

立信会计丛书

管理会计

——理论·方法·案例

周亚力 主编

GUANLI KUAJI
LILUN · FANGFA · ANLI

立信会计出版社

立信会计丛书

管 理 会 计

——理论·方法·案例

周亚力 主编

立信会计出版社

图书在版编目(CIP)数据

管理会计:理论·方法·案例/周亚力主编. —上海:
立信会计出版社, 2006. 8
(立信会计丛书)
ISBN 7-5429-1682-3

I. 管… II. 周… III. 管理会计 IV. F234. 3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2006)第 086963 号

出版发行	立信会计出版社
经 销	各地新华书店
电 话	(021)64388409 (021)64391885(传真) (021)64695050
网上书店	www.Lixinbook.com (021)64388132
地 址	上海市中山西路 2230 号
邮 编	200235
网 址	www.lixinaph.com
E-mail	lxaph@sh163.net
E-mail	lxzbs@sh163.net (总编室)

印 刷	立信会计常熟市印刷联营厂
开 本	850×1168 毫米 1/32
印 张	13.625
字 数	336 千字
版 次	2006 年 8 月第 1 版
印 次	2006 年 8 月第 1 次
印 数	3 000
书 号	ISBN 7-5429-1682-3/F·1503
定 价	23.00 元

如有印订差错 请与本社联系

前 言

管理会计是一门多学科相互渗透的综合性边缘学科。它以管理学和数学为依托,以财务会计提供的信息为基础,以预测决策和规划控制作为基本手段,通过对相关信息的加工处理,为提升企业经营管理水平、提高经济效益服务。

本书比较系统地介绍了现代管理会计的基本理论和方法,反映了近年来管理会计的最新研究成果,在博采中外各家所长的基础上,形成了现在的内容体系。其特点有三:一是把近年来管理会计研究的新领域,如作业成本法、目标成本管理、平衡计分卡等有关内容作为一篇予以专门介绍;二是本书可适应不同教学层次的需要,如第一章至第十二章可作为大专教学的内容,第一章至第十五章可作为本科教学的内容;三是为适应案例教学的需要,本书在每一篇后都附了相关案例,既可供教师教学参考,也有利于提高学生解决实际问题的能力,同时也可以为管理者把管理会计的理论、方法与企业实际的结合提供借鉴。

本书由周亚力主编。具体分工如下:第一、第二、第五、第六、第七、第八、第十三、第十四章及第十五章由周亚力执笔;第三、第四章由朱朝晖执笔;第九、第十、第十一、第十二章由祝立宏执笔。最后由周亚力总纂。

在本书编写过程中,参考、收集了国内外大量资料,吸收了许多学者的研究成果,在此对这些学者深表谢意。

尽管我们在编写中竭尽全力,但由于水平所限,书中错漏难免,恳请广大读者批评指正,以便再版时修改、补充。

编 者

2006 年 8 月

目 录

第一篇 管理会计基础

第一章 总论	3
第一节 管理会计产生的基础	3
第二节 管理会计的基本特征	9
第三节 管理会计师的知识体系与职业道德	17
复习思考题	21
第二章 管理会计的方法基础	23
第一节 成本性态的基本分析	23
第二节 混合成本的分解方法	27
第三节 成本按性态分类在管理会计中的地位	35
第四节 边际贡献率与变动成本率	37
复习思考题	39
第三章 本量利分析	40
第一节 本量利分析概述	40
第二节 保本点分析	42
第三节 保利点分析	49
第四节 本量利的敏感性分析	54
第五节 本量利的风险分析	59
复习思考题	67
第四章 变动成本法	68
第一节 变动成本法与全部成本法的比较	68
第二节 变动成本法与全部成本法期间利润差异的规律	76

第三节 对变动成本法的评价	83
复习思考题	88
习题与案例	89

第二篇 决策会计

第五章 决策分析基础	107
第一节 决策的基本分类	107
第二节 决策的程序及应遵循的原则	109
第三节 决策分析中的特殊成本概念	111
第四节 货币的时间价值	116
复习思考题	128
第六章 经营决策	129
第一节 经营决策常用的分析方法	129
第二节 产品生产及商品经营的决策	132
第三节 成本决策	145
第四节 产品销售决策	150
复习思考题	158
第七章 长期投资决策	159
第一节 长期投资概述	159
第二节 影响投资方案的基本计量因素	163
第三节 投资方案的经济评价指标	179
第四节 投资方案的评价与优选	192
复习思考题	198
第八章 投资方案评价中的专门问题	199
第一节 设备更新的决策	199
第二节 折旧模式对投资方案评价的影响	205
第三节 通货膨胀对投资方案评价的影响	209
第四节 投资方案的敏感分析	212

复习思考题	215
习题与案例	216

第三篇 控制与业绩评价会计

第九章 全面预算控制	235
第一节 预算概述	235
第二节 全面预算的编制原理	240
第三节 预算控制的几种形式	255
复习思考题	269
第十章 标准成本制度	270
第一节 标准成本制度概述	270
第二节 标准成本的类型及其制定	273
第三节 标准成本差异	282
第四节 标准成本差异的账务处理方法	293
复习思考题	296
第十一章 存货控制	297
第一节 存货控制概述	297
第二节 存货经济批量控制	300
第三节 存货日常控制	308
复习思考题	311
第十二章 责任会计	312
第一节 责任会计概述	312
第二节 成本中心及其业绩评价与考核	320
第三节 利润中心及其业绩评价与考核	325
第四节 投资中心及其业绩评价与考核	330
第五节 内部转移价格	337
复习思考题	344
习题与案例	345

第四篇 管理会计理论与实务的创新及发展

第十三章 作业成本法	363
第一节 作业成本法的产生	363
第二节 作业成本法的基本原理	364
第三节 对作业成本法的评价	377
复习思考题	379
第十四章 目标成本管理	380
第一节 目标成本管理的特点	380
第二节 目标成本管理的实施程序	382
第三节 产品功能成本管理	386
复习思考题	394
第十五章 平衡计分卡	395
第一节 平衡计分卡的基本原理	395
第二节 平衡计分卡的主要内容指标	400
第三节 实施平衡计分卡的程序	406
第四节 平衡计分卡的优点	408
复习思考题	411
习题与案例	412
附录一 1元复利终值系数表	416
附录二 1元复利现值系数表	419
附录三 1元普通年金终值系数表	422
附录四 1元普通年金现值系数表	425
主要参考书目	428

第一篇 管理会计基础

管理会计的产生,大大丰富了会计学科的内容,它使会计从单纯的记账、算账、报账,发展到以满足管理需要为目的的规划、决策、控制与考核。为了更好地发挥管理会计的职能,必须从基本理论和基本方法入手,掌握管理会计作为一门学科的特殊方面。本篇将分四章予以介绍:在第一章中,着重阐述管理会计产生的基础、管理会计的基本特征、管理会计师的知识体系与职业道德等内容;在第二章中,着重对成本性态进行了分析;在第三及第四章中,分别对管理会计的两种基本分析方法,即本量利分析法和变动成本法作了详尽的介绍。通过本篇的学习,力求让读者对管理会计的基本理论和基本方法有一个基础性的了解,为以后各章内容的学习打下基础。

第一章 总 论

第一节 管理会计产生的基础

管理会计既是会计的分支,也是管理的分支,尽管管理会计是会计学科发展的必然结果,但在其形成和发展过程中,一系列管理理论对管理会计产生了极其重要的影响,并为其奠定了坚实的理论基础。

一、科学管理理论为管理会计基本分析方法的形成奠定了理论基础

19世纪末,西方资本主义的发展尚处于初级阶段,企业管理仍然以经验管理为主,劳动生产率极为低下。当时,以泰勒为代表的一批电气工程师开始对劳动者的作业时间和动作进行科学研究,并倡导以全面的调查研究和科学的知识来代替个人的经验判断,采用严格的计量方法来研究成本的发生和变化,并确定标准和加强控制,以提高劳动生产率。于是,企业管理中开始有了计划职能和执行职能的分离,有了计件工资制等。正是由于企业管理开始重视对内部生产过程的计划和监控,重视对内部生产效率的衡量和激励,才产生了对于超出传统财务会计职能的管理会计职能的需求。在科学管理使企业管理对管理会计职能产生需求的同时,其理论与实践也为管理会计的基本方法奠定了坚实的基础。

(一) 科学管理理论为管理会计的系统控制方法奠定了理论基础

泰勒科学管理研究的重心是如何通过对动作和作业的研究确

定完成作业的标准时间,以及标准的计件工资,以此作为事前控制和事后考核评价的依据,起到提高促进劳动生产率的作用。这一基本理论原理使管理的重心由单纯的事后反映和分析转移到事前和事中的控制,不仅导致了一直沿用至今的管理会计的重要控制方式——标准成本制度的形成,而且奠定了管理会计系统控制方法的基础,使管理会计具有了区别于传统财务会计的基本特征。

(二) 科学管理揭示了成本性态现象

泰勒的科学管理首次注意到了产品生产成本和产量之间的依存关系。“从生产成本考虑,许多企业家不了解产量对成本的影响,他们忽略了这样一个事实,就是赋税、保险费、折旧、租金、利息、管理人员薪金、办公费等,无论产量多少都大体保持一致。在大多数企业中,间接费用等于或超过给工人的直接工资……因此,当产量按比例增加时,付给工人较高的工资永远是节约的,因为每件产品间接费用降低的比率大于工资的增加。”正是泰勒的这一论述,揭开了成本性态研究的序幕,为管理会计中最为重要和基本的成本分类——成本性态分析奠定了基础。

二、组织行为学为管理会计系统控制方法和体系的完善提供了理论基础

组织行为学应用心理学、社会学、管理学和经济学等多门学科的研究成果,探索如何根据人类行为的规律来构建企业组织结构,调整企业组织内部人与人之间的关系,引导和激励人们充分发挥其积极性和创造性,最大限度地利用企业的人力资源,提高经济效益。组织行为学产生于 20 世纪 40 年代,它认为人的行为是由动机决定的,而动机则由需要所引起,对人的激励要首先满足人的各种需要;从人是社会人角度来考虑,人的需要就不仅有生理物质需要,而且有心理精神需要;进而,从企业组织角度来考虑这些行为规律,就要求企业管理必须重视对组织行为的研究,通过组织结构的设计和激励机制的建立来预测、引导和控制人的行为,充分发挥

人的积极性和创造性,以实现企业的既定目标。

20世纪四五十年代是西方管理会计的形成和发展阶段,而在这一过程中,管理会计从组织行为学科中汲取了丰富的营养,使管理会计体系得以形成和完善。组织行为学对管理会计理论和方法体系的影响主要体现在以下方面:

(一) 拓展了管理会计的视野

如果说科学管理时代的管理会计观念还只是将控制的着眼点放在对生产过程中物的控制的话,组织行为学带来的是从“物本”观念向“人本”观念的转变。它使管理会计开始从重视人的需求、激发人的动机、引导人的行为方面考虑管理会计信息系统的设计,增强了管理会计信息在企业管理中的能动作用。

(二) 促进了对激励机制的研究,为责任会计理论和方法的形成提供了基础

组织行为学强调需要产生动机,而动机决定行为。因此,企业管理要了解不同群体组织及个体的需要,以此为出发点确定目标激励因素,以激发人的动机、引导人的行为。而人的需求是多层次的,它会随着较低层次需求的满足而向较高层次发展,从而要求目标激励因素也应该是动态变化的。在经济发展的初级阶段,人们的基本物质需求在得不到很好满足的情况下,物质奖励是较为有效的激励因素;当经济发展到一定程度,人们的物质需求得到一定程度的满足后,物质因素所具有的对行为的激励引导作用就会逐渐减弱,而需要寻求更高层次的心理和精神需求作为激励因素,以激发新的行为动机。

以组织行为学为基础的激励机制的研究,促进了管理的民主化和职能的分散化,使许多大的公司开始采用分权管理模式,最高管理层不仅要將一定程度的决策权下放到下级部门,而且还要將企业的经营总目标逐级分解落实到企业各部门和职工个人,形成内部组织的分目标和个人目标,使各单位和职工都承担起对于企

业目标实现的经济责任,并且从整个企业的经营目标实现中获得个人需求的满足。按照这一组织行为学的基本原理,管理会计的预算控制和业绩评价系统不断发展和完善,形成了系统的责任会计理论和方法体系,使管理会计的业绩评价系统能考虑特定企业、特定时期的企业组织特点和不同层次人们的需求特征,在调动人的积极性、促进企业目标实现方面起着重要作用。而且组织行为学的这种影响还将在管理会计的未来发展中继续存在。

三、权变理论和信息经济学是管理会计系统更具实用性的基础

(一) 权变理论对管理会计的影响

20 世纪六七十年代,企业管理所处的内外部环境都发生了很大的变化,出现了一系列需要解决的新问题和新矛盾,相应地出现了很多针对特定问题的管理理论学派,如“决策理论学派”、“系统管理学派”等。这一时期管理理论林立,被称为“管理理论的丛林”。但每一种管理理论或模式都有其优点和局限性,没有哪一种能够“包医百病”,因此,20 世纪 70 年代所形成的权变理论强调管理理论和方法要根据特定时期、特定企业的内外环境和条件的变化,权宜应变,灵活掌握。权变理论促进了对特定企业内外环境及其变化的关注,减少了管理模式和方法选择中的模糊性,这对管理会计模式的选择和具体管理方法的应用有重要的指导意义。

(二) 信息经济学对管理会计的影响

信息经济学从信息成本和信息效益角度促进了管理会计对其信息质量的研究,为管理会计各种技术分析方法的的发展及应用提供了理论指导。20 世纪 60 年代初产生的信息经济学认为,信息是现代社会的一种重要资源,它同其他资源一样,具有效益和成本。信息的效益来源于信息的决策有用性,即信息的提供能减少决策的不确定性。但信息的生成过程要发生各种相应的耗费,从而形成信息成本,包括内部信息系统的设计、运行费用等内部信息

成本和信息咨询费等外部信息成本。因此,管理会计信息价值的大小不仅取决于其对决策的有用程度,而且取决于信息效益与信息成本的比较,只有信息效益大于信息成本的信息系统才是经济可行的。信息经济学对信息效益和信息成本的研究,使我们对信息系统的改进与完善有了理性的认识。由于信息成本的限制,优秀的信息系统不是理论上最完善、技术上最先进的模式,而是信息效益与信息成本之差最大的模式。不同的模式和方法有不同的信息效益和成本;即使同一模式或方法,在不同的信息技术条件下也会产生不同的信息效益和成本。这种认识缩短了管理会计理论研究和实践的距离,促进了管理会计的健康发展。

四、代理人理论推动了当代管理会计的发展

代理人理论最早起源于 20 世纪 30 年代美国经济学家科斯提出的产权理论,但该理论一直到 70 年代才真正得到西方经济学的重视,并被西方会计学者引入管理会计的研究之中,成为现代管理会计的重要理论基础。

作为微观经济学理论,代理人理论所研究的是如何正确处理企业组织中委托人和代理人之间的责权利关系,借以充分调动起双方改善经营管理的积极性。这种理论认为,委托人和代理人之间的立场、观点和利益并不尽相同,在一个企业组织中,委托人总是希望代理人能从企业整体的长远利益出发,追求利润最大化;而代理人却往往要考虑其他很多非利润因素,谋求个人利益的最大化而不一定是企业利润最大化。这样,就可能出现两种不良倾向:道德风险和逆向选择。尽管通过对代理人所委托的任务执行情况进行检查和监督可以在一定程度上限制代理人的行为,但由于信息不对称现象的客观存在,及信息成本的问题,委托人不可能通过检查和监督来完全消除上述两种不利倾向。于是,为了促进委托人与代理人的目标一致和利益一致,就必须有一套科学的约束与激励机制来加以协调。

代理人理论对管理会计的贡献主要体现在两个方面：

(一) 代理人理论对委托人和代理人关系的分析，提升了管理会计系统的地位

在代理人理论体系中，管理会计的信息从两个方面对促进委托人利益最大化有重要意义：一个方面是决策前信息的提供，有助于决策者(委托人或代理人)增加对未来环境的认识，减少决策的不确定性，有助于代理人对委托任务的完成；另一个方面是关于决策执行结果的信息提供，使委托人能将对代理人的报酬计划和经营业绩联系起来，委托人和代理人之间根据契约规定分享经营成果，这对激励代理人为委托人利益而努力是相当重要的。这种对管理会计信息价值的确认，强调了管理会计信息对人的行为的调节作用，使管理会计系统成为企业制度建设的一部分，而不仅仅是一个被动的信息系统。

(二) 代理人理论的“分享”原则丰富了责任会计的理论和实践

在具有多种不确定性情况下开展生产经营活动，就必然存在一定的风险。对风险的承担问题有两种极端的倾向：一种是经营风险完全由代理人承担，委托人不负任何责任，如固定利润上交额的承包计划；另一种是经营风险完全由委托人承担，即只对代理人采用固定薪金制度。前者有利于调动代理人的积极性，但会导致委托人对企业经营成果的漠不关心，后者则对代理人的激励作用较差，结果都会对委托人和代理人双方的利益产生影响。因此，代理人理论认为应在风险分担和利益分享之间取得平衡，以便对代理人和委托人都产生最好的激励作用。传统的管理会计理论强调可控性原则，要求只按照责任人可以控制的因素和范围来进行业绩评价，这无疑是正确的，在一定程度上也反映了代理人理论的要求。但这种传统理论忽略了风险分担问题，在出资者和最高管理层之间强调可控性，将管理者的责任和不确定性的影响隔离开来，