

管理会计学

LIUXINGYUNGUANLIKUAIXUE

● 会计系列教材 ● 中国商业出版社
● 刘兴云 张相阳 主编



95
F234.3
58

2

管 理 会 计 学

刘兴云 张相阳 主 编

XA 234.3/13

中国商业出版社



3 0133 9907 0



C

211374

(京)新登字 073 号

图书在版编目(CIP)数据

管理会计学/刘兴云,张相阳主编,一北京:中国商业出版社,1994.7

ISBN 7-5044-2657-1

I. 管. … II. ①刘…②张… III. 管理会计 IV. F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(94)第 06107 号

责任编辑:蓝垂华 郭惠云

责任校对:张 涛

管 理 会 计 学

中国商业出版社出版发行

(100053 北京广安门内报国寺1号)

新华书店总店北京发行所经销

济南第四印刷厂印刷

1994年7月第1版 1994年7月第1次印刷

850×1168毫米 32开 13.25印张 332千字

印数:1—5000册 定价10.5元

(如有印装质量问题可更换)

前 言

为满足高等财经院校有关专业教学和在职会计师岗位培训的需要,我们根据财政部最新制订的教学大纲和会计改革的精神,并结合我们多年来教学的体会,编写了会计学系列丛书。《管理会计学》是会计学系列丛书之一。该书也可作为企业管理人员的自学用书。

本书在编写中,参照了国外管理会计发展的最新动态,吸取了兄弟院校有关管理会计教材的优点,并在内容、结构的安排上作了某些新的尝试。在文字上力求通俗易懂,在理论上力求深入浅出,尽量避免一些不切实际的理论和繁杂的数学公式,以便于读者学习。

本书共分11章。参加编写的有:刘兴云(第1、6、7章)、张相阳(第2、4、8章)、张涛(第5、9、10章)、谢瑞峰(第3章)、赵联东(第11章)。初稿完成后,由刘兴云、张相阳总纂定稿。

本书的编写是在山东财政学院教材编审委员会的统一领导和组织下进行的。在编写中得到了胡乐亭教授、郭惠云教授的关怀和支持。在此,我们谨表感谢。

由于我们水平有限,书中缺点甚至错误在所难免,敬请读者批评指正。

编者

1994年6月于济南

目 录

第一章 绪论	(1)
第一节 管理会计的产生和发展.....	(1)
第二节 管理会计的定义和特点.....	(7)
第三节 管理会计的基本职能和内容	(11)
第四节 结合我国实际学习管理会计	(14)
练 习	(17)
第二章 企业成本和变动成本法	(19)
第一节 企业成本的概念	(19)
第二节 成本特性	(25)
第三节 混合成本的分解	(32)
第四节 成本的补偿	(39)
第五节 变动成本法	(43)
练 习	(56)
第三章 企业预测分析	(68)
第一节 企业预测分析概述	(68)
第二节 销售预测	(72)
第三节 成本和资金预测	(81)
练 习	(89)
第四章 量本利分析	(92)
第一节 量本利分析概述	(92)
第二节 均衡分析	(94)
第三节 利量分析.....	(106)
第四节 安全边际与敏感分析.....	(113)
练 习.....	(126)

第五章 短期经营决策	(135)
第一节 经营决策概述.....	(135)
第二节 生产决策.....	(139)
第三节 订价决策.....	(160)
练 习.....	(171)
第六章 长期投资决策	(183)
第一节 投资的概述.....	(183)
第二节 现金流量.....	(187)
第三节 货币时间价值.....	(190)
第四节 投资决策的分析方法.....	(196)
第五节 重置性投资决策.....	(210)
第六节 投资决策的灵敏分析.....	(213)
第七节 风险与投资决策.....	(216)
练 习.....	(223)
第七章 影响投资决策的其他问题	(232)
第一节 所得税与投资决策.....	(232)
第二节 折旧方法与投资决策.....	(234)
第三节 资金定量与投资决策.....	(241)
第四节 通货膨胀与投资决策.....	(244)
练 习.....	(249)
第八章 全面预算管理	(252)
第一节 全面预算管理概述.....	(252)
第二节 全面预算的种类.....	(256)
第三节 全面预算编制的程序.....	(260)
第四节 全面预算的编制.....	(261)
第五节 弹性预算、滚动预算和零基预算的编制	(279)
练 习.....	(284)
第九章 成本控制	(288)

第一节	成本控制的概述	(288)
第二节	成本的事前控制	(293)
第三节	成本的日常控制	(312)
第四节	成本差异的计算和分析	(316)
练习		(327)
第十章	存货控制	(339)
第一节	存货的必要性及其控制原因	(339)
第二节	经济订购量	(343)
第三节	订购点	(350)
第四节	“A、B、C”控制和采购政策	(356)
练习		(360)
第十一章	责任会计	(366)
第一节	分析经营与责任会计概述	(366)
第二节	责任中心的分类	(369)
第三节	责任中心的评价与考核	(374)
第四节	内部转移价格	(382)
第五节	责任预算与责任报告的传递	(390)
练习		(397)

第一章 绪 论

第一节 管理会计的产生和发展

管理会计是强化企业内部经营管理的会计。它是把现代管理科学方法和系统论、信息论、控制论等各方面的科学成果,渗透到会计领域,使会计和现代管理技术紧密结合,以提供企业经济信息为基础,规划未来、控制现在、评价过去,提高企业经济效益的管理活动。管理会计是多种学科相互渗透的结合体,是一门新兴的、综合性很强的边缘学科。它的形成和发展大大丰富了会计科学的内容,使会计工作从过去单纯地事后记帐、算帐,转移到事前预测、事中控制,促使企业以最少的物资消耗和资金占用取得最大的经济效益,它标志着现代会计进入了一个完全崭新的阶段。

一、管理会计的产生

管理会计作为会计的一个分支,其产生是会计不断发展的必然结果,而会计又随着生产实践的产生而产生,随着经济的发展而发展的。

人们进行生产活动,总是要发生劳动耗费,为了节约人力和费用,合理地分配劳动时间,就要把生产和耗费和成果记录下来,这就有了管理生产的需求。原始社会末期的“结绳记事”、“刻木记事”是最原始的管理活动,也可以说是会计的萌芽。最初,会计只是“生产职能的附带部分”而在“生产时间之外附带地把收入、支付日

等等记载下来。”^①当社会生产发展到一定阶段,剩余产品出现以后,生产者在工作日益繁忙,这些记录、计算等工作不可能再附带地完成了,会计才逐渐地从生产职能中分离出来,成为具有独立的特定职能的管理活动。

古代会计主要是实物记录和计量,同其他计算活动是混合在一起的。随着商品经济的兴起,商品生产者为了统一计算各种财产物资的占用和耗费,并同劳动成果进行比较,必须利用价值的形式。借助于统一的货币形态,来全面、综合地反映和监督生产经营活动,进入了近代会计的时期。近代会计的发展也经历了一个由简单到复杂,由低级到高级,由不完善到逐渐完善的发展过程。它是和大工业生产的发展紧密联系在一起的。

从资本主义产生直到英国产业革命完成为止,这个阶段,企业主要的组织形式是独资、合伙经营。企业规模小、人员少、生产分工粗,企业内外经济关系比较简单,经营活动不复杂。在这种情况下,企业所有者和经营者是统一的,企业经营管理完全依赖于业主个人的经验和判断能力,处于传统(经验)管理阶段,对会计工作的要求也不高。当时,会计的主要任务是记录财产物资增、减;货币收、支;债权、债务,保护业主财产,计算盈亏,满足业主本身的需要。企业会计处于初级阶段。

从英国产业革命完成以后,到第二次世界大战前,随着自由资本主义向垄断资本主义过渡,社会化大生产和劳动分工、专业化的发展,导致企业组织上大的联合,企业公司组织形式占了优势。这时,企业的资本已远远超过独资或合资的范围而是由股票持有人凑成。资本的集中化和股份化,使企业的所有权与经营管理权分离,公司内外经济关系日趋复杂,公司管理发展成为一门独立的工作。与此相适应,会计工作也有了重大的发展。企业会计以公司会

^① 《马克思恩格斯全集》,第14卷第51页

计为主要形式,对内加强财务成本的计划管理,强调预算在控制和评价考核方面的重要作用,产生了成本会计,出现了分批成本法、分步成本法和标准成本法等科学的成本计算方法,力求成本计算准确、真实,以寻求降低成本、增加利润的途径;对外建立定期报送财务报表的制度,以满足公司的债权人、股东、银行等对公司经营情况的了解和监督。公认会计准则和职业的独立会计师也在这时应运而生。

资本主义生产规模随着市场的开拓迅速扩大,卖方市场向买方市场转化,企业面临竞争,最迫切的问题是如何提高劳动生产率。原来传统的凭经验的管理方式已过时了,采用科学地管理方式已成为企业的共同要求。美国的泰罗博士是科学管理的主要倡导者,被称为“科学管理之父”。泰罗博士制定了有科学依据的工作定额和标准,如标准操作法、计件工资制、劳动时间的测定等,其目的是促使生产的各个方面实现高度标准化,以提高生产和工作效率。随着泰罗制在实践中的广泛实施,会计如何提高企业的生产和工作效率服务,开始提到议事日程上来。于是变动成本法、弹性预算、损益两平分析法、差异分析和责任会计等同泰罗的科学管理方法直接相联系的技术方法,也在这一时期的后半期开始引进到会计中来,成为成本会计的一个组成部分。当时已有少数会计学者提出“管理上的会计”这个词语,把会计工作的重心放在加强企业内部管理上,开始了会计向管理会计的量变阶段,管理会计处于孕育之中。

在理论界也有人把这个时期称为“执行性管理会计”阶段。因为这个时期推行的标准成本法、变动成本法、责任会计等方法,都是以后管理会计的重要内容。但这些方法仅侧重于企业内部管理,是在企业总的战略方向已经确定的前提下,研究在执行过程中如何提高生产效率,而与企业的总体目标、企业管理的全局以及企业与外界关系有关的问题,并没有在会计体系中得到应有的反映,因

而是一种局限性的、执行性的管理会计。但总的看,当时管理会计并没有从财务会计中分离出来,形成一门独立的学科,因此,仍然可以认为是管理会计的萌芽状态。

第二次世界大战以后到 70 年代,资本主义世界进入了“战后时期”,一方面战争中发展起来的现代科学技术大规模的应用于民用生产,促进了生产力的高速度发展,产品更新换代加快,新产品层出不穷;一方面,公司组织日益多极化,企业规模越来越大,生产经营日趋复杂,资本进一步集中,跨国公司大量涌现,市场竞争白热化,大量企业在竞争中失败、倒闭。为了避免淘汰、立于不败之地,企业迫切要求实现管理现代化,以增强企业的应变能力。泰罗的科学管理学说已经无法适应发展的新形势。这是因为泰罗的科学管理学说主要是对生产过程内部进行科学管理,着眼于控制生产过程的各个环节,以提高工作效率,而很少考虑企业的外部环境和企业制定的总体目标、战略方向和经营决策,在新形势下,这恰恰是企业盛衰、成败的关键。

另外,泰罗的科学管理把工人当作机器的奴隶,强调管得严,使广大工人处于消极被动和极度紧张状态,不能调动工人的主动性和创造性。为了克服泰罗的科学管理学说的缺陷,以适应战后资本主义经济发展的新形势,在企业管理中广泛而有效地运用了“运筹学”和“行为科学”。运筹学的应用主要表现在运用现代数学和数理统计学的原理和方法,建立许多数学模型,对企业中复杂的生产经营活动进行定量分析,以帮助管理人员进行科学的经营预测、决策,有效地进行生产组织和控制,促进企业物资资源的最优化组合和生产经营活动的最优化运转。行为科学主要是从心理学、社会学等方面的研究成果来研究人在生产中的行为、行为的动机、人的需要和人际关系等的科学。它主张改变对工人的高压政策,强调“精神团结”;主张采取“民主管理”,参与决策,将广大工人组织到质量管理、成本管理等组织中去,诱发广大职工提合理化建议。行为科

学应用于企业管理上来,改善了人与人之间的关系,引导、激励人们在生产经营中发挥主动性、积极性。“运筹学”和“行为科学”是现代管理科学两大支柱,也是西方企业管理从科学管理阶段向现代管理阶段转化的标志。

现代管理科学的形成和发展,不仅为管理会计的产生和发展提供了新的理论依据,而且将现代化的管理方法和技术渗透到会计领域,丰富发展了会计的内容、职能和技术方法,把会计理论和会计工作推进到一个崭新的阶段,使会计工作突破了记帐、算帐和报帐的传统模式,会计重点开始由经营过程的反映和事后分析,逐渐过渡到经营过程的控制和事前的预测、决策。运筹学与会计相结合,形成了决策会计,奠定了管理会计的基础。按照行为科学的原理和方法管理企业,企业在一定时期内必须实现总目标,企业内部各管理层次成为各种责任中心,确定相应具体目标,实行“目标管理”。企业领导层不仅要求会计反映整个企业的经营成果,还要求控制和考核各责任部门和有关工作人员的工作业绩,根据工作业绩实行奖、罚。会计与责任的控制、考核相结合,形成了管理会计的另一重要内容责任会计。

决策会计是一种全局性的、为提高企业经济效益服务的会计,是管理会计的核心。责任会计又称为执行会计,它是服务于企业内部提高生产效益,是管理会计的主体,两者构成了管理会计的主要内容。这样,原来传统的财务会计职能已不能全面的适应现代化管理的要求,于是在本世纪 50 年代末,管理会计便从财务会计中分离出来,正式形成一门独立的新兴的学科。1952 年世界会计学会年会上正式通过了“管理会计”这个专门名词。与此同时,一些大中型公司中原有的会计职能部门也纷纷设立了单独的管理会计部门,专门为企业加强经营管理服务。

综合上述,管理会计学从财务会计学派生出来,形成一门独立的新兴学科,是社会化大生产高度发展的必然产物。它的产生和发

展与现代管理科学的发展有着密切关系。现代管理技术和方法为现代会计学注入了新的活力,使它具有更加广泛的实际应用价值和灵活的适应能力。

二、管理会计的发展

1970年以后,是管理会计体系正式形成到发展为高级管理会计的阶段。管理会计进一步向多种学科渗透,如数量分析方法的应用,使管理会计对客观现象加强定量化分析,将复杂的经济现象用数学模式表现出来,为企业最优决策和改善经营管理提供可靠的数据。管理会计与系统论、信息论、控制论相结合,使管理会计的应用进一步深入到技术经济各领域,管理会计成为整个企业经营管理大系统中的一个子系统,成为现代管理不可分割的重要部分。数理统计概率方法的应用,从而在决策分析引进了“不确定性”概念和“风险价值”问题,对繁杂的经济现象有了进一步的研究。特别是电子计算机的普及和运用,使管理会计对市场变化、价格起伏、成本高低、利润升降等,设计出多种数学方程式进行模拟。管理会计已逐步做到组织系统化、计算自动化,充分地发挥了会计的管理职能,为改进企业内部经营管理,全面提高企业的经济效益,实现微观经济效益与宏观经济效益的统一,作出了杰出的贡献。

西方管理会计是发展中的科学,难免有些不尽人意之处,有待改进和充实。如过分强调数学化和模型化。社会现象是十分复杂的,虽然数学方法不断改进,但总有许多管理问题无法用数学手段处理,比如人的心理因素和社会因素。另外,深奥的数学使许多管理人员和会计人员很难理解,连理论工作者也认为深奥难懂,应用上有困难,难于普及。

管理会计首先出现在美国,70年代以来风靡世界。它的各种专门方法和技术,不仅制造业采用,而且推广到服务行业及非盈利性事业单位等各种类型组织中。1972年美国的全国会计人员联合

会(NAA)建立了单独的管理会计协会(IMA),英国也成立了国际成本和管理会计人员协会(ICMA),并分别出版了专业性刊物《管理会计》月刊,在全世界各国发行。这样,使得管理会计与财务会计的区分形成了制度化。同年,在美国由管理会计协会主持,举行第一次取得执行管理会计师资格考试,从此出现了专门的职业管理会计师。

第二节 管理会计的定义和特点

一、管理会计的定义

管理会计是在第二次世界大战以后,为了强化企业内部管理职能,而在西方国家中产生和发展起来的一门新兴的会计学科。因历史比较短,其理论、方法和内容等方面都还不成熟、不完善。因此,管理会计究竟包括哪些内容、采用哪些专门方法,至今还没有定论。甚至于什么是管理会计,国外专家也人言各殊、说法不一。

美国会计学会(AAA)管理会计委员会于1958年给管理会计作了如下定义:“管理会计是指在处理企业历史和未来的经济资料时,运用适当的技巧和概念来协助经营管理人员拟订能达到合理经营目的的计划,并作出能达到上述目的的明智的决策。”这一定义实质上指出了管理会计的最重要的职能,即计划决策职能。所以有人也称管理会计是决策会计。

1981年该协会的管理会计实务(MAP)委员会对管理会计作了如下定义:“管理会计是为管理当局用于企业的计划、评价和控制,保证适当使用各项资源并承担经营责任,而进行确认、计量、累积、分析、解释和传递财务信息等的过程。管理会计也包括非管理团体如股东、债权人、管辖机构和税务当局编制财务报告。”这一定义把管理会计的概念提高到新的水平。第一把管理会计的职能扩

大到企业整个管理过程,第二扩大了管理会计的范围,管理会计包括对外编制财务报告。这样,管理会计又包括了一部分财务会计的内容。

1982年英国成本与管理会计协会对管理会计下定义时指出:“除审计以外,一切会计(包括筹措资金、编制财务计划与预算、进行财务控制、财务会计、成本会计)的各组成部分都属于管理会计。”这一定义把管理会计的范围扩大到除审计以外的一切财务和会计。

另外,还有人认为:“对管理当局提供所需要的信息的那一部分会计工作称为管理会计。”有的说:“管理会计是为企业内部决策者服务的会计”等等。这些说法其涵义有的差别很大,这正说明管理会计是发展中的学科,随着科学的进步和经济的发展,其职能、范围和内容也会不断充实。因此,现在还很难以下一个能概括管理会计所有方面的简明的定义。

综合各家之说,笔者认为管理会计的定义应包括管理会计的实质、依据、方法、职能和目的等方面的内容。本教材对管理会计的定义表述为:管理会计是主要利用财务会计等资料,以现代管理科学为基础,运用一系列特定的技术方法,对现在和未来的生产经营活动进行规划和控制,从而调动企业内部各方面的积极性,强化企业内部经营管理,实现最佳经济效益的一种会计管理活动。

管理会计的定义包括以下内容:1. 管理会计的实质,是一种会计管理活动,是会计与管理的直接结合,强化了会计的管理职能。2. 管理会计的主要依据是财务会计中提供的有关企业财务活动和成本状况的资料,而管理会计的工作成绩最终又要从财务会计资料中反映出来。3. 管理会计所采用的手段,主要是现代科学管理技术和经济数学的方法。4. 管理会计的基本职能作用是规划未来和控制现在。5. 管理会计的目的是强化企业内部管理和提高经济效益。

二、管理会计的主要特点

管理会计的特点是在与财务会计的区别中表现出来的,包括以下几个方面:

(一)从反映经济活动的内容看,管理会计侧重于规划未来

财务会计侧重于对企业的生产经营活动作历史性的描述,它通过专门的方法,连续、系统、全面、完整地记录企业已经发生和实际完成的经济活动,事后核算与监督是它的重要特点。而管理会计却是以企业尚未发生的经济活动作为主要处理对象。管理会计要借助于一定的方法对企业的经营前景进行预测;对多种预测方案进行分析对比,从中选择最佳方案,为企业决策者正确进行经营决策提供客观依据;根据决策目标编制可行的计划,并组织实施。正确的决策与计划是企业盛衰的关键,是管理会计的重要内容。管理会计侧重于筹划未来,并不意味着忽视过去。因为财务会计中提供的企业的历史资料是预测未来的重要依据。从单纯描述过去扩展到面向未来,是企业会计的一个重大变化。

(二)从核算对象看,管理会计同时兼顾企业生产经营的全局与局部两个方面

财务会计主要是以整个企业作为核算对象,综合地核算与监督企业的财务状况和经营成果。管理会计既要以整个企业为核算对象,又要以各个局部(各责任单位、责任人)为核算对象。前以述及,决策是管理会计的重要内容,决策就要面向全局,从企业整体出发去分析和考虑问题,确定企业的整个规划和目标利润,并据以编制整个企业会计计划(全面预算)。仅做到这一点还不够,企业的计划要想付诸实施,必须具体落实到各责任单位,进行计划指标层层分解,并进行日常的控制与考核。只有局部完成责任指标,才能保证全局计划的完成。因此,管理会计既要考核与评价企业生产经营活动的全过程,同时又要考核与评价企业的各个责任单位。

(三)从核算的目的和所起的作用看,管理会计侧重于满足企业内部经营管理的需要

财务会计通过固定的、完整的核算程序,按照规定的格式,定期编制基本财务报表,提供一定日期的财务状况以及一定期间的经营成果和资金流动情况的财务信息,主要为企业外界有经济利害关系的团体或个人服务。管理会计主要是从企业内部经营管理需要为出发点,管理部门需要什么信息,它就搜集、加工、分析整理什么资料,采用灵活多样的技术和方法,没有固定的程序。不定期地编制各种管理报表,也没有固定的格式。

当前,财务会计与管理会计同属于企业会计,它们共同服务于企业管理。因此,它们所提供的有些资料,应该说不论对企业外部投资人,还是对企业内部管理当局都是有用的信息资料,只是侧重点不同而已。

(四)从核算方法看,管理会计更多地采用数学分析方法

财务会计主要采用货币形式,必须严格遵守“公认会计原则”,在我国要严格遵守企业会计准则和制度,按照一定的帐务处理程序,从凭证、帐簿到报表有顺序地进行,所采用的一般是简单的算术方法。管理会计主要为管理者提供预测、决策所需的资料,在许多方面可以不受“公认会计原则”的制约,所采用的方法早已超出了初等数学的范围。管理会计是以现代管理科学为基础,将现代管理科学的两大支柱:运筹学和行为科学引进、应用到会计中来,更多地采用数学分析方法,建立函数方程式进行定量化分析,这有助于消除决策者的主观性和随意性,使管理决策更加精确、可靠和科学。

管理会计是从传统的财务会计中分离出来的一个会计分支,两者虽有明显的区别,但仍有着密切联系。首先,它们所用的资料来源是相同的,管理会计要利用财务会计所提供的资料进一步加工分析进行预测和决策,管理会计不能离开财务会计单独存在;另