

管理会计

张义敏 吕连根 编著



HARBIN CHUBANSHE

哈尔滨出版社

管 理 会 计

张义敏 吕连根 编著

哈尔滨出版社

书 名 管理会计

编 著 张义敏 吕连根

责任编辑 王彦彬

封面设计 岳大地

责任校对 末 成

出版发行 哈尔滨出版社

(哈尔滨市道外区大新街副 291 号)

印 制 哈尔滨市龙江印刷厂

开本 787×1092mm1/32 印张 15.5 字数 350 千字
1997 年 1 月第 1 版 1997 年 1 月第 1 次印刷 印数 1—8000 册
ISBN 7—80557—955—5/C·20 定价:16.30 元

前 言

管理会计是以强化企业内部管理、提高经济效益为根本目标的一门实用性很强的新兴学科。80年代初期引入我国后，令人耳目一新。许多企业通过实践，取得了较好的效果。随着我国经济体制改革的深入和市场经济体系的建立和完善，企业的经营环境将发生根本的变化，科学管理将成为企业兴衰成败的关键之一。

管理会计目前已是高等财经院校会计专业的一门专业课，属主干课程之一。本书是为适应成人教育会计专业教学需要而编写的，是适用于函授、自学的教学用书。也可作为普通高校会计专业的教学用书，还可作为广大管理人员、财会人员自修的参考书。

根据“洋为中用”和理论联系实际的原则，本书慎重地吸收了西方管理会计关于规划和控制企业生产经营活动的基本理论与基本方法。全书分为三部分：管理会计基础理论（含总论、管理会计的基本方法两章）；规划与决策会计（含预测分析、经营决策、投资决策、全面预算四章）；控制与业绩评价会计（含成本控制和责任会计两章）。

编写本书时考虑到以下两点：第一，在知识体系方面，以“少而精”为原则，突出实用性，深浅适度；第二，教材、自学指导融为一体，章前有引言，章后有小结。为了更好地消化理解有关知识，每章还配备了一定数量的思考题和习题。

本书第一、二、三章由吕连根编写，第四、五、六、七、八章由张义敏编写。因时间仓促和水平所限，书中错误之处在所难免，恳请读者批评指正。

编者

一九九六年十一月

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 管理会计的形成与发展.....	(1)
第二节 管理会计的内容和程序.....	(9)
第三节 管理会计的特点	(16)
第四节 管理会计工作的组织和作用	(24)
第二章 管理会计的基本方法	(35)
第一节 成本概念	(35)
第二节 混合成本的分解	(47)
第三节 本·量·利分析法	(60)
第四节 变动成本法	(72)
第三章 预测分析	(123)
第一节 预测分析概念.....	(123)
第二节 保本点预测分析.....	(128)
第三节 利润的预测分析.....	(141)
第四节 销售的预测分析.....	(153)
第五节 成本的预测分析.....	(170)
第六节 资金需要量的预测分析.....	(178)
第四章 经营决策	(201)
第一节 决策概述.....	(201)
第二节 经营决策中常用的概念.....	(206)

第三节	经营决策常用的方法·····	(213)
第四节	生产决策·····	(222)
第五节	定价决策·····	(243)
第五章	投资决策·····	(270)
第一节	投资决策概述·····	(270)
第二节	投资决策的基本要素·····	(272)
第三节	投资决策的基本方法·····	(294)
第四节	长期投资的敏感性分析·····	(320)
第五节	几种固定资产投资决策·····	(324)
第六章	全面预算·····	(348)
第一节	全面预算概述·····	(348)
第二节	全面预算的内容和编制方法·····	(352)
第三节	弹性预算与零基预算·····	(368)
第七章	成本控制·····	(391)
第一节	成本控制概述·····	(391)
第二节	标准成本的制定·····	(395)
第三节	成本差异分析·····	(403)
第四节	价值工程·····	(416)
第八章	责任会计·····	(436)
第一节	分权管理与责任中心·····	(436)
第二节	责任会计概述·····	(440)
第三节	责任中心的工作业绩考核·····	(445)
第四节	内部转移价格·····	(459)
附录	·····	(475)

第一章 总 论

管理会计是一门新兴的学科,它是会计学的一个重要分支。它以全新的面貌展现在现代企业管理的广泛领域之中,对帮助企业管理者科学地进行经营决策,合理地利用经济资源,有效地强化内部管理,提高经济效益有着十重要的作用。

本章着重说明,管理会计的形成与发展,管理会计的内容和程序,管理会计的定义及特点,管理会计工作的组织和作用等。学习本章,可以对管理会计有一个基本的认识,为以后各章奠定学习基础。

第一节 管理会计的形成与发展

一、管理与会计

(一)管理的意义

凡是人们共同劳动的地方,就有人力、物力、财力资源的合理、优化使用问题,就必须进行管理。即使在生产力水平很低的原始社会,也离不开管理。共同劳动的规模越大,劳动的分工就越细,管理也就越复杂、越重要。管理的明确含义就是:在一定的生产方式下,人们为了达到预期的目标和任务,按照某些原则、程序和方法,针对管理对象所进行的计划、组织、指

挥、协调、控制等一系列的活动。由于现代科学技术的飞跃发展和生产社会化程度的极大提高,现代管理的活动、职能,还包括预测和决策。当然,管理不仅在经济工作中需要,在军事、外交、科研、文教、卫生等方面也需要,本书仅以经济管理为限。

(二)会计是一种管理活动

会计从产生开始,就是一种管理活动。早在原始社会就有了会计的萌芽。人们为了在生产活动中,合理地分配劳动时间,把生产的耗费和成果记录下来,进行计算比较,以尽可能少的劳动耗费,取得尽可能多的劳动成果。这种记录、计算、调节、安排,形成了一种原始的管理活动。当时属于生产职能的附带部分。随着生产的日趋复杂、生产者工作日益繁忙,这些记录、计算等工作不可能再附带完成,会计逐渐从生产职能中分离出来,成为独立的、专业性的管理职能。人类数千年的生产实践充分证明“会计”不仅是管理经济的一项重要“工具”,而且它本身从一开始就是经济管理工作的一个重要组成部分。这是目前我国学术界对会计所下的简明定义。

西方对会计是如何解释的呢?美国会计学会(AAA)于1966年给出如下定义:“会计是鉴定、计量和传输经济信息的方法,并使信息的使用者有可能据以作出有根据的判断和决策。简言之,会计是一个信息系统”。

以上中外专家对会计的描述,并没有实质上的矛盾。会计为企业管理的各项职能提供必要、有用的信息,这本身就是一项管理活动,即利用这些信息为管理职能的核心“作出最优决策”服务。

二、管理会计的形成与发展

(一)西方管理会计的产生与发展

1. 西方管理会计的形成

管理会计是从传统会计中逐渐派生出来的。它是由于社会生产力发展到一定程度,社会经济关系发生变革,企业生产经营管理需要的推动下产生和发展起来的,与管理科学的兴起也有着密切的联系。简略回顾一下会计科学发展的历史,对弄清管理会计的形成是有益的。

把会计作为一门科学进行研究,与管理科学一样,都远远落后于它们的实践。尽管复式记帐法在13世纪意大利的佛罗伦萨、热那亚、威尼斯等地已经出现,但世界上第一本探讨复式记帐原理及其具体应用的“薄记学”一直到15世纪末(1494年)才出版问世,而它只不过是意大利传教士卢卡·帕乔利(Luca Pacioli)所著的“算术、几何、比及比例概要”中的一章而已。这之后几乎停滞了四百多年,直到上世纪末,本世纪初,英国在产业革命的推动下,适应大生产需要的公司组织大量涌现,企业的所有权与经营管理权明显分离,因而对管理提出了更高的要求。在这种情况下,才由英国学者皮克斯利(F. W. Pixley)、迪克西(L. R. Dicksee)和乔治·李斯尔(George Lisle)把薄记学推进到会计学。当时的大不列颠王国就成为全世界会计理论的研究中心。第一次世界大战以后,美国乘机崛起,在经济实力、科学技术和经营管理等方面取代了英国的统治地位。会计理论的研究中心也随之转移到了美国。

从1890年到1930年,美国整个工业大生产领域和社会经济关系进行了全面改革,推动了社会化大生产和劳动分工

及专业化的发展,导致了企业组织上的更大联合。这时,企业的公司组织形式占绝对优势,并出现了垄断公司机构如托拉斯和控股公司等,将许多联合和协作的生产经营置于大公司的唯一管理之下。于是,取代旧的落后的“传统管理”的“科学管理”方式在 19 世纪末 20 世纪初应运而生。

在西方会计发展史上,第一次提出“管理会计”术语是 1922 年,当时称“管理的会计”,是在美国会计学者奎因斯坦写的《管理的会计:财务管理入门》一书上出现的。曾在该年发表过《预算管理》的麦金西于 1924 年出版了名为《管理的会计》专著。此外,布利斯也同期发表过一本《通过会计进行管理》的著作。这些书被西方誉为早期管理会计学的代表作。其实它们只是关于会计如何应用标准成本法和实施预算控制的一些经验之谈。

在这一阶段,管理会计的内容主要包括预算和控制,尽管后来人们又充实了成本性态分析、本量利分析以及变动成本法等管理会计的基础理论和方法,但在实践中,管理会计的行为还停留在个别或分散的水平上,着眼点仅限于既定决策方案的落实和经营计划的执行上,其职能集中体现在“控制”方面。因此,有人称传统管理会计阶段的特征是以控制会计为核心。

本世纪 40 年代,特别是第二次世界大战以后,企业规模日益扩大,美国开始在国外大量投资,利用国外的自然资源和廉价的劳动力;同时,由于国际贸易的发展,促使跨国公司出现,使美国从资本输出和出口贸易中获得了巨大的利益。与此同时,国内外商业的激烈竞争,一些企业在竞争中取得优势,迅速发展,另一些企业在竞争中失败,亏损、倒闭,失业率增

加。在战后经济上升的情况下,倒闭企业之多是前所未有的。为了战胜对手,增强竞争力,就不得不重视提高内部的工作效率,广泛推行职能管理、行为科学管理,引导并激励职工提高质量意识,调动职工主观能动性,降低产品成本,增加企业利润。在这种情况下,迫切要求会计不仅事后反映,而更重要的是对企业未来的经营管理提出多种方案,事先预测其效果,作为企业经营决策的依据,以便取得最佳的经济效益。因此,建立一门以规划与控制为主要职能的新兴的会计学分支学科已迫在眉睫。

与此同时,第二次世界大战中,数学发展有了重大突破,1945年以促进优化为目的的运筹学问世了。运筹学不仅在军事作战研究方面获得成功,同时也为用数学语言描绘经济现象提供了可能性。运筹学主要用现代数学和数理统计的原理和方法,建立许多数量化的管理模式,帮助人们按照最优化的要求,对企业的生产经营活动进行科学的预测、决策、计划、组织和控制,促使企业实现最佳运转,以提高企业的竞争力。运筹学与会计相结合,形成了决策会计,奠定了管理会计的基础。

会计从事后反映,发展到规划与控制,需要大量的信息,计算工作量大大增加。尤其是许多数学模型,必须具有良好的计算工具。1947年世界第一台电子计算机在美国的宾西法尼亚大学问世。随后电子计算机技术又得到了迅猛的发展,从而在客观上为管理会计的产生与发展提供了有利的条件。

这期间专门配合职能管理和行为科学管理的“责任会计”和“成本—业务量—利润分析”(简称CVP分析)等专门方法应运而生,并加入到原有的会计方法体系中来,使现代会计学

在深度和广度上都有了较大的突破。所有这些专门方法,再加上 20 年代末引进的“标准成本制度”、“预算控制”、“差异分析”等,实质上构成了现代管理会计的萌芽。

2. 西方管理会计的发展

现代管理会计的真正形成和迅速发展是从 20 世纪 50 年代开始的。这时的世界经济进入了战后发展的新时期。日益高涨的第三次技术革命浪潮推动了社会生产力迅猛向前发展。大量新装备、新工艺、新技术的广泛采用,缩短了产品更新换代周期;新兴产业部门层出不穷,对传统产业提出了新的挑战。随着资本进一步集中和新市场的开拓,企业的规模越来越大,生产经营的社会化程度空前提高。市场经济环境瞬息万变,传统经销的手段失灵,竞争愈演愈烈。人们普遍认识到,以市场为导向,不断提高产品质量、积极开发新产品、努力降低成本消耗、充分调动各方面的积极性,这将直接影响到企业当前发展快慢,而且关系到企业未来的兴衰。将过去以生产为中心的生产型管理模式调整转变为以开发市场、调动各方面积极性和取得最大可能经济效益为中心的经营决策管理模式。从此世界进入了现代经济管理的崭新阶段。

这个阶段,管理会计与财务会计分离,管理会计为适应现代经济管理的要求,不断完善发展规划控制会计的理论与实践,并且逐步充实了以“管理科学”为依据的预测决策会计和以“行为科学”为指导思想的责任会计等内容,基本上形成了以预测决策会计为主,以规划控制会计和责任会计为辅的现代管理会计新体系。另外,由于不断吸收现代管理科学和系统论、信息论、控制论等各方面的研究成果,使它的内容逐步丰富、完整起来。管理会计与“三论”的结合,使它的运用逐步深

入到技术、经济各领域,并且更加系统化、经常化和多样化。

现代管理会计阶段,不仅管理会计的实践内容及其特征发生了较大的变化,其应用范围日益扩大,作用越来越明显,越来越受到重视,而且管理会计的理论与方法更为系统完善,人们对其本质的认识更为完整深刻,并成立了专业的管理会计团体,出现了管理会计师职业。

1952年在伦敦举行的会计师国际代表大会上,正式提出了“管理会计”这一术语。美国会计学会在50年代就设立了管理会计委员会。1972年美国全国会计师联合会又成立了独立的“管理会计协会”,1985年该协会改称为“执业管理会计师协会”。同年,英国也成立了“成本和管理会计师协会”。它们分别出版了专业性刊物《管理会计》月刊,并在全世界发行。现在已有许多国家出版发行管理会计专业杂志。如果说70年代管理会计还只是在西方发达国家流行的话,到了80年代“管理会计”热已风靡全球。1980年4月,国际会计师联合会在巴黎召开的第一次欧洲会计专家会议上,与会者呼吁“为了在当今复杂多变的世界上能够使企业生存下来并繁荣起来,一个战略性的问题就是应用和推广管理会计”。

专业管理会计团体成立的同时,管理会计师这一职业队伍及资格考试也相应出现了。1972年由美国管理会计的协会主持,举行了全美第一届执业管理会计师资格考试,几乎与此同时,英国也安排了类似的考试。从此出现了“执业管理会计师(CMA)”职业。近10年来,国际会计标准委员会和国际会计师联合会等国际性组织成立了专门机构,从事制订国际化的管理会计标准的工作,颁布有关管理会计师的职业道德规范文件。现代管理会计具有国际化的发展趋势。

（二）我国管理会计的形成和发展

从新中国建立至 70 年代末我国经济体制改革之前,这一阶段属于执行性管理阶段。整个国民经济实行权力高度集中化管理,企业的管理仅局限于生产领域。当时虽然没有使用“管理会计”这个名称,但基于当时的经济体制,工作重点都是围绕怎样能使企业较好地执行上级下达的各项数量和质量计划指标服务,因而基本上属于执行性管理会计。

党的十一届三中全会是我国管理会计的一个转折点,特别是党的十四大召开,在理论和实践上都具有划时代的意义。十四大明确指出:我国要搞社会主义市场经济体制,实行政企分开,企业成为独立的商品生产者和经营者。因此,企业的生产由被动型变为主动型,管理会计由执行型变为决策型。这就形成管理会计在我国将得到迅速推广和发展的深刻历史背景。

从 70 年代末开始从发达国家引进有关管理会计知识。1979 年由机械工业部组织翻译了第一部《管理会计》,财经院校教学用的《管理会计》教材于 1982 年前后与读者见面,大约从 1983 年起,我国会计学界掀起学习管理会计,应用管理会计、建立有中国特色的管理会计体系的热潮。但是,由于当时我国经济体制改革的许多措施尚未到位,尤其是财务会计管理体制仍旧沿用计划经济模式的那套办法,致使管理会计的发展出现了滑坡。

从党中央作出大力发展我国社会主义市场经济的决策以来我国进入改革创新阶段,特别是我国《企业会计准则》、《企业财务通则》已经颁布,并定于 1993 年 7 月 1 日起正式实施,使我国会计理论和会计实务发生重大变化。这意味着我国企

业的财务、会计制度与国际惯例接轨。为管理会计在中国的发展创造了新的契机。目前社会主义市场经济的大环境,现代企业制度的建立健全,以及新的宏观会计管理机制,为管理会计开辟了前所未有用武之地。从此,我国进入了管理会计改革创新和良性循环的新的发展阶段。

第二节 管理会计的内容和程序

一、管理会计的基本内容

管理会计是一门发展中的学科,主要是为企业强化内部管理服务的。而企业管理者诸职能中最关键的是“规划”和“控制”。因此管理会计的基本内容,总脱离不开“规划”与“控制”这两方面。即主要是“规划与决策会计”与“控制与业绩评价会计”两项内容。

(一)规划与决策会计

规划与决策会计是为管理者预测前景和规划未来服务的。所谓“规划”就是事先选定目标,编制计划并拟订出具体措施,对企业未来的生产经营活动进行全面的筹划。“决策”就是在日常业务经营或长期投资活动中,通过分析比较,对未来是否采取某项行动,或在几种备选的可行性方案中选出最优方案的过程。“规划与决策会计”首先是利用财务会计信息和其他有关信息,在调查研究和判断情况的基础上,对企业在计划期间的各项重要经济指标:销售、成本、利润、资金及保本点等进行科学的预测分析,并对经营、投资等一次性的经济问

题进行决策分析。在此基础上,过预测和决策所确定的目标和任务,用数量和表格形式加以协调、汇总,编制企业在一定期间的全面预算;再按照经济责任制的要求,把全面预算的综合指标层层分解,形成各个责任单位的责任预算,用来规划和把握未来的经济活动。因此,规划与决策会计主要包括经济预测、短期经营决策、长期投资决策和全面预算等项内容。总之,“规划与决策会计”可以保证企业的各项有限资源能得到最合理、最优化的配置和使用,以便获得最佳经济效益和社会效益。

(二)控制与业绩评价会计

控制与业绩评价会计是为管理者分析过去和控制现在服务的。所谓“控制”就是通过一定的手段对生产经营活动施加影响,使之能按固定的目标或预算进行的过程。“业绩评价”是通过预算与实际执行情况的对比、分析差异形成的原因,确定经济责任,以此恰当地评价各责任中心的实绩和成果。“控制与业绩评价会计”首先是通过制订控制制度,按照预算规定的指标,对即将发生和已经发生的经济活动进行调节和控制。其次是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,然后,根据经济责任制的要求,由各类责任单位编制一定期间的业绩报告。再通过对报告中的实际数与预算数的差异进行分析和研究,来评价和考核各个责任单位的实绩和成果,确定其经济责任和应受的奖惩;同时,把经营过程中发现的重要问题及时反馈给有关部门,迅速采取有效措施,以便及时调整活动,改进经济管理工作。总之“控制与业绩评价会计”可以保证企业的各项经济活动按预定的目标进行、合理分配利润,并充分调动全体职工的积极性和