内容包括管理会计

概论、成本性态分析、变动成本计算和本量利分析原理等;第五章至第七章为规划与决策会计,内容包括短期经营决策分析和长期投资决策分析等;第八章至第十一章为控制与业绩评价会计,内容包括全面预算、标准成本系统与成本控制、存货控制和责任会计等。当然上述三个部分之间并不存在一个绝对的界限,彼此相互联系和交叉是难免的。

本书是在河南省会计学会和“丛书”编委会的统一组织领导下编写的。徐兴恩教授担任本书的主编,负责拟定编写提纲、修改、补充、总纂全书并执笔编写第一、二、三、五各章及附录部分;刘丽丽副教授编写第四、十章;颜敏副教授编写第六、七章;李现宗教授编写第八、九章;张永国副教授编写第十一章。

在本书的编写过程中,参阅了许多学者的论著,在此一并致谢。

由于我们的理论水平有限,实践经验不足,书中难免存在不足乃至谬误之处,恳请各位专家、学者及广大读者批评指正!

作 者

2001年2月12日

《河南省高校会计系列丛书》

编 审 委 员 会

顾 问 阎达五 王世定 谭恩河

主 任 徐兴恩

副主任 侯相思 张延安 刘士文 王文广 李现宗
丁庭选

委 员 (按姓氏笔画为序)

丁庭选	王文广	王甲林	王玉海	王振华
王生交	牛彦绍	朱永明	李现宗	李立治
刘士文	安保荣	辛作义	孟昭智	张延安
张丕宏	侯相思	郝玉贵	徐兴恩	董付君
潘锡品	薛玉莲			

目 录

前言	(1)
第一章 总论	(1)
第一节 管理会计的形成与发展	(1)
第二节 管理会计的定义、职能和内容	(5)
第三节 管理会计的特点	(9)
第二章 成本性态分析	(15)
第一节 成本性态与成本分类	(15)
第二节 混合成本的分解	(26)
第三章 变动成本计算	(37)
第一节 变动成本计算的特点及其理论依据	(37)
第二节 变动成本计算与完全成本计算的比较	(39)
第三节 两种成本计算的优缺点及配合使用	(49)
第四章 成本—业务量—利润分析原理	(56)
第一节 概述	(56)
第二节 盈亏临界分析	(63)
第三节 目标利润规划	(89)

第四节	利润敏感性分析	(94)
第五章	短期经营决策分析	(112)
第一节	预测分析	(112)
第二节	决策分析及相关的重要概念	(128)
第三节	定价决策分析	(141)
第四节	生产决策分析	(152)
第六章	长期投资决策分析(上)	(196)
第一节	概述	(196)
第二节	货币时间价值	(201)
第三节	现金流量	(222)
第七章	长期投资决策分析(下)	(240)
第一节	长期投资评价指标	(240)
第二节	评价指标在长期投资决策中的应用	(252)
第三节	长期投资决策的敏感性分析	(267)
第四节	固定资产更新决策	(273)
第八章	全面预算	(282)
第一节	全面预算的内容体系	(282)
第二节	固定预算法	(301)
第三节	编制预算的其他方法	(323)
第九章	标准成本系统与成本控制	(343)
第一节	概述	(343)
第二节	标准成本的制定	(349)

第三节	标准成本的差异分析与控制·····	(359)
第四节	成本控制的其他方法·····	(388)
第十章	存货控制·····	(403)
第一节	概述·····	(403)
第二节	基本经济订货量控制·····	(407)
第三节	扩展的经济订货量控制·····	(409)
第四节	最优生产批量控制·····	(419)
第十一章	责任会计·····	(426)
第一节	概述·····	(426)
第二节	责任中心·····	(434)
第三节	内部结算价格·····	(455)
第四节	责任预算和责任会计信息处理与控制·····	(464)
第五节	业绩考评与责任报告·····	(474)
第六节	责任会计实例·····	(483)
附录	复利、年金系数表 ·····	(494)
附表 1	一元复利终值表 ·····	(494)
附表 2	一元复利现值表 ·····	(498)
附表 3	一元年金终值表 ·····	(502)
附表 4	一元年金现值表 ·····	(506)
主要参考文献 ·····		(510)

第一章 总 论

【内容提要】管理会计是管理科学和会计科学相结合的产物,它的形成是会计发展史上一个重要的里程碑。较之传统的财务会计,管理会计在职能、内容和方法上都有其显著的特点。本章拟对管理会计的形成与发展,管理会计的定义、职能和内容,管理会计的特点等内容进行论述。

第一节 管理会计的形成与发展

一、管理会计的形成

管理会计的雏形,即早期的执行性管理会计,其形成可以追溯到 20 世纪的二三十年代。

19 世纪末 20 世纪初,产业革命加速了资本主义经济的发展,生产规模的社会化和激烈的自由竞争,要求彻底改变单凭经验和主观臆断的管理方法,于是泰罗的科学管理理论便应运而生。1911 年,被西方誉为“科学管理之父”的泰罗在《会计月刊》上发表了著名的《科学管理原理》著作(后又出版单行本),从而开创了企业管理上的一个新纪元。列宁于 1918 年对泰罗制做过全面分析,指出“资本主义在这方面的最新发明——泰罗

制——也同资本主义其他一切进步的东西一样有两个方面,一方面是资产阶级剥削的最巧妙的残酷手段,另一方面是一系列的最丰富的科学成就,即按科学来分析人在劳动中的机械动作,省去多余的笨拙动作,制定最精确的工作方法,实行最完善的计算和监督制度等等”^①。可见,泰罗的科学管理理论,其核心是强调提高生产和工作效率。即通过他所倡导的所谓时间与动作研究,来制定一定的条件下可以实现并被认为是最有效率的标准,以此作为评价和考核的依据,以促使生产的各个方面实现高度的标准化。

随着《科学管理原理》的发表,泰罗制逐步得到广泛地应用,至20世纪20年代盛行,其实践效果较为明显。随之而来,又提出了这样的问题,即会计如何提高企业的生产和工作效率服务?作为配合推行泰罗的科学管理理论而进行的初步尝试,一些同泰罗的科学管理方法直接相联系的技术方法开始引进到会计中来,其中包括“标准人工成本”及其延伸出来的“标准材料成本”、“标准制造费用”和“成本差异”等,这些内容在当时只是作为原有会计体系中的一个附带部分而存在。1919年美国成本会计师协会成立,对推广标准成本起到了巨大的推动作用。此后,美国会计学界经过近十年的争论,正式将标准成本纳入了会计系统,出现了真正的标准成本会计制度。与此同时,预算控制、变动成本法和利润坐标图等方法也相继出现。少数学者开始提出“管理会计”概念,且有相关著作问世。1922年,奎因斯坦和麦金西分别出版了《管理会计:财务管理入门》和《预算控制》两部著作;1924年,麦金西又出版了《管理会计》,布利斯出版了《通过会计进行经营管理》等著作。据此,可以认为:以泰罗

^① 列宁:《列宁选集》,第3卷,511页,人民出版社,1972。

的科学管理理论为基础,以标准成本和预算控制为主要支柱的早期执行性管理会计,在 20 世纪二三十年代已初步形成。

二、管理会计的发展

(一)从早期管理会计到现代管理会计

从早期管理会计的产生到现代管理会计的逐步形成是一个长期的发展过程。其迅速发展的阶段是在第二次世界大战以后,特别是在 20 世纪的 50 年代以后。现代管理会计发展的客观条件是经济发展、管理科学的发展和科学技术的发展。

从 20 世纪 50 年代起,资本主义的经济发展进入所谓的战后期,其特点主要表现在:第一,现代科学技术突飞猛进并广泛应用于生产,使生产力获得十分迅速的发展;第二,资本进一步集中,企业规模日趋扩大,跨国公司大量涌现,市场竞争更加激烈,企业经营更趋复杂。这些特点对企业管理也提出了相应的新要求:一方面,要求企业内部管理更加合理化、科学化;另一方面,要求企业具有灵活多变的反应能力和适应能力,以免在激烈的竞争中被淘汰。上述战后经济的特点和要求,直接冲击了曾风靡一时的泰罗的科学管理理论而代之以现代管理科学。因为,泰罗的科学管理理论具有一些根本性的缺陷,如只重视对生产过程的个别环节的高度标准化和高效化而忽视企业管理的全局以及企业与外部的关系;不把人当做有主动性、创造性的劳动者而只作为机器的附属物来管理,就势必引起广大工人群众的强烈不满,因而难以取得应有的效果。现代管理科学则广泛吸收自然科学和管理科学的研究成果,形成了以运筹学、行为科学为主要支柱且包括系统科学、电子计算机技术在内的一整套能较好适应战后经济特点与要求的方法和理论,从而有效地克服了泰罗学说的重要缺陷。

现代管理科学的发展及其在企业管理中的成功应用,为现代管理会计奠定了理论和方法基础。其表现是:一方面,早期管理会计的技术方法得到了进一步的发展。例如,标准成本会计方法发展为以目标管理为前提的标准成本制度,利润坐标图发展为更科学、更实用的本量利分析等。另一方面,进一步拓展了会计的管理职能,即从解释过去转向为控制现在和筹划未来。例如借助于运筹学中的有关理论和技术,建立了经营决策会计、投资决策会计;借助于行为科学,建立了责任会计的方法体系。到20世纪60年代,管理会计的各种专门方法已经成型且辅之以电子计算机应用技术,管理会计的基本内容和体系已初步确定,管理会计教科书已进入美国大学课堂,一些发达国家及国际会计师协会的组织里还相继出现了单独的管理会计协会,这标志着早期的管理会计已产生了质的飞跃而发展成为以现代管理科学为基础、以决策分析为主要支柱的现代管理会计。1972年,《管理会计》月刊开始在世界范围内发行。1980年4月24日至26日,各国会计人员联合会在巴黎举行第一次会议,讨论如何应用和推广管理会计的问题。

(二)现代管理会计的发展趋势

现代管理会计是不断发展的。20世纪60年代以后,现代管理会计出现了一些新的发展趋势。

(1)更趋精密化和科学化。1982年,罗伯特·卡普兰出版了《高级管理会计》著作,“高级”之处主要在于大量引入“不确定性”条件和“代理理论”,这标志着现代管理会计在精密化和科学化方面又前进了一步。

(2)更广泛地引入数学方法。在已发表的管理会计研究论文中,运用数学方法进行研究的论文所占比重越来越大,内容几乎涉及现代管理会计的各个方面,所用的数学方法也趋向

多样化。

(3)更加重视对行为科学的应用。管理会计研究者开始认真思考如何对待被考核的人。行为科学中的一些新思想将对现代管理会计中标准成本、预算控制和责任会计等内容产生影响。

(4)管理会计和财务会计开始出现一体化趋势。传统的财务会计与现代管理会计拥有许多相同的原始数据,借助于电子计算机和系统管理思想,人们试图建立集中存贮数据,共享数据资源,统一提供财务会计与管理会计数据的信息系统。

(5)现代管理会计的视野已开始由微观转向宏观。

一些专家对现代管理会计的发展方向提出了不同的意见。例如,认为数学模型在理论和实践上差距过大,行为科学与会计尚是“两张皮”,过多地引进其他学科知识,会造成会计概念的无限扩大等,这些都是值得注意的问题。

随着科学技术的日新月异与经济的飞速发展;现代管理会计必将伴随现代科学管理得到不断的充实和进一步发展。

第二节 管理会计的定义、职能和内容

一、管理会计的定义

1952年,世界会计学会正式通过了“管理会计”这个名称,对其定义则有不同的看法。

美国会计学会管理会计委员会于1958年提出了一个引人注目的定义:“管理会计是指为了协助经营管理人员拟订能达到合理经营目的计划,并做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。”

其后,越来越多的人主张把会计体系看做是一种信息系统,国外许多教科书中采纳了这种思想并把管理会计重新定义为“一种帮助经理人员编拟计划、积累资料、控制业务和制定决策的信息系统。”^①

英国成本和管理会计师协会在 1982 年提出了一个广义的管理会计定义,把审计以外的各个组成部分都作为管理会计的范围,认为管理会计是“对管理当局提供所需要信息的那一部分会计工作,使管理当局得以确定方针政策;对企业的各项活动进行计划和控制,保护财产的安全;向企业外部人员反映财务状况;向职工反映财务状况;对各个行动的备选方案做出决策。为此,需要编制长期计划,确定短期经营计划;对实际业务进行记录;采取行动纠正偏差,将未来的实际业务的纳入轨道;获取并控制各种资金”。之所以把财务会计也列入管理会计的范围,是因为财务会计的一切工作都是服务于管理需要的,对外报表也是决策的依据之一。这种广义的管理会计定义及其解释得到了国际会计师联合会管理会计委员会的赞同。

20 世纪 70 年代末,管理会计才开始传入我国。我国会计界对其研究尚不够深入,定义方法也很不一致。基于对会计本质的不同认识,管理会计的定义也曾出现所谓“管理活动论”和“信息系统论”之分。有的会计学者则从管理会计的特定目的出发对其定义,认为“管理会计是着重为组织内部经营管理人员制订计划和控制日常业务活动,以及做出非例行决策服务的会计”^②。较有代表性的定义方法是:管理会计主要是通过一系列专门方法,利用财务会计及其他有关资料进行整理、计算、对比

① 曹冈编著:《管理会计》,14 页,北京经济学院出版社,1991。

② 曹冈编著:《管理会计》,15 页,北京经济学院出版社,1991。

和分析,使企业各级管理人员据以对日常发生的一切经济活动进行规划与控制,并帮助企业领导做出各种专门决策的一整套信息处理系统。^① 定义中指出了管理会计的对象、资料来源、基本职能和目的,也正面回答了会计的本质,既体现了管理会计与财务会计的不同之处,又具有较强的概括性。

二、管理会计的职能

管理会计的职能是指管理会计客观具有的功能。由于管理会计是管理科学与会计科学结合的产物,管理会计循环取决于管理循环,前者服务于后者,因此管理会计的职能就融于管理的职能之中。管理的职能最初是“计划、组织、指挥、协调、控制”,即“五职能”学说,现代管理职能还要加上预测与决策,即构成“七职能”学说。还有人认为管理职能是“计划、组织、控制”,即主张“三职能”学说。然而,越来越多的管理学者认为,管理的各项职能中,最主要的或称之为基本的职能就是计划与控制。计划的目的在于经济地使用现有的资源,有效地把握未来发展,以争取最大的成果。完整的计划编制过程应包括确定目标、制订方案、方案评价、方案选择等环节。控制是指审核和检查实际的进度与方向是否与计划相符,并采取措施纠正偏差,以达到或超过预期目标的过程。

基于上述,管理会计的基本职能可以表述为规划与控制。规划职能的含义是:在确定经营目标并进行各方案最优决策的前提下,将经营目标和选定的方案借助于一定的形式(预算),使其具体化、数量化、价值化,以此作为控制的依据。控制职能的

^① 李天民编著:《管理会计学》(学习指导书),159页,中央广播电视大学出版社,1985。