

管理会计学

主编 丁世连 刘小明
副主编 宋振康 王保和

中国商业出版社

前 言

随着经济体制改革的深入和社会主义市场经济的建设,在我国的经济领域发生了深刻的变化。成人高等教育经济类各专业的教学内容急待更新。山西财经学院为了保证教学质量,适应社会主义市场经济体制对成人高等教育的要求,在全面修订教学计划的基础上,修订、重编了这套成人高等教育教材。

这次教材修订和重编,我们遵循邓小平同志关于建设中国特色的社会主义理论,按照社会主义市场经济的理论框架,理论联系实际,坚持思想性、科学性、开放性、适应性、启发性相统一、由浅入深、循序渐进,准确反映现代经济科学发展的理论水平及我国经济体制改革的最新成果。同时,注意了成人教育“自学为主,面授为辅”的教学特点,力求方便学生的自学。

这套教材,通俗易懂,便于自学,除适用于成人高等教育经济类各专业教学使用外,也可以作为普通全日制高等学校及中等专业学校、专业证书班经济类专业教材和广大经济管理干部自学参考。

山西财经学院成人教育分院

一九九四年六月

目 录

第一章 绪 论

第一节	管理会计的形成和发展	(1)
第二节	管理会计的概念和特点	(10)
第三节	管理会计的对象和职能	(18)
第四节	管理会计的基本内容和方法	(24)

第二章 成本性态分析与变动成本法

第一节	成本性态分析	(28)
第二节	混合成本的分解	(33)
第三节	变动成本法	(43)

第三章 会计预测与本·量·利分析

第一节	会计预测概述	(59)
第二节	本·量·利分析	(80)

第四章 短期经营决策

第一节	经营决策概述	(94)
第二节	经营决策分析中常用的成本概念	(100)
第三节	产品定价的决策分析	(106)
第四节	产品生产的决策分析	(111)

第五节 设备利用的决策分析.....	(143)
第六节 原材料利用的决策分析.....	(147)

第五章 长期投资决策

第一节 长期投资决策需要考虑的一些因素.....	(152)
第二节 分析评价长期投资方案经济效果 的基本方法.....	(164)
第三节 几种投资决策.....	(173)
第四节 投资决策中的其他几个问题.....	(194)

第六章 经营预算

第一节 经营预算概述.....	(217)
第二节 编制经营预算的基本方法.....	(223)
第三节 编制经营预算的其他方法.....	(237)

第七章 存货控制

第一节 存货控制的意义.....	(248)
第二节 ABC 分析控制法	(251)
第三节 经济订购批量的确定.....	(257)
第四节 其他控制方法.....	(269)

第八章 责任会计

第一节 责任会计概述.....	(275)
-----------------	-------

第二节	责任中心.....	(279)
第三节	责任预算.....	(285)
第四节	责任评价、考核与报告.....	(287)
第五节	内部转移价格.....	(294)
第六节	内部银行.....	(298)
第七节	责任会计与财务会计的结合问题.....	(302)
附 表		(307)

第一章 绪 论

本章提示 管理会计是从传统会计中分离出来的一个新的会计分支学科。它拓宽了会计的管理职能,具有决策、计划、控制和评价等具体的职能;它侧重研究企业内部未来和现在资金运动的规划与控制;它把决策会计和责任会计作为自己的基本内容;它吸取了现代管理科学的新成果,是一门综合性的边缘学科。本章主要介绍管理会计的形成和发展,管理会计的主要特点以及同财务会计的区别和联系,管理会计的对象和职能作用,管理会计的基本内容和方法。

第一节 管理会计的形成和发展

管理会计是在本世纪四十年代末五十年代初发起来的一门新兴学科,到七十年代,已在一些工业发达国家得到普遍应用,在那里不仅工商企业,而且机关、学校、医院等非营利单位都广泛采用管理会计方法。在我国,管理会计是七十年代末八十年代初开始为人所熟悉并逐渐受到重视。我们学习、研究、应用管理会计,需要了解它的历史——首行是形成发展的基本情况。

会计科学的发展同管理科学的发展密不可分,研究西方管理会计的发展过程,不能脱离西方管理科学发展的实际,下面我们了解管理科学发展各阶段的主要特点入手,对中西方管理会计发展的几个阶段作一些初步的分析研究。

管理会计的产生是管理科学发展影响下会计发展的必然结果

从会计的发展历史来看,早在原始社会,当人们进行共同生产需要管理(计数)时,就出现了会计。最早的会计“是生产职能的附带部分”,后来逐渐从生产职能中分离出来,有了独立的管理职能。例如,在我国西周时就设有“司会”,为王朝管理财赋收支。此后人类几十年的生产实践充分证明,会计是一项管理活动,是经济管理工作的一个重要组成部分,它是适应管理的需要而存在,随管理的发展而发展。管理的发展,不断要求有新的会计手段和方法与之相适应,所谓“经济愈发展,会计愈重要”就是概括的写照。

大家知道,社会管理实践是有悠久历史的,但管理成为一门学问——管理科学,却仅有百余年的历史,它是随着资本主义生产的兴起而逐步形成和发展的。这里我们不想对管理科学的发展过程作详细说明,只对其各发展阶段的特点作为一点了解,以便于分析管理科学发展对会计发展的影响。

以工业企业管理的发展为基础,从出现机器生产开始,管理科学的发展大致经历了三个阶段:

首先是经验管理。大约从十七世纪七十年代出现机器生产开始,到十九世纪末。这个时期,企业的组织形式主要是独资,偶有合伙,企业规模较小,虽采用机器生产,但仍保留手工业的管理方式,主要靠资本家(业主)的个人经验和传统惯例管理企业,这也是有人说的传统管理。当时对会计工作的要求不高,把企业经营活动过程和结果如实反出来就够了,所以,会计工作的重点是记帐和报帐,处于会计发展过程中的初级阶段。

其次是科学管理。大约从本世纪初到四十年代。这个时期正值实行“泰罗制”,有人称为泰罗的科学管理时期,泰罗的“科学管理”理论,注重工人工作时间和操作动作的研究,制定出一系列时间、动作标准,靠严格的时间和动作标准来提高劳动(工作)效率。

科学管理对会计工作提出了新的要求,为了配合管理标准的控制和考核,它要求会计制定相应的成本标准,实行计划管理和预算控制以及进行事后分析。这就促使会计增加不少新的内容,有了新的突破,一门新的学科——管理会计开始形成。

再次是现代管理。大约从四十年代末、五十年代初开始至今。这个时期,世界经济以前所未有的速度发展,由于买方市场的形成,竞争激烈;企业规模扩大,出现多级化、跨行业化、跨国化;企业的所有权与管理权相分离,企业管理实行产销一体化,手段自动化,方法定量化,信息系统化。现代管理注重市场供求关系的研究,讲求企业经营管理的经济效益,为此,它要求会计能通过预测、决策、控制和分析、考核等方法参与企业管理,及时为经营管理提供数据和资料。显然,这时的会计,已不再是传统意义上的会计,而是以参与决策为主要特征的现代会计——在传统记帐、报帐会计基础上扩展和延伸出管理会计。

西方管理会计发展的两个阶段

一、早期的管理会计雏形

由上述可见,管理对会计不断提出新的要求,会计也就从传统会计逐步发展成为以财务会计与管理会计并列为会计的两个分支为主要特征的现代会计。这期间,管理会计的形成和发展,至今大致经历了初期和成熟期两个阶段。

管理会计最早出现的时间,比较一致的认识是本世纪初。我们知道,1911年泰罗发表了《科学管理原理》之后,所谓“科学管理”理论成为企业管理的支柱,企业实行“泰罗制”,对会计的影响突出表现在三个方面:第一,泰罗制强调实行标准化管理,它要求会计能事先根据科学的方法制定工资定额、材料消耗标准等,这就是会计早期采用的标准成本。第二,泰罗制针对工人干活磨洋工来抵制资本家的剥削,实行差别计件工资,它要求会计能如实地记录、计算各车间、工段、班组和个人的工作成果,并通过对比作出评价,

这就是会计进行的差异分析。第三、泰罗制重视企业内部的计划管理,它要求会计进行事前预算,并且把事前预算同事中的控制、核算结合起来,这就促使会计建立起预算控制制度。

事实上,二十世纪初,在美国已采用标准成本和预算控制。埃默森和甘特先后提出人工标准成本、材料标准成本、制造标准成本;最早实行预算管理的是一些企业单位的管理费、销售费和现金等单项预算。1922年麦金西出版《预算控制》一书,奎因坦斯出版《管理会计——财务管理入门》一书,第一次提出管理会计这个新概念。1924年麦金西出版《管理会计》一书,进一步阐明管理会计这个新的学科。

然而,在泰罗的科学管理理论上形成的,以标准成本、预算控制和差异分析为主要内容的初期的管理会计,还很不完善,不能自成体系,尚未形成一门独立学科,只是一种局部性的、早期的管理会计雏形。

二、成熟的管理会计

管理会计形成雏形之后不断在发展,特别是二次世界大战后,发展相当迅速,有了很大的突破性的进展。大家知道,二次大战后,从四十年代末到五十年代初,在世界较大范围内出现一个经济恢复和建设的新时期,管理科学亦进入现代管理阶段。这时,企业工作的重心开始由生产管理转向经营管理,即注重市场供求关系的研究,进行市场预测,加强经营决策,寻求最佳生产经营方案,以保证生产的产品质量高、成本低、销路广,不断提高竞争能力,创造更好的经济效益,当时提出一条重要原则:“管理的重心在经营,经营的中心在决策”。适应迅猛发展的经济形势和现代管理的需要,管理会计继标准成本和预算管理会计制度之后,又采用了预测方法(进行成本预测,销售预测,利润预测),决策方法(对各种经营方案进行经济分析、评价),并执行责任会计制度等,为企业的现代管理提供各种会计数据。如,1958年美国会计学会在年度委员会报告

书中说明管理会计方法,包括标准成本计算、预算管理、够本分析、差别分析、弹性预算、边际分析、责任会计七个方法,其基本内容和方法已有变动成本法、各种预测方法、经营决策方法、标准成本法、存货管理方法;预算管理制度、成本控制方法、责任会计制度等。这些内容和方法构成管理会计较为完整的体系,从此管理会计从传统会计中分离出来,成为独立的一门学科,这时的管理会计进入成熟期。

1952年世界会计学会上,正式通过“管理会计”这个专门名词,从此,管理会计发展很快,到七十年代,由于企业管理水平的提高,一系列现代科学管理方法的广泛应用,尤其是以电子技术为主导的世界新技术革命,系统论、信息论、控制论的问世,管理会计得以将多种学科的一些方法进行综合,创造出自己的一套专门的技术方法,可以为企业进行有关的预测,可以较准确的对企业经营方案的经济效果进行分析、评价,成为现代管理的重要手段,不胫而走,风靡世界。这时的管理会计,从学科上讲,已经发展成为一门具有自己的理论和方法体系的边缘学科;从应用上看,在欧、美、亚、太的不少国家(包括中国的台湾省的港澳地区)被采用,美、英、法、日等国成立管理会计协会一类的组织,考评管理会计师,出版管理会计期刊,开展管理会计研究活动,如,1972年美国的全国会计人员协会筹建了管理会计协会。1980年各国会计人员协会在巴黎开会,以管理会计为主题,探讨管理会计在世界范围的应用和推广问题。总之,以规划、决策、分析和执行会计为主体、以现代管理科学为基础、以行为科学和运筹学等数理方法为支柱的现代管理会计,成为新时期会计发展的重要标志。

我国管理会计发展简况

管理会计这个概念在我国出现的时间是较晚的,但某些属管理会计的内容和方法,应用的时间要早一些,综观管理会计在中国的形成和发展,至今大致经历了孕育、雏形和较成熟三个阶段。

一、孕育阶段

从管理的发展阶段看,我国五十年代的企业管理,基本上属于科学管理,这在当时新建的一批大企业体现尤为明显。与管理相适应,我国会计工作从五十年代起也在迅速发展。尽管当时的会计理论和方法是全盘搬用苏联的——教材是苏联的,专家也请苏联的,但从五十年代到六十年代,还是结合自己的实际,采取一些新的可行的措施,这中间,也出现一些管理会计内容,主要表现在①五十年代在成本管理工作中,注意进行成本的事前控制与事后分析;②五十年代推行班组(柜组)核算和开展经济活动分析;③五十年代在重点建设工程进行可行性研究和投资效果分析;④六十年代在国营企业推行财务收支计划管理,实行资金归口分级管理;⑤多年实行生产技术财务计划和厂内经济核算制等。这些管理会计方法的采用,虽不甚系统和完善,更没有形成一门独立的学科体系,但却是会计发展的必然,在这个基础上,本应不用更长的时间,就会形成我国特色的管理会计。只可惜,客观上中国从六十年代中期开始了令人痛心的“文革”,十年内乱致包括会计在内的各项事业推迟发展,我国管理会计产生前的孕育阶段从五十年代一直延续到七十年代末。

二、雏形阶段

党的十一届三中全会为我国开创了经济建设的新时期,1979年以后,党的工作重点转移到以经济建设为中心的轨道,实行对内搞活和对外开放的方针,全面进行经济体制改革,所有权与管理权开始分离,企业普遍推行了承包经营责任制,有了经营上的自主权,实行独立核算,自负盈亏,打破了职工吃企业、企业吃国家的“大锅饭”,实行计划经济与市场调节相结合的社会主义商品经济运行机制,企业间展开合理竞争。在这样的经营形势下,企业经营者的中心任务就是搞好经营管理,提高经济效益,增强竞争能力,为此,对会计工作提出了新的更高的要求——改传统的产品经济

下的核算型会计为有计划的商品经济下的管理型会计,建立具有参与企业管理职能的会计管理系统,采用管理会计。实际上,自七十年代末八十年代初,引入管理会计概念之后不少管理会计内容和方法被越来越多的企业单位所采用,普及面之广、发展速度之快均系前所未见,至今,一个有中国特色的管理会计体系,已见雏形。

这个发展阶段有以下特点:

第一,以引进为先导。建立中国特色的管理会计是会计界普遍重视的一件大事,七十年代末八十年代初,中国急需管理会计,在自己基础十分薄弱、国外的管理会计已发展到比较成熟阶段的情况下,无论是理论界还是实践者,一致的认识是,先引进西方管理会计——全面介绍西方管理会计理论和方法,然后再根据我国的实际需要进行合理借鉴,为逐步建立中国特色的管理会计做准备。于是,介绍、传播现代管理会计的工作紧张而迅速地开展起来,采取的形式主要有文章、著作(译书)、培训班。这段时间虽然不长,却在中国管理会计雏形的形成和发展过程中起到先导作用,如果说五十年代初学习苏联的会计理论和方法是中国会计史上的一次引进的话,七十年代末八十年代初介绍西方管理会计又一次引进,并且是一次现实意义、长远意义重大的引进。

第二,普及应用迅速。党的改革政策,调动了亿万人民建设社会主义现代化国家的积极性,这种积极性在会计改革工作中同样产生了可喜的成果。介绍引进西方管理会计短短三、四年,国内便很快形成一种普及的热潮,进行大面积普及应用,主要表现在以下几个方面:一是管理会计教材和普及读本不断出版。据不完全统计,从1984年起,正式出版《管理会计》书籍达几十种,这些著作大多用作教材,为管理会计的迅速普及发挥了不可低估的作用。二是理论联系实际。在管理会计基本方法普及的过程中,全国近百家杂志发表了一大批有关管理会计理论与应用方面的文章,一方面大量介绍企业单位应用管理会计方法的经验和经济效果;另一方面,

不少研究文章,为管理会计的推行和发展作出有益的探索。与此同时,国家及各省(市)、地、县政府和各级学术团体,组织了大量专题报告、学术交流、经验介绍等活动,创造了理论研究同实际应用相结合的机会,为管理会计的普及作出很大贡献。三是抓教育,出人才。自1982年以来,除各大专院校相继开设管理会计课之外,不少部门、行业、企业和学术团体,不断组织管理会计培训班,进行管理会计普及教育和专业人才的培养。除此之外,在一些高等院校,每年都招收一定数量的管理会计研究生,目前,一批批毕业走向岗位的管理会计硕士和博士研究生正在为我国的会计事业作贡献。

第三、框架趋于形成。通过引进和普及,我们对西方管理会计比较了解,并在了解的基础上博采众长,结合我国实际进行了有益的借鉴。在实践应用方面,目前在不少行业,尤其是生产、经营企业,已程度不同的采用管理会计方法像“变动成本法”、“本量利分析法”、“产品决策分析”、“责任会计”等,在不少企业单位广泛应用,并获得明显的经济效果。另如标准成本法,库存管理,成本控制,投资的经济分析,定价决策,弹性预算,滚动预算,概率预算以及某些现代数量方法,也在一些有条件的企业单位应用。在理论研究方尖,近两年对管理会计对象,理论支柱,数量方法应用,责任会计以及学科建设等问题作了许多有益的探索,探索的主要目的是如何建立中国特色的管理会计。

纵观我国管理会计发展的现状,变动成本法,本量利分析法,各种经营决策方法、成本控制方法和责任会计制度已广泛应用,并成为中国特色管理会计框架中的主体部分。不过,目前这个框架还很完善,对于中国管理会计的理论依据,预算管理,成本控制,长期投资的经济评价等问题,研究和应用的还不够,就是决策会计和责任会计两个方面,也欠深度。不仅如此,对于管理会计在中国会计学体系中的位置,理论界尚有争议。这正是管理会计在中国处于雏形阶段的征象。

三、较成熟阶段

党的十四大确立了发展社会主义市场经济体制的目标,以市场为导向的转换企业经营机制的改革,出现了新的局面。现在,我国经济已经形成对外开放、积极参与国际经济大循环的新格局,特别是我国在关税贸易总协定缔约国地位恢复以后,中国经济必然走向国际大场,参与国际分工和国际竞争。在这种新的经济形势下,从九二年开始,国家着手进行一揽子会计改革——一方面研究和理顺我国财务和会计的关系,向国际惯例靠拢;另一方面从中国的国情出发,建立有中国特色的财务会计管理体系,也就是说随着社会主义市场经济体制的建立,我国要尽快建立适应企业转换经营机制需要的新的会计模式,在会计理论,会计方法,会计管理诸方面都有重大突破,它要求的不仅是所谓转轨变型,而且是更多的参与,在会计参与管理深度和广度上下工夫,因此,对管理会计的实施提出了更高的要求,致使管理会计在已初见雏形的基础上,加快自身的建设的进程,进入比较成熟的发展阶段。

这个发展阶段至少有两个特点:

第一,结构体系日臻完善。目前,我国管理会计在理论探索和实践应用两方面都有所突存,基本上脱离了简单方法选择,进入基本内容系统研究和应用,初步形成认识趋于一致的结构体系。

第二,初步确定其在中国会计学科体系中的地位。随着我国管理会计结构体系的日臻完善,管理会计在会计学科体系中应有的地位日愈明确。表现之一,国家统一安排会计活动中,开始把管理会计作为会计的重要组成部分,如会计人员职称资格考试教材中,管理会计占有较大比重。表现之二,大专院校会计、管理等专业较普遍开设管理会计课;会计本科专业一般都把管理会计定为一门专业主干课;不少院校还为硕士研究生开设高级管理会计或管理会计理论与实践课。

第二节 管理会计的概念和特点

为了进一步了解管理会计的职能作用和基本内容,这一节我们先说明管理会计的概念,并通过管理会计同财务会计的比较,研究管理会计的主要特点。

管理会计 的概念

什么是管理会计?这个问题在国际和国内至今还没有统一的结论。在众多的“定义”中,有的认为管理会计是向管理当局提供经营管理信息的分支会计,有的认为是为企业内部管理提供资料的内部经营会计或经理会计;有的认为是决策会计。这里我们先引用几个具体的定义:

美国会计学会管理会计委员会在1958年提出:“管理会计是指在处理本企业历史的和计划的经济资料时,运用被认为适当的技巧和概念,来协助经营管理人员拟定能达到合理经营目的的计划,并作出能达到上述目的的智能的决策”。

美国研究管理会计权威人士罗伯特·S·卡普兰博士在其1982年出版的专著《高级管理会计》中讲“管理会计是一个对信息进行搜集、分类、汇总、分析和报告的系统。它帮助管理人员进行决策和控制活动”。

日本松木雅男在《新版会计学大辞典》中讲:“管理会计是为提供有利于企业内部经营管理者制订计划和在实现计划目标的过程中实行控制的会计情报。”

《新编会计大辞典》(王文元主编)对管理会计是这样定义的——“应用现代的会计方法对财务会计资料以及有关的统计和业务资料进行加工、改制、计算和分析,为企业内部管理提供事前预测、决策和计划以及事中控制、事后评价所需信息的一门会计。”

我们认为。对管理会计的概念应有这样的基本认识:首先,它是从传统会计中分离出来的一个新的会计分支,标志着会计发展

的新阶段；其次，它拓宽了会计的管理职能，具有决策、计划、控制和评价的职能，侧重于方案的经济分析和经济活动过程的控制；再次，它广泛吸收了管理科学的新成果，是一门综合性的边缘学科；最后，它的各项活动都直接围绕企业内部经营管理进行，服务目标是提高经济效益。基于这种认识，我们说，管理会计是现代会计的一个分支，它以现代管理科学为基础，运用一系列专门的技术和方法，参与经济活动的事前预测、决策和计划，事中控制，事后评价考核，为企业内部各级经营管理人员提供决策和控制资料、达到提高经济效益目的的一门会计学科。

管理会计同财务会计的区别和联系

管理会计和财务会计各有其特定的职能和内容，但二者又有一定的联系。在研究管理会计特点之前，先对管理会计同财务会计的区别和联系作一个大致的分析。

（一）管理会计与财务会计的区别

传统的财务会计属帐务会计，它主要是通过记帐、算帐和报帐反映一定日期的财务状况以及一定时期的经营成果和资金运动情况。而管理会计却属规划与控制会计，它主要是决策、计划、控制和评价。前者是对经营活动结果的总体反映，定期编报表上报；后者是对经营过程的规划和控制，随时为内部管理提供数据。二者的区别主要表现在以下方面：

1、会计对象不同

财务会计的具体对象是企业（单位）资金运动过程和结果的反映；

管理会计的具体对象是企业（单位）及其内部责任实体的资金运动的规划与控制。

2、研究的时间侧重不同

财务会计侧重研究过去的经营活动情况；

管理会计以过去情况为基础，侧重研究目前和以后的经营活

动情况。

3、服务的对象不同

财务会计主要服务(提供报告)于单位领导、主管部门、财政、税务、银行、投资人和债权人等；

管理会计主要服务(提供信息)于本单位内部各级单位的经营管理人员。

4、服务的目的不同

财务会计主要为外部有关单位(或个人)定期提供财务报表，反映一定日期的财务状况以及一定时期的经营活动成果和资金运动情况，这种对外的报表要负法律责任；

管理会计主要为本单位内部各级责任单位不定期地提供管理报表、报告、信息、及时参与管理，这种报表(报告)不负法律责任。

5、服务的依据不同

财务会计必须依据国内公计会计准则、国家制定的会计法规以及主管单位制定的制度、办法开展工作；

管理会计不受强制性的规章限制，可以根据管理的需要遵照经济规律、决策和控制理论以及数学模式主动地工作。所使用的方法和技术可以灵活多样。

6、工作的程序不同

财务会计必须按规定的固定程序——凭证、帐簿、报表进行工作，并且不能改变既定的报表格式；

管理会计没有固定的工作程序，可以自行规定具体表格。

7、使用的量度不同

财务会计基本采用货币量度；

管理会计以货币量度为主，兼用实物量度、劳动量度、关系量度(百分率，比例，指数)。

8、运用的数学方法不同

财务会计一般运用算术方法，偶尔用一点代数方法；