

现代管理会计

理论与实务

钟新桥 曾祺林 著

武汉理工大学出版社

现代管理会计理论与实务

钟新桥 曾祺林 著

武汉理工大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

现代管理会计理论与实务/钟新桥,曾祺林著.—武汉:武汉理工大学出版社,2001.9

ISBN 7-5629-1687-X

I.现… II.①钟… ②曾… III.管理会计学-理论与实务
IV.F812.3

武汉理工大学出版社出版发行
(武汉市武昌珞狮路122号 邮编:430070)
武汉市科普教育印刷厂印刷

*

开本:850×1168 1/32 印张:16.75 插页:2 字数:452千字
2001年9月第1版 2001年9月第1次印刷
印数:1—3100册
定价:25.80元
(本书如有印装质量问题,可直接向承印厂调换)

现代管理会计是一门将现代化管理与会计融为一体的新兴的、综合性交叉学科。它是从传统会计中分离出来的,与现代财务会计并列的两大现代会计的主要分支之一。

现代管理会计的产生与发展,极大地丰富了会计科学的内涵,扩充了会计的职能。它不仅要考评过去,而且还要控制现在、预测前景、优化决策、规划未来,以保证用较少的耗费取得较大的收益。因此,现代管理会计的出现,标志着会计管理进入了一个完全崭新的阶段。

随着当代社会经济的发展、科学技术的进步、生产组织的变革和企业生产经营管理方式的日趋完善,现代管理会计面临着一系列重大的新的突破。与此同时,随着我国改革开放的深入发展,现代企业制度的全面推行和加入世贸组织(WTO)进程的加快,对现代管理会计在我国的具体应用,无论在理论上还是实务上,都提出了更新更高的要求。为此,我们不揣浅陋,从我国现实的社会经济环境出发,在吸收、借鉴国内外相关学科的最新研究成果的基础上写成本书,力争为丰富和发展我国的现代管理会计理论与实务而尽绵薄之力。

本书由钟新桥、曾祺林合著而成。在写作过程中,我们力图根据我国企业的内部、外部环境和生产经营的具体情况,全面、系统地阐述与讨论现代管理会计的理论和方法在强化企业现代化管理、提高经济效益及社会效益方面的实际应用,并在正确处理现代企业管理的共性与个性、理论性与实用性、现实性与超前性等方面都作了新的尝试与探索。全书的主要特点:一是理论与实务并重,反映本门学科的最新研究成果;二是融科学性、实用性和超前性于一体,满足不同

层次读者的需要；三是体系安排合理，内容由浅而深，循序渐进，便于学习和掌握。

本书的出版，得到了徐广文教授、田随明教授的大力支持和帮助，得到了武汉理工大学出版社崔庆喜编辑的全力配合和帮助，在此，我们向他们以及其他关心、支持、帮助本书写作和出版的各方人士表示衷心的感谢！

为尽量吸收现代管理会计理论与实务的最新发展成果，本书的写作过程中参考了大量的国内外有关著作、教材等，在此也向所有参考文献的作者表示诚挚的谢意！

由于学识水平有限，对现代管理会计的理解和把握不够，加之时间比较仓促，尽管我们尽了最大努力，但书中难免有不足和错误之处，我们恳请专家、同行和读者给予批评指正。

钟新桥 曾祺林

2001年8月于常青花园

目 录

基 础 篇

第一章 现代管理会计概述	(2)
一、现代管理会计的产生与发展	(2)
二、现代管理会计的一般含义与基本内容	(5)
三、现代管理会计与现代财务会计的区别与联系	(8)
四、现代管理会计工作的组织	(12)
五、管理会计师的职业道德	(16)
思考题	(19)
第二章 成本性态分析与变动成本法	(20)
一、成本性态分析	(20)
二、混合成本及其分解	(28)
三、变动成本法	(39)
练习题	(52)
第三章 盈亏平衡分析	(54)
一、盈亏平衡分析的意义与要求	(54)
二、正常经营商品盈亏平衡点与盈亏额分析	(56)
三、政策性补贴商品盈亏平衡点与盈亏额分析	(73)
四、有关因素变动对盈亏平衡点与盈亏额影响的分析	(80)
练习题	(92)

预 测 篇

第四章 销售预测	(96)
----------	------

一、经营预测的意义与基本程序	(96)
二、商品销售量(额)及变化趋势预测	(101)
三、商品销售状态预测	(119)
四、商品市场占有状况预测	(125)
练习题	(130)
第五章 成本预测	(133)
一、成本水平及变化趋势预测	(133)
二、目标成本预测	(145)
三、商品流通费预测	(149)
练习题	(154)
第六章 资金预测	(157)
一、资金需求总量预测	(157)
二、流动资金预测	(165)
三、现金流量预测	(171)
练习题	(177)
第七章 利润预测	(179)
一、利润额及变化趋势预测	(179)
二、正常经营商品的目标利润预测	(182)
三、政策性补贴商品的目标利润预测	(190)
四、期望利润预测	(199)
练习题	(204)

决 策 篇

第八章 经营决策基础	(208)
一、决策的意义与分类	(208)
二、决策的原则与程序	(211)
三、经营决策成本概念	(215)
四、经营决策基本方法	(224)

练习题	(243)
第九章 经营决策	(246)
一、生产决策	(246)
二、定价决策	(270)
三、存货决策	(283)
练习题	(298)
第十章 投资决策基础	(302)
一、投资决策及其重要影响因素	(302)
二、现金流量	(305)
三、资金的时间价值	(312)
四、投资的风险价值	(329)
五、资金成本	(336)
练习题	(347)
第十一章 投资决策	(350)
一、投资决策方法	(350)
二、固定资产投资决策	(365)
三、有价证券投资决策	(371)
练习题	(399)

控 制 篇

第十二章 全面预算	(403)
一、全面预算的意义与编制程序	(403)
二、全面预算的编制	(407)
三、弹性预算、零基预算与滚动预算	(418)
练习题	(426)
第十三章 标准成本系统	(428)
一、标准成本的意义与种类	(428)
二、标准成本的制定	(431)

三、成本差异的计算分析	(436)
四、成本差异的账务处理	(449)
练习题	(455)
第十四章 责任会计	(458)
一、分权管理与责任会计	(458)
二、责任中心	(462)
三、责任中心绩效考评	(472)
四、内部转移价格	(478)
练习题	(485)
第十五章 现代管理会计发展专题	(487)
一、战略管理会计——传统管理会计的新发展	(487)
二、作业成本计算	(494)
三、作业成本管理	(503)
思考题	(509)
附 录	(510)
附表 1 1 元的复利终值表	(510)
附表 2 1 元的复利现值表	(514)
附表 3 1 元的复利年金终值表	(516)
附表 4 1 元的复利年金现值表	(520)
附表 5 相关系数检验表	(523)
附表 6 t 分布表	(524)
主要参考文献	(526)

基 础 篇

现代管理会计是一门将现代化管理与会计两大主题巧妙融会在一起的新兴的、综合性很强的交叉学科。它既是现代管理科学的重要组成部分,也是企业管理现代化的必要手段。

现代管理会计的产生和发展,极大地丰富了会计科学的内涵,扩充了会计的职能。它通过规划和控制企业的生产经营活动,为企业管理当局出谋划策等,以保证企业管理水平和经济效益及社会效益的提高。

本篇为基础篇,将重点讨论现代管理会计的基本概念、成本性态分析与变动成本法、盈亏平衡分析等具体内容,力争为全书奠定坚实的理论基础和业务方法基础。

第一章 现代管理会计概述

一、现代管理会计的产生与发展

会计是适应社会生产实践活动和经济管理的客观要求产生和发展起来的。现代管理会计作为现代会计的一个重要分支,其形成与发展是会计不断发展的必然结果。

(一)社会经济的发展、科学技术的进步,是管理会计产生与发展的客观基础

管理会计作为一门新兴的会计学科,是随着社会经济的发展和科学技术的进步而产生和发展起来的。

第一次世界大战以后,美国迅即崛起,无论在经济上,还是科学技术的发展上美国都处于世界领先的地位。随着世界经济中心由欧洲转移到美国,会计理论的研究中心也随之由英国易位于美国。20世纪20~30年代,泰罗的科学管理在美国企业中得到广泛推行。为配合企业提高生产效率和工作效率的科学管理,会计科学建立了“标准成本制度”(Standard cost system)、“预算控制”(Budget control)和“差异分析”(Variance analysis)等专门的方法体系,以加强对企业生产经营的控制和分析。

到了20世纪40年代,尤其是第二次世界大战以后,随着资本主义经济、技术迅速发展和市场竞争日趋激烈,企业规模愈益扩大,生产工艺技术愈益复杂。企业管理当局为增强经济实力,战胜竞争对手,均十分重视提高企业内部工作效率,积极推行职能管理和行为科学管理。“成本—业务量—利润分析”(Cost—volume—profit analysis)

或称“盈亏平衡分析”(Break even analysis)、“弹性预算”(Flexible budget)、“变动成本法”(Variable costing)和“责任会计”(Responsibility accounting)等专门方法正是在这种形势发展的要求下提出来的。

以后,会计科学为适应企业经营管理的需要,进一步吸收了数量管理中的一些专门方法和计算机技术,加强了对企业生产经营活动事前的全面规划和日常控制,以满足管理者的决策信息需要。至此,以内向服务为主,以加强企业经营管理为核心职能的“管理会计”理论体系逐步形成,成为与传统财务会计并驾运行的会计学新分支。管理会计不受企业会计准则的束缚,在时间和空间上均具有很高的灵活性和适用性。它运用科学的定量化手段,既要考核和评价企业的过去,控制和监督企业的现在,还要预测、决策和规划企业的未来。管理会计的出现,极大地丰富了会计管理的内容,是近代会计发展为现代会计的重要标志之一。

(二)管理科学的形成、管理理论的发展,为管理会计的产生和发展提供了理论依据

自从有了人类社会,人们的社会生产实践活动就表现为集体的协作劳动形式,而有集体劳动协作就有管理活动。在长期、重复的管理实践中,逐步产生了管理思想;随着社会生产力的发展,人们把各种管理思想归纳总结形成管理理论;人们运用管理理论去指导管理实践,并在实践中得到检验和修正,从而形成管理科学。

西方学者认为,管理科学的真正形成应以 19 世纪末 20 世纪初的泰罗科学管理的出现为标志,并将管理科学形成后的理论发展划分为三个阶段:古典管理理论阶段,以泰罗(Frederick·W·Taylor)的科学管理理论、法约尔(Henri Fayol)的管理过程理论、马克斯·韦伯(Max Weber)的理想组织体系理论等为代表;新古典管理理论阶段,以梅奥(George Elton Mayo)等人的霍桑试验和人际关系学说、马斯洛(Abraham H·Maslow)的需求层次理论、赫茨伯格(F·Herzberg)的双因素理论、麦克莱兰(D·C·MacLellard)的激励需求理论、弗鲁姆(V·H·Vroom)

的期望理论、斯金纳(B·F·Skinner)的激励强化理论、凯利(Harold H·Kelley)等人的归因论等行为科学理论的形成、发展为主要内容;现代管理理论阶段,由于管理理论流派众多,著名管理学家孔茨(Harold Koontz)称之为“管理理论丛林”,归纳为十大流派,即管理过程学派、社会合作学派、经验或案例学派、人际关系行为学派、群体行为学派、社会技术系统学派、决策理论学派、沟通(信息)中心学派、数学(“管理科学”)学派、权变理论学派等。

“管理理论丛林”的出现,是管理科学发展过程的必然阶段。管理理论的不断发展和完善,不仅为管理会计学奠定了必要的理论基础,而且还为其内容的不断充实提供了有力的理论依据,使得管理会计学逐步发展成为一门新兴的会计学科,能够更好地指导管理会计实践的发展。因此,在管理会计的产生与发展过程中,管理理论的蓬勃发展起到了积极的促进和指导作用。但是,应该指出的是,尽管管理理论的发展对管理会计的产生和发展具有重大影响,我们也不能将管理会计说成是管理理论的产物,这正如不能将管理会计与管理会计学混为一谈一样。因为从客观内容上讲,管理会计工作是一项实践活动,而并非纯粹的理论抽象。理论来源于实践又服务于实践,但实践绝非是理论的产物。

总之,管理会计的产生和发展,既是社会经济的发展 and 科学技术的进步,推动企业实现现代化管理的客观需要,也是管理科学的形成与管理理论的发展促使会计的理论和方法不断充实、发展和完善的必然结果。所以,管理会计的产生和发展,是会计科学成功地发展到新的历史阶段的显著标志。可以预言,随着社会经济的不断发展和科学技术的不断进步,管理会计的理论和实践都将随之不断发展和日臻完善,它在企业现代化管理中的地位和作用也将愈加重要。

二、现代管理会计的一般含义与基本内容

(一)现代管理会计的一般含义

管理会计(Management accounting 或 Managerial accounting)的一般含义,在西方会计学界尚未有统一定论,存在多种描述。其中有代表性的权威的定义为:

美国会计学会(AAA)于1966年在其《基本会计理论之声明书》(Statement of basic accounting theory)中,将管理会计定义为:“管理会计是指在处理企业历史和未来的经济资料时,运用适当技巧和概念来协助经营管理人员拟订能达到合理经营目的的计划,并作出能达到上述目的的明智的决策。”显然,这一定义将管理会计的活动领域限定在微观经济领域,即企业环境。

美国全国会计师联合会(NAA)于1981年在其颁布的公告中,将管理会计定义为:“管理会计是为管理当局用于企业的计划、评价和控制,保证适当使用各项资源并承担经营责任,而进行确认、计量、累积、分析、解释和传递财务信息的过程,且管理会计亦包括为非管理当局如股东、管理机构和税务机关编制财务报告。”很明显,这一定义扩充了管理会计的活动领域。明确指出了管理会计的活动领域不仅限于“微观”经济领域,还应扩展到“宏观”经济领域。

美国NAA的上述观点后来被国际会计师联合会(IFAC)所继承,IFAC在1988年将管理会计定义为:“管理会计是在一个组织中,管理部门用于计划、评价和控制的(财务和经营)信息的确认、计量、收集、分析、编报、解释和传输的过程,以确保其资源的合理使用并履行相应的经营责任”,并指出管理会计同样适用于非盈利的机关团体。

英国成本与管理会计师协会(ICMA)于1982年给管理会计下了一个范围更为广泛的定义,认为除了外部审计以外的所有会计分支(包括簿记系统、资金筹措、编制财务计划与预算、实施财务控制、财

务会计和成本会计等)均属于管理会计的范畴。

为此,关于管理会计的一般含义,我们赞成应从广义和狭义两个方面理解的观点。管理会计从广义上解释,是指在现代会计系统中区别于传统会计,直接体现预测、决策、规划、控制、执行和责任考评等会计管理职能内容的范畴。这种解释既适应于目前公认的企业管
理会计(微观管理会计)的本质揭示,又能体现正在形成的宏观管理会计和国际管理会计的一般特征。

管理会计从狭义上解释,是指以改善企业经营管理、提高经济效益为最终目的,以整个企业及其内部各责任单位现在和未来的经济活动为对象,通过对财务等信息的深加工和再利用,实现对企业经营过程的预测、决策、规划、控制、执行和责任绩效考评等职能的会计范畴。因而狭义的管理会计,即为微观的企业管
理会计。它既是与传统财务会计相对应的重要会计分支,又是企业现代化管理的重要组成部分。本书所讨论的主要是狭义的管理会计问题。

(二)现代管理会计的基本内容

管理会计是直接为企业的经营管理服务,企业管理循环的各个步骤都要求管理会计与之相应配合。企业管理循环通常按其管理程序划分为规划与控制两大部分,与此相适应,现代管理会计的基本内容也应划分为规划会计与控制会计两大内容。这既符合企业经营管理的基本原理,也是西方会计学界对划分现代管理会计基本内容居于支配地位的看法,如美国会计学会(AAA)1966年在其《基本会计理论之声明书》中,就明确提出管理会计体系应分为规划会计和控制会计两方面。

1. 规划会计

规划会计亦可称之为规划与决策会计,是指现代管理会计系统中,为管理者预测经济前景、参与管理决策和规划企业未来服务的子系统。具体包括如下内容:

(1)经营预测。是指在具有准确的财务会计资料和统计调查等

业务资料的前提下,运用科学的方法,根据企业生产经营发展的历史和现状,对未来生产经营发展过程所作的科学判断或预见。其具体内容一般包括销售预测、成本预测、资金预测和利润预测等。

(2)经营决策。是指决策结果只会影响或决定企业一年内或超过一年的一个营业周期内的生产经营活动,侧重于从资金、成本、利润等方面如何合理配置企业现有资源和充分利用经营环境,以获取尽可能大的经济效益而实施的决策。其具体内容一般包括生产决策、定价决策和存货决策等。

(3)投资决策。一般是指需要投入大量资金,在较长时期(多为一年以上)内对企业持续发挥作用和影响的决策。通常投资决策亦称之为资本支出决策。其具体内容一般包括固定资产投资决策和有价证券投资决策等。

(4)全面预算。是指在经营预测与决策的基础上,按照规划目标和内容对企业未来时期的销售、生产、收入、成本、现金流量、财务状况和经营成果等以计划的形式具体、系统地予以反映的数量说明,是企业未来的全部经营计划。其具体内容一般包括业务预算、财务预算和专门决策预算等。

2. 控制会计

控制会计亦可称之为控制与业绩评价会计,是指现代管理会计系统中,为管理者考评绩效、分析过去、控制现在、把握未来服务的子系统。具体包括如下内容:

(1)标准成本控制。是围绕标准成本的相关指标构建的,将成本的前馈控制、反馈控制和核算功能有机结合所形成的成本控制系统。它具有事前规划成本、事中控制成本、事后计算与分析成本的功能。其内容一般包括标准成本制定、成本差异计算与分析、成本差异处理等。

(2)责任会计。是适应现代企业分权管理的需要,以行为科学为理论基础,通过在企业内部建立若干责任中心,将会计信息与经济责

任、会计控制与业绩考评紧密结合,对各责任中心分工负责的经济业务活动进行规划、控制、考核与业绩评价的一种控制系统。其内容一般包括设立责任中心、编制责任预算、建立信息系统、考评实际业绩等。

现代管理会计的规划会计与控制会计两大内容,并非是各自孤立的,而是紧密联系、不可分割的。除此之外,现代管理会计中还有成本性态分析、变动成本法、盈亏平衡分析等重要内容,它们是规划会计与控制会计的基础与先导,其基本理论与方法渗透在现代企业管理的各个领域,贯穿在经营预测、经营决策、经营规划与经营控制的全过程。

三、现代管理会计与现代财务会计的区别与联系

自20世纪50年代开始,现代会计科学就形成了现代管理会计与现代财务会计两大分支。它们之间既有区别,又有联系,且二者相互配合、相互补充,共同构成了现代会计系统。

(一)现代管理会计与现代财务会计的区别

管理会计与财务会计尽管同属现代会计科学的范畴,但二者毕竟是两种不同的会计方法体系,相互之间的诸多区别是显而易见的。通过对二者的比较分析,有助于我们深刻理解现代管理会计的显著特征。

1. 服务对象不同

管理会计主要为企业内部各级管理人员服务。其工作重点是针对企业经营管理中的各种问题,运用各种有效的方法进行分析研究,并向管理者提供所需要的预测、决策、规划、控制、考核和评价等方面的管理信息,形成对内报告(Internal reporting),故管理会计亦称为内部会计(Internal accounting)。

财务会计主要为企业外部的经济利益相关人服务,如债权人、投