

管理会计学

主 编 王执力

副主编 刘建合

周庆生

崔广华



陕西人民出版社

前 言

管理会计是西方市场经济发展和完善过程中,以会计核算为主要信息来源,为满足企业管理上预测、决策、控制、考核的需要而产生的一门新兴的管理科学。

随着社会主义市场经济的建立和完善,新经济体制对企业管理方法和手段的要求,会计领域出现的前所未有的深刻变化,均要求企业管理领域的学者和实践者了解和掌握管理会计的内容和方法。本书正是为满足以上要求,吸收新的、行之有效的管理会计内容和方法编写而成。

在本书编写过程中,编者力图达到以下目的:

阐明管理会计是一种管理活动,它通过管好资金、成本以谋求提高企业经济效益;对管理会计的理论和方法,力求从我国实际出发,理论联系实际、学以致用。同时,注意纳入某些现在不用,但将来很可能有用的内容。

对所涉及的理论和方法,均附富有启发性、锻炼读者综合分析能力的思考题和练习题。

本书分为三篇。第一篇为管理会计基础,包括总论、成本性态分析、变动成本计算法和本量利分析;第二篇为决策会计,包括销售预测、经营决策概论、生产决策、订价决策、长期投资决策概论和长期投资决策评价方法;第三篇为控制会计,包括全面预算、标准成本制度和责任会计。其中第一至第四章由福建农业大学经贸学院赵建仓编写,第五章由西北农业大学孟广章编写,第六至第十章、第十三章由西北农业大学经贸学院王礼力编写,第十一、十二章由西北林学院林经系周庆生编写,第十三章由西北林学院林经

系杨文生编写。

本书的内容和示例不拘泥于具体行业或企业，其内容适用于各行业、各种所有制及企业组织形式。因此，其既可作为高等院校管理类和财会类专业本科、专科及培训用教材，亦可适用于从事不同层次管理人员的阅读和学习。

由于编者水平所限，书中不妥甚或失误恐亦难免，恳请读者批评指正。

编 者

1996年5月1日

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 管理会计的形成与发展	(1)
第二节 管理会计的基本内容	(7)
第三节 管理会计的特点	(10)
第四节 管理会计的职能与作用	(15)
第五节 管理会计的对象与方法	(18)
思考题	(21)
第二章 成本性态分析	(22)
第一节 成本性态及其分类	(22)
第二节 半变动成本的分解	(34)
第三节 成本的其他分类及其关系	(46)
思考题	(59)
练习题	(60)
第三章 变动成本计算法	(62)
第一节 变动成本计算法的意义和特点	(62)
第二节 两种成本计算法对利润计算的影响	(68)
第三节 两种成本计算法的优缺点及配合使用	(75)
思考题	(80)
练习题	(80)
第四章 本·量·利分析	(82)
第一节 本·量·利分析的意义和内容	(82)
第二节 线性条件下的盈亏平衡分析	(83)

第三节 非线性条件下的盈亏平衡分析.....	(107)
第四节 目标利润规划.....	(118)
思考题.....	(129)
练习题.....	(129)
第五章 销售预测	(133)
第一节 销售预测概述.....	(133)
第二节 判断分析法.....	(140)
第三节 调查——关联法.....	(142)
第四节 历史资料引伸法.....	(147)
第五节 季节预测法.....	(151)
第六节 回归分析法.....	(153)
思考题.....	(156)
练习题.....	(157)
第六章 经营决策概论	(159)
第一节 经营决策的程序与分类.....	(159)
第二节 决策的相关成本与收益.....	(164)
思考题.....	(170)
练习题.....	(171)
第七章 生产决策	(172)
第一节 生产决策的主要内容.....	(172)
第二节 生产品种决策.....	(174)
第三节 生产批次决策.....	(181)
第四节 零件取得方式决策.....	(187)
第五节 产品加工程度决策.....	(191)
第六节 生产工艺决策.....	(194)
思考题.....	(198)
练习题.....	(198)
第八章 订价决策	(201)

第一节	订价决策的基本理论	(201)
第二节	全额成本订价法	(206)
第三节	边际贡献订价法	(212)
思考题		(217)
练习题		(217)
第九章	长期投资决策概论	(219)
第一节	概论	(219)
第二节	货币时间价值	(222)
第三节	投资项目现金流量	(237)
第四节	资金成本	(245)
思考题		(252)
练习题		(253)
第十章	长期投资决策评价方法	(254)
第一节	静态分析法	(254)
第二节	动态分析法	(257)
第三节	敏感性分析	(268)
第四节	投资风险性分析	(274)
第五节	投资额回收与偿还	(286)
第六节	设备投资决策分析	(290)
思考题		(296)
练习题		(296)
第十一章	全面预算	(298)
第一节	全面预算概述	(298)
第二节	全面预算的编制方法	(304)
第三节	弹性预算	(315)
第四节	零基预算	(321)
思考题		(327)
练习题		(327)

第十二章 标准成本制度	(330)
第一节 成本控制与标准成本制度	(330)
第二节 标准成本的制定	(336)
第三节 成本差异分析	(340)
第四节 标准成本制度的帐务处理	(351)
思考题	(355)
练习题	(355)
第十三章 责任会计	(358)
第一节 责任会计概述	(358)
第二节 企业责任会计组织结构与责任中心	(360)
第三节 内部转移价格	(366)
第四节 厂内银行	(372)
第五节 责任报告与业绩考核	(381)
思考题	(394)
练习题	(394)
附录	(398)
附表 1 复利终值表	(398)
附表 2 复利现值表	(400)
附表 3 年金终值表	(402)
附表 4 年金现值表	(404)

第一章 总 论

管理会计是从传统会计中分离出来,具有相对独立而又比较完整的理论、方法体系的一门新兴的会计学科。它主要是为企业内部管理部门提供所需要的经济信息资料。它在帮助企业管理者(决策人)正确制定经营决策,合理利用经济资源,强化企业内部管理,提高企业经济效益等方面发挥着十分重要的作用。现代管理会计的形成和发展,大大丰富了会计学科的内容,扩展了会计学科领域,标志着会计学已进入一个崭新的发展阶段。

第一节 管理会计的形成与发展

一、财务会计与管理会计是现代企业会计的两大分支

会计是一个以提供财务信息为主的经济信息系统。它是通过一定的程序和方法将企业日常发生的大量的经济业务资料经过记录、计算、分类和汇总后编制成能够反映企业经营成果和财务状况的财务会计报表,再经过一定的分析、比较、评价,而成为对企业经营决策和经济决策有用的会计信息。同时,会计也是经济管理的重要组成部分,它在参与企业的经营管理,进行事前预测,参与决策,确定经营目标,编制经营预算,控制差异,评价经营业绩等方面发挥着越来越重要的作用。现代会计一般是以企业会计为主体的,而财务会计与管理会计则是企业会计的两个重要领域。

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利害关系的社会集团和个人服务。以提供定期的符合公认会计原则的财务报表为手段,以企业外部投资人、债权人等为主要财务对象,是财务会计的重要特点。管理会计不同于财务会计,在于它主

要不是适应企业外部有关方面的需要,而是侧重于为企业内部的经营管理服务。它运用各种方法将财务资料、统计资料等各种经济信息资料进行整理、计算、对比、分析,以向企业内部各级管理人员提供经营决策,制定规划,编制预算,指导、控制企业经营活动,考核和评价经营业绩的有用信息。

二、管理会计的形成和发展

管理会计从传统的会计中分离出来,形成一门新兴的会计学科,是有它的客观依据的。管理会计是经济发展、管理科学发展和科学技术进步的必然结果,管理会计的产生和发展可分为两个阶段。

(一)管理会计的形成

管理会计的雏形,或称之为早期的执行性管理会计,其形成可以追溯到本世纪 20 年代。

19 世纪末 20 世纪初,随着科学技术的进步和商品经济的发展,资本主义经济已经发展到较高程度。西方资本主义企业规模日益扩大,竞争日益激烈,经营需要的资金越来越多,为适应企业发展的要求出现了股份制组织形式。股份制企业即股份公司可以在社会上广泛筹集资金,使之具有较雄厚的资本,从而加速了企业的发展。在股份制企业里,由于股东分散在各地,绝大多数股东不可能直接参加企业的日常经营与管理,而是委托具有经营管理经验的经理来管理企业。股份公司的所有权归全体股东,而经营管理权由经理掌握,这就出现了企业的经营权与所有权相脱离的现象。经理承担着企业经营管理的重责,不仅要掌握过去的和现在的财务会计信息,更要了解未来的信息,为此要求会计必须提供有关预测和决策的会计信息,而为所有者服务的传统会计则无法满足这一要求,这就需要专门的会计收集加工各种信息,为企业的经营管理服务,管理会计由此就产生了。所以,管理会计与财务会计的分离,是从服务对象的不同和提供信息方面开始的。

本世纪 20 年代,资本主义生产的社会化和竞争的日益激烈,也要求企业经营管理从经验的、主观臆断的管理方法向科学的管理方法转化,于是泰罗的科学管理理论便应运而生了。被西方誉为“科学管理之父”的泰罗,1911 年在《会计月刊》上发表了著名的《科学管理原理》(后又出版单行本),从而开创了企业管理上的一个新纪元。泰罗所倡导的科学管理方法是探讨在工厂中提高劳动生产率的问题。为了提示劳动生产率,于是在科学试验的基础上,制定出标准的操作方法,并用这种标准的操作方法去训练工人,进而完成较高的标准,除了使工人掌握标准的操作方法外,还对工人使用的工具、机械、材料及作业环境加以标准化。为了鼓励工人完成工作标准,实行一种有差别的、有刺激性的计件工资制度。

应该如何评价泰罗的科学管理法呢?列宁说:“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。可见,泰罗制的核心是强调生产和工作效率。随着《科学管理原理》的发表,泰罗制逐步得到广泛应用实施,至 20 世纪 30 年代达到盛行,其实践效果较为明显。随之而来,又提出了这样的问题:即会计如何为提高企业的生产和工作效率服务?作为配合推行泰罗的科学管理而进行的初步尝试,一些同泰罗的科学管理法直接相联系的技术方法开始引进到会计中来,其中包括“标准人工成本”及其延伸出来的“标准材料成本”、“标准制造费用”和“成本差异”等,这些内容当时只是作为原会计体系中的一个附带部分而存在。1919 年美国成本会计师协会成立,对推广标准成本起到了巨大的推动作用。此后,经过 10 年的争论,美国会计学会正式将标准成本纳入了会计系统,出现了真正的

^① 《列宁选集》第 3 卷,人民出版社 1972 年版,第 51 页。

标准成本会计制度。与此同时,预算控制,变动成本法和利润坐标图等方法也相继出现。少数学者开始提出“管理会计”概念,且有相关著作问世。1922年,奎因斯坦和麦金西分别出版了《管理会计:财务管理入门》和《预算控制》,1924年麦金西又出版了《管理会计》,布利斯出版了《通过会计进行经营管理》的著作等。可见,以泰罗的科学管理理论为基础,以标准成本和预算控制为主要内容的早期执行性管理会计,在20世纪二三十年代已初步形成。同时,这些内容也是作为传统会计的新发展,成为以后管理会计发展的基础。

(二)管理会计的发展

尽管管理会计的雏形于20世纪30年代已产生形成,但是管理会计作为一个独立的会计学分支,是在第二次世界大战后才形成的,并且得到了快速的发展。

战后资本主义发展的一个重要特点是科学技术进步推动生产力的迅速发展。由于战争的结束,大量的人力、物力、财力投入到科学技术和经济发展,在电子、航天、计算机、石油开采,重化学工业等方面出现了许多先进的科技成果。科技成果在企业中的迅速应用,使企业的规模日益扩大,出现了许多多级公司、跨国公司,这些公司的产销规模巨大,组织机构庞大,内部关系复杂,管理环境日益复杂化、国际化,企业经营管理的复杂性剧增。为了进行有效的管理,必须事先拟定周密的计划,并随时了解各级、各部门的工作情况。在这种情况下,传统的会计被迫为企业管理当局提供更为广泛的、内部经营管理所需要的信息资料,实际上,仅靠传统的财务会计是不能提供这些信息资料的,从而创造出了新的方法,出现了责任会计等内容。

战后经济的另一个特点是经济环境动荡不定,经营方式和内容日益复杂,竞争加剧。许多实力雄厚的企业,由于决策失误而在竞争中失败。一些濒临倒闭的企业,由于更换领导人,几次英明的决策后便起死回生。这种情况促使企业日益重视经营决策,甚至出

现了“管理就是决策”的观点。决策是企业成败的关键，而正确的决策有赖于充分而可靠的信息。会计部门在传统上只提供过去的信息资料，而面向未来的决策需要进行事先的计算。这一客观要求使会计部门不断创造新的方法，从而逐步形成了管理会计中的有关决策会计的内容。

战后经济的发展，为管理会计的形成和发展提出了客观要求。与此同时，战后科学技术进步和管理科学的发展也为管理会计的发展和应用提供了条件。管理科学的发展，为管理会计提供了日臻完善的理论基础；数学，特别是运筹学的成果，使之有了适当的数学手段；电子计算机的广泛应用，使之有了必要的技术手段。因此，管理会计的形成和发展，是战后经济发展和管理科学发展及技术进步的必然产物。同时，也是会计学科本身发展的结果。

战后的管理会计，是决策性的管理会计，以现代管理科学为其理论和方法基础，主要研究提高企业经济效益，是管理会计的现代阶段，以决策分析为主要支柱，亦称为现代管理会计。现代管理会计试图将各种成本计算和预算控制以及其他各种经营管理方法综合起来，组成一个系统化的利润工程。

第二次世界大战后，管理会计发展很快，为内部管理服务的会计方法层出不穷。例如，用于决策分析的差量分析法，用于长期投资决策分析的贴现现金流量分析、各种特殊的成本概念、内部责任会计、人力资源会计、质量会计等等。这些内容不断增加，使原有的标准成本、预算控制和它们综合起来，成为一个以谋求最大利润为中心，使会计信息的提供和使用深入到预测、决策、计划和控制各个环节的完整体系。

这个体系包括：事先利用本·量·利分析规划目标利润，并根据对利润的影响来评价、分析每个行动方案的优劣，进行决策分析；在此基础上编制一定时期的预算；费用和成本的控制，要作为利润管理的一个环节来看待，应充分利用数学和统计等技术；为了实现目标利润，要实施责任会计，保证执行既定决策；为了提供

上述的有关资料,变动成本计算法和标准成本制度被广泛采用,上述各方面相互依存,使得管理会计的内容体系更加完善。

管理会计体系基本形成以后,由于它更充分发挥会计的管理职能,在改善企业经营管理和提高经济效益方面,起到十分重要的作用,受到了企业界和会计界的高度重视,它的各种专门方法和技术,得到广泛的推广和运用。60年代,美国已把《管理会计》作为大学的教科书,管理会计的各种专门方法已经成型。在一些发达国家以及国际会计师协会的组织里,相继成立了单独的管理会计协会。随着经济的发展,管理会计经受了各种严峻的挑战,由于积极地吸收了系统论、信息论、控制论等各方面的研究成果,引进了现代数学方法与电子计算机,管理会计于70年代末、80年代初又有了新的

发展。

在管理会计的内容方面,由于原有管理会计的方法和技术,是以大量生产为特征,以成熟产品为对象,以确定数据为条件,它已经适应不了日益复杂的经济现实,满足不了灵活多样的经营管理要求。为此,以引入“不确定性”条件和“代理理论”为主要内容的《高级管理会计》^①出现了,它标志着管理会计朝着精密化和科学化又前进了一步。

管理会计于1979年引入我国,经过十多年的学习、实践和研究,已经取得了良好的效果。随着我国社会主义市场经济体制的建立和发展,现代企业制度的建立,使企业真正成为自主经营、自负盈亏、自我发展、自我约束的法人实体和市场经济竞争的主体。与此同时,市场体系的完善,为企业资源的有效配制提供了条件。在新形势下,企业就更加需要运用管理会计的理论和方法,进行科学的预测和决策,实行有效的控制和经营。我们今后的任务是深入学习和借鉴国际和国内的管理会计的研究成果,认真总结实践经验,为建立具有中国特色的管理会计而努力。

^① 罗伯特·卡普兰:《高级管理会计》,1982年。

第二节 管理会计的基本内容

一、管理会计的内涵

管理会计是从传统会计中分离出来,具有相对独立而又比较完整的理论、方法体系的一门新兴的会计学科。虽然它仍旧属于“会计”学科的一个分支,但其内容与职能已远远超出了传统会计即财务会计的内容或职能范围。管理会计发展到现在,完全以一种全新的面目出现在企业管理的不同领域中,在帮助企业管理者正确制定经营决策、合理利用经济资源、强化企业内部管理、提高经济效益等方面发挥着十分重要的作用。虽然管理会计也要象财务会计那样对企业的生产经营活动进行某种计量和分析,但它并不是立足于一般意义的“反映”和“监督”,而是紧紧围绕着“规划”与“控制”这两个重要侧面而展开的。就“规划”而言,管理会计主要是通过确立经营目标,拟定行动计划和制定实现计划的手段和方法,对企业未来一定期间的生产经营活动进行全面的安排与筹划。就“控制”而言,管理会计主要是通过分解目标、落实计划、明确经济责任、考核评价工作业绩,对企业生产经营的实际进程与结果进行严密的跟踪与监控。

可以这样认为,管理会计实际上是会计基本理论与方法同现代管理理论与方法的高度统一与有机结合。作为现代企业会计的一大分支,管理会计是以现代管理科学为基础,以加强企业管理、提高经济效益为目的,采用灵活多样的方式方法,对企业生产经营活动进行规划和控制的信息系统。

二、管理会计的基本内容

管理会计是一门新兴的会计学科,处于发展阶段,其理论和方法尚未形成科学而严密的体系。管理会计又是从服务于企业经营

管理为目的,运用灵活多样的方法对企业的会计资料和其它资料进行分析和加工利用,而不受公认会计原则的制约。因此,管理会计的内容同其定义一样,亦没有统一的定论。在众多的管理会计著作中,无论在具体内容上还是在方法体系上,往往是人言各殊、各有特色。尽管如此,总观所有的管理会计著作和教材,其基本内容大体上是一样的。主要包括“决策(计划)会计”和“控制(执行)会计”和“管理会计基础”三部分。

(一)管理会计基础

管理会计基础是管理会计的理论方法最基础的内容,主要包括总论部分,成本及其按性态的分类,变动成本计算法及其与完全成本法的比较,本·量·利分析及应用等。这部分内容贯穿于整个管理会计的过程中,它为决策(计划)会计和控制(执行)会计提供了基础。因此,它是管理会计基本内容中首要的不可缺少的部分。

(二)决策(计划)会计

决策(计划)会计主要是以现代管理科学中的运筹学原理为基础,运用一系列现代管理技术与方法,从销售、资金、成本、利润等方面的计量与分析入手,对企业未来一定期间的生产经营活动进行预测和决策,为企业当局科学地筹划企业未来的发展目标而制定最佳的经营决策,安排缜密的行动计划,拟定有效的实现措施。

决策(计划)会计的具体内容包括:

1. 经营预测。经营预测一般包括销售预测、利润预测、成本预测和资金预测等。通过经营预测,可以了解企业生产经营前景和经济发展趋势,并在此基础上确定外来一定期间的各项具体经营目标,如销售目标、利润目标、成本目标等。

2. 短期经营决策。短期经营决策是在确定企业未来一定期间经营目标的基础上,通过对有关可行性方案的经济性进行计量、分析和比较,为最大限度地改善经营管理、提高经济效益而选取产品生产、存货取得、设备利用、产品定价等方面的最优决策行动方案。

3. 长期投资决策。长期投资决策是在确定预期投资报酬水平、考虑资金时间价值和投资风险条件下,通过对有关可行性方案的经济性进行计量、分析和比较,为最大限度地发挥资金效益、提高资金回报水平而选取产品开发、技术引进或利用外资、固定资产购建与更新等方面的最优决策行动方案。

(二)控制(执行)会计

控制(执行)会计主要是以现代管理科学中的行为科学原理为基础,运用一系列特定的方法与手段,通过编制计划、制定标准、划分责任、考评业绩,进而全面完成企业预定的各项经营目标。

1. 经营预算。经营预算作为企业经营目标的具体化,它既是规划与决策工作的全面综合,也是控制与执行工作的分项展开。通过编制经营预算,能以数量的形式从总体上表现由预测、规划和决策过程所确立的各项奋斗目标和工作任务,从而建立起一个包括生产、供应、销售、财务等所有内容的预算指标体系,使企业内部各部门和生产经营各环节得以在完成企业经营目标的过程中实现协调和配合。

2. 标准成本。标准成本是预先确定的生产(制造)某种产品所应当发生的成本,是分析和评价成本管理工作业绩的重要尺度。通过实际成本与标准成本的比较,可以分析成本差异产生的原因,寻求降低成本的途径,最终达到有效地进行成本控制的目的。

3. 责任会计。责任会计是以强化企业内部控制为目的、将经济责任同会计数值相联结,全面评价和考核各责任中心(单位)工作业绩的内部会计控制制度。通过实施责任会计,可以明确企业内部各部门、各单位的经济责任与职权范围,借助于有关指标的计量、分析与报告,达到正确评价和考核工作业绩,及时提供信息反馈,进一步加强和改善各项经营管理工作的目的。

对于管理会计的上述三部分基本内容之间的关系可以用下面的图式表示(见图 1-1)。

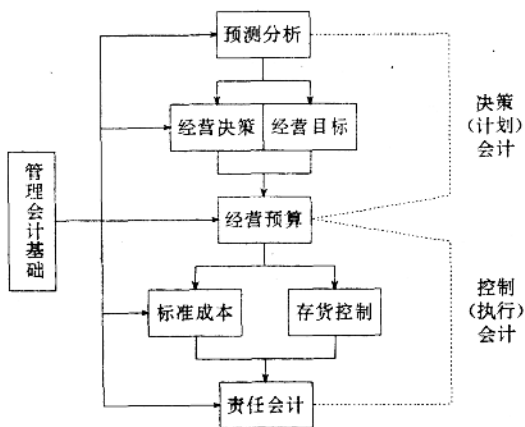


图 1-1 管理会计基本内容关系图示

第三节 管理会计的特点

管理会计是从传统的会计体系中独立出来的一个会计学分支，它与财务会计有着密切的联系与区别，只有把握管理会计与财务会计的区别与联系，才能掌握管理会计的特点。

一、管理会计与财务会计的主要区别

1. 管理会计侧重于为企业的内部管理者提供信息服务，而财务会计侧重于为企业外部关系人提供信息服务。财务会计主要是通过对企业日常发生的经济业务进行记录、计算、汇总和定期编制会计报表，向企业外部的有利害关系的人如投资者、债权人和政府有关部门等提供信息，反映企业一定时期内资金、成本利润等基本财务指标的增减变动情况，以便于其定期而准确地了解企业的财务状况和经营成果，从而更好地做出其决策，维护其经济利益。对于上市公司，还应定期向股票证券交易委员会提交财务报表，并向