

管 理 会 计

王者兴 吕长江 杜 洁



吉林大学出版社

管 理 会 计

王者兴 吕长江 杜 洁

吉林大学出版社

管 理 会 计
王者兴 吕长江 杜洁

责任编辑、责任校对:张显吉

封面设计:张沐沉

吉林大学出版社出版
(长春市东中华路 29 号)

吉林省新华书店发行
吉林省地质测绘印刷中心印刷

开本:850×1168 毫米

1/32

1994 年 9 月第 1 版

印张:10.375

1994 年 9 月第 1 次印刷

字数:257 千字

印数: 1—5000 册

ISBN 7-5601-1605-1/F·349

定价:7.00 元

前 言

本书是为了适应高等院校会计、审计、企业管理等专业的教学需要,在总结多年教学经验和科研成果的基础上,参考国内外有关论著编写而成的教材,本书也可作为各类成人高等教育、在职干部岗位培训和自学者所用。

本书系统阐述了管理会计学的基本理论和基本方法,其特点在于将经济学、运筹学、数理统计学等相关学科的知识应用于管理会计,通过建立数学模型来解决管理会计实务问题。本书力求深入浅出、条理清晰、结构合理,以反映该学科国内外最新发展水平。

限于作者水平,书中不妥或错误之处在所难免,恳请读者批评指正。

谨在此向所有关心和支持本书写作出版的同志表示感谢。

编著者

1994年3月

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 管理会计的形成和发展.....	(1)
第二节 管理会计理论的基本结构.....	(12)
第三节 管理会计的职能和内容.....	(18)
第四节 管理会计与财务会计的区别和联系.....	(22)
第二章 成本性态分析和变动成本计算	(25)
第一节 成本的分类.....	(25)
第二节 成本性态分析.....	(36)
第三节 混合成本的分解.....	(37)
第四节 变动成本法.....	(45)
第三章 成本—数量—利润分析	(56)
第一节 单一产品的本量利分析.....	(56)
第二节 多品种产品的本量利分析.....	(63)
第三节 本量利分析的进一步讨论.....	(68)
第四章 预测分析	(84)
第一节 预测分析概述.....	(84)
第二节 时间序列分析法.....	(88)
第三节 回归分析预测法.....	(94)
第四节 马尔科夫预测法.....	(122)
第五章 短期经营决策	(130)
第一节 决策概述.....	(130)
第二节 生产决策.....	(136)
第三节 定价决策.....	(150)
第四节 存货决策.....	(154)

第六章 长期投资决策	(165)
第一节 长期投资决策概述.....	(165)
第二节 评价长期投资决策的相关指标.....	(168)
第三节 评价长期投资决策的方法.....	(178)
第四节 长期投资决策的实例分析.....	(192)
第五节 长期投资决策的进一步讨论.....	(202)
第七章 全面预算	(212)
第一节 全面预算的基本概念.....	(212)
第二节 全面预算的编制程序与内容.....	(218)
第三节 弹性预算的形式和方法.....	(233)
第八章 标准成本制	(247)
第一节 标准成本.....	(247)
第二节 标准成本的制定.....	(250)
第三节 成本差异的计算与分析.....	(256)
第四节 成本差异的帐务处理.....	(264)
第九章 责任会计	(272)
第一节 责任会计的概念.....	(272)
第二节 责任中心.....	(278)
第三节 对责任中心的评价与考核.....	(282)
第四节 内部转移价格.....	(293)
附表 1	(298)
附表 2	(302)
附表 3	(304)
附表 4	(308)
附表 5	(310)
附表 6	(312)
附表 7	(313)
参考文献	(326)

第一章 总 论

管理会计是以提高企业经济效益为中心,广泛采用现代科学管理方法和技术手段,为企业内部经营管理服务,以提供企业财务信息为主的辅助决策信息系统。

管理会计是从传统的会计体系中分离出来的一门新兴会计学科,它与财务会计一起构成企业会计的两个重要领域。管理会计自产生以来,在英、美等西方国家的企业中得到了广泛的应用,为企业内部经营管理、提高经济效益作出了贡献。改革开放以来,随着我国经济的发展需要,管理会计也越来越受到我国会计理论界和企业界的重视和应用。

本章着重阐述管理会计的形成和发展,管理会计理论的基本结构、管理会计的职能和内容、管理会计与财务会计的区别与联系等内容。

第一节 管理会计的形成和发展

一、管理会计的形成

管理会计是随着社会经济的发展,科学技术的进步,企业内部经营管理的需要逐渐发展起来的。管理会计是会计与企业内部经营管理的有机结合,它将现代管理科学、行为科学、高等数学等相关学科的成果应用于会计,为企业管理人员提供决策信息,是社会经济发展到一定阶段的产物。

任何一门学科的形成和发展都与其所处的社会经济环境密切相关。管理会计也不例外,考察管理会计的形成发展过程,就

要对管理会计形成和发展的社会经济环境有一个基本了解。

1. 早期的管理会计(19 世纪初至 20 世纪 40 年代)

管理会计最早出现于美国的商业企业,并在 19 世纪时期的纺织业、铁路、钢铁制造业中得到了发展。

作为会计基础,“簿记”可追溯到公元前 3600 年。折旧概念早在希腊和古罗马时期就已产生,然而,大多数会计学家认为,现代会计从 14 世纪开始,在 500 年以前,意大利的卢卡·帕乔利(Luca·Pacioli)最早发明了著名的复式记帐制度,奠定了财务会计的基础。

但是,对于管理会计信息的要求则是 19 世纪发生的现象。作为工业革命的结果,19 世纪的企业通过扩大生产规模,达到规模经济以增加获取利润的能力。企业规模的扩大,企业生产方式和组织形式的变化,导致企业管理者开始产生对单位产品成本、单位资源耗费、投资报酬率等管理会计信息的需求。

19 世纪的企业主要从事单一产品的生产,即以单一经济活动作为企业的主要经济活动。在这些企业中,企业管理者开始意识到对于规模较大的企业,应采取比过去通过分散管理程序更有效的集中控制管理程序。如英美的部分商业企业家已经开始在集中管理的企业中,通过控制各个生产过程的产量,以提高企业的生产效率。早期的纺织制造业,曾经希望通过控制在生产过程中所使用的时间来取得更多的收益,起初,管理者也希望通过对劳动力的控制,通过增加产品的销售收入来稳定地增加利润。然而,他们很快地意识到,通过降低产品成本提高生产效率,也是增加利润的较优途径。

美国历史学家发现最早的制造成本记录发生在 19 世纪上半叶新英格兰集中的多步骤的棉纺织企业中。例如莱曼纺织企业的会计记录,就包括复式记帐的总分类帐户和明细分类帐户,并且在分类帐中保持两个纺织帐户用以反映总的制造成本。但此时的复式成本帐户,已完全不同于先前所采用的会计帐户,先

前所采用的会计帐户主要是记录企业经济业务的确定结果,而此时的成本帐户是在规模较大的企业中,为集中控制和管理企业的各个生产过程而采取的一种方法,这导致成本会计的产生和发展。

莱曼纺织企业的帐户除记录企业的制造成本、不同类型产品产量的单位成本外,还包括其他关于企业生产的记录,如反映企业利用原材料的效率、工人劳动时间的多少以及一般制造费用情况的成本报告。这些帐户资料为管理人员进行生产经营管理和控制提供了重要的信息,如管理人员控制企业每一单位产品所耗费的资源、制订特别订货价格的短期决策和对设备更新决策所使用的边际贡献指标,都是直接取自于生产成本帐户资料。此外,莱曼纺织企业的成本帐户还对企业内部一些松散的行为起到刺激和控制的作用。企业管理人员定期地利用成本资料检验劳工们的业绩,他们对在同一生产过程、同一时间劳工的生产效率进行比较,而且,他们还还对同一劳工在不同生产期间的生产效率进行比较。为满足企业管理人员的要求而设置的帐户所提供的成本资料,不同于其它资料,成本资料可以帮助管理人员评价企业内部的生产过程和鼓励劳工为实现企业的生产目标而奋斗。

19世纪中叶,交通和通讯行业得到巨大的发展,特别是在修建了铁路和发明了电报后,为建立更大的企业组织提供了进一步的可能性。这时,企业可以在一个更大的地理区域内采购原材料和销售他们的产品。但是,如果管理会计信息在数量和质量上不能与此适应,这些企业就不能从扩大的经营范围内获得充分的潜在利润。事实上,高效率的管理会计系统能够协调高效率的符合逻辑的生产过程,以及协调这些企业的销售活动,从而为分散经营管理人员的业绩评价提供综合的衡量标准。

铁路也许为高效率管理会计系统提供了一个最好的例证。和制造企业一样,铁路部门也设计了一套成本会计系统,以评价

和控制企业内部的生产过程。但与制造企业不同的是,铁路部门设计了一种特殊的记帐程序,这种记帐程序记录了每天发生的大量繁多的业务,并且为企业内部报告及时地汇总出这些业务的结果。同时,铁路部门还设计了一种新的会计系统,控制现金支出和以高效率的方法记录其支出,这样可为管理部门及时地提供各种开支的准确报告。除此之外,铁路的发展也扩大了其内部经营活动和业绩的内容,铁路部门发明了一套复杂的成本会计程序计算吨公里成本,这样不仅能为每一范畴或整个铁路以吨公里为基础计算成本,并且还能找出各单位成本之间的差异的原因,以进行评价和控制。

19 世纪后期,由于交通运输和通讯业的发展,使规模经济和分布广泛的企业的形成成为可能,大规模的商业企业的发展是推动美国经济迅猛发展的主要动力之一。作为连接生产者和消费者的纽带,批发商和零售商的发展,使得陷入困境的制造商顺利而有效地销售出他们的产品。

为了有效地经营,许多批发商把提高营业额作为其一项重要的内部管理目标,薄利多销是他们成功的秘诀。为了提高营业额,他们不得不对成本引起特别的重视,尤其是采购成本、存货成本以及给消费提供的信贷。为了监督和评价各个内部管理部门负责人的业绩,商业企业计算并收集各个部门关于毛利润(销售收入减去销货成本和部门的经营费用)和存货周转额方面的会计信息,这些商业企业就像早期的制造业和铁路运输业那样收集企业内部会计信息用于企业管理。

在管理会计技术方面的进步是与 F·W·泰勒发明的科学管理原理密切相关的。19 世纪后期,企业的生产规模不断扩大,生产过程日趋复杂,使得企业管理人员很难得到有关生产经营效率方面的准确信息。管理工程师 F·W·泰勒的科学管理原理恰好适应了当时企业管理的需要,科学管理原理的核心,是强调提高生产效率和工作效率,通过他所倡导的时间研究、动作研

究等,来制定在一定客观条件下认为可以实现的同时又是最有效率的标准,以实现生产过程的高度标准化。随着科学管理原理在企业生产中的广泛应用,原有的会计体系发生了变化,企业会计为了配合科学管理原理提高企业生产效率和工作效率,就将“标准成本”、“预算控制”和“差异分析”等与科学管理紧密联系的技术方法引进到管理会计体系中来,丰富和发展了原有的管理会计内容。

本世纪初,在美国掀起了一场巨大的企业合并浪潮,从此,像国际收割公司、杜邦公司、通用电器公司、美国钢铁公司等等,这些大企业的名字几乎家喻户晓。每一个大企业都包括了先前单独从事经营活动的若干企业,如制造、采购、运输和销售,这些原来都是每一个独立企业的经营活动,现在变成在一个综合的多活动的企业组织里的经营活动。综合类型企业的发展,主要因为它们通过联合从前不同的经营业务,可以为企业增加获取利润的能力。

在这种综合性多活动的企业中,企业的生产方式、生产环境、经营特点已完全不同于 19 世纪的单一经济活动的企业,企业管理人员又面临许多需要解决的新问题,这其中最突出的是如何协调企业内部各部门的生产经营活动,使得各部门的经营目标与企业的总体目标保持一致。

美国早期大部分成功的综合性多活动的企业,通常采取的是现在众所周知的将多活动企业作为一个统一集中的企业组织的方法,来协调企业内部各部门的生产经营活动。为了协调处理企业内部的许多业务活动,在综合多活动企业里的各个部门中采用了由单一活动企业发明的会计计量方法。然而,在多活动的企业里,各种效率不同的计量方法(如单位产品成本、经营比率、存货周转率)不可能直接同整个企业的利润有关。此外,多活动企业内部单一活动部门的管理人员和多活动企业的劳工,都不需要像一个独立的单一活动企业的管理人员那样,激励他们实

现整个企业的利润,多活动企业的高层管理人员利用管理会计新发展的两个指标缓解了上述多活动企业内部的控制和激励问题。首先,他们发明了协调和平衡企业内部资源流动的预算;其次,他们扩充了一种新的计量方法——投资报酬率,以便把企业各个不同部门的业绩和企业的整体业绩进行比较。

此外,与单一活动企业不同的是,在多活动的企业里,高层管理人员还必须在其内部各部门之间分配资本,而分配资本的标准是运用预算和投资报酬率两个指标,通过评价和控制企业内部特定的活动,预测其结果,这样投资报酬率开始从作为一个协调各部门活动的工具,最终变成一个指导性的原则。这种会计对资本的重视的意义,在今天仍然具有实际意义。

1900年以后,由于资本市场的发展,规章性条文的形式和所得税的增加等对企业产生了新的压力,导致了对财务报告的需求增加,而对财务报告进行审计的公证会计师所要求采用的存货计价方法等又对管理会计产生了持续的影响。这样,为管理会计又增添了新的内容。

到1925年,在美国的企业实践中已经出现了我们今天所采用的各种管理会计方法,所有的管理会计实践得到了发展。为直接人工、直接材料和制造费用设置了成本帐户,为现金、收入和资本编制了预算、弹性预算,销售预测,标准成本控制、差异分析,转移价格和部门业绩的评价,这些实践已经展示了企业发展的复杂性和管理人员对会计信息的要求。

1922年美国学者奎因斯坦出版了《管理会计:财务管理入门》,1924年美国又出版了麦肯思的《管理会计》,为管理会计作为一门学科的存在奠定了基础。

2. 现代管理会计(本世纪40年代至今)

本世纪40年代,特别是第二次世界大战以后,科学技术的飞速发展,其突出表现是:市场环境瞬息万变,金融资本充分发展,企业规模骤然扩大,跨国公司层出不穷,市场竞争更加激烈。

在这一复杂的经济环境中,企业生产经营过程日益复杂,需要处理的信息范围更加广泛。企业管理者要求会计人员不仅要及时地对企业的经济活动进行准确地反映,更重要的是要预先对企业未来的生产经营情况进行预测。这样,促使会计研究的重点转向服务于企业内部的经营管理,即研究如何采用科学的方法收集、处理会计信息,满足企业内部经营管理的需要,实现企业管理现代化。

战后企业内外经济环境的剧烈变化,促使企业日益重视经营决策和发展战略,甚至出现“管理的重心在经营、经营的重心在决策”、“管理就是决策”的观点。这种客观环境导致以美国经济学家西蒙为代表的现代管理科学理论应运而生。现代管理科学以系统论、信息论、控制论、运筹学、行为科学、高等数学为其理论基础和方法手段,同时结合电子计算机技术,根据企业管理最优化的要求,建立反映经济变量内在联系的数学模型,对企业较为复杂的生产经营活动进行科学的预测、决策、组织、协调和控制,促使企业生产经营实现最优运转,从而提高企业管理现代化水平。这样,以现代管理科学理论为基础的管理会计,广泛地吸收了相关学科的理论和方法,丰富了早期管理会计的内容,形成了现代管理会计中有关决策会计的理论和方法。

1952年,世界会计师联合会正式采用“管理会计”这个名词。这样,传统会计就分离为既相互依赖又相互独立的财务会计和管理会计两大组成部分,管理会计才正式得到国际会计界比较一致的公认。

二、管理会计的发展趋势

管理会计是为企业内部经营管理提供信息服务的一个辅助决策信息系统。今后,随着经济的发展,企业生产规模的日益扩大,企业组织形式的不断变化,面对复杂多变的经营环境,管理会计将广泛地吸收相关学科的理论和方法,丰富和发展其内容

和理论,使管理会计表现为多种学科相互渗透和结合的一门综合性交叉学科。

1. 数学方法大量应用于管理会计。管理会计理论和方法的特点决定了数学方法大量应用的必然性。随着社会经济的发展,科学技术的进步,企业的生产经营日趋复杂多变,应用传统的会计模型已经无能为力。只有将数学应用于管理会计,根据企业经营管理的实际,建立反映经济变量之间本质规律的数学模型,才能真正把握有关经济变量之间的关系,以及运动变化的趋势,为管理人员进行科学的预测、决策和控制提供信息依据。另外,在管理会计中应用数学模型并不应只局限于使用了多少数学模型、数学符号,关键还在于应用数学的思维方法,这是各门学科应用数学方法的成功经验。应用数学思维方法来研究分析管理会计理论可以准确地把握其发展变化的本质规律,这是由数学思维方法的特点——严密的逻辑性、高度的抽象性所决定的。运用数学思维方法的严密的逻辑性,可以为管理会计的研究提供逻辑推理和逻辑证明的方法论导向;运用数学思维高度抽象的特点,能够突破管理会计研究对象直观差异的局限,概括出研究对象的最主要、最显著的特征。显然,这对研究和发展管理会计的理论和方法是大有益处的。

需要明确的是,目前西方管理会计所出现的危机现象,以致出现管理会计理论与实际相脱节的呼声,并不是由于管理会计应用了复杂数学模型所产生的,而是由于资本主义高科技的发展,企业生产经营条件及环境的剧烈变化,过去的某些西方管理会计理论和方法不能适应当代企业经营管理实际需要的结果。

2. 信息经济学引入管理会计。在60年代后期,为分析会计系统的内容和价值,出现了一种新的理论:信息经济学。该理论强调要从信息对决策的有用性来处理会计信息,从重要性上看,信息经济学理论是了解和分析管理会计系统的基本原则。信息经济学应用于管理会计,一般涉及个人决策理论和代理人理论。

对于个人决策理论,主要是指使成本系统的设计者认识到在收集有关信息时,要考虑有关信息的成本——效益问题。企业管理人员往往要在不确定的条件下进行决策,这时,与决策相关的信息是必不可少的。但是,一般说来,完全或近乎完全的信息很难得到,并且,越是详细的信息,其取得成本也就越高。因此,决策者在收集信息前不得不考虑有关信息的成本——效益关系的问题,例如企业在进行信息收集活动时,总期望信息带来的价值(例如利润的增大、费用的节约、信誉的增加)大于取得信息的成本,并以此决定信息的取舍。因此,管理会计有必要考虑如何对信息进行会计处理,这不仅要考虑信息的取得成本,还应该考虑信息的价值如何确认、如何计量的问题。

对于代理人理论,是指研究主人与代理人之间的权责关系如何体现在契约中的理论。在代理人理论中,企业不是作为一个体,而仅仅是作为在委托人(主人)和代理人(总经理)之间用合同相联结的复合体,并且委托人和代理人都被假定仅为自身的利益所激励。正确处理委托人与代理人之间成果分享、风险承担的关系,需要建立一个管理会计信息系统,使该系统既能给委托人又能给代理人提供一定时期经营成果和经营状况的信息。具体地,对代理人来说,使其对生产经营全面了解,以完成任务;对于委托人来说,需要了解经营过程的信息,监视代理人避免发生不忠诚、营私舞弊行为的所谓“道德风险”,还要监视代理人不会发生有利于代理人、不利于委托人行为的所谓“逆向选择”,从而协调委托人与代理人之间的利益关系,调动双方的积极性,使企业实现最大收益。

3. 电子计算机和系统管理理论引入管理会计。电子计算机技术在会计领域的广泛应用,一方面使得会计部门的计算、处理和存贮数据的能力大为增强;另一方面,借助电子计算机软件可以解决管理会计中的复杂数学模型的求解问题。随着计算机科学的发展,管理会计人员可以建立一个综合反映企业内外经济

环境因素及其变化的辅助决策数据库,从而使管理会计和财务会计共享数据库,进而可以随时按照企业经营管理的要求,使计算机软件程序自动建立有关管理会计模型,解决企业经营管理的实际问题。

系统理论是第二次世界大战后发展起来的一组新兴科学理论,它包括系统论、信息论和控制论三个部分。三论的出现,为各门学科的发展提供了新思路和新方法。系统理论应用于管理会计,不仅可以丰富管理会计理论,而且可以指导管理会计实践。具体表现为:首先,系统论应用于管理会计,为管理会计的研究提供了系统的思路和方法,它促使管理会计人员从整体出发,综合研究企业外部各种因素对企业内部经营管理的影响,同时还要协调企业内部各个单位之间的关系,保证企业经济活动最优运转;其次,信息论应用于管理会计,可以将管理会计视为一个为企业管理者提供决策信息的信息系统,管理会计信息系统的建立不仅为管理会计理论研究奠定了基础,而且使管理会计信息的收集、加工、储存和传递科学化、程序化,进一步完善了管理会计的职能和作用;最后,控制论应用于管理会计,促使管理会计的控制职能更加完善,方法更加科学,管理会计信息系统通过信息反馈作用,有效地调节企业内部各子系统的生产经营活动,纠正决策过程中的以及执行过程中出现的偏差,控制整个系统沿最优决策拟定的轨道运行,实现最优的管理目标。

4. 行为科学引入管理会计,行为科学主要是应用心理学、社会学等方面的研究成果来研究人的各种行为的规律性,分析人产生各种行为的客观原因和主观动机的一门科学。行为科学的引入,要求管理会计配合企业管理作出以下两方面的变革:一方面是按照行为科学的观点,不能将企业劳工仅视为追求物质利益的“经济人”,而应把他们看作还追求精神生活的“社会人”。因此,管理会计在配合企业的决策目标、业绩计量评价时,一方面,指标体系要从单一化向多样化转变,既包括反映物质因素的指

标,又包括反映精神因素的指标,为科学地制定企业多样化目标服务;另一方面是配合企业决策方法时,以“满意的选择”代替“最优的选择”,从最优化向满意性转变,这样更能符合企业管理实践,这也是现代决策思想的重大转变。

5.“新三论”引入管理会计。耗散结构理论、协同学、突变论并称为现代科学方法论的“新三论”,这是本世纪60年代末以来,国际上在非平衡系统自组织理论研究方面相继形成的新兴学科。“新三论”自产生以来,在社会经济等领域已展现出广泛的应用前景。

按照耗散结构理论来研究管理会计这一开放信息系统,可以使其研究和发展达到一个新的高度。首先,管理会计系统是一个动态的开放系统,需要通过其耗散结构和能量变化来维持其有序结构,并找出使其趋于稳定有序新结构的条件及其规律,再找出使其发生非平衡变化的临界变量,这对于深入研究和发管理会计理论具有重要意义。其次,由于企业内、外经济环境因素的不规则变化,不同时期、不同时间点上企业的经营活动和管理水平也是不均匀的,有规则的经营计划和管理目标往往被无规则的随机现象和事务所干扰和破坏,造成了经营管理过程中的涨落现象。因此,要了解和研究非平衡状态下管理会计系统的变化规律就显得十分必要。

协同学是研究各种不同的系统通过其子系统的协同效应,从无序向有序、从低级有序到高级有序演化的机制和共同规律的一门新兴横断学科。将协同学引入管理会计,主要研究管理会计系统在外界条件的影响和信息的变换下,通过内部各因素或子系统间协同作用,所出现的稳定有序的功能结构,以及使系统发生良性循环的条件、特点和规律性。管理会计系统作为一个开放的系统,由数据、方法、模型等子系统构成,为保证管理会计系统有效地运行,就需要动用各种方法,创造出一种使各个子系统协调一致的机制,促使各子系统相互协调作用,产生具有一定功