

管理会计学

陈兴滨 刘志山 编著



北京工业大学出版社

管 理 会 计 学

陈兴滨 刘志山 编著

11268/52

北京工业大学出版社

内 容 提 要

本书系统阐述了管理会计学的基本原理和方法,并从实际运用的角度出发,考察了管理会计与企业组织、企业组织与其所处环境之间的关系。结合国情,引述了西方管理会计学中有借鉴意义的内容。对某些难点和较复杂的问题,力图通过示例予以通俗易懂的阐述。本书条理清楚,文字通达、洗炼,内容丰富,并富有启迪性。

适用于高等院校财务会计专业、审计专业、工业经济管理专业等财经类专业学生作教学用书,亦可供在职干部培训和自学之用。

管 理 会 计 学

陈兴滨 刘志山 编著

*

北京工业大学出版社出版发行

各地新华书店经销

北京通县燕山印刷厂印刷

*

1991年12月第1版 1991年12月第1次印刷

850×1168毫米32开本 11.875印张 294千字

印数: 1~7000册

ISBN7-5639-0188-4/F·6

定价: 4.70元

前 言

本书是为了适应高等院校财务会计专业、审计专业、工业经济管理专业等财经类专业的教学需要而编著的，也可作为在职干部培训和自学者自学之用。

本书系统地阐述了管理会计学的基本原理和方法，并且从实际运用的角度出发，考察了管理会计与企业组织、企业组织与其所处环境之间的关系。在保证全书体系完整的基础上，作者对某些难点和较复杂的问题辅以示例予以通俗易懂的阐述。本书力求做到条理清晰、文字表述简炼、内容丰富，并作了某些新的尝试，例如增加了边际分析和会计行为两章。

由于本书是为了满足教学急需，编写时间仓促，特别是作者水平有限，书中一定有不少的缺点和错误，恳请读者批评指正。

谨在此向所有关心和支持本书写作出版的同志表示感谢。

中国人民大学 陈兴滨 刘志山

1991年5月

目 录

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.....	(6)
第三节 管理会计与财务会计的区别和联系.....	(8)
第四节 管理会计在企业管理中的地位.....	(10)
第五节 建立具有中国特色的管理会计.....	(15)
第二章 组织控制与管理会计	(18)
第一节 组织与会计.....	(18)
第二节 控制的概念.....	(20)
第三节 组织控制.....	(27)
第四节 会计信息在控制中的作用.....	(36)
第三章 组织设计	(38)
第一节 组织理论的历史发展.....	(39)
第二节 系统理论与决策论.....	(45)
第三节 权变理论.....	(49)
第四节 组织结构——一种控制手段.....	(62)
第四章 成本性态与变动成本法	(68)
第一节 成本的分类.....	(68)
第二节 成本性态的分析.....	(74)
第三节 混合成本及其分解.....	(84)
第四节 变动成本法.....	(96)
第五章 本—量—利分析	(113)
第一节 预测损益分界点.....	(113)
第二节 本—量—利分析的假设条件.....	(121)

• 1 •

第三节	敏感性分析·····	(126)
第四节	本一量一利分析的进一步应用·····	(133)
第六章	短期经营决策 ·····	(140)
第一节	决策概述·····	(140)
第二节	决策要考虑的若干特定的成本概念·····	(144)
第三节	生产品种决策·····	(148)
第四节	产品结构和最优生产批量决策·····	(161)
第五节	产品定价决策·····	(169)
第七章	长期投资决策 ·····	(179)
第一节	长期投资决策分析概述·····	(179)
第二节	现金流量和资本成本·····	(181)
第三节	货币的时间价值·····	(189)
第四节	长期投资决策方法·····	(201)
第五节	固定资产更新改造决策·····	(218)
第六节	风险型决策·····	(222)
第八章	全面预算 ·····	(232)
第一节	全面预算的职能·····	(232)
第二节	预算的种类和全面预算体系·····	(236)
第三节	全面预算的编制程序与方法·····	(238)
第四节	编制费用预算的先进方法·····	(255)
第九章	标准成本制度 ·····	(262)
第一节	标准成本制度概述·····	(262)
第二节	标准成本的制定·····	(264)
第三节	成本差异的计算与分析·····	(268)
第四节	成本差异的帐务处理·····	(284)
第十章	责任会计 ·····	(289)
第一节	责任会计概述·····	(289)
第二节	责任中心·····	(291)

第三节	对责任中心的评价与考核·····	(295)
第四节	内部转移价格·····	(307)
第五节	建立具有中国特色的责任会计·····	(310)
第十一章	边际分析·····	(312)
第一节	概述·····	(312)
第二节	边际的数学含义·····	(314)
第三节	边际成本·····	(316)
第四节	边际收入与边际利润·····	(322)
第五节	利润最大化原则: $MR=MC$ ·····	(326)
第十二章	会计行为·····	(330)
第一节	会计行为的概念·····	(330)
第二节	会计行为的种类和准则·····	(336)
第三节	会计行为的研究方法·····	(344)
第四节	影响会计行为的因素·····	(347)
第五节	会计行为合理化的途径·····	(353)
附表一	1元的终值表 (CF) ·····	(357)
附表二	1元的现值表 (DF) ·····	(361)
附表三	1元的年金终值表 (ACF) ·····	(363)
附表四	1元的年金现值表 (ADF) ·····	(367)

第一章 总 论

第一节 管理会计的产生与发展

一、管理会计的雏型——1920年以前的管理会计实践

1. 从看不见的手到看得见的手——西方现代工业企业的演变

西方现代工业企业的出现是以英国工业革命的出现为标志的。工业革命以前，传统的“家庭手工业”占据主导地位。商人企业家们通过市场来协调个体手工业的生产过程。商人企业家在公开市场上购买原材料，将它们卖给各个手工业者。手工业者们用自用的或租用的机器设备，将原材料加工成完工产品，然后，商人企业家们再收购这些产品，并回到公开市场上出售，同时支付给手工业者们一定的计件工资。这时，虽然商人们也记录过去的交易事项以及散布在各地的商品存货，然而，他们显然不需要有关计划和控制的信息，市场价格足以提供他所需要的所有信息了；个体手工业者们也不用花费太多的时间进行管理协调。这时，“市场机制”就像一只看不见的手在自动调节各个个体手工业者的生产过程。

随着工业革命的出现，出现了许多新技术，导致劳动生产率极大的提高。同时，商品市场也进一步扩大。许多商人们为了抓住这个机会，以获取高额利润，便将各个家庭手工业合并成一个集中管理的工厂。这就出现了世界上第一个纺织厂，标志着现代工业企业的开端。在该工厂里，分出几个生产过程，其规模和劳动生产率使以前的家庭手工业相形见绌。随着企业规模的不断扩

大，便出现了一个管理集团。这些人不直接参加生产，只从事协调管理工作。从这时起，“管理集团”这只看得见的手就取代了“市场机制”这只看不见的手来控制企业的经济活动。

现代工业企业的演变经过了三个阶段、三个组织形式，即19世纪后半叶活动单一、多过程的企业；20世纪初期多活动、垂直一体化的企业；以及第一次世界大战后出现的多部门形式的企业（即分部制，这种形式的企业被西方经济学家们认作是美国资本主义在20世纪最为重要的发明创造）。

需要指出的是，在西方现代工业企业的演变过程中，管理会计起到了至关重要的作用。

2. 管理会计系统发展史简顾

管理会计系统按英文缩写可简称为MAS。MAS虽然在20世纪50年代以后才成熟起来，但在上世纪就已出现于社会实践中了。它是一步一步地随着现代工业企业的发展而发展起来的，反过来又推动了现代工业企业的发展。

1812年以后，在美国出现了一种新型的机械一体化的纺织厂。这是有史以来第一次将不同的生产过程合并在一个工厂里。由于有若干个生产过程，每个过程又有许多工人，因而就有必要设置一种制造成本帐户，以提供每个生产过程直接加工成本的详细资料。这些早期的成本帐户提供了一种奖励和控制手段，以减少工人的赎职行为。工人们有一种自然的倾向，当在市场上按照计件工资支付给他们劳动报酬时，他们会有效地利用时间；然而，若支付给他们的是计时工资，他们就没有内在的动力去追求同样的目标。换言之，早期会计技术的出现，与管理者的欲望息息相关，即控制住产品生产的成本。

随后，在19世纪中叶和后半叶，逐渐出现了一些大型的企业，像铁路运输部门、钢铁制造部门等。它们的生产过程更为复杂，对管理上的要求更为严格。这时的管理者们将重点放在对各

个生产过程的成本进行控制上。他们发明了一些成本指标，像运输部门的吨-公里成本，钢铁制造部门的单位产品成本等，用以控制住生产各个过程的成本。

19世纪西方各大企业的成本管理，实际上也就是管理会计的雏型。更确切地说，成本管理就是MAS的早期内容。历史表明，工业革命后产生的新技术，促使现代工业企业的出现，特别是为铁路运输业和大型批发零售业的发展拓宽了市场，反过来，市场的扩大又刺激了企业规模的扩大。由于企业规模的扩大，导致生产过程的复杂，进而就提出了对各个生产过程的成本进行控制的要求。这样，成本管理作为MAS早期的内容，便应运而生。从主观角度讲，这与企业管理者们的欲望息息相关，即有效地利用资源，控制住每个过程的成本。

本世纪初，美国几家著名的公司，像杜邦公司、通用电气公司等，采用了一种新型的组织结构，也即垂直一体化的结构。其特点在于，每个公司不仅仅从事生产活动，而且包括采购、生产和销售等全部生产经营活动。这种组织结构保证了企业供、产、销活动的正常运行，但是又导致出现了另一个问题，即官僚无效率性。这时，企业家们将整个企业分为几个过程，每个过程都由一个专家来管理，好像是在管理一个活动单一的工厂，有如19世纪的企业家那样。但这并不能保证下属单位经理所追求的目标与公司总部的目标相一致。恰恰相反，这二者之间常有冲突，结果便导致出现“控制损失”。杜邦公司便设计出一种MAS，以解决这个问题，其内容主要是ROI指标（投资报酬率）和预算的使用（这两个内容是现代管理会计的主要内容之一）。这个阶段的MAS使得管理者的注意力集中在资本自身的使用效率和使用结果上，这是有史以来的第一次。

第一次世界大战后，通用摩托公司（General Motors）在杜邦公司组织结构的基础上，创造了另一种新型的组织结构，

即多部门组织结构(The Multi-Divisional Organization, 又称分部制)。有两个障碍威胁到公司的成功, 即经营过程的复杂性和对所有者的利益的漠不关心(这时所有权与经营权已经分离)。由于经营活动的复杂性, 使得最高当局被压得喘不过气来, 如果事无巨细地过问, 会导致公司的总目标和长远计划无法实现。这时, 就必须雇佣一批职业管理者来管理企业。而当他们进入企业后, 却常常忽视企业所有者的利益。为此, 通用摩托公司采取了新型的组织结构, 即分部制。其特点是将公司按照生产特点或销售网点, 分为几个大型部门, 每个部门又包括采购、生产和销售部门, 即所谓的“分散经营”问题(见第三章第四节)。公司中央管理当局负责制定公司的长远规划, 各部门经理负责执行。从MAS看, 这时就产生了相应的内容。除了以前的成本管理和预算控制以外, ROI指标又有了新的用途。此外, 他们还编制年度经营预测、销售报告和弹性预算, 以及建立统一的业绩评估标准, 等等。这时的MAS可以促使企业管理当局从事协调、控制和整合等任务, 确保各个部门有效地完成总公司所制定的目标。事实证明, 这种新型的组织结构以及与此相适应的MAS, 在通用摩托公司的经营管理过程中, 发挥了非常重要的作用。20年代后, 美国大中型企业纷纷效仿, 普遍受益。

从以上对1920年以前西方MAS发展史的简单回顾中, 我们可以看出, 虽然管理会计作为一门学科, 作为会计学的一个分支, 是在第二次世界大战以后才真正发展起来的, 但是, 在此之前的100多年里, 早已出现于实践中。亦即, 其理论上的总结和概括, 是在100多年的实践基础上进行的。只不过在这100多年里, 真正实施MAS的企业, 还仅限于个别大型的、有影响的工业企业^①。

① 西方学者对此亦有同感。他们认为, 在15世纪Robert Loder的农场帐户里, 就可以发现为管理所提供的会计信息。杜邦公司在本世纪初也已经从事管理会计实践, 只不过那时尚无目前如此复杂的会计系统。

二、现代西方管理会计的兴起

第二次世界大战后的20年间，资本主义世界一度在科学技术和经济建设方面产生飞跃的发展。伴随着高速发展的经济，企业本身及其所处的外部环境都发生了巨大变化。各垄断集团之间的竞争日益加剧，通货膨胀率上升，资本利润率下降，这些迫使企业加倍注意经营管理。第二次世界大战前，企业内部会计的重点是成本的决定，特别是产品成本计算以及直接人工、直接材料和间接费用的分配，亦即成本会计^①（其主要内容是成本控制和单位成本的决定）。而战后的西方，人们普遍意识到会计信息，特别是成本信息应该满足使用者的需求，尤其是要满足管理者的需求。

管理会计产生的直接原因是企业组织结构的不不断变化，但更深一层的原因是资本家和企业管理者追求最大利润的内在动力，以及日益剧烈的竞争的外在压力。这些使得他们单靠资本雄厚，靠提高劳动强度和广告宣传等传统方法，已经不能保证在竞争中处于有利地位。这就要求加强企业内部管理，进而要求会计工作从单纯的记帐、算帐和报帐，向协助企业管理当局加强管理的方向转化。另外，第二次世界大战后，跨国公司的大量涌现，使生产经营日趋复杂，经营管理的科学化和现代化，已成为企业生存和发展的关键。在这种情况下，西方会计界将传统会计的主要工作，即根据公认的会计原则（GAAP）^②，向企业外部关系人（股东、银行、债权人、税务部门、未来投资者以及有关的政府

① 成本会计与管理会计的区别是，成本会计=管理会计+财务会计的部分内容（即成本计算中，满足外部报告的部分）。成本会计追求的是“绝对的真实”，管理会计追求的是“有条件的真实”。

② 所谓“公认会计原则”，并不仅仅指具有规范和指导作用的会计原则。它实际的含义既包括会计帐务的具体程序和方法，也包括指导这些会计实务的基础观念，即会计理论。见：陈今池，《西方现代会计理论》，中国财政经济出版社，1989年10月版，第1~70页。

机构等)报告企业的财务状况和财务成果等内容,称为财务会计;将会计中涉及企业内部管理的部分,从传统会计中分离出来,称为管理会计。因而管理会计既是企业管理的一个分支,又是与财务会计并列的一个会计分支。它的主要任务是,根据会计所提供的经济信息,借用数学和计算机等工具,进行信息数据的整理、计算和分析,以满足企业管理中预测、决策、计划和控制等方面的需求。

综上所述,管理会计产生于西方资本主义国家,是管理科学化、现代化的产物,是会计实践发展的必然结果,也是资本家追求最大利润的结果。

1952年,世界会计学会年会正式通过了“管理会计”这个专有名词。1972年,管理会计与财务会计的区分形成制度化,美国的全国会计人员联合会建立了单独的管理会计协会。同年,第一次举行了公证管理会计师的考试,考试及格者才能取得管理会计证书。从此,在西方国家,不仅有公证注册会计师,还出现了注册管理会计师。

第二节 管理会计的内容

英国管理会计学教授斯卡彭思(R. W. Scapens)概括了五、六十年代管理会计的基本内容,包括五个方面。

(1) 计划 ①决策的相关成本; ②C-V-P分析; ③产品组合决策; ④资本投资决策。

(2) 成本分类 ①固定成本和变动成本; ②成本估计技术; ③预测成本; ④学习曲线。

(3) 控制 ①责任会计; ②预算编制和标准成本计算; ③差异分析; ④差异调查。

(4) 成本计算^① ①分批法和分步法, ②变动成本法和全部成本法, ③成本分配。

(5) 分散经营 ①部门业绩评估; ②转移价格。

某些西方教材(特别是美国), 还包括其他内容, 如非盈利机构的管理会计、人力资源会计等。这些教材与早期教材的内容基本一致, 唯一的变化是对于成本会计系统的描述减少了, 特别是那些用“成本会计”作为标题的教材。

70年代初, 西方管理会计研究者们将不确定性引入研究领域, 最终出现了信息成本概念。60年代对应用数量技术解决管理会计问题的偏爱延续到70年代, 有些技术进一步被完善, 并扩展成新的技术。计划和控制方面所采用的线性规划技术进一步得到发展。投入-产出技术在管理会计中的应用也开始展开讨论。概括说来, 70年代的管理会计研究内容大致包括: ①不确定条件下的决策; ②信息经济学; ③对数学模型的评估; ④管理会计中的代理人理论。

进入80年代, 管理会计学界对于70年代中期引进管理会计中的权变理论进行了较为广泛的实证研究^②。但是, 美国管理会计学教授约翰逊(H. T. Johnson)和卡普兰(R. S. Kaplan)在他们1987年合著的一本书《失去了相关性: 管理会计的兴衰》^③中指出, 80年代的管理会计实践与当今的管理问题已毫不相干; 实际工作者在运用早在本世纪20年代就被使用的管理会计方法; 理论与实践脱节的倾向日益严重; 理论界过于热衷于数学公式的推导; 等等。从他们的这些观点中可以看出, 管理会计的发展已经

① 我国会计学界将成本计算包括在财务会计里, 见: 阎金锴、贺南轩,《工业会计学》, 中国人民大学出版社, 1983年版, 第六章和第七章。

② 关于“权变理论”的叙述另见本书第三章第三节。

③ Johnson, H.T. & Kaplan, R.S. (1987), "Relevance Lost-The Rise and Fall of Management Accounting", Harvard Business school.

到了一个阶段，需要理论工作者和实际工作者一起来努力，才能使管理会计的内容不断得到充实和完善，这门学科才能不断得到发展。

管理会计若按其职能分类，可以分为计划会计和控制会计两类。但是，近年来人们又开始侧重于另一种分类法，即决策会计和业绩考核会计两类。这两种分类的区别如下：

$$\text{管理会计} \left\{ \begin{array}{l} \text{计划会计} \\ \text{控制会计} \end{array} \right\} \left\{ \begin{array}{l} \text{个别项目计划会计} = \text{决策会计} \\ \text{定期计划会计} \\ \text{.....} \end{array} \right\} = \text{业绩考核会计}$$

事实上，决策与业绩考核也是管理的职能。不过，管理会计究竟包括哪些内容，有哪些专门方法，甚至管理会计的定义，现在均未定论。这主要是由于管理会计是为企业内部管理服务的，不受公认会计原则的限制，只要能够满足本企业管理上的需要，可以不拘方法内容。

第三节 管理会计与财务会计的区别和联系

管理会计孕育于财务会计，又从财务会计中分离出来，成为与财务会计并列的一个会计分支，因而二者既有密切的联系，又有明显的区别。

一般认为，财务会计是指通过传统的记帐、算帐、报帐，向企业以外的投资者、债权人、银行、税收机关等报告企业财务状况和财务成果，并提供决策所需要的信息，所以又称对外报告会计。管理会计则是指运用一系列专门方法选择、计算、分析数据，为企业当局提供决策所需要的信息，并用来满足企业计划和控制的需要，所以又称对内报告会计。

实际上，财务会计与管理会计的最终目的都是为了决策，二者之间并无截然划分的界限。例如，1966年美国会计学会(AAA)

所下的会计定义是：“会计是鉴定、计量和传送经济信息的方法，并使信息的使用者有可能据以作出有根据的判断与决策。”

1970年美国会计师协会（AICPA）对会计所下定义为：“会计是一种服务性的活动，它的作用是提供经济个体以服务性的数量信息，这种信息意欲对制定经济决策有所帮助。”上述两个定义比较接近，对财务会计和管理会计都是有用的。

管理会计与财务会计的区别与联系大致可从以下几个方面加以说明。

（1）从对象上看 二者的最终对象都是企业的资金运动。但是财务会计是以企业整体为对象；而管理会计则侧重于以企业内部的各个责任中心为对象。

（2）从职能上看 财务会计侧重于核算和监督；管理会计侧重于计划和控制。

（3）从目的上看 二者最终目的都是为了决策。但财务会计主要是为企业外部有关团体和个人提供决策所需经济信息；而管理会计主要是为企业内部各级管理人员提供决策所需经济信息。

（4）从指导原则上看 财务会计必须服从公认会计原则（GAAP）；而管理会计是以决策论、控制论和美国成本会计标准局（CASB）所制定的成本标准为指导原则，不受GAAP的限制。

（5）从核算程序与核算方法上看 财务会计的核算程序固定，凭证、帐簿、报表都有规定的格式；而管理会计没有固定的核算程序，可由企业自由选择，所用报表可自行设计，没有规定的格式。财务会计的核算方法有填制和审核凭证、运用会计科目、复式记帐、成本计算、登记帐簿、财产清查和编制报表等一系列核算方法；管理会计则大量采用数学方法和电子计算机技术，目前尚未形成完整的方法体系。

（6）从所需资料看 二者的很多原始资料都是相同的。由于管理会计一般不涉及填制凭证和按复式记帐法登记帐簿的问

题，所以它经常直接应用财务会的帐表中的资料进行分析研究，或对财务会反映的资料进行再加工后进行分析。在这方面，二者的联系非常密切。从区别上看，一般来讲，财务会是根据过去的资料进行核算和监督；管理会则是根据过去和预计的资料进行计划和控制。

(7) 从计量单位与精确程度看 财务会是以为货币为主要计量单位；而管理会可以运用非货币计量单位。财务会的各项数据都要准确；管理会只需近似的数值。

(8) 从成本分类和成本计算方法看 财务会根据成本的经济职能，将全部成本分为生产成本和非生产成本两大类，采用全部成本法计算产品成本；管理会是根据成本与业务量的关系，将全部成本分为固定成本和变动成本两大类，采用变动成本法计算产品成本。

(9) 从报告的时间看 财务会主要是按月、季、年编制财务报表，是对过去时期的报告，而管理会在任何时期均可报告，包括对过去时期和展望未来的报告；从报告的种类看，财务会的报告种类包括资产负债表、损益表等规定的报表，而管理会不拘报告的种类和格式，包括各种预算、决策分析报告、图表等；从报告的接受人看，财务会所编制的报告主要是报送企业外界有关的团体和个人，当然也要报送企业最高管理当局，而管理会所编制的报告主要是报送企业内部最高管理当局和各级管理部门。

第四节 管理会在企业管理中的地位

一、西方企业的组织结构与职责划分

西方各企业组织结构很不一致，我们仅以一般的制造公司为例作一简单介绍。