

MANAGEMENT

ACCOUNTING

管理会计

杨玉红 编著



立信会计出版社

F234. 3/100

2007

管 理 会 计

杨玉红 编著

立信会计出版社

图书在版编目(CIP)数据

管理会计/杨玉红编著. —上海:立信会计出版社,
2007.7

ISBN 978-7-5429-1869-7

I. 管… II. 杨… III. 管理会计 IV. F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2007)第 104066 号

管理会计

出版发行	立信会计出版社
地 址	上海市中山西路 2230 号
邮政编码	200235
电 话	(021)64411389
传 真	(021)64411325
网 址	www.lixinaph.com E-mail lxaph@sh163.net
网上书店	www.lixinbook.com Tel: (021)64411071
经 销	各地新华书店

印 刷	立信会计常熟市印刷联营厂
开 本	890 毫米×1240 毫米 1/32
印 张	11
字 数	300 千字
版 次	2007 年 7 月第 1 版
印 次	2007 年 7 月第 1 次
印 数	1—3 000
书 号	ISBN 978-7-5429-1869-7/F·1655
定 价	19.00 元

如有印订差错 请与本社联系调换

前 言

会计是无情的,在于它对经济活动的数量化反映;会计又是有情的,在于它提供的数据信息又运用到企业管理中,为企业加强经济管理、提高经济效益服务,这源于管理会计。管理会计是由于企业内部预测、决策、规划、控制以及业绩评价等管理需要而产生和不断发展的,是会计学科与管理学科相结合的产物。随着市场经济的不断发展,管理会计在企业中的地位也越来越重要,作为经济类专业的学生,要学好这门课程,既需要一位好老师,同时也需要一本系统、适用、有特色的教材,本书正是作者基于这种思想所做的努力。综观全书,具有如下三个特点:

第一,通俗易懂,易于理解与掌握。本书是作者在对会计学专业理论较深理解的基础上,结合多年教学经验以及各位同仁和广大学生不断反馈的意见和建议,吸取很多管理会计教材的精华编写而成的,力求做到内容完整、通俗易懂。

第二,理论联系实际,突出实用性和可操作性。本书在编写时,每章都经过详细推敲和反复琢磨,章节排列科学合理,内容安排详略得当,例题编写切合实际,每章后面除附有复习思考题、练习题外,还增加了综合能力训练,体现了“以学生为主体,以实践为导向,以能力为本位”的指导思想,达到理论与实践的密切结合。

第三,注重管理会计学科的基础性和规范性。本书在编写过程中,不仅注重对管理会计基础理论、基本知识和技能的全面介绍,而且强调教材中专业术语的表达、指标的计算口径与应考教材相一致。

本书共分十二章,第一章至第四章主要介绍管理会计的基础理论;

第五至第七章为预测与决策部分,分别论述企业预测、短期经营决策和长期投资决策;第八至第十章为规划与控制部分,分别论述全面预算、成本控制和责任会计;第十一、第十二章为管理会计的拓展,简要论述人力资源管理会计和作业基础管理。

本书由杨玉红负责全部提纲的拟订及对全部初稿的修改、补充和总纂。各章节的分工情况如下:第一至第七章、第九至第十二章由杨玉红执笔,第八章由崔嵩执笔。

本书既可作为高等院校会计学、理财学、经济学和企业管理学等专业的教学用书,亦可作为经济工作者在岗培训以及自学者自学用书。

在本书出版之际,特别感谢立信会计出版社的大力支持和帮助。

作 者

2007 年 7 月

目 录

第一章 管理会计概述	1
第一节 管理会计的形成与发展	1
第二节 管理会计的概念与特点	5
第三节 管理会计的工作组织与目标	10
复习思考题	13
第二章 成本性态分析	14
第一节 成本性态概述	14
第二节 成本性态分析方法	26
复习思考题	35
练习题	35
综合能力训练	36
第三章 变动成本计算法	38
第一节 变动成本计算法概述	38
第二节 变动成本计算法与完全成本计算法的比较	42
第三节 对变动成本计算法的评价	52
复习思考题	55
练习题	55
综合能力训练	56
第四章 本量利分析	59

第一节 本量利分析概述	59
第二节 保本点分析	65
第三节 本量利的敏感性分析	81
复习思考题	82
练习题	83
综合能力训练	84
第五章 预测分析	86
第一节 预测分析概述	86
第二节 销售预测	89
第三节 成本预测	96
第四节 利润预测	104
第五节 资金需求量预测	108
复习思考题	114
练习题	114
综合能力训练	116
第六章 短期经营决策	117
第一节 决策分析概述	117
第二节 短期经营决策概述	123
第三节 生产决策	127
第四节 定价决策	146
复习思考题	156
练习题	156
综合能力训练	159
第七章 长期投资决策	160
第一节 长期投资决策概述	160

第二节 长期投资决策中现金流量的估算·····	162
第三节 资金时间价值·····	166
第四节 长期投资决策的方法·····	176
复习思考题·····	185
练习题·····	185
综合能力训练·····	187
 第八章 全面预算·····	 188
第一节 全面预算概述·····	188
第二节 全面预算体系·····	191
第三节 预算编制的其他形式·····	204
复习思考题·····	211
练习题·····	212
综合能力训练·····	213
 第九章 成本控制·····	 217
第一节 成本控制概述·····	217
第二节 标准成本的制定·····	220
第三节 成本差异分析·····	225
第四节 存货成本控制·····	234
第五节 质量成本控制·····	236
复习思考题·····	242
练习题·····	242
综合能力训练·····	243
 第十章 责任会计·····	 245
第一节 责任会计概述·····	245
第二节 责任中心及其业绩考评·····	251

第三节 内部转移价格·····	268
复习思考题·····	273
练习题·····	274
综合能力训练·····	275
 第十一章 人力资源管理会计·····	277
第一节 人力资源管理会计概述·····	277
第二节 人力资源管理会计的计量模式·····	281
复习思考题·····	289
练习题·····	289
综合能力训练·····	290
 第十二章 作业基础管理·····	292
第一节 作业基础管理概述·····	292
第二节 全面质量管理·····	295
第三节 作业成本计算·····	304
复习思考题·····	310
 参考答案·····	312
 附表·····	330
 主要参考文献·····	344

第一章 管理会计概述

对财务会计知识有了一定的了解之后,我们常常会思考一个问题,会计如果仅限于对已经发生或完成的经济业务的确认和计量,并不能真正体现会计的监督职能,而只是一个对外提供企业财务状况和经营成果信息的会计信息系统。那么,经济业务发生之前的计划、发生过程中的控制以及发生之后的考核和评价如何确认和计量,管理会计(Management Accounting)将会告诉我们一个完整的答案。通过本章学习,应掌握和了解管理会计的形成与发展,管理会计的概念、职能和内容以及管理会计的工作组织。

第一节 管理会计的形成与发展

当我们评价业绩较差的企业时,如工作效率低下、资金运作不当、经济效益差等,就会提出该企业需要加强管理。所谓管理,是指在一定的生产经营方式下,人们为了达到预期的目标,依照一定的原则、程序和方法,针对某一特定对象所进行的计划、组织、协调与控制等一系列的活动。管理会计可以说是会计职能向管理职能延伸的产物,或者说是会计监督职能的拓展。它的形成与发展是会计发展史上一个重要的里程碑。管理会计的形成与发展可以概括为三个阶段。

一、传统管理会计阶段

传统管理会计(Tradition Management Accounting)阶段为执行性管理会计阶段,时间跨度为 20 世纪初到 20 世纪 50 年代。

19 世纪末到 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,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(F. W. Taylor)在《会计月刊》上发表了著名的《科学管理原理》,从而开创了企业管理的新纪元。与泰罗同时代的埃墨森(Emerson),在成本管理中实行了标准人工成本法。亨·甘特(Gunter)又将标准人工成本法推广到材料和制造费用的成本管理中,出现了“标准材料成本”和“标准制造费用成本”。预算控制也是科学管理原理引入会计的产物。19世纪末20世纪初,美国小城镇率先实施了公共预算制度,以后逐渐推广到美国各州,并从单项预算发展为企业的全面预算。1912年6月,美国国会公布了《预算和会计法》,对民间企业推行预算控制起了决定性的影响。

在科学管理理论的影响下,1912年,美国会计学者奎因坦斯(Quintance)在其出版的专著《管理会计——财务管理入门》中首次提出了“管理会计”术语,但只是把管理会计局限于企业内部财务管理的范畴。1924年,麦金西(J. O. McKinsey)出版了专著《管理会计》;布利斯(Bliss)同期也出版了专著《通过会计进行管理》,这些著作被西方誉为早期管理会计学的代表作。

以泰罗的科学管理理论为基础,以标准成本制度与预算控制制度为支柱的早期执行管理会计,标志着管理会计的理论体系已经粗具雏形。

二、现代管理会计阶段

20世纪50年代以后,西方经济的迅猛发展,新技术、新设备、新工艺广泛应用于生产经营,生产力水平不断提高,资本也进一步集中,企业规模日趋扩大,并且涌现出大量的跨国公司,企业经营更加复杂化。经济发展的特点和要求,直接冲击了风靡一时的泰罗的科学管理理论,代之以现代管理科学。如以西蒙为代表的决策论(属于运筹学的一个分支)认为,“管理的重心在于经营,经营的关键在于决策”,通过分析、评价,从多种可行方案中选择最优方案的决策问题事关重大。为了不

断推进会计理论的研究,以满足企业管理发展的需要,必然促使管理会计从传统的会计中分离出来,形成了一门以现代管理科学为基础、以决策分析为主要支柱、与财务会计并列的新型会计学科——现代管理会计(Modern Management Accounting)。管理会计体系基本形成之后,由于它能充分发挥会计的管理职能,在改善企业经营管理和提高经济效益方面起到了十分重要的作用,受到了企业界和会计界的高度重视,因而它的各种专门方法和技术得到了广泛的推广应用。

1952年,会计师国际大会正式提出“管理会计”术语,开始对管理会计进行理论研究。20世纪60年代,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。西方会计学者撰写了大量的管理会计教材、专著和论文,其内容广泛涉及预测与决策会计、规划与控制会计和责任会计。1972年,美国全国会计师联合会成立了独立的“管理会计协会”;1985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。1980年至1988年2月,美国会计学会所属的管理会计实务委员会发布了14个《管理会计公告》,作为解决管理会计问题的指导原则。在管理会计的理论中,数量经济分析、风险分析、数理统计推断、运筹学、管理工程学、现代决策论、控制论、信息论、系统论、心理学、行为科学以及电子计算机技术被广泛应用,极大地丰富了管理会计的内容。1980年4月,国际会计师联合会在巴黎召开第一次欧洲会计专家会议,讨论如何在世界范围内推广和应用管理会计的问题。

20世纪80年代以来,随着新技术的不断涌现,经济结构、产业结构和产品结构都发生了巨大变化,使管理理论和实践受到了极大的冲击与挑战,1987年,罗伯特·卡普兰(Robert S. Kaplan)等所著的《相关性已消失——管理会计的兴衰》,又谈及了现代管理会计的不足之处,要适应新的经济技术条件的要求,管理会计需要在诸多方面加以改进,在此情况下,国外学者率先提出了战略管理的理念。

战略管理会计(Strategic Management Accounting)是在现代管理

基础上的进一步发展。目前,西方战略管理会计主要关注以下四个领域:战略成本分析、目标成本法、产品生命周期成本法以及平衡计分卡。随着网络信息技术的发展和各种先进管理思想的诞生及应用,管理会计也将不断发展。

三、管理会计内容的拓展

在新的经济环境和企业管理环境下,管理会计的内容将会在以下几方面加以拓展。

(一) 成本管理方面

在知识经济时代,企业产品的价值将更多地取决于产品中所包含的信息和知识,这些信息有技术上的,也有市场方面的。技术创新和产品开发以及对市场的掌握在企业增值中占较大的部分,生产制造则占增值中相对较少的部分,产品科技含量日益提高。企业为确保长期竞争优势,不得不在信息、知识发展方面投入大量资金。而产品的生产制造成本相对其开发和市场调研支出,则显得微乎其微。在这种情况下,成本管理的重心应当逐渐从生产制造成本转移到产品研制开发成本方面,由成本控制转移到成本计划。如何运用好各种资源,使高知识转化为高智力,高智力转化为独特的策略、构思,进而形成各种新设计、新发展,是新时代企业最为关注的问题。

(二) 决策分析与评价方面

管理的重心在决策。从决策分析方面来看,传统管理会计在进行决策分析时注重把模型运用和结果计算放在首位,而忽视模型运用的前提分析和结果计算的取数过程,以致影响到会计信息的准确性。应该说,与结果计算相比,取数分析过程更为重要。在经济行为分析中,作为计算依据的取数是否正确,决定了计算结果的正确性;作为模型运用的前提条件是否存在,决定了模型的可运用性。企业内外经济结构的不稳定性,要求管理会计进行决策分析时必须做到:① 在遵从取数的一般过程及其分析要求的前提下,确定取数的方法以及取数的分析方法。② 对模型中运用的数据,凡存在不确定性的因素,应提出控制

措施。确实找不到控制措施的,必须对取数进行风险值测定,并调整取数的大小。

从决策评价标准方面来看,目前管理会计所采用的决策评价标准主要是利润最大化(成本费用最小化)和现金净流量最大。21 世纪管理的中心课题是不确定条件下企业价值的评估,管理的目标是实现企业价值最大化,而企业价值又是企业现实与未来收益、有形资产与无形资产、自身经济走势与外部资本市场的综合表现。所以,现实的管理会计决策离不开利润、成本、现金等标准,但还要综合考虑各种难以或无法计量的因素。比如,在知识经济中,企业投资方案的评价应侧重以是否会给企业带来人力资源的积累及各项技术的提高为标准,而不是仅仅注重短期可以节约多少资金等。

(三) 人力资源管理方面

坚持以人为本,充分挖掘和使用人力资本将成为企业管理中首先考虑的问题。人力资源同物力资源一样,能够在未来为企业获得一定的收益,但是,如果不进行科学的可行性分析,也会出现投资失误,给企业造成损失。此外,对人力资源投资的分析与评价,还有助于企业在总资本预算中考虑到人的因素,使企业资金的分配更为有效,克服以往管理者追求短期利益而不重视人力资源投资的急功近利行为。

第二节 管理会计的概念与特点

从管理会计的形成与发展可知,管理会计是适应科学管理理论的发展,从会计学科体系中分离出来,主要为企业内部管理人员服务的不同于财务会计的方法体系。

一、管理会计的定义

管理会计不同于财务会计。财务会计主要是以提供定期的财务报表为主要手段,以企业外部的投资者、债权人、主管部门等为主要服务对象,正因为如此,财务会计又被称之为“外部会计”。而管理会计重点

不是为了适应企业外部有关方面的需要,而是侧重于为企业内部的经营管理服务。企业的管理者可以管理会计为工具,为正确的经营决策与控制提供依据。管理会计的重点不是记账也不是报表,而是为了加强企业内部管理,所以管理会计又叫“内部会计”。

可见管理会计就是在一个组织内部,为管理者提供决策信息,并帮助其作出科学决策,并以此对企业生产经营活动进行有效控制的一整套信息处理系统。通俗地说,管理会计就是为企业内部管理者服务的会计。

当然,关于管理会计的概念还有许多,本书选择了以下几个有代表性的表述以帮助读者更好地理解管理会计的涵义。

(1) 管理会计是以现代管理科学为基础,以提高经济效益为目的,以一系列特定的技术方法为手段,对企业生产经营活动进行规划和控制的信息系统。

(2) 管理会计主要是通过一系列专门方法,利用财务会计提供的信息资料以及其他相关信息进行计算、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,并帮助企业领导做出各种专门决策的一整套信息处理系统。

(3) 管理会计是一个收集、分类、总结、分析和报告信息的系统,它有助于管理者进行决策和控制。

(4) 管理会计就是运用适当的技术和概念,处理企业历史的和计算的经济信息,以帮助管理人员制定出合理的、能实现经营目标的计算,以及为达到各项目目标所进行的决策。

综上所述,管理会计不仅包含着为企业进行有效计划的制定,替代方案的选择,对业绩的评价以及控制而进行的各种必要的方法和概算,而且管理会计的研究还包括经营管理者根据特殊调查取得的信息以及于决策和日常工作有关的会计信息的收集、综合、分析和报告的方法。

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。可以表述为以下

三个方面。

（一）规划职能

规划职能主要是利用财务会计提供的资料以及其他相关信息,对销售、成本和利润等重要经济指标进行科学的预测分析,并帮助各级管理人员对生产经营、投资和筹资等重大经济项目作出专门的决策分析;然后在此基础上编制出企业的整体计划和各级责任预算,来确定各方面的主要目标,借以指导当前和未来的经济活动。

（二）控制职能

控制职能主要是根据会计规划所确定的各项目标和任务,以及责任会计制度的各种规定,对预期可能发生的或实际已经发生的各项经济活动及其相关信息,进行收集、整理和比较,以便在事前和日常对各级责任单位的经济活动进行调节和控制,以保证计划和预算目标的实现。

（三）评价职能

评价职能主要是在事后,根据各责任单位编制的业绩报告,把实际数同预算数进行对比,并分析差异发生的原因,用来评价和考核各责任单位履行经营管理责任的情况,以便奖优罚劣、奖勤罚懒、正确处理分配关系,激励全体职工努力向上,保持高昂的士气,以保证经济责任制的执行。

三、管理会计的内容

管理会计是直接服务于企业内部管理的会计,它的基本内容可以概括为预测与决策、规划与控制两大部分。

预测是以过去的历史资料和现在所能取得的信息为基础,运用人们所能掌握的科学知识和实践经验来预计、推测事物发展的必然性和可能性的过程。它一般包括利润预测、销售预测和成本预测等。通过预测分析,可以了解企业生产经营的前景和经济发展趋势,并在此基础上确定未来一定时期的各种经营目标。

决策是指为了实现一定目标,借助于科学的理论和方法,进行必要

的计算、分析和判断,从若干个可供选择的方案中,选择并决定采用最优方案的过程。决策在管理会计中包括两方面的内容:一是经营决策,二是投资决策。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益进行计量、分析和评价,选取材料采购、产品生产和产品销售等方面的最佳方案。投资决策是在确定预期投资报酬水平和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,选取产品开发、技术引进、设备购置与更新等方面的最佳方案。

预测与决策是密切相连的,预测是制定目标的过程,而决策则是为了达到未来目标选择最优方案的过程。在最优方案确定之后,为了完成具体目标,企业的销售、生产、供应和财务等部门必须相互配合,协调一致开展工作。即用编制预算和制定标准成本方式来规划和控制企业的经营活动,并可根据企业内部管理的需要,将企业内部划分为各个责任中心,进行内部核算、监督和考核,真正体现一种以人为本的管理会计精神。规划与控制内容包括三个方面:编制全面预算、制定标准成本系统和实施责任会计等。

全面预算是企业经营目标的具体化。通过编制全面预算,将企业的经营目标以数量的形式表现出来,建立起一个包括生产、供销和财务等在内的相互联系的预算体系,从而使企业内部各部门和生产经营各环节能相互协调,保证企业既定经营目标的实现。

标准成本系统是根据历史成本资料和对未来经济、技术的测定,预先确定制造产品的标准成本,并通过与实际成本的比较,分析各种成本差异,达到降低产品成本,加强成本控制的目的。

责任会计是把经济责任同会计信息结合起来,以评价、考核工作业绩的一种制度,其目的在于加强企业的内部控制。责任会计的内容一般包括确定责任中心、落实责任预算、记录实际结果、比较执行情况、编制业绩报告、控制和调整经济活动等。

管理会计的发展总是围绕规划、控制和评价来进行的,作业基础管