

当代财会丛书

新编管理会计学

Xinbian Guanli Kuaijixue

1.00 2.00 3.00 4.00 5.00 6.00 7.00
8.00 9.00 10.00 11.00 12.00 13.00 14.00 15.00
17.00 18.00 19.00 20.00

21.00 22.00 23.00

钱文菁 / 主编

何建国 / 主审

24.00

立信会计出版社

当代财会丛书

新编管理会计学

XINBIAN GUANLI KUAIJIXUE

钱文菁 / 主编

何建国 / 主审

立信会计出版社

图书在版编目 (C I P) 数据

新编管理会计学/钱文菁主编. —上海:立信会计出版社,2003.2

(当代财会丛书)

ISBN 7-5429-1100-7

I. 新... II. 钱... III. 管理会计 IV. F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2003)第 007811 号

出版发行 立信会计出版社
经 销 各地新华书店
电 话 (021)64695050 × 215
(021)64391885(传真)
(021)64388409
地 址 上海市中山西路 2230 号
邮 编 200235
E-mail lw@libo.net.cn

印 刷 上海申松立信印刷厂
开 本 850×1168 毫米 1/32
印 张 9.625
插 页 2
字 数 234 千字
版 次 2003 年 2 月第 1 版
印 次 2003 年 2 月第 1 次
印 数 3 000
书 号 ISBN 7-5429-1100-7/F·1008
定 价 17.40 元

如有印订差错 请与本社联系

前 言

管理会计学课程是会计学专业的一门专业课程。本教材可以供大学本专科学生使用,也可以供需要学习、了解管理会计知识的相关人士使用。

《新编管理会计学》共分十一章:第一章是管理会计的基本知识部分,主要讲述管理会计学的基本理论,包括管理会计的概念、职能、形成与发展等内容。第二章主要讲述成本性态分析与变动成本法,第三章是本量利分析,这两章属于管理会计的基础知识部分。第四章是预测分析,主要讲述销售预测、利润预测等的基本方法;第五章是短期经营决策,主要是短期决策的相关内容,包括短期决策的相关成本概念、常用短期决策分析方法、生产经营决策分析等;第六章是长期投资决策,主要讲述长期投资决策需要考虑的财务因素、长期投资决策的常用评价指标及其应用等;第七章是全面预算,主要讲述全面预算的基本编制方法以及弹性预算、零基预算等的编制方法。以上四章属于管理会计中的决策与计划会计部分。第八章是标准成本系统,主要讲述标准成本的制定、成本差异分析及账务处理;第九章是作业成本计算,主要讲述作业成本计算的基本原理及其作用;第十章是责任会计,包括责任会计的意义、责任中心的分类及特点、责任中心的业绩评价以及内部转移价格的制定等。这三章属于管理会计中的控制与考核会计部分。第十一章是战略管理会计,这一章主要讲述战略管理会计的基本含义及主要作用,属于管理会计的一个新领域,也代表着管理会计的一个发展方向。

本教材由重庆工学院会计系钱文菁任主编,负责设计教材体系、编写提纲、组织分工和总纂定稿,重庆工学院胡志强、重庆工商大学陈永丽、赵天民参与编写。各章具体分工是:钱文菁,第一、第七章;赵天民,第二、第三、第八章;胡志强,第四、第五、第六章;陈永丽,第九、第十、第十一章。全书由重庆工学院何建国教授主审。

由于编写时间仓促,加之编者水平有限,书中不当之处在所难免,恳请读者朋友批评指正。

作 者

2003 年元月

目 录

第一章 总论	1
第一节 管理会计的定义	1
第二节 管理会计的特点	5
第三节 管理会计的形成和发展	8
复习思考题	14
第二章 成本性态与变动成本法	15
第一节 成本及其分类	15
第二节 混合成本分解	26
第三节 边际贡献	32
第四节 变动成本法	33
复习思考题	44
第三章 本量利分析法	45
第一节 本量利分析概述	45
第二节 保本点分析	49
第三节 本量利分析中的敏感性分析	64
复习思考题	72
第四章 预测分析	74
第一节 预测分析概述	74

第二节	销售预测	77
第三节	利润、成本预测	90
	复习思考题	93
第五章	短期经营决策	95
第一节	决策分析的基本问题	95
第二节	决策分析中的成本概念	100
第三节	短期经营决策常用分析方法	105
第四节	短期经营决策方法的应用	123
	复习思考题	138
第六章	长期投资决策	139
第一节	长期投资决策概述	139
第二节	长期投资决策分析需要考虑的财务因素	141
第三节	长期投资决策常用数量方法	158
第四节	投资决策方法的应用	168
第五节	投资的风险分析	171
	复习思考题	179
第七章	全面预算	180
第一节	全面预算的作用及编制程序	180
第二节	全面预算的内容及编制方法	182
第三节	预算的其他编制方法	192
	复习思考题	201
第八章	标准成本控制	202
第一节	成本控制概述	202
第二节	标准成本的制定	204

第三节 成本差异的计算与分析·····	208
复习思考题·····	219
第九章 作业成本计算·····	220
第一节 作业管理与作业成本计算的产生·····	220
第二节 作业成本计算·····	230
复习思考题·····	237
第十章 责任会计·····	238
第一节 责任会计概述·····	238
第二节 责任中心及其种类·····	242
第三节 责任中心的评价与考核·····	249
第四节 内部转移价格·····	255
复习思考题·····	264
第十一章 战略管理会计·····	265
第一节 战略管理·····	265
第二节 战略管理会计·····	278
复习思考题·····	284
附录·····	285

第一章 总 论

第一节 管理会计的定义

会计学是一门提供经济管理信息的管理科学,管理会计是会计学的一个分支。对于管理会计的概念,国内外学者的论述并不相同:有些学者认为管理会计是预测、决策会计,有些学者认为管理会计是为企业内部提供决策信息的内部会计。

一、管理会计的定义

(一) 国外会计学界对管理会计的定义

国外会计学界对管理会计的定义大致可以分为两个阶段:在 20 世纪 20 年代至 70 年代,国外会计学界一直从狭义上来定义管理会计,认为管理会计是为企业内部管理者提供计划与控制所需信息的内部会计。在 20 世纪 80 年代以后,管理会计扩大到广义会计阶段。

1958 年,美国会计学会管理会计委员会对管理会计作了如下的定义:管理会计就是运用适当的技术和概念,处理企业的和计划的经济信息,以有助于管理人员制定合理的、能够实现经营目标的计划,以及为达到各项目标所进行的决策。

1966 年,美国会计学会的《基本会计理论》认为:“所谓管理会计,就是运用适当的技术和概念,对经济主体的实际经济数据和预计的经济数据进行处理,以帮助管理人员制定合理的经济目标,并为实现该目标而进行合理决策。”

进入 20 世纪 70 年代以后,国外会计学界对管理会计的定义

开始发生变化,出现了广义的管理会计概念。1986年,美国全美会计师协会管理会计实务委员会对管理会计的基本定义为: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管责任履行所需财务信息,确认、计量、归集、分析、编报、解释和传递的过程。管理还包括编制供诸如股东、债权人、规章制定机构及税务当局等非管理集团使用的财务报表。在上述定义中,财务信息从广义上说,包括用于解释实际和计划的商业活动、经济环境以及资产和负债的估价的因果关系所必需的货币性和非货币性信息。

(二) 国内学者对管理会计的定义

在国内,对于管理会计的定义也存在着不同的观点。

李天民教授认为:“管理会计主要是通过一系列专门方法,利用财务会计提供的资料及其他有关资料进行整理、计算、对比和分析,使企业各级管理人员能据以对日常发生的一切经济活动进行控制,并帮助企业领导作各种决策的一整套信息处理系统。”

余绪缨教授认为:“管理会计是企业内部使用者提供管理信息的会计,它为企业使用者提供有助于正确进行经营决策和改善经营管理的有关资料,发挥会计信息的内部管理职能。”

石人瑾教授认为:“管理会计是会计与管理的直接结合,它是利用财务会计资料和其他资料,采用会计的、统计的和数学的方法,对未来的经营管理进行预测和决策,确定目标,编制计划(预算),在执行过程中加以控制和考核,目的是调动积极因素,取得最佳经济效益。”

综合上述各家观点,我们认为:管理会计是会计科学与管理科学相结合的一门科学,它以管理科学为理论基础,以财务会计提供的会计资料为主要依据,通过规划、控制和组织等方式,为企业内部的经营管理提供决策支持,其目的在于提高企业的经济效益。

二、管理会计的内容

由于管理会计本身不受公认会计原则的约束,可以采用灵活多样的方式为管理当局服务,加上管理会计本身是一门发展中的科学,有许多领域尚待研究、开拓,因此对管理会计的内容体系并无定论。1958年,美国会计学会在其委员会年度报告书中,曾对管理会计使用的各种方法表达了意见,指出管理会计的方法包括:标准成本计算、预算控制、本量利分析、差别成本分析、弹性预算、边际分析、责任会计七个方面。由于管理会计最早在美国产生和发展,管理会计这七个方面的内容逐渐成为各种管理会计专著中必须具备的内容。

后来,为使管理会计与财务会计相区别,美国会计学会对管理会计的内容进行了重新界定。1966年,美国会计学会所出版的《基本会计理论意见书》中,提出了管理会计体系可以区分为规划会计和执行会计两大部分的观点。目前,对管理会计体系比较一致的观点是将管理会计的内容划分为规划会计和执行会计两部分。

规划会计包括预测分析、长短期决策分析、各种业务预算、责任预算等具体内容,执行会计包括标准成本制度、变动成本核算、责任评价考核等具体内容。规划会计和执行会计,通过全面预算和责任会计相联结。这是基于对企业生产经营活动的全面预算,既是一种目标和任务,又是具体评价考核业绩的标准和尺度;而责任会计则贯穿着责任预算编制、实际执行、业绩评价的全过程,是全面预算及其进行的具体组织方式。

由于管理会计工作重点在于规划未来,因此规划会计是执行会计的前提和基础;执行会计以企业经济效果为核心,规划会计以企业经济效益为核心。经济效果一般通过企业内部体现,表现在企业内部生产效率、劳动消耗等方面,其高低取决于对计划预算的有效执行,通过执行会计加以解决。经济效益一般通过企业外部

体现,是企业与外界经营环境联系的结果,其高低取决于企业对外部环境的判断能力和适应能力,并制定出正确的经营决策,通过规划会计予以解决。

三、管理会计的职能

管理会计职能是指管理会计工作本身所固有的功能。由于管理会计是会计学科和管理学科的有机结合,并以现代管理科学为理论基石,其本质是为企业管理服务的一种决策支持系统,因此管理会计的职能在很大程度上受管理职能的制约。从企业管理职能出发,管理会计职能可以归纳为以下五个方面:

1. 预测职能

预测职能是指管理会计为企业管理活动提供企业经营前景的会计信息。在现代企业的生产经营活动中,客观地存在着大量而复杂的确定性和非确定性因素,利用财务会计所反映的过去已经完成事项去预计未来可能的结果,对一定条件下生产经营各个方面在未来某一期间内可能的情况作出推断是管理会计的首要工作。

2. 决策职能

决策职能即参与企业的经营决策。正确地作出经营决策是现代企业经营管理的核心,也是管理会计的主要工作内容。在预测的基础上,经过归纳、整理、分析,针对企业管理的要求,从可行方案中决策出最优方案。在整个决策过程中,管理会计为管理当局提供决策所需信息,完成决策支持。同时在决策的基础上,将所选方案在具体实施中对生产经营各环节和人员的要求用具体数据以计划的形式予以确定,形成全面预算体系。

3. 控制职能

管理会计的控制职能是根据确定的各项计划目标,对实际发生的经济活动与计划目标进行对比分析,以保证计划目标的实现。控制的目的是使生产经营活动尽可能按所规定的计划要求进行。

在控制过程中必须对各项生产经营活动进行跟踪记录,如实反映计划的实际执行情况,并及时将计划与实际进行比较,计算差异并分析原因,促使有关责任单位采取措施纠正差异。

4. 考核职能

考核职能是根据预算或标准,考核实际业绩。为了实现企业预定的目标,对企业的生产经营过程和结果要进行严密的跟踪、记录,反映各种经营目标和预算执行的实际数据,并将这些实际数据与体现决策目标要求的预算、标准进行对比分析和检查考核。通过计算、分析、比较,可以据以评估有关责任单位和个人的工作成绩,进行奖惩,从而最大限度地调动各部门的积极性,实现企业的决策目标。

5. 组织职能

组织职能是贯穿于整个企业的生产经营过程的,从行为科学的角度讲,企业的管理工作本身就是一项组织活动,因此管理会计的组织职能是预测、决策、控制、考核职能的行为表现,是通过制订和落实合理有效的责任会计制度,采用会计量化信息形式来实现的。

第二节 管理会计的特点

管理会计是从传统财务会计中分离出来的,因此管理会计与财务会计在某些方面存在着必然的内在联系。这些联系主要表现在以下两个方面:

一是管理会计与财务会计的基本目标一致。尽管管理会计与财务会计采用不同的方法提供不同性质的会计信息,但是两者所提供会计信息的基本目标是一致的,都是提供与经营决策有关的信息。信息提供的决策相关性是管理会计与财务会计的共同目标。

二是管理会计与财务会计所采用的原始资料同源,所提供的会计信息同质。管理会计与财务会计都要以生产经营活动的原始资料为依据,财务会计采用一整套会计核算的方法和程序对原始资料进行系统的整理、记录和加工,管理会计则通过对财务会计信息的进一步加工,结合其他资料,为企业管理提供所需的会计信息。因此,财务会计信息是管理会计的基础,管理会计是对财务会计信息的进一步加工。另外,财务会计与管理会计均为信息使用者提供以货币形式表现的综合性财务信息。

尽管管理会计与财务会计存在着千丝万缕的联系,但是由于两者在内容、方法、要求等方面具有明显的区别,因此管理会计仍具有其自身的一些特点。这主要表现在以下方面:

(1) 管理会计侧重于为企业的内部管理提供所需信息。财务会计的服务对象主要是企业外部的相关利益团体,包括股东、债权人、银行、政府部门和职工等。财务会计通过会计确认、计量、记录和报告等环节,向这些相关利益团体提供有关企业财务状况、经营成果等方面的信息。财务会计虽然也能为企业管理当局提供评价企业经营活动的依据,但是由于财务会计主要提供的是历史资料,因此只能对过去事项进行评价和监督,不能为企业日常经营的计划、控制和解决经营活动中的专门问题提供必要的信息。

管理会计的服务对象是企业内部的各管理阶层和人员,通过规划、控制等方法积累、加工资料,编制内部报表,协助管理当局作出各种专门决策。

(2) 管理会计的会计主体是企业内部的各个责任单位。财务会计的会计主体是企业整体,把独立核算、自负盈亏的企业作为一个整体,提供反映企业整体财务状况和经营成果的财务报表,对企业整体的财务状况和经营成果进行评价和考核。

管理会计的目的是为了更好地为企业的内部经营管理服务,因此管理会计主要是以企业内部的各个责任中心为核算对象对它

们的工作业绩和成果进行控制和考核,同时也从企业全局出发,认真考虑各项决策和计划之间的协调配合和综合平衡。

(3) 管理会计的工作重点在于规划未来。财务会计的工作重点在于反映过去。财务会计是通过确认、计量、记录等方法对企业的生产经营活动进行历史性的描述,反映各项已经发生的经济活动。

管理会计的工作重点在于规划未来。管理会计为了有效地服务于企业内部的经营管理,不仅要分析过去、控制现在,更重要的是要为规划未来提供信息。企业未来经营活动的有关问题如制定决策、编制预算等,都需要管理会计来为企业当局提供对未来经营活动进行规划所需的会计信息。

(4) 管理会计不受公认会计原则的约束。财务会计侧重于为企业外部的相关利益集团服务,因此它必须严格地遵循公认会计原则,要求从凭证、账簿到报表,以及对各有关资料进行综合汇总时,都应严格按照既定的会计程序和方法进行,有一个比较严密而稳定的基本结构。只有这样,才能使财务会计报表的外部使用者能用一个普遍公认的、较为客观的标准来了解企业的财务状况,这是财务会计信息取信于投资人、债权人等所必需的。

管理会计与财务会计不同,它主要是为改善企业内部的经营管理提供各种会计信息,它在许多方面可以不受公认会计原则的约束,只要在企业里按一套切实有用的规则编制内部报告,不必担心这些规则是否与外界会计原则相符。因此管理会计结构比较松散,方法也可以灵活多样。

(5) 管理会计可以广泛使用数学方法,也不过分强调数字的精确性。财务会计只能以公认会计原则所规定的会计方法,按规定的会计处理程序处理经济业务。而管理会计则不同,为了更好地为经营管理服务,可以广泛地使用数学方法,运用简明精确的数学模型,把复杂的经营活表现出来,并对所掌握的有关数据进行

科学的加工处理,以揭示有关经济现象之间的内在联系,掌握有关经济变量之间变化的客观规律,以便为管理当局和各级管理人员正确进行经营决策提供科学的依据。同时,由于未来的不确定性,需要采用大量的数学估计,因此管理会计也不要求数字的绝对准确,只要相对准确、能够满足决策需要即可。

(6) 信息质量强调相关性和及时性。财务会计是一种外部会计,其信息质量主要体现在会计信息的可靠性和客观性上,要求会计账实、账证、账账、账表相符,如实反映已经发生的经济业务,对外报告的会计信息承担法律责任。而管理会计是一种内部会计,其信息质量主要体现在会计信息的相关性、及时性上,要求会计信息与企业的经营决策相关,重视数据的及时性,同时,由于管理会计报告不对外公布,也不承担法律责任。

综上所述,管理会计与财务会计既相互联系,又存在较大差别,因此在会计工作和经营管理中应相互配合、相互补充,共同发挥作用。

第三节 管理会计的形成和发展

一、管理会计的形成与发展

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。早期的企业一般采用独资或合伙的形式,企业的经营活动由企业的所有者亲自经营,所有权和经营权是统一的。同时,由于企业规模较小,经营活动相对简单,涉及的资金量也不是很多,经营者依靠传统会计所提供的信息足以满足生产经营的需要。随着经济的发展,企业的生产经营规模日益扩大,所需资金也迅速增加,于是出现了股份公司这种新的企业组织形式以适应这一变化。股份公司与独资、合伙企业的一个显著区别就是所有权和经营权的分离。股份公司的产生使企业的经营规模不断扩大,企业间的

竞争更加激烈,经济的发展要求企业的经营管理更加科学、合理,只有这样才能提高企业的竞争力,在激烈的竞争中求得生存与发展。这种新情况的出现,也给会计提出了新的要求,会计不仅要满足外部相关利益集团(投资人、债权人等)的信息需求,还要为企业内部的经营管理提供相关的信息,于是传统、单一的会计系统逐步发展、分化为两个相对独立的系统——财务会计与管理会计。

管理会计的形成与发展,经历了一个在传统会计内部孕育、积累和逐步形成的过程。1922年,美国学者奎因坦斯在其所著的《管理会计:财务管理入门》一书中,首次使用了“管理会计”这个名词。1924年,麦克金西撰写了《管理会计》一书,随后许多关于管理会计的专著相继问世,管理会计的内容也日益丰富和完善。

管理会计的形成与成本会计有着密切的联系,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,由于机器设备的大量使用,会计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、合理的分摊才有可能正确地定价、报价、接受定单,才会有利于企业参与市场竞争。20世纪20年代,泰勒开创的科学管理学说,用标准化和大批量解决了管理落后的问题。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了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,建立计件工资制度,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申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”、“成本差异分析”等概念,并成为成本会计的一部分。这推动了成本会计的进步,使传统的历史成本事后计算向着预定成本的事前计算迈出了重要一步。与此同时,预算控制方法也逐渐形成和发展起来,它是通过汇总调整部门预算,从而确定整个企业的预算,再通过预算执行的考核评价来明确各部门责任,进