

游晓春 马 创 高克智 主编



管 理 会 计

何文龙 主审

安徽大学出版社

附录(附C)目录附录附

管 理 会 计

主编 游晓春、马创

主审 高克智

主审 何文龙

游晓春、马创

高克智

何文龙

图书在版编目(CIP)数据

管理会计/游晓春等主编. —合肥:安徽大学出版社, 2000. 8
ISBN 7-81052-376-7

I. 管… II. 游… III. 管理会计 IV. F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2000)第 44573 号

管理会计

游晓春 马创 高克智 主编

出版发行	安徽大学出版社 (合肥市肥西路3号 邮编 230039)	经 销	新华书店
联系电话	编辑室 0551-5106428 发行部 0551-5107784	印 刷	安徽省金荣印刷厂
电子信箱	ahdxchps@mail.hf.ah.cn	开 本	850×1168
责任编辑	徐 建	印 张	12.75
封面设计	孟献辉	字 数	317 千
		版 次	2000 年 8 月第 1 版
		印 次	2000 年 8 月第 1 次印刷

ISBN 7-81052-376-7/F·36

定价 22.00 元

如有影响阅读的印装质量问题,请与出版社发行部联系调换

前 言

管理会计是从传统的财务会计中分离出来的一门新兴学科。管理会计以经济学和数学为支柱,以会计、统计工作等提供的经济信息为基础,对其中的某些方面进行必要的加工、延伸,以便更有效地服务于企业内部管理,达到增收节支、提高经济效益的目的。为了满足大中专学校会计专业教学和在职人员培训的需要,我们组织具有丰富教学经验的教师编写了这本管理会计教材。

本书的编写具有以下特点:

1. 力求深入浅出、层次清楚,并附有一定量的复习思考题和练习题,便于讲授和自学。

2. 具有一定的学术性。本书既考虑到教学大纲的编排次序和基本要求,又汲取了作者在教学研究过程中的最新成果。教师可根据不同的授课对象有所取舍,以满足不同层次学员的要求。

3. 不拘泥于现行国内的财务与会计制度,尽可能地参照国际惯例,使教材具有较大的适用性和超前性。

本书由游晓春、马创、高克智主编,刘勇副主编,何文龙主审。参加编写工作的有:马创(第1、2章)、游晓春(第3、5章)、方枝青(第3章)、高克智(第6章)、唐毅(第7章)、墨霄(第8章)、刘勇(第9章)、俞江涛(第10章)。

限于作者水平及时间仓促,书中难免有不妥之处,恳请读者批评指正。

《管理会计》编写组
2000 年 6 月

目 次

第一章 总论	(1)
第一节 管理会计的产生与发展	(1)
第二节 管理会计的内容、特点、作用和地位	(6)
第三节 管理会计与财务会计的联系	(12)
第二章 管理会计的基本理论	(15)
第一节 管理会计的理论结构	(15)
第二节 管理会计的目标	(17)
第三节 管理会计的基本概念	(19)
第四节 管理会计原则	(21)
第五节 管理会计的技术方法	(23)
第三章 成本习性和变动成本计算法	(26)
第一节 成本分类	(26)
第二节 半变动成本的分解	(40)
第三节 变动成本计算法	(48)
第四章 本·量·利分析	(68)
第一节 本·量·利分析概述	(68)
第二节 盈亏平衡分析	(70)
第三节 本·量·利分析	(89)
第四节 经营杠杆系数	(97)

第五章 经营预测.....	(107)
第一节 经营预测概述.....	(107)
第二节 销售预测.....	(113)
第三节 成本预测.....	(138)
第四节 利润预测.....	(162)
第五节 资产预测.....	(169)
第六章 经营决策.....	(177)
第一节 生产决策.....	(177)
第二节 存货决策.....	(200)
第三节 定价决策.....	(217)
第七章 长期投资决策.....	(235)
第一节 影响长期投资决策分析的因素.....	(235)
第二节 长期投资决策分析的基本方法.....	(239)
第三节 几种长期投资的决策分析.....	(251)
第四节 投资决策的敏感性分析.....	(255)
第八章 预算的编制.....	(259)
第一节 预算概述.....	(259)
第二节 全面预算的编制方法.....	(265)
第三节 弹性预算.....	(282)
第四节 零基预算.....	(288)
第五节 滚动预算.....	(292)
第九章 成本控制.....	(297)
第一节 成本控制的形式和要求.....	(297)
第二节 成本控制的程序与制度的制定.....	(303)
第三节 成本项目控制.....	(305)
第四节 标准成本控制.....	(312)
第十章 责任会计.....	(336)
第一节 责任会计的基本理论.....	(336)

第二节	责任中心·····	(341)
第三节	责任预算·····	(347)
第四节	业务考核与责任报告·····	(351)
第五节	内部转账与结算·····	(363)
第六节	内部经济仲裁·····	(370)

第一章 总论

第一节 管理会计的产生和发展

一、管理会计的产生和发展

管理会计是从传统的会计中分离出来而形成的一门新兴的学科,是经济发展、管理科学发展和科学技术发展的结果。管理会计的历史可以追溯到出现复式记账时期,尽管当时无管理会计这个名称,但其内在管理职能已明显存在,可以说这是管理会计的原始形态。此后,会计的管理职能由小到大、由弱到强,直至发展到今天。

19 世纪末,产业革命加速了资本主义商业经济的发展,生产规模的扩大和激烈的自由竞争,使原来那种单凭经验的管理方法,已不能适应管理的要求。1911 年,古典学派的代表人物泰罗(F·W·Taylor)发表了《科学管理原理》一书,于是,“泰罗制”逐渐被推广,并盛行于 20 世纪 20 年代。“泰罗制”的核心是探讨在工厂中提高劳动生产率的问题。为了提高劳动生产率,在科学试验的基础上,“泰罗制”突出标准的操作方法,并用此标准的操作方法训练全体工人,进而据以制定出较高的标准(相当于我国的定额)。为了使工人完成较高的标准,除了使工人掌握标准的操作方法之外,还对工人使用的工具、机械、材料以及作业环境加以标准化。为了鼓励工人达到工作标准,“泰罗制”实行一种有差别、有刺激性的计件工资制。同时,“泰罗制”还主张,要提高劳动生产率,必须取得

雇主和工人两方面的合作。由于雇主关心的是降低成本,工人关心的是提高工资,因此,只有通过科学管理,提高劳动生产率,两者才可各自达到自己的目的。

“泰罗制”提倡的所谓科学管理制度,尽管具有一定的科学性,但就其实质而言,乃是一种对工人进行血腥压榨的劳动组织和工资制度,正如列宁在《苏维埃政权的当前任务》中指出:“资本主义在这方面的最新发展——‘泰罗制’,也同资本主义其他一切进步的东西一样,有两个方面:一方面是资产阶级的剥削和最巧妙的残酷手段,另一方面是一系列的最丰富的科学成就,即按科学来分析人在劳动中的机械动作,省去多余笨拙的动作,制定最精确的工作方法,实行最完善的计算和监督制度等等。”因此,在西方,泰罗被誉为“科学管理之父”。

随着“泰罗制”的广泛实施和劳动工资制度的改革,在会计业务中增加了“标准人工成本”、成本差异”项目,出现了标准人工成本法。后来,另一位管理学专家甘特(H·C·Gantt)则把标准人工成本法引入材料和制造费用的成本管理中去,从而形成了“标准人工成本”、“标准材料成本”、“标准制造费用成本”的标准成本体系。1919年,美国成本会计师协会成立,加快了标准成本的推广,并将其纳入会计系统,成为标准成本会计。与此同时,预算控制、变动成本法、利润坐标图等方法亦相继出现。马金斯(J·O·McKinsey)在他编写的《管理会计》中,首先提出了“管理会计”的名称,这也是世界上第一本关于管理会计的论著。

值得一提的是与管理会计一同发展的“主计长制度”。19世纪的“主计长制度”是指为了对以会计信息为中心的经营信息进行集中管理而设置的参谋制度。20世纪20年代以后,这种主计长制度成为现实的制度而为人们所公认。由于主计长制度形成了强有力的参谋部门,管理会计的作用得到了进一步的发挥。也可以说,美国管理会计之所以能迅速发展,与实施主计长制度有着密切

关系。

进入 19 世纪 30 年代以后,标准成本研究与 20 年代比较起来略有变化,表现之一为会计学者积极地进入了该领域。从实务方面看,它成为理财人员的主要任务。过去的标准成本具有理想规范的倾向,而 30 年代初的标准成本计算则增加了现实性,此时,把标准成本作为现实的可以达到的目标加以把握的见解越来越受重视。在预算控制领域尚未发生变化时,作为间接费控制手段的弹性预算(Flexible Budget)的出现引起人们的关注。在经营分析研究方面,值得大书特书的是 30 年代诺伊贝尔(Knoeppel)对损益分界点的研究。此方法不仅是事后分析、亦是事前计算的方法,它对利润计划理论的发展有很大意义,只是该理论在当时仅处于萌芽状态。

第二次世界大战以后,资本主义世界的经济发生了巨大变化:一方面,现代科学技术突飞猛进,促进了生产力的巨大发展;另一方面,资本进一步集中,企业的规模日趋庞大,跨国公司大量涌现,市场竞争愈加激烈,企业经营越来越复杂。资本主义经济的这种新特点,对企业管理提出了新的要求。具体表现在:不仅要求企业内部管理需要更加科学化,而且为了能够适应瞬息万变的市场竞争需要,还要求企业具备灵活多变的反应能力和适应能力。“泰罗制”的重局部、轻整体和重物轻人的两个根本缺陷,使其不适应战后资本主义世界经济发展的新形势和新要求,为此,必然被现代管理科学所替代。

现代管理科学是管理研究和管理技术的总称,当时出现的学派主要有社会系统学派、决策理论学派、系统管理学派、权变理论学派和管理科学学派等。

美国的巴纳德(C·I·Barand)是社会系统学派的创始人,西方将其称作“现代管理之父”。巴纳德以最高经营者的经验为基础,通过引进社会学和系统化,创立了社会系统学派。其特点如下:

(1) 经营者的职能是组织中的一个专门职能。从此观点看,管理理论与组织论是极其相近的。

(2) 现代管理理论不是单纯的技术论,而是对组织的本质进行描述性的分析。

(3) 现代管理理论不是把组织的表面结构作为分析对象,而是把组织行为及组织中人的行为作为分析对象。

(4) 现代管理理论不是把作业作为主要认识对象,而是把决策作为主要认识对象。

美国的西蒙(H·A·Simon)是决策理论学派的主要代表人物。决策理论是以吸收了行为科学、系统理论、运筹学和计算机等学科的内容而发展起来的。西蒙认为决策贯穿于管理的全过程,管理即决策。

卡斯特(F·E·Kast)和罗森茨韦克(J·E·Rosonzweig)是系统管理学派的主要代表人物。该派认为,从系统的观点来管理企业,有助于提高企业的效率。把企业看成系统,必须有一个总目标,要实现此目标,则须使系统的各有关部门相互联系、相互作用。

权变理论学派在 20 世纪 70 年代盛行于美国。该派认为,在企业管理中没有什么一成不变的东西,应根据企业所处的内外条件随机应变,根据具体情况采用具体的管理办法。在 70 年代的科技、经济、政治制度和职工队伍素质发生变化的情形下,该理论有其一定的实用价值。

美国的伯法(E·S·buffa)为管理科学学派的主要代表人物。该派认为,管理就是用数学模型与程序来表示计划、控制、决策等合乎逻辑的程序,据以寻求最优方案,实现企业的目标。

上述这些当代西方管理理论均是现代管理会计的理论基础。随着管理理论的发展,管理会计的理论和方法也在不断发展、深化。

我国从 1979 年引入管理会计,经过十多年的学习、实践、研

究,已取得了良好效果。随着我国社会主义市场经济体制的建立和发展,国有企业、特别是大中型企业经营机制的转换,使企业真正成为自主经营、自负盈亏、自主发展、自我约束的法人实体和市场竞争的主体,从根本上改革了僵化、封闭的高度集中的计划经济体制,使企业按照价值规律、竞争规律和供求规律组织生产经营活动,参与市场竞争。在此新的形势下,企业更需运用管理会计的理论和方法,进行科学预测和决策,实行有效的控制和经营,从而建立起具有中国特色的管理会计。

二、管理会计的概念

什么是管理会计,国内外学者众说纷纭。或认为,管理会计是以现代管理科学为基础、以提高经济效益为目的、以一系列特定技术方法为手段,对企业生产经营活动进行规划控制的信息系统;或认为,管理会计是企业为了加强内部经营管理、实现最大利润而灵活活动用多种多样的方式、方法,收集、储存、加工和阐明管理当局合理地计划和有效地控制经营过程所需的信息,是围绕成本、利润、资本三个中心分析过去、控制现在、预测未来的一个会计分支;或认为,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规划与控制,并帮助领导者作出各种专门决策的一套信息处理系统。

综上所述,管理会计是企业会计的一个分支,它动用一系列专门的方式方法,收集、分析并报告各种经济信息,借以制定计划、进行预测和决策,对经营业务进行控制,对业绩进行评价,以保证企业改善经营管理,提高经济效益。

第二节 管理会计的内容、特点、作用和地位

一、管理会计的基本内容

管理会计是一门新兴的会计学科,处于发展阶段,其理论和方法尚未形成严密的科学体系;加之,它又侧重于以搞好企业经营管理为目的,不受公认会计原则的约束,因而,在诸多管理会计著作中,无论在具体内容、还是在方法体系上,往往是各抒己见,莫衷一是。综观所有的管理会计著作,其基本内容大体是一样的,主要包括“决策会计”和“控制会计”两部分。其基本内容如图“1-1”。

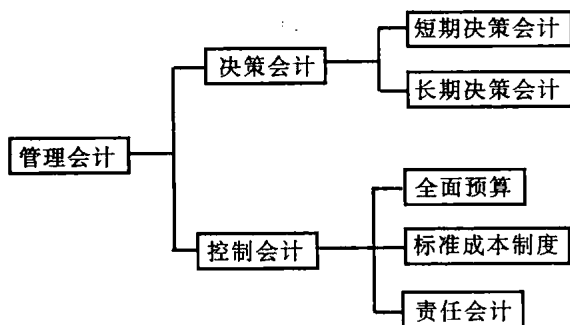


图 1-1 管理会计基本内容图

“决策会计”又称“计划会计”,它是以企业经营目标为依据,在预测分析的基础上,运用各种专门方法,分析、评价各种长、短期的经济效果,为各级管理人员科学决策提供有效信息。预算(计划)是根据决策所确定的具体目标,经过反复不断地综合平衡,形成一

个包括生产、销售、成本、财务及现金收支在内的完整的预算指标体系,它是企业和各个方面生产经营活动的统一纲领,亦是评价和考核工作成果的基本尺度。

“控制会计”又称“业绩管理会计”,它以预算(计划)为基础,通过标准成本制度,实施有效的成本控制;通过责任会计对各责任中心的生产经营活动实行控制和考核,以保证企业各个环节和各项经营活动沿着既定的目标进行。“决策会计”以经营决策、分析评价为核心,“控制会计”以责任会计为核心。前者为了科学地规划未来,后者则为了有效地控制现在,两者有明显的质的差异,但两者的工作目的又都是为了提高经济效益。

管理会计的基本内容除了“决策会计”和“控制会计”之外,还有“本量利分析”这个重要内容。它是以成本性态分析为出发点,同时阐述变动成本计算的理论和特点,通过对损益点的分析,进行目标利润的规划。本量利分析既是对生产经营活动进行决策和控制的重要工具,又是经济决策分析评价的基本原理。

综上所述,管理会计的基本内容可概括为以下四个方面:预测和决策、控制和业绩考核、全面预算、本量利分析。

二、管理会计的主要特点

管理会计从传统的会计中分离出来之后,与财务会计并列存在,形成会计学科的两大学科。与财务会计相比较,管理会计具有如下主要特点。

(一)筹划未来,控制现在

筹划未来、控制现在是管理会计最本质的特点。管理会计的基本目标是面向未来,以决策会计为主体,以未来的、尚未发生的事项为主要对象,帮助各级领导筹划未来。管理会计运用其独特

的理论和方法,对企业生产经营方面将要采取的各种方案进行科学的预测和定量分析,指出各个方案在技术上和经济上的利弊得失,为谋求最优化的决策提供准确、客观的依据。

预算(计划)是决策的具体化。通过编制预算,一方面使经营决策的目标得以体现和落实,使决策更加系统和具体;另一方面又指导和控制生产经营活动,以保证决策由可能变为现实。

决策的正确仅是成功的一半,在生产经营过程中,只有实施严密的控制,才能确保决策目标的实现。以责任会计为核心,以全面预算为基础,以标准成本制度为主要内容的管理会计控制系统,促使企业有效地改善经营管理。

(二)侧重于为企业内部的经营管理服务

管理会计主要是向企业内部各级管理人员提供有关经营管理需要的财务信息,涉及的领域较为广泛,在诸多方面可不受“公认会计原则”的制约,并可采用灵活多样的程序和方法。财务会计必须严格遵守“公认会计原则”,按规定以凭证——账簿——报表的会计程序进行操作。

(三)数学方法得到比较广泛的运用

管理会计为了适应现代管理的需要,愈来愈多地运用许多现代数学方法,以帮助解决复杂的经济问题。如应用“回归直线法”对半变动成本进行分析,应用“经济订货量”模型计算存货的经济批量,应用“概率论”进行各种预测等等,使各种决策建立在科学分析和精确计算的基础上。而财务会计一般只涉及到初等数学,且运用范围较小。正如马克思曾经说过的:“一门科学只有能成功地运用数学时,才算达到了真正完善的地步。”(见保尔·拉法格的《忆马克思》)管理会计对现代数学成功的应用,推动了整个会计学科的发展。

三、管理会计在现代企业管理中的职能

法国的法约尔最早系统提出企业管理职能,其内容包括:计划、组织、控制、协调、指挥五个方面,即所谓“五功能学派”。以后又有人主张四功能、三功能、二功能、七功能等等。但所有这些学派提到的功能都有三项:计划、控制、组织。通过对企业管理职能的分析,来认识企业管理作用是必要的。而现代管理会计是现代企业管理的重要组成部分,它在企业管理中发挥着重大作用。管理会计的职能可概括如下。

(一)计划

计划是经营决策的基础。通过计划对决策程序选定的有关方案所确定的目标进行数量表现,并将其调整、汇总成为一个体系,使之有效地把握未来各项资源,争取实现最大的成果。以决策为基础制定计划,分为长期计划和短期计划。预算是计划的具体表现形式,相应地有长期预算和短期预算。管理会计正确编制计划,有助于企业充分调动各方面的力量,向预定的目标共同努力。

(二)控制

控制的目的是使经营活动尽可能按计划进行。为了保证计划的实现,则须对实际的经营活加加以控制,以求得最终达到或超过预期的目标。管理会计为了实现有效控制,须在生产经营过程中进行跟踪活动,正确计算计划的执行情况,及时掌握脱离计划的偏差,对差异的原因和责任进行全面的分析、评价,促使有关部门及时采取措施,保证企业的生产经营活动按预定计划有效地进行。