

吴 革 编著

# 现代 管理 会计



人民交通出版社

3

# 现代管理会计

XIANDAI GUANLI KUAIJI

吴 革 编著

人民交通出版社

## 内 容 提 要

管理会计学是把管理与会计相结合的一门新的现代学科。本书以管理会计学的经典内容为重点,并吸收了当今管理会计学的最新进展成果,本书不仅适用于专业会计人员,而且亦适用于各级管理人员。

### 图书在版编目(CIP)数据

现代管理会计/吴革编著. —北京:人民交通出版社,  
1996. 7

ISBN 7-114-02374-X

I. 现… II. 吴… III. 管理会计 IV. F234. 3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(96)第 08005 号

## 现代管理会计

吴 革 编著

人民交通出版社出版发行

(100013 北京和平里东街 10 号)

各地新华书店经销

北京市牛山世兴印刷厂印刷

开本:787×1092  $\frac{1}{32}$  印张:13.25 字数:352 千

1996 年 8 月 第 1 版

1996 年 8 月 第 1 版 第 1 次印刷

印数:0001—3200 册 定价:21.00 元

ISBN 7-114-02374-X

F · 00276

# 前 言

管理会计学是把管理与会计这两个学科相结合的一门新兴学科,是现代企业会计学的两个分支之一,是会计为适应现代管理要求而发展的必然结果。它的研究重点主要是服从于企业内部管理,通过各种技术和方法,对企业及其内部各级责任单位的经济活动进行控制和规划,从而为各级管理人员提供有效经营和科学决策的有用信息,达到改进企业管理,提高企业经济效益的目的。

随着我国经济体制改革的深入和市场经济体系的建立与完善,以及企业在市场上竞争能力的提高,要求企业必须不断提高和改善经营管理水平。这就使得管理会计在实践中的重要性大大加强。管理会计作为管理的重要工具,不仅需要会计人员了解和掌握,而且也要求各级管理人员了解和运用。本书正是为适应这一新形势的要求而奉献给读者的。

本书以管理会计学的经典内容为重点,并吸收了当今管理会计学的最新进展成果。本书内容分四篇,共十二章,包括:第一篇,管理会计学基础;第二篇,规划与决策会计,第三篇,控制与业绩评价会计;第四篇,作业成本会计。全书特点为:(1)内容全面,结构严谨。全书按照由浅入深、由易到难的顺序展开,覆盖了当前流行的管理会计教材的全部内容,并有所超前。(2)注重实例、案例教学,把基础理论和方法与具体实例相结合加以阐述。(3)反映了管理会计的最新进展——作业成本会计的研究成果。

本书读者对象:高等院校会计专业及相关专业的学生,各

类企业、事业单位、国家各级经济部门从事会计工作的人员，尤其是准备参加全国会计师职称考试的各类会计人员。由于作者理论水平和实践经验有限，书中肯定存在不足及不妥之处，恳请读者批评指正。

作 者

1995 年 12 月

# 目 录

## 第一篇 管理会计基础

|                             |    |
|-----------------------------|----|
| <b>第一章 总论</b> .....         | 1  |
| 第一节 管理会计的产生与发展.....         | 1  |
| 第二节 管理会计的本质与特点.....         | 5  |
| 第三节 管理会计的内容和理论框架 .....      | 10 |
| 第四节 管理会计的工作组织 .....         | 16 |
| 第五节 管理会计的现状 & 未来 .....      | 20 |
| <b>第二章 成本习性与变动成本法</b> ..... | 24 |
| 第一节 成本习性 .....              | 24 |
| 第二节 混合成本及其分解 .....          | 33 |
| 第三节 变动成本法 .....             | 46 |
| <b>第三章 本量利分析</b> .....      | 65 |
| 第一节 本量利分析的基本模型 .....        | 65 |
| 第二节 基本模型的初步扩展及其应用分析 .....   | 79 |
| 第三节 基本模型的进一步扩展 .....        | 98 |

## 第二篇 规划与决策会计

|                       |     |
|-----------------------|-----|
| <b>第四章 预测分析</b> ..... | 110 |
| 第一节 预测分析概述.....       | 110 |
| 第二节 专家调查法.....        | 117 |
| 第三节 回归分析法.....        | 122 |
| 第四节 趋势分析法.....        | 133 |

|                              |     |
|------------------------------|-----|
| <b>第五章 短期经营决策分析</b> .....    | 143 |
| 第一节 决策分析概述.....              | 143 |
| 第二节 经营决策分析应考虑的一些“成本”概念.....  | 150 |
| 第三节 短期经营决策分析评价.....          | 158 |
| 第四节 风险型与不确定型决策.....          | 182 |
| <b>第六章 影响长期投资决策的因素</b> ..... | 190 |
| 第一节 货币时间价值.....              | 190 |
| 第二节 投资风险价值.....              | 203 |
| 第三节 资本成本.....                | 206 |
| 第四节 现金流量.....                | 214 |
| <b>第七章 长期投资决策分析</b> .....    | 221 |
| 第一节 长期投资决策分析的方法.....         | 221 |
| 第二节 投资方案的评价与选择.....          | 237 |
| 第三节 几种主要投资决策的经济分析.....       | 241 |
| 第四节 投资决策分析需考虑的复杂因素.....      | 247 |
| <b>第八章 全面预算</b> .....        | 257 |
| 第一节 全面预算概述.....              | 257 |
| 第二节 全面预算的编制.....             | 260 |
| 第三节 预算控制的其他形式.....           | 273 |

### 第三篇 控制与业绩评价会计

|                        |     |
|------------------------|-----|
| <b>第九章 标准成本法</b> ..... | 286 |
| 第一节 标准成本法概述.....       | 286 |
| 第二节 标准成本的制定.....       | 289 |
| 第三节 成本差异的计算与分析.....    | 292 |
| 第四节 成本差异的帐务处理.....     | 304 |
| <b>第十章 责任会计</b> .....  | 318 |
| 第一节 分权管理与责任会计.....     | 318 |

|     |                     |     |
|-----|---------------------|-----|
| 第二节 | 责任中心的目标、控制和考核 ..... | 324 |
| 第三节 | 内部转让价格 .....        | 343 |
| 第四节 | 责任报告 .....          | 351 |

## 第四篇 作业成本会计

|      |                       |     |
|------|-----------------------|-----|
| 第十一章 | 作业成本会计原理 .....        | 357 |
| 第一节  | 作业成本会计的产生 .....       | 358 |
| 第二节  | 作业成本会计的一般程序 .....     | 366 |
| 第三节  | 作业成本会计的基本内容 .....     | 373 |
| 第十二章 | 作业成本会计的发展及其应用 .....   | 380 |
| 第一节  | 作业成本会计的四代发展 .....     | 380 |
| 第二节  | 作业成本会计的应用 .....       | 385 |
| 第三节  | 作业成本会计的局限性及发展前景 ..... | 393 |
| 附录一: | 复利终值系数表 .....         | 396 |
| 附录二: | 复利现值系数表 .....         | 402 |
| 附录三: | 年金终值系数表 .....         | 406 |
| 附录四: | 年金现值系数表 .....         | 412 |
| 附录五: | 本书主要参考文献 .....        | 416 |

# 第一篇 管理会计基础

## 第一章 总 论

### 学习提要与目标

本章阐述管理会计的产生与发展,管理会计的本质、特点、内容和体系,管理会计的组织工作,管理会计目前面临的问题及未来的发展趋势等几方面的问题。

通过本章学习,要求了解、掌握管理会计的历史发展规律和理论方法特点,以及管理会计的体系和主要内容。

现代管理会计是从传统的、单一的会计系统中分化出来,成为同财务会计并列存在的相对独立的一门新兴的综合性交叉学科。这门学科的创建,具有强烈的目的性,那就是为改进经营管理、提高经济效益服务。因此,这门学科充分体现了会计与管理的高度统一。

### 第一节 管理会计的产生与发展

管理会计的形成和发展不仅是商品经济发展的产物,同

时也是多种方法和思想共同作用的结果。下面我们分四个阶段来介绍其产生与发展的历程。

## 一、管理会计的萌芽时期

(本世纪 20~30 年代)

这一时期,正处于第一次世界大战后出现的经济大危机时期,整个西方世界总的来说,是社会物质缺乏,供不应求,企业对客观外界经济环境的分析、研究并不重要,重要的是如何有效地生产产品。当时的管理哲学是泰罗(F. W. Taylor)的科学管理学说,其核心在于企业内部如何通过实现各项生产和工作的标准化,来提高生产和工作效率,尽可能避免一切浪费,从而达到提高企业利润的目的。

为了配合泰罗科学管理学说的需要,当时的会计界引进了“先算后干”的标准成本法(standard costing)和预算控制(budget control),来代替传统的“先干后算”的成本会计制度,在实际工作中,对提高企业的生产效率和工作效率起了很大作用。因而在西方会计发展史上,一般认为“标准成本法”、“预算控制”和“差异分析”都属于管理会计的萌芽或早期形式。当时美国学者麦金西(J. O. McKinsey)曾编写了一本《预算控制》,于 1922 年出版。另外,他又撰写了《管理会计》于 1924 年出版,这是世界上第一本关于管理会计的专著,主张把企业会计服务的重心,从对外提供信息转移到对内强化经营管理方面,但没有受到当时会计界的普遍重视。

## 二、现代管理会计的创建时期

(本世纪 40~50 年代)

第二次世界大战后,西方国家的经济得到迅猛发展,日新月异的科学技术大规模应用于生产,资本进一步集中,从而使

得企业规模日益扩大,生产经营日趋复杂化,企业外部的市场情况瞬息万变,竞争更为激烈。在这些新的环境和形势下,为了战胜对手,增加竞争能力,企业管理人员开始认识到单纯依靠提高劳动生产率和促进企业内部经营合理化的科学管理,已远远不能适应。于是,着手引进行为科学管理和数量管理学派的理论和方法。

行为科学管理(behavioural scientific management)学派认为,要提高企业的经济效益,不应以产品为中心,而应以人为中心,充分调动广大职工的生产积极性和创造性。数量管理(quantitative management)学派则把管理视为就是用数学模型与符号来表示计划、组织、控制、决策等合乎逻辑的程序,求出最优解,以达到企业的目标。

这时就需要有一种能为上述管理思想服务的会计体系与之相配套,于是“变动成本法”就应运而生,并成为现代管理会计中规划和控制经济活动的重要工具。它的理论基础就在于“成本分配”主要是为了满足企业内部决策和控制的需要,而不是为了满足对外编制财务报告和税务报告的需要。这一时期,作为独立学科的管理会计体系已正式形成,企业会计中已明显地形成了两个分支,即财务会计和管理会计。1952年,世界会计师联合会正式通过了“管理会计”(management accounting)这个专门名词。

### 三、现代管理会计的发展时期

(本世纪 60~80 年代中期)

在这个阶段,现代管理会计由于受系统管理学派、权变管理学派、信息经济学和代理理论等各种现代管理科学思想的影响,使会计和管理的结合更为密切,内容更加丰富多彩,技术方法日益先进,呈现出一片欣欣向荣的发展趋势。现分述如

下:

(一)60 年代的系统管理(system management)学派认为:从系统的观点来管理企业,有助于提高企业的效率。把企业看成系统,而系统必然有一个总目标。要实现这个总目标,就必须使系统的各有关部门相互联系、相互作用。

(二)70 年代的权变管理(contingency management)学派认为:在企业管理中没有什么一成不变的东西,要根据企业所处的内外条件随机应变,根据具体情况采用具体的管理办法。

(三)80 年代的信息经济学(information economics)认为:信息是一种可以买卖的商品,因此,管理会计提供信息的目标不能片面追求“真实性”,而应考虑取得信息的成本;否则就是“昂贵的真实方法”(expensively true method)。而 80 年代的代理理论(agency theory)则认为:企业是一个由一些有切身利益的集团所签契约的集合体,因此,管理会计提供信息的目标,不再是“真实性”,而是委托人和代理人之间所订契约的经济效率。即评价一个管理会计信息系统是否有效的主要标准,应视其是否能及时、有效地促使管理人员实现企业原定的目标。

在此时期,除上述理论对管理会计产生了一定的影响外,作为现代微观经济学核心的新古典经济学,尤其是边际原理对其起了主要的作用,并由此而使短期经营决策分析得到进一步的丰富和发展。管理会计所采用的技术和方法主要以新古典经济学所指导的一些基本假设为依据,在其影响下,加上电子计算机等新技术的发展及其开始在会计领域中的应用,使本量利分析、预测分析、全面预算、责任会计等方法在此时期不仅得到了进一步深化和发展,而且日趋复杂化。长期投资决策的分析评价,也因贴现现金流量模型的建立而更加精密和完善,并成为现代管理会计的一个重要专门领域。管理会计

在这一时期得到了充分的发展,当今出版的许多管理会计教材所涉及的内容主要来自这一时期管理会计的研究成果。

#### 四、现代管理会计的变革时期

(本世纪 80 年代中期至今)

80 年代中期管理会计除在原来基础上,继续进一步研究外,其总体特征则表现为对现有管理会计的技术方法进行全面反思。主要原因在于:在当今高科技蓬勃发展的新形势下,随着电脑数控机床和机器人、电脑辅助设计、电脑辅助生产以及弹性制造系统等高科技成果在生产中的广泛应用,使企业生产组织和生产管理显示出许多革命性的变革,适时制、全面质量管理等新观念、新理论和新方法相继形成,这就对作为管理的重要工具的会计提出了新的挑战。

人们开始对原有管理会计的技术与方法进行了反思,逐步认识到原有的管理会计技术方法已难于继续适应新的生产组织和环境及其所产生的管理上的新观念、新理论和新方法,而必须作相应的变革,才能使生产技术和生产管理的新成就所形成的效益能够顺利地实现。于是,作业成本会计(activity-based costing,简称 ABC)、作业管理(activity-based management,简称 ABM)等应运而生,并日益受到人们的关注。

## 第二节 管理会计的本质与特点

### 一、管理会计的本质

要明确什么是管理会计的本质,首先必须明确什么是管理会计。美国会计学会(AAA)下属的管理会计委员会(CMA),在 1958 年对管理会计所下的定义为:“管理会计是

运用适当的技术和概念来处理某个主体的历史的和预期的经济数据,帮助管理当局制定具有适当经济目标的计划,并以实现这些目标作出合理的决策为目的。”

国际会计师联合会(IFAC)的常设分会“财务和管理会计委员会”在 1988 年 4 月曾将管理会计定义为:“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、编报、解释和传输的过程,以确保其资源的利用并对它们承担经营管理责任”。

从以上两个权威机构所下的定义来看,可以发现两个定义在外延上差别很大,但其内涵都从不同方面强调了管理会计必须为企业内部经营管理服务这一事实。因此可以把管理会计定义为:是通过一系列专门方法利用财务会计提供的资料及其它有关经济数据进行整理、计算、对比和分析,使企业各级管理人员能据以对日常发生的一切经济活动进行规划与控制,并帮助企业管理当局作出各种科学决策的一整套信息处理系统。

管理会计的本质是会计与管理的直接结合,是一种会计管理。会计与管理的结合,两者关系如图 1-1 所示。

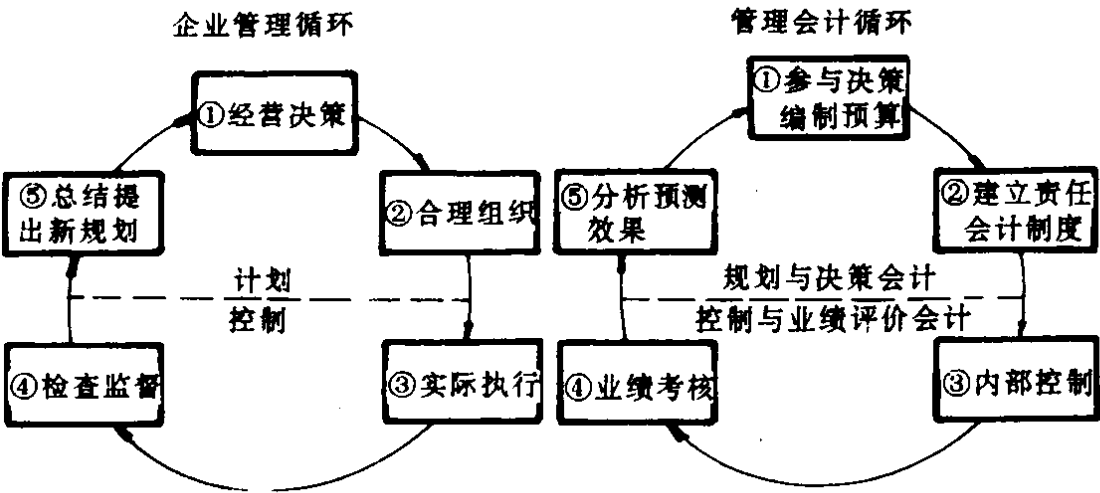


图 1-1

由于管理会计是为企业内部管理服务，企业管理循环的每一步骤，管理会计就要有相应的步骤与之配合，从而形成管理会计循环。

(一)企业管理作出决策，确定企业的经营目标；管理会计应参与决策并相应地编制预测。

(二)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；管理会计方面就要建立责任会计制度，制订各单位的责任预算。

(三)企业管理方面在实际执行过程中，管理会计方面要进行内部控制。

(四)企业管理方面对实际执行情况进行检查，管理会计方面按照责任会计进行业绩考核。

(五)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。

上述五个步骤，从管理循环来讲，(一)、(二)、(五)三个步骤属于计划范畴，(三)、(四)两个步骤属于控制范畴；从会计循环来讲，前者称为“规划与决策会计”(planning and decision accounting)，后者称为“控制与业绩评价会计”(control and performance evaluation accounting)。

## 二、管理会计的特点

会计是一个信息系统。现代企业有两个重要领域，即传统的财务会计与新兴的管理会计。

财务会计主要是通过定期的财务报表，为企业外部同企业有经济利益关系的各种社会集团服务。它以提供定期的财务报表为主要手段，以企业外部的投资人、债权人等为主要服务对象，是财务会计的重要特点，因此财务会计又称为“外部

会计”(external accounting)。

管理会计不同于财务会计,在于它主要不是以适应企业外部有关方面的需要为目的,而是侧重于为企业内部的经营管理服务。它丰富、发展了传统的会计职能,采用灵活、多样的方法和手段,为企业管理部门正确地进行最优决策提供有用的信息,因此管理会计又称为“内部会计”(internal accounting)。

管理会计的特点,可以在与财务会计的区别中表现出来。一般来说,它们之间的主要区别,可以概括如表 1-1 所示。

表 1-1

| 特    征  | 财    务    会    计                                                         | 管    理    会    计                                                               |
|---------|--------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------|
| (1)核算目的 | 通过定期编制基本财务报表,提供一定日期的财务状况,以及一定期间的经营成果和资金流动情况的财务信息,主要为企业外界有经济利害关系的团体或个人服务。 | 通过选用灵活多样的专门方法和技术,不定期地编制各种管理报表,提供有效经营和最优管理决策的有用信息,主要为企业内部各级管理人员服务。              |
| (2)核算重点 | 着重反映过去(记帐、算帐、报帐),单纯地提供信息。                                                | 虽然也要算帐,但着重点在于能动地利用已发生的财务会计信息及其他有关资料,预测前景,参与决策,规划未来和控制现在。                       |
| (3)核算依据 | 西方国家必须遵守“公认的会计原则”(GAAP),在社会主义国家,要严格遵守国家制定的会计法和颁发的统一会计制度。                 | 只服从管理人员的需要,以及经济决策理论和数学公式,没有强制性的公认会计原则或统一的会计制度。                                 |
| (4)核算对象 | 主要以整个企业为核算对象,提供集中概括的财务成本信息,用来对全企业的财务状况和经营成果作出综合的评价与考核。                   | 主要以企业内部各个责任中心为核算对象,对它们日常工作的实绩和成果进行控制与考核;同时也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。 |

续上表

| 特    征  | 财    务    会    计                                            | 管    理    会    计                                     |
|---------|-------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------|
| (5)核算程序 | 核算程序比较固定,有强制性;凭证、帐簿、报表有规定格式。                                | 核算程序不固定,可自由选择;一般不涉及填制凭证和复式记帐问题;报表没有一定格式,可按管理需要自行设计。  |
| (6)核算方法 | 在一定时期内,统一以货币计量单位采用同一种核算方法,反映企业的经济活动。核算时只需应用简单的算术方法和原始的计算工具。 | 在一定时期内可采用多种核算方法,提出不同的选择方案。核算时大量应用运筹学和电子计算机技术来确定最优方案。 |
| (7)核算工求 | 力求准确                                                        | 不要求绝对精确,一般只要求计算近似值。                                  |
| (8)编表时间 | 定期编制(月、季、年)                                                 | 不定期编制,根据管理需要,可能每天编,甚至每隔几小时编;也有些报表可能长达数年编一次。          |

不过我们还需指出的是:管理会计与财务会计虽然有许多区别,但两者还有密切联系。主要表现为(1)两者的研究对象基本一致;(2)两者使用的原始资料基本相同;(3)两者职能上相互补充。二者之间的联系可用图 1-2 表示。

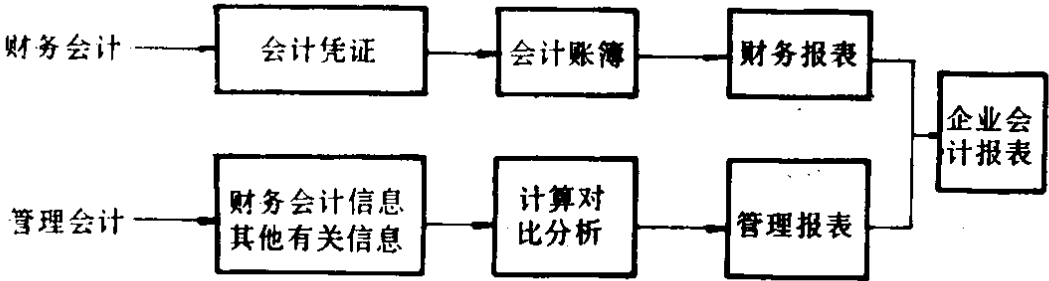


图 1-2