

Management
Accounting

管理会计

蒋贤品 祝锡萍 主 编

浙江人民出版社

Management Accounting

管理会计

第 1 版 第 1 次印刷

Management Accounting 管理会计

蒋贤品 祝锡萍 主 编

浙江人民出版社

图书在版编目(CIP)数据

管理会计/蒋贤品 祝锡萍主编 —杭州 浙江人民出版社 2005 12

ISBN 7-213-03206-2

I 管 II ①蒋 ②祝 III 管理会计
IV F234 3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2006)第 000559 号

管理会计

蒋贤品 祝锡萍 主编

- 出版发行 浙江人民出版社
(杭州体育场路 347 号)
市场部电话 (0571)85061682 85176516
- 责任编辑 王放鸣
- 封面设计 顾 页
- 责任校对 鞠 朗 朱银才
- 激光照排 杭州兴邦电子印务有限公司
- 印 刷 浙江大学印刷厂
(杭州王古路 20 号)
- 开 本 787 × 1092 毫米 1/16
- 印 张 15 25
- 字 数 22 万
- 插 页 1
- 版 次 2005 年 12 月第 1 版
2005 年 12 月第 1 次印刷
- 书 号 ISBN 7-213-03206-2
- 定 价 27 00 元
- 如发现印装质量问题 影响阅读 请与印刷厂联系调换。

《管理会计》编委会

主 编	蒋贤品	祝锡萍				
副 主 编	唐丽敏	吴向碧	关宏超			
编 委	王 春	胡双丹	余红娜	鲁爱民	赵洋阳	
	周瑞平	刘雁华	王海庆	俞海刚	周 怡	
	章婉兰	刘 建	梁世彩	王 蓉		

1 第一章 绪论

- 1 第一节 现代管理会计的形成与发展
- 5 第二节 管理会计与财务会计的联系与区别
- 8 第三节 管理会计的职能 方法和内容
- 12 第四节 管理会计在我国的应用

18 第二章 成本性态分析和变动成本法

- 19 第一节 成本和成本性态
- 26 第二节 混合成本的分解
- 31 第三节 变动成本法和完全成本法

39 第三章 本量利分析

- 40 第一节 本量利分析概述
- 42 第二节 盈亏临界点分析
- 55 第三节 目标利润分析
- 60 第四节 有关因素变动对保本点和目标利润的影响

73 第四章 预测分析

- 75 第一节 预测分析概述
- 77 第二节 销售预测

85 第三节 成本预测

89 第四节 资金预测

92 第五章 经营决策分析

93 第一节 经营决策相关的成本概念

97 第二节 经营决策分析的基本方法

101 第一节 产品生产决策分析

111 第四节 产品定价决策分析

119 第六章 投资决策分析

120 第一节 投资决策基础

121 第二节 长期投资决策分析的基本因素

129 第一节 投资决策的评价指标

135 第四节 长期投资决策方法的应用

143 第七章 全面预算

144 第一节 全面预算概述

145 第二节 全面预算的编制程序

155 第一节 全面预算的编制方法

160 第四节 全面预算管理的系统化——6S管理体系

166 第八章 标准成本制度与作业成本会计

167 第一节 标准成本制度概述

172 第二节 成本差异的分析

180 第一节 作业成本会计

188 第九章 责任会计

189 第一节 责任会计概述

192 第二节 责任中心

198 第三节 内部转移价格

203 第十章 战略管理会计

204 第一节 战略管理会计概述

212 第二节 战略管理会计研究的主要内容

215 第一节 战略管理会计研究的主要方法

222 第四节 管理会计的价值创新

224 第五节 竞争成本管理

228 附 录

228 一 复利终值系数表

230 二 复利现值系数表

232 三 年金终值系数表

234 四 年金现值系数表

236 后 记

第一章 绪论

安德鲁·卡内基 一个以重视管理会计而闻名的钢铁企业家,他特别注重掌握成本信息。相对于同业竞争者,卡内基更关注如何不间断地改善其产品的成本结构。

在他的企业,每个部门都要列于每一生产步骤所耗用的原材料、直接人工的成本。这些信息用于每月报表的及时编制,甚至要求提供每日生产一吨铁轨所耗用的矿石料、石灰石、煤、焦炭、生铁、铸模、燃料和劳动力成本等信息。

这些成本计算单是卡内基基本的成本控制工具。成本管理让卡内基着迷,他总是向部门经理提问单位成本变化的原因。卡内基关注成本方面的经营比率,他善于将每一经营部门的当月成本与上月成本进行比较,如果有可能,他还将与其他企业的成本进行比较,了解其竞争对手的成本信息。这种成本控制是有效的,每周乃至每天都在账目中反映每一部门最详细的原材料和劳动力的成本信息。不久,每一部门的员工都认识到成本管理的重要性,员工们感觉到公司的眼睛总是通过账本注视着他们。

除了利用成本计算单评价部门管理者和员工的业绩外,卡内基和他的经理们还依靠成本计算单来检查原材料的质量和组合。他们利用这些成本计算单评价生产过程和产品方面的改进,并对新产品的开发做出决策。

安德鲁·卡内基运用的是管理会计中的成本控制方法。管理者要想成功驾驭一个企业的命运,不仅要设法开拓市场,注重技术创新,还要利用财务会计提供的信息和其他经济信息改善日常经营管理,为企业经营决策、计划、控制和评价提供重要信息。这就是管理会计为企业创造价值的过程!

第一节 现代管理会计的形成和发展

在学习管理会计之前,有必要了解一下什么是管理会计。琼·斯赛(J. Sizer)教

授说 从广义上讲 所有的会计均是管理会计。这句话的意思是说 管理会计是 管理和 会计 的融合 而所有会计信息的取得均是为了有助于管理者的决策 因此 所有会计均有管理的功能。

对管理会计的定义可以从广义和狭义两个方面来理解

广义上说 凡属企业经营管理上的问题 只要能利用会计提供的数据资料 从而得到最好经济效益的 就应该属于管理会计的范畴。

狭义上说 管理会计可归纳为 以加强企业内部经营管理 提高企业经济效益为目的 以企业经营活动为对象 通过对财务信息及其他信息的加工和利用 实现对企业经营过程的预测 决策 规划 控制 考核评价等职能的一个会计分支。

管理会计起源于美国,自问世以来 已经有了将近一个世纪的历史 同其他新生事物一样 管理会计经历了从无到有 从简单到复杂、从低级到高级的发展过程。管理会计是第二次世界大战以后在西方发达国家逐渐发展起来的一门新兴学科 是现代会计一个科学的新发展。自管理会计从传统的财务会计中分离出来以后 管理会计的发展先后经历了两个重要的阶段 一是以规划控制为主的传统管理会计阶段,二是以预测决策为主的现代管理会计阶段。20 世纪后期 特别是 80 年代以来 为了适应社会经济环境的重大变化和科学技术条件的迅速发展,管理会计进入了一个大变革和大发展的历史时期 从而形成了许多新的领域 使得管理会计无论在广度还是在深度上 也无论在实践还是在理论上都提升到了一个新的水平。

下面让我们来具体了解一下管理会计的形成与发展过程。

一般认为,管理会计最初萌芽于 19 世纪末 20 世纪初,其雏形产生于 20 世纪上半叶 正式形成和发展于第二次世界大战后的 50 年代 70 年代后在世界范围内得到迅速发展。它大致经历了以下四个阶段

一、19 世纪至 20 世纪初 管理会计的萌芽期

古今中外的会计史料表明 会计与管理密不可分 会计原来就是因为管理经济的需要而出现的。我国最早的 会计 是为了管理财赋收支 进行核算和记录。中世纪末期 复式记账是意大利商人用以反映和控制其繁荣的商业活动 计算拥有的商业资本的手段。随着经济的发展 商业资本进一步发展为生产资本 会计的记账体系也逐渐完善 正如马克思所指出的 过程越是按社会的规模进行 越是失去纯粹个人的性质 作为对过程的控制和观念总结的簿记就越是必要。然而 直至 19 世纪初期 企业的经营活动主要是直接的市场交易 企业内部交易环节较少 相应的企业规模较小 所有权和经营权合一 债权债务关系也较简单。因此 尽管这种核算的要求来自于企业内部 但由于会计对企业的资产 负债及经营成果的确定主要是根据直接的市场交

易价格进行的,核算方法相当简单,没必要产生现代管理会计的理论和方法,会计的管理作用主要体现为事后的监督作用。

19世纪中、后期直至20世纪初,在以美国的泰罗和法国的法约尔为代表人物的“古典理论”的指导下,许多企业开始推行以确定定额为目的的时间与动作研究技术、差别工资制和以计划职能与执行职能相分离为主要特征的预算管理和差异分析,以及日常成本控制等一系列标准化、制度化的新技术、新方法。这一切使拘泥于事后消极反映的传统会计面临严峻的挑战和巨大的冲击。在这种情况下,企业会计必须突破单一事后核算的格局,采取对经济过程实施事前规划和事中控制的技术方法,更为有效地促进经营目标的实现。为此,会计服务的重心从对外转移到对内。为配合科学管理以达到提高生产效率的目的,在会计实务中,出现了“标准成本”、“差异分析”、“预算控制”等专门方法。

二、20世纪初至50年代:管理会计的形成期

20世纪初至第二次世界大战后的50年代,企业组织的扩大不仅表现为单一经营领域的规模扩大,而且表现为跨领域、跨国界的投资增加,公司向多角化的跨国经营发展。这种发展一方面使外部投资的不确定性增加,另一方面使内部控制更为重要,也更为复杂,企业的决策和控制更加依赖于会计信息系统。在这一阶段,从19世纪末期和20世纪初期逐渐发展起来的各项成本分析与控制的方法在企业得到更大层面的应用,整个管理会计的理论与方法也都逐步发展与完善,使管理会计作为独立会计分支的地位得以确立。管理会计在这一形成时期的发展主要表现在两个方面:

第一,内部组织的复杂所产生的内部控制的要求,使管理会计的业绩评价与内部控制系统得以完善。由于企业生产经营活动向多角化、跨国经营发展,企业组织日趋庞大和复杂,企业管理所涉及的领域及层次增加,企业组织不仅面临所有权和经营权的分离,而且面临内部组织之间的权力分解,与这种分权管理随同而来的是职能推敲所带来的目标不一致,即拥有决策权的管理者可能从自身利益而不是企业利益出发选择决策方案,由此带来对于企业利益的损害。于是,产生了如何确定内部组织层次之间的权责范围、如何合理计量和评价管理者业绩、如何确定内部转移价格以及如何衡量分部业绩以有助于投资决策等等问题,相应地要求会计更多地关注企业内部交易、提供有助于正确评价业绩和加强内部控制的信息与技术,从而推动了管理会计的发展。

第二,外部环境的变化推动了管理会计决策分析技术的发展和运用。随着科学管理学说被以西蒙为代表的现代管理科学所取代,“管理的重心在经营,经营的重心在决策”的理念深入人心。管理会计内部控制系统在一些大型公司中逐步完善的同

时分工与协作程度的增强及企业规模增大带来的内部管理层的增加使企业日常经营管理活动及中层管理人员也越来越多地面临诸如零部件自制还是外购、半成品是否进一步加工等经营决策。需要会计人员提供有关备选方案、经济效益比较等的决策支持信息。相应地,一些学者正式开始研究成本信息与短期经营决策的关系,提出了一系列决策成本概念。例如,成本按性态分类为变动成本、固定成本、机会成本和增量成本等决策相关成本。

在这阶段,由于管理会计从理论和方法都得以发展和完善,各种分析方法在企业中的应用也日趋普遍和系统化,最终形成了独立于财务会计的现代管理会计。并在1952年国际会计师联合会(IFAC)年会上正式采用了“管理会计”这一专有名词。由此现代会计分为财务会计和管理会计两大分支。

三、20世纪50—70年代:管理会计的发展期

进入20世纪50年代后,世界经济进入了所谓战后发展新时期,科学技术突飞猛进,生产力不断提高,新兴产业大量涌现,资本高度集中,跨国公司大批涌现,企业的规模越来越大,生产经营日趋复杂,企业外部的市场情况瞬息万变,竞争更加激烈。这对企业管理相应地提出了新的要求,迫切要求实现企业管理现代化。在这种情况下,企业仅仅依靠提高生产效率和内部标准化管理已不能适应经济形势的要求,因此迫切要求实现企业管理现代化,要求企业内部管理更加合理化、科学化,对外部环境具有灵活性和高度适应的能力,否则企业就会在激烈的竞争中被淘汰。于是产生了“管理的重心在经营,经营的重心在决策”的企业管理的新的指导方针。

在这一阶段,管理会计理论和技术方法的研究广泛地吸收了系统论、信息经济学、组织行为学、运筹学、数理统计、电子计算机应用等学科的内容,使得管理会计学的理论体系逐步完善,内容更加丰富,形成了预测、决策规划、控制、考核评价的管理会计学学科体系。

四、20世纪80年代至今:管理会计的突破期

科学技术和市场的发展使企业组织经历了由简单到复杂的变化,而管理会计的发展和完善过程正是对企业组织发展与变化的适应过程。从社会发展的角度,企业外部环节和内部组织的发展变化是无止境的,因此管理会计的发展也是无止境的。20世纪80年代至90年代的又一次高新技术发展所带来的新的挑战,使当代管理会计的发展面临新的突破。这种对于管理会计发展产生重要影响的环境因素主要包括两个方面:

首先,市场需求的变化导致企业生产和管理组织发生重要变革,从而对管理会计

提出了新的要求。由于社会富裕程度的增加,消费者的需求从逐渐大众化的、能满足基本使用需求的产品转向更加多样化、更具有个性化的产品。这种市场需求的变化相应地要求企业由传统的大批量生产模式转向能对顾客多元化、日新月异的需求作出及时反应的“顾客化生产”。这种市场环境的巨大改变必然反映到企业的生产和管理组织上,要求企业的生产管理更加注重顾客需求和顾客价值,企业的整个管理系统都要协调一致地对市场需求的变化作出及时反应。显然,在这种新的环境条件下,以大规模批量生产为基础的管理会计利率与方法势必不能适应新的生产与管理组织的需要,而必须有相应的变革。

其次,信息技术的高速发展对管理会计产生了直接和间接的影响。一方面,它通过对于企业生产与管理组织的影响而对管理会计提出新的要求,例如高新技术条件下的“适时管理”“全面质量管理”等都对管理会计系统提出了更高的要求,而另一方面,信息技术的发展也会直接影响管理会计的发展方向,这不仅表现为计算机操作使一些复杂方法的应用成为可能,更重要的是由于像联机实时系统等技术的应用,使企业内部组织之间及企业和外界之间的信息交流产生了革命性的变化,从而对管理会计乃至企业、社会的信息系统发展都将产生深远的影响。

从管理会计产生和发展的整个过程不难看出,管理会计是伴随着经济的发展而发展的,生产力的不断进步是管理会计产生和发展的根本原因,商品经济的发展为管理会计的产生奠定了物质基础。

第二节 管理会计与财务会计的联系与区别

管理会计是会计与管理的直接结合,它适应科学管理理论的发展,是从财务会计中派生出来的一门独立的新兴学科,主要为企业内部管理人员服务,形成了与财务会计不同的方法体系,但它与财务会计还是有一定的联系。

一、管理会计与财务会计的联系

管理会计与财务会计的联系主要表现在

(一) 两者所需的会计信息是同源的

财务会计通过对经济业务进行全面、连续、系统、综合的核算,以提供经济活动的信息,满足对外报告的需要。管理会计的很多信息资料来源于财务会计,但一般要进行整理加工,选择对管理有用的信息。

(二) 两者服务的对象相互交织

财务会计对外提供会计信息 而管理会计对内提供会计信息。但随着社会经济的发展 财务会计在对外报告满足外界有关各方需要的同时 也要满足内部管理的需要 管理会计在满足内部管理需要的同时 外界投资者 债权人等有时也需要了解企业预测、决策、规划、控制等方面的情况 管理会计报告可以提示这些方面的信息。因此 财务会计既对外 又对内 管理会计既对内 又对外 两者服务对象相互交织。

(三) 两者所处的环境相同 总体目标一致

管理会计与财务会计都处于现代经济条件下的现代企业环境中 并统一服从于现代企业会计总体要求 共同为实现企业内部经营管理的目标和满足企业外部有关方面的要求服务 两者是从内外两个不同角度看待同一个经济问题 发挥不同的职能作用 共同实现加强企业管理 提高经济效益的总体目标。

二、管理会计与财务会计的区别

管理会计与财务会计的区别主要表现在

(一) 会计主体不同

财务会计往往只以整个企业为工作主体 而管理会计可以是整个企业 也可以是单个车间、部门 可以是生产经营的全过程 也可以是某一具体方面 但重点是以企业内部各层次的责任单位为主体 更突出以人为中心的行为管理 同时兼顾企业主体。

(二) 核算目的不同

一般说来 财务会计的主要目的是向企业外界有关各方面(股东、债权人、潜在投资者、税务部门、银行等)提供信息、反映情况 是 外部会计,而管理会计作为企业会计的内部管理系统 其工作侧重点主要是满足企业内部的管理需要,为企业内部的决策和控制提供资料 是 内部会计。

(三) 核算依据不同

财务会计必须遵守公认会计准则和法定的会计制度 以保证所提供的财务信息具有一致性和可比性 管理会计则不受公认会计准则的约束 而是根据管理者的需要编制各种报表 编制方法和原则可以灵活多样。

(四) 作用时效不同

财务会计的作用时效主要在于反映过去 无论从强调客观性原则 还是坚持历史成本原则 都可以证明其反映的只能是过去实际已经发生的经济业务。因此 财务会计实质上属于算‘呆账’的‘报账型会计’。

而管理会计的作用时效不仅限于分析过去 而且还在于能动地利用财务会计的资料进行预测和规划未来 同时横跨过去、现在、未来三个时态。管理会计面向未来的作用时效摆在第一位 而分析过去是为了控制现在和更好地指导未来。因此 管理

会计实质上属于算活账的经营型会计。

（五）核算程序不同

财务会计的核算程序比较固定 带有强制性。财务会计所提供的各种财务报表的内容 格式 编制方法 编制时间等必须符合公认会计准则的要求。

管理会计的核算程序不固定 没有强制性 可自由选择。一般不涉及填制凭证和复式记账问题。为了取得某种资料 所使用的技术方法可灵活多样。报表没有规定的格式 可按管理需要自行设计。

（六）核算方法和要求不同

财务会计是在一定时期内 统一以货币计量单位 采用同一种核算方法。企业的经济活动 核算时只需要应用简单的算术方法 要求数字精确 能体现会计要素的平衡关系即可。

管理会计是在一定时期内 可采用多种核算方法 提出不同的选择方案 核算时大量运用数学方法 如连锁替代法 回归分析法和网络技术法等 不要求绝对精确 只要求计算近似值 一般没有平衡关系。

（七）信息特征不同

1 信息载体不同 财务会计在对外开放提供信息时 其载体是具有固定格式和固定报告日期的财务报表 管理会计大多以没有统一格式 不固定报告日期和不对外公开的内部报告为其信息载体。

2 信息属性不同 财务会计主要向企业外部利益关系集团提供以货币为计量单位的信息 并使这些信息满足全面性 系统性 连续性 综合性 真实性 准确性 合法性等原则和要求 管理会计在向企业内部管理部门提供定量信息时,除了价值单位外 还经常使用非价值单位 此外还可以根据部分单位的需要 提供定性的 特定的 有选择的 不强求计算精确的以及不具有法律效用的信息。

（八）编制时间不同

财务会计要求按月 按季 按年定期编制。而管理会计不要求定期编制 可视管理需要不定期编制 可能每天 也可能几年编制一次。

（九）体系的完善程度不同

财务会计工作具有规范性和统一性 体系相对成熟 形成了通用的会计规范和统一的会计模式 而管理会计缺乏规范性和统一性 体系尚不健全。

（十）观念取向不同

财务会计往往不大重视管理过程及其结果对企业职工在心理和行为方面的影响 而管理会计注重管理过程及其结果对企业内部各方面人员在心理和行为方面的影响。

三、现代管理会计的主要特点

通过管理会计与财务会计的对比 我们可以总结出管理会计的如下特点

1 侧重于企业内部的经营管理服务 现代管理会计主要通过财务和管理信息的提供及其分析和解释,侧重为企业管理部门正确地进行优化决策和有效地改善生产经营服务。

2 方式 方法更为灵活多样 现代管理会计以灵活而多样的形式对财务会计的有关资料进行加工 改制和延伸,对各种经营方案的经济效益进行分析对比,并为此编制的加工计算和汇总,等等。例如,对成本按其可变性进行重新归类 组合,区分为固定成本和变动成本两大类,以此为基础,进行成本预测 变动成本计算 盈亏临界点和本量利关系的分析 差别成本分析 弹性预算的编制,等等,实际上都是从另一个侧面对财务会计资料所作的加工 改制和延伸(延伸到更广 更深的领域),使之可以在企业经营管理工作中发挥更大的作用。

3 同时兼顾企业生产经营的全局与局部两个方面。

4 面向未来 现代管理会计既使用历史数据 也使用各种反映未来发展的预测计划和目标有关的数据 它将这些数据经过科学加工 改制,协助管理人员对未来的业务进行筹划 把工作做在前头。

5 数学方法的广泛应用 现代管理会计为适应企业管理上这一重大转变 要求用高等数学和现代数学方法来 武装 自己,使之朝着定量化的方向发展。一门科学的量化,意味着该门科学的精密化 成熟化和完善化。把高等数学、运筹学和数理统计学中的数量方法吸收 引进、应用到现代管理会计中来,使它能将复杂的经济活动用简明而精确的数学模式表述出来 并进行科学的加工处理,提示有关对象之间的内在联系 掌握有关变量的联系 规律 以便为管理人员正确进行经营决策提供客观依据。

第三节 管理会计的职能、方法和内容

一、管理会计的职能

管理会计不同于财务会计 它可以综合地履行更加广泛的职能 也就是说 它的职能作用从财务会计单纯的核算(记录 反映)扩展到把解析过去 控制现在 筹划未来有机地结合起来。

（一）解析过去

大家知道 在会计体系中,解析过去是由财务会计来完成的。财务会计系统地提供了企业生产经营活动的历史记录,形成基本的财务信息系统,管理会计并不需要平行地 重复地另搞一套。现代管理会计解析过去主要是对财务会计所提供的资料作进一步加工 改制和延伸 使之更好地适应控制现在和筹划未来的需要。例如,根据财务会计所提供的成本资料,可将成本按其业务量的关系,区分为固定成本和变动成本,并以此为基础,进行盈亏临界点和成本—产量—利润依存关系的分析,制定标准成本 并进行成本差异分析 这就可为企业正确地进行经营决策和加强控制提供许多重要的信息。所以 管理会计解析过去 并非财务会计的简单重复,而是把它延伸到更广 更深的领域 使之在管理上发挥更大的作用。

（二）控制现在

控制现在是指控制企业的经济活动 使之严格按照决策预定的轨道卓有成效地进行。企业根据财务会计提供的信息和其他方面的信息,首先进行预测 确定一定时期内可能实现的经营目标 然后通过决策程序确定最可行的方案,再对所选定的最可行的方案进行加工 形成企业生产经营在一定期间的全面预算,即企业在该时期要完成的总目标和任务,为促使总目标和任务的实现 还需进一步落实和具体化,为此,就要进行指标分析 形成各个 责任中心 的责任预算,使它明确各自的目标 任务,并以责任预算所规定的指标作为开展日常活动的准绳,各个责任中心 在日常经营过程中对预算的执行情况进行系统的记录和计量 对实际完成情况和预定目标进行对比,评价和考核各个责任中心 及其有关人员的工作业绩,并通过信息反馈,及时对企业生产经营的各个方面充分发挥促进和制约作用。

（三）筹划未来

预测和决策是筹划未来的重要形式。预测是根据过去和现在预计未来,根据已知推测未知,它着重于提供一定条件下生产经营的各个方面未来一定时期内可能实现的数据,而决策是以预测为基础的 对为实现一定经营目标可供选择的有关方案 通过分析比较 权衡得失 从中选取最优方案。在这些环节中,管理会计的重要作用在于 充分利用其所掌握的丰富资料,严密地进行定性 定量分析 帮助管理部门客观地掌握情况 从而提高预测与决策的科学性。

总体来说 管理会计以上几个方面的职能——解析过去 控制现在 筹划未来 并不是孤立存在的 它们是有机的结合 综合地发挥作用,形成一种综合性的职能。

二、管理会计方法

财务会计所选用的方法属于描述性的方法 重点放在如何全面系统地反映企业