



管理

会计学

高小辉 李静江◎编著

● GUANLI KUAIJIXUE ●

北 京 出 版 社



中共北京市委党校成人教育统编教材

管理 会计学

高小辉 李静江◎编著

◎ GUANLI KUAIJIXUE ◎

北 京 出 版 社

图书在版编目 (CIP) 数据

管理会计学 / 高小辉, 李静江编著. —北京: 北京出版社, 2006

中共北京市委党校成人教育统编教材

ISBN 7-200-06661-3

I. 管… II. ①高… ②李… III. 管理会计—党校—成人教育—教材 IV. F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2006) 第 131605 号

管理会计学

GUANLI KUAJIXUE

高小辉 李静江 编著

北京出版社出版

(北京北三环中路 6 号)

邮政编码: 100011

网址: www.bph.com.cn

北京出版社出版集团总发行

新华书店经销

北京奥鑫印刷厂印刷

*

850 × 1168 32 开本 10.75 印张 264 千字

2006 年 12 月第 1 版 2006 年 12 月第 1 次印刷

印数 1—4 600

ISBN 7-200-06661-3/F·343

定价: 18.30 元

质量投诉电话: 010-58572393

前 言

管理会计学是从传统会计体系分离出来的一门新兴的会计学科。学习管理会计学，对帮助企业经营管理者科学地制定经营决策、合理地利用经济资源、有效地强化企业内部管理、提高企业经济效益具有十分重要的作用。

本书参考了一些高等院校的同类教材，集各家之长，同时又考虑到成人教育的特点，力求通俗易懂并具有较强的针对性和实用性。全书内容侧重于介绍基本范畴、基本原理、具体应用和案例分析四个方面。由于教学需要，书中还穿插了现代财务管理的有关内容。

本书既适用于具有初等财务会计知识的人员，以及企业经营、管理人员学习参考，也可作为财务会计专业学员的启蒙教材，具有较宽的适应面。

由于时间仓促，编者水平有限，此教材难免有不足之处，恳请各位读者批评指正。

编者

2004 年 7 月

目 录

第一章 绪论	(1)
第一节 管理会计概述	(1)
第二节 管理会计的特点	(11)
第三节 管理会计的职能与管理会计人员的职责	(16)
习 题	(21)
【案例1】	(22)
第二章 成本性态分析与变动成本法	(24)
第一节 成本的分类	(24)
第二节 成本性态分析	(28)
第三节 变动成本法	(46)
习 题	(57)
【案例2-1】	(58)
【案例2-2】	(61)
第三章 本、量、利分析	(76)
第一节 本、量、利分析概述	(76)
第二节 杠杆原理	(79)
第三节 盈亏临界点分析	(87)
第四节 本、量、利分析在企业经营决策中的应用	(103)
习 题	(114)
【案例3】	(117)
第四章 决策分析(上)	(122)
第一节 企业经营决策概述	(122)
第二节 短期经营决策	(128)
第三节 资本成本	(159)
习 题	(168)

【案例4-1】	(172)
【案例4-2】	(173)
第五章 决策分析(下)	(184)
第一节 货币的时间价值与风险分析	(184)
第二节 项目投资决策分析的基本方法	(204)
第三节 证券投资决策分析的基本方法	(214)
习 题	(223)
【案例5】	(225)
第六章 全面预算	(231)
第一节 全面预算概述	(231)
第二节 全面预算的编制方法	(236)
第三节 编制全面预算的其他方法	(250)
习 题	(257)
【案例6】	(259)
第七章 责任会计	(261)
第一节 责任会计概述	(261)
第二节 责任中心	(265)
第三节 对责任中心的评价与考核	(272)
第四节 内部转移价格	(278)
习 题	(283)
【案例7-1】	(285)
【案例7-2】	(289)
第八章 标准成本法	(292)
第一节 标准成本法概述	(292)
第二节 标准成本的制定	(295)
第三节 成本差异的计算与分析	(300)
习 题	(318)
【案例8】	(320)
参考书目	(338)

第一章 绪 论

第一节 管理会计概述

一、管理会计的概念

(一) 管理会计的概念

随着生产规模的日益社会化,信息已成为重要的经济资源、无形的社会财富。作为认定、计量和传递经济信息的工具,会计正在逐步成为专门的、独立的、为经济信息提供服务的特殊的信息系统。

随着社会经济的不断发展变化,会计作为一种服务性的工作也在不断的发展变化,已成为协助会计信息使用者进行有效决策的手段。现代企业所有权与经营权的分离,使公司的股东与经营者之间产生了不同的信息需求,现代会计也逐步形成两大独立的领域,那就是发挥会计信息外部职能的财务会计与发挥会计信息内部管理职能的管理会计。财务会计为企业股东、债权人、政府部门、供应商、客户等一切与企业有利害关系的人服务;管理会计则为企业经营者提供管理信息,包括为企业内部管理人员提供正确进行经营决策、改善经营管理的信息资料。

什么是管理会计,国内外学术界的表述不尽相同。有的学者认为,管理会计主要是有助于管理者进行决策与控制;有的学者认为管理会计是为企业内部管理提供资料的会计;还有的学者认为,管理会计是为实现利润最大化的目的,分析过去、控制现在、规划

未来的一个会计分支。我们认为管理会计应定义为:管理会计是通过一系列专门方法,利用财务会计提供的资料及其他有关资料进行整理、计算、对比和分析,使企业各级管理人员能据以对日常发生的一切经济活动进行规划与控制,并帮助企业经营者作出决策的一整套信息处理系统。

管理会计是一门新兴的会计学科,尽管它从传统会计体系分离出来,但却以全新的面貌展现在现代企业管理的广阔领域之中,对帮助企业管理者科学地制定经营决策,合理地利用经济资源,有效地强化内部管理和提高经济效益等起到十分重要的作用。从某种意义上讲,管理会计实际上是“管理”和“会计”的有机统一,是与管理有关的一系列会计理论、技术、方法的紧密结合。虽然它如同传统会计那样对企业的生产经营活动进行计量处理,但却是始终围绕着“规划”和“控制”两个侧面而展开的。前者主要是通过确定目标、编拟计划和确定实现计划的手段与方法,对企业未来的生产经营活动进行全面的筹划;后者主要是通过制定标准,落实责任,考核实绩和分析计划执行过程中的问题与偏差,对企业生产经营的实际进程加以严密的监控。因此,管理会计具有比传统会计更为广泛、深刻的内容,它是在现代条件下为企业内部管理提供有效服务的重要工具。

(二)管理会计的方法

尽管管理会计的方法在快速发展的过程中,尚有许多新的领域有待探索与进一步开发,但基础性管理会计的方法已比较成熟与稳定。在以下的章节中大致采用以下几种具体的方法。

1. 成本性态分析法

将成本按照与产量的关系进行划分,将成本分为固定成本与变动成本,进而分析成本与产量之间的依存关系,将成本确定为产量的函数。这种分析方法构成基础性管理会计的重要内容,也是进行本、量、利分析、标准成本法分析、编制全面预算、短期经营决策的成本基础。

2. 本、量、利分析法

围绕着盈亏临界点分析、目标利润规划等内容展开的本、量、利分析,是通过分析成本、数量、利润三者之间的关系,动态地把握有关因素变动对企业盈亏消长的规律性联系,对企业正确进行决策具有重要意义。

3. 边际分析法

运用数学方法,确定由自变量的变化所形成的函数的变化率进行边际分析,从而确定企业生产经营的最优化目标。诸如后面将谈到的运用边际分析法确定最优的边际点,即确定企业成本最低的产量,实现最大利润的销售量等,以达到成本最低、利润最大的目标。

4. 成本—效益分析法

为适应经营决策的特殊需要,通过一定的方法计算差别成本、边际成本、机会成本、沉没成本等,以判断不同方案的经济性,进行短期经营决策。

5. 折现的现金流量法

运用货币的时间价值理论,对长期投资项目的投资额按照一定的标准折现,在此基础上对不同的投资方案进行对比分析,以判断不同方案的经济性,进行长期投资决策。

(三) 管理会计与相关学科

1. 宏观经济学

管理会计属于微观经济学说的范畴,其职能的发挥有赖于宏观经济学的定位,离开了社会主义市场经济理论,管理会计的原理与方法将无从谈起。随着我国社会主义市场经济体制的形成,企业作为市场主体地位的确立,企业经营者越来越拥有独立的经营决策权,其决策的质量与水平直接影响企业的兴衰、成败,从而使为企业内部管理提供服务的管理会计具有更为广阔的发展前景。

2. 预测与决策

管理会计的重要职能之一是进行预测与决策,因此预测与决

策学理论成为贯穿管理会计学说全过程的基础理论。

3. 数学

数学是量化客观世界的运动变化及其规律性的工具,因此数学是一切科学的基础。管理会计中数学方法的应用以经济数学模型为重要标志,通过数学模型集中地、严密地反映各有关因素的内在联系和依存关系。如后面将讲到的最优售价与最大利润的经济数学模型、运用最小二乘法原理进行混合成本分解的回归分析法模型、最优经济批量模型、最优订货量模型、最优投产量模型等,通过数学的定量分析在一定程度上弥补了一般定性分析的不足。当然在经济生活中还有一些不能量化的因素,如经营者的学识、经验、能力、心理素质等,因此,数学模型的使用只能作为辅助性的工具,其计算结果还需要决策者进行综合判断,并据以进行必要的修正,才能做出正确的决策。

4. 行为科学

行为科学是研究人的各种行为的规律性,分析人产生的各种行为的客观原因和主观动机的学科。管理会计中运用行为科学的理论,将激励人们的行为贯穿各项职能的始终,这也是当代管理会计发展的方向。

二、管理会计的产生与发展

管理会计作为一种相对独立而又比较完整的理论、方法和体系,是随着科学技术进步和社会经济的发展逐步形成和发展起来的。

20 世纪 50 年代,管理会计产生初期,是以泰罗制为核心的执行性管理会计,即强调生产和工作效率,要求企业将一切可以避免的损失和浪费缩减到最低限度。在管理会计方法中,通过制定标准成本,进行预算控制和差额分析,实行事前计算、事中控制、事后分析。

随着现代科技的不断发展,社会生产力的迅速进步,管理会计

也逐步适应形势,以经营决策作为重心,以行为科学作为支柱,发展为以提高效率为核心的决策性管理会计。决策性管理会计是以“决策会计”和“执行会计”为主体,并把决策会计放在首位;预算会计作为决策会计与预算会计的中介,以决策为基础,作进一步地分解、落实、贯彻实施。

管理会计的初步形成大体上始于20世纪20年代。当时资本主义制度已经有了相当的发展,但在一般企业的管理工作中,以经验和直觉为核心的传统管理仍占统治地位。许多工厂经营粗放,管理混乱,开工不足,浪费严重。因此,如何用先进的科学管理代替落后的传统管理,使工厂、车间的管理工作得到较大的改善,以适应资本主义经济迅速发展的需要,就成为一个非常迫切的现实问题。正是在这种情况下,集中体现科学管理理论和方法的“泰罗制”应运而生。就在推行泰罗制而使企业管理得到空前加强,生产效率得到显著提高,日常生产经营活动实现标准化和制度化的同时,原有的会计体系也发生了相应的变化,某些新的会计观念与技术方法,如标准成本、预算控制、差异分析等相继出现,并在实践中得到不断的充实和完善。

会计领域中这类新观念、新方法的出现,不仅给成本会计增添了若干新的内容,而且使会计开始突破单纯的事后计算,进入严密的事前计算,并将事前计算同事后分析紧密结合起来,从而为会计更好地服务于企业管理开辟了一条新的途径。传统的成本会计开始朝着管理会计逐步过渡。此时,处于初级阶段的管理会计事实上已经形成。

20世纪50年代以后,西方国家进入战后经济发展时期,资本主义企业的生产经营活动发生了很大变化。其主要特点是:资本高度集中,生产规模进一步扩大;生产经营的社会化程度和产品生产的工艺技术水平空前提高;企业内部各部门乃至职工个人之间的联系普遍增强;企业生产经营的环境条件日趋复杂,市场瞬息变化,竞争愈加激烈。面对这种情况,每个企业只有预先确定正确的

经营目标,制定科学的经营决策,采用先进的生产方法和工作方法,处理好企业内部和外部各种经济关系,才能在新的历史条件下具有强大的竞争能力、灵敏的反应能力和高度的适应能力,从而维持其生存并求得发展。

同这种严峻的主客观要求相适应,凝聚着当代科学成果,内容极为丰富的现代管理科学应运而生,如行为科学管理、数量管理、系统管理、信息经济学等。这些现代管理方法以更完善、更先进的企业管理理论和方法取代了“泰罗制”,使企业管理跨入了一个崭新的发展阶段。现代管理科学的创立及其在企业管理中的成功应用,不仅极大地提高了企业的经营管理水平,促进了资本主义经济的迅猛发展;而且以其现代管理理论与方法武装了企业会计,既丰富了原有会计的基本内容,扩展了传统会计的职能领域,又加速了成本会计向管理会计的演变过程,促使了管理会计同传统会计的相互分离,使它成为在现代条件下致力于加强企业内部管理,提高经济效益的一整套新的理论与方法体系。1952年,在世界会计师联合会上正式通过了“管理会计”这个专门名词,宣告了“管理会计”的产生。

近几十年来,管理会计的理论与技术方法有了新的发展,在企业经营管理中发挥着越来越大的作用,在世界各国广为流行,被誉为实现管理现代化的重要手段。

随着科学技术的飞速发展,社会科学和自然科学的各个学科互相渗透、互相重叠。现代管理理论、现代数学和电子计算机技术较为广泛地应用于管理会计。经济学、企业管理、财务管理、运筹学、会计学、统计学等学科的一些内容也都为管理会计所吸收,使得管理会计成为一门综合性的学科。

总之,管理会计是多种学科相互渗透的结合体,具有很高的综合性。它的出现,大大丰富了会计科学的内涵,扩展了会计的职能。可以预见,随着生产发展,科学技术进步和现代化管理不断更新的需要,管理会计的基本理论和技术方法将日趋成熟和完善。

管理会计的形成和发展,已经并将进一步丰富会计科学的内容,深化会计传统的职能,使得会计的作用不再局限于对生产过程的反映和监督,而是利用会计所提供的信息,对企业资金运动的全过程进行管理,参与预测、决策,并对日常生产经管活动进行有效的控制与考核,以改善经营管理,达到以较少的劳动消耗和资金占用取得较好的经济效益的目的。

三、企业的资金运动过程

企业的资金如同血液,没有资金企业将无法生存,资金运动一旦停止,企业的生命也会终止。管理会计的一切管理活动也将围绕着资金运动的全过程展开。

企业的资金运动经历了资金的筹集,资金的投放、生产,资金的回收,纯收入的分配等过程。

1. 资金的筹集过程

筹集资金是资金运动过程的起点。企业首先通过一定的渠道取得资金才能够开始生产经营活动。在筹资过程中,一方面要确定筹资总规模,以保证资金需要;另外一方面要确定合理的筹资方式,以降低筹资成本。

筹集资金的方式主要包括股东投入和借入两种。股东投资可以直接投入现金、实物、无形资产,也可以发行股票吸收资金,还可以用企业经营中形成的积累再投资;借入资金可以采取长期借款、短期借款、发行债券等方式取得,也可以通过商业信用、应付未付款形成。

无论以何种方式取得资金企业都需付出代价,即筹资成本。企业要向股东分配利润、支付股息,要向债权人支付利息。因此在保证需要的前提下,需要对不同的筹资方式进行比较,确定合理的筹资结构,即筹资总成本最低的筹资结构。

2. 投放资金过程

筹集资金后,进入资金投放过程。一方面要将资金合理分配,

正确处理长远利益与眼前利益的矛盾,兼顾需要与可能,保证各方面资金的需要;另一方面要在保证需要的前提下,最大限度地提高资金的利用效率,并尽可能地减少风险。

资金的投放主要包括对外投资、固定资产投资、流动资产投资、无形资产投资等。

对外投资主要包括购买债券、购买股票、合资、新设企业等形式。对外投资的主要目的是使资金增值,为企业增加收益,或加强对被投资企业的控制。所以一方面要合理确定投资规模,另一方面要进行可行性分析,以谋求最大收益。

固定资产投资、流动资产投资、无形资产投资是企业内部资金的投放。要合理分布资金,确定最佳资金结构,并加速资金周转。

流动资产投资是企业营运过程的开始,通过购买原材料、辅助材料等进行生产前的准备,将货币资金形态转化为储备资金形态。

3. 生产过程

生产过程是资金运动的中心环节。主要通过领用原材料、计提固定资产折旧、支付工资、支付费用等完成资金的运动。这个过程的管理活动,主要围绕着减少消耗、提高劳动生产率、合理确定生产规模、节约费用等内容展开。

4. 资金的回收过程

资金的回收是企业营运过程的终结,通过产品的销售,完成资金的回收。资金回收后,补偿生产过程开始前垫支的资金,并继续进行下一个营运过程。如何制定营销策略,加速资金的回收,保证资金运动的顺畅,是这个环节管理的主要内容。

5. 纯收入的分配

企业实现销售收入,完成资金的回收并补偿消耗的料工费、上交流转税金以后,形成营业利润,加上投资形成的净收益及营业外收入净额,构成企业的利润总额。利润总额按照国家税法的规定,上缴企业所得税,而后形成税后利润。按照企业管理当局制定的政策,从税后利润中提留各项基金,最后是供股东分配的利润。在

分配过程中,要处理好局部利益与整体利益的关系,执行国家的财政法规、税收法规;处理好集体与个人的关系,改善职工福利;处理好眼前利益与长远利益的关系,为企业留有一定的积累,增强企业的后备。通过这个过程,最终检验企业是否达到利润最大化、企业资产价值最大化的目标。

四、管理会计的基本内容

管理会计作为给管理者规划、控制企业未来生产经营活动提供服务的信息系统,几乎涉及企业经营管理的各个领域,其内容是十分丰富的。一般说来,管理会计的基本内容可大致分为规划、决策会计和执行、控制会计两个组成部分。它们是同管理的三个基本阶段——计划、执行和控制相适应的。

(一)规划、决策会计

现代企业管理的第一阶段是计划阶段。在这一阶段内,管理的主要内容是对企业在未来的各种行为作出抉择。也就是说,在管理的计划阶段,主要是解决企业在未来一定期间里将要做什么、怎么做和由谁做等类问题。通常包括确定目标、制定决策、拟订计划等。同管理的计划阶段相适应,管理会计中的规划、决策会计主要是以现代管理科学中的运筹学原理为基础,对企业的生产经营活动进行预测和决策,为企业管理者科学地筹划未来而确立理想的经营目标,制定最优的经营决策方案,拟定缜密的行动计划。

规划、决策会计的主要内容是:

1. 经营预测

经营预测一般包括销售预测、利润预测和成本预测等。通过经营预测,了解企业生产经营前景和经济发展趋势,并在此基础上分别确定未来一定期间的销售目标、利润目标和成本目标等。

2. 短期经营决策

短期经营决策是在确定企业未来经营目标的基础上,通过对有关可行性方案的经济效果进行计量、分析和评价,为改善经营管

理、提高经济效益而选择产品生产、设备利用、材料取得、产品销售方面的最佳决策行动方案。

3. 长期投资决策

长期投资决策是在确定预期投资报酬水平,考虑货币时间价值的条件下,通过对有关可行性方案的经济效果进行计量、分析和评价,为扩充经营能力,促进生产发展而选择产品开发、技术引进、设备购置与更新等方面的最佳决策行动方案。

4. 全面经营预算

全面经营预算是企业经营目标的具体化。它既是规划、决策的综合,又是控制、考评的起点。通过编制全面经营预算,以数量的形式综合地表现由规划、决策过程所确定的企业在未来一定期间的各项奋斗目标和工作任务,建立起一个包括生产、供销、财务等在内的相互联系的预算指标体系。从而实现企业内部各部门和生产经营各环节的协调与配合,使企业既定经营目标得以圆满完成。

(二) 执行、控制会计

现代企业管理的第二阶段是执行阶段,第三阶段是控制阶段。在这两个阶段内,管理的主要内容是对未来的各种行为进行组织、指挥、检查、报告、分析、考核,以保证计划的顺利完成和目标的最终实现。同管理的执行、控制阶段相适应,管理会计中的执行和控制会计主要是以行为科学的基本原理为基础,通过制订标准、划分责任、测量结果、考核成就等,有效地实施决策,科学地执行计划,严密地追踪实际进程,全面地考评工作成绩。

执行控制会计的主要内容:

1. 标准成本

标准成本是全面经营预算在成本方面的具体化。它是根据历史成本资料和未来经济、技术测定,预先确定制造产品的成本水平,并将其与日后的实际成本进行比较,从而达到分析成本差异、降低产品成本、加强成本控制的目的。

2. 存货控制

存货控制是按照既充分保证企业生产经营活动对各项存货的正常需要,又尽量降低同存货有关的各项成本、费用的要求,通过对有关存货的成本构成及其相互关系的分析与计算,确定不同情况下存货订购和储存的合理数额,并制定相应的日常存货控制制度与方法。

3. 责任会计

责任会计是把经济责任同会计数值结合起来,以评价、考核工作成绩的一种会计制度。其目的在于加强企业内部控制。实行责任会计通常要求:第一,确定责任中心;第二,落实责任预算;第三,记录实际结果;第四,比较执行情况;第五,编制绩效报告;第六,调整经济活动,改进管理工作。

管理会计中还有成本性态分析、变动成本计算、本、量、利分析等重要内容。它们是前述规划、决策会计和执行、控制会计的基础和先导。其基本原理和方法贯穿在预测、决策、规划、控制的整个过程之中,渗透到企业内部管理的各个领域。

第二节 管理会计的特点

管理会计是从传统会计体系中分离出来的,因而在某些方面同财务会计有一定的内在联系。但是,管理会计毕竟是为适应现代企业管理的需要,在明显突破原有会计领域的基础上建立起来的一门相对独立的会计学科,所以与财务会计又有许多明显的区别。

一、管理会计的特点

同财务会计相比较,管理会计具有以下几个特点:

(一) 管理会计侧重于为企业内部管理提供服务

管理会计是运用一系列特定的理论概念和专门的技术方法,