

现代管理会计学

主 编 张兆国 叶陈刚

副主编 王文清 方同庆



武汉测绘科技大学出版社

前言

现代管理会计学是一门现代管理学与会计学融为一体的综合性新兴交叉学科,自从产生半个多世纪以来获得了极大的发展。伴随着现代生产经营管理方式的日趋完善,现代管理会计面临着一系列重大新突破。与此同时,我国社会主义市场经济体制的建立与发展,现代企业制度的全面推行,对现代管理会计在我国的广泛运用提出了更新、更高的要求。为此,我们力图从中国实际情况出发,吸收借鉴国内外相关学科最新研究成果,体现创新与继承,适用与超前相统一的思路,设计本教材内容由以下四篇组成:第一篇、管理会计原理(共6章),第二篇、规划会计(共5章),第三篇、控制会计(共3章),第四篇、管理会计专题(共5章)。为了便于教学与练习,在前三篇的各章次后分别附有学习要点、思考题和练习题。

本书可以作为综合性大学经济管理学院、高等财经院校财经专业的学生学习“现代管理会计学”课程的教材;也可作为财经专业的爱好者和众多经济管理干部进修自学“现代管理会计学”课程的学习参考书。

本书由张兆国、叶陈刚担任主编,王文清、方同庆担任副主编。全书总体结构设计,篇章节次拟订、各章初稿的修订、总纂与定稿由主编负责。参加编写人员的具体分工为:张兆国执笔第一、二、三章,杨华和刘玲执笔第四、十九章,邓小敏、方同庆执笔第六、十六章,李琴执笔第五、十七章,王晓红执笔第七章,王文清执笔第八、九、十章,章军荣执笔第十一章,叶陈刚、方同庆执笔第十二、十五

章,第十三章由田华执笔,第十四章由柯琼执笔,第十八章由张茹执笔。

由于编写时间有限,书中疏漏、不妥,以至错误之处在所难免,恳请读者及同仁指导、批评,以期今后再版时修订、提高。

编 者

1996 年盛夏于武汉大学

目 录

第一篇 管理会计原理

第一章 管理会计的形成和发展	(1)
第一节 管理会计形成和发展的历程	(1)
第二节 管理会计形成和发展的原因	(6)
学习要点	(8)
思考题	(8)
第二章 管理会计的基本理论	(9)
第一节 管理会计的对象、职能和目标	(9)
第二节 管理会计的内容和基本概念	(17)
第三节 管理会计的准则和方法	(23)
第四节 管理会计的特点和定义	(33)
学习要点	(35)
思考题	(37)
第三章 管理会计的理论基础	(38)
第一节 会计的基本理论	(38)
第二节 系统理论	(39)
第三节 预测学和决策学	(41)
第四节 行为科学	(43)
第五节 信息经济学	(45)
第六节 代理理论	(47)

第一节 预测分析概述·····	(112)
第二节 销售预测·····	(116)
第三节 利润预测·····	(127)
第四节 成本预测·····	(138)
第五节 资金预测·····	(150)
学习要点·····	(155)
思考题·····	(156)
练习题·····	(167)
第八章 决策分析概述·····	(160)
第一节 决策的意义和种类·····	(160)
第二节 决策的原则和程序·····	(163)
第三节 决策分析中的特定成本概念·····	(164)
学习要点·····	(171)
思考题·····	(171)
第九章 短期经营决策·····	(173)
第一节 短期经营决策概述·····	(173)
第二节 定价决策·····	(174)
第三节 生产决策·····	(189)
第四节 成本决策·····	(210)
学习要点·····	(219)
思考题·····	(220)
练习题·····	(221)
第十章 长期投资决策·····	(226)
第一节 长期投资决策的基本概念·····	(226)
第二节 长期投资决策的方法·····	(248)
第三节 影响投资效益评价的特殊因素·····	(270)
第四节 固定资产投资决策·····	(282)
第五节 产品开发决策·····	(297)

学习要点.....	(299)
思考题.....	(300)
练习题.....	(300)
第十一章 全面预算	(305)
第一节 全面预算概述.....	(305)
第二节 编制全面预算的原则和方法.....	(309)
第三节 编制全面预算举例.....	(323)
学习要点.....	(335)
思考题.....	(335)
练习题.....	(335)

第三编 控制会计

第十二章 责任会计	(339)
第一节 责任会计概述.....	(339)
第二节 责任中心.....	(343)
第三节 责任预算.....	(348)
第四节 责任结算.....	(352)
第五节 责任考评.....	(358)
学习要点.....	(362)
思考题.....	(363)
练习题.....	(363)
第十三章 成本控制	(364)
第一节 成本控制概述.....	(364)
第二节 产品制造成本控制.....	(367)
第三节 其它成本控制.....	(378)
学习要点.....	(381)
思考题.....	(381)

第十八章 国际管理会计	(485)
第一节 国际管理会计概述.....	(485)
第二节 跨国投资资金成本和通货膨胀问题.....	(491)
第三节 外汇风险管理.....	(495)
第四节 跨国公司的业绩评价.....	(504)
学习要点.....	(510)
第十九章 管理会计电算化	(512)
第一节 管理会计电算化概述.....	(512)
第二节 管理会计常用方法流程设计.....	(523)
第三节 本量利分析模块设计.....	(544)
第四节 成本控制模块的分析与设计.....	(555)
学习要点.....	(564)
思考题.....	(564)
练习题.....	(565)
附表一:复利终值系数表	(566)
附表二:复利现值系数表	(569)
附表三:年金终值系数表	(572)
附表四:年金现值系数表	(575)

第一篇 管理会计原理

第一章 管理会计的形成和发展

只有了解历史,才能理解实现,只有掌握了过去,才能掌握现在和将来。因此,正确地认识和了解管理会计形成和发展的历史进程及原因,对于我们学习和掌握管理会计的理论问题和实践问题,有着重要意义。

第一节 管理会计形成和发展的历程

管理会计同其他事物的发展一样,经历了一个从无到有、从小到大、从简单到复杂、从低级到高级的历史发展过程。下面我们分三个阶段来介绍管理会计形成和发展的历程:

一、管理会计的萌芽时期

管理会计的萌芽时期,大致是从本世纪初到 30 年代。在这段时期里,美国许多企业为了应付第一次世界大战后出现的经济大危机,广泛地推行了泰罗和法约尔等人所创立的“科学管理理论”。在这种理论的指导下,在企业管理实践中先后应用了以确定定额为目的的时间与动作研究技术、差别工资制和以计划职能与执行职能相分离为主要特征的预算管理和差异分析,以及日常成本控制等一系列标准化、制度化的新技术和新方法。所有这些对拘泥于事后消极反映的传统会计提出了严峻挑战和巨大冲击,同时也为

会计提出了新的要求和发展机遇。

在这种情况下,会计就必须突破单一事后反映的格局,采用对经济活动实施事前规划和事中控制的技术方法,更好地为企业提高生产和工作效率服务。于是,在20世纪初,美国开始把标准成本、差异分析、预算控制等这些与“科学管理理论”直接相联系的计划、控制方法引应到企业会计实务中来,并确实收到了很好的效果。这标志着管理会计的原始雏形已经形成。

在西方会计发展史上,第一次提出“管理会计”这一术语的人,是美国会计学者奎因坦斯。他在1922年出版了《管理会计:财务管理入门》一书。第一部关于管理会计的著作,是美国会计学者麦金西于1924年出版的《管理会计》。这些关于早期管理会计的代表作,都只是介绍了会计如何应用标准成本、差异分析和预算控制的一些经验之谈。

二、管理会计的创建时期

管理会计的创建时期,大致从本世纪40年代到50年代。在这段时期里,正值第二次世界大战刚刚结束,科学技术日新月异,企业规模不断扩大,社会生产力迅猛发展,跨国公司不断涌现,国际、国内市场竞争剧烈,失业率增加;与此同时,通货膨胀、银根紧缩、筹资不易、经济危机发生频繁,给企业经营管理带来了严重困难。这种新的形势,使企业管理当局开始认识到,为了使企业在激烈的市场竞争中立于不败之地,就必须以市场为导向、不断提高产品质量、积极开发新产品、努力降低成本消耗、充分调动各方面积极性、攫取最大限度的利润;而要做到这些,就必须采用一些科学的管理方法和技术,对企业的生产经营进行有效的事前规划和事中控制。于是,便开始把“职能管理”、“行为科学管理”、“数量管理”等“现代管理科学”的理论和方法,以及现代计算技术——电子计算机应用到企业经营管理中来。从此,使企业步入了现代经济管理的崭新阶

段。

在这个阶段上,随着上述这些现代管理科学的理论和方法以及电子计算机在会计领域中的引进与应用,管理会计得到了更进一步的发展。主要表现在:与职能管理和行为科学管理等现代管理科学的理论和方法相配合,产生了“责任会计”和“成本——业务量——利润分析”等管理会计的原理和方法;与数量管理和决策理论等现代管理科学的理论和方法相配合,产生了“决策会计”和“变动成本法”等管理会计的原理和方法。所有这些新产生的管理会计的理论和方法,再加上 20 年代引进的“标准成本”、“差异分析”和“预算控制”等,便就终于形成了以强化企业内部经营管理、提高经济效益为目的的“管理会计”体系。

1952 年在英国伦敦举行的会计师国际代表大会上,正式通过了“管理会计”这一专门术语。从此,企业会计就被分为“财务会计”和“管理会计”两大领域,共同为企业管理服务。但分工各有所侧重,前者侧重于向企业外部提供已发生的历史信息,而后者则侧重于向企业内部各级管理人员提供有效经营和最优化决策的管理信息,为强化企业内部管理、提高经济效益服务。在 50 年代,英美等经济发达国家已开始将管理会计学课程作为高等院校会计学专业和其他财经管理专业的主干课程。西方会计学者撰写了大量的管理会计教材、专著和论文。但是,在这一时期,西方会计学者对管理会计的研究,只注重管理会计的实用性,而不注重它的理论性。

三、管理会计的发展时期

管理会计的发展时期,大致从本世纪 60 年代到至今。管理会计作为一门新生的学科,从财务会计中分离出来之后,由于不断吸收现代管理科学,特别是系统论、控制论、信息论、决策论、代理理论等学科的理论和方法,使管理会计能更加充分地发挥现代会计的各项管理职能,并在改善企业内部经营管理、提高经济效益方面

作出了杰出贡献。因而到了70年代,管理会计便不胫而走,风靡全世界。它的各种专门方法和技术,不仅被制造业广泛采用,而且也被推广到所有类型的经济组织中,包括服务性行业,以及非盈利事业在内。实践证明,管理会计既是实现管理现代化的重要手段,又是现代管理的重要组成部分。

1972年,美国会计师联合会成立了独立的“管理会计协会”,1985年该协会改称为“执业管理会计师协会”。同年,英国也成立了“成本和管理会计师协会”。它们均出版了专业性刊物《管理会计》月刊,并在全世界范围内发行,影响颇广。

1972年由美国管理会计师协会主持,举行了全美第一届执业管理会计师资格考试。几乎与此同时,英国也安排了类似的考试。从此,西方出现了“执业管理会计师”职业。凡经该协会审查符合应考条件的申请人,需连续在三年期内攻读有关科目,并参加五个单元的考试:①经济学和企业财务;②组织与行为学;③对外报表的编报准则,审计学和税务;④企业对内和对外的定期报告及分析;⑤决策分析,包括决策模型的建立与信息系统。全部科目考试成绩及格者方能取得“执业管理会计师证书”。企业会计人员一旦取得了这个资格,就可以享受丰厚的工资待遇和获得令人渴望的晋升机会。

1980年4月下旬,国际会计师联合会在巴黎举行了第一次欧洲会议,其主题就是探讨如何应用和推广管理会计。与会代表用大量的数据和经验证明:任何企业为了在当前复杂多变的上能够生存下去并繁荣起来,应用和推广管理会计是个战略性问题。

从70年代以来,西方对管理会计的研究从实用的角度转向了理论研究。如美国会计学会下设的“管理会计学科委员会”,早在1972年提出了管理会计的目标、基本概念和指导性准则。除了各国继续深入开展有关管理会计的理论研究之外,国际会计准则委员会和国际会计师联合会等国际性组织所属的专业管理会计团

体,也从事了大量的管理会计研究工作,发布了管理会计的基本概念、管理会计师的职业道德规范等文件。这表明现代管理会计具有国际化的发展趋势。

西方管理会计引进我国,始于 80 年代初期,虽然起步较晚,但是对我国会计专业教学内容的改革以及全国范围内会计工作的改革,都起到了极大的推动和促进作用。特别是许多大中型企业采用了管理会计的一些技术方法(如预测分析、决策分析、责任会计和成本控制等)之后,在增强企业素质、提高决策水平、扩大经济效益等方面,取得了卓著成效。近几年来,在总结我国会计实践经验的基础上,借鉴西方管理会计的理论和方法,已初步建立起了具有中国特色的管理会计的理论与方法体系。在这里,还值得指出的是:在我国,尚未引进西方管理会计之前,是否存在着管理会计?会计学界有不同的看法。我们认为,在我国有无管理会计,其关键要看有无管理会计的实践,而不在于是否使用过“管理会计”这一名字。基于这一认识,我国存在管理会计是毫不疑问的。例如,在 80 年代以前,财务管理和成本管理的核心是计划与控制;70 年代的班组经济核算;60 年代的指标分解、资金归口分级管理;50 年代搞的重点建设也有许多决策分析的经验。所有这些,都证明了这一点。只不过是与西方国家相比,我国的管理会计实践比较落后,其经验比较零星、分散,没有加以总结提高,使之系统化、理论化。

综上所述可见,管理会计的形成和发展,极大地丰富了会计科学的内涵,拓展了会计的传统职能,从而使会计的作用不再局限于对生产过程作事后反映,即单纯地提供历史信息,而是进一步利用这些信息对未来经济活动进行全面的筹划,对日常经济活动进行有效的控制、评价和考核,保证以较少的劳动消耗和资金占用,取得最佳的经济效益和社会效益。这标志着现代会计由于管理会计的出台,进入了一个充满活力的、完全崭新的发展阶段,在国际上

已被公认为是会计发展史上的第四个划时代的里程碑^①,其影响之深远。

第二节 管理会计形成和发展的原因

从上述管理会计形成和发展的历史过程,不难看出,管理会计形成和发展的主要原因有:

(一)社会经济的迅速发展,是管理会计形成和发展的客观基础。

会计作为人类一种有目的社会实践活动和经济现象,其形成和发展必然同社会生产的发展、经济管理水平的提高以及人类对经济效益的追求紧密相联。

人类在进行生产活动的过程中,如果仅从经济的角度来看,至少存在着以下两个方面的问题或矛盾:一是在生产活动的过程中,不论其生产规模大小的生产单位,甚至是同一个生产单位,在生产同一种产品时,由于种种原因,所发生的生产耗费是很不相同的。但是,相同的产品得到社会承认的必要劳动耗费只能有一个标准,即其价值量是一样的。但是,个别单位的劳动耗费却是千差万别的。也就是说,在生产活动中经济效益的大小不同,总是客观存在的。二是就一定的历史阶段而言,由于生产力发展水平和管理水平等因素的限制,人类能够用来从事生产经营活动的劳动总量总是有限的。然而,人类对物资资料的需求却又是无限的。这种有限与无限的矛盾,是一切社会生产力不断向前发展的强大推动力。把这

^① 一般认为,在会计发展史上有四个里程碑:第一个里程碑是巴却里提出的“复式记帐平衡原理”;第二个里程碑是苏格兰成立的第一个爱丁堡会计师协会;第三个里程碑是以泰罗的科学管理学说为基础形成的标准成本会计系统;第四个里程碑是现代管理会计的创立和发展。

两个问题综合起来,告诉我们:无论哪个社会,都必须取得尽可能大的经济效益,只有这样,才能满足人们日益增长的物质和文化生活的需要。人们为了取得尽可能大的经济效益,就必须对生产过程进行管理,并不断提高管理水平。这就离不开会计。人类数千年的生产实践都已充分证明:“会计”和“管理”之间存在着“血缘”关系。即:会计的形成和发展是与人类管理经济、讲求经济效益分不开的;但如果没有会计,人类就不可能总结生产经验、管理好经济、提高经济效益,就不可能有物质财富和精神文明的积累,也就不可能认识社会发展的客观规律。一句话,管理经济离不开会计,经济愈发展,会计愈重要。

管理会计作为会计发展的高级阶段,其形成和发展是会计适应人类进入二十世纪以来,特别是 50 年代以后,商品经济的高度发展对经济管理不断提出新的要求而不断发展的必然结果,是“会计”与“管理”这两个主题更巧妙地、更直接地结合。总之,商品经济的高度发展、管理水平的不断提高既为管理会计的产生奠定了客观基础,又为管理会计的发展开辟了广阔的天地。

(二)管理理论的发展,为管理会计的形成和发展提供了理论依据。

在管理会计形成和发展的过程中,管理理论的迅速发展起到了积极的促进作用。这是因为,管理会计学作为管理会计实践的理论总结和知识体系,其形成和发展与管理理论的不断完善和发展是密切相关的。管理理论的不断完善和发展,不仅为管理会计学奠定了理论基础,而且不断为其内容的充实提供了理论依据,从而使管理会计学逐步成为一门较为科学的学问,能够更好地用于指导管理会计实践的发展。尽管管理理论的发展对管理会计的形成和发展有较大的影响,但绝不能把管理会计说成是管理理论的产物。这是因为,从客观内容来看,管理会计工作是一项实践活动,而并非纯粹的理论抽象。理论来源于实践又服务于实践,但实践绝对

不会是理论的产物。

综上所述可见,管理会计的形成和发展,是社会经济高度发展的必然结果;管理理论不断发展在管理会计形成和发展的过程中,起到了积极的促进作用。可以预言,随着社会经济的不断发展和科学技术的不断进步,管理会计的理论和实践将在广度和深度上更加迅速地向前发展,在现代经济管理中的地位和作用也将更加重要。

[学习要点]

1. 管理会计形成和发展的历史过程,一般可分为三个阶段:萌芽时期(本世纪初—30年代)、创建时期(本世纪40—50年代)、发展时期(本世纪60年代—现在)。在萌芽时期,标准成本计算、预算控制和差异分析在企业会计实务中的应用,这标志着管理会计的原始雏形已经形成。在创建时期、变动成本法、本·量·利分析、决策会计和责任会计等管理会计的理论和方法的应运而生,再加上原有的标准成本计算、预算控制和差异分析等内容,便终于形成了以强化企业内部经营管理、提高经济效益为目的的管理会计体系。在发展时期,管理会计作为一门新生的学科,从财务会计分离出来之后,其理论和实践均得到了迅速发展,成为现代经济管理的重成部分。

2. 管理会计形成和发展的主要原因,一是,社会经济的迅速发展;二是,管理理论的发展。前者是管理会计形成和发展的客观基础或根本原因;后者是管理会计形成和发展的理论基础。

[思考题]

1. 简述管理会计的产生和发展情况。
2. 管理会计与管理科学的关系怎样?