

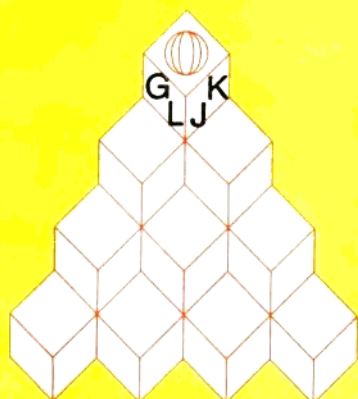
现代管理会计基础

主
编

桂
贞
苗

朱
金
元

邹
廷
均



四川大学出版社

96
F234.3
92
2

现代管理会计基础

主编 桂贞苗 朱金元 邹廷均
主审 杨 熠



四川大学出版社



C 258829

(川)新登字 014 号

责任编辑:李勇军

封面设计:杨 熠

现代管理会计基础

主编 桂贞苗 朱金元 邹廷均 主审 杨 熠

四川大学出版社出版发行 (成都市望江路 29 号)

郫水县印刷厂印刷

789×1092mm 32 开本 10 印张 200 千字

1996 年 2 月第 1 版 1996 年 2 月第 1 次印刷

印数 0001—2000 册

ISBN7-5614--1298-3/F·196 定价 9.80 元

前 言

管理会计是一门新兴的应用学科,它把管理与会计有机地结合在一起,为企业内部预测、决策、规划、控制、考核与评价等经济管理活动提供科学的方法和必不可少的经济信息。在我国市场经济条件下,管理会计既是微观经济管理的重要手段,又是现代企业经营管理的的重要组成部分。

本书较为系统地阐述了现代管理会计的基本理论和基本方法,并运用大量案例对现代企业的预测、决策、规划、控制、考核、评价等管理方法作了详细的分析和说明,同时,还对管理会计方法的电算化作了一些探索。本书既可作为财经类中专学校、职业学校的教科书,又可作为企业管理人员,特别是财会人员的理想参考书。

本书由桂贞苗、朱金元、邹廷均先生任主编,杨 熠先生任主审,蒋光荣、何伟、李是可先生任副主编。

参加本书编写的有(按姓氏笔划为序):

王长明 文 涛 向守贵 任立春 朱金元 李是可
何 伟 苏 华 杨 熠 陈 林 陈和平 陈继春
罗德剑 赵养泉 胡昌祥 桂贞苗 蒋光荣

在本书编写过程中,参考了有关的书籍资料,在此谨向原作者致谢!由于时间仓促,编者水平有限,本书难免存在不足之处,敬请读者批评指正。

编 者

一九九六年元月

目 录

第一章 概论	(1)
第一节 管理会计的职能与任务.....	(1)
第二节 管理会计的内容及特点.....	(9)
第二章 成本习性与变动成本法	(15)
第一节 成本习性及其分类	(15)
第二节 混合成本的分解	(25)
第三节 变动成本法	(33)
第四节 量本利分析与经营杠杆	(46)
第三章 预测分析	(64)
第一节 成本预测	(64)
第二节 保本点预测	(71)
第三节 销售预测	(80)
第四节 利润预测	(91)
第四章 经营决策	(98)
第一节 决策的种类及有关成本概念	(98)
第二节 经营决策的方法.....	(104)
第三节 经营决策方法的应用.....	(109)
第五章 投资决策	(139)
第一节 投资决策的有关概念.....	(139)
第二节 长期投资决策的基本方法.....	(147)
第三节 投资决策方法的应用.....	(160)

第六章 生产经营预算	(175)
第一节 概述.....	(175)
第二节 生产经营预算的编制.....	(180)
第三节 编制预算的其他方法.....	(192)
第七章 责任会计	(206)
第一节 责任会计概述.....	(206)
第二节 责任中心.....	(211)
第三节 责任会计制度.....	(215)
第四节 内部转移价格的确定.....	(229)
第八章 生产经营控制	(235)
第一节 生产经营控制的种类和原则.....	(235)
第二节 标准成本的制订.....	(240)
第三节 成本差异计算与分析.....	(246)
第四节 存货控制.....	(256)
第九章 管理会计面临的新课题	(262)
第一节 全面质量管理.....	(262)
第二节 价值工程及其运用.....	(275)
第三节 管理会计方法的计算机处理.....	(282)
附表一.....	(311)
附表二.....	(313)
附表三.....	(315)
附表四.....	(317)

第一章 概 论

第一节 管理会计的职能与任务

一、管理会计的意义

(一)管理会计的产生与发展

会计是经济管理的重要组成部分,是专门为用户提供经济信息的。管理会计是现代会计学科的一个分支;它是社会化大生产和科学管理的产物,是现代管理科学的一个重要组成部分。它的产生和发展经历了一个由简单到复杂,由不完善到完善的过程。它产生于 20 世纪 20 年代末,30 年代初,直到 50 年代后才迅速发展起来,形成了一门融“管理”与“会计”为一体的新兴边缘学科。同任何一门学科一样,管理会计的理论和 技术方法都是在实践中逐渐形成的,都有其产生和发展的历史背景。

虽然早在古希腊和罗马时期就有了某些会计观念,但会计理论技术的形成和发展却是很缓慢的。直到 1494 年意大利数学家卢卡·巴其阿勒(Luca pacialo)的《算术·几何与比例概要》一书问世,才标志着现代会计理论和方法的形成。但那个时期的会计,还仅仅是为资本家或业主记录财产,计算盈亏而已,其职能作用不外乎记帐算帐罢了。直到 18 世纪,产业革命促进了工商业的大发展,企业规模扩大,管理日益复杂,股

份有限公司这种企业形式的出现,经营权与管理权的逐渐分离,财务会计的理论和技術方法才逐渐形成。

到了 19 世纪末期和 20 世纪初,美国、英国等工业发达国家的工业技术发生了巨大变革,对会计理论和实务的发展产生了巨大的影响,主要表现在标准成本制度和成本会计的出现,强调了财务成本的计划管理以及预算在企业内部控制和评价考核方面的重要作用。随之变动成本法、弹性预算、损益平衡分析和责任会计等内容相继出现。1922 年,美国魁因斯坦出版了《管理会计、财务管理入门》一书,“管理会计”这个名词第一次被提了出来,接着麦西金又著了一本《管理会计》之后。在此管理会计的内容才不断丰富。

第二次世界大战后,美国等资本主义国家的经济又发生了一系列重大变化。商品供过于求,买方市场的形成,企业的规模越来越大,跨国公司普遍出现,市场竞争愈来愈激烈,科学技术迅速发展,使企业管理手段现代化成了企业经营者尤其是会计工作者面前的新课题。于是专门用于加强企业内部经营管理的管理会计作为一门完整的学科体系便正式形成了,并于 1952 年世界会计学会年会上正式通过了“管理会计”这个专用名词。

至此,传统会计分为既相互联系又相互独立的两个部分:财务会计和管理会计。前者以处理会计凭证、登记帐簿,编制财务报表为职能,后者则以为企业内部管理决策者提供财务成本数据为工作内容。由此可见,管理会计是从财务会计中派生出来的,它的产生是资本主义经济发展的必然结果。

应当指出,在管理会计产生的过程中,现代管理理论的发展对管理会计的产生起了促进和奠基的作用。被西方誉为“科

学管理之父”的泰勒(F·W·Taylor)于1911年发表了著名的《科学管理原理》一书,开创了企业管理理论的新纪元,以传统的经验管理开始走向科学管理的道路。泰勒的科学管理学说的核心,是强调提高生产和工作效率。通过他所倡导的所谓时间研究和动作研究等,科学地分析工人在劳动中的机械动作,省去不必要的动作和改变笨拙的动作,制定出最有效率的标准,作为评价和考核的依据,以促进生产的各个方面实现高度的标准化。

泰勒的科学管理理论对会计的理论和技術方法的影响是巨大的。工人生产产品所需要的时间要有标准,企业制造各种产品的料、工、费支出也应当有个合理的标准,“标准成本”、“预算控制”和“差异分析”等专门方法,就是在这种科学管理的思想指导下产生,并引入会计方法体系之中,成为成本会计和管理会计的基本内容,强化了会计在加强企业内部管理方面的职能。

泰勒所倡导的科学管理制度,一方面在生产上制定出一套标准,另一方面又用奖励的办法刺激人去增加产量。这种作法必然遭到工人的抵制和反对,并不能极大地提高劳动生产率和增加利润,于是,以梅奥(E·Mayo)为代表的行为学派的理论便应运而生。这种理论从研究人的本性、行为动机和人际关系的规律性出发,主张自上而下为企业各级部门规定一系列经过努力可以达到的目标,激励广大职工的积极性和主动性,使职工个人目标与企业整体目标相一致。“责任会计”制度就是基于这种思想而建立起来的一种会计制度,并成为管理会计的重要内容。

在现代管理科学的指导下,现代管理会计的内容不断丰富

富,把原有的标准成本、预算控制和财务报表分析法与它们结合起来,成为一个以谋求最大利润为中心的,使会计信息的提供和使用深入到预测、决策、计划和控制各个管理环节的完整体系。

管理会计理论体系形成以后,在英、美、法、日等国家风行一时。进入 20 世纪 70 年代,其应用范围由制造业延伸到流通领域、服务行业等各个领域,而且其内容与方法也不断充实和完善,许多现代数学方法、管理方法、电子计算机技术都应用到了管理会计中,使其发展成为现代企业管理的最重要的方法之一。

1972 年美国的全国会计人员协会之中建立了专门的单独管理会计协会;同时英国也成立了国际成本和管理会计人员协会,并分别出版了“管理会计”月刊,在全世界范围内公开发行;同年美国第一次举行了执业管理会计师资格考试,出现了与普通的执业会计师并行的执业管理会计师(CMA)。

1980 年 4 月 24 至 26 日,世界各国会计人员协会在巴黎举行了第一次欧洲会议,参会代表有来自十个欧洲国家以及美国、澳大利亚的 225 名代表,会议的主题就是推行应用管理会计。此后,管理会计的理论和方法在世界各个国家得到研究和应用,我国于 80 年代初引进管理会计的理论和方法,十多年来,它广泛应用于我国工商企业及其他有关部门,在微观经济管理中发挥着越来越大的作用。随着我国市场经济体制的不断完善,管理会计的理论和方法将进一步发展和完善,管理会计的职能和作用也将日益扩大。

(二) 管理会计的意义

从管理会计的产生和发展。我们可以看出,管理会计是以

会计学和现代管理科学为基础,以加强企业内部管理,提高经济效益为目的,对企业生产经营过程进行规划和控制的一种管理活动。管理会计的产生大大丰富了会计的内容,强化了会计的管理职能。它作为经济管理的一个重要组成部分,在现代企业管理中有着重要的意义。

1. 通过管理会计的预测分析,可以事前确定企业的成本目标和利润目标,并按照目标制定财务预算、标准成本,从而为编制生产计划、供销计划以及固定资产更新计划等奠定了基础。

2. 通过管理会计提供的信息,参与决策分析,使决策更加科学化,以便充分发挥企业人力、财力、物力资源的作用,减少风险,增强企业盈利能力。

3. 通过管理会计活动,可以对生产经营过程进行记录、跟踪、反馈信息,及时发现偏差,纠正错误,进行前馈控制。

4. 通过管理会计进行成本控制和责任预算,进行业绩考核,以便加强各个职能部门的工作责任感,调动各职能部门和人员的工作积极性。

5. 管理会计成功地运用了各种数学方法,科学地处理管理信息,便于管理部门掌握全局,有效地管理生产经营活动。

总之,管理会计是社会化大生产的产物,是会计管理职能在广度和深度方面的发展。它的形成进一步丰富了会计的内容,促进了现代经济管理的发展,提高了企业内部管理质量,增强了企业的活力,使企业在激烈的市场竞争中立于不败之地。

随着社会经济的发展,管理会计将发挥越来越重要的作用。

二、管理会计的职能

管理会计职能是指管理会计所固有的功能与蕴涵于管理会计工作之中的潜在的可能性。管理会计职能受管理职能的制约,且随着管理职能的发展而增加新的内容。现代管理会计的主要职能是预测与决策、控制与考核。

(一)预测职能

预测是根据过去的资料和现在的条件,按照客观事物发展的规律来预计和判断未来。管理会计的预测职能是指它能提供企业生产经营前景的会计信息。现代企业生产经营活动中,客观地存在着大量而复杂的数量关系和非数量关系,及时加工与科学运用各种管理信息是现代企业生产经营活动得以正常进行的必备条件。为了加强企业管理,提高经济效益,不仅需要财务会计提供有关财务成本信息,而且更需要管理会计提供能适用于内部管理有关的财务成本信息,尤其是经过加工改造的、预计的、未来的、综合的、概括的财务成本信息。只有这样管理当局才能据以规划和控制未来的经营活动,实现最佳的经济效益。管理会计由于突破了传统会计方法和公认会计原则的约束,它可借助于多种方法对从各种不同渠道取得的信息进行加工、改制、整理,用来预计、推测企业经济活动,经济效果的未来状况的必然性与可能性,使它成为能够满足管理当局对企业进行计划、控制、预测、决策所需要的管理信息。因此,预测是决策的先导,没有准确、科学的预测,就不可能有科学的决策。

(二)决策职能

决策就是为了达到既定的目标,通过预测分析与判断,在

两个或两个以上的可互相代替的不同方案中选择最优方案的过程。管理会计的决策职能是指参与企业经营决策。要正确的作出经营决策,不仅要及时地获取管理信息,而且要科学地加工和正确地运用管理信息。管理会计能够按现代企业的管理要求,按科学的理论与方法,对所获得的信息加工,能够科学有效地帮助管理当局作出正确地判断、分析和决定。即是说,管理会计在整个决策过程中为管理当局提供参谋与咨询作用。

(三)控制职能

控制是对预算、计划的实施。它是指采用有效的方法促进、约束、指导和干预经济活动,使其沿着预定的目标轨道运行,使企业的目标、计划得以实现。管理会计的控制职能是指它可通过对经济活动的记录计算,并对照目标和计划进行比较、分析、发现和消除差异,从而保证目标和计划的实现。

(四)考核与评价职能

即在预算计划的执行过程中,根据预算或标准,对企业各职能部门、各责任中心的实际业绩进行考核和评价。企业为了实现预定的决策目标,还需要对生产经营过程和结果进行严密跟踪和监控,将反映各种经营目标和预算执行过程的实际数据,同体现决策目标要求的“预算”、“标准”进行对比分析和检查考核。这样,既可建立完善的控制系统反映整个企业的经营情况,又可确定严格的考核措施正确评价企业内部有关部门的实际业绩,以便实施奖惩,不断提高管理水平。

总之,管理会计是实现现代企业管理的重要工具之一,管理会计的职能是现代企业管理基本职能的体现。

三、管理会计的任务

管理会计的任务与它所具有的职能是密切联系的。其基本任务是采用一系列行之有效的管理方法调控企业经济活动,充分发挥企业人、财、物资源的作用,使企业的各项目标得以实现。其具体任务有以下几个方面:

(一)确定各项经济目标

确定各项经济目标包括对目标利润、目标销售(或销售额)、目标成本、目标资金需要量的预测与制定;协助管理当局对计划期间一次性的重大经济问题作出专门决策(包括短期经营决策与长期投资决策);以及在此基础上编制出资源最佳流动的全面预算与责任预算。

(二)合理使用经济资源

其内容包括在责权利相结合的基础上制订适合本企业具体情况的责任会计制度;利用行为科学的原理与激励策略,充分调动职工的主观能动性,促使他们自觉自愿地以最少的人力、物力和财力的消耗与最少的资金占用来完成计划所规定的各项目标。

(三)调节控制经济活动

其内容包括事前制订成本控制制度和开展价值工程对经济活动进行预防性和前馈性的控制与调节,以及日常根据各责任单位定期编制的业绩报告所反映的实际数与预算数的差异进行反馈性的控制及调节,借以保证计划目标的实现。

(四)评价与考核经济业绩

其内容包括利用标准成本制度结合变动成本法,对日常发生的经济活动进行追踪、收集和计算;定期根据各责任单位

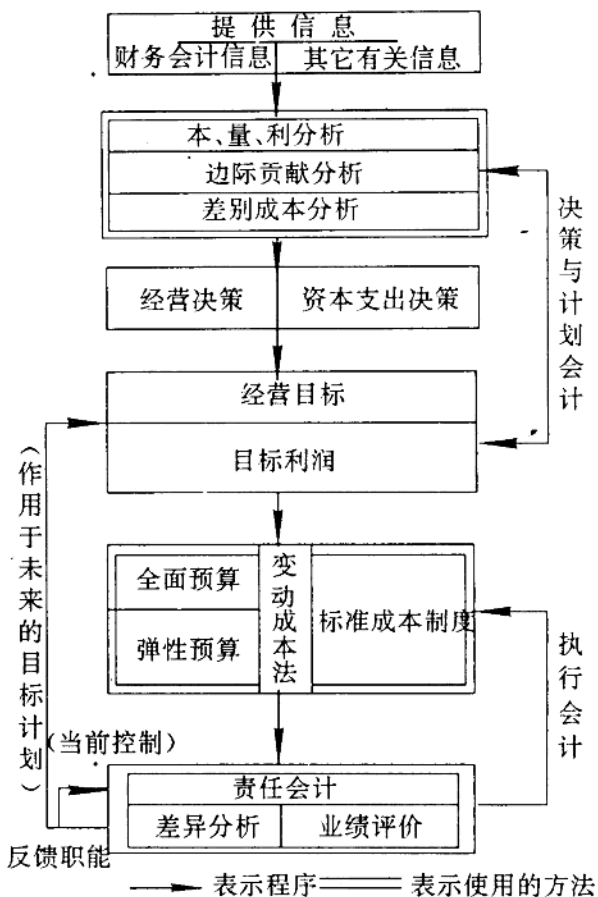
编送的业绩报告来评价和考核它们的实绩与成果,确定它们履行经济责任的情况和应受到的奖罚;总结经验,揭露矛盾,挖掘增产节约、增收节支的潜力,并及时提出合理化建议,改进经营管理,提高经济效益,促进生产力的发展。

第二节 管理会计的内容及特点

一、管理会计的内容

自 20 世纪 50 年代以后,管理会计理论体系有较大的发展,管理会计知识也得到较为广泛的传播和应用。虽然管理会计理论著作很多,但对管理会计的内容和体系至今尚无定论。其原因主要在于管理会计是为企业内部管理服务,不受公认会计原则约束,管理当局需要计算数据,就想法提供,而且不拘任何形式,因此,管理会计的内容和方法就具有灵活多样性。尽管如此,管理会计的基本内容是不外乎“规划与决策”与“控制与评价”两大部分。

如美国会计学会在 1958 年委员会报告书中,曾对管理会计使用的各种方法表达了意见,指出管理会计的内容与方法包括:预算控制、标准成本计算、本量利分析、差别成本分析、弹性预算、边际分析、责任会计等七个方面,归纳起来不外规划、控制、评价三个方面。由于管理会计最早产生和发展在美国,管理会计几方面内容已逐渐成为美国各种管理会计专著必须具备的内容。又如 1966 年美国会计学会出版的《基础会计理论意见书》中,提出管理会计体系可区分为决策会计和执行会计两部分。其基本框架如图表 1—1 所示:



图表 1—1 管理会计内容的基础框架

通过上图可看出,管理会计应把决策与计划会计置于首位,因为计划是以决策为基础制定的,计划是决策所确定目标的数量表现。决策与计划会计是以提高企业经济效益为核心,包括应增加企业生产能力的资本支出决策与各种短期经营决策,如:销售定价决策,产品生产决策,产品成本决策等。这些决策要以本、量、利分析法,边际分析法,差别成本法为基础,根据经营决策和资本支出决策的资料制定出企业经营目标或目标利润。

执行会计包括全面预算、弹性预算、标准成本制度和责任会计等内容,这实质上是控制与业绩考核、评价,它是以服务于提高企业生产效率和经济效益为核心。

根据决策所确定的经营目标和目标利润应进一步落实和具体化为全面预算和责任预算,而控制则使用标准成本、弹性预算、责任会计进行。根据各种预算资料 and 标准成本运用责任会计方法,定期考核业绩。从图 1—1 中可以看出:管理会计内容的基本框架可分为两个部分,从提供信息到确定经营目标属于规划未来,这部分内容称为决策会计与计划会计。从全面预算至业绩评价,属于控制现在和评价过去,这部分内容称为执行会计。

二、管理会计的特点

管理会计的特点是相对财务会计而言的,下面我们将管理会计同财务会计作一简要的对比来具体说明现代管理会计的一些主要特点。

(一)服务对象的局限性

为企业内部的经营管理服务,是现代管理会计的一个主