



GUANLIKUAIJI

管 理 会 计

倪国范 陆国藩 陈铁峰 编著

杭州大学出版社

管 理 会 计

倪国范 陆国藩 陈铁峰 编著

CD333/09

杭州大学出版社

管 理 会 计

倪国范 陆国藩 陈铁峰 编著

*

杭州大学出版社出版发行

(杭州天目山路 34 号)

*

杭州大学出版社电脑排版部排版

杭州大学印刷厂印刷

850×1168 毫米 1/32 10.75 印张 263 千字

1996 年 3 月第 1 版 1996 年 3 月第 1 次印刷

印数:0001—5500

ISBN7-81035-865-0/F·087

定 价:11.00 元

前 言

在西方经济发达国家发展起来的管理会计,十余年来经过我国会计专家、学者和实际工作者的吸收、研究,已在企业会计工作中不同程度地推广应用,并在理论体系上逐步形成适合我国国情的管理会计学,成为会计学科体系中一门极为重要的新学科。系统地学习和运用管理会计学,是实现企业现代化管理必不可少的重要内容,不仅财会人员应当掌握,也是企业各级经理人员和管理人员应具备的会计知识。

本书是在作者长期从事会计教学所积累的经验和社会调研的基础上写成的。着重阐述管理会计的基本理论和基本方法,理论联系实际,加强实用性,书中列举了大量的例解,每章还附有复习思考题和练习题,以便于自学。

全书共十章,由倪国范为全书撰拟了编写提纲,编写了第一、二、五、八章,陆国藩编写了第三、四、七章,陈铁峰编写了第六、九、十章,倪青峰编写了附录,由倪国范负责总纂定稿。张秀君女士对本书初稿提出了许多宝贵意见,谨此表示衷心感谢。

本书可作为高等学校会计学专业和其他有关专业的教材,也适用于各类成人高等教育有关专业和财会人员业务培训的教材,还可供财会人员和企业经营管理人员自学和参考。

由于我们水平所限,书中难免有不当、错误之处,敬请读者批评指正。

作 者

1996年2月

目 录

第一章 总 论	(1)
第一节 管理会计的产生和发展	(1)
第二节 管理会计的职能和基本组成内容	(7)
第三节 管理会计的特点	(14)
第四节 管理会计的对象	(19)
复习思考题	(22)
第二章 成本性态与变动成本法	(24)
第一节 成本性态	(24)
第二节 混合成本的分解	(32)
第三节 变动成本法	(40)
复习思考题	(57)
练习题	(58)
第三章 生产经营预测	(60)
第一节 预测的意义和基本方法	(60)
第二节 销售预测	(64)
第三节 利润预测	(75)
第四节 成本预测	(87)
复习思考题	(93)
练习题	(94)
第四章 生产经营决策	(97)
第一节 决策概述	(97)
第二节 决策中特定的成本概念	(101)
第三节 短期经营决策常用的方法	(105)

第四节 产品生产决策.....	(108)
第五节 生产组织的决策.....	(120)
复习思考题.....	(123)
练习题.....	(123)
第五章 订价决策.....	(127)
第一节 市场基础订价.....	(127)
第二节 成本基础订价.....	(135)
第三节 协商订价和特殊订价.....	(140)
第四节 订价策略.....	(144)
复习思考题.....	(147)
练习题.....	(147)
第六章 资本支出决策.....	(149)
第一节 资本支出决策的意义和决策因素.....	(149)
第二节 资本支出决策的经济评价指标.....	(157)
第三节 资本支出决策分析案例.....	(169)
复习思考题.....	(182)
练习题.....	(183)
第七章 全面预算.....	(185)
第一节 全面预算概述.....	(185)
第二节 全面预算的编制.....	(190)
第三节 弹性预算和零基预算.....	(204)
复习思考题.....	(211)
练习题.....	(212)
第八章 存货的规划和控制.....	(214)
第一节 经济订货量.....	(214)
第二节 定量订货和定期订货.....	(230)
第三节 存货控制.....	(239)
复习思考题.....	(241)

练习题·····	(242)
第九章 成本控制 ·····	(243)
第一节 成本控制的意义和原则·····	(243)
第二节 标准成本控制·····	(247)
第三节 质量成本控制·····	(264)
复习思考题·····	(271)
练习题·····	(271)
第十章 责任会计 ·····	(273)
第一节 责任会计的意义和原则·····	(273)
第二节 责任中心·····	(278)
第三节 内部转移价格·····	(285)
第四节 责任预算与业绩考评·····	(292)
复习思考题·····	(308)
练习题·····	(309)
附录 货币的时间价值 ·····	(311)

第一章 总 论

第一节 管理会计的产生和发展

管理会计是从传统企业会计中孕育、发展后分离出来的旨在加强企业经营管理,提高经济效益的一个企业会计分支。管理会计分离出来以后的传统企业会计模式,即从凭证到财务报表的会计循环部分,则成为企业会计的另一分支——财务会计。为了认识管理会计的涵义,把握其发展趋向,有必要首先认识其产生和发展的历史。

一、管理会计的产生和发展

管理会计是适应社会化生产的发展、经济管理的客观需要和科学技术的进步而产生和发展的,是会计和管理相结合的产物。

从会计的发展历史看,企业会计形成的初期,直至 18 世纪英国产业革命以前,企业的组织形式为独资和合伙经营,规模较小,经营活动和经济关系比较简单,会计的目标是向业主(经营者)提供经营管理信息,为企业内部经营管理服务,而不是通过财务报表向企业外部提供财务信息。美国会计学会(AAA)1958 年度管理会计委员会报告中指出:“像历史所表明的那样,会计在其产生时期和初期发展过程中,唯一的志向就是经营管理,会计的基本目的

几乎完全是为了满足经营者的需要,而对合作企业的资产、负债及成果加以明确表示。看来,如果把会计的外部要求与管理的内部需要相比较,还是朝着以满足内部需要这个方向发展着,这一点已为会计初期的历史所表明。”这个观点明确把会计的首要职能说成是内部管理。会计的管理职能随着生产技术的进步和企业规模的扩大而不断加强。到了19世纪,股份公司出现和发展,成为企业的主要组织形式,企业会计随之发展到以公司会计为主体。股份公司的所有权和经营管理权相分离,这样,一方面要求经营者必须向投资者负责,定期向他们报告企业的财务状况和经营成果;另一方面,股东为保障自身的权益,要求由公正的第三者对财务报表进行审查,以证实其可信程度,出现了注册会计师组织。为此,会计的重点转向如何编制、审查对外公开的财务报表、公认的会计准则、资产的评估方法、企业获利能力和偿债能力的评价等。会计中这部分为企业外部有经济利害关系的团体或个人服务的内容丰富和发展起来,后来人们称之为财务会计。财务会计虽然也为企业内部经营管理服务,但其信息不能满足经营者为加强企业经营管理的广泛需要,于是在会计的发展历程中产生和发展了管理会计。管理会计的产生和发展进程大致可分为两大阶段。

(一)早期管理会计阶段

在企业财务会计发展的同时,19世纪末,20世纪初,传统单一的会计系统内部就开始孕育管理会计。成本会计是管理会计的前身,20世纪以前的成本会计,主要目的是为企业定期编制财务报表提供有关成本资料,为评估存货、计算分期损益进行的成本汇集、分配和产品成本的事后计算,它是财务会计的组成部分,未能充分发挥会计的管理职能。进入20世纪以后,成本会计的重点转向企业内部管理。英国的工业革命促进了社会生产力的巨大发展,企业规模扩大,资本聚集达到空前程度,以经验和直觉为核心的传统因袭管理所无法克服的粗放经营、管理混乱、资源损失浪费严

重、企业的基层生产效率低下等弊病同大机器工业、大规模生产经营的矛盾越来越尖锐,要求不断提高企业经营管理水平,以适应企业大规模生产经营的需要,先进的“科学管理”应运而生,取代了落后的“传统管理”。被誉为“科学管理之父”的泰罗,于1911年发表了著名的《科学管理原理》,“泰罗制”的核心是强调提供生产和工作效率,通过他所创导的有名的时间研究、动作研究等,来制定在一定客观条件下最有效率的标准,作为评价和考核的依据,以实现生产的各个方面高度的标准化。标准制定后,要求严格按标准执行,不允许一切可避免的浪费存在。以设定的科学标准为基础发展所谓奖励工资制度、差别计件制(超额累进计件制)。于是出现了标准人工成本的概念,以后甘特进一步把标准人工成本延伸推广到标准材料成本和标准间接制造成本。标准成本起初是独立于会计系统之外而计算的,经过20年代美国会计学界的长期争论,才把它纳入会计系统。管理会计的形成更多地归功于哈里森(G. C. Harrison),他在1918年至1920年间相继著有《有助于生产的成本会计》、《新时代工业的成本会计》和《成本会计的科学基础》。哈里森采用了“科学管理”的各项原则,主张进行科学的事前成本计算,并纳入会计系统,这样才能形成真正的标准成本会计。1919年美国全国成本会计师协会(NACA)成立,该协会通过一系列研究报告以及地方的和全国性大会,对推广标准成本计算起了很大作用。预算控制也是把“科学管理”运用于会计的产物。实施公共预算制度始于19世纪末美国的小城镇,后来扩大到美国各州。1921年6月美国国会颁布《预算和会计法》,这不仅对各级政府机构,而且给民间企业预算控制的推行产生了决定性的影响。1922年麦金西(J. O. McKinsey)的《预算控制》问世。预算控制连同标准成本计算,将事先计算与事中监督、事后分析结合起来,消除生产中一切可能避免的损失和浪费,为会计直接服务于企业内部管理开创了新的途径。此外,在认识成本性态的基础上还产生了弹

性预算、保本点分析和直接成本计算等技术方法。1903年赫斯(H. Hess)提出了用变动预算的方法来管理间接制造费用。1934年威廉斯(J. H. Williams)的《弹性预算:费用控制和经理活动》一书出版。1909年诺珀尔(C. E. Knoeppel)创制了利润坐标图,并于1933年提出了保本点分析,应用于利润计划和成本计划。30年代直接成本计算就开始应用于会计实践。40年代产生的行为学派应用于企业管理,并提出“分权管理”形式,会计中逐渐出现了一些责任会计的理论和方法。“管理会计”这个名称,是在奎因坦斯(H. W. Quaintance)于1922年出版的著作《管理会计:财务管理入门》一书中首次明确提出的。1924年麦金西的《管理会计》论著出版。

由上可知,管理会计的产生始于本世纪初。可以说,直至40年代末成本会计中的“标准成本”、“差异分析”、“预算控制”、保本点分析等就是早期的管理会计,它处于在传统会计内部孕育发展的初级阶段。它是以泰罗的科学管理学说为基础形成的管理会计阶段,标准成本计算和预算控制是其两大支柱,其基本点,只是在企业重大的战略、方向、决策方针确定的前提下,协助解决在执行中如何提高生产效率和生产经济效果,着眼于既定决策方针的落实和经营计划的执行,是局部性的、执行性的管理会计。

(二)现代管理会计阶段

进入50年代后,科学技术的快速进步推动了战后世界经济的迅猛发展,资本进一步集中,跨国公司大量涌现,企业规模愈趋庞大,与此同时,企业外部市场瞬息万变,市场竞争更加激烈,资本利润率逐渐下降,失业率提高,通货膨胀严重,经济危机频繁发生。迫切要求企业实现管理现代化,既要对企业内部管理合理化、科学化,又要对外部的市场具有灵活反映和高度应变能力。企业必须十分重视经济预测和经营决策,正确的经营战略和经营决策处于首要地位,直接关系到企业的兴衰成败。在科学决策的基础上,加强

对生产经营活动的计划和控制,提高产品质量,降低成本,增加利润,增强竞争能力,争取向新的工业领域发展。然而,泰罗的科学管理学说,重点是对生产过程进行科学管理,实行高度标准化,以提高生产和工作效率,此外,泰罗制忽视了人的因素,把人看成会说话的工具,当作机器的附属品,因而不能适应新的管理要求,需要有新的管理理论指导,于是现代管理理论的各种管理学派纷纷涌现,如社会系统学派、决策理论学派、系统管理学派、权变理论学派、管理科学学派、人际行为学派和群体行为学派等,形成了所谓的“管理理论丛林”。现代管理理论广泛吸收运筹学、系统工程、电子科技等研究成果,面向决策,为管理会计进行经济预测和参与决策,赋予科学的理论和方法;在现代管理理论的行为科学指导下,将会计资料与经济责任联系起来,逐步完善了责任会计的理论和方法。可见,战后世界经济的发展和加强经济管理的客观需要,是管理会计迅速发展的根本原因,科学技术的进步为管理会计的发展和应用提供了必要的条件,电子计算机的广泛应用,提供了先进的计算工具,现代管理理论为管理会计的发展奠定了日臻完善的理论基础,赋予了科学的管理方法和技术,在丰富、发展了早期管理会计的基础上,形成了决策、计划会计和控制与业绩评价会计(责任会计为核心)为主体的现代管理会计。1952年在伦敦举行的会计师国际代表大会上正式通过了“管理会计”这个专门名词。

现代管理会计不同于早期执行性管理会计,它以现代管理理论为基础,以提高企业经济效益为核心,把决策会计放在首位,同时包含了执行性会计,因而它是全局性的、决策性的管理会计。

现代管理会计从其知识体系看,已具有相对独立的理论和方法,形成了一门自成体系的新的会计学科——管理会计学。它在会计学中吸收了现代管理学、运筹学、数理统计学、经济学和行为科学的研究成果,成为以现代管理理论为基础的综合性边缘学科。管理会计的产生和发展,极大地丰富了会计科学的内容,发展了会计

的职能,会计的作用不再局限于对企业的生产经营活动进行事后的反映,而是为企业生产经营管理提供广泛的信息,进行财务预测,参与经营决策和规划未来,并对实际经济活动进行有效的控制和考评,以提高经济效益和社会效益。它标志着现代会计科学发展到前所未有的崭新阶段。

二、管理会计的概念

传统管理会计的概念是指以提高经济效益为目的,根据财务会计和其他有关资料,运用一系列灵活多样的专门技术、方法,提供经济管理信息,并参与对企业生产经营活动进行预测、决策、计划、控制 and 责任考评的企业会计分支。它是会计信息系统的子系统,是企业经济管理活动的一个重要组成部分。它也不同程度地适用于机关、事业、团体等单位,以加强经济管理。

管理会计的定义,国内外学者众说纷纭。颇有影响的是 1958 年美国会计学会所属管理会计委员会所下的定义:管理会计就是“在处理企业历史的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。”1966 年美国会计学会发表的《基本会计理论的说明》(ASOBAT)中下了相同的定义。会计学科的不断发展和人们认识的深化,从 80 年代开始对管理会计概念的认识有了新的变化,提出了管理会计的新概念。1981 年美国全国会计人员联合会(NAA)将管理会计定义为“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的过程”。1982 年英国成本与管理会计师协会(ICMA)正式出版的《管理会计统一名词解释》中,下了范围广泛的定义:“管理会计:对管理当局提供所需要的信息的那一部分会计工作,使管理当局得以:1. 确定方针政策;2. 对企业各项活动进行计划和控制;3. 对各项备选的行动方案

作出决策;4. 向企业外部人员(股东等)反映财务状况;5. 向职工反映财务状况;6. 保护财产的安全。为此,需要参加到经营管理中去,以保证有效地:a. 确定为达到各项目标而制订的规划(编制长期计划);b 确定短期经营计划(编制预算/编制盈利计划);c. 对实际业务事项进行记录(财务会计和成本会计);d. 采取行动纠正偏差,将未来的实际业务纳入轨道(财务控制);e. 获取并控制各种资金(司库职能);f. 对制度及执行情况进行检查并作出报告。’把会计、财务部门的一切工作全部囊括为管理会计的内容。这个表述受到了国际会计师联合会(IFAC)管理会计委员会的赞同。1988年4月国际会计师联合会发表的《论管理会计概念(征求意见稿)》,认为“管理会计可定义为:在一个组织内,管理部门用于计划、评价和控制的(财务和经营)信息的确认、计量、收集、分析、编报、解释和传输的过程,以确保其资源的合理使用和履行相应的经营责任。”

第二节 管理会计的职能和基本组成内容

管理会计是在企业管理活动中发挥其职能作用的,管理会计的职能、内容与企业管理循环密切相关。

一、企业管理循环和管理会计循环

管理是人们组织社会活动的一个最基本的手段,任何社会活动都离不开管理。企业管理是社会化大生产的客观要求,为了使许多劳动者能够协调地、有组织地进行活动,充分利用人力、物力和财力资源,达到预期的目标,必须进行管理。企业管理就是为了实现充分、有效利用现有经济资源,提高经济效益,按照一定的原则、程序和方法,对企业生产经营活动进行预测、决策、计划、组织、指挥、协调与控制等一系列的活动或职能。企业管理循环即企业管理

程序,首先划分为“计划”与“控制”两大部分。进一步可分为六个步骤,如图 1-1 所示。企业管理循环的每一步骤都要求管理会计有相应的步骤与之相配合,从而形成管理会计循环,如图 1-2 所示。

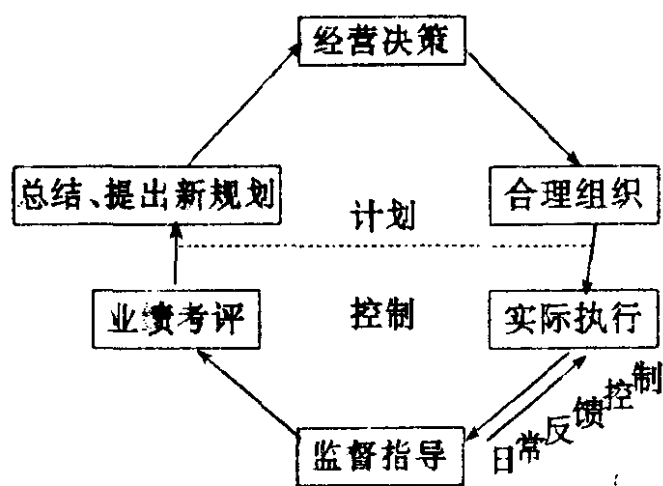


图 1-1 企业管理循环

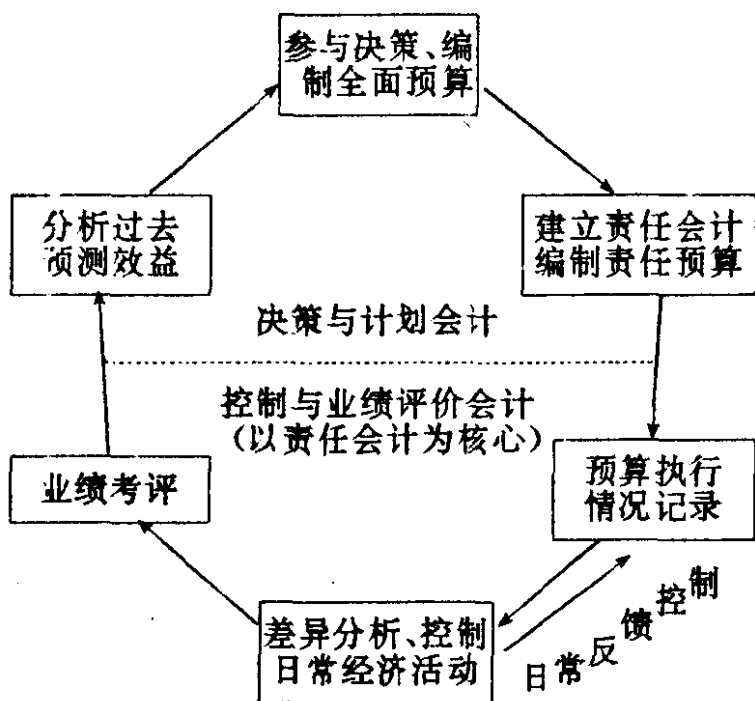


图 1-2 管理会计循环

1. 企业管理作出决策,确定经营目标;管理会计要采用灵活多样的专门方法进行财务预测和决策分析评价,参与管理决策,编制全面预算(计划),用数量表明企业全部生产经营活动过程,把决策确定的经营目标落实到全面预算中。

2. 为了实现经营目标,企业管理必须合理地、高效率地组织人力、物力、财力、空间(选址、布局)、时间(生产周期),以及供、产、销等各个生产经营环节,还要把企业的经营总目标分解落实到企业内部各个责任单位;管理会计要按合理组织的要求建立责任会计制度,并把全面预算的综合指标进行逐级分解,为各责任单位编制责任预算,计划和控制其经济活动,使各责任单位的预算与企业全面预算协调一致。

3. 企业管理应根据经营目标、经营政策和方法,以及合理组织的要求,开展各项生产经营活动;管理会计要根据原始的经营信息,以及财务会计、统计核算、业务核算和其他有关资料,进行整理、计算,运用标准成本法、变动成本法和责任会计等,对实际经济活动进行计量、记录和业绩报告。

4. 企业管理必须对实际执行情况进行监督指导,一旦发现偏离经营目标应及时加以调节,对实际生产经营活动全面地加强日常控制,保证经营目标的实现;管理会计要将实际数与标准成本、全面预算体系的各项预算、责任预算等比较,进行差异的计算和分析,发现偏离标准、预算的,及时反馈给有关责任单位,及时调节,控制当前的生产经营活动。

5. 企业管理定期对企业实际生产经营活动的各个方面进行业绩评价和考核;管理会计主要根据各责任单位定期编报的责任报告来评价和考核它们的经济实绩,评定它们经济责任的履行情况和应予的奖罚。

6. 企业管理须全面地总结过去,提出新的经营计划方案;管理会计与之配合,主要是在分析过去经济效益的基础上,预测未来的

生产经营活动及其经济效益,为下一循环的决策、计划提供依据。

上述六个步骤,第1、2、6三个步骤属于企业管理循环的计划部分,第3、4、5三个步骤属于控制部分;管理会计循环的第1、2、6三个步骤为决策与计划会计,第3、4、5三个步骤则是以责任会计为核心的控制与业绩评价会计。

二、管理会计的职能

管理会计极大地丰富了会计“反映”和“监督”两项基本职能,如责任会计反映和监督各责任单位的经济责任完成情况,决策与计划会计加强了对生产经营活动的事前监督。管理会计对某些重要的会计职能,从基本职能中分化出来,发展了一些新的职能,其主要职能有预测、决策、计划、控制和考评等。

(一)预测

预测是根据历史资料,现在所能取得的未来变化的信息,运用科学的方法预计、推测事物发展的必然性和可能性的过程。管理会计主要依据会计的和其他有关的历史资料、未来社会经济的影响、企业内部有关因素的变化等,采用合理的数量化模型和经验总结,预计和推测未来企业销售、利润、成本和资金的发展趋势和水平,为企业经营决策提供可靠资料。

(二)决策

决策是以预测为基础,对为实现一定经营目标的各个备选方案,进行分析比较,作出满意选择的过程。管理会计主要从经济评价方面提供信息,参与决策。管理会计人员根据决策目标收集、整理有关的会计信息和其他资料,运用科学的方法,计算各个备选方案的经济效益,作出正确的财务评价,并分析比较,提出优选方案,以协助管理人员作出正确的决策。

(三)计划

计划是事先规定目标和拟具方法以达到目标的过程。管理会