

余恕莲 主编

理

会计

对外贸易教育出版社

¥

管 理 会 计

余恕莲 主编

撰稿:余恕莲 张新民
徐仁燕 毕晓为

对外贸易教育出版社

(京)新登字 182 号

书 名 管理会计

主 编 余恕莲

责任编辑 钟玉发

出 版 者 对外贸易教育出版社
(北京和平街北土城 邮政编码 100029)

印 刷 者 经贸大学印刷厂

发 行 者 新华书店北京发行所

开 本 850×1168 1/32

印 张 10.25

字 数 266 千字

版 次 1993 年 10 月第 1 版

印 次 1993 年 10 月第 1 次印刷

印 数 00001——5000 册

书 号 ISBN 7—81000—609—6/F·218

定 价 8.70 元

(如有印刷、装订差错,可向本社发行部调换)

前 言

管理会计是现代会计的重要分支,表现为多种学科互相渗透,相互结合的综合性边缘学科,它突破了传统会计的界限,是会计为适应现代管理要求而发展的必然结果。管理会计服务于企业内部管理,主要通过对财务会计资料和其他技术经济资料的汇总分析和运用,为企业管理中的预测、决策、计划和控制提供有用信息。随着我国经济体制改革的深入和市场经济体系的建立和完善,企业的经营环境将发生根本的变化,科学管理和控制将成为企业成败的关键之一。管理会计作为管理的重要工具,不仅会计人员需要了解和掌握,而且各级管理人员也必须了解和运用。本书正是为满足这方面的要求而编写的。

本书共十章,系统地介绍了管理会计的基本理论和方法。本书区别于其他教材的主要特点在于本书介绍了制造业的成本分类和成本计算的基本方法,不仅适用不具备成本会计基础的读者,同时也适用于非会计专业的读者。在写作过程中,作者力求简明扼要,通俗易懂,因此具有广泛的适用性。

本书为对外贸易经济合作部统编教材,由对外经济贸易大学国际企业管理系会计教研室组织编写,余恕莲任主编。参加编写的人员有张新民,徐仁燕,毕晓为。第一、二、三、六各章由余恕莲编写,第四、五、十各章由张新民编写,第七章由毕晓为编写,第八、九章由徐仁燕编写。最后由余恕莲审阅定稿。

由于作者理论水平和实践经验有限,书中肯定存在不足或不妥之处,恳请读者批评指正。

编著者

1993年6月

目 录

前 言

第一章 概论..... (1)

第一节 管理会计的形成与发展..... (1)

第二节 管理会计的本质与特点..... (3)

第三节 管理会计的内容与体系..... (7)

第四节 管理会计的近期发展 (10)

第二章 成本性态和两种类型的收益表 (13)

第一节 成本和成本性态 (13)

第二节 混合成本分解和成本估计 (21)

第三节 两种类型的收益表 (29)

第三章 成本计算的基本方法

——分批成本和分步成本计算 (41)

第一节 工业企业产品成本的积累与分配 (41)

第二节 分批成本计算法 (45)

第三节 分步成本计算法 (55)

第四章 本—量—利关系的分析 (75)

第一节 盈亏临界点及相关概念 (75)

第二节 本—量—利依存关系的分析及其
在决策中的应用 (87)

第五章 相关成本概念与经营决策分析..... (105)

第一节 决策及其一般程序..... (105)

第二节 决策分析中的相关成本概念..... (107)

第三节 经营决策分析方法..... (114)

第四节	经营决策分析·····	(118)
第六章	长期投资的决策分析和评价·····	(138)
第一节	长期投资决策的基本问题·····	(138)
第二节	长期投资方案分析评价的基本方法·····	(148)
第三节	长期投资决策分析中的税收和通货膨胀问题 ·····	(161)
第四节	长期投资决策中的不确定性和风险问题·····	(170)
第七章	生产经营总预算·····	(182)
第一节	预算编制的基本概念·····	(182)
第二节	总预算的编制·····	(182)
第八章	弹性预算和标准成本·····	(210)
第一节	弹性预算和控制·····	(210)
第二节	标准成本系统·····	(219)
第三节	标准成本差异分析·····	(226)
第九章	企业内部的管理控制系统和责任会计·····	(246)
第一节	企业内部的管理控制系统·····	(246)
第二节	责任中心和责任会计·····	(251)
第三节	利润中心和投资中心工作成果的评价·····	(258)
第四节	内部转移价格·····	(266)
第十章	管理会计中的数量分析方法·····	(279)
第一节	线性规划问题·····	(279)
第二节	存货控制·····	(284)
第三节	不确定情况下的决策分析·····	(300)

第一章 概 论

学习目的和要求：

区别管理会计和财务会计的目标和范围，了解管理会计的历史发展和理论方法特点，以及管理会计的体系和主要内容。

第一节 管理会计的形成与发展

会计的发展水平是社会经济发展和商业繁荣状况的重要标志。自 15 世纪复式记帐问世以来，会计已经经历了几个重大发展阶段。本世纪以来，管理会计的形成并发展成为与财务会计并列的会计分支，是现代经济技术及科学管理水平发展的必然结果。

一、财务会计(Financial Accounting)

财务会计和管理会计的并列是现代会计的重要特点，两大会计分支各司其职，服务于现代经济发展的需要。财务会计虽然仍沿用传统的会计方法和程序，对企业的经济活动进行确认、计量、记录和汇总，最终提供会计报表，但它与传统的会计有很大的不同。传统会计主要是满足既是经营者又是所有者的业主需要，而现代财务会计的主要目标则是向企业外部那些与企业有各种经济利益关系的集团或个人提供会计报表，满足他们有关决策所需要的信息。会计目标的变化，是由于会计环境的变化而引起的。金融和货币体系的发展，资本市场的完善，企业资本筹集的社会化和公开化是发达国家和一些发展中国家经济发展的重要特点。企业社会环境的改变使之成为社会经济利益的集结点和纽带，企业的财务会

计信息日益成为公众、政府、及有关方面进行经济决策,实施监督和调节的重要信息,会计信息客观上起着平衡和协调各方面经济利益,引导社会经济资源流向和合理分配经济资源的作用。因此社会对于会计信息的要求越来越高,要求财务会计站在客观、公正的立场上,要求会计信息的提供必须遵循一定的标准或原则,以保证会计信息的真实可靠,这就是公认会计准则。所以世界上经济较为发达的各个国家都在不同程度上发展并制定会计准则,遵循会计准则是现代财务会计的主要特点。试想在一些西方国家,如果没有会计准则,没有会计报表的审查制度,那么公众就会失去对会计信息的信赖,现行的资本市场和金融体制也就难以维持。

可见现代财务会计与传统的会计有很大的不同,它沿用传统的会计方法,遵循会计准则对企业的经济活动进行连续系统全面的计量、确认、记录和汇总,定期编制财务报告,为企业外部有关利益团体提供他们据以决策的有关信息。

二、管理会计(Management Accounting)

管理会计是现代会计的另一分支,它与财务会计不同,其服务对象不是企业外部的有关利益集团,而是侧重于为企业内部的经营管理服务。与财务会计相比,管理会计的历史较短,它萌芽于本世纪初,形成于 50 年代,50 年代以后有了较为迅速的发展,其形成和发展是同现代企业的内外环境及与之相适应的管理学的理论和实践的发展相联系的。

管理会计萌芽于本世纪初,在此之前经济发展的水平还不太高,市场也不够发达,企业的规模不大,其组织形式多为独资或合伙方式,所以企业的内外关系较为简单。企业的经营管理者凭着自己的智慧和经验,通常就可以管理好企业,所以对会计在管理方面的职能没有什么专门的要求。本世纪以来,社会经济和科学技术有了很大的发展,生产工艺日益复杂,企业的规模不断扩大,传统的经验管理难以对企业的生产经营活动进行有效控制,这就导致了泰罗科学管理的产生。泰罗的科学管理强调动作和时间的研究,对

生产过程的各个方面进行严格的标准化管理。随着泰罗科学管理的推行,会计为了配合科学管理的实施和提高生产效率,就产生了标准成本、预算控制和差异分析。这些用于企业内部管理方面的会计方法的出现,为管理会计的形成奠定了基础。

泰罗的科学管理之后,基于企业内外环境的变化,如技术进步推动经济的迅速发展和市场竞争的加剧,管理学又有了许多发展。如 20 年代的决策理论、40 年代的行为科学、50 年代的数学学派和 60 年代的系统管理学等。随着管理方法的推行与实践,服务于管理的会计也得到了相应的发展,如与决策相联系的决策分析、为配合职能管理和行为管理的责任会计、数学学派的各种数量分析方法的应用等等。到了 50 年代,管理会计的系统方法与理论已基本形成,成为企业科学管理,提高经济效益的重要工具。在 1952 年的世界会计学会年会上,“管理会计”一词被正式确认,此时一些国家的财务会计准则日趋成熟,财务会计服务于外部利益集团的目标得到进一步的肯定和强调,会计准则对于财务会计的约束性进一步增强,管理会计和财务会计终于从单一的会计系统中分离开来,成为现代会计的两大分支。可见管理会计的形成与发展同技术经济的发展,同管理实践的要求及管理学的发展是密切相联的,管理学为管理会计提供了理论的指导,企业管理的实践对会计方法的变革和发展起了重要的推动作用。

第二节 管理会计的本质与特点

前已指出财务会计仍沿用传统的会计方法对企业的经营活动进行计量、记录、汇总、定期提供总括性的会计报告服务于外部信息的使用者。虽然财务会计的信息也为企业内部管理所用,但信息的提供并不以内部使用者的意志为依据,要受会计准则的约束,着重于过去事件的如实反映。因此财务会计方法的特点是描述性的。管理会计突破了会计的传统模式,吸收和借鉴了管理学,微观经济

学和现代数学的一些理论与方法,其特征主要是分析性的,具有很大的灵活性,具体可以概括为以下几个方面。

一、基本目标

管理会计的基本目标是服务于企业内部管理,目的在于提高经济效益,获取尽可能多的利润。这个基本目标适合于任何条件下的商品和市场经济,在商品经济的条件下,商品的生产者——企业必须通过市场实现其商品价值。企业要在竞争中生存并获胜,必须以市场为起点,安排生产,组织销售,加强管理和控制,以降低成本增加利润,使得自身在竞争中获得发展,利润是企业经营管理的直接目标。所以获取尽可能多的利润,是管理会计提供信息,参与决策,执行计划和实施控制的准则,如短期决策是以短期利润的高低为转移,长期决策是以投资报酬率的高低为标准,亦即寻求长期利润的最大化。计划是决策的具体化,执行和控制是保证计划所确定的利润目标得以实现的途径。管理会计的方法虽灵活多样,但共同之处都是围绕利润及其相关变量的关系展开的,目的在于确定利润极值以及各相关经济因素的变化规律和稳定幅度。

二、方法的基本特征

管理会计突破了传统的会计方法,吸收了经济学、管理学和数学的研究成果,表现出方法的灵活多样。但灵活多样的方法并不是杂乱无章,其中贯穿着边际分析的基本原理,表现为差量分析、规划和控制的具体方式,使微观经济理论呈现为可操作性。所以管理会计的方法总体性质是分析性的,把企业的经营管理纳入动态分析和控制的轨道,而不是传统会计的静态描述。管理会计的主体可以表述为决策与规划会计和执行与控制会计,其中决策分析可以区分为短期决策和长期决策分析。短期决策分析基本上可以分为三种类型:其一是成本与成本问题;其二成本与收入问题;其三为企业内部资源的分配问题。成本问题着重于选择达到特定目的最低成本方案,分析平均成本与边际成本的关系,目的是分析确定企业内部成本最优的经济规模和生产方式。如不同生产设备的选择,

设备的租用或购置,存货控制等。成本与收入问题,涉及的是边际成本与边际收入的关系问题,研究的是在生产能力既定的条件下,如何充分利用生产能力,以增加利润。如特定的价格决策,亏损产品应否停产等。资源的最优分配问题,典型的例子如线性规划及与其相关的影子价格在决策中的运用。影子价格是线性规划对偶问题的最优解,立足于投入,表示资源的边际成本;立足于产出,表示资源的边际收入。资源的分配就是根据成本或收入对总收益的影响幅度来进行的。

长期投资决策是建立在货币时间价值的基础上。货币时间价值是资本机会成本的体现,是资本对时间的增量,其数值确定与资本的边际成本或边际收入是联系在一起的。

执行和控制是保证计划所确定的目标得以实现的实施过程。主要通过计划执行结果与预算的比较,评价执行者的工作成绩,通过差异分析获得反馈信息,以便采取措施,达到控制的目的。其中影子价格和增量成本在制定内部转让价格中的运用,剩余收益用作评价投资中心的指标、业绩评价中的相关性原则都关心边际增量对于责任中心的行为和执行结果的影响。可见管理会计始终贯穿边际分析基本原理,采用差量分析的具体形式,与财务会计的总括性静态描述的方法是根本不同的。

三、提供信息的时间特征

由于财务会计方法的描述性和信息的总括性,其所提供的信息具有历史的特征,虽然财务会计也涉及未来的事件,如固定资产使用年限的估计,坏帐准备的提取等,但这些相对于财务会计的信息总体来说是微不足道的,并不能改变财务会计信息历史描述的基本特征。

管理会计不同于财务会计,它服务于企业内部管理,因此必须面对未来,是以未来的事件为决策对象。计划是决策的具体化,通过预算落实到具体环节,并作为执行和控制的依据,从而保证决策所确定的目标的实现。所以管理会计所提供的信息的时间特征是

现时和未来的。这与管理会计也重视历史数据并不矛盾,历史数据是预测和规划未来的起点,历史信息可以提供反馈和经验信息,从而保证其所提供的现时和未来信息更为客观可靠。

四、提供信息的约束性

财务会计主要通过定期提供财务报表,为企业外部那些与企业有不同经济利益关系的有关方面服务,投资者和债权人是外部信息使用者的主要代表。他们要求了解企业的财务状况,经营成果及经营成果的分配,以及企业的偿债能力等,据以进行投资和信贷方面的有关决策。除了投资者和债权人外,有关政府和证券交易管理机构也要了解企业的详细情况,借以发挥有关的监督和调节作用。然而这些不同的利益集团,并不直接参与企业的经营管理活动,只能从企业所提供的财务报告中获取信息。而财务报告则是企业的经营管理者提供的,出于某些目的,报表的提供者可能有意歪曲或不愿提供详实资料,或者应用了不恰当的会计方法造成会计信息的不真实,这就要求财务会计必须遵循会计准则以保证会计信息的真实可靠,客观公正。可见财务会计提供会计信息受会计准则的严格约束,这些约束包括计量与确认的标准,会计处理的程序和方法,会计报表的种类与格式,会计报告的时间等各个方面。

而管理会计则不同,它服务于企业内部管理,所以提供信息是根据经营管理和决策控制的需要,不受会计准则的约束,其方法和程序具有很大自由度和弹性。如会计计量可以不遵循历史成本原则,视不同的情况而采用重置成本或现行价格。在成本的计算上可以不采用传统的完全成本计算,而采用变动成本计算方法。报表的种类并没有严格规定,而是根据管理的需要而设计,其编报的时间和格式都没有特别的要求。在计算和分析方法上,更是灵活多样,表现为多种学科的相互渗透,以满足经营管理过程中不同方面的需要。所以管理会计在提供信息的过程中,没有较为严格约束,其宗旨在于满足管理的需要,以提高经济效益。

五、信息与人的行为的关系

管理会计服务于企业内部管理,目的在于提高经济效益。因此管理会计在提供信息时非常重视信息对人的行为的影响,管理会计进行计划和预算时要考虑有关指标对各级管理和执行者行为的引导,目的在于调动内部各方面积极性,使之为企业的总体目标而努力工作。在执行和控制过程中,管理会计关注执行者的行为结果,以便取得反馈信息,修正计划指标,影响有关方面的行为方向。所以行为科学在管理会计中得到了量化。而财务会计在提供信息时不允许以引导信息使用者行为为动机而对信息进行任何方面的修正,财务会计只能是客观如实地、如同摄像机一样来反映和描述企业经营活动的全貌,而让信息的使用者根据客观情况自行作出判断并据以决策。

第三节 管理会计的内容与体系

管理会计相对于财务会计,其内容还不是很稳定,仍处于不断的发展之中,具体内容应包括哪些,并没有一个较为确定的意见。但管理会计服务于企业内部管理,所以管理会计的内容与企业内部管理和控制的职能是相互联系的。企业内部管理和控制程序可图示如图 1—1。从图 1—1 可以看出,企业的经营管理过程基本上可以分为计划、组织、实施和控制四个阶段,每个阶段又都与决策相联系。管理会计为实施有效管理和控制提供信息,所以其内容主要包括决策会计、计划和预算会计、执行和控制会计三大部分。

决策贯穿于企业经营管理过程中的各个方面,是企业管理的核心,管理会计通过决策分析为企业各方面决策提供可靠依据,以保证决策的正确性。

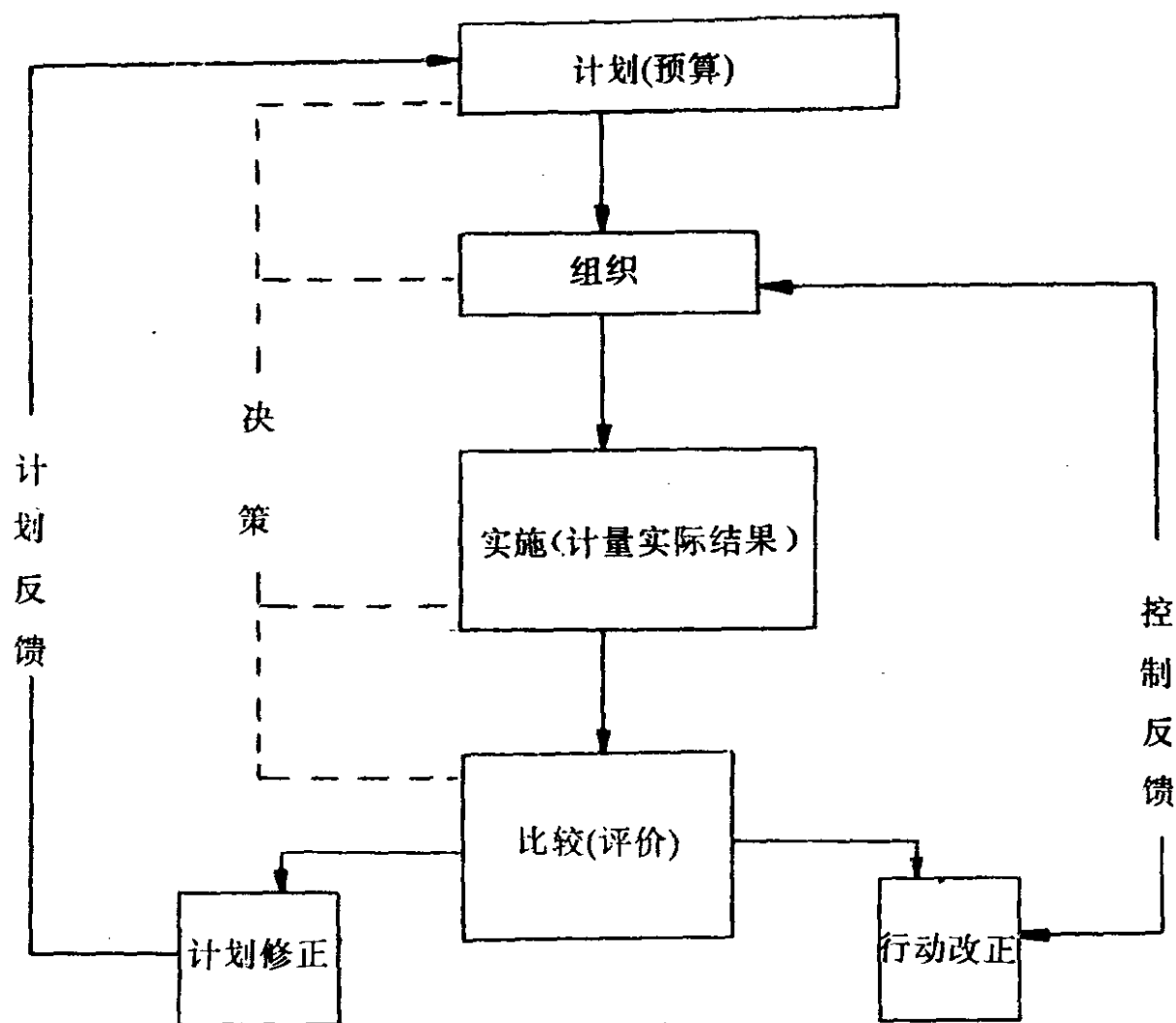


图 1—1 管理和控制循环程序

决策所确定目标的实现,有赖于计划和预算,预算是实现目标的过程中各方面工作及目标的具体化和数量表现,管理会计通过预算形式,把经营目标逐步分解,综合平衡,层层落实,成为各部门经济活动的目标及依据。

决策所确定的目标能否实现,有赖于预算实施过程中的控制。执行和控制会计跟踪企业经营活动和预算实施的过程,通过预算与实际结果的比较,揭示差异,并对差异进行分析,调查原因取得反馈信息,一方面可能对计划预算加以修正,以保证计划和预算的客观可行,另一方面对预算实施过程加以控制,使得经济活动按既

定的目标运行。同时通过实际执行结果与预算的比较,对各部门的工作成果进行评价,改善企业内部的人际关系,以调动人的积极性。可见管理会计完全以企业内部的管理和控制为对象,为各级管理人员提供他们管理所需要的信息。

管理会计的课程体系是根据管理会计的内容来安排的,即由决策会计,计划和预算会计以及执行控制会计三大部分构成。鉴于管理会计中成本资料的大量运用和管理会计同成本会计的密切关系,特增加了一章有关成本计算方法的内容,使读者对于成本概念及成本的积累和分配有一个概括的了解。前已指出,差量分析和差量控制是贯穿管理会计始终的基本方法,所以概论之后便是为差量分析奠定基础的成本性态分析和两种类型的收益表。这样本课程内容基本上分为四大部分,首先是管理会计的基础,包括成本性态和两种类型的收益表,成本计算的基本方法——分批成本和分步成本计算。通过这两章学习,可以了解成本资料的形成,掌握管理会计中不同于财务会计的成本计量与分析的基本理论与方法,为以后各章的决策,计划和控制奠定了基础。第二部分属于决策会计,内容包括本—量—利关系分析,经营决策分析以及长期投资的决策分析和评价。本—量—利关系分析与经营决策分析主要是着眼于短期的非常规性的决策,运用差量的分析方法,分析相关因素对企业成本利润的影响,从而为有关决策提供依据。长期投资决策是以货币时间价值为基础,考察现金流量,分析现金流量的变化与相关因素的关系,从而为投资决策提供依据。第三部分属于计划和预算会计,主要是生产经营总预算,总预算是计划的具体形式,以数量表现方式确定了企业各方面的具体目标和任务。最后属于执行和控制会计,执行和控制通常要和预算结合起来,因此内容包括弹性预算和标准成本,企业内部的管理控制系统和责任会计。通过标准成本与差异分析,通过企业内部责任中心的确立和责任中心工作成果的评价和控制为企业各项预算的实施和良好的控制提供了依据。最后,“管理会计中的数量方法”一章对管理会计中常用的

数学方法给予介绍和补充。

第四节 管理会计的近期发展

管理会计服务于企业内部管理,必将随着企业内外环境的变化而不断地发展变化。50年代以后,由于科学技术的进步,各国经济的发展和市场竞争的激烈,企业的内外环境发生了很大的变化,科学有效的管理对企业的存在与发展越来越重要,管理会计的职能在企业管理中越来越受到重视。1972年美国的全国会计人员联合会建立了管理会计协会,并拟定了一个管理会计执照(Certificate In Management Accounting)方案,由管理会计协会负责实施。同年由管理会计协会主持,在美国举行了第一次执业管理会计师(Certified Management Accountant)的资格考试。考试的内容包括:经济学和企业财务;组织行为学(包括职业道德);编制对外财务报告的准则、审计和税务;内部报告的编制和分析;决策分析,包括决策模型的建立和信息系统。自管理会计执照的方案实施以来,取得了显著的成果,美国全国会计人员联合会所属的管理会计协会在它的1988—1989年度的通告中指出:在公司各级的管理会计和财务管理人員中都有执业管理会计师,最初他们通常作为这些部门的职员或部门主管,其后被任命为公司的财务经理或财务主任。同时这个项目得到了企业界的广泛支持,《幸福》杂志所列的500家大公司向它们的职工提供财务上支持,鼓励他们参加管理会计师的资格考试。可见该项方案的实施,可以提高管理会计的教育水平,吸引和鼓励更多人从事这一领域的学习与研究,从而推动管理会计理论与实践水平的提高。

其后英国也成立了国际成本和管理会计协会,并出版了专业性刊物《管理会计》,在世界范围内发行。1980年4月,美国、澳大利亚和欧洲的十个国家的会计人员联合会在法国巴黎举行一个国际性会议,第一次探讨如何推广和应用管理会计,说明管理会计的

应用得到了世界的关注。可以预见,随着企业经营环境的变化和发展,管理会计将会得到更加广泛的重视和应用。

随着管理会计实践的发展,管理会计的方法和理论研究又有了进一步深入,其中最为显著的是信息经济学(Information Economics)会计和代理人理论(Agency theory)。信息经济学研究的是获取信息所花费的代价和使用信息所获取的利益,比较得失,从而确定一种信息的形成或一个信息系统建立的必要性。在信息时代,这些方面研究的意义无疑是十分重大的。尤其是以计算机为基础的管理信息系统的普遍应用,对于管理信息系统的形成和使用的成本、效益的计量分析和评价日益重要。会计信息是管理信息系统的重要组成部分,也是信息经济学的研究对象。管理会计研究及时反映了这方面要求,对信息经济学的研究进行量化,即形成信息经济会计,以成本——效益原则为指导,对一种信息或信息系统的形成、建立、存在或变更的成本和效益进行计量、分析和评价,从而使对信息的使用建立在最佳效益的基础上。这方面的研究目前仍于理论阶段,尚未得到广泛运用。

代理人理论是同信息经济学相联系另一重要发展,产生于本世纪 70 年代,主要研究企业同外部有关方面及企业内部有关方面之间的关系,它是建立在经济学、信息理论和组织行为学的基础之上,从委托人和代理人的关系来研究企业的组织形式。代理人理论把企业看成是由一系列不同层次的委托和代理关系构成的整体,把获益的一方称为委托人,把产生行为的一方称为代理人,如股东是委托人,经理是代理人,经理是委托人,而其下属部门主管则是代理人。代理人理论研究代理人的行为,寻找委托人同代理人利益的结合的最佳点,以提高企业的经营效益。代理人理论认为,在委托和代理关系中,委托人的利益是受代理人行为的直接影响,而代理人的行为又是受自身利益的支配。委托人为了实现自己的最佳利益,要通过一定的活动来达到这一期望目标。为了激励代理人尽最大努力来完成这一目标,委托人要根据代理人实际成果确定代