

XIANDAIGUANLIKUAIJIXUE

现代管理会计学

刘小明 李东福 主编



中国商业出版社

现代管理会计学

主 编：刘小明 李东福

副主编：李志荣

中国商业出版社

图书在版编目(CIP)数据

现代管理会计学/刘小明,李东福主编.-北京:中国商业出版社,
1997.12

ISBN 7-5044-3400-0

I. 现… II. ①刘… ②李… III. 管理会计 IV. F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(97)第 24063 号

中国商业出版社出版发行

(100053 北京广安门内报国寺 1 号)

新华书店北京发行所经销

中国石油报社印刷厂印刷

850×1168 毫米 32 开 10.5 印张 270 千字

1997 年 12 月第 1 版 1997 年 12 月第 1 次印刷

定价:16.80 元

* * * *

(如有印装质量问题可更换)

目 录

第一章 现代管理会计概论	(1)
第一节 管理会计的形成与发展.....	(1)
第二节 管理会计与财务会计的区别与联系.....	(4)
第三节 管理会计的基本内容.....	(7)
第四节 管理会计的职能作用.....	(9)
第二章 成本性态分析与变动成本法	(12)
第一节 成本性态分析	(12)
第二节 变动成本法	(23)
第三章 盈亏临界点分析	(35)
第一节 盈亏临界点	(35)
第二节 有关因素变动对盈亏临界点的影响	(48)
第四章 预测分析	(52)
第一节 预测分析的概念	(52)
第二节 利润预测	(55)
第三节 销售预测	(66)
第四节 成本预测	(73)
第五节 资金预测	(82)
第五章 短期经营决策	(88)
第一节 经营决策概述	(88)
第二节 经营决策分析中常用的成本概念	(93)
第三节 产品定价的决策分析	(99)
第四节 产品生产的决策分析.....	(103)
第五节 设备利用的决策分析.....	(133)
第六节 原材料利用的决策分析.....	(137)

第六章 长期投资决策	(142)
第一节 长期投资决策概述.....	(142)
第二节 与投资决策相关的几个重要因素.....	(147)
第三节 投资决策方法.....	(178)
第四节 投资决策方法运用.....	(191)
第七章 全面预算	(199)
第一节 全面预算概述.....	(199)
第二节 全面预算的内容及编制方法.....	(201)
第三节 几种新型预算的编制方法.....	(212)
第八章 成本控制	(222)
第一节 成本控制概述.....	(222)
第二节 标准成本控制系统概述.....	(226)
第三节 成本差异的计算和分析.....	(235)
第四节 标准成本控制系统的帐务处理.....	(244)
第九章 存货控制	(254)
第一节 存货控制概述.....	(254)
第二节 经济订货批量的控制.....	(258)
第三节 不同采购方式下的存货控制.....	(267)
第十章 责任会计	(271)
第一节 责任会计概述.....	(271)
第二节 责任会计的组织和责任中心.....	(281)
第三节 内部转移价格.....	(292)
第四节 责任预算、业绩考评与责任报告	(300)
附录	(316)

第一章 现代管理会计概论

第一节 管理会计的形成与发展

一、管理会计的基本含义

管理会计是一门新兴的会计学科,它与财务会计构成了现代企业会计的两大领域。

财务会计主要通过定期编制资产负债表、损益表和财务状况变动表等对外会计报表,为企业外部同企业有经济利害关系的各种社会集团服务。它的服务对象首先是企业投资人,这是因为投资人把他们的资产投资到企业,必然关心所投资金的运用情况和经济成果的分配情况,因此,他们需要通过财务报表了解企业的财务状况和经营成果,以便对其所拥有的股份进行经济评价。企业潜在的投资人也需要通过财务报表了解企业的财务状况和经营成果,以便确定是否进行预期的投资。企业的债权人,包括银行、非金融机构、债券购买者及其他债权人,同样需要通过财务报表了解企业的偿债能力、支付能力和盈利能力,以便决定相应的对策和措施。此外,政府机构(包括税务、海关、统计、工商行政和主管部门等)、社会公众、职工个人也需要通过财务报表,了解他们所需要的、所关心的有关企业的信息。由此可知,企业的财务状况和经营成果是各方面共同关心的问题,因而要求财务会计提供定期的财务报表来满足各有关方面的不同需要。

管理会计不同于财务会计,它是把会计与管理紧密结合起来,主要侧重于为企业内部的经营管理服务内部会计。它为企业管理服务是通过“规划”与“控制”两个方面进行的。规划主要是通过确立目

标、拟定计划、制定实施计划的手段和方法,对企业未来的生产经营活动进行全面的筹划;控制主要是通过落实内部各个单位的责任、考核业绩和分析计划执行过程中的问题与偏差,对企业生产经营的实际过程进行严密的调控。同时,管理会计还吸收了社会科学、行为科学、统计学、运筹学、管理学等其他学科的内容,使多种学科内容渗透其内,融化其中,从而使之成为现代企业制度下企业加强内部管理、提高经济效益的重要工具。

二、管理会计的形成与发展

管理会计作为一门学科,是随着社会科技进步和社会经济的发展逐步形成和发展起来的。其过程大致可分为以下两个阶段:

(一)管理会计的初级阶段

管理会计产生于本世纪 20 年代。当时,资本主义已经有了相当的发展,但在企业管理工作中,经验和直觉占统治地位,许多企业管理混乱、经营粗放、资源浪费现象十分严重。因此,如何改变这种状况,用较先进的科学技术手段、科学管理方法代替落后的、过时的手段和方法,成为企业管理中需要解决的重大问题。正是在此情况下,“泰罗制”产生了。泰罗于 1911 年发表了《科学管理原理》一书,该书着重从时间、动作的合理配合上,研究生产工人的实际操作,目的在于通过科学地分析工人在劳动中的机械动作,省去多余的动作,并实行完善的计算、监督制度,使工人的操作规程更加科学、合理,从而最大限度地提高劳动生产率。

随着泰罗制的运用,会计科学为了配合科学管理,也随之发生了相应变化,这些变化主要表现在:标准成本、预算控制、差异分析相继出现。所谓标准成本,是指产品投产前,严格按照科学的方法制定其工资、材料等消耗标准,以此为基础,形成产品标准成本中的材料标准成本和人工标准成本。预算控制就是事先按期间编制制造费用预算,并计算出制造费用的标准分配率,再据以确定产品标准成本中的制造费用标准成本。差异分析就是于一定期间终了,对人工、材料消

耗脱离标准、费用开支脱离预算所形成的偏差进行具体分析,查明差异形成的原因和责任,借以对有关方面的工作成果进行全面的评价和考核,并促使他们采取有效措施,针对存在的问题进行改进。以上这些变化,表明原有会计体系主体内容与基本结构发生了某种变化,意味着成本会计已经开始向管理会计过渡。

然而,由于企业生产经营过程复杂性的影响和当时科学技术水平的限制,使企业管理中的许多问题尚难在多种因素的交错与变异中予以正确的解决,标准成本、预算控制和差异分析在企业管理中的运用表现出较大的局限性,很难满足企业管理的实际需要。这就是说,当时的管理会计只是零星的、分散的会计技术和会计方法,并没有形成一整套独立、科学的理论、方法体系,暂时还处于初期、孕育阶段。

(二)管理会计的完善阶段

到了本世纪 40 年代,特别是第二次世界大战以后,资本主义企业规模不断扩大,国内、国际市场竞争不断加剧,同时,失业率增加,经济危机频繁发生,在这种条件和环境下,企业管理当局为了战胜对手,增加竞争能力,就迫切要求实现企业管理的现代化。这时,为了配合职能管理与行为科学管理,“责任会计”和“成本—业务量—利润分析”等专门方法也就应运而生,并加入到原有的会计方法体系中,使得会计学科的深度和广度有了较大的突破。“责任会计”、“本量利分析”方法,再加上 30 年代形成的“标准成本”、“预算控制”、“差异分析”等方法,形成了管理会计的雏形。

现代管理科学的创立及其在企业管理中的成功作用,不仅提高了企业的经营管理水平,而且以其现代管理理论武装了企业会计,使许多有效的现代技术方法渗入会计领域,从而充实了成本会计的内容,加速了成本会计向管理会计演进的过程,最终促成了管理会计同传统会计的分离,并使其成为在现代企业制度下致力于加强企业内部管理的一整套新的理论、方法体系,极大地推动了会计科学的发

展。在1952年世界会计学年会上正式通过了“管理会计”这个专门名词,它标志着“管理会计”学科的诞生。

综上所述,管理会计学是从财务会计学派生出来的一门独立的新兴学科,是资本主义生产发展的必然结果。管理会计学与现代管理科学的关系非常密切:后者的形成和发展对前者在理论上起着奠基和指导的作用;前者吸收了后者的各种专门方法和技术,为现代会计科学注入了新的活力,从而使它具有更加广泛的实际应用价值和灵活的适应能力。可以预见,随着生产力的不断发展和科学技术的不断进步,管理会计的基本理论和基本方法将日趋完善,管理会计在现代企业管理中的地位和作用也将更加重要。

第二节 管理会计与财务会计的区别与联系

如上所述,管理会计是从传统会计体系中分离出来的,因而,它与财务会计在某些方面必然有一定的内在联系;但管理会计作为一门相对独立的学科,在参与企业现代化经营管理中,与财务会计又有着明显的区别。

一、管理会计与财务会计的区别

管理会计与财务会计的区别主要表现在:

1. 管理会计的服务对象是企业内部管理人员

我们知道,财务会计主要是通过定期编制财务会计报表,向企业外部有经济利害关系的团体和个人(包括股东及潜在的投资者、银行及其他债权人、财税部门和主管机关、证券管理机构等)服务,向这些团体和个人提供企业一定期间的资金、成本、利润等变动情况,使其了解企业的财务状况和经营成果,以保障其经济利益,故此,财务会计亦称“外部会计”,或“对外报告会计”。而管理会计则是运用一系列特定的理论和方法,向企业内部各级管理人员提供有效经营和决策最优化的信息,其目的主要是为强化企业内部管理、提高经济效益服

务。故此,管理会计亦称“内部会计”,或“对内报告会计”。

2. 管理会计工作的重点在于面向未来

财务会计主要是反映企业已经发生的经济活动,它的工作重点主要是面向过去,描述“历史”,即单纯地、固定地、毫无选择的提供历史信息 and 解释信息,算“旧帐”,属于“报帐型”会计。而管理会计则不然,它所要研究和解决的问题都是涉及企业未来生产经营活动方面的,如目标的确立,决策的制定,预算的编制等,因此,其工作重点在于面向未来,通过对企业未来的筹划,对现在的控制,使企业经营管理更具科学化、有效化,它算的是“活帐”,属于“经营型”会计。

3. 管理会计的主体是企业内部各个责任单位

财务会计主要是以整个企业为会计主体,提供全面的、完整的、连续的财务成本信息,用来对整个企业的财务状况与经营成果作出正确的、综合的评价与考核。这些财务成本信息通过财务会计报表形式对外公开发表,具有法律责任。而管理会计主要是以企业内部各个责任单位为会计主体,一般提供有选择的、部分的或特别的内部管理信息,用来对各责任单位的日常经济活动的实绩和成果进行控制、评价与考核;同时,管理会计也从整个企业的全局出发,认真考虑各项决策与计划之间的协调、配合和综合平衡。

4. 管理会计的方法、形式灵活多样

财务会计的方法和程序,不经常发生变化,带有强制性;其凭证、帐簿、报表有规定的格式,报表定期编制。而管理会计的方法在一定时期内可灵活多样,程序有较大的选择自由,一般不固定,通常不涉及填制凭证和帐务处理,不需定期编制报表,其报表也无一定格式,可根据管理人员的需要自行设计、随时编报。

同时,财务会计所提供信息的精确度要求较高,它要求如实反映生产经营过程中发生的每一项经济业务,精确说明全部资产、负债和所有者权益的情况,以便通过向企业外部关系人提供绝对正确、可靠的财务状况方面的信息来保障他们的经济权益。而管理会计则不然,

由于它面向未来,不确定因素较多,因而它所提供的信息不要求绝对精确和可靠,而更加强调信息的及时性、合理性和有效性。只有及时地给企业管理者提供合理、有效的管理信息,才能使他们审时度势、正确决策。因此,管理会计大量应用计划数、估计数、平均数、近似值等。

二、管理会计与财务会计的联系

尽管管理会计与财务会计在许多方面存在着千差万别,但它们之间也有某些相似之处,或互相渗透,密切联系,主要表现在以下几个方面:

1. 原始资料相同

管理会计和财务会计所应用的原始资料很多是相同的。管理会计经常直接引用财务会计的凭证、帐簿和报表资料进行分析研究;有时则根据这些资料进行必要的加工、调整、改制或延伸,编制成各种内部报表,为加强企业内部经营管理,提高经济效益服务。而财务会计有时也把一些属于管理会计的内部报表(如现金流量表、财务状况变动表等),列入对外公开发表的范围。此外,财务会计还把企业内部管理需要的主要产品的实际成本与标准成本、实际利润与目标利润的对比数,作为基本财务报表的补充资料对外公开发表。

2. 会计对象一致

由于管理会计与财务会计同属现代企业会计的两个子系统,因此,它们的对象就总体来说是一致的,即企业的经济活动及其发出的信息。但两者的分工不同,在时间上和空间上各有侧重。管理会计的对象在时间上侧重于现在的或未来的经济活动及其发出的信息;在空间上侧重于部分的、可供选择的或特定的经济活动及其发出的信息。而财务会计的对象在时间上侧重于过去的、已经发生的经济活动及其发出的信息;在空间上则侧重于企业整体的全部经济活动及其发出的信息。

3. 服务功能相通

一般说来,财务会计主要是对企业过去的生产经营过程进行事后的反映和监督,管理会计则主要是对企业未来的生产经营活动进行事前的规划和控制。双方从不同角度、以不同方式发挥着自己的服务功能。然而,它们的服务功能却不是对立的而是相通的,都是为企业的有关方面提供参谋、咨询服务。财务会计的服务功能是为了企业外部的债权人、投资人、政府有关部门如实了解企业的财务状况和经营成果提供咨询服务,并对他们以后的投资、贷款等活动施加某种影响;而管理会计的服务功能是企业内部的管理者、决策人正确制定决策、有效组织经营提供咨询服务,并对他们目前正在进行和未来即将进行的规划和控制活动施加某种影响。

总之,管理会计和财务会计相比,有许多显著的特点,但也有若干相通之处。故此,为了经营好、管理好现代化企业,就应将管理会计和财务会计有机地结合起来,取长补短,相互促进,充分发挥各自的职能作用,以不断改善企业管理,提高经济效益。

第三节 管理会计的基本内容

管理会计是“管理”与“会计”相结合的产物,因此,它的内容受企业管理内容的制约和影响。

一、企业管理的内容

在现代化企业管理中,通常把管理的内容分为“计划”与“控制”两大部分:

1. 计划

计划是对企业未来的生产经营活动进行科学安排与筹划的过程,它一般包括目标、方针的确立,预测、决策的开展,程序、方案的选择,计划、预算的编拟等。计划的目的在于明确企业的奋斗目标,调动积极性、挖掘内部潜力,实行均衡发展。

2. 控制

控制是对企业日常生产经营活动进行严密监控与跟踪的过程,它一般包括计划、预算的落实,标准、定额的制订,日常进度的安排,以及实绩的计量、差异的分析和行为的矫正等等。控制的目的在于追踪执行过程,评析工作绩效,寻求改进措施,达到预定目标。

二、管理会计的基本内容

作为为企业内部管理服务的管理会计,必须具有同企业管理内容相适应的有关内容,这是使管理会计在企业管理中充分发挥作用所必需的。但是,管理会计主要是为企业管理者规划、控制未来生产经营活动提供信息的,而每个具体企业的实际生产经营活动又是错综复杂、千差万别的,以至管理会计究竟应包括哪些具体内容,至今仍未定论。不过,管理会计最基本的内容一般应包括以下两个方面:

1. 规划会计

规划会计是为企业管理中的预测前景和规划未来服务的。它首先是利用财务会计信息和其他有关信息,对企业的利润、成本、销售和资金等内容进行科学的预测分析与决策分析,然后在这个基础上,把通过决策程序所确定的目标用数量形式加以汇总、协调,编制成企业的全面预算;再按照企业内部各责任单位加以分解,形成各个责任单位(或责任中心)的责任预算,用来规划和把握未来的经济活动。规划会计主要包括两个方面:①期间规划会计,它是指协助企业管理当局确定未来一定会计期间的生产经营目标及将目标和项目具体化为期间预算的会计,其内容一般包括利润规划、销售规划、成本规划和全面预算等。②项目规划会计,它是为了实现企业的既定目标,协助管理当局选择最佳方案的决策会计,其内容一般包括短期经营决策、长期投资决策等,它们都是单个地涉及到企业经济活动的某个方面或某个问题。规划会计可以保证企业的各项资源能得到最经济、最合理、最有效的利用,以便获得最佳经济效益。

2. 控制会计

控制会计是为企业管理中的分析过去和控制现在服务的。它首

先是通过事前制订成本控制制度和开展价值工程对经济活动进行预防性和前馈性的控制与调节,以及根据各责任单位定期编制的业绩报告所反映的实际数与预算数的差异进行反馈性的控制与调节,以保证预算目标的实现。然后利用标准成本制度,结合变动成本计算法,对日常发生的经济活动进行追踪、收集和计算;定期编制核定各责任单位的实绩和成果,确定它们履行经管责任的情况和应受的奖罚;总结经验,揭露矛盾,挖掘增产节约、增收节支的潜力,并及时提出合理化建议,改进经营管理,提高经济效益,促进生产力的发展。控制会计的内容主要包括三部分:①责任预算。它是指将企业的全面预算按各责任中心编制成责任预算。②标准成本系统。它是指根据历史成本资料和对未来经营情况的预测,确定预期成本水平,并以此为依据,与实际成本进行比较,分析差异及其原因,以便及时纠正执行过程中的偏差并调整原定标准。③责任会计。它是根据责任预算,将会计信息与责任中心的经济责任联系起来,分析和评价各责任中心的业绩表现。

由以上可知,管理会计的内容受企业管理内容所制约。管理会计不仅可以提供有关企业经营目标、政策、方针是否能实现,企业财务状况和经营成果是否良好的可靠信息,还能迅速发现企业管理中存在的主要问题,并帮助企业管理者对有效经营和最优化管理作出正确的决策。很明显,如果没有管理会计,企业管理将成为一句空话。因此,管理会计既是实现管理现代化的重要工具,同时它本身也是企业现代化管理的重要组成部分。

第四节 管理会计的职能作用

现代管理会计不同于财务会计,它可以履行更加广泛的职能。也就是说,它的职能作用,从财务会计的反映、监督扩展到规划未来与控制现在。

一、规划未来

规划未来主要是通过预测、决策职能来完成的。

预测是提供一定条件下企业生产经营各方面未来一定时期内可实现的数据,它是根据财务会计所提供的财务成本信息,对其进行进一步的加工、改制和延伸,使之更好地适应预测、决策的需要。例如,根据财务会计所提供的成本资料,可将成本按其与业务量的关系,区分为固定成本与变动成本两类,在此基础上,进行盈亏临界点和成本—数量—利润依存关系的分析,既可预测未来的成本水平和变动趋势,又可确定未来达到盈亏两平和实现目标利润所需要的产销界线,从而作好影响全局的成本和利润预测。决策是以预测为基础,对为实现一定经营目标可供选择的有关方案,通过分析对比,权衡利害得失,从中选取最优方案。例如,根据决策成本分析的基本原理,通过对差别收入、差别成本、边际收入、边际成本等各类具有特定经济含义的收入、成本概念的适当运用,既可评价产品生产、价格制定、设备利用等方面有关方案的优劣程度,又可权衡产品研究与开发、技术改革与引进、设备购建与租赁、资源利用与开发等方面有关方案的利害得失,从而作好涉及未来的短期和长期决策。在预测、决策中,现代管理会计的主要作用在于:充分利用其所掌握的有关资料,严密地进行定量分析,帮助管理部门客观地掌握情况,从而提高预测和决策的科学性。

二、控制现在

控制现在是指控制企业的经济活动,使之严格按照决策的轨道有效地进行。

企业为了实现一定的经营目标,先要通过决策程序确定最优方案,然后再对所选定的最优方案进行加工、汇总,形成企业生产经营的全面预算,它集中反映了整个企业在该时期内要完成的总的目标和任务,为保证总的目标和任务的实现,还需进一步落实和具体化,为此,就要进行指标分解,形成各个责任中心的责任预算,使它们明

确各自的目标、任务,并以责任预算所规定的目标作为开展日常经营活动的标准。各个责任中心在日常经营过程中,对预算的执行情况进行系统的记录和计量,以实际完成情况和预定目标的对比,评价和考核各个责任中心及其有关人员的工作成果,并通过信息反馈,及时对企业生产经营的各个方面充分发挥制约和促进作用。这样,才能有效地保证决策所定目标的圆满实现。

三、业绩考评

为了加强企业内部管理,圆满实现预定经营目标,必须对生产经营过程和结果进行严密的跟踪和监控。业绩考评是将反映企业经营目标的完成情况和经营计划执行过程的实际数据,同体现目标、计划的“预算”、“标准”、“定额”等进行对比分析和检查考核。这既是使生产经营活动得以按照最优化原则进行的重要手段,也是衡量和矫正计划、决策的执行情况,进而最终实现预定经营目标的可靠保证,通过对比分析,并编制日常业绩报告,用来评价与考核各个责任中心的实绩与成果,确定它们的经济责任和应受的奖惩;同时,把生产经营过程中发现的重要问题反馈给有关部门,迅速采取有效措施,及时加以解决。

第二章 成本性态分析与变动成本法

第一节 成本性态分析

一、成本性态的涵义

成本性态亦称成本习性,它是指成本总额同特定业务量在数量方面的内在联系,这种联系具体表现为业务量的某种变动同其相对应的成本总额的某种变动之间具有的一定的依存性。

这里的业务量(用 x 表示)是指在一定的生产经营期内投入或完成的经营工作量的统称,通常表现为生产量或销售量等。这里的成本总额主要是指为取得营业收入而发生的营业成本费用,包括:全部生产成本和销售费用、管理费用、财务费用等。

二、成本按其性态分类

全部成本按其性态分类可分为固定成本、变动成本和混合成本三大类。

(一)固定成本

固定成本是指在一定业务量范围内,其总额不随业务量发生任何数额变化的那部分成本。其特点是:固定成本总额(用 a 表示)不随业务量的增减而变动;单位固定成本(用 a/x 表示)与业务量成反比例变动关系。如厂房、机器设备的折旧费等。

例 2-1 某厂生产过程中所用的一台设备是向外租用的,月租金为 10 000 元,该设备每月的最大生产能力为 2 000 件。该厂每月产量只要在 2 000 件以内,则其租金总成本是不变的。现假定该厂每月产量分别为 500 件、1 000 件、1 250 件,其成本总额与单位产品成本如表 2-1 所示。