

现代 管理会计学



吴金龙 殷惠芬
何学斌 陈可喜
编 著

上海大学出版社

98
F234.3
144
2

现代管理会计学

吴金龙 殷惠芬 编著
何学斌 陈可喜

上海大学出版社

内 容 提 要

现代管理会计学是现代会计学领域的一门新兴的、综合性的边缘学科。它既是企业经济管理的重要手段,又是企业经济管理的一项重要内容。现代管理会计学对改善企业经营管理,加强企业竞争能力,促进增收节支,提高经济效益具有重要的作用。

本书力求从我国实际情况出发,根据我国经济体制改革和建立现代企业制度的实践,介绍现代管理会计学的基本理论、基本方法和基本技能。全书共十一章。内容包括总论、成本习性与本量利分析、变动成本计算法、预测分析、短期经营决策、长期投资决策、全面预算、责任会计、成本控制、存货控制等。本书内容新颖,联系实际,深入浅出,注重实务操作,每章末附有复习思考题和练习题,便于复习巩固。

本书可作为高等院校财经、管理专业教学用书,也可作为企业在职财会人员和管理人员培训教材和自学用书。

现 代 管 理 会 计 学

吴金龙 殷惠芬 编著
何学斌 陈可喜

*

上海大学出版社出版、发行

(上海市延长路149号 邮政编码200072)

新华书店经销 上海上工印刷厂印刷

开本 850×1168 1/32 印张 11.25 字数 298千字

1997年10月第1版 1997年10月第1次印刷

印数 1—2000

ISBN 7-81058-005-1/F·002

定价: 14.40元

前 言

现代管理会计学是现代会计学领域的一门新兴的、综合性的边缘学科。第二次世界大战后,资本主义经济环境发生了很大的变化,战争中发展起来的科学技术大量运用到民用产品中去,导致新产品不断出现,市场竞争日益激烈。为了使企业在竞争中立于不败之地,会计人员将当时先进的管理科学成就运用于会计,使管理与会计结合起来,形成一门新学科——管理会计。管理会计对加强企业内部经营管理,提高企业经济效益发挥了重要作用。它既是企业经济管理的重要工具,又是企业经济管理工作的一项重要内容。现代管理会计学在现代企业里能够发挥巨大作用,已在资本主义国家企业中得到证实。由于我国过去长期实行的是计划经济,许多企业管理人员对市场经济的一套程序和作法还不熟悉。虽然改革开放以来我国已引进管理会计,但到目前为止,仍有许多企业管理人员对现代管理会计学比较陌生,更谈不上积极采用现代管理会计。因此,宣传、推行现代管理会计,任重而道远。

本书力求从我国实际情况出发,根据改革开放的形势和要求,介绍现代管理会计学的基本理论、基本方法和基本技能,以满足企业经营管理人员适应新形势的需要。本书可供高等院校财经、管理专业教学使用,也可供在职财会人员、管理人员培训、自学使用。

全书共计十一章。第四、八、十章由吴金龙编写;第一、二、三章由殷惠芬编写;第六、七章由何学斌编写;第五、九、十一章由陈可喜编写。

由于编者水平所限,书中如有错误和不当之处,敬请读者批评指正。

编 者

1997 年 6 月

目 录

第一章 总论	1
第一节 管理会计的产生与发展	1
第二节 管理会计的定义和特点	5
第三节 管理会计的任务与工作组织	11
复习思考题	14
第二章 成本习性与本量利分析	15
第一节 成本习性的含义及其分类	15
第二节 混合成本及其分解	21
第三节 本量利分析	32
复习思考题	51
练习题	51
第三章 变动成本计算法	57
第一节 变动成本计算法的特点	57
第二节 变动成本计算法对利润影响的规律	61
第三节 变动成本计算法的优缺点	67
复习思考题	71
练习题	71
第四章 预测分析	76
第一节 预测分析的基本概念	76
第二节 销售预测分析	78
第三节 利润预测	89
第四节 成本预测	93
第五节 资金预测	94
复习思考题	98

练习题	99
第五章 短期经营决策	101
第一节 经济决策概述	101
第二节 决策分析中需要考虑的一些成本概念	105
第三节 生产决策	112
第四节 定价决策	131
第五节 短期经营决策的其他方法	152
复习思考题	163
练习题	164
第六章 长期投资决策的基础知识	167
第一节 长期投资决策的意义	167
第二节 长期投资决策的几个重要因素	169
第三节 评价长期投资效益的一般方法	182
第四节 长期投资决策的方案选优	193
复习思考题	195
练习题	195
第七章 长期投资决策的具体应用	198
第一节 投资购建工厂的决策	198
第二节 固定资产更新改造的决策	199
第三节 长期投资的风险决策	206
第四节 长期投资决策的敏感分析	214
第五节 通货膨胀对投资效益的影响	218
第六节 折旧方法对投资效益的影响	220
第七节 长期股票投资的逆向递推法	224
复习思考题	229
练习题	229
第八章 全面预算	232
第一节 全面预算的意义和作用	232
第二节 全面预算的编制	235

第三节 预算编制的几种专门方法·····	247
复习思考题·····	254
练习题·····	254
第九章 责任会计·····	258
第一节 分权管理与责任会计·····	258
第二节 责任会计的内容和原则·····	259
第三节 不同类型责任中心的责任会计·····	263
第四节 内部转移价格·····	275
第五节 内部结算方式和责任转账·····	279
复习思考题·····	283
练习题·····	283
第十章 成本控制·····	286
第一节 成本控制的含义和原则·····	286
第二节 标准成本控制的程序和方法·····	289
第三节 成本的事前控制·····	293
第四节 成本的事中控制·····	295
第五节 质量成本控制·····	304
复习思考题·····	305
练习题·····	306
第十一章 存货控制·····	308
第一节 存货控制概述·····	308
第二节 经济订货批量控制·····	312
第三节 存货控制的 ABC 分类法 ·····	327
复习思考题·····	333
练习题·····	333
附表 1 1 元复利终值系数表 ·····	335
附表 2 1 元复利现值系数表 ·····	339
附表 3 1 元年金终值系数表 ·····	343
附表 4 1 元年金现值系数表 ·····	346

第一章 总 论

第一节 管理会计的产生与发展

一、管理会计的产生

管理会计的产生经历了一个在传统财务会计内部孕育、成长和逐步形成的过程。所以，要了解管理会计的产生情况，就应该从了解传统会计的发展着手。

传统会计的发展，经历了一个从低级到高级、从不完善到逐渐完善的漫长的发展过程，这个过程可分三个阶段：古代会计阶段、近代会计阶段和现代会计阶段。

古代会计阶段(旧石器时代中晚期到封建社会末期)：这一阶段的生产力水平低下，生产规模狭小，管理的要求简单，因此，对会计的要求也不高。此时的会计只具有计算财产的功能，其实质是一种分类分项记录、计算财产数量及其增值情况的单式簿记。尽管如此，这种记录、计算已形成一种原始的会计管理活动。

近代会计阶段(封建社会末期到 20 世纪 40 年代)：随着生产力和商品经济的发展及城乡资本主义的出现，为了能较全面、较辩证地反映资本的变化增值过程，复式簿记形式代替了单式簿记形式。近代会计阶段后期，随着“股份有限公司”的出现，资本所有权与经营权发生了分离，会计报表信息的使用者和会计报表的编制者也相应分离。为了满足与公司有利益关系的人们了解企业财务状况的需要，为了促进资本的增值，在会计处理程序和方法上就提出了社会化、标准化的客观要求，即会计不仅有记账、算账、提供经济信息的功能，而且还有审核账目及查错防弊功能；不仅能解释经济信息和说明问题，而且还要研究诸如对资产的估计方法、与财务报表反

映内容相适应的会计准则等问题。于是，随着这些研究的纷纷展开，会计就从单纯的簿记过程进入了会计过程。

1911年，泰勒的《科学管理的原则和方法》一书，提出了通过提高人们运用机器的效率来降低成本以获得高额利润的观点。随着泰勒的科学管理在企业中的广泛推行，会计如何为提高企业生产效率服务，亦成了会计学家的研究方向。于是，一些与泰勒的科学管理方法直接相关的技术方法，如“标准成本”、“预算控制”、“差额分析”等开始被引进到会计的方法体系中来。当时，有不少学者在综合了这些内容的前提下提出了“管理的会计”这个名词，并著书立说，如1922年奎因斯坦所著的《管理会计：财务管理入门》、1924年麦金西所著的《管理会计》等就是这方面的书籍。这些学者主张把会计服务的重心放在加强内部管理上，只是由于当时缺乏形成这些理论和实践的基础条件，因而没有得到会计界的广泛重视。尽管如此，此时已经出现了会计向管理领域延伸的趋势。

现代会计阶段(20世纪40年代至今):随着现代科学技术的迅速发展和广泛应用于生产，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，企业间的竞争日益激烈。这种新的外部条件和环境，对企业管理相应地提出了新的要求，即企业除了需要更加精确地进行核算和加强成本管理之外，还应该在产品价格和销售策略上具有灵活反应和高度的适应能力。这样，以运筹学和行为科学为核心的现代管理科学便应运而生。现代管理科学一方面要求企业能运用运筹学中的现代数学方法和数理统计方法，建立一系列数学化的管理方法和技术，并按照最优化的要求，对企业的生产进行科学的预测和决策；另一方面，又要求企业按照科学管理的要求，注意发挥人们在生产中的积极性和创造性，使企业的经营目标与职工的需要有机地结合起来。企业生产经营的科学管理，迫切要求会计体系能与之相适应，即要求会计不仅能作事后的反映，更重要的是应对企业未来的经营管理提出多种方案；既能事先预测其效果以便为企业决策提供有效信息，又能在事中及事后控制和考核

各责任部门及有关人员的工作业绩。于是，随着管理科学的运用，一些与之相适应的诸如“成本-业务量-利润分析”、“经营决策分析”、“责任会计”等基本理论和方法便形成了，使会计的深度和广度有了较大的突破，再加上 30 年代引进的“标准成本”、“预算控制”、“差异分析”等方法，就构成现代管理会计的基本内容。此后，管理会计的内容不断丰富，许多专著也相继问世，加之科学技术的发展，及电子计算机在会计业务中的运用，管理会计便从传统的财务会计中分离出来，形成一个独立的会计分支。

综上所述，管理会计是从传统财务会计中孕育、成长和逐步形成的一门独立的新兴学科。资本主义经济发展是管理会计形成的外在动力，而现代管理科学和科学技术的发展，则给管理会计的产生提供了理论基础及方法上的指导，并推动了管理会计的迅速发展。

二、管理会计的发展

管理会计与财务会计分离后，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，同时，又引进了现代数学方法(主要是运筹学)、预测技术、网络技术与电脑技术，使管理会计从理论上和实践上得到广泛重视与发展。

从理论上讲，现代管理科学理论的引进，特别是系统论、信息论、控制论的引进，使管理会计的作用得以进一步发挥。系统论是研究系统的模式、原则和规律，并对其功能进行数学描述的一门学科。管理会计按照系统论的原理，注重从全局出发，考虑企业内部管理与外部经济环境的适应关系，研究企业内部各组成部分间的协调关系，为企业各级管理部门提供制定最优决策的信息。信息论是研究信息的本质，并用数学方法研究信息的计量、传递、交换和储存的一门科学。管理会计依据信息论的原理，进行信息的采集、加工、存储、传递，为企业的正确决策和有效控制提供最综合的、最敏感的信息。控制论是研究各种系统的控制和调节的一般规律的一门科学。管理会计按照控制论原理，加强对决策目标在实际执行过程中的控制，确保企业沿着预定的目标卓有成效地进行生产经营活动。

从方法和技术手段上看，高等数学、运筹学、数理统计学中许多数学方法被广泛引进、应用到管理会计中来，成为现代管理会计的一个重要组成部分。同时，电子计算机也在管理会计业务中得到广泛的应用，从而使管理会计的分析更具科学性，使管理会计分析方法的普及更具可行性。

从实践上看，由于管理会计充分发挥了会计的管理职能，并在改变企业内部经营管理、提高经济效益和社会效益方面作出了杰出贡献，因而管理会计在 70 年代已风靡世界。它的各种专门方法与技术不仅被制造业采用，而且也被推广到所有类型的经济组织中，包括服务性行业及非盈利性行业，成为现代化管理的重要组成部分。

1972 年，美国成立“管理会计协会”，英国成立“成本与管理会计师协会”，并分别出版了《管理会计》月刊，在全世界范围内发行。同时，美国举行了取得执业管理会计师资格的考试，并出现了专门的执业管理会计师，他们可以在专门领域内开展工作，并有较高的社会地位。

1980 年，国际会计师联合协会在巴黎举行第一次欧洲会议，其主题就是探讨如何应用与推广管理会计。与会代表用大量的数据和经验证明：为了使企业能在当前复杂多变的世界里生存并繁荣，运用和推广管理会计是个战略性问题。当然，管理会计还是一门年轻的科学，在科学技术迅猛发展，特别是电子计算机技术的发展及被广泛地运用到会计管理领域的情况下，管理会计的发展也可能有两种倾向：其一，经过一定时期的实践和总结，今后管理会计的内容将更为丰富、更为成熟、更为完善，与其他管理学科之间的界线也更为清楚，从而正式定型为一门与财务会计平行的独立学科；其二，由于电子计算机在会计中应用的进一步发展，财务会计与管理会计之间的界线将重新消失，财务会计、管理会计与电子计算机的应用结合起来，成为一个统一的会计信息系统；平时有关的数据、资料全部储存在计算机之中，成为可以按需加工或对外报送的财务会计资料或内部管理所需的预测、决策资料，从而发展成为一门新的会

计学科。但不管是上述哪一种发展趋势，会计的管理职能在现代企业管理中一定会发挥越来越重要的作用，它预示着现代会计学科已经进入一个完全崭新的阶段。

第二节 管理会计的定义和特点

一、管理会计的定义

管理会计的定义，可以从不同角度来理解。首先，管理会计一般被认为是为企业内部服务的会计工作，或者被认为是一种信息系统；其次，管理会计还往往被认为是编制计划、进行成本计算、成本控制、考核下属责任状况等的一组技术方法的总称。美国会计学会下设的管理会计委员会于 1958 年对管理会计下了这样的定义：“管理会计是指在处理本企业历史和计划的经济资料时，运用适当的技术与概念，协助经营管理人员拟定能够达到合理经营的目标计划，并作出能达到上述目标的明智决策。”

随着管理会计内容的不断丰富及方法的不断完善，随着人们对管理会计作用认识的加深及管理会计运用的普及，国际会计师联合会的常设分会——财务管理会计委员会在 1988 年对管理会计作了如下定义：“管理会计是指在一个组织内部，对管理当局用于规划、评价和控制的信息(财务的和经营的)进行确认、计量、积累、分析、处理、解释和传输的过程，以保证其资源的利用并对它们承担经管责任。”

为了便于加深理解，根据管理会计的目的、内容和方法，并借鉴西方的说法，我们对管理会计作如下定义：管理会计是会计与管理的直接结合，是通过一系列专门方法，对财务会计及其他有关资料进行整理、计算、对比和分析，使企业内部管理当局能据此对企业日常的和未来的经济活动及其发出的信息进行规划、控制、评价和考核，并作出最优决策以取得最佳经济效益的一个信息系统。

二、管理会计的特点

管理会计形成后，与财务会计并列，同属现代企业会计的两个领域，与财务会计相比较，它的特点主要有以下几方面：

1. 以向企业内部经营管理提供服务为目标。管理会计主要是向企业管理人员提供进行经营管理和最优化决策所需的会计信息，它是为强化企业内部管理、提高经济效益服务的，故亦称“内部会计”。

财务会计虽然对内、对外都能提供有关企业最基本的财务成本信息，但其侧重点主要是通过定期编制财务报表，为与企业有利害关系的投资人、债权人及其他有关机构服务，故又称“外部会计”。

2. 核算方法灵活多样。管理会计提供的报表可根据管理人员需要自行设计，没有固定的格式，没有固定的编制时间，其内容不受公认的会计原则约束，因而其结构比较松散，范围较为广泛，不负有法律责任。同时管理会计采用的核算方法在一定时间内可灵活多样，可大量运用现代数学方法和电脑技术进行核算，提供的数据则不要求绝对精确。

财务会计提供的报表需要定期编制，编制的程序和方法必须严格遵守公认的会计原则以及政府有关法规，因而具有较严密和健全的内容结构，并具有法律效力。财务会计的核算方式通常是正式规定的，从凭证、账簿到报表均有固定的格式，带有一定的强制性。在一定的时期内往往只能采用一种专门的方法，涉及到的数学方法一般为初等数学方法，提供的数据要求绝对精确。

3. 侧重于对企业下属部门的评价、考核。管理会计主要以企业内部各个责任单位为会计主体，并对他们的经济效果进行评价考核。与此同时，其较重视计量结果和业绩报告对管理人员日常行为的影响，注重人与人之间的关系，注重激励人们在生产经营活动中充分发挥主动性和积极性。此外，管理会计还要从整个企业的全局出发，认真考虑各项决策与计划之间的协调、配合和综合平衡。

财务会计则主要以整个企业为会计主体，提供集中、概括的财

务成本信息，以用来对企业的财务状况和经营成果作出综合的评价与考核。其一般不重视人员行为的影响。

4. 面向未来。管理会计为了有效地服务于企业内部的经营管理，除了控制现在、评价过去外，还必须面向未来。因为要提高经济效益，关键在于正确的决策，而制定决策必须要有预见，必须以未来尚未发生的经济业务作为会计处理的对象。管理会计为了有效地帮助企业管理人员作出正确的管理决策，需要进行定量分析和科学预测，并预计经济环境和企业条件的变化，提供多种经营方案，以供管理人员选择。

财务会计则是反映已经发生的经济业务，侧重于对企业生产经营活动作历史性描述。至于预期未来的财务状况，则不属于财务会计报表所应包括的内容，也不包括在传统的财务会计实务中。

财务会计与管理会计的不同特点，亦可概括如表 1-1 所示。

当然，管理会计与财务会计的区别并不是绝对的，因为他们毕竟同源源于传统会计，又共同服务于企业的经营管理，所以两者之间也存在着相互渗透、相互配合的密切关系，这种相互关系主要表现在以下两个方面：

1. 研究对象基本相同。管理会计与财务会计是并列的两门学科，二者同属于会计这一范畴，因此它们的对象从总体来看应该是相同的，即均是企业的经济活动及其发出的信息，只不过二者因为分工的不同，所以在时、空方面各有侧重而已。

2. 依据的资料互为补充。管理会计与财务会计应用的许多资料具有互补性质。如管理会计是利用会计资料对企业的经济效益进行预测、决策，这种预测、决策的正确与否，最后还要通过财务会计予以检查；管理会计的许多可行性分析，也常常作为对外提供的资料。而财务会计有时也把一些原属于管理会计的内部报表（如财务状况变动表，现金流量表等）列入对外公开的范畴。另外，作为管理会计控制的主要方法——标准成本制度，长期以来就是财务会计的重要组成部分。

表 1-1 管理会计与财务会计的不同特点

项 别	财务会计	管理会计
目 标	对外：通过记录已发生的经济业务编制会计报表，让投资人、债权人及其他有关机构据以作出相应决策	对内：收集、加工计划和控制所需的财务数据，提供企业经营管理决策使用的内部会计报表
核算对象	以整个企业生产经营活动的全过程为对象，提供集中、概括的财务信息	主要以企业内部各个责任中心为核算对象，对他们日常的经营活动进行控制与考核，同时也可以生产经营活动的全过程或某一方面为考核的对象
工作重点	着重于反映过去，提供信息	既需要有历史财务成本数据，也需要有关未来的财务数据，着重于面向未来
约束依据	受公认会计原则（或企业会计准则）及政府有关法规的约束	只服从管理者的需要及受企业内部控制制度、系统理论和成本效益分析原理的约束
责 任	财务会计报告是正式报告，具有法律效力	管理会计报告不是正式报告，不具有法律效力
核算程序	会计业务处理程序较固定，凭证账簿、报表有规定格式，定期按月度、季度、年度报告	具体业务处理程序不固定，报表程序按需设计。按任何时期报告（过去和未来时期）
核算方法	主要采用会计的方法，用到的数学方法一般为初等数学	可以采用会计的、统计的或数学的方法，更多的是数理统计的方法
精确程度	数据必须正确和平衡	不要求十分精确

三、管理会计的基本内容

管理会计是会计与管理的结合，其主要的是为企业强化内部管理服务。因此，企业管理当局需要什么信息，管理会计就应设法及时提供。换言之，对企业管理循环的每一步骤，管理会计均要有相应的步骤与之配合。我们知道，企业管理循环一般由经营决策、合理组织、实际执行、检查监督、总结提出新规划等五个阶段组成。与此相配合，管理会计循环也经历了五个阶段，即参与决策编制预算、

建立责任会计制度、内部控制、业绩考核、分析预测效果。具体而言，即在企业管理方面作出决策、确定企业的经营目标时，管理会计方面应参与决策并相应地编制预算；企业管理方面为了完成经营目标，把目标分解落实到各车间部门时，管理会计方面就要建立责任会计制度，制定各单位的预算；企业管理方面在实际执行过程中，管理会计方面就要进行内部控制；企业管理方面在对实际执行情况进行检查，管理会计方面就要按照责任会计进行业绩考核；企业管理方面总结过去，提出新的业务规划方案，管理会计方面就要对过去的效益进行分析，对新的业务规划方案进行效益预测，为下一循环的决策提供依据。同时，从管理的任务与职能来看，企业管理循环的第1、2、5三个阶段属于规划范畴，第3、4两个阶段属于控制范畴，因此，管理会计循环的第1、2、5三个阶段相应地被称为规

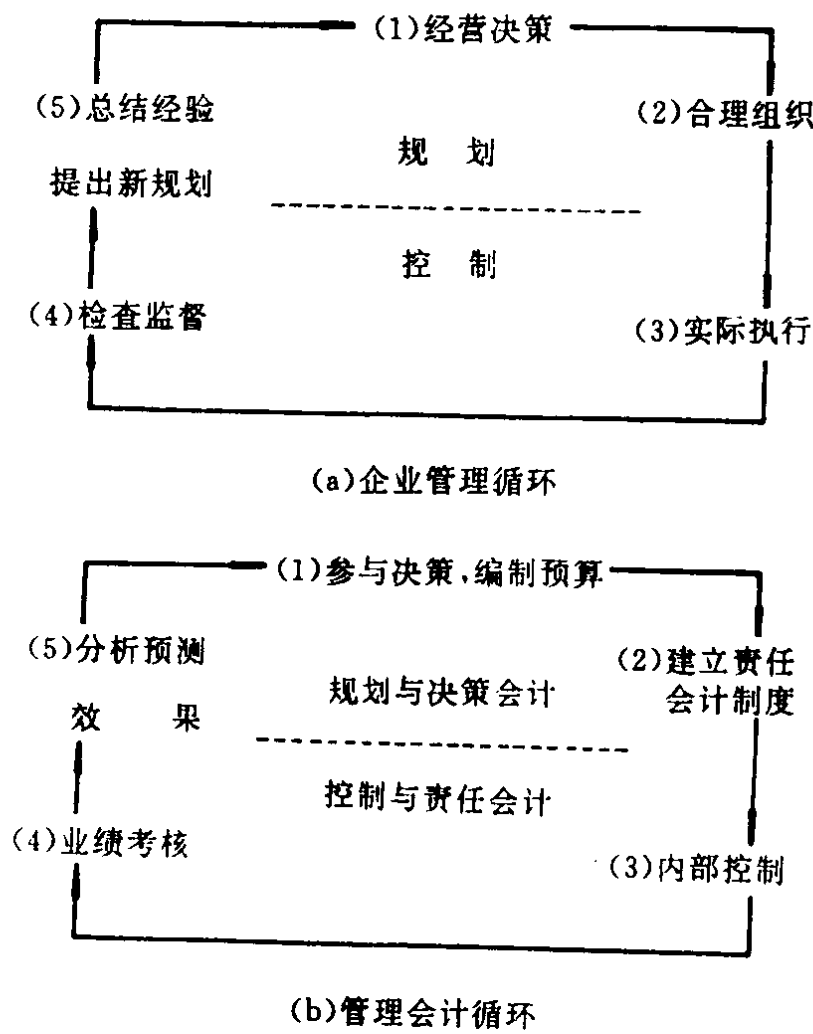


图 1-1 企业管理循环和管理会计循环

划与决策会计，第 3、4 两个阶段被称为控制与责任会计。企业管理循环和管理会计循环分别如图 1-1(a)、(b)所示(见第 9 页)。

根据以上表述可以看出，管理会计的基本内容不能脱离规划与控制两个方面，若再把这两个方面重点提炼出来，就成为“规划与决策会计”和“控制与责任会计”两大部分。

在这里，“规划”就是指事前选定目标，并拟定出具体措施以达到目标的过程。“决策”就是指在日常业务经营或长期投资活动中，通过分析比较，对未来是否采取行动，或在几种备选的可行性方案中进行抉择的过程。“规划与决策会计”是为企业管理预测前景、参与决策与规划未来服务的，它首先从预测开始，根据短期预测与长期预测的资料，作出经营决策和投资决策。经营决策包括销售定价决策、产品生产决策、产品成本决策等内容。在经营决策中，主要运用的方法是“本量利”分析法。而投资决策，则主要以现值法为基础。根据经营决策和投资决策的资料，就可制定出企业的目标利润。这部分内容着重点是事前计算和规划未来。

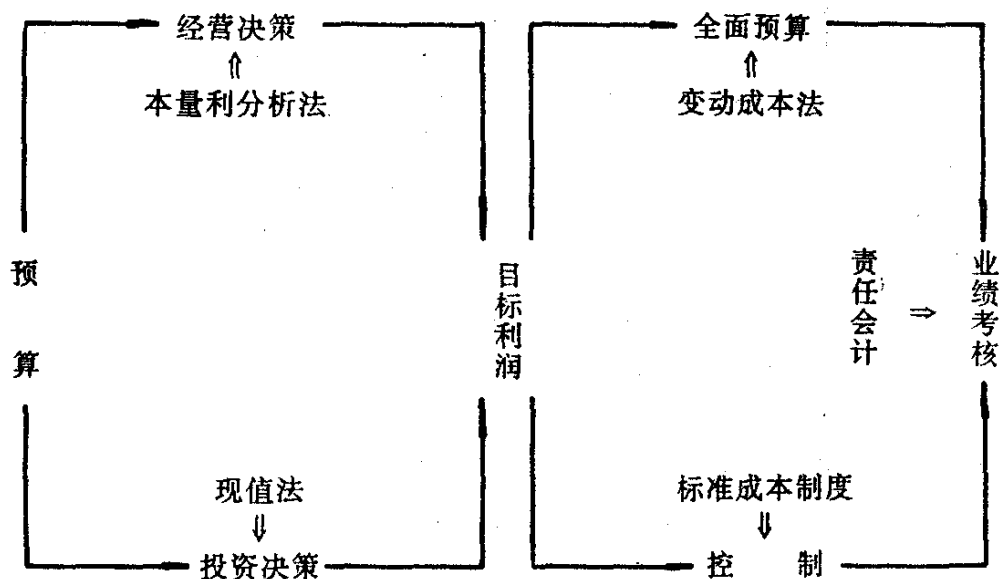


图 1-2 管理会计的基本内容

“控制”是指通过一定手段对实际发生的或尚未发生的经济活动施加影响，使之能按原定的目标或预算进行的过程。“责任会计”是