

西南财经大学会计学教材系列

管理会计

潘学模 仲修伟 编著

GUANLI KUAIJI

西南财经大学出版社

前 言

会计与经济密切相关,社会经济的发展水平直接决定着会计的发展水平。为了适应现代社会经济发展和现代企业管理的要求,在传统会计体系的基础上,派生出一门新兴的会计分支——管理会计。传统会计主要是指以记帐、算帐、报帐等为主要核算内容的会计,通常称为财务会计。管理会计,顾名思义,是既具有管理学的某些特征或职能,又具有会计学的某些特征或职能的会计。由此,又可以说,财务会计与管理会计是共同组成现代会计学科体系的两大会计分支。

管理会计于20世纪20年代产生于西方资本主义国家。几十年的发展,使它逐步建立了一些基本理论和形成了一些专门方法,但这些理论和方法都由于管理会计本身相对较短的历史而需要一个逐步系统、完善的过程。因此,我们仅把管理会计定位于从传统会计学基础上派生出来的一个会计分支而不是一门独立的学科,其理由也在于此。

高速的经济发展和激烈的市场竞争,使企业管理当局必须充分运用会计手段来满足企业经营管理的要求。除了财务会计手段以外,在预测分析、决策分析等方面,更需要运用管理会计的某些理论和方法。由于企业经营管理的 requirements 是多种多样、千变万化和没有边际的,因而为之服务的管理会计的理论和方法也必然显得较为繁杂和难以规范,其结果是,管理会计的理论和方法范围至今也没有一个较为公认的界定。

本书是作者在借鉴国内外管理会计著作的基础上,根据自身多年的教学经验、大学教育的特点、并在我们二人所著《管理会计》

1990年版本的基础上编写的。本书编写的一个基本点是尽量体现管理会计的基本理论和专门方法的特点,使管理会计的基本理论和专门方法控制在一定范围内,而不至于与其他相关学科的内容重复交叉从而导致管理会计内容无限扩大的趋势。

参加本书编写的有仲修伟(第一、四、六、七、八、十章)、潘学模(第二、三、五、九章)。

本书可作为大专院校、自学考试、函大及在职人员培训等使用的教材,也可供实际工作者参考。

限于作者水平,书中难免有不完善甚至错误之处,诚望读者指正。

作 者

1997年6月

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 管理会计的基本概念	(1)
第二节 管理会计的形成和发展	(4)
第三节 管理会计与财务会计的比较	(9)
第四节 管理的职能与管理会计职能	(15)
第五节 管理会计的主要内容与企业的组织系统	(23)
第二章 成本特性和变动成本法	(33)
第一节 成本及其分类	(33)
第二节 成本特性	(36)
第三节 混合成本及其分解	(41)
第四节 边际贡献	(50)
第五节 变动成本法	(53)
第三章 本量利分析	(70)
第一节 本量利分析概述	(70)
第二节 一种产品的本量利分析	(71)
第三节 营业杠杆	(86)
第四节 多种产品的保本分析	(92)
第五节 本量利分析的基本假设	(98)

第六节	本量利分析方法在应用中应注意的问题	(99)
第七节	不确定情况下的本量利分析	(100)
第四章	短期经营决策	(106)
第一节	决策的意义与分类	(106)
第二节	决策的基本程序与决策的环境原则	(111)
第三节	预测是决策的基础	(115)
第四节	决策分析使用的成本概念及短期决策常用的 分析方法	(135)
第五节	短期经营决策的分析评价	(149)
第六节	产品订价决策	(181)
第五章	长期投资决策	(204)
第一节	长期投资决策概述	(204)
第二节	长期投资决策需要考虑的重要财务因素	(211)
第三节	长期投资方案的评价指标	(235)
第四节	运用不同指标对方案的评价问题	(257)
第五节	长期投资决策中的若干问题	(259)
第六节	长期投资决策中的敏感性分析	(271)
第六章	全面预算	(278)
第一节	预算及全面预算概述	(278)
第二节	全面预算的编制方法	(288)
第三节	弹性预算	(306)
第四节	零基预算、滚动预算、概率预算	(321)

第七章 标准成本系统	(337)
第一节 标准成本.....	(338)
第二节 成本差异分析.....	(345)
第三节 目标管理原则和例外管理原则.....	(372)
第四节 成本差异的帐务处理.....	(375)
第八章 存货控制	(387)
第一节 存货功能与存货成本.....	(387)
第二节 经济订购批量的计算.....	(391)
第三节 存货控制基本模型的扩展.....	(414)
第四节 存货的控制.....	(433)
第九章 责任会计	(440)
第一节 企业管理模式概述.....	(440)
第二节 责任中心.....	(442)
第三节 责任会计.....	(450)
第四节 内部转移价格.....	(459)
第五节 责任转帐和责任仲裁.....	(469)
第六节 对责任中心的评价与考核.....	(470)
第七节 责任会计与财务会计相结合的问题.....	(482)
第八节 责任预算与责任报告的传递.....	(484)
第十章 其他定量方法在管理会计中的应用	(491)
第一节 计划评审方法在经营决策中的应用.....	(492)
第二节 概率分析在风险型决策中的应用.....	(506)

第三节	对策论在不确定性决策中的应用.....	(516)
第四节	线性规划与单纯形法在企业经营决策中的 应用.....	(524)
附表 1	1 元的复利终值表	(544)
附表 2	1 元的复利现值表	(548)
附表 3	1 元的年金复利终值表	(550)
附表 4	1 元的年金复利现值表	(554)

第一章 总 论

第一节 管理会计的基本概念

会计是一个信息系统,是专门提供经济信息的管理学科。管理会计是现代管理科学的一个组成部分,是在 50 年代以后迅速发展起来的一门新兴学科。

管理会计是适应经济发展的客观要求和现代管理的要求而产生的。早期的企业经营一般是采用独资或合伙的组织形式,企业的经营活动是由企业的所有者亲自经营,所有权与经营权是统一的。由于当时企业的规模较小,经营活动也较为简单,所需资金也不是很多,经营者依靠传统会计所提供的信息已能满足企业经营管理的需要。随着经济的迅速发展与科学技术的不断进步,企业生产规模日益扩大,经营一个企业所需的资金越来越多,为适应这一变化,出现了股份公司的组织形式并在经济生活中占据了支配地位。这种组织形式吸收了广大投资者的资金,且有较雄厚的财力,它也促进了经济的迅速发展。股份公司显著地不同于独资与合伙企业,它的所有者——股东分散在各地,大多远离经营实体,他们中绝大多数不可能直接参与企业管理,企业的经营管理则只能由委托代理人——经理来承担,这就出现了企业所有权与经营权的分离。

管理会计作为一个独立的会计分支,是在第二次世界大战后形成的。20 世纪中期以后西方企业进一步趋于集中,经营规模不

断扩展,企业间竞争更加激烈。经济的发展要求企业经营管理更加科学和合理,企业在竞争中才能求得生存和发展,否则将被淘汰。这就迫使企业的所有者必须重用管理专家,对企业实行科学管理,提高企业竞争能力,以最经济有效地运用企业人力、物力、财力,实现最大的经济效果,求得企业的生存和发展。这种新情况的出现,要求会计的服务对象扩展为两个方面:对外,要为分散在企业外部的投资人、债权人和其他有关社会集团服务;对内,要为企业内部实际掌握经营权的经理服务。于是传统的单一的会计系统就逐渐分化为财务会计与管理会计两个相对独立的系统。把以反映企业经营状况,提供财务报表为主要手段,对企业外部的投资者、债权人等服务的会计称为财务会计(Financial Accounting),它是传统会计的继续和发展。把以适应企业内部经营管理需要,从各方面提供经济管理信息,为企业经营控制和经营决策服务的会计称之为管理会计(Management Accounting)。

管理会计的形成和发展,经历了一个在传统会计内部孕育、积累和逐步形成的漫长过程。1922年,美国奎因坦斯(H·W·Quaintance)所著的《管理会计:财务管理入门》一书中,首先使用了“管理会计”这个名词。1924年麦克金西(G·O·Mckinsey)撰写发表了《管理会计》一书。随后许多关于管理会计的专著相继问世,管理会计的内容也不断走向丰富和完善。直至20世纪50年代,管理会计才开始得到会计理论工作者和实际工作者的较为一致的承认。自此,源于成本会计的管理会计便成为会计学的新分支。财务会计与管理会计便成为当代会计学的两个重要领域。

管理会计主要是运用于加强企业内部的经营管理,实现企业经营的最大盈利为目的,它灵活运用多种多样的方法和技术,收集、积累、加工和阐明管理当局合理规划及有效控制经营过程所需的信息,以便据以规划未来,控制现在,考核过去。管理会计发展了传统会计的职能,并与实现企业的现代化管理需要密切结合。它不

仅是当代会计学的重要分支和领域,同时也是现代管理科学的重要组成部分。

管理会计最初产生在美国,以后逐渐扩展到各西方国家。美国会计学会于1958年成立了管理会计委员会,该会在同年对管理会计作了一个引人注目的概括:“管理会计是运用适当的技巧和概念,处理和分析企业的历史资料或预测的经济资料,以协助管理当局制定经营目标,编制计划,作出各种决策,以达到企业的经营目标。”还指出:“管理会计使用一些必要的方法和概念,以编制有效的计划,从多种方案中作出最优选择,并且通过对业绩评价与分析来进行控制,对专项问题的会计资料进行汇总、分析和提出报告。”这个对管理会计基本概念的概括中,明确了管理会计的职能和目标,管理会计的方法与管理会计所涉及的范围。

自20世纪50年代以来,管理会计沿着两个方向发展:一方面它以财务会计提供的信息为基础,对成本、利润、资本等资料进行加工、改制、延伸,使其更好地为企业内部经营管理服务;另一方面管理会计适应现代化管理的要求,吸收运用了运筹学和行为科学等的成果,创立了自己特有的理论和方法,成为了一个由多学科相互渗透和结合的综合性的管理学科。

英国成本与管理会计师协会于1982年对管理会计的概念提出了一个新的广义的定义,认为除审计以外的会计系统所有组成部分都应属于管理会计,认为财务会计的一切工作都是服务于管理需要的,对外的财务报表也是决策的依据之一。这种意见也得到国际会计师联合会管理会计委员会的赞同。当然这个概念是一个广义的管理会计概念,向企业外部的信息使用者报告企业的财务状况和经营成果也是企业管理当局的责任。企业外部的投资者债权人及潜在的投资者取得财务会计报告也是为了进行决策和管理。从这个角度来说财务会计也属于管理会计。

自改革开放以来,管理会计知识在我国得到广泛的传播和应

用,广大会计理论工作者和会计实际工作者在总结我国会计工作实践经验的基础上,掌握和应用管理会计的有关理论和方法,从而开创了新中国成立以来会计工作的新局面。我国会计理论工作者对管理会计最具有代表性的认识是:“现代管理会计是在新历史条件下,以现代管理科学为基础,一方面丰富和发展了其早期形成的一些技术方法;另一方面,又大量吸收了现代管理科学中运筹学、行为科学等方面的研究成果,把它们引进、应用到会计中来,形成了一个新的相对独立的完整的理论方法体系。这个体系,表现为多种学科的相互渗透和结合,成为一门新兴的综合性边缘科学。”^①现代管理会计的创立及其不断发展大大丰富了会计科学的内容,标志着会计科学已进入一个崭新的发展阶段。

第二节 管理会计的形成和发展

学习一门新学科,应从学习这门学科的历史入手。因为一门学科的形成发展过程的历史,体现着该学科不断发展的必然性和规律性。会计作为管理经济的工具之一,是随着经济的发展而发展的。管理会计的形成和发展也是会计不断发展的必然结果。任何学科都是一个历史过程,现存的一切知识都是历史积累的成果,了解学科发展历史才能把握学科的现在和未来发展趋势。

最初的管理会计与成本会计有着内在联系,它是在成本会计的基础上发展起来的。成本会计产生于18世纪产业革命后期,由于大量机器设备的使用,核算中便出现了折旧的计算和间接费用的分摊,只有对此进行科学的计算、合理地分摊才有可能正确地定价、报价、接受订单,才有利于企业参与市场竞争。如以现在的管理要求来看,当时的成本会计工作只是在过去经济活动的基础上分

^① 余绪缨:《管理会计》,8页,中国财经出版社,1983年。

摊费用,计算成本,尚未能运用历史成本资料预测未来,协助管理当局制定计划,实行控制与作出决策。

· 19 世纪末,西方由自由竞争向垄断资本主义生产方式发展,企业经营规模和经营活动日趋扩大和复杂,为决定产品售价,控制市场以及为控制一个公司内部的分散经营活动,研究销售成本就显得十分重要。许多企业经营者在经营实践活动中逐渐认识到:预计成本比根据历史数据汇总的实际成本更为有用。

管理会计的产生与管理理论的发展相联系,20 世纪 20 年代以泰罗(Frederick W. Taylor)开创的科学管理,用标准化和大批量解决了管理落后的问题,使用同样的人力与设备,成数倍地提高了产量。科学管理学说的核心是强调提高工作效率,用著名的时间动作研究制订在一定客观条件下经过努力才能够达到的工作标准。起初为改进工资制度,建立奖励计件工资制,采用了标准人工成本的概念,以后又将标准人工成本概念引伸到标准材料成本和标准制造费用等,以此作为评价和考核的依据,要求生产的各方面实现高度的标准化。为配合管理上的要求,在会计核算中出现了“标准成本”、“差异分析”,并成为成本会计的组成部分。“标准成本”是作为应达到的预定目标成本与检查实际成本的依据,从对比中寻找降低成本、增加利润的途径。这推动了成本会计的进步,使传统的历史成本的事后计算向着预定成本的事前计算迈出了重要的一步。与此同时,预算控制方法也逐渐形成和发展起来,它最初出现在西方工业国家,是当作在第一次世界大战后应付萧条的产物,是当时提出的工业合理化运动的重要内容之一。它是通过汇总调整部门预算,从而确定整个企业预算,再通过预算执行的考核评价来明确各部门责任,进而改善企业经营管理的手段。及至 30 年代,标准成本和预算控制方法已日臻丰富和完善,1928 年美国的一些工程技术人员与会计人员共同设计出了弹性预算。最初出现在银行的财务报表分析法这时也为企业采用。事实上这时已将会计

信息的重要作用扩大到计划和控制的职能中去了。标准成本等内容起初是独立于会计系统之外而计算的,哈特菲尔德、韦伯纳、哈里森等会计学家主张把它纳入会计系统,认为只有科学的事前的标准成本计算纳入会计系统,才能形成真正的标准成本会计。在比较实际成本与标准成本(或预算成本)的过程中,发现了和揭示了产量变动时固定成本与变动成本的变动情况各不相同。掌握了要按成本特性将固定成本与变动成本分开比较,才能揭示出正确的差异。许多会计学者主张将固定性制造费用与销售及行政管理费均划归期间成本,以便使差异分析更有意义。这就为当代管理会计常用的一些基本内容如变动成本计算、成本——数量——利润分析、弹性预算的编制奠定了理论基础。1930年~1933年期间损益平衡点的计算和分析公式,利润——数量关系的图示法已开始会计著作中出现。1922年第一次出现了混合成本的分解方法,1928年在美国一些工程技术人员与会计人员共同设计出了弹性预算,以后它们与标准成本互相结合为企业广泛采用。在这些会计理论和实践的基础上,1936年第一次发表了关于变动成本计算法的文章,主张变动成本法的诺珀尔提出:变动成本法有利于编制利润计划,同收益表的贡献编制方式是一致的。它还有利于进行成本控制 and 业绩评价,更有利于决策。然而这些以泰罗的科学管理思想为基础所形成的早期管理会计方法仍存在着较大的局限性,表现为以标准成本、预算控制与差异分析为主要内容,它是在企业的战略、方向等重大决策已确定的情况下,着重去解决决策实施中的执行问题,着眼点是经济性和工作效率的好坏,解决的是整体的局部问题,因而这些内容被称为管理会计的“执行会计”部分。

20世纪50年代,西方资本主义世界进入战后经济发展时期,一些主要资本主义国家曾有一个科技和经济发展的阶段,在这一时期一方面由于科学技术飞速进步,使生产力发展很快;另一方面企业的大量集中,跨国公司大量出现,企业经营日趋复杂,市场变

幻莫测,竞争日益激烈。严峻的条件和环境给企业的经营管理提出了新的要求:即企业内部管理要合理科学,企业要有适应外部环境的灵活反应能力和适应能力,否则企业会在激烈的市场竞争中被淘汰。

在第二次世界大战后新形势与新要求面前,泰罗制已显得无法适应。一是泰罗制这种所谓的科学管理制度实质上是对职工残酷剥削的劳动组织与工资制度,在它一味地片面追求效率和不断激化劳资关系上,在第二次世界大战后再也不能最大限度地提高劳动生产率和带来更多的利润;二是泰罗制只着眼于企业内部的生产管理方面,只强调尽力提高工效,而对企业与外部环境关系则不重视。在激烈竞争的严峻市场环境中,只依靠企业内部的合理组织和提高效率是远远不够的,相反错误的决策往往导致效率越高损失越惨重的后果。

顺应第二次世界大战后的新情况和对管理提出的新要求,现代管理科学有较迅猛的发展,它历史地、必然地取代了泰罗制。现代管理科学是由运筹学和行为科学组成。运筹学主要是运用数学与数理统计学的原理和方法,建立了许多定量的管理方法与技术,它可以协助管理人员对企业生产经营活动按最优的要求实行预测、决策、组织、安排和控制,促使企业生产经营实现最佳效益。20世纪50年代以后,管理会计发展很快,运筹学的定量方法与技术被广泛地应用,如应用库存论的原理计算“经济订货量”和“经济生产量”;应用线性规划确定各有关因素之间的最优组合;应用数理统计概率分析预测销售量确定随机因素的风险性;应用回归分析分解混合成本等等。20世纪70年代发展起来的行为科学主要是应用心理学、社会学等方面的研究成果来对人的各种行为的规律性进行研究,主要包括人的行为及其产生的原因,影响行为的因素以及如何改变行为,并讨论了人际关系(包括管理当局与职工关系、上下级关系)等。行为科学的核心是用“管理的民主化”、“参与

制”等措施来笼络职工,增强“归属感”和“责任感”,以调动职工的积极性和主动性。在现代管理会计中的公司内部的责任会计的内容就是按行为科学的某些理论建立的,贯穿管理会计的有关内容的“目标管理原则”与“例外管理原则”也是遵循行为科学的一些理论要求提出的。把行为科学应用到企业管理中去,目的是按照它的科学原理来做好人的工作,改善人际关系,调动和激励起职工在企业生产经营活动中的主观能动性。在 20 世纪 50 年代以后按现代管理科学原理和方法要求所建立的管理会计新内容除责任会计以外,都是为帮助确定企业目标,合理组织、安排使用人力、物力、财力,消除管理工作中的主观随意性,提高管理水平,争取实现最大经济效益的。在当代人们把它称为管理会计的“决策与计划会计”部分。

在现代管理科学的指导下,现代管理会计的内容不断丰富,使原有的标准成本、预算控制和财务报表分析法与它们综合起来,成为一个以谋求最大利润为中心的、使会计信息的提供和使用深入到预测、决策、计划和控制各个管理环节的完整体系。

这个体系体现在:对企业经济活动预先使用各种方法规划目标利润,并根据对利润的影响来评价、分析每个不同方案的优劣,进行决策分析;在这个基础上再规划企业的有关销售、采购、生产和财务活动,对计划加以数量说明,即编制一定时期的预算;对费用和控制要作为利润管理的一个环节来对待,应充分使用运筹学与行为科学和数理统计等各种知识;为了实现目标利润,应深入实施责任会计,保证决策目标的实现;为了科学迅速地提供各种有关资料,变动成本计算和标准成本制度应深入正确使用;逐步广泛地使用电子计算机,最终确立以计算机为基础的会计信息系统。因此管理会计的形成和发展与现代管理科学有着紧密的联系。现代管理科学的形成和发展,对管理会计形成在理论上起着奠基和指导作用,并赋予了管理会计的新方法新技术,使管理会计从传

统的成本会计中分离出来自成体系,适应现代管理的要求,在企业经营管理中发挥更大的作用,行使更多的管理职能。管理会计对提高企业管理水平和经济效益,发挥着巨大的作用。

进入 20 世纪 70 年代以后,在西方发达国家,管理会计风行一时,不仅各国会计学会中建立了相应的管理会计的研究团体与机构,而且许多大中型企业原有的会计职能部门中也纷纷设立了单独的管理会计机构,成为这些大规模的复杂经济组织的现代化管理手段,专门为加强经营管理服务。管理会计最初主要应用于制造业,随后应用范围逐步扩大,从制造业推广到各种类型的组织中,包括服务业和非营利的组织机构和社会团体中,成为现代管理的重要组成部分。

综上所述,管理会计是适应现代管理的要求而产生的,它源于成本会计,它是由多种学科,尤其是现代管理科学相互渗透和相互结合所形成的一门新的综合性的边缘学科。管理会计的形成与发展,标志着传统会计职能的扩大,是会计学的新发展,是经历了数百年之久的传统会计体系的又一次重要演变。

第三节 管理会计与财务会计的比较

管理会计和财务会计之间,既有密切联系又有显著区别,本节通过两者的简要对比,具体说明管理会计的主要特点。

一、管理会计与财务会计的联系

管理会计自从产生形成以后,虽与财务会计同为两个并列的相对独立的业务系统,但两者又是相互补充,相互配合,同为提供各种可靠的管理信息发挥着各自的作用。因此,它们之间也存在着密切的联系。

第一,它们都是以经营信息作为信息来源。财务会计为反映监

督企业的资产、负债与所有者权益变动,只能以记录证明各种经济业务实际发生的原始凭证为核算依据。管理会计虽然可以运用各个方面的资料,但对来自财务会计的信息加工是其主要来源和主要方面,所以可以说它们两者的资料是同源的。

第二,两者提供的信息都是财务信息,都为管理当局提供综合性的以货币表现的财务指标。财务会计所使用的许多基本概念、方法、技术以及财务会计的许多现行规定,也在不同程度上适用于管理会计,只是管理会计不局限于这些概念和技术,管理会计还使用其他一些概念、方法和技术。

第三,两者都是通过会计信息为管理当局或有关方面提供参谋和咨询服务的。它们都是管理当局的参谋与助手,但两者都不直接履行管理职能。

二、管理会计与财务会计的区别

与财务会计相比较,管理会计的特点可以概括如下:

1. 管理会计侧重于为企业当局提供用于内部管理的会计信息

财务会计的主要目的是向企业外部有经济利害关系的组织和个人报告企业财务状况,通过传统的记帐、算帐、财务报表等环节向这些组织和个人(股东、债权人、税收部门以及潜在投资者)提供有关财务状况与盈利能力的信息。财务会计信息对企业管理工作虽然有一定作用,它可以作为管理当局评价企业经营活动的依据,但由于财务会计所提供的信息是历史资料,仅能对过去作事后的评价与监督,不能为企业日常经营的计划与控制 and 解决经营活动中的专门问题提供必需的汇总信息,不能对加强企业经营管理起积极的直接作用。因此,人们又把财务会计称为外部会计(External Accounting)。当然,财务会计定期汇总编制的财务报表,也有利于企业外部的报表使用者据此作出决策。例如,企业的股票持有