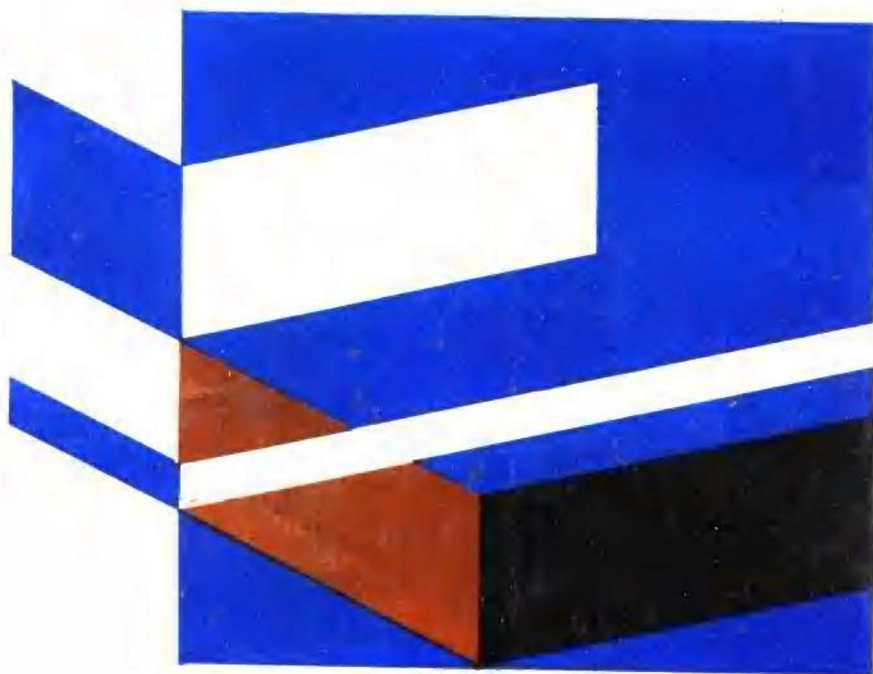


主 编 张 勇 薛玉莲
副主编 孙宇林 徐强国

管理會計學



GUANLI KUAI JI XUE

中國商世出版社

95
F234.3
52
2

管理会计学

GUANLI KUAI JI XUE

主 编 张 勇 薛玉莲
副主编 孙宇林 徐强国

中国商业出版社

(京)新登字 073 号

图书在版编目(CIP)数据

管理会计学/张勇著·—北京:中国商业出版社,1994.8

ISBN7—5044—2710—1

I. 管… II. 张… III. 管理会计 IV. F234.3

管理会计学

主编 张勇 薛玉莲

*

中国商业出版社出版发行
(北京广安门内报国寺1号)

邮政编码:100053

太原财苑印刷厂印刷

*

850×1168毫米 32开 10.6875 印张 261千字

1994年8月第1版 1994年8月第1次印刷

印数:1—4050册 定价:7.80元

ISBN7—5044—2710—1/F·1616



前 言

本书主要为部分高等财经院校会计学专业和其他有关专业管理会计学课程教学需要而编写的,也可作为其他财经院校有关专业教材,或作为广大经济管理干部、企业经营管理者 and 财会人员学习、参考用书。

管理会计是现代会计的一大分支,它主要为强化企业内部经营管理、提高经济效益服务。为适应我国“改革、开放”对会计改革的需要,本书在编写时,紧密结合我国社会主义市场经济下企业经营活动的实际,在认真总结我国管理会计实践经验和理论研究成果的基础上,借鉴西方管理会计中一些对我有用的东西,力图较为全面、系统地阐述我国管理会计学的理论和实务。为了便于教学,本书尽量避免与成本会计和财务管理等课程内容的重复、交叉。

本书由张勇、薛玉莲主编,孙宇林、徐强国副主编。参加编写的有山西财经学院张勇副教授(第一章)、天津商学院徐强国副教授(第二、七章)、天津财经学院孙宇林讲师(第三章)、河南财经学院薛玉莲(第四章)、山西财经学院王保和讲师(第五章)、天津财经学院陈敏副教授(第六章)。全书最后由张勇增补、修改、总纂定稿。

在全书编撰过程中,得到山西财经学院、天津财经学院、天津商学院和河南财经学院等院、系有关领导及教授的大力支持和帮助,在此表示感谢。

由于我们水平所限,欠缺、错误之处在所难免,尚不够完善的地方,有待进一步研究,以便充实、提高;错误的地方,恳请读者批评指正。

作 者

一九九四年六月

目 录

第一章 概论	(1)
第一节 管理会计的形成与发展	(1)
第二节 管理会计的主要特点	(9)
第三节 管理会计的内容	(15)
第四节 管理会计的对象与职能	(20)
第五节 管理会计的目标与原则	(24)
第六节 管理会计的程序与方法体系	(31)
第七节 企业组织结构与会计组织系统	(35)
思考题	(37)
主要名词汉英对照	(38)
第二章 成本性态分析与变动成本法	(39)
第一节 成本性态分析	(39)
第二节 变动成本法	(51)
思考题	(65)
练习题	(65)
主要名词汉英对照	(69)
第三章 经营预测	(71)
第一节 经营预测概述	(72)

第二节 销售预测	(79)
第三节 利润预测	(94)
第四节 成本预测	(110)
思考题	(116)
练习题	(117)
主要名词汉英对照	(122)
第四章 短期经营决策	(125)
第一节 决策概述	(125)
第二节 决策中应考虑的一些成本概念	(131)
第三节 短期经营决策的分析、评价	(137)
思考题	(197)
练习题	(197)
主要名词汉英对照	(200)
第五章 长期投资决策	(203)
第一节 长期投资决策需要考虑的一些因素	(203)
第二节 分析、评价长期投资方案经济效果的基本方法	(216)
第三节 几种投资决策	(225)
第四节 投资决策中的其他几个问题	(241)
思考题	(255)
练习题	(256)
主要名词汉英对照	(259)
第六章 全面经营预算	(261)
第一节 全面经营预算概述	(261)
第二节 全面经营预算的编制	(267)

第三节 编制预算的其他方法·····	(284)
思考题·····	(290)
练习题·····	(291)
主要名词汉英对照·····	(294)
第七章 责任会计·····	(297)
第一节 责任会计概述·····	(297)
第二节 责任中心的划分·····	(301)
第三节 责任预算与业绩报告·····	(305)
第四节 差异分析与业绩评价·····	(310)
第五节 内部结算价格·····	(315)
思考题·····	(318)
练习题·····	(319)
主要名词汉英对照·····	(321)
附表 I 1 元的终值表 ·····	(323)
附表 II 1 元的现值表 ·····	(327)
附表 III 1 元的年金终值表 ·····	(329)
附表 IV 1 元的年金现值表 ·····	(333)

第一章 概 论

第一节 管理会计的形成与发展

一、管理会计是现代会计的一大分支

以企业会计为主体,现代会计有财务会计和管理会计两大分支。

现代会计是一个经济信息系统,也是经济管理的重要组成部分。从系统角度讲,现代会计是一个经济信息系统,它主要运用货币形式,借助于科学的计量、记录、计算和对比分析的方法对企业内部和外部经济活动中有关数据进行收集、传递、加工处理、储存和汇总,产生出企业内、外有关方面所需的各种会计信息,提供给信息使用者。随着电子计算机的发展,现代会计工作将主要由计算机完成,形成计算机操作的经济信息系统;从管理角度讲,现代会计是经济管理的重要组成部分。现代企业经济管理,就是为最充分、最有效地利用现有资源,以获得最佳经济效益,对企业生产经营过程所进行的预测、决策、计划、组织、指导、控制等一系列工作。经济管理离不开会计,在商品货币经济条件下,现代会计表现为一种价值管理活动,它主要对企业能够用货币表现的经济活动从事事后的反映和监督,从事事前的预测、决策、计划和组织,以及从事事中、事后的控制和考评。可见,现代会计具有经济信息系统和经

济管理的双重性质,它不但要向信息使用者提供有用的会计信息,而且还要利用经济信息有效地参与企业经济管理活动。

由于现代会计所提供信息内容不同,信息使用者侧重面不同,以及在经济管理中发挥的作用不同,通常将现代会计分为财务会计和管理会计两个相对独立的分支。

所谓财务会计是通过记帐、算帐和定期编制财务报表的方法,主要为国家有关政府部门、投资者和债权人等企业外部有关方面提供企业在一定时期内财务状况和经营成果信息,以此作为企业外部有关方面决策依据的一个会计分支。由于财务会计主要为企业外部有关方面服务,因此,财务会计又称“外部会计”或“对外报告会计”。

所谓管理会计是采用一系列适当的专门方法,对财务会计提供的信息及其他有关信息进行收集、整理、计算、对比和分析,侧重为企业内部各级经营管理人员提供规划与控制企业生产经营活动所需的会计信息,帮助企业领导强化内部经营管理、提高经济效益的一个会计分支。由于管理会计主要服务于企业内部经营管理,因此,管理会计又称“内部会计”或“对内报告会计”。

二、管理会计的形成与发展

管理会计成为现代会计的一个独立分支,是社会化大生产和经济发展的产物,是现代管理科学化的要求。它起源于美国,在许多经济发达的国家普遍推广应用。我国过去虽没有管理会计这个名词,但早已有管理会计特征的实践活动,随着“改革、开放”的逐步深化,我国管理会计也在不断地发展。不论西方管理会计,还是我国管理会计,都经历了一个由简单到复杂、由低级向高级的发展过程。

(一)西方管理会计的形成与发展

西方管理会计的形成与发展,大体可分为执行性管理会计和

决策性管理会计两个阶段。

1、执行性阶段

管理会计最初出现,可追溯到本世纪初。当时,资本主义经济从自由竞争向垄断阶段过渡,企业生产规模迅速扩大,资本的集中和股份化使企业所有权与经营权趋于分离,生产管理向科学化、系统化、标准化方向发展。这种情况下,迫切要求企业用科学管理代替传统管理。科学管理的最初代表人物是美国一位被西方誉为“科学管理之父”的泰勒,他主张“用精确的调查研究 and 科学知识来代替个人判断和经验”,通过标准的制定、计量、分析和评价来提高生产效率和生产经济效果。他在1911年发表的《科学管理原理》一书被后人称之为“泰勒制”。泰勒制的主要特点是在研究劳动动作和时间标准化的基础上,实行定量作业管理和差别计件工资制,以提高人、机生产效率,降低生产成本。伟大的导师列宁于1918年对泰勒制作过全面分析,他说:“资本主义在这方面的最新发明——泰勒制——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”^①。

随着泰勒制的推行,与泰勒制直接联系的标准成本、预算控制和差异分析引进会计中来,成为成本会计的一个组成部分。使成本会计由传统的事后计算向事前计算与事后分析相结合发展,标志着成本会计从外部职能向内部职能的转移,从而为服务于企业内部管理的成本计划与成本控制开辟了一个新的途径。直到1922年麦金西《预算控制》和奎因坦斯《管理会计:财务管理入门》著作问世,管理会计这个名称才被首次明确提出。关于成本性态分析、变

^① 《列宁选集》第3卷,人民出版社1972年版,第511页。

动成本法、损益平衡分析、责任会计等管理会计内容也是这一时期提出的。当时管理会计主要服务于提高生产效率和生产经济效果，很少考虑企业管理全局、企业与外界的联系，主要解决执行性问题，而不是决策性问题，属于一种执行性管理会计。

（二）决策性阶段

第二次世界大战后，资本主义经济出现了许多新变化。随着科学技术和工业生产迅猛发展，资本进一步集中，跨国公司大量涌现，企业规模越来越大，生产过程的自动化、连续化程度空前提高，产品更新周期大大缩短，市场情况瞬息万变，竞争更加激烈，企业经营管理更加复杂。在新形势下，企业成败首先取决于能否作出正确的经营决策，决策一旦失误，经营目标定错了，就会在激烈的竞争中被淘汰。实践表明“管理的重心在经营，经营的重心在决策”。这就迫使企业由科学管理向现代管理转变。现代管理的主要标志是对企业生产经营活动作出重大决策，全面、系统地管理。为适应现代管理的要求，那种重局部轻整体，“把人看成会说话工具”的泰勒制必然被现代管理科学所取代。现代管理科学是以泰勒的科学管理学说为基础，广泛吸收了经济学、数学、电子计算技术以及行为科学等许多学科的研究成果，逐步建立起来的一门新的管理科学。把它运用到企业管理中，一方面可使企业管理人员通过许多数量化技术和方法，对现代企业复杂的生产经营过程进行科学的预测、决策、计划、组织和控制，将企业内部资源得到合理配置与有效使用；另一方面也使企业管理人员按照科学的原理改善人与人之间的关系，充分激励人们在生产经营中的积极性和主动性。从而，促使企业提高经营管理水平，实现最大的经济效益。为了适应现代管理的需要，现代管理科学的各种专门技术和方法吸收到会计中，极大地丰富和发展了管理会计早期形成的一些技术和方法。于是，一个全局性的，以服务于企业提高经济效益的管理会计形成了。1952年世界会计年会上正式通过“管理会计”这个专门名词。从

此,传统的那部分会计称为“财务会计”。

进入七十年代以后,由于技术进步加快,生产力迅速发展,产品更新换代频繁,经济环境多变,使各项数据的稳定性变差。为了适应新形势需要,西方会计学者把六十年代形成的已经用于实践的数学模型不断加以深化,将“不确定性”条件和“风险”问题引入管理会计,把概率论应用于决策模型。并将信息经济学、代理理论等引进管理会计,为管理会计各种模型的建立和采用提供理论基础,使企业管理者合理分担风险并激励他们努力工作,从而提高经济效益。与此同时,管理会计与财务会计的区分形成制度。比如,1972年美国建立了管理会计协会,英国也成立了国际成本和管理会计人员协会,分别发行《管理会计》月刊。同年,美国首次举行“执业管理会计师”资格考试。

到八十年代,西方会计学者对管理会计在世界范围内推广应用问题进行探讨。1980年4月,美、英、法等各国会计人员协会在巴黎举行了第一次欧洲会议,与会者提出:“为了在当今复杂多变的世界上能够使企业生存下去并繁荣起来,一个战略性的问题就是应用和推广管理会计”。

近年来,国际会计标准委员会等组织成立了专门机构,从事国际化的管理会计标准工作,颁布管理会计师职业道德规范等文件,表明管理会计具有国际化的发展趋势,标志着管理会计进入一个崭新的发展阶段。

二、我国管理会计的发展

建国以来,我国管理会计不断发展,其发展过程大致可分为孕育、引进、应用和创建四个阶段。

(一)孕育阶段

1953年我国进入大规模的经济建设时期。在新的形势下,如何加强企业内部管理就成为迫切需要解决的大问题。为此,在全国

范围内全面引进了苏联的企业管理经验,并结合我国实际,实行了企业经济核算制,在企业内部开展了班组经济核算。六十年代,企业经济核算制又进一步发展。在计划方面,全面实行了生产技术财务计划和月度财务收支计划;在财务方面,建立了流动资金归口分级管理;在核算分析方面,推行了以班组核算为基础的厂内经济核算制,以及经济活动分析等。所有这些成功的经验,尽管未被人们称之为管理会计,但对企业经济活动所进行的事前计划、事中控制和事后核算分析的实践,可以说是我们自己创造管理会计的一部分。由于这些经验是高度集中统一的计划经济体制下的产物,主要是为执行国家下达的计划指标、为企业生产管理服务的,这些经验还是另星的、分散的。因此说管理会计处于孕育阶段。

(二)引进阶段

1978年党中央召开了十一届三中全会,提出全党的工作重点转移到以经济建设为中心的轨道上来,实行对内搞活对外开放的方针,开始了经济体制改革。在企业管理体制上,逐步改变国家计划对企业统的过多、统的过死的旧模式,赋予企业一定自主权。比如,从1979年以后在国营企业先后实行了全额利润留成、基数利润留成加增量利润留成、利润包干、第一步利改税以及经济责任制等。从而,打破了企业吃国家“大锅饭”和职工吃企业“大锅饭”的局面,迫使企业由生产型向生产经营型转变,由主要抓产量、产值、速度转向全面提高经济效益的轨道上来。随着企业的“转轨变型”,会计工作重点也由“报帐型”向“用帐型转变”、由“核算型”向“管理型”转变,把经济效益作为会计工作的出发点和落足点。于是在七十年代末和八十年代初将主要为强化企业内部经营管理、提高经济效益服务的西方管理会计引入我国。这一时期主要是介绍西方管理会计,发表的著作主要有陈学齐译的《管理会计》^①、李天民编

^① 机械工业出版社 1980年出版。

著的《管理会计基础》^①、于绪缨编著的《管理会计》^②等等。与此同时,许多财经院校纷纷开设管理会计课,一些企业举办管理会计培训班,有的聘请外国专家讲学。从而,掀起了学习管理会计热潮。

(三)应用阶段

1984年党的十二届三中全会通过了《中共中央关于经济体制改革的决定》,明确提出我国社会主义经济是公有制基础上有计划的商品经济。这就突破了计划经济与商品经济对立起来的传统观念,确认了社会主义企业是商品生产者和经营者及企业所有权与经营权的分离,从而推动了经济体制改革的进程。这一时期国有企业改革主要有扩大企业自主权十条、第二步利改税、厂长(经理)负责制,以及承包、租赁等多种形式的经营责任制和股份制试点。为适应企业经营管理改革的需要,会计必须更有效地参与企业经营管理活动。于是,不少企业借鉴西方管理会计的一些原理和方法,并结合本企业经营管理的实际,解决了经营管理中遇到的一些问题。比如,有的企业用本量利分析法预测利润、确定目标利润和目标成本,实行目标成本管理;有的企业通过建立责任会计,将各责任单位的责、权、利、效紧密结合,进一步完善了企业承包经营责任制和企业内部经济责任制;也有的企业采用经营决策的方法进行产品生产决策分析等等。实践表明,管理会计的应用,在提高我国企业经营管理水平、提高经济效益中发挥了巨大的作用。同时,为了使管理会计在我国全面、系统的应用,解决管理会计理论落后于实践的问题,不少会计专家、学者和会计工作者呼吁建立具有中国特色的管理会计,并对此进行了极为有益的探索,发表了一大批学术论文。

(四)创建阶段

1992年党的十四大明确提出,我国社会主义经济体制改革的

① 知识出版社 1982年出版。

② 中国财政经济出版社 1983年出版。

目标是建立社会主义市场经济体制。江泽民同志在党的十四大报告中指出：“我们要建立的社会主义市场经济体制，就是要使市场在社会主义国家宏观调控下对资源配置起基础性作用，使经济活动遵循价值规律的要求，适应供求关系的变化；通过价格杠杆和竞争机制的功能，把资源配置到效益较好的环节中去，并给企业以压力和动力，实现优胜劣汰；运用市场对各种经济信号反应比较灵敏的优点，促进生产和需求的及时协调”。要以市场为基础，就是要把企业推向市场，转变政府职能，企业由国家管理变为市场管理，企业的生产经营活动由国家计划安排变为市场供求调节，让企业成为市场主体。为此，要求转换企业经营机制，使企业成为自主经营、自负盈亏、自我发展、自我约束的法人实体。只有这样，企业才能按市场需求组织生产经营活动，合理配置与有效使用资源，不断提高经济效益，在市场竞争中求得生存和发展。在这种情况下，只依靠财务会计提供的企业之间资源配置的会计信息就不够了，那种事后核算的会计信息，也远远不能满足企业内部资源配置与使用的客观要求。为此，需要在财务会计系统之外，取得更丰富、更及时、更灵活、更能切合企业内部资源合理配置与有效使用的会计信息，这些信息可由管理会计通过对企业经济活动的规划与控制提供，而且管理会计运用这些信息，有效地参与企业经营管理活动。这样，便形成一个相对独立于财务会计而自成系统的新领域——管理会计，从而开创了我国管理会计研究的新局面。

第二节 管理会计的主要特点

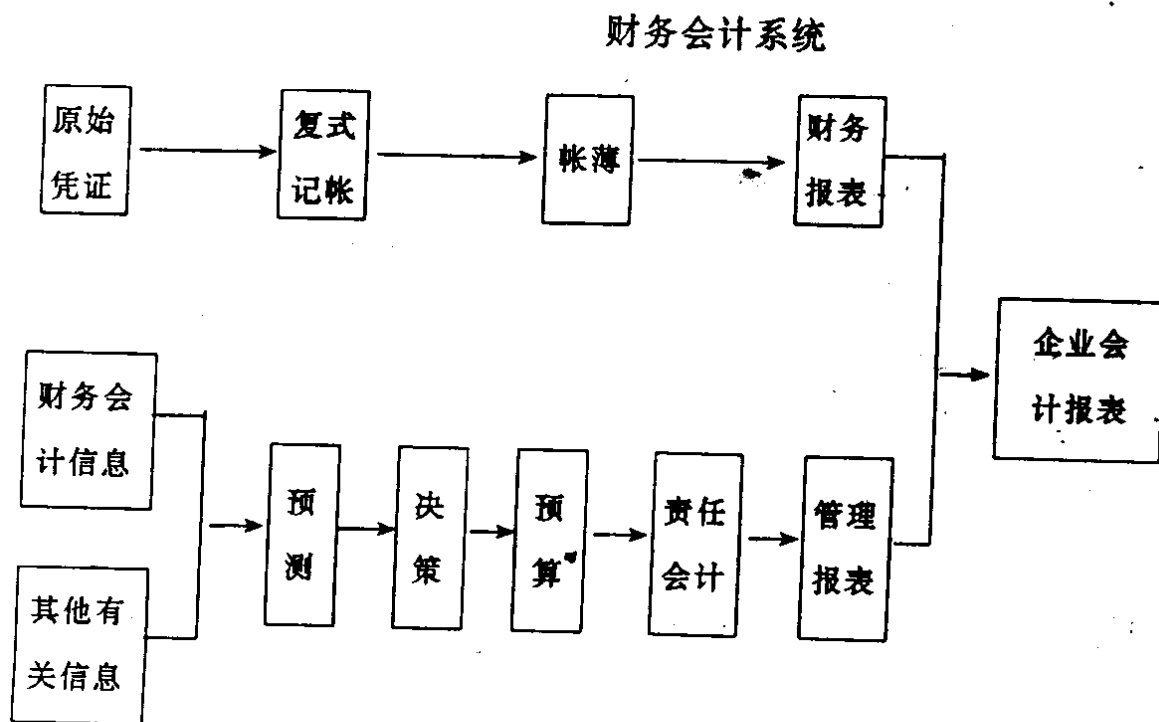
一、管理会计与财务会计的联系与区别

管理会计与财务会计之间既有密切的联系,也有明显的区别。它们两者之间的联系,主要表现在以下几个方面:

1、它们同源分流,成为现代会计信息系统的有机组成部分。现代会计信息系统如图表 1—1 所示。

图表1—1

现代会计信息系统



管理会计系统

图表 1—1 反映管理会计与财务会计是现代会计信息系统的两个子系统。管理会计主要利用财务会计系统凭证、帐簿和报表提供的信息,另外,还要从财务会计系统之外取得其他有关信息,依

据这些信息,按照经营管理要求,进行预测分析、决策分析、制定预算、实行责任会计、编制各种管理报表,借以向企业内部经营管理人员提供所需要的信息。可见,管理会计与财务会计虽然从两个不同系统进行,但依据的信息是同源的,而且最终反映的结果又是合流的。从而,形成现代会计的有机结合体。

2、它们都是对资金运动进行管理

由于管理会计与财务会计同属于现代会计的两个分支,因此,从它们管理对象的总体上看,应该是一致的,都是企业经济活动过程中的资金运动。财务会计主要是对企业资金运动进行反映和监督,而管理会计主要是对企业资金运动进行规划和控制。将企业资金运动作为管理会计与财务会计的共同管理对象,可以反映它们之间本质的联系,揭示现代会计信息系统的不可分离性。

3、它们都有共同的会计信息质量要求

不论财务会计,还是管理会计,都是为企业内、外有关方面服务,而有关方面都要求提供有用的会计信息,其“有用性”是由信息质量来保证的。在信息质量要求上,它们有共同性,比如相关性、及时性、经济性等。

管理会计与财务会计的区别,主要有以下几个方面:

1、服务对象侧重面不同

财务会计通过编制财务报表,侧重为企业外部有关方面提供所需的财务信息;而管理会计通过编制管理报表,侧重为企业内部各级经营管理人员提供有效的管理信息。

2、工作侧重点不同

财务会计着重反映企业过去已经发生的经济活动;而管理会计则着重规划企业未来的经济活动和控制企业现在的经济活动。

3、计算依据不同

财务会计为取信于企业外部有关方面,必须严格遵守国家颁布的企业会计准则和会计制度;而管理会计则应服从企业内部经