



管理会计学

● 陈兴滨 编著

中国建材工业出版社

96
F234.3
11=2
2

管 理 会 计 学

陈兴滨 编著

中国建材工业出版社

(京)新登字 177 号

图书在版编目(CIP)数据

管理会计学/陈兴滨编著.-北京:中国建材工业出版社

1995.12

ISBN 7-80090-426-1

I. 管… II. 陈… III. 管理会计-会计学 IV. F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(95)第 20319 号

管理会计学

陈兴滨 编著

*

中国建材工业出版社出版

(北京百万庄国家建材局内 邮政编码:100831)

新华书店北京发行所发行 各地新华书店经售

北京希地威龙印刷厂印刷

开本:850×1168 毫米 1/32 印张:11 字数:304.5 千字

1995 年 12 月第 1 版 1995 年 12 月第 1 次印刷

印数:1—4000 册 定价:12.80 元

前 言

市场经济使我国的经济工作者面临许多新的课题,急需掌握现代经济管理的新知识。虽然管理会计在西方已有几十年的历史,但对我国许多会计工作者和经济管理人员来讲,仍是一门从理论到实践都比较陌生的学问。特别是对正在建立现代企业制度的我国大中型企业,管理会计是一个薄弱环节。21世纪正在向我们走来,时不我待,掌握管理会计的理论和方法,并将其付诸实践,对我国广大会计人员和经济管理人员来讲,可以说是在财务会计与国际惯例接轨后面临的又一次挑战。

本书体系清楚,系统地阐述了管理会计的基本原理和方法,不仅深入论述了管理会计的一些理论问题,而且对一些较复杂的问题和抽象的概念辅以示例予以由浅入深的解释。特别是决策部分,作者占用了大量篇幅给以较为详细的阐述和演示,使一些难点通俗易懂。本书力求给读者以启迪;尽量做到条理清晰、文字表述简炼并准确、内容丰富、示例恰当。另外,作者为拓宽管理会计的研究领域,对会计行为作了初步的论述。

本书可以作为高等院校会计专业及财经各专业教科书,也可作为在职人员培训和自学者自学用书。

由于作者水平有限,本书内容定有不尽人意之处,或出现一些错误,恳请学术界同行和读者批评指正,使作者书成之后再获教益。

中国人民大学 陈兴滨

1995年9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 管理会计与财务会计的区别和联系	(4)
第三节 管理会计的基本内容	(6)
第四节 管理会计在企业管理中的地位	(11)
第五节 建立和发展中国管理会计的思考	(14)
第二章 成本性态与变动成本法	(25)
第一节 成本的分类	(25)
第二节 成本性态的分析	(31)
第三节 混合成本及其分解	(40)
第四节 变动成本法	(52)
第三章 本—量—利分析	(68)
第一节 预测损益分界点	(68)
第二节 本—量—利分析的假设条件	(76)
第三节 敏感性分析	(80)
第四节 本—量—利分析的进一步应用	(87)
第四章 短期经营决策	(92)
第一节 决策概述	(92)
第二节 决策要考虑的若干特定的成本概念	(100)
第三节 短期经营决策最常用的分析方法	(116)
第四节 生产决策	(124)
第五节 定价决策	(155)

第五章 长期投资决策	(171)
第一节 货币的时间价值与投资的风险价值.....	(172)
第二节 现金流量与资本成本.....	(194)
第三节 长期投资决策方法.....	(203)
第四节 固定资产更新决策.....	(226)
第五节 长期投资的风险分析.....	(230)
第六节 长期投资的敏感性分析.....	(235)
第六章 全面预算	(239)
第一节 全面预算的职能.....	(239)
第二节 预算的种类和全面预算体系.....	(243)
第三节 全面预算的编制程序与方法.....	(245)
第四节 编制费用预算的先进方法.....	(265)
第七章 标准成本制度	(271)
第一节 标准成本制度概述.....	(271)
第二节 标准成本的制定.....	(273)
第三节 成本差异的计算与分析.....	(277)
第四节 成本差异的帐务处理.....	(292)
第八章 责任会计	(297)
第一节 责任会计概述.....	(297)
第二节 责任中心.....	(298)
第三节 对责任中心的评价与考核.....	(302)
第四节 内部转移价格.....	(314)
第九章 会计行为	(317)
第一节 会计行为的概念.....	(317)
第二节 会计行为的种类和准则.....	(323)

第三节	会计行为的研究方法.....	(330)
第四节	影响会计行为的因素.....	(333)
第五节	会计行为合理化的途径.....	(338)
附表一	1 元的终值表(CF).....	(342)
附表二	1 元的现值表(DF)	(346)
附表三	1 元的年金终值表(ACF)	(348)
附表四	1 元的年金现值表(ADF)	(352)

第一章 总 论

第一节 管理会计的产生与发展

会计,一项古老而至今仍极具生命力的社会实践活动,已经有数千年的历史了。但作为一门学科,则是在 15 世纪末以借贷记帐法原理诞生为标志,经过许多年的时间才逐渐形成的。

在 15 世纪末至本世纪初这一漫长时期内,会计理论研究没有较大进展,会计实践仅是满足于日常的簿记工作。从英国产业革命开始,资本主义经济有了较快的发展,原有的单凭经验管理企业的方法,已不能适应经济的迅速发展。

1911 年,被西方誉为“科学管理之父”的泰罗(F. W. Taylor)发表了著名的《科学管理原理》,开辟了企业管理的一个新纪元。列宁曾经指出:“资本主义在这方面的最新发明——泰罗制——也同资本主义其他一切进步的东西一样,有两个方面,一方面是资产阶级剥削的最巧妙的残酷手段,另一方面是一系列的最丰富的科学成就,即按科学来分析人在劳动中的机械动作,省去多余的笨拙的动作,制定最精确的工作方法,实行最完善的计算和监督制度等等。”(《列宁选集》第 3 卷第 511 页)泰罗最初提出将工资支付制度和提高效率密切结合起来的“差别计件工资制”,该制度的大意就是,如果工作能在最短的时间内完成,并且没有任何差错,那么对每个时间单位(每个单位或每项工作)要以高标准支付工资;工作时间长,而且成品有缺点,就以低标准支付工资。从差别计件工资制中可以看出,泰罗的根本思想在于,制定出能使整个工人群体在互相竞争、互相憎怨中自发地加强劳动强度的一种制度。

在美国,这种分析方法更进一步发展到对细微动作的研究。他们将新来的工人引进厂内电影放映室,将他要做的生产工作的“标准方法”放映给他看,并且促使他“赶上”这个标准。一星期以后,他们在电

影放映室将这个工人自己的工作放映给他看,并且同“标准方法”加以比较。工人的劳动生产率大幅度提高,工人的工资也提高了,但工资提高的幅度远远小于劳动生产率提高的幅度。从会计的角度看,这种“高工资、低人工成本”的作法,是在加强工人劳动强度的前提下,以提高工资为手段,来达到降低成本的目的。

在泰罗制下,为生产劳动制定了各种“标准”。但他设计的系统是为了检查工人劳动和原材料消耗的效率,而不是为了检查财务成本。1900年左右,美国工程师珀西·朗曼(Percy Longmair),阐述了关于铸造成本管理的问题,并且设计了利用人工和原材料标准方面信息控制实际成本的一种新方法。事实也证明,与此同时一些制造商已经利用实际成本和标准成本之间的差异控制企业的经营。同时代的哈林顿·埃默森(Harrington Emerson)和G·查特·哈里森(G·Charter Harrison)首次阐述了分析标准成本差异的现代分析方法。

最初,标准成本是独立于会计系统之外的。后来,有人主张应将标准成本纳入会计系统。1919年,美国全国成本会计师协会成立,该会开始了标准成本会计的推广工作。

预算控制也是将科学管理的原理引进会计的产物。法国有一位与美国的泰罗齐名的法约尔(Henri Fayol),他认为管理应包括预测、组织、指挥、协调和控制五项职能。另一位同时代人物卢瑟·古利克认为,管理有计划、组织、用人、指挥、协调、报告和预算等七项职能。受这些理论的影响,人们不断摸索企业管理计划和控制的途径和方法。最初系统地论述预算控制的是卡彭特。预算始于19世纪美国小城镇所实施的公共预算制度,后来逐渐得到推广。1921年6月,美国国会公布《预算和会计法》,这对民间企业推行预算控制产生了决定性的影响。

标准成本计算和预算控制,都是产生于本世纪初的美国。一方面是由于当时美国在经济实力等方面取代了英国的统治地位。经营管理研究的中心转移到美国,因而能够产生出这些先进的经营管理方法;另一方面,也是由于当时为应付资本主义世界经济萧条而产生的一种方法。1922年,奎因坦斯的《管理会计:财务管理入门》一书问

世,管理会计这个名称,就是在奎因坦斯的专著中首次明确地提出来的。

第二次世界大战后,特别是50年代以后,资本主义世界一度在科学技术和经济建设方面产生飞跃的发展。伴随高速发展的经济,资本主义企业本身和它们所处的外部环境,都发生了巨大变化。各垄断集团之间的竞争加剧,通货膨胀率上升,资本利润率下降,迫使企业加倍注意经营管理,由此带来西方管理理论研究的兴旺。本世纪40年代,西方一些管理学家将行为科学的原理应用到职能管理上形成“行为科学管理”学派;本世纪50年代,西方一些管理学家将数量经济的原理与运筹学的方法引到管理科学中,形成“数量管理”学派;本世纪60年代,西方一些管理学家将系统论的原理引到管理科学内,形成“系统管理”学派;本世纪70年代,又出现了“灵活管理”学派。上述各学派经过发展演变又派生了一些分支。这些层出不穷的新理论被人们统称为西方的当代管理理论。在这一时期里,会计的理论和实践受到这些当代管理理论很大的影响。

但是,管理会计的产生与发展,绝不仅仅是当代管理理论发展的结果。西方管理会计产生的根本原因,是资本家为了牟取最大利润的需要。

追求最大利润的内在动力和竞争的外在压力,使得资本家及企业管理者单靠资本雄厚,靠提高劳动强度和广告宣传等传统手法已经不能在竞争中处于有利地位,迫切需要提高产品质量和降低产品成本,使产品物美价廉,以便在市场上有竞争能力。而要做到这一点,就需要加强企业内部管理,进而要求会计工作从单纯的记帐、算帐、报帐向协助企业管理当局加强企业管理方向转化。

另外,资本主义国家资本日益集中,企业越来越普遍采取股份公司的组织形式,规模不断扩大。第二次世界大战后,跨国公司的大量涌现,使生产经营日趋复杂,经营管理的科学化和现代化已成为企业生存和发展的关键。企业的经营管理权逐渐由受过专门训练,具有较强专业知识的经营管理专家所掌握,所有权和经营权分离。

在这种情况下,西方会计将传统会计的主要工作,即根据公认的

会计原则,向企业外部关系人(股东、银行、债权人、未来投资者以及有关的政府机构等)报告企业的财务状况和经营成果,称之为财务会计。将会计中涉及企业内部管理的部分从传统会计中分离出来,称之为管理会计。因而管理会计既是企业管理的一个分支,又是与财务会计并列的一个会计分支。它的主要任务是根据会计所提供的经济信息,借用数学和计算机等工具,进行信息数据的整理、计算和分析,以满足企业管理的预测、决策、计划和控制等方面的需要。

综上所述,管理会计产生于西方资本主义国家,是管理科学化、现代化的产物,是会计实践发展的必然结果,更是由于资本家追求最大利润的结果。

1952年,世界会计学会年会正式通过了“管理会计”这个专有名词。1972年,管理会计与财务会计的区分形成制度化,美国的全国会计人员联合会建立了单独的管理会计协会。同年,第一次举行了公证管理会计师的考试,考试及格者才能取得管理会计证书。从此,在有的西方国家,不仅有公证注册会计师,还出现了注册管理会计师。

值得注意的是,近年来西方国家有些学者对管理会计和财务会计的论述,又有合流之说。国际会计师联合会(IFAC)已采用管理会计这一名词来表达除外部审计以外,会计人员所从事的各种活动,认为管理会计比财务会计涉及的面更广,它包括了财务会计。这些问题尚在探讨之中。

第二节 管理会计与财务会计的区别和联系

管理会计作为与财务会计并列的一个会计分支,它与财务会计既有着密切的联系,也有着明显的区别。

一般认为:财务会计是通过传统的记帐、算帐、报帐,向企业以外的投资者、债权人、银行、税收机关等报告企业的财务状况和经营成果,以及提供他们进行决策所需要的经济信息。所以又称对外报告会计。管理会计则是指运用一系列专门方法选择、计算、分析数据,为企业当局提供决策所需要的经济信息,并用来满足企业计划和控

制的需要。所以又称对内报告会计。

事实上,财务会计与管理会计的最终目的都是为了决策,二者之间并无截然划分的界限。例如,1966年美国会计学会(AAA)所下的会计定义是这样表述的:“会计是鉴定、计量和传送经济信息的方法,并使信息的使用者有可能据以作出有根据的判断与决策。”1970年美国注册公共会计师协会(AICPA)对会计所下定义为:“会计是一种服务性的活动,它的作用是提供经济个体以服务性的数量信息,这种信息意欲对制定经济决策有所帮助。”上述两个定义比较接近,对财务会计和管理会计都是有用的。

管理会计与财务会计的区别和联系大致可以从以下几个方面加以概括:

1. 从对象上看:二者的最终对象都是企业的资金运动,但是财务会计是以企业整体为对象;而管理会计则侧重于以企业内部的各个责任中心为对象。

2. 从基本职能上看:财务会计侧重于核算和监督;而管理会计则以计划和控制作为基本职能。

3. 从目的上看:二者最终目的都是为了决策。但财务会计主要是为企业外部有关团体和个人提供决策所需经济信息;而管理会计主要是为企业内部各级管理人员提供决策所需经济信息。

4. 从指导原则上看:以美国为例,财务会计必须服从公认会计原则(GAAP);而管理会计是以决策论、控制论和美国成本会计标准部(CASB)所制定的成本标准为指导原则,不受公认会计原则的限制。

5. 从核算程序与核算方法上看:财务会计的核算程序固定,凭证、帐簿、报表都有规定的格式和种类;而管理会计没有固定的核算程序,可自由选择,所用报表可自行设计,没有规定的格式和种类。财务会计的核算方法有填制和审核凭证、运用会计科目、复式记帐、成本计算、登记帐簿、财产清查和编制会计报表等一系列会计核算方法;管理会计则大量采用数学方法和电子计算机技术,目前尚未形成完整的方法体系。

6. 从所需资料上看:二者很多的原始资料都是相同的。因为管理

会计一般不涉及填制凭证和按复式记帐法登记帐簿的问题,所以它经常直接应用财务会计的帐簿、报表中的资料进行分析研究,或对财务会计反映的资料进行再加工后进行分析。在这方面,二者的联系非常密切。从区别上看,一般来讲,财务会计是根据过去的资料进行核算和监督;管理会计则是根据过去和预计的资料进行计划和控制。

7. 从计量单位和精确程度上看:财务会计是以货币为主要计量单位;而管理会计除运用货币计量单位外,还经常运用非货币计量单位。财务会计的各项数据都要准确;管理会计只需计算近似的数值。

8. 从成本分类和成本计算方法上看:财务会计根据成本的经济用途,将全部成本分为生产成本和非生产成本两大类,采用全部成本法计算产品成本;管理会计是根据成本与业务量的关系,将全部成本分为固定成本和变动成本两大类,采用变动成本法计算产品成本。

9. 从报告的时间、种类和接受人看:财务会计主要是按月、季、年编制财务报表,是对过去时期的报告;管理会计在任何时期均可报告,包括对过去时期和展望未来的报告。财务会计的报告种类包括资产负债表、损益表等规定的报表;管理会计不拘报告的种类和格式,包括各种预算、决策分析报告、图表等。财务会计所编制的报告主要是报送企业外界有关的团体和个人,当然也要报送企业最高管理当局;管理会计所编制的报告主要是报送企业内部最高管理当局和各级管理部门。

第三节 管理会计的基本内容

一般来讲,企业管理的基本职能就是计划与控制。除这两个基本职能以外,还有组织、指挥、协调、预策和决策职能。在现代企业中,为获取最大利润,在竞争中处于有利地位,企业管理当局必须按照现代管理科学的原理和方法,实现管理的这些职能,实行严格的企业管

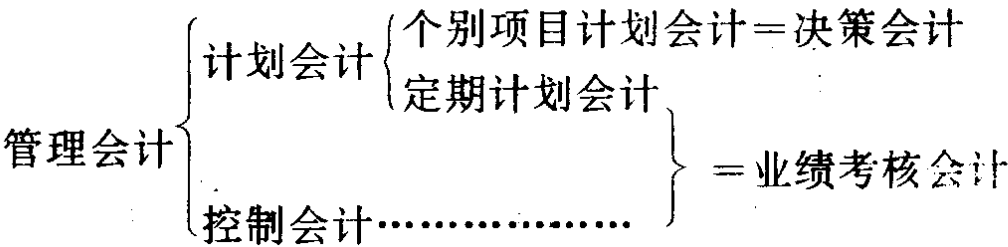
理。要做到这一点,首要的任务就是实现管理的计划职能,在企业内部实行计划管理。计划是指制定未来的经营方针,并拟定其实施方

案。计划是以决策为基础的,而正确的决策又有赖于科学的预测。预测是指根据已有的历史资料和现有的条件,运用科学技术手段和管理人员的经验,遵循事物的发展规律,预计和推测事物的未来。决策是指根据预测所获得的信息作出科学判断,在若干待定方案中选择可达到目标的可行方案。企业的计划分为以长期决策为基础编制的长期计划和以短期决策为基础编制的短期计划。在计划中要规定目标,指出实现目标的途径和方法。

为保证计划得以实现,必须对经营活动加以控制。控制是指通过指导、调整和干预经济活动,促使经济活动按计划进行,以便达到预期的目标。当计划开始付诸实施时,控制也就开始了。因而计划的执行过程,也是控制的过程。

管理会计不仅是会计的一个分支,也是企业管理的一个分支,管理的职能也就是管理会计的职能。为实现这些职能,管理会计需要运用一些专门的方法。西方企业中编制计划的具体形式称为“预算”,对预算的控制主要是通过建立责任会计制度。概括地讲,管理会计为实现这些职能,需要采用运筹学中的一些先进技术方法,作为预测和决策的手段,当作出决策后,以预算的形式将决策所选择的方案具体表现出来,在执行预算过程中,以责任会计制度作为对预算的控制体系。

因此,管理会计按其职能分类,可以分为计划会计和控制会计两类。但是,近年来人们更侧重于另一种分类法,即将管理会计分为决策会计和业绩考核会计两类。西方国家有的教材将这两种分类作了如下的比较:



事实上,决策与业绩考核也是管理的职能。应当指出的是,决策与业绩考核在管理会计中越来越受到重视。管理的各个职能有着不可分割的联系。因此,我们将管理会计划分为“决策与计划会计”和

“控制与业绩考核会计”两大类。这两大类的关系以及管理会计与管理职能之间的关系可参阅图 1.1：

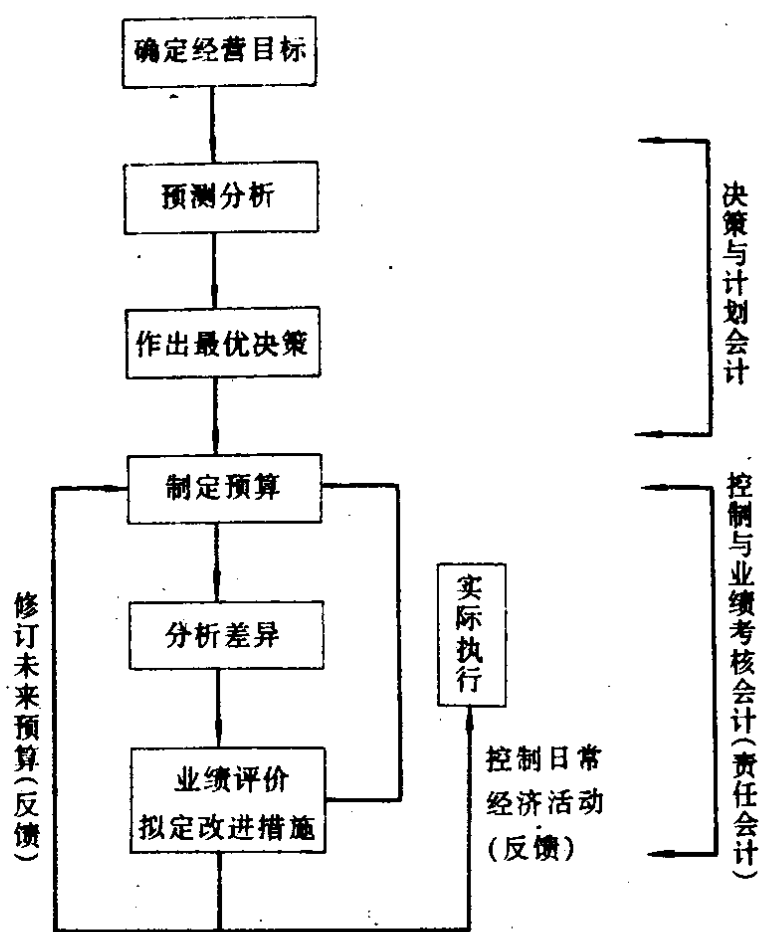


图 1.1 管理会计分类及管理职能的关系

图 1.1 包括了管理会计的基本内容。实际上,管理会计究竟包括哪些内容,有哪些专门方法,甚至管理会计的定义,在西方广泛研究和运用管理会计的国家都没有定论。这主要是由于管理会计是为企业内部管理服务,它不受公认会计原则的限制,只要能够满足本企业管理上的需要,可以不拘方法和内容。但是,各种管理会计教科书所阐述的管理会计基本内容的范围则大体一致。不同的是,西方的管理会计教科书大多包括成本会计,而国内编写的教科书则不包括。

美国会计学会(AAA)1958 年度委员会报告书说明管理会计的方法,包括标准成本计算、预算管理、本—量—利分析、差别成本分析、弹性预算、边际分析、责任会计等七个方面。尽管在以后的时期

内,人们对管理会计的内容不断有新的认识,侧重点也在变化,但上述的一些基本内容仍被包括在各种管理会计教材中。

本书在体系安排上按照这样两条原则:一是先介绍原理和基本方法,然后深入阐述各种具体方法;二是按照管理环节的循环顺序,前后联系地表述各项具体内容。

本书从总论开始,一般地阐释了有关管理会计的一些基本知识和观点。然后从成本性态分析与变动成本法入手,作为掌握预测、决策、计划和控制等方法的基础。随后介绍本—量—利分析,它不仅是以变动成本法为基础的分析方法,同时又是作为决策、计划和控制的基础方法。成本性态分析、变动成本法及本—量—利分析作为管理会计的基础内容。

在此基础上,本书将深入阐述各项具体内容,表述的顺序则依据管理环节的顺序。首先应介绍销售预测,现代企业是以销定产,因而应以销售预测开始,考虑到预测分析技术可以作为单独的工程建设,为减少篇幅,本书只涉及一些基本的预测分析方法,这些预测分析的技术和方法,又是决策分析和编制预算的基础。随后,介绍决策分析的技术和方法,我们将决策的内容分为短期决策和长期决策两部分。短期决策通常只涉及一年以内的专门业务,仅对该时期内的收支盈亏产生影响;长期决策是指那些产生报酬的期间超过一年,并对较长时期的收支盈亏产生影响而进行的决策。当作出决策以后,编制预算意味着将经营决策以货币量度具体化。因而,在决策分析之后安排了全面预算的内容。从预测、决策到预算,就是前述决策与计划会计的内容。预算一经执行,控制过程即告开始。因此,开始介绍控制与业绩考核会计的内容。本书在全面预算之后安排了标准成本制度的内容。标准成本与预算的关系非常密切,标准成本是单位成本的概念,而预算成本属于总成本的概念。标准成本计算的目的在于成本控制。通过实际成本与标准成本的比较,计算出成本差异,并对成本差异进行分析,寻找产生差异的原因。最后,阐释了责任会计,这是管理会计的一个重要内容。在全面预算的基础上,企业各责任中心编制责任预算,通过责任会计制度,对各责任中心的责任预算执行情况进行

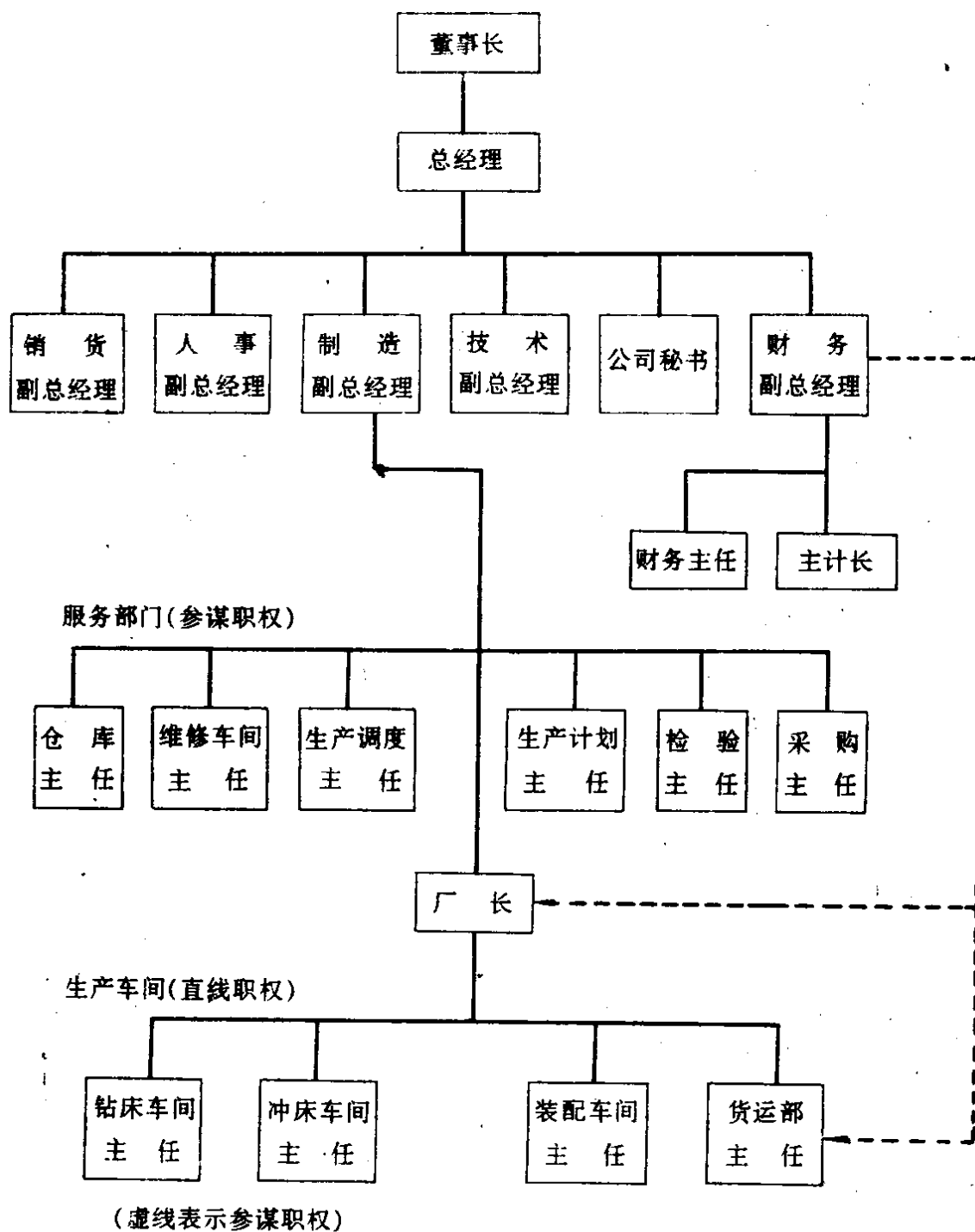


图 1.2 制造公司的组织系统