



世纪高职高专系列教材

管理会计

■ 湖北省教育厅组编

■ 主编 杜 炜 祝建军

会
计
类



WUHAN UNIVERSITY PRESS

武汉大学出版社



世纪高职高专系列教材

管理会计

■ 湖北省教育厅组编

■ 主 编 杜 炜 祝建军

会
计
类



WUHAN UNIVERSITY PRESS

武汉大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

管理会计/湖北省教育厅组编;杜炜,祝建军主编. —武汉:武汉大学出版社,2007.3

21世纪高职高专系列教材·会计类

ISBN 978-7-307-05437-0

I. 管… II. ①湖… ②杜… ③祝… III. 管理会计—高等学校:技术学校—教材 IV. F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2007)第 020682 号

责任编辑:杨 华

责任校对:刘 欣

版式设计:支 笛

出版发行:武汉大学出版社 (430072 武昌 珞珈山)

(电子邮件:wdp4@whu.edu.cn 网址:www.wdp.com.cn)

印刷:湖北省荆州市今印印务有限公司

开本:880×1230 1/32 印张:10.375 字数:293千字

版次:2007年3月第1版 2007年3月第1次印刷

ISBN 978-7-307-05437-0/F·1030

定价:15.00元

版权所有,不得翻印;凡购买我社的图书,如有缺页、倒页、脱页等质量问题,请与当地图书销售部门联系调换。

内 容 提 要

管理会计与财务会计是并列的两大会计领域之一。管理会计主要侧重于未来信息,向企业内部管理者提供进行经营策划、经营管理、预测决策所需要的相关信息。本书全面系统地介绍了现代管理会计的基本原理和方法,主要包括:管理会计的发展历程、变动成本法、本-量-利分析、经营预测分析、短期经营决策方法、长期经营决策方法、全面预算方法、财务控制方法、责任会计等现代管理会计知识与理论,此外,还对管理会计未来发展的新领域进行了介绍。

出版说明

教材建设、“双师型”教师队伍建设和实践教学基地建设是高等职业教育教学工作的三大基本建设工程,是实现高职高专教育人才培养目标的重要保证,是办好高等职业教育、办出高等职业教育特色的最为紧迫的任务之一。最近几年,高职高专教育以迅猛之势发展。相对而言,教材建设仍滞后于高职高专教育的发展需要,还存在不少问题,如对高职高专教育教材建设工作的重要性认识不足;对高职高专教育教材的编写形式、体系、体例等缺乏深入研究,具有高职高专教育特色的教材极其匮乏,高职高专学校选用的教材没有充分体现职业技术教育的特色;教材建设缺少行业专家的帮助与指导,缺乏科学的理论支持,适应不了知识经济和现代高新技术发展的要求;与专业教材配套的实践、实训教材建设严重滞后,等等。高职高专教育教材建设存在的这些问题,严重影响着高等职业教育的质量和人才的培养。随着高等职业教育的飞速发展和教育教学改革的不断深化,要办出高职高专教育特色,提高人才培养质量,高职高专学校必须加强自身体系的教材建设。

为做好我省高职高专学校教材建设工作,在充分调查论证的基础上,今年,湖北省教育厅启动了湖北省高职高专教育专业系列教材建设工作。总的原则是,遵循高等教育规律,突出高等职业教育的特点,充分吸取近年来高职高专学校在培养高等技术应用性专门人才和教学改革方面取得的成功经验,结合湖北省高职高专院校专业建设和教学工作的实际,以专业系列教材为重点,组织省内相关院校的专业课教师,分期分批编写相关专业的系列教材。教材编写强调面向行业,增强针对性和实用性,体现适应、实用、简明的要求,重视学生实践能力的培养,同时,教材建设不仅要注重内容和体系的改革,

创新体系结构和编写形式,还要注重方法和手段的改革,紧扣时代脉搏,以跟上科技发展和经济建设工作对各层次人才的实际需要。

参加《21 世纪高职高专系列教材》编写的教师是经过各高校推荐并经湖北省教育厅严格遴选的,他们长期从事高职高专教育,熟悉专业教学工作,有较为丰富的教学实践经验。武汉大学出版社对省编高职高专专业系列教材工作给予了极大的支持。我们期望,通过省编教材的建设,最终形成有我省特色的、门类比较齐全的高职高专教育专业课程系列教材,促进专业建设,推进高职高专教育人才培养模式改革,提高人才培养质量。

湖北省教育厅

2003 年 8 月

前 言

管理会计是一门以会计学和管理科学为基础,以强化企业内部管理为目的,对企业经营全过程进行规划、控制和考核的新兴边缘学科。它从传统的会计学领域中分离出来,经过了近一个世纪的发展,逐渐成为和财务会计并列的两大会计领域之一。它不仅可以详细地分析过去、控制现在,而且可以科学地筹划未来。它摆脱了传统会计记账、算账和报账的束缚,着重于对会计信息的再加工和利用,直接满足企业管理的需要,成为现代企业管理理论体系的重要组成部分。

本书全面系统地介绍了现代管理会计的基本原理和基本方法,同时也非常注重高职高专学生的培养特点,强调应用性和可操作性。2005年10月,国务院下发了关于《大力发展职业教育的决定》,把发展职业教育作为社会经济发展的重要基础和教育工作的战略重点,为了配合教育部高职高专教材的建设,更好地为高职高专教育服务,本书在编写过程中,尽量使内容安排做到由浅入深、循序渐进;同时还运用了大量的图表和例题来解释较为复杂的问题。对于管理会计在近几年所取得的新进展和未来发展的方向,本书也进行了简要的描述和介绍,力争将管理会计的内容比较完整地呈现在读者面前。

本书由具有多年管理会计教学经验的教师参加编写,具体分工如下:杜炜副教授执笔第一、五章,阮班鹰副教授执笔第二、七章,祝建军副教授执笔第三、六章,胡星辉副教授执笔第四章,杨洪副教授执笔第八章,周自力副教授执笔第九章,谢良安副教授执笔第十章。最后由杜炜和祝建军对全书内容进行总纂。

为了便于学生学习,本书每一章后面均附有复习思考题,供学生训练使用。

此次编写高职高专教材,限于我们的水平,书中难免有错误和不当之处,恳请广大读者批评指正。

编者

2006 年 12 月

目 录

第一章 总论	1
第一节 管理会计的形成与发展	1
第二节 管理会计的基本内容	5
第三节 管理会计的特点	8
第二章 成本习性与变动成本法	13
第一节 成本习性及其分类	13
第二节 混合成本的分解	21
第三节 变动成本法	27
第四节 两种成本计算方法在编制收益表方面的差异	33
第三章 本-量-利分析	44
第一节 本-量-利分析概述	44
第二节 盈亏平衡点分析	48
第三节 本-量-利分析及其运用	60
第四节 利润敏感性分析	68
第四章 经营预测分析	76
第一节 预测分析概述	76
第二节 销售预测	81
第三节 成本和资金需要量预测	88
第四节 利润预测	97
第五章 短期经营决策	107
第一节 决策分析的意义及分类	107

第二节	经营决策分析的常用概念及方法	109
第三节	生产决策分析	117
第四节	定价决策分析	128
第五节	存货决策分析	134
第六章	长期投资决策	142
第一节	长期投资决策概述	142
第二节	长期投资应考虑的重要因素	144
第三节	长期投资决策的评价方法	160
第七章	全面预算	177
第一节	编制全面预算的意义和作用	177
第二节	全面预算的编制程序和方法	180
第八章	财务控制	200
第一节	财务控制的意义与种类	200
第二节	标准成本的作用与制定	210
第三节	成本差异的计算与分析	216
第四节	现金控制	226
第九章	责任会计	241
第一节	责任会计的意义与作用	241
第二节	责任中心的类型与特点	243
第三节	内部转移价格	254
第十章	管理会计发展新领域	261
第一节	作业成本计算法	261
第二节	质量成本会计	269
第三节	人力资源会计	280
附表		293
附表一	复利终值系数表	293

附表二 复利现值系数表	299
附表三 年金终值系数表	305
附表四 年金现值系数表	311
参考文献	317

第一章 总 论

【教学目的与要求】 通过本章的学习,要求学生了解现代管理会计的形成与发展;熟悉管理会计的基本内容;掌握管理会计的主要特点;明确管理会计的研究对象和基本职能;对管理会计有一个总括的概念,为以后各章节的学习奠定基础。

第一节 管理会计的形成与发展

一、管理会计的形成(19 世纪初到 20 世纪 50 年代)

管理会计的起源可以追溯到 19 世纪早期。当时的一些较为先进的企业为了提高内部生产过程的效率,开始对企业内部特定管理信息产生了需求。19 世纪中期,铁路业的出现和迅速成长为成本会计的发展提供了巨大动力。由于铁路公司在当时规模最大、组织最为复杂,且营业场所跨越广阔的地域,这必然对成本会计提出了更高的要求。铁路业的这种需求,对于企业成本规划和成本控制理论的发展产生了巨大的推进作用。当时的成本控制还只局限于直接人工和材料,很少注意到间接制造费用和资本成本。19 世纪末期,随着股份公司的大量出现,所有权与经营权逐渐分离。这一时期会计工作的重点是企业的财务报表,成本计算只是作为计量期间损益的一种辅助手段,它主要是根据财务会计的要求,以正确核算产品成本为目的。股东不仅关心企业的经营成果,而且关心企业的经营过程。传统会计提供的信息具有滞后性和综合性的特点,并不能完全满足

他们对企业管理信息的需求;同时,经营者也面临着如何提高企业管理水平的问题,在生产中如何进行科学的管理和准确计量的要求十分迫切。会计计量工作中逐步实施管理职能的需要已初见端倪。总之,在生产经营活动中如何准确计量业绩、有效控制成本和作出科学决策的问题逐渐成为理论界和实务界共同关注的对象,管理会计开始萌芽。

19 世纪末 20 世纪初,被誉为“科学管理之父”的美国人泰勒根据自己多年来对劳动过程和作业成果的研究,提出了著名的科学管理理论。在他的科学管理理论中,第一次提出了时间研究和动作研究,使工人的操作过程从经验化转变为标准化和科学化,为手工作坊式的生产上升到科学化大生产奠定了理论基础。同时,由于生产加工时间和操作流程的标准化,为加工成本的标准化奠定了基础,从而导致了标准成本制度的产生。标准成本制度的产生虽然一开始是和生产技术过程紧密结合在一起的,但它的产生极大地丰富了成本计算的内容,同时与期间损益的计算有机地结合在一起,使会计的管理职能得以发挥。标准成本制度和预算控制制度的建立为管理会计的形成奠定了重要基础。20 世纪早期,生产力获得了巨大的发展,泰勒的科学管理理论在实践中得到了广泛的应用,使企业的科学管理水平得到了空前提高,生产经营活动中的损失和浪费也被减少到最低限度。生产经营活动在实现制度化和标准化的同时,原有的会计体系和内容也发生了相应的变化,同泰勒的科学管理方法紧密相连的一些技术方法,如标准成本、预算控制、差异分析等相继出现,并被引进到会计体系中来,使会计工作逐渐从单纯的事后分析模式转变为事前计算和事后分析相结合的模式。这个转变可以看做是会计发展史上的一个重要里程碑,它不仅使会计直接服务于企业管理,而且使管理会计也逐步从传统会计中分离出来。

在西方会计发展史上,第一次提出“管理会计”一词的是美国会计学者奎因斯坦,他在 1922 年发表的《管理的会计:财务管理入门》一书中首次使用了管理会计这一术语。1924 年麦金西出版了专著《管理的会计》,同年,布利斯也发表了一本名为《通过会计进行管理》的专著。这些书被西方誉为早期管理会计学的代表作。虽然这

些学者只是零星地介绍了在会计中如何运用标准成本制度和进行预算控制,但无疑这些著作的发表对管理会计从传统财务会计中分离出来,并成为一门崭新的学科产生了重大的影响。

管理会计的形成是与会计的发展和企业管理理论的发展紧密相连的。近代企业会计的最初形态是复式记账,复式记账的基本作用是反映经济活动。随着经济的发展,商业资本转化为产业资本,这时的会计计量工作必须对产业资本的运动过程加以反映与控制,由此形成了完善的会计计算技术体系,但会计的管理职能并没有真正完全发挥出来。这一阶段的管理会计基本满足了企业管理的部分需要,但要成为一门独立的学科还有待于进一步发展与完善。

二、管理会计的发展(20 世纪 50 年代至今)

虽然 20 世纪初就已经在企业中出现了有别于财务会计的工作内容,但当时的管理会计并未形成一整套独立的科学理论方法体系,在实际工作中仍将标准成本和预算控制视为财务会计的辅助手段,管理会计的真正发展是在 20 世纪 50 年代以后。

第二次世界大战以后,西方国家进入战后经济发展期,科学技术日益进步,生产力获得巨大发展,企业规模不断扩大,竞争日益激烈,资本利润率下降。在这种情况下,一方面要求企业的内部管理更加科学化、规范化;另一方面还要求企业充分考虑市场的变化情况,具有灵活的反应能力,以适应瞬息万变的外部市场。显然,单纯依靠泰勒的科学管理理论解决上述问题是远远不够的。首先,泰勒的科学管理理论着眼于对生产过程的科学化和标准化管理,是为尽可能提高生产效率和工作效率创造条件。但对企业与外部市场的关系考虑得很少。在当时的市场环境中,大量的实践证明,企业的生存和发展首先取决于企业的目标是否与外界的客观经济情况相适应,决策是否正确。其次,泰勒的科学管理学说没有强调人的主观能动性,而是将人视为机器的奴隶,长时间的紧张工作势必影响工人的积极性,劳动效率可想而知。基于上述缺陷,泰勒管理模式已不能适应战后资本主义经济发展的要求,西方现代管理科学的发展成果为管理会计的发展提供了新的方法与手段。

西方现代管理科学体系有两个重要的支柱:一个是运筹学,一个是行为科学。这两个支柱在很大程度上克服了泰勒科学管理学说的缺陷。20世纪50年代以后,现代管理科学的发展突飞猛进,各种管理方法层出不穷。运筹学中的线性规划,概率论和数理统计等方法,通过建立数学模型帮助企业进行最优化的预测和决策。1962年,贝格尔和格林发表的《预算编制和职工行为》对管理会计的另一项重要内容——行为会计作了精辟的论述,首次将行为科学的研究成果应用到管理会计中。进入20世纪70年代之后,又有柯普兰的《管理会计和行为科学》、霍普伍德的《会计系统和管理行为》等优秀著作问世。上述这些著作对决策性管理会计的形成与发展,在理论上起着奠基和指导的作用。1952年,世界会计年会正式通过了“管理会计”这个专有名词,传统的会计部分被称为财务会计。20世纪70年代以后,管理会计师协会在美国成立,管理会计的理论框架进一步地明朗化和规范化,在实践中也得到了较广泛的推广和应用。

1987年,美国哈佛大学商学院的罗伯特·S. 卡普兰和另一位著名学者托马斯·H. 约翰逊合作出版了轰动西方会计学界的专著《相关性消失:管理会计的兴衰》。他们认为近年来管理会计实践一直没有多大变化。目前的管理会计体系是几十年前研究成果的产物,难以适应新的经济环境。这种早已过时的管理会计体系目前存在很大的危机,管理会计信息失去了决策的相关性。现行的管理会计体系必须进行根本性的变革,才能适应当今科学技术与管理科学发展的需要。

为此,卡普兰等人致力于管理会计信息相关性的研究,并创造了一个以“作业”为核心的“作业管理会计”新时代。从1988年到1990年,罗宾·库珀和卡普兰连续在《成本管理杂志》推出多篇论述作业成本计算的文章,从而在西方掀起了一场“作业成本计算”的研究浪潮。“作业成本计算”和“作业管理”成为西方管理会计教材的“新宠”,与波特提出的“价值链”观念相呼应。管理会计借助于“作业管理”,致力于为企业“价值链”优化服务。管理会计在20世纪80年代取得许多引人注目的新进展都是围绕着管理会计如何为企业“价值链”优化和价值增值提供相关信息而展开的。

20 世纪 90 年代西方管理会计理论研究的发展趋势体现在以下三个研究领域:管理会计在组织变化中的地位与作用,管理会计与组织结构之间的共生互动性,管理会计在决策支持系统中的作用。由于电子计算技术的迅速发展和社会经济条件的重大变化,管理会计的发展进入了一个五彩缤纷的新阶段,从而形成了许多新领域,如作业成本制度、质量成本会计、人力资源会计、资本成本会计等。这些内容的研究,使得管理会计与现代企业管理理论和会计制度结合得更加紧密,使得该学科的现实指导性越来越强,学习和研究管理会计的前途越来越宽广。

第二节 管理会计的基本内容

一、管理会计的基本定义

管理会计是指以现代管理理论和会计学为基础,以加强企业内部管理和提高经济效益为目的,通过广泛利用财务会计信息和其他资料,对企业经营活动的全过程进行预测、决策、规划、控制、考核和评价,为企业内部管理人员和决策者提供有用信息的管理系统。

对管理会计定义的描述有很多,但应该注意掌握以下几点:一是管理会计是配合管理理论的发展,从会计学科体系中分离出来的,与会计有着千丝万缕的联系,需要利用大量的会计资料;二是管理会计主要是为企业内部管理服务,为企业管理人员进行内部管理与决策提供支持;三是管理会计的服务形式是信息,它实际上是一个管理信息系统。

二、管理会计的职能

管理会计的职能是指管理会计实践本身所具备的内在功能,管理会计的基本职能可以归纳为以下几个方面。

(一) 预测职能

预测是决策的基础和前提。预测是指采用科学的方法预计和推测客观事物未来发展的必然性或可能性的行为。为了有效地帮助企

业管理部门在经营活动中作出正确的选择,管理会计可以对生产经营活动中发生的各项经济指标进行科学加工和整理,按照企业未来的总体目标和经营战略,充分考虑经济规律的作用及约束,选择合理的量化模型,有目的地预计和推测企业经营活动某方面的变动趋势和水平,为企业的经营决策提供备选方案。

(二)决策职能

决策的正确与否直接关系到一个企业的成败。决策是在充分考虑各种备选方案的前提下,尊重客观经济规律,通过一定的方法和程序对各种备选方案进行分析、计算和判断,最终进行评价抉择的行为过程。决策是管理会计的一项重要职能,也是企业经营管理的核心。管理会计发挥经济决策的职能,主要体现在根据企业决策目标收集、整理有关信息资料,选择科学的方法,计算有关长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)规划职能

管理会计的规划职能是通过编制各种计划和预算来实现的。它一般是在决策方案的基础上,将经济目标分解落实到有关预算中去,从而合理地组织协调企业的各项资源,对企业的经营活动作出具体的安排,并为经营控制 and 责任考核提供参照。规划是决策与实施之间的中间环节,是决策的延伸和具体化,是通向决策目标的重要途径。

(四)控制职能

控制职能是管理会计的重要职能之一。这一职能的发挥可以将企业经济管理过程的事前控制与事中控制有机地结合起来,在事前确定科学可行的各种标准,并根据执行过程中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,确保预算目标的实现,如全面预算控制、标准成本控制、保本分析控制等。

(五)考核评价职能

管理会计实施考核评价职能,是通过建立责任会计制度来实现的。责任会计制度是行为科学在企业管理中应用的结果。通过落实责任制,明确各部门及个人的经济责任,逐级考核责任指标的执行情况,找出成绩与不足,为奖惩制度的实施提供必要的依据。