



21st
century

Accounting Textbook Series in 21st Century

21世纪会计学系列教材

管理会计

Management Accounting

主编 林涛

厦门大学出版社

Accounting Textbook Series in 21st Century

21 世纪会计学系列教材

管 理 会 计

Management Accounting

林 涛 主编

厦门大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

管理会计/林涛主编. —厦门:厦门大学出版社,2003.8

(21世纪会计学系列教材)

ISBN 7-5615-2110-3

I. 管… II. 林… III. 管理会计-高等学校-教材 IV. F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2003)第 051648 号

厦门大学出版社出版发行

(地址:厦门大学 邮编:361005)

<http://www.xmupress.com>

xmup@public.xm.fj.cn

厦门市新嘉莹彩色印刷有限公司印刷

(地址:厦门市岭兜新村工业园 邮编:361009)

2003年8月第1版 2003年8月第1次印刷

开本:787×960 1/16 印张:18.25

字数:337千字 印数:1-5 000册

定价:24.00元

本书如有印装质量问题请直接寄承印厂调换

前 言

管理会计是将现代管理与会计融为一体、为企业管理者提供决策支持信息的会计分支。自 20 世纪初以来,管理会计在理论和实践两个方面都取得了丰硕的成果;尤其是 20 世纪后期以来,为适应社会、经济、技术重大变革而产生的以“作业成本计算(ABC)”和“作业管理(ABM)”为代表的一系列新的管理方法又使管理会计进入了一个大变革、大发展的历史时期。这是编写现代管理会计教材时所必须把握的一个新的起点。但是我们也一致认为,管理会计出现的新发展并不是对传统管理会计的否定,在新的历史条件下传统管理会计的方法体系仍有其实践价值和积极作用。基于这样的认识,我们把传统管理会计和管理会计的新发展统一起来,组成本书的完整内容。

本书是作者在大量参阅中西方近年来出版的管理会计教科书的基础上,结合多年的教学、实践经验编著而成的。全书共分三篇、十五章,主要包括成本计算与管理、管理决策系统、计划与控制系统等三方面的内容。本书的写作结构合理、概念清晰、案例翔实,可作为高等院校有关专业的学生学习“管理会计”的教材,也可以作为广大实务工作者的业务参考用书。本书由林涛博士担任主编,负责总体框架的设计、编写大纲的拟订、各章初稿的修订和全书的总纂与定稿。

参加编写人员的具体分工是:第一、二、六至十章,第十二至十四章,林涛;第三、四章,陈秧秧;第五章,林涛、陈秧秧;第十一章,陈茵、林涛;第十五章,孙建国、胡朝霞。

在此特别要感谢厦门大学会计系毛付根教授、陈少华教授的大力支持。

最后要特别说明的是,尽管我们在编写过程中尽了很大的努力,但疏忽甚至错误之处在所难免,敬请广大读者批评指正,以期修订、再版时进一步完善。

编者

2003 年 6 月

目 录

前言

第一篇 成本计算与管理

第一章 总论	(1)
第二章 作业成本性态分析	(12)
第一节 基本成本概念	(12)
第二节 成本性态分析	(15)
第三章 传统成本计算法	(27)
第一节 产品制造成本	(27)
第二节 分批成本计算法	(29)
第三节 分步成本计算法	(43)
第四章 作业成本计算法	(58)
第一节 作业成本计算法的产生	(58)
第二节 作业成本计算系统	(61)
第三节 作业成本计算中几个值得注意的问题	(72)
第五章 作业管理	(77)
第一节 作业管理	(77)
第二节 作业管理策略	(80)
第三节 ABC、ABM 在中国应用的现状与前景	(85)

第二篇 管理决策系统

第六章 决策概述	(89)
第一节 决策概述	(89)
第二节 经营决策中特定的成本概念	(93)
第七章 变动成本计算	(99)
第一节 变动成本计算法的原理	(99)

第二节	变动成本算法与完全成本算法的比较	(101)
第三节	变动成本算法与分部报告	(106)
第八章	本—量—利分析	(109)
第一节	本—量—利分析的基本模型	(109)
第二节	因素变动分析	(118)
第三节	敏感性分析	(123)
第四节	本—量—利分析在经营决策中的应用	(130)
第五节	本—量—利分析与作业成本计算	(135)
第九章	短期经营决策	(140)
第一节	基于相关成本分析的短期经营决策	(140)
第二节	产品定价决策分析	(150)
第三节	不确定性决策方案的分析评价	(156)
第十章	资本投资决策	(159)
第一节	现金流量分析和货币时间价值	(159)
第二节	资本投资决策评价指标	(165)
第三节	资本投资决策	(173)
第四节	资本投资决策的风险分析	(179)
第五节	通货膨胀对资本投资决策的影响	(183)
第十一章	存货管理	(185)
第一节	传统存货管理	(185)
第二节	从订货点法到 MRP	(192)
第三节	JIT 存货管理	(197)

第三篇 计划与控制系统

第十二章	企业预算	(201)
第一节	预算体系	(201)
第二节	总预算的编制原理	(203)
第三节	弹性预算与业绩评价	(216)
第四节	其他预算形式	(220)
第十三章	标准成本系统	(223)
第一节	标准产品成本	(223)
第二节	差异分析	(230)
第十四章	责任会计	(245)
第一节	责任中心与责任会计的基本内容	(245)

第二节	责任中心的业绩评价与考核·····	(250)
第三节	转移价格·····	(258)
第十五章	企业业绩评价体系与激励机制·····	(262)
第一节	企业业绩评价体系·····	(262)
第二节	综合记分卡·····	(269)
第三节	激励机制·····	(274)
附录:	货币时间价值表·····	(277)
本书主要参考文献	·····	(281)

第一篇 成本计算与管理

第一章 总论

一、企业组织中的管理会计信息系统

根据全美会计师协会(National Association of Accountants,简称NAA)下属管理会计实务委员会(Management Accounting Practices Committee,简称MAP committee)的定义,管理会计是向管理当局提供用于企业内部计划、评价、控制以及确保企业资源的合理使用和经济管理责任的履行所需财务信息的确认、计量、归集、分析、编报、解释和传递的过程。管理会计还包括编制供股东、债权人、行政机构及税务当局等非管理集团使用的财务报告。^①

该定义界定的是广义的管理会计概念,就企业实际来看,管理会计本质上是企业内部的一个信息系统,是企业内部的决策支持系统。它为企业各营运部门提供有关的会计信息,协助它们有效运用各项资源。图1-1是一个典型的大型企业的组织结构图。

财务会计和管理会计是企业会计工作的两个重点,它们各有侧重。通常而言,管理会计在企业管理过程中担负的责任包括:

(1)成本核算与管理。提供管理当局需要的产品、服务、作业等成本对象的多样化的成本信息,并帮助他们发现问题的征兆以推导出有效的解决办法。

(2)预算控制和业绩计量。预算控制与业绩计量是管理会计履行计划与控制职能的核心。管理会计通过预算将企业未来一定期间的战略规划以数字的形式落实到部门、责任人,并据以进行事前、事中和事后的控制;业绩计量则为企业进行评价与激励提供了依据。

(3)决策支持。“管理的重心在经营,经营的重心在决策”,没有决策,企业就无从实现经营的目标,管理会计对备选方案所做出的详细的分析和评价是管理当局正确决策的重要的信息支持。

^① 参见《管理会计公告 No. 1 A:管理会计的定义》,转引自毛付根、王光远(1997)。

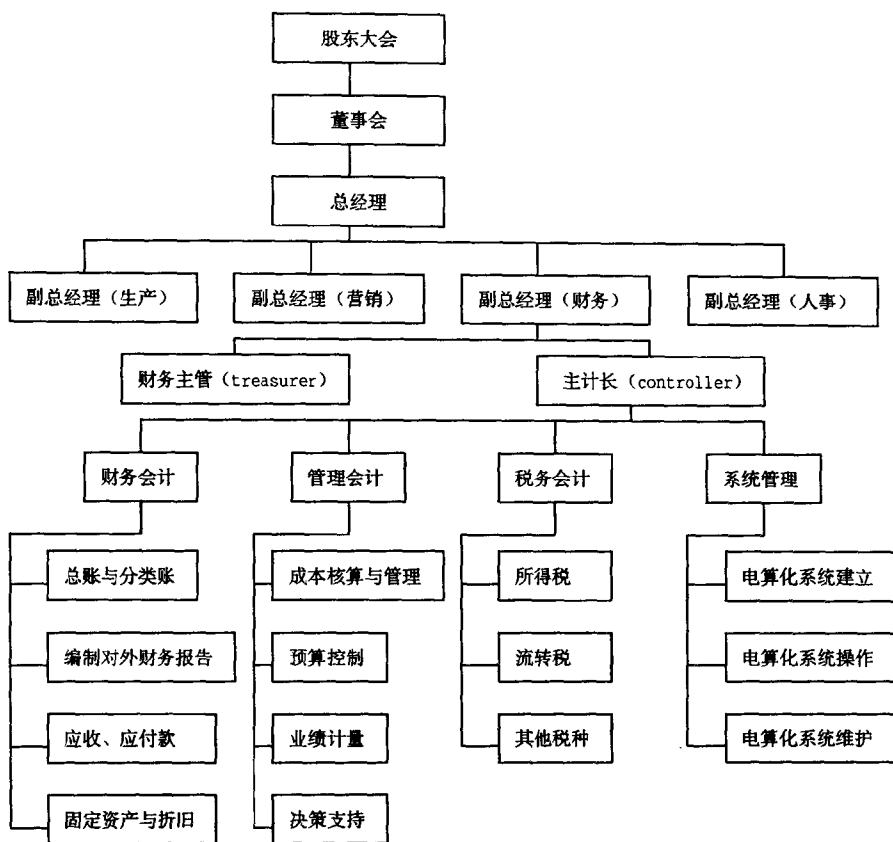


图 1-1 企业组织结构图

二、财务会计和管理会计

(一) 财务会计和管理会计的比较

企业在经营过程中形成了诸多的利益相关集团,它们的利益取向不同,对信息的需求也不一样。会计作为企业最重要的信息系统,为满足多方利益集团不同的信息需求,逐渐形成了两个相互独立又相互联系的子系统:财务会计系统和管理会计系统。

财务会计系统主要为企业的外部利益相关集团提供财务信息,侧重于经济活动事项的事后反映,发挥会计的社会职能。企业的外部利益集团远离企业

的经营实体,财务会计的基本产出——定期财务报告是它们了解企业财务状况和经营成果的主要途径。企业对外财务报告主要包括:资产负债表、损益表和现金流量表。其中,资产负债表反映企业特定时点的财务状况,即资产、负债和所有者权益的状况;损益表反映企业特定时期内的经营业绩;现金流量表反映企业现金流动的来龙去脉。外部利益集团基于决策目的,必然要求财务会计站在“客观公正”的立场,以确保财务会计信息的真实可靠。为了做到这一点,就要求财务会计的日常核算及报表编制须遵循一定的规范和程序,即公认会计准则(generally accepted accounting principles,GAAP),要求在公认会计准则的指引下客观、合理地对企业已发生的经济事项进行确认、货币计量和综合反映。

管理会计和财务会计同源而分流,管理会计侧重于为内部使用者提供管理信息,发挥会计的管理职能。管理会计在执行内部管理职能时,一方面要尽可能地利用财务会计系统提供的资料,另一方面又要根据不同的管理决策目的,结合其他财务或非财务、内部或外部资料进行数据、信息的分类收集、组合,满足多样化的管理决策需求。表 1-1 对管理会计和财务会计的主要差异作了简要的归纳:

表 1-1

项目	财务会计	管理会计
信息使用者	企业外部利益集团	企业内部利益集团
信息用途	利益关系人的利益协调	企业决策和控制
主要课题	利润核算和分配	如何提高效率和效益
信息的时间维度	历史信息	历史信息、现在信息、未来信息
信息的空间维度	以企业整体(会计主体)信息为主	整体信息、分部信息、外部信息等,具有较强的随意性
信息的计量方式	货币性计量	货币性计量与非货币性计量相结合
信息系统输出	规范性的财务报告	多样化报告
信息处理规范	GAAP 及相关法律	管理需求
信息质量特征	客观、公正、合法	及时、有效

为了满足多样化的信息需求,管理会计在实际应用中往往需要从运筹学、工程学、行为科学等诸多相关学科中吸取方法和养分,并最终发展成为一门综合性的交叉学科。

(二)财务会计、成本会计与管理会计的关系(胡玉明,2002)

成本会计既是管理会计的前身,又是财务会计与管理会计的中介,同时还

是现代管理会计的重要组成部分。成本会计源于工业革命对产品成本信息的需求,最初,对产品成本数据的计算是在账外进行的,经过较长时间的实践,账外计算进而转入账内计算,使成本的形成、积累与结转纳入复式簿记的框架,成本会计因此正式诞生(余绪缨)。原始意义上的成本会计侧重于成本的归集、分配和产品成本的事后计算,其主要目的是为企业定期的财务报告提供有关的成本资料。只有通过成本计算,才能将企业消耗在期间销售成本、期末存货成本和期末在产品之间进行合理分配,并将它们分别列入企业损益表和资产负债表。即,在该阶段成本会计主要服务于财务会计的存货计价和收益确定。

随着企业生产经营的发展,成本会计逐步从单纯的成本计算向成本计算与成本管理相结合发展,逐步深入企业的生产经营过程,成为企业降低成本、控制成本的工具,这具体表现在标准成本系统之中。标准成本系统是成本会计向管理会计过渡的分界点,成本性态分析则是管理会计的起点。因此,从管理会计的发展史来看,成本会计是管理会计的前身。

而在现代的企业经营过程中,成本信息的地位和作用变得越来越重要。存货计价和收益确定、经营控制、管理决策都需要成本信息的支持,单一的成本信息难以同时满足这三种目的,这就要求实现“不同目的,不同成本”。财务会计以成本计算的结果作为存货计价和收益确定的基础;管理会计以成本信息为工具,应用多维的成本概念进行经营管理决策。从这个意义上说,成本会计又是联结财务会计和管理会计的中介。

管理会计以优化企业价值链为目的,着眼于利润的最大化;而成本会计则着眼于成本的最小化,为管理的控制功能提供相关信息,二者相辅相成、不可偏废,共同组成统一的现代管理会计系统,为提高企业经营的效率和效益服务。

三、管理会计的形成与发展

成本会计是管理会计的前身。20世纪初,为配合泰罗制的实施而形成的标准成本会计,可视作成本会计向管理会计过渡的中间环节^①。1919年英国成本会计师协会(英国特许管理会计师协会 CIMA 的前身)成立、20世纪 30

^① 在会计的发展过程中经常出现理论与实践的不同步,实践超前于理论发展的情况时有发生。就管理会计而言,该现象尤为突出。管理会计实践的起源至少可以追溯到 19 世纪早期,这个时期欧美的纺织厂、铁路、兵工厂等企业出于衡量内部经营过程的效率和实施激励的目的,开始针对复杂的内部管理目的而提供特定信息。也是基于该分析,以卡普兰教授为代表的部分管理会计学家认为管理会计的历史要早得多。他们甚至认为“实际上到 1925 年,所有(重要的)管理会计实践已经得到了发展”。具体内容可参见约翰逊和卡普兰著:《管理会计的兴衰》,1987 年版。

年代美国全美控制协会等的成立又进一步确定了管理会计师的社会地位,并为管理会计的理论研究和实践提供了组织性保障。

在近百年的历史中,管理会计的发展经历了两个主要的发展阶段:

(一)基础性管理会计阶段

基础性管理会计阶段,又可以大致划分为执行性管理会计阶段和决策性管理会计阶段。

1. 执行性管理会计阶段(从20世纪初到50年代)

管理会计最初的发展和20世纪初兴起的科学管理运动有着密切的联系。F·W·泰罗为提高劳动力和原材料的使用效率,对企业的制造成本系统进行了改革,他在制造工艺流程的时间分析、动作分析的基础上制定了相关的标准,以使劳动力和原材料的消耗控制在最低的限度内。泰罗推行科学管理的初衷并不在于控制财务成本,但此后P·郎曼、H·艾默森、G·C·哈里森等人逐步展开对标准成本系统的研究,利用标准进行成本控制。在工程师、会计师和管理学家的共同努力下,标准成本系统逐步成熟,到20世纪20年代,标准成本已经十分普及并有了很大的发展。

1921年,国会颁布《预算与会计法》,极大地推进了预算控制在私营企业中的应用。1922年,麦金西出版了美国第一部系统论述预算控制的著作《预算控制论》;同年,H·W·奎因斯坦出版了《管理会计:财务管理入门》,第一次提出“管理会计”这个概念;此后,麦金西、比利斯等人关于管理会计方面的论著也陆续出版,这些都标志着管理会计理论已初步形成。

这个阶段的管理会计以标准成本、预算控制和差异分析为主要内容,以追求效率(efficiency)为目的,强调把事情做好(doing thing right)。其基本特点是在企业的方针、政策等重大问题已经确定的前提下,通过标准的制定、预算的控制和差异的分析,实现严密的事前计算和事后分析的结合,促进企业提高原材料、劳动力资源的使用效率,主要解决企业内部执行过程中的问题,没有触及企业全局性的问题、企业与环境的关系等问题。这个阶段的管理会计还只是处于局部性、执行性的初级阶段,因此称为执行性管理会计。

2. 决策性管理会计阶段(从20世纪50年代到80年代)

执行性管理会计阶段还只能算是管理会计的雏形,还不是现代意义上的管理会计。^①现代管理会计体系的正式形成则是在20世纪50年代,从这个时期开始,管理会计广泛吸收了行为科学管理、数量管理和系统理论等方面的研究成果,成为多学科相互交叉、相互渗透的结合体,并改变了过去会计只提供历史信息的旧模式,而把研究的重心放在利用信息来预测前景、参与决策、规

^① 余绪纛:《管理会计》,辽宁人民出版社1996年版,第15页。

划未来、控制和评价企业经济活动等方面。^①

二次大战之后,西方国家的社会经济发展出现了以下新的特点:(1)科学技术迅速发展,并广泛应用于生产领域,极大地促进了社会生产力的发展。(2)跨国公司大量涌现,企业规模进一步扩大,企业内部管理过程日益复杂。(3)市场条件发生了很大的变化,由卖方市场向买方市场转变。企业成败的关键首先取决于企业制定的方针、决策是否正确,目标是否与环境相适应。如果决策错了,企业个别环节的效率再高也无济于事,它仍会在竞争中被淘汰。“管理的重心在经营,经营的重心在决策”开始成为企业普遍接受的管理信条,早先的执行性管理会计系统由于忽略了企业全局性问题、企业与环境的关系问题,是本末倒置的,不能适应新的社会发展要求。

与此同时,泰罗的科学管理学说逐步为现代管理科学所取代,现代管理科学也因此成为管理会计的新的理论基础,管理会计也相应地进入一个全新的历史阶段——决策性管理会计阶段。决策性管理会计以追求效益(efficiency)最大化为目的,强调把事情做对(doing right thing)。对比执行性管理会计,决策性管理会计大大地拓宽了理论的深度和广度。到20世纪80年代,以“决策与计划会计”和“执行会计”为主体、以“决策会计”为核心的管理会计体系已基本发展完善。

(二)管理会计发展的新阶段

20世纪80年代以来,西方国家从工业经济向知识经济转变,这一转变对管理会计及其存在的社会、经济基础都产生了极其深刻的影响,并最终促使管理会计进入一个全新的发展阶段。

导致管理会计发生变化的关键因素主要包括:

1. 富裕社会引起社会需求发生重大变化,导致传统的以追求规模经济为目的的大规模生产逐步为灵活性的“顾客化生产”所取代。^②

2. 新企业观的形成。为适应生产组织的重大变革,传统的企业观和管理思想发生了转变。新的企业观认为,现代企业是一个为最终满足顾客需求而设计的一系列作业的集合体。每一个作业成为其他作业的顾客,各种作业之间互为顾客,彼此连成一个整体,形成顾客链(customer chain),最终为外部顾客服务。换一种角度看来,企业本身也就是一个由此及彼、由内到外的作业链(activity chain)。^③这种新的企业观要求管理会计突破传统的以产品为核心的管理体系,深入到作业层面,将管理会计和营销、管理、工程、财务及企业的其他

^① 李天民:《论管理会计的前景》,《会计研究》,1988年第5期。

^② 具体可参见本书第四章第一节的相关内容。

^③ 余绪缨:《以ABM为核心的新管理会计体系的基本框架》,《当代财经》,1994年第4期。

职能有机结合起来,实现管理视角的职能交叉(D. R. Hansen, M. M. Mowen, 1997)。图 1-2^①,表示了管理会计与企业作业链的关系:

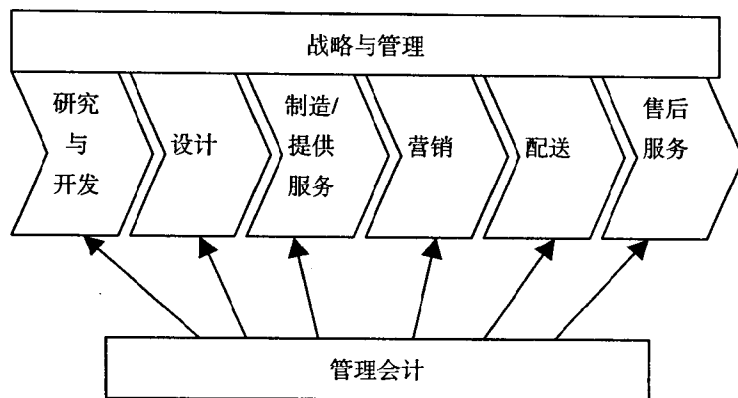


图 1-2 作业链与管理会计

3. 企业经营目标从追求短期性的会计报表利润最大化,向追求长期性的股东财富最大化目标转变。随着全球一体化的推进和市场竞争的加剧,企业只有正确树立长期发展的观点,才能正确制定企业竞争战略和决策,才能有效消除企业的种种短期化行为和局部行为,才能做到居安思危、未雨绸缪,才能在激烈的全球化竞争中及早准备,立于不败之地。企业经营目标的转变对管理会计提出了更高的信息要求。

4. 技术革新引致企业管理基础和制造环境的变革。新技术的应用极大地加快了社会生产力的发展速度,适时生产系统(just-in-time production system)、全面质量管理(total quality control, TQC)、弹性制造系统(flexible manufacturing system, FMS)及电脑一体化制造系统(computer integrated manufacturing system, FIMS)等新技术、新方法得到广泛的应用,使企业的生产经营进入高度电脑化、自动化、一体化的全新的发展阶段。这一方面大大提高了管理会计收集和数据处理的能力,但另一方面也对管理会计信息的及时性和相关性、精确度提出了更高的要求。

为了适应这些变化,管理会计学家们陆续提出并完善了诸如作业成本系统、综合记分卡、战略管理会计等一系列新的管理会计的方法,极大地拓宽了

^① C. T. Horngren, G. Foster, and S. M. Datar, *Cost Accounting—A Managerial Emphasis* 8th edition, Prentice Hall, 1994.

基础性管理会计的深度和广度。而其中又以作业成本系统的影响和实际意义最为重要,西方管理会计也因此迎来一个以“作业”为核心的“作业成本管理会计时代”。

四、管理会计的研究内容和本书的体系

如上所述,管理会计的内容包括两个主要的方面,即基础性管理会计和管理会计的新发展,它们是在不同发展阶段,从不同角度对管理会计所作的诠释,其间并没有高低贵贱之分,它们的相互结合构成了完整的现代管理会计的框架。

(一)管理会计的研究内容

一般来说,决定一门学科研究内容的基本要素在于其所担负的社会、经济职能及其研究对象的特殊性。就管理会计而言,就是以现金流动(cash flow)为对象,根据现金流动时间和数量上的差异,将企业生产经营中的资金、成本、盈利几个方面综括起来进行统一评价,为企业改善生产经营、提高经济效益提供重要的、综合性的信息。^①

总的来说,管理会计的研究内容主要包括如下几个方面:

1. 成本管理会计

从最初的分步、分批法发展到目前的作业成本系统,成本管理会计已经超出了原先单纯的成本计算的狭隘的领域,演变成为一种有效的管理工具。通过对企业作业流程的分析,成本管理会计可以(1)消除由于错误的成本分配造成的信息扭曲与决策失误;(2)分析作业的成本和效益,消除不增加价值的作业;(3)发现问题,并提供解决问题的线索等。

2. 决策与计划会计

决策是现代企业的核心,如何正确决策将直接关系到企业的盛衰成败。决策与计划会计就是要从战略高度出发,对企业的经济活动进行规划、分析、评价和决策,以达到最佳的经济效益,一般包括变动成本计算、本—量—利分析、经营决策和投资决策等内容。

3. 执行会计

企业制定的决策还需要按部门、期间进行分解,并以预算的形式落实下来。在预算的执行过程中,还要通过差异分析和业绩评价,对企业生产经营进行事前、事中、事后的控制。执行会计、决策与计划会计之间的关系大体如图1-3所示:

^① 余绪缨:《管理会计》,辽宁人民出版社1996年版,第220页。