

管理会计

王平心 主编



西安交通大学出版社

序

《管理会计》作为又一本财务、会计、审计系列教材与读者见面了。

管理会计是将经济学、统计学、运筹学和行为科学等学科知识融为一体,并用于系统解决会计决策和控制问题的一门边缘性学科。管理会计虽然发详于西方,但是,其原理适用于不同民族和文化中的各类经济组织。任何国家或经济系统中的所有组织,均需要用信息来指导其计划和控制活动。在我国由计划经济向社会主义市场经济转轨过程中,无疑,管理会计有着越来越重要的价值。因此,管理会计的思想和知识,对于经济、管理类专业学生和企业管理人员是非常必要的。

本书编著者出于多层次的教学需要,在多年的教学、科研、实践基础上,写成了《管理会计》一书。本书数理分析较严密,内在逻辑性较强。在内容上,既包括了管理会计的传统内容,又融进了编著者近年的科研成果,部分章节的内容新,且有一定深度;编排上,区别不同的需要,进行了合理的教学安排。

本书可用作大专院校经济、管理类专业本(专)科生、工商管理硕士(MBA)的基础教材,也可作为从事经济管理工作的专业人员或业余读者的参考书。

西安交通大学管理学院院长 教授 博士生导师
国家教委管理工程类教学指导委员会主任委员
汪应洛

1995.7

前 言

社会主义计划经济转向市场经济的历史性变革,本质上讲是经济组织形式和经济运作模式的整体重构,这不可避免地需要确立全新的现代经济管理制度体系。管理会计正是适应这一变革的、全新的企业管理制度体系中的重要组成部分。

本书编写中我们力求做到:(1)尽可能融进近年来管理会计的研究成果(包括我们的成果);(2)力争把严密的数理分析与简明的定性论述有机结合起来;(3)文字上力求抓住实质,简明扼要,突出重点;(4)习题作为正文的补充和深化,合理选配。全书力求做到既包括管理会计的一般内容,又有一定的理论深度;篇幅较少,但容量较大;可适应不同使用者的需要。

任何讲课用的教材,至少应有两项基本要求:其一,具有清晰的目标和明确的观点;其二,按预定目标编写,并告诉使用者怎样有效地使用。本书的首要目标是提供管理会计的主要内容,用以(1)满足非会计专业的经济、管理类专业学生的需要;(2)为会计专业学生和以后进一步学习管理会计的学生奠定基础;(3)为以前未曾涉及过这一领域的攻读工商管理硕士课程的学生提供必要的知识和方法。此外,本书也兼顾专科学生与本科学生、在校学生与在职人员不同的需要。

为达到上述目标,本书编排和时间安排特点如下:

1. 对于较深内容的章、节、目,在其前标以“*”号,以供不同要求的学生选择。原则上专科学员可以不修“*”号的内容,本科学生应学完全部内容。实际中可有一定的灵活性,例如,

第五章第三节本科生亦可不学或学部分内容。

2. 时间安排上可视需要按 48~64 计划学时灵活掌握。

3. 每章习题分为简单和复杂(标以“*”号)两类,供教师 and 学员选用(习题集及解答已单另成册)。

本书由王平心拟定大纲并修改定稿。各章编写人员如下:

第一章 王平心(西安交通大学);第二章 张晓明(西北大学) 王平心(第二节);第三章 张元智(西安电子科技大学)

王平心(第四节);第四章 刘沪甍(西安石油学院);第五章

王平心;第六章 张禾(西安交通大学);第七章 聂丽洁(西安交通大学);第八章 张禾 王平心;第九章 苏列英(西安石油学院)。全书习题及书后附表由王平心编写提供。

西安交通大学管理学院柯大钢教授担任本书主审,提出了许多宝贵建议。另外,本书在编写和出版期间,还得到许多同志的大力协助,在此一并表示谢意。

本书编著者感谢我们所有参考资料的作者,倘若没有这些国内、外论著可参考,本书将不会像现在这样丰富。当然,书中的疏忽或错误完全由我们负责。

尽管编著者有良好愿望,也做了很大努力,但限于我们的水平,错误在所难免,恳切希望广大读者批评指正。

编著者

目 录

第一章 总论

第一节 管理会计的产生与发展	1
一、会计、财务会计与管理会计	1
二、现代管理会计的形成与发展	2
三、应用和推广管理会计的重要意义	7
第二节 管理会计的特点和内容	9
一、企业管理循环与管理会计循环	9
二、管理会计的特点	11
三、管理会计的内容	12
第三节 现代管理会计的理论基础	14
一、行为科学理论	15
二、信息经济学	16
三、代理理论	18
四、灵活理论与社会软件	20
第四节 管理会计工作的组织	21

第二章 管理会计的基本方法

第一节 成本习性分析	24
一、成本分类	24
二、混合成本及其分解	32
第二节 变动成本法	41

一、变动成本法概念.....	41
二、变动成本法的特点.....	43
* 三、变动成本法与全部成本法损益差量模型.....	47
四、变动成本法评价及实际运用.....	50
第三节 本量利分析	51
一、简单本量利分析.....	51
二、多品种本量利分析.....	61
* 三、非线性本量利分析.....	65
* 四、风险本量利分析.....	70
习题	73
第三章 预测及经营决策	
第一节 概述	76
一、企业决策类型.....	76
二、经营决策的基本程序.....	77
三、决策分析中的特定成本概念.....	79
第二节 销售与成本预测	84
一、销售与成本预测的基本方法.....	84
二、加权平均法.....	86
三、指数平滑法.....	88
四、时间序列回归直线法.....	90
* 五、可化作回归直线的特殊曲线.....	92
第三节 产品生产决策	93
一、成本—成本型决策.....	93
二、成本—收入型决策.....	96
* 第四节 多种资源优化配置决策.....	103
第五节 产品定价决策.....	110

一、产品定价决策的意义及目标	110
二、差量分析定价法	111
三、基本定价法	112
四、差别定价法	114
五、新产品定价法	114
* 六、特殊定价法	117
第六节 质量成本决策	120
一、质量成本	121
二、质量成本的分析研究	123
三、质量成本决策	124
* 第七节 不确定型决策	127
一、等概率法	127
二、乐观决策法	128
三、悲观决策法	128
四、乐观系数法	129
五、后悔值决策法	129
习题	130
第四章 资本支出决策原理	
第一节 资本支出决策概述	135
一、资本支出决策概念	135
二、现金流量	138
三、资本成本	142
第二节 货币的时间价值	144
一、货币时间价值的概念	144
二、一次复利的终值和现值	145
三、年金序列复利	149

* 四、等差序列复利	153
* 五、等比序列复利	155
* 六、利率变换	157
第三节 项目经济评价的基本方法	157
一、投资回收期法	158
二、平均收益率法	160
三、净现值法	161
四、现值指数法	163
五、内部收益率法	164
* 六、净年值法	168
* 七、总费用现值法和年费用现值法	170
第四节 项目方案敏感性分析	171
一、概念	171
二、敏感性分析的方法	172
三、评价	174
习题	176
* 第五章 资本支出决策的改进	
第一节 节税效果分析	180
一、企业形式、税前与税后利润的选择	181
二、投资减税津贴	182
三、资产转让损失	184
四、折旧方法的节税效果分析	186
第二节 通货膨胀条件下的资本支出决策	194
一、通货膨胀的基本概念	194
二、通货膨胀下经济评价的规则	197
三、通货膨胀下经济评价的若干问题	199

四、通货紧缩	201
第三节 风险资本支出决策	202
一、风险决策基础	202
二、各年现金流量独立的风险决策	209
三、各年现金流量相依的风险决策	213
四、确定当量法	215
五、风险调整折现率法	218
六、蒙特卡罗模拟法	220
习题	221
第六章 全面预算	
第一节 概述	225
一、全面预算的概念	225
二、编制全面预算的基本原则	227
第二节 全面预算的内容及一般编制方法	228
一、预算体系	228
二、业务预算	229
三、专门决策预算	237
四、财务预算	239
第三节 几种先进的预算编制方法	244
一、弹性预算	244
二、零基预算	247
三、滚动预算	249
* 四、概率预算	251
习题	253
第七章 成本控制	
第一节 概述	256

一、成本控制的概念	256
二、成本控制的原则与方法	257
第二节 标准成本制度	261
一、标准成本与标准成本制度	261
二、标准成本的制定	263
第三节 成本差异计算与分析	265
一、变动成本差异计算与分析	266
二、固定制造费用成本差异计算与分析	272
* 第四节 特殊情况下成本差异计算与分析	275
一、材料混合使用成本差异	275
二、人工混合使用成本差异	277
三、直接人工效率差异中的材料用量差异	280
第五节 成本差异的帐务处理	281
一、成本差异的汇总过程	281
二、成本差异的结转	282
习题	283
第八章 存货控制	
第一节 概述	285
一、存货及存货控制	285
二、储存制度	287
三、存货总费用	289
第二节 简单存货控制模式	291
一、简单经济批量模式	291
* 二、简单 EOQ 模型的敏感分析	294
三、再订货点	299
四、定期储存制度	303

第三节 复杂确定型经济批量模型·····	304
* 一、允许缺货的 EOQ 模型·····	304
* 二、考虑批量折扣的存货模型·····	307
三、边供应边需求条件下的 EOQ 模型·····	309
* 四、多种产品轮换生产的 EOQ 模型·····	311
第四节 实用存货控制方法·····	314
一、卡片索引控制法·····	314
二、两仓式系统·····	315
三、COPICS 系统·····	315
四、ABC 分析法·····	316
习题·····	319
第九章 责任会计	
第一节 概述·····	322
一、责任会计的意义及内容·····	322
二、建立责任会计的原则·····	324
第二节 责任中心的种类与考核·····	326
一、成本中心·····	327
二、利润中心·····	333
三、投资中心·····	335
第三节 内部转移价格·····	342
一、内部转移价格的意义及制定原则·····	343
二、制定内部转移价格的方法·····	444
习题·····	348

附表

参考文献

第一章 总论

第一节 管理会计的产生与发展

一、会计、财务会计与管理会计

会计是适应生产管理需要而产生的,如果没有会计,生产则变成盲目性的生产。什么是会计呢?会计是对各单位的经济活动进行核算与分析,作出预测,参与决策,实行监督,旨在提高经济效益的一项具有反映和控制职能的经济管理活动。

近代的会计,一般是以企业会计作为主体。财务会计与管理会计是现代企业会计的两大领域。

财务会计是以企业经营业务中的财务活动为对象,为保证生产经营与发展需用的资金,提高资金利用效率,对资金的分布、占用、周转进行核算、分析与监督的一种企业经济管理活动。财务会计主要是通过定期财务报表,为企业外部同企业有经济利益关系的各种社会集团服务,又称“理财会计”、“外部报告会计”和“传统会计”。管理会计是以企业的经营活动为对象,为企业进行最优决策,改善经营管理,提高经济效益,围绕成本、利润和资本规划未来、控制现在、评价过去的企业经济管理活动。可见,管理会计主要不是适应企业外部方面的需要,而是侧重于为企业内部经营管理服务。因此,又称“决策与

经营会计”、“内部报告会计”。

管理会计一词，一般认为最早出现于 20 世纪 20 年代的美国，是美国会计学界将泰罗(F. W. Taylor, 1856~1915)的科学管理学说引进传统会计系统的结果。到了本世纪 60 年代，管理会计超越美国国境，风靡全世界，并被认为是企业管理当局的得力工具，也是高等学府中教学和科研的热门课题。

二、现代管理会计的形成与发展

管理会计从传统的、单一的会计系统中分离出来，成为与财务会计并列的独立领域，经历了一个逐步发展的过程。大致分为两个阶段：执行性管理会计阶段，决策性管理会计阶段。

(一)执行性管理会计(20 世纪 20 年代初至 20 世纪 50 年代初)

执行性管理会计是以泰罗的科学管理学说“古典管理理论”为基础的。泰罗科学管理学说主要探讨如何提高工人劳动生产率问题。他认为，提高工人劳动生产率潜力很大，为了提高劳动生产率，泰罗进行动作研究、时间研究，在科学实验的基础上，制定出标准的操作方法。用标准操作方法对全体工人进行训练，并据以制定较高的定额作为工人“合理的日工作量”，这就是所谓的“工作定额原理”。为了使工人完成较高的工作定额，除了使他们掌握标准的操作方法之外，还必须把工人所使用的工具、机械、材料以及作业环境加以标准化，这就是所谓的“标准化原理”。为了鼓励工人完成工作定额，他提出差别计件工资制，规定：产量超过规定标准的工人，按高工资率计酬，未超过规定标准的工人，按低工资率计酬，且其全部产品均按此同一工资率计算。实际上，泰罗在这里已涉及到了

管理会计中的两个重要概念：标准工时和标准工资率。和泰罗同时代的艾默森(H. Emerson)明确了泰罗的这一思想，进而在成本管理上创立了标准人工成本。甘特(H. L. Gantt)则把标准工人成本的思想进一步引申推广到材料成本。值得注意的是，艾默森和甘特都是工厂技师，这也说明管理会计一开始就和生产的技术过程紧密地结合在一起。

预算控制始于19世纪美国小城镇实施的公共预算制度，后来预算制度扩大到美国各州。1921年6月，美国《预算和会计法》公布，对民间企业推行预算控制产生了重大影响。最初的企业预算控制，只限于销售预算、制造费用预算、销售费用预算、资本支出预算等单项预算，后来被发展为根据企业利润目标，拟订预算期内的供、产、销各部门预算，以及整个企业的预算。

差异分析是在标准成本和预算的基础上，对日常经济活动中实际发生的成本数额与预定的标准成本和责任预算发生偏差所进行的分析。成本差异反映了有关单位的工作质量和效果，可据以发现问题，改进工作。标准成本、预算控制和差异分析，列宁曾称之为最完善的计算和监督制度。标准成本和预算目标是控制的依据，差异分析是控制的有效工具。这种把严密的事先计算引进成本会计体系中，实行事先计算与事后分析结合，可以看做会计发展史上的一个重要里程碑，为会计服务于企业管理开创了新路。

1921年，会计师威廉斯(J. H. Williams)明确地把生产费用分为固定、变动费用，并发明了弹性预算。1922年奎因坦斯(H. W. Quaintance)发表第一本管理会计专著《管理会计：财务管理入门》，管理会计名词首次被提出。

上述以标准成本、预算控制和差异分析为主要内容的管理会计,其基本点是:在企业的战略方向等重大问题已确定的前提下,协助解决执行中如何提高生产效率和经济效益的问题。其缺点是未同企业管理的全局、企业与外界关系的有关问题联系起来,因此它是一种局部的、执行性的管理会计。

(二)决策性管理会计(20世纪50年代初至今)

第二次世界大战后,世界经济有了新的变化,其一是二战中军事科学技术成果大量转移到民用产品上去。新产品层出不穷,产品更新换代迅速,从而对企业造成巨大的产品竞争压力;其二是跨国公司大量涌现,企业规模愈来愈大,生产经营日趋复杂,生产的社会化程度大大提高。这种新的条件和环境对企业管理提出了新的要求:一方面要求企业的内部管理更加合理化、科学化;另一方面,要求企业对外部客观经济情况的变化具有灵活反映和高度适应能力。上下一心、团结一致和正确的决策在提高企业经济效益方面处于首要地位,特别是决策的科学性关系到企业的盛衰、成败。

在新的经济形势下,泰罗的科学管理学说愈发暴露出它的缺陷,突出表现在两个方面:其一,它不把人当作具有主动性、创造性的人,而把人当作机器的附庸,强调管理严,才能高效率,从而使工人劳动处于消极被动和极度紧张的状态下,这势必引起工人的不满和反对。其二,它只着眼于生产过程中的个别环节、个别方面的高度标准化,而对企业管理全局、企业与外部的关系很少考虑。新形势下这是本末倒置,因为企业的盛衰荣辱首先取决于其方针、决策的正确,决策不对,大方向错了,生产的效率再高也不能给企业带来丰厚的利润,相反则会使企业的损失更大,甚至可能导致企业破产倒闭。

泰罗学说不能适应战后资本主义经济发展新形势的要求,它必然要被现代管理科学所取代。现代管理科学有两个重要支柱:行为科学和运筹学。行为科学是应用心理学、社会学等原理,研究人的情感、动机、行为以及人际关系、社团关系等,探讨调整、改善人际关系、社团关系,引导激励职工与企业的目标相一致,在生产经营中充分发挥人的主观能动作用,借以提高产品质量,降低产品成本,实现最大的经济效益。运筹学主要是运用现代数学的原理、方法,帮助管理人员按照最优化要求,进行科学的预测、决策、组织、安排和控制,促使企业生产经营最优运转,提高企业管理的现代化水平,提高企业的竞争能力、适应能力。

现代管理科学的新发展,很快被移植于会计,使执行性管理会计发生了深刻的变革。首先,行为科学的引进给会计增添了目标管理、责任会计等新内容。行为科学学派主张采用“民主管理”、“参与股份”、“参与决策”等手段吸收职工参与决策、参与管理,将职工组织到质量管理、成本管理等组织中去;主张自上而下和自下而上相结合的方式为各级部门制定奋斗目标,激发职工生产劳动和提供合理化建议的积极性和主动性,尽量使职工、基层组织的目标与企业整体目标相一致。提出“职权分散化”等建议,主张逐级下放职权,明确各级机构乃至职工的权责范围,根据预定的目标,在控制范围内考核和评价其实际成绩。其次,运筹学及现代管理方法的移植,使会计的重点由经济过程的事后反映和分析,得以过渡到经济过程的事中控制和事前的预测、决策。这样,管理会计由执行性管理会计发展为包括“决策会计”和“执行会计”两部分,并以决策会计为主体的现代管理会计。

决策性管理会计与上述执行性管理会计的不同点在于,它不仅仅是局部的,而且是全局性;不仅仅是事后的,而且是扩展到事前的大范围、长期间的现代管理会计。决策性管理会计的创立及发展,说明了管理会计学科日趋成熟和现代管理会计体系业已形成。1952年,世界会计学会年会正式通过“管理会计”的命名,从而传统会计改称为“财务会计”。

(三)管理会计的未来

管理会计是一门年轻的科学,随着人类社会经济和科学技术的发展,它将不断地创新和发展。当前科技飞跃发展,已引起对若干传统管理会计理论的质疑,例如建立在大量生产标准产品时代基础上的标准成本制度,对于寿命周期短的高新技术产品已感力不从心;采取主动干预态度的“0瑕疵”全面质量管理理论,向传统的、被动接受态度的“可接受的质量水平”观念提出了挑战;至于向“0存货”进军的“及时存货系统”,则认为传统的“最优存货理论”是对管理错误和无能的默许,……。近年来,西方会计界盛传的“管理会计充满危机”,实质是社会经济、科学技术的发展对管理会计提出的新要求,是管理会计面临的新的发展机遇。可以预料,与时代息息相关的管理会计学科,随着时代的召唤,会发生新的跃迁。

值得注意的是,随着电子计算机在会计中应用的进一步发展,财务会计、管理会计与电子计算机的应用结合在一起,成为一个统一的会计信息系统后,可以根据需要,对存储于计算机内的财务会计、管理会计资料数据进行综合加工,最大限度地满足各方面的不同需要,有可能形成一门新的会计学科。