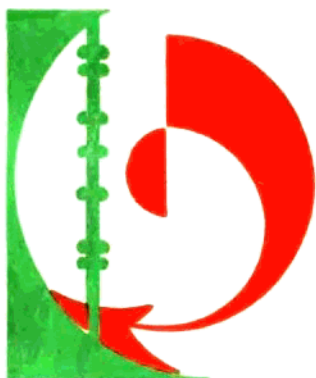


现代管理会计学概论

张学谦 编 著



武汉大学出版社

目 录

第一章 导论	(1)
第一节 管理会计的产生与发展	(1)
第二节 现代管理会计理论结构	(4)
第三节 现代管理会计的职能和任务	(7)
第四节 现代管理会计的内容和程序	(10)
第五节 现代管理会计与财务会计的联系和区别	(13)
第二章 成本性态分析和变动成本计算	(18)
第一节 成本分类和成本性态分析	(18)
第二节 混合成本的分解	(25)
第三节 变动成本计算方法	(30)
第四节 全部成本计算法评价	(42)
第五节 变动成本计算法评价	(44)
第三章 利润规划及成本——业务量——利润分析	(46)
第一节 利润规划概述	(46)
第二节 成本——业务量——利润分析	(47)
第三节 目标利润预测及利润敏感性分析	(60)
第四章 预测分析	(70)
第一节 预测分析的基本方法	(70)
第二节 预测分析的基本步骤	(71)
第三节 销售预测	(72)

第四节	成本预测	(85)
第五节	资金需求预测	(90)
第六节	需求价格弹性分析及订价方法	(95)
第五章	短期经营决策	(110)
第一节	决策分析的意义	(110)
第二节	决策成本	(113)
第三节	短期经营决策分析的基本方法	(118)
第四节	生产决策分析例举	(123)
第六章	长期投资决策	(139)
第一节	长期投资决策的意义	(139)
第二节	长期投资决策分析的基本观念	(140)
第三节	长期投资决策分析的基本方法	(148)
第四节	投资决策方法的应用	(157)
第七章	预算及其编制	(167)
第一节	预算的意义	(167)
第二节	预算编制的程序	(170)
第三节	预算编制的方法	(171)
第四节	销售预算	(187)
第五节	成本预算	(191)
第六节	利润预算	(198)
第七节	资金预算	(201)
第八章	责任会计及其分部报告	(206)
第一节	概述	(206)
第二节	企业组织系统与责任会计制度	(215)
第三节	绩效报告的原则	(218)

第四节	分部报表的编制·····	(220)
第五节	责任中心的相互转帐·····	(227)
第九章	成本控制及差异·····	(230)
第一节	成本控制的意义·····	(230)
第二节	价值工程·····	(231)
第三节	成本差异及分析·····	(237)
第四节	成本差异的处理·····	(251)
第十章	新制造环境下的成本控制简介·····	(252)
第一节	作业管理·····	(252)
第二节	作业管理成本·····	(256)
第三节	JIT 条件下的标准成本简介·····	(259)
附录	·····	(263)
后记	·····	(276)

第一章 导 论

本章阐述管理会计的产生与发展、管理会计理论结构、管理会计的职能以及管理会计包括的基本内容等。

第一节 管理会计的产生与发展

会计产生于管理的需要,它的发展是基于对经济效益的追求。由于生产量的有限性和需求量的无限性,就要求人们节约使用劳动和合理分配劳动。

生产技术的发展,促进了会计的发展。近代会计的产生和发展,是和大工业生产发展紧密联系在一起。剖析近代会计发展的三个阶段,我们可了解会计发展的纵向轨迹。

第一阶段。从十五世纪末“复式簿记”开始,到英国产业革命后,企业的组织形式主要是独资企业、合伙企业形式。企业的经营规模一般较小,其管理依靠于业主的个人才能和经验。企业的外部经济联系也较之简单,因而,这一阶段的企业组织形式对会计的要求不高,会计核算主要是为了满足业主自身的需要。不难看出,企业会计在其形成的早期,就是以对内管理为目的,产生了管理会计的萌芽。由于企业的外部联系较之简单,因而,这时围绕着企业的利益关系集团的思想未被确认,会计的外部报告职能,也未被社会所承认。

第二阶段。从产业革命后到一次大战后,资本主义生产力得到了较大发展。表现在:企业规模扩大,企业之间的经济关系复杂化;公司组织形式的大量发展;以及资本主义国家税法的完善,国家有关工商业法律制度的日趋完善。公司会计形式取代了企业

会计形式。这就决定了公司对经营成果的关注，要求正确地确定经营成果，以满足公司、企业内外利益关系集团的需要。由于公司资本来源的空间扩大，股东已成为公司资本的主要来源者，由企业外部人员对企业财务状况的公正，不仅是政府所需，也是债权人，投资者、金融机构所需。因而，社会公认的会计准则和职业会计师应运而生。在这一阶段，会计得到了空前发展，为建立“财务会计”奠定了基础，产生了“收益决定”为核心的核算体系和财务报表理论。这时，企业会计职能转向以对企业利益关系集团提出财务报告为主要目标，体现以保护企业债权者和投资人为中心思想，以及股东利害调整的思想。

第三阶段。二次大战后，资本主义经济空前发展，伴随着商业竞争的激烈，经济周期的变动愈加频繁，提高企业竞争力无疑是企业的头等大事，依赖于企业经营决策的正确性是其核心。在市场竞争下，“财务会计”所提供的会计信息，已显得力不从心。为适应市场竞争，公司会计必须转向现金流动分析，重视现金流动的动态，提高公司经营活动的预见性和计划性。企业从重视生产转向重视商业性周期变动，从生产管理转向存货管理，企业经营决策从单一因素发展为资金、成本、利润的多因素综合分析，为企业管理当局改善经营管理提高收益提供综合信息，利用信息的反馈原理，调整企业预测，决策、计划、控制各项管理职能。对企业的经营起着积极的作用。一贯重视事后核算的会计逐渐向事前计算转变。导致了“管理会计”同“财务会计”的分离。

管理会计的发展得益于现代管理科学的发展。第一次世界大战后，资本主义经济结构发生了变化，随着企业的规模经营的变化，要求企业内部活动合理化和经营科学化，泰勒的管理科学理论和方法开始进入企业界，奠定了有现代意义的经营管理的基础，部分会计学者曾提出“管理上的会计”概念。对会计工作的重点及会计如何配合管理进行了实证研究和探讨，但这种探讨只限于会计对管理的配合上。例如在企业建立的标准成本计算系统；本

一量一利分析等；“变动成本法”、“存货控制模型”、“弹性预算”、“责任会计”都随之而生，为管理会计的形成和应用开辟了道路。

管理会计发展成为一门会计学科，是在 50 年代后。有人曾称本世纪的 50 年代到 70 年代是“传统管理会计阶段”。部分学者把这一阶段管理的任务归结为：把成本计算和预算控制以及变动成本法，本一量一利分析等各种经营管理方法综合组成一个系统化的利润计划，并辅之经营决策和长期投资决策分析及评价。

资本主义发展进入“战后期”，表现为：一方面现代科学技术广泛应用于生产，生产力获得高速发展；另一方面，资本迅速集中，跨国公司成为世界经济的主体，国际经济的竞争规律要求企业管理现代化和提高应付市场的能力，泰勒的科学管理学说已无法适应这一新形势。企业的经营管理不仅从全局整体出发，并需从企业外部环境及关系角度考虑，决策分析在企业管理中的作用远远超过个别环节提高效率的作用，发挥人们能动性与创造性远比严格管制有成效。在 80 年代前这一阶段，管理会计在不断地吸收现代科学方法，形成了一套科学理论体系和方法体系，标明了管理会计的发展进入了成熟阶段。

在国际上，发达国家对管理会计所用的数据是否确定，进行了较深入的研究，表现在：建立“不确定性”的概念；提出了“风险”问题；提高了利用数学方法的程度，引进了行为科学的部分原理；确立了以计算机为基础的理论信息系统，并开始应用于产销决策、库存管理、资本投资、业绩评价等方面。随着科学成果的应用，管理会计对客观现象的分析研究有着强化定量分析的发展趋势。以揭示各有关因素之间内在联系和优化的数量关系，为决策提供更准确的数据，而计算机的普及及运用，为市场模拟提供了可能，在西方国家，管理会计已成为现代管理的重要组成部分。

第二节 现代管理会计理论结构

管理会计是现代会计的一个分支，从目前状况来看，与财务会计相比，管理会计缺乏一套系统的基础概念。根据美国会计学会管理会计委员会对管理会计理论结构的基本认识，管理会计理论结构包括以下要素：

一、管理会计的目标

管理会计目标是解决为哪些人提供管理会计信息。如何根据信息使用者的要求，加工和处理这些数据，从而确保为使用管理会计信息者提供有用的会计信息。

我们认为，既然管理会计是为企业内部当局提供有用的会计信息，那么，管理会计的目标就是向企业管理当局提供所需的会计信息。因而，它有别于财务会计向债权人和投资者提供决策有关会计信息的目标。

如果把管理会计的目标仅仅归属于向企业管理当局提供会计信息这一点，又是完全不够的。这是因为：企业管理当局的不同层次及不同人员对会计信息的需求是有差别的。因而，不可能千篇一律地、漫无边际地搜集和提供会计信息，而应该明确提供哪些会计信息，向哪些人提供会计信息，所以，必须建立相应的辅助目标。根据美国会计学会管理会计委员会于1972年提出的辅助目标：协助企业管理当局实施计划管理职能；协助企业管理当局实施控制职能；协助企业管理当局实施组织职能；协助企业管理当局及各部门实施经营管理职能。

为了实现管理会计的基本目标和辅助目标，就必须向企业管理当局提供经营决策所需的会计数据和有关人员能够控制的财务收支数据。

二、管理会计原则

同财务会计一样，管理会计原则是指管理会计工作的规则或科学规范性的概念，根据美国会计学会管理会计委员会所说明的有关管理会计原则如下：

（一）相关性原则

是指管理会计信息与决策的相关关系。决策的性质决定于相关性，性质不同的决策需要不同性质的管理信息。某些会计信息和数据对某一种类型的决策是相关的，但和另外一种类型的决策又是不相关的。因而，在决策时，只需要把和决策相关的数据加以考虑就可以了，而无需考虑非相关的数据。

（二）精确性和可靠性原则

精确性是指管理会计人员计算方案数据在规定的误差范围内或方案计划值与实际值误差的限度。如果企业管理当局计算出数据的精确性不能得到保证，就会导致作出错误的决策。

可靠性是指数据的精度，数据精度越高，可靠性程度就越高，决策风险则越小。

（三）一致性和可比性原则

一致性是指企业在不同时期使用同样的会计程序，从而使企业各个年度报告相互比较。可比性是指不同企业使用的会计程序的相似性。一致性和可比性原则对于企业短期经营决策是必需的，原因在于短期经营决策是以常规决策为主，所依赖的会计信息也具有重复性，重视一致性和可比性的应用，对于提高使用企业会计系统的效率和效果具有重要意义。企业的长期经营决策更多地依赖于单一或者是外部信息，因而，一般不应用一致性和可比性原则。

（四）客观性和中立性原则

客观性原则是指采用相同的方法能够反复计算出相同的结果。中立性是指数据对各个信息使用者的关系都是公平的。

（五）灵活性和适应性原则

灵活性是指管理会计人员根据不同情况和决策类型，可以同时加工出不同的会计信息。

适应性是指会计信息对企业经营决策过程的满足和协调程度，而协调是通过反复分析管理会计信息对决策和控制程序的影响实现的。

不同企业管理会计报表的内容往往带有很大的差异。因而，使得管理会计比财务会计更富有灵活性和适应性。

（六）及时性原则

是指信息满足使用者及提供信息给使用者的时间间隔短暂，同时，及时性也体现数据处理的时间短暂性。及时性原则也意味着受到信息成本的制约，会计信息的处理及时，往往会计信息的精确性和可靠性要受到影响。

（七）易懂性和可接受性原则

易懂性是指会计信息易被信息使用者理解的程度。可接受性是说信息被使用者运用的能力，只有按照可接受性提供原则，才能充分发挥管理会计信息的作用。

三、管理会计概念

管理会计概念是指管理会计包括的基本要素的概念。1972年，美国会计学会管理会计委员会提出以下管理会计概念：

（一）计量

是以货币综合反映企业的各项经济活动。管理会计所运用的会计计量标准不同于财务会计，它不遵循实现原则确认收入，管理会计更多地是以现时成本或现值作为计量标准。

（二）信息

是以企业经营活动为基础，经过搜集、整理、加工后的数据。经营的各个阶段都需要信息，伴随着职能的各异，而信息内容也不同。

（三）传输

是将信息在不同部门之间的传递过程。企业信息的传输主要是依靠于管理信息系统完成的。

（四）系统

是包括实现特定目标所必要的人、设备及方法体系所构成的综合体。管理会计信息系统是企业管理信息系统中的经济信息系统，它对于保证报告和传输企业经营决策所需信息具有重要作用。

（五）计划

是企业管理的一项重要职能，包括建立经营目标、颁布经营方针及政策，选择实现经营目标所使用的方法。

（六）控制

是指对经营业务的监督，并确定实绩与计划的偏离程度。控制又分为前馈控制和反馈控制。

（七）反馈

将输出的数据再次返回输入信息系统。其作用是为了控制。例如，以实际完成资料，对计划进行修改。

（八）成本性态

是指成本与产量变动的相互依存关系。按照成本与产量变动的规律，可以将成本划分为固定成本、变动成本及半变动成本。依据成本性态，可以为企业合理地进行经营决策和加强经营管理提供有价值的信息。

第三节 现代管理会计的职能和任务

现代管理会计是以会计提供的经济信息为基础，对经营管理各方面情况的变动及未来趋势作出预测，为选择最优方案制定决策，通过制定目标计划，实施事中的目标控制，提供核算资料及进行事后分析。

一、现代管理会计的基本职能

(一) 计划职能

所谓计划，是指在经营活动中，预先对目标和实现这一目标的手段所进行的详细规划。计划的具体形式是预算。预算是以数量和金额计算表述的经济业务计划。目标是依据企业生产经营的方针和指导思想而作出的未来方向和达到的具体要求。

管理会计的计划职能，就是依据既定目标提出的经营方向，统一协调经营活动，规定工作标准，建立指导原则及具体步骤。企业预算体系的建立，是以销售预算为核心展开的，进而包括生产、成本、财务和现金流转等各个方面。它既为各项经营活动树立了明确的目标和任务，同时又是比较和衡量有关方面工作的尺度。为企业生产经营的各个方面进行全面控制建立了基础。

(二) 控制职能

所谓控制，就是按照企业经营者的主观愿望，根据经营方针和目标标准，运用会计核算方法，掌握其经济活动不使其偏离标准和超出范围，达到预期目标，因而，企业管理当局就必须经常控制计划的执行情况，以实际数据同原定的目标、计划、预算、标准对比，分析偏差，并从中发现问题和找出解决问题的方法，并采取措施加以修订。

建立控制系统是现代管理会计的第二个职能。控制职能又是其基本职能，它贯穿于企业经营的全过程及管理的各个方面。为了保证控制的有效性，又必须保证会计信息质量，体现会计信息的完整性、真实性和及时性，才能实施好会计控制工作。管理会计的控制包括事先控制、事中控制、反馈控制。事先控制是根据既定目标，确定目标标准和组织程序；事中控制是过程中的控制，会计活动必须根据各项规定，通过一系列会计核算程序，正确加工输出经济信息，并随时予以分析和判断，对于出现的偏差及时纠正；反馈控制是事后控制，它运用系统的经济信息总结实际，找

出存在问题和原因，为修改计划提供参考。

（三）决策职能

所谓决策，是指企业在经营思想的指导下，对所要实现的目标以及实现目标的途径作出的选择和判断，在多种选择方案中选取一个最佳方案。会计所提供的有关生产经营活动信息是进行决策的主要依据，而预测是决策的先导，是决策科学化的前提。

（四）评价职能

所谓评价职能，主要是根据事后各责任单位所编制的业绩报告，以实际数与预算数进行对比分析，用来评价和考核各责任单位的业绩。

二、现代管理会计的任务

现代管理会计的任务是以它的职能为主要前提条件并与之相联系，管理会计的任务是向企业管理当局提供有关信息，协助当局作出有关改进经营管理，提高企业收益与社会经济效益为宗旨，其任务概括如下：

（一）对各项经济目标、因素计量

包括对企业经营目标，如目标利润、目标成本、资金需求量、经济因素变动和预测值与实际值。配合与协调企业管理当局的某项重大经济事项作定量分析，在此基础上编制资源运用的全面预算。

（二）优化资源的配置

生产资源的有限性，或称稀缺性，是企业制定生产经营决策的基本前提。优化资源配置又是增加产出，提高企业经济效益的核心。包括企业投入一种变动要素和投入多种要素的优化原则及其分析和决策。以最少的人力、物力和财力的消耗与最低的资金占用实现目标。

（三）协调经济活动

企业的总目标指导经济活动各环节，为实现企业经营总目标，

就必须运用有关方法和手段对经济活动预期调节，通过修正实际与计划数差异进行反馈性的控制与调节，从而保证实现企业经营总目标。

（四）评价经济实绩

根据业绩报告评价企业管理和经营的实绩与战果，并通过分析，改善企业经营管理。

第四节 现代管理会计的内容和程序

一、现代管理会计的内容

我们知道，管理会计是服务于企业内部管理的需要，为管理决策提供方法和数据，较大程度地采用各种方法对经济业务进行确定。其内容广泛，超出财务会计。如果根据管理会计的职能和任务来看，管理会计的基本内容，可以归结为“规划或计划”(planning)与控制(control)两个大方面。

规划或计划，是就事前选定目标，并拟订实际措施并能实现目标的过程。规划过程中要与决策相联系，没有决策，就不可能在多种经营活动中，通过比较，决定对预期是否要采取决定或进行选择。

规划的前提，是要利用会计信息及其它资料，对企业收益、销售、成本、价格，资金进行预计分析，通过特定的加工手段，以数量形式表现的企业全面预算，对企业的经济资源实现最优的分配使用。

控制，是以特定的手段对实际经济业务施加作用，使之在规定的范围内或轨迹内运动的过程。发生偏差，则不断修整，并分析偏差形成的原因。控制与评价是为分析过去和现在与未来的经济活动进行控制服务的。它通过有关成本标准及变动成本计算法，对各项经济活动进行记录、计量，依据责任会计的要求，编制规

定期期间的业绩报告，通过对实际与计划数发生的差异进行对比和分析，并确定责任人员应承担的经济责任。

随着现代科学成果的深入应用，现代管理会计对经济活动的分析加强了定量化的发展方向，将繁杂的经济现象不仅用简明的数学模式表现出来，并能揭示出有关因素之间内在联系和最优化的数量关系，为企业决策和改善经营管理提供可靠的数据。

现代管理会计在不断吸收科技成果的同时，丰富、发展，形成一门具有很强生命力的学科。特别是在西方国家，对企业决策所用的数据是否确定，进行了深入的研究，由于提出了“不确定性”有关概念，随即提出“风险”问题及“风险”决策。为了加强控制，利用各种数学方法，使用数量统计、概率论等方法进行反映和推导。人们为了提高经营管理水平，越来越重视确立以电子计算机的运用为基础的理论信息系统。并在经营管理的各方面应用会计信息系统。预见在未来的数十年内，现代管理会计的内容，在整个会计体系中将会更加蓬勃发展，对企业的经营管理越来越发挥更大的作用。

二、现代管理会计程序

管理会计基于企业管理基础，就要求管理会计采取相应的措施与企业管理相配合。管理会计程序，体现了管理会计工作的步骤，其程序如下：

（一）会计信息分析

通过对企业财务报表的分析，了解企业财务活动的全部历史，并通过财务报表与分析完成判断情况的任务，发现和抓住关键问题。

（二）预测分析和决策分析

运用特定的预测分析与决策分析的专门方法，确定分析的目标、政策、方法，以编制全面预算的方法将企业的整体计划以计量形式提供。

（三）确定责任中心

根据责、权、利紧密相关原则确立责任中心，建立预算分层指标体系，编制责任预算，以便对各有关责任中心的经济活动进行规划和控制。

（四）积累有关数据

采用变动成本计算，和运用标准成本对预算实际进行比较、计量和积累，并特别注意积累有关经济业务的边际变动数据，对预期作出分析。

（五）协调经济活动

包括两层含义，一是根据实际数与预算数的差异，及时分析偏差并调整现实经济业务。二是通过预算编制调整企业经营总目标和经营各分目标之间的关系，以便实现企业经营总目标。

（六）差异分析

对实际数与预算数发生的差异分析，在于找出发生偏差的原因，以便进一步提出解决的措施。

管理会计程序描绘了在配合企业管理当局工作的基本步骤，现用图 1—1 列示如下：

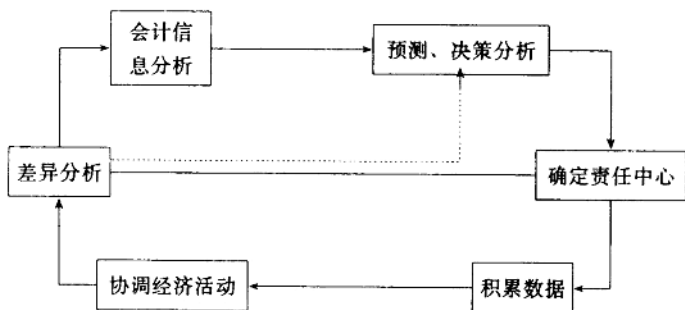


图1—1 管理会计程序图

第五节 现代管理会计与财务会计的联系和区别

一、管理会计和财务会计的联系

管理会计是在会计发展到一定阶段上分离并独立发展为一门学科，由此，会计学形成了管理会计和财务会计的两大分支。由于管理会计是在会计基础发展起来并独立起来，因而，管理会计和财务会计有着密切的联系，表现如下：

（一）管理会计与财务会计同属于会计信息系统。财务会计是会计信息的主体。包括会计数据的搜集、处理、加工、传输。通过特定的程序，将会计数据转换成会计信息，提供给企业外部利害关系集团。而管理会计则是充分利用财务会计提供的有关资料及有关会计信息，根据管理当局的经营管理要求，再进行加工处理，为企业管理提供决策依据。因此，从利用会计数据和信息上，管理会计和财务会计是同源的。

（二）随着会计职能的发展，及其会计对企业经营管理上的地位和作用，管理会计和财务会计又将有合流的趋势。表现在：编制和利用会计报表上，两者之间是使用相同的会计报表，只不过是管理会计对内提供会计报告，而财务会计是对外提供财务报告。

（三）有关的职能相同。管理会计和财务会计都处理收入、费用、资产和现金流转的计算和分析，两者工作的基点和着眼点，都致力于加强企业的经营管理和提高企业经济效益，在发挥会计职能与应用会计方法方面，两者体现出相互补充的关系。

二、管理会计和财务会计的差异

管理会计和财务会计也存在着差异，其表现为：