

# 现代管理会计学

海福安 赵新顺 著

XIAN DAI GUAN LI KUAI JI XUE XIAN DAI GUAN

LI KUAI JI XUE XIAN DAI GUAN LI KUAI JI XUE



LI KUAI JI XUE XIAN DAI GUAN LI KUAI JI XUE

XIAN DAI GUAN LI KUAI JI XUE XIAN DAI GUAN

河南大学出版社

## 前 言

管理会计学是一门产生于西方发达国家的新兴综合学科。它主要是为加强企业内部经营管理,提高企业在市场中的综合能力服务的。管理会计介绍到我国来,也只有十多年的时间,但是它却对我国企业的经营管理起到了巨大的推动作用。十年前,当我们开始给在校学生和企业管理人员讲授该课程时,深感有许多管理会计的原理和方法,在我国还无法完全直接应用到企业的实际中去。今天,随着我国新的会计制度与国际惯例的接轨,管理会计在我国的应用无疑会更直接、更有效,学习它、应用它也会更迫切。为此我们编写了该书。

本书是集我们合作教授、研究管理会计十年的结果而成的。在本书的筹划和写作过程中,我们在以下几方面做了努力:1. 注重从企业实际工作中引取实例;2. 突出企业风险的论述;3. 注重对企业财务管理的研究;4. 对一些解决起来理论性过强或运用高等数学理论的问题,尽量给出简便实用的解决方法。

本书可作为大专院校财会类专业和经济管理类专业的教学用书,也可作为企业管理人员、财会人员、投资管理人员、经济管理人员、工商管理硕士、审计人员、项目评估人员等的培训和学习用书或教学参考书。

本书在写作过程中得到河南大学财经系特别是会计教研室同仁的大力支持,在此深表谢意。赵灵芝、孙洁同志参加了本书第七、八两章的资料收集和编写工作。另外,对开封建设银行河大分理处的刘庆增、常东立会计师,开封化肥厂的张华,河南大学财经系会计室的徐鹰鹏、张大海等提供的第一手材料深表感谢。最

后还要特别感谢河南大学出版社的王进国教授和朱建伟同志,他们为本书的编辑、出版和消除疏漏、错误而付出了非常艰辛的劳动。由于我们学识水平有限,书中错误和缺点难免,恳请读者批评指正。

作 者  
1994.9

丁  
巳  
乙  
甲  
乙  
甲  
乙  
甲  
乙  
甲  
乙  
五  
六  
二

# 目 录

|                       |      |
|-----------------------|------|
| 第一章 总论 .....          | (1)  |
| 第一节 管理会计的产生与发展 .....  | (1)  |
| 一、管理会计的产生 .....       | (1)  |
| 二、管理会计的发展 .....       | (2)  |
| 三、管理会计的概念 .....       | (3)  |
| 第二节 管理会计的职能和任务 .....  | (4)  |
| 一、企业管理的基本职能 .....     | (4)  |
| 二、管理会计的基本内容 .....     | (5)  |
| 三、管理会计的职能和任务 .....    | (5)  |
| 第三节 管理会计的特点 .....     | (7)  |
| 一、管理会计与财务会计的区别 .....  | (7)  |
| 二、管理会计同财务会计的联系 .....  | (9)  |
| 第四节 管理会计的组织 .....     | (11) |
| 一、会计机构 .....          | (11) |
| 二、会计人员 .....          | (12) |
| 第二章 成本性态与变动成本计算 ..... | (14) |
| 第一节 成本性态分析 .....      | (14) |
| 一、固定成本 .....          | (14) |
| 二、变动成本 .....          | (15) |
| 三、混合成本 .....          | (16) |
| 第二节 混合成本的分解 .....     | (19) |
| 一、契约检查法 .....         | (19) |
| 二、历史成本分析法 .....       | (20) |

|                         |      |
|-------------------------|------|
| 三、技术测定法 .....           | (20) |
| 第三节 变动成本计算法 .....       | (24) |
| 一、制造成本法概述 .....         | (24) |
| 二、变动成本计算法基本原理 .....     | (26) |
| 三、变动成本计算法的特点 .....      | (29) |
| 四、变动成本计算法的优点及局限性 .....  | (32) |
| 五、两种成本计算法的变换 .....      | (33) |
| 第三章 本量利分析及其应用 .....     | (35) |
| 第一节 本量利分析的基本原理 .....    | (35) |
| 一、本量利分析的基本概念 .....      | (35) |
| 二、本量利分析的基本模型 .....      | (37) |
| 三、本量利分析方法的一些专用模型 .....  | (39) |
| 第二节 本量利分析的应用与应用范围 ..... | (44) |
| 一、各种因素变动对利润的影响 .....    | (44) |
| 二、本量利分析的应用 .....        | (48) |
| 三、本量利分析的基本假设与应用范围 ..... | (50) |
| 第三节 本量利分析中的非线性问题 .....  | (53) |
| 一、不完全线性关系的本量利分析 .....   | (53) |
| 二、曲线的本量利分析 .....        | (54) |
| 三、非确定性的本量利分析 .....      | (57) |
| 第四章 预测分析 .....          | (60) |
| 第一节 预测分析概述 .....        | (60) |
| 一、预测分析的概念 .....         | (60) |
| 二、预测分析的内容 .....         | (61) |
| 三、预测分析的分类和步骤 .....      | (64) |
| 第二节 销售预测分析 .....        | (66) |
| 一、定性预测分析方法 .....        | (67) |
| 二、定量预测分析方法 .....        | (74) |

|                            |       |
|----------------------------|-------|
| 三、企业产品市场占有率预测与销售状态预测 ..... | (88)  |
| 第三节 利润预测分析 .....           | (90)  |
| 一、销售利润总额的预测 .....          | (90)  |
| 二、风险条件下的利润总额预测 .....       | (94)  |
| 三、企业利润最大化预测 .....          | (96)  |
| 四、目标利润预测 .....             | (97)  |
| 五、多种因素变动对利润影响的预测 .....     | (99)  |
| 六、通货膨胀对利润影响的预测 .....       | (103) |
| 第五章 短期经营决策分析 .....         | (110) |
| 第一节 决策分析概述 .....           | (110) |
| 一、企业经济决策的分类 .....          | (110) |
| 二、企业经济决策的程序 .....          | (112) |
| 三、决策分析中的特殊成本概念 .....       | (112) |
| 四、短期决策常用的分析方法 .....        | (122) |
| 第二节 定价决策 .....             | (122) |
| 一、产品定价的一般方法 .....          | (123) |
| 二、其他定价方法 .....             | (126) |
| 三、定价策略 .....               | (132) |
| 第三节 生产品种决策 .....           | (133) |
| 一、品种决策方法 .....             | (134) |
| 二、产品生产安排上的选择 .....         | (136) |
| 三、出售或进一步加工的选择 .....        | (142) |
| 四、自制或外购的选择 .....           | (143) |
| 五、产品质量决策 .....             | (145) |
| 第四节 生产数量决策 .....           | (149) |
| 一、产品组合决策 .....             | (149) |
| 二、有风险的产量决策 .....           | (157) |
| 三、不确定型产量决策 .....           | (160) |

|                         |       |
|-------------------------|-------|
| 第五节 生产组织决策·····         | (163) |
| 一、生产工艺决策·····           | (163) |
| 二、根据相对成本分配生产任务·····     | (165) |
| 三、根据单位变动成本分配增产任务·····   | (168) |
| 四、最优生产批量决策·····         | (169) |
| 五、运用成本计划评审法进行的赶工决策····· | (176) |
| 第六章 货币时间价值·····         | (181) |
| 第一节 货币时间价值概述·····       | (181) |
| 一、时间价值的概念·····          | (181) |
| 二、时间价值的实质·····          | (182) |
| 第二节 终值和现值·····          | (183) |
| 一、一次付款的终值·····          | (184) |
| 二、一次付款的现值·····          | (187) |
| 第三节 年金的终值和现值·····       | (188) |
| 一、年金的概念和种类·····         | (188) |
| 二、后付年金终值·····           | (189) |
| 三、后付年金现值·····           | (191) |
| 四、先付年金的终值和现值·····       | (193) |
| 五、延期年金和永续年金的现值·····     | (195) |
| 第七章 长期投资决策分析·····       | (198) |
| 第一节 长期投资决策概述·····       | (198) |
| 一、长期投资决策的概念和特点·····     | (198) |
| 二、影响长期投资决策的因素·····      | (200) |
| 三、长期投资决策的程序·····        | (202) |
| 第二节 投资项目的现金流量与资金成本····· | (204) |
| 一、现金流量的概念及构成·····       | (204) |
| 二、现金流量的计算·····          | (206) |
| 三、利润与现金流量·····          | (210) |

|                            |       |
|----------------------------|-------|
| 四、资金成本 .....               | (211) |
| 第三节 投资决策评价分析的主要指标和方法 ..... | (217) |
| 一、静态评价指标 .....             | (217) |
| 二、动态评价指标 .....             | (220) |
| 第四节 投资决策的有关问题 .....        | (230) |
| 一、投资时间的确定 .....            | (230) |
| 二、贴现率和有关指标及利率的关系 .....     | (231) |
| 三、投资决策各指标之间的关系 .....       | (233) |
| 第五节 固定资产更新决策 .....         | (240) |
| 一、固定资产更新的现金流量 .....        | (241) |
| 二、固定资产更新决策中的最低年均成本 .....   | (242) |
| 三、固定资产的经济寿命 .....          | (245) |
| 第六节 投资决策应用 .....           | (250) |
| 一、固定资产的更新和大修理决策 .....      | (250) |
| 二、租赁或者购买决策 .....           | (253) |
| 第八章 生产经营的全面预算 .....        | (261) |
| 第一节 全面预算概述 .....           | (261) |
| 一、全面预算的意义和作用 .....         | (261) |
| 二、全面预算的内容 .....            | (263) |
| 三、编制全面预算的原则 .....          | (264) |
| 四、编制全面预算的基本程序 .....        | (265) |
| 第二节 全面预算的编制 .....          | (266) |
| 一、业务预算 .....               | (266) |
| 二、财务预算 .....               | (273) |
| 三、资本预算 .....               | (278) |
| 第三节 弹性预算和控制标准 .....        | (278) |
| 一、弹性预算的概念和用途 .....         | (278) |
| 二、弹性预算的编制方法 .....          | (279) |

|                                |       |
|--------------------------------|-------|
| 三、标准成本 .....                   | (287) |
| 第四节 滚动预算和零基预算 .....            | (287) |
| 一、滚动预算(Rolling Budget) .....   | (287) |
| 二、零基预算(Zero-base Budget) ..... | (289) |
| 第九章 责任会计 .....                 | (292) |
| 第一节 责任会计概述 .....               | (292) |
| 一、责任会计的概念 .....                | (292) |
| 二、建立责任会计制度的原则 .....            | (293) |
| 三、责任中心 .....                   | (295) |
| 四、责任会计制度的基本组织结构 .....          | (297) |
| 第二节 责任报告 .....                 | (299) |
| 一、责任会计指标体系 .....               | (300) |
| 二、编制责任报告的基本要求 .....            | (301) |
| 三、责任报告的组成内容 .....              | (303) |
| 四、成本报告 .....                   | (306) |
| 第三节 责任中心的绩效考评 .....            | (309) |
| 一、绩效考评的一般原则 .....              | (310) |
| 二、成本中心的绩效考评 .....              | (311) |
| 三、利润中心的绩效考评 .....              | (315) |
| 四、投资中心的绩效考评 .....              | (316) |
| 第四节 责任会计系统 .....               | (320) |
| 一、责任会计控制系统 .....               | (320) |
| 二、责任会计核算系统 .....               | (322) |
| 三、激励制度的建立与实施 .....             | (324) |
| 第五节 内部转移价格 .....               | (326) |
| 一、内部转移价格的性质 .....              | (326) |
| 二、内部转移价格的作用 .....              | (327) |
| 三、内部转移价格的制定 .....              | (328) |

|                      |       |
|----------------------|-------|
| 第十章 深入研究的几个问题        | (331) |
| 第一节 投资的风险            | (331) |
| 一、风险的计量              | (331) |
| 二、风险下的资金成本、贴现率与报酬率   | (335) |
| 三、投资方案的风险分析          | (339) |
| 四、财务风险与收益            | (346) |
| 第二节 存货决策             | (353) |
| 一、影响存货决策的主要因素        | (353) |
| 二、存货决策的最基本模型——经济批量模型 | (357) |
| 三、非瞬时进货,不允许缺货的模型     | (361) |
| 四、瞬时进货,允许缺货的模型       | (365) |
| 五、非瞬时进货,允许缺货的模型      | (369) |
| 六、若干补充说明             | (373) |
| 附录                   | (375) |
| 正态分布曲线的面积            | (375) |
| 一元的终值表               | (376) |
| 一元的现值表               | (380) |
| 一元年金的终值表             | (382) |
| 一元年金的现值表             | (386) |
| 资本回收系数表              | (388) |

# 第一章 总 论

本章着重说明管理会计的产生与发展,管理会计的意义与特点,管理会计的职能和作用以及管理会计的组织问题。学习本章能使读者对管理会计有一个总的概念。

## 第一节 管理会计的产生与发展

### 一、管理会计的产生

早在 19 世纪末期,泰勒的科学管理问世,在劳动条件和劳动定额上进行了一次重大改革,对各项操作准确地记录时间,并在此基础上制定标准工时,按照实际节约的时间和超额完成的工作数量实行差别计件工资制。这一制度的推行,提高了各项作业的劳动效率,降低了生产成本。与泰勒同时代的埃默森根据劳动工资制度的改革,在成本管理上实行了标准人工成本法,甘特又把标准人工成本法推广到材料和制造费用的成本管理中。随后,美国全国成本会计师协会成立,标准成本迅速地得到推广,并逐渐地促使其制度化。标准成本是以降低成本为目标,进行有效地成本控制,改进企业经营管理的一种制度,这一制度的建立为管理会计的产生奠定了重要的基础。

20 世纪初,美国民间企业和政府机关对各项管理费用实行预算控制制度,开始还只是限于单项预算,以后逐步发展为企业的全面预算。通过实际执行的结果与预算对比求得差异,进一步分析差异的原因和责任,从而减少费用的支出,这样不仅可以明确经济责任,而且可以促进企业全面地改进经营管理工作。

标准成本与预算控制制度的建立与实行,当时被认为是管理会计的两大支柱。1922 年美国的奎因斯坦首次明确地提出管理会计这一名称,但只是把管理会计当作企业内部的财务管理来看待的,当时没有受到会计界的重视。40 年代以后,西方国家的企业,特别是工业企业的生产经营发生了巨大的变化,资本高度集中,生产规模更加庞大,生产经营的社会化程度和产品的工艺技术水平空前提高,竞争加剧。为了满足资本主义经济进一步发展的需要,使企业在新环境、条件下具有强大的竞争能力,灵敏的反应能力和高度的适应能力,专门为企业内部管理服务的管理会计体系就正式形成了,1952 年正式通过。在这种情况下,传统的那部分会计工作就被称为财务会计。

由此可见,管理会计是从传统会计中孕育、成长、分离出来的,是管理的发展及其对会计影响的结果,是与管理理论的发展分不开的。

## 二、管理会计的发展

管理会计体系形成后,由于内容不完善,开始发展较慢。随着现代管理水平的提高,它才受到人们的重视,内容也日益丰富。进入 70 年代后,管理会计在经济发达国家相当盛行,不仅制造业采用,而且推广到其他行业,后来也为医院、大学和政府机构等非盈利单位所采用。许多现代数学方法和电子计算机技术都在管理会计中得到充分应用,从而使它成为管理现代化的重要工具之一。

几十年来,现代管理会计主要沿着两个方向发展:一是以财务

会计的资料为基础,对其中的某些方面进行必要的加工、改制和延伸,使它能更有效地服务于现代企业的内部管理,即职能作用上的综合化。二是吸收高等数学和行为科学的研究成果,创立现代管理会计的理论、方法和技术,使它在分析过去、控制现在、筹划未来方面发挥更大的作用,即方法上的精密化。

因此,管理会计的形成、发展和日趋成熟,丰富了会计技术的内容,标志着会计科学已进入一个新的发展阶段。会计工作如何为管理服务是管理会计的目的。

### 三、管理会计的概念

所谓管理会计,指的是运用适当技术和概念,对经济主体的实际经济数据和预计的经济数据进行处理,以帮助管理人员制定合理的经济目标,并为实现该目标而进行合理决策。

上面引用的是 1958 年美国会计学会管理会计委员会给管理会计下的定义。要明确什么是管理会计,有必要分析上述定义所包含的概念和含义。

#### 1. 运用适当的技术和概念

该定义并不是试图对会计职能的范围加以限制。事实上,会计系统与其说受反映了各种不太发达的管理技术的传统的制约,不如说肩负着满足管理人员为解决面临的问题,运用适当的解决方法所提出的信息要求的任务。会计人员满足上述要求肩负着双重责任:一是运用能生产必要信息的最恰当技术;二是采用与问题的要求相关的形式和与解决该问题所运用的方法不相矛盾的特征提供信息。

由于管理人员的范围比较广,对信息提出的要求也会多种多样,故管理会计人员除精通本领域的技术和经济学等知识以外,还必须涉足于行为科学、管理科学等领域。为了成为决策模型所需相关信息的称职提供者,必须理解管理人员究竟对信息有什么要求。

至少,会计系统必须提供评价所需信息妥当性的手段,在任何情况下,会计人员都不能只是第一手资料的被动的提供者。

### 2. 实际与预计经济数据

将计划编制纳入管理会计范围之内具有关键意义,新的备选方案的考虑、备选方案的说明与评价均属计划职能。

### 3. 帮助管理人员

区别会计的信息职能与管理人员的决策职能是非常重要的。两者之间的相互联系逐渐趋于紧密,但其目的、范围和责任从根本上看是不同的。通过对两者加以区分,可以排除一项职能提供决定自身行动的信息的状态,继之排除某职能作为其行动的主要判断者的情况。为了充分发挥管理会计的作用和管理会计人员的技能,往往要求会计人员作为管理者组织内不可缺少的一员参加管理。

## 第二节 管理会计的职能和任务

### 一、企业管理的基本职能

企业管理是管理者为不断改善生产经营和提高经济效益,对企业的人、财、物和其他经济、技术资源所进行的计划、组织、指挥、协调和控制活动,其基本职能可概括为以下两个方面:

#### 1. 计划

计划是对企业未来的生产经营活动进行科学安排与筹划的过程,它一般包括目标、方针的确立,预测、决策的开展,程序、方案的选择,计划、预算的编制等。计划的目的在于明确奋斗目标,调动积极因素,挖掘内部潜力,实现均衡发展。

#### 2. 控制

控制是对企业日常的生产经营活动进行严密监控与跟踪的过程,它一般包括计划、预算的落实,标准、定额的制定,日程、进度的安排,以及实绩的计量、差异的分析和行为的矫正等,控制的目的在于追踪执行过程,评析工作绩效,寻求改进措施,实现预定目标。

## 二、管理会计的基本内容

作为为企业内部管理服务的管理会计,必须具有同企业管理基本职能相适应的有关内容,这是管理会计在企业管理中充分发挥作用所必需的。前面我们已经说过:20世纪70年代以后,管理会计在西方发达国家非常流行。但管理会计究竟包括哪些内容,采用哪些方法,到目前为止还没有定型。各国有关管理会计的书籍往往人言各殊,百花齐放,甚至连一个能概括管理会计所有方面的简明定义都定不下来,应用的词汇也差别很多。这主要是由于管理会计是为企业内部管理服务,管理当局需要什么数据,就搞什么,而且可以不拘一格地采用各式各样的方法,没有什么强制性。因而管理会计的内容和方法就具有多样性和灵活性的特点,不需要统一口径,这点是很明确的。

尽管如此,管理会计的基本内容主要包括:决策会计、控制会计和责任会计三个相互联系的组成部分。决策会计包括本量利分析法、变动成本计算法、预测分析、销售定价决策、产品生产决策、存货决策和投资决策等;控制会计包括全面预算、存货控制、成本控制、质量成本及其控制等;责任会计包括分权管理与责任中心、责任目标、责任控制、责任考核、内部转移价格和内部结算方式等。

## 三、管理会计的职能和任务

根据管理会计的基本内容,管理会计的主要职能包括规划、控制、组织、评价等。管理会计的任务应该与其主要职能联系起来,并以协助管理当局作出有关改进经营管理、提高经济效益和社会效

益的决策为总目标,其任务可分为四个方面:

1. 确定各项经济目标

包括对目标利润、目标销售量或销售额、目标成本、目标资金需要量的预测与制定;协助管理当局对计划期间一次性的重大经济问题作出专门决策;以及在上述基础上编制出资源最佳配置与流动的全面预算和责任预算。

2. 合理使用经济资源

包括在责、权、利、效相结合的基础上制定适合本企业具体情况的责任会计制度,并利用行为科学的原理与激励策略,充分调动全体职工的主观能动性,促使他们自愿地以最少的人力、物力和财力的消耗,以及最小的资产占用来完成预算规定的各项目标。

3. 调节控制经济活动

包括日常根据各责任单位定期编制的业绩报告所反映的实际数与预算数的差异进行反馈性的控制和调节,以及事前制定成本控制制度和开展价值工程对经济活动进行预防性和前馈性的控制与调节,以保证预算目标的实现。

4. 评价考核经济业绩

包括利用标准成本制度结合变动成本计算法,对日常发生的各项经济活动进行追踪、收集和计算,定期根据各责任单位编送的业绩报告来评价和考核它们的实绩和成果,确定他们履行经营责任的情况和应受的奖惩;总结经验,揭露矛盾,挖掘增产节约、增收节支的潜力,并及时提出合理化建议,改进经营管理,提高经济效益,促进生产力的发展。

### 第三节 管理会计的特点

管理会计和财务会计是现代企业会计的两个分支,我们可以拿二者作一比较,从对比中深刻理解管理会计具有哪些特点。

#### 一、管理会计与财务会计的区别

##### 1. 核算目的不同

财务会计主要对外提供数据、反映情况,主要使用者是企业中经理或外部当事人,如投资者和政府机关,又叫外部会计或对外报告会计;管理会计主要对内加强管理、参与决策,主要使用者是企业中的管理人员,又叫内部会计或对内报告会计。

##### 2. 核算重点不同

财务会计几乎没有科学的预测,不能对未来活动进行评估,只有在生产经营活动发生之后,才将经济业务记入会计记录之中。过去的成本计算资料及其他经济活动的记录,虽然也可以作为经营管理的重要参考,但是这种帮助是有限的。因为事态已经发生,木已成舟,补救莫及。算呆帐,属于报帐型会计。

管理会计着重于研究未来市场的变化趋势,产品的寿命周期,企业的新产品开发,长期投资方案的选择,最经济的存货水平以及最有利的生产方案等。它对过去的业绩评价和现实情况分析,其目的也在于决定未来的活动。算活帐,属于经营型会计。

##### 3. 核算依据不同

财务会计须遵守公认会计准则和统一会计制度。会计准则是指会计工作必须遵循的工作规范,包括会计、报表及成本制度、财产盘存及估价原则等内容。