

管理会计



西南财经大学出版社

F234.3

229

管理会计

主 审 翟新生

主 编 李献洲 徐永江 张淑彩

副主编 刘秀清 张建刚

编 委(以章节先后为序)

李献洲 张淑彩 赵立英

刘秀清 张建刚 徐永江

西南财经大学出版社

(川)新登字 017 号

责任编辑:廖中新

封面设计:刘建景

书 名: **管理会计**

编著者:李献洲 徐永江 张淑彩

出版者:西南财经大学出版社

印刷者:四川省郫县科技印刷厂

开 本:32

印 张:8.969

字 数:180 千字

版 次:1996 年 8 月第 1 版

印 次:1996 年 8 月第 1 次

印 数:1—1500 册

定 价:12.50 元

ISBN7—81055—78—0/B·1

版权所有,翻印必究

序 言

本世纪 90 年代初,我国的经济体制所发生的旨在实现市场经济与社会主义基本制度相结合的划时代变革,必然并且正在推动我国经济持续、稳定、高速发展,促进社会生产力不断跃到新的更高的水平。经济越发展,会计越重要。改革开放的深入发展,现代企业制度的逐步建立,经济活动的日益复杂化、社会化、国际化,对会计工作提出了越来越高的要求,会计领域也随之出现了许多重大的理论和实践的新问题,有待会计工作者从理论和实践的结合上进行探索,特别是需要对诸如会计法制、会计行为规范、会计的国际接轨、会计的内部管理职能和作用等方面的问题,做深入的研究,需要针对新会计环境,提出新理论、新概念、新方法、丰富会计理论,充实会计实务,提高会计工作水平,实现会计的国际化、现代化、科学化,使之更有效地为加快我国现代化建设步伐服务。

李献洲等同志主编的《管理会计》一书,就是由此出发编撰出版的。这是一项会计理论工作者和会计实务工作者相结合共同研究的成果。他们以会计的实用性为目标探讨研究管理会计的理论与方法体系,发掘其中行之有效的、具有突出应用价值的精华成分,将管理会计的付诸实际应用,推上了一个新的台阶。这本书最主要特点就在于,它舍弃了对那些抽象的、空泛的议论和烦琐的程序复述,而着重于关于管理会计应用方面的简明的、可操作的方法、步骤问题的研究和理论阐述,突出了应用性、实践性分析。这正是该著作的出版值得重视的意义所在。

这一著作对管理会计体系的诸方面,特别是关于管理会计的实用性问题,都做了深入的分析,提出了自己的见解,既可作为财

经类有关专业的教材使用,又是会计理论和会计实务工作者不可缺少的重要参考书。我相信该书的出版定会对会计理论研究和会计实务的开展产生积极的影响。

刘振坤
1996年6月

此稿为作者多年从事会计理论研究的成果,也是作者多年从事会计理论研究的结晶。作者认为,会计理论是会计实务的基石,也是会计实务的指南。本书力求做到理论联系实际,既注重理论的深度,又注重实务的广度。本书共分八章,第一章为总论,第二章至第八章为分论。第一章主要论述会计理论的研究对象、研究方法、研究意义等;第二章至第八章分别论述了会计理论的基本概念、基本理论、基本方法、基本制度、基本规范、基本程序、基本评价等。本书力求做到概念清晰、理论扎实、方法科学、制度严密、规范严格、程序规范、评价客观。本书可作为会计专业及相关专业的教材,也可供从事会计理论研究的学者和从事会计实务工作的同志参考。

前 言

管理会计是本世纪初,科学管理的理论和方法作用于传统会计而产生,并随着经济的发展日益完善,在经济管理中发挥着越来越大作用的会计学科。管理会计将会计由记帐、算帐推进到预测、决策、计划、控制和分析,延伸和发展了会计职能,拓宽了会计发挥作用的领域,为现代企业管理和提高经济效益注入了活力,它有着无限灿烂的未来。

管理会计的应用也有一个环境问题。我国的社会制度、经济发展水平、企业管理的特征等方面与西方国家有较大的差异。这并不影响我们学习先进的会计理论、方法和技术、吸收其精华丰富和发展自己。我们所面临的问题是如何将管理会计的科学理论和方法同中国的环境相结合,推动管理会计更广泛、更灵活的应用于经济管理。本书从管理会计理论和实务两个方面,以实用性、适用性为目的而编写,努力使管理会计贴近实际、便于应用、有中国特色。使管理会计融合到我国经济管理的各个方面是本书的宗旨。

本书由李献洲、徐永江、张淑彩任主编,刘秀清、张建刚任副主编,翟新生主审。本书由作者共同讨论研究,拟定全书设计,主编负责总纂,主审负责书稿的最终审定。本书的作者有:李献洲(第一、九章)、徐永江(第七、八章)、张淑彩(第二章)、刘秀清(第四章)、张建刚(第五、六章)、赵立英(第三章)。

本书由河南经济学界的著名学者刘振坤教授作序,作者在此对老一辈学者专家的关怀和支持表示由衷的感谢和敬意。

作者主观上努力融理论于实务之中,努力从现代管理出发立足于企业实际,深入浅出地说明道理,以实例说明问题,注重趣味

性。如果本书能使读者有所裨益并有所效应的话,我们将由衷的感到欣慰,如果经济学前辈和同行能翻阅此书,并提出指正意见,作者将非常感激。

作者

一九九六年六月于郑州

目 录

序言	刘振坤
前言	作 者
第一章:总论	(1)
第一节:管理会计的形成和发展	(1)
第二节:现代管理会计的主要特点	(6)
第三节:管理会计的本质、对象、方法和职能	(9)
第四节:管理会计的基本假设和原则	(14)
第二章:成本性态分析与变动成本计算	(18)
第一节:成本性态分析	(18)
第二节:混合成本分解	(27)
第三节:变动成本法	(35)
第三章:本、量、利分析及目标利润规划	(67)
第一节:本、量、利分析	(67)
第二节:目标利润分析	(81)
第三节:量、本、利的敏感分析	(87)
第四章:短期经营决策	(92)
第一节:概述	(92)
第二节:生产决策分析	(106)
第三节:订价决策分析	(134)
第四节:存货决策分析	(148)

第五章:长期投资决策(上).....(164)

第一节:长期投资决策概述.....(164)

第二节:货币时间价值.....(166)

第三节:现金流量.....(180)

第六章:长期投资决策(下).....(188)

第一节:长期投资决策评价指标的概述.....(188)

第二节:静态评估指标.....(189)

第三节:动态评价指标.....(192)

第四节:评价指标在长期投资决策目的的运用.....(199)

第五节:长期投资决策中的敏感性分析.....(203)

第七章:全面预算.....(206)

第一节:全面预算概述.....(206)

第二节:全面预算的内容和编制方法.....(209)

第八章:标准成本系统.....(231)

第一节:标准成本系统概述.....(231)

第二节:标准成本的制度.....(233)

第三节:标准成本控制的原则	(238)
第四节:差异分析及处理	(240)
第九章:责任会计	(255)
第一节:责任会计概述	(255)
第二节:责任中心	(262)
第三节:内部转移价格	(270)
第四节:对责任中心的考核和评价	(275)

第一章 总 论

第一节 管理会计的形成和发展

一、企业会计的两大分支：财务会计与管理会计

会计是一个经济信息系统。现代会计提供的经济信息，要满足企业的经营者所有者、债权人等方面的需要。由于其信息加工职能和对象的专门化、系统化，而逐步的发展成为经营者服务的管理会计和为投资人、债权人等服务的财务会计两大分支。可见现代会计的突出代表是企业会计。

财务会计以其提供的定期财务报表，为企业外部，但同企业有利害关系的集团和个人服务。定期财务报表所说明的企业经营状况和财务成果等经济信息，是投资人、债权人和其它企业的利害关系人进行评价和决策所关心，所需要了解的。但由于他们同企业的利害关系表现不同，因而对信息的要求也有一定差别，这就要求财务会计通过财务报表提供更全面、更详尽、更重要的财务会计信息。为了保障各方面的经济利益，不使任何一方受到伤害，就必须要求财务会计要有一个公正的立场，客观的、不偏不倚的反映企业的情况，保证所提供的信息真实、可靠，没有主观随意性，因而财务会计要遵守社会公认的会计准则。

管理会计则不同，它侧重于对企业的内部经营管理服务，向各级管理人员提供有效经营和最优决策的资料信息。管理会计丰富和发展了会计的职能作用。要取得宏观经济中的市场、政策、法规等各方面的信息，也要取得和运用企业内部微观的成本、产量、收入、资产等信息，运用科学的方法体系加工整理，以规划未来，控制

现在,考核和评价过去,为提高企业经济效益服务

二、管理会计的形成

管理会计的形成是科学管理的理论和方法作用于传统会计的结果,是企业管理科学与会计理论与方法溶合的产物。

费雷德里克·泰勒(Fredrik Taylor)1911年出版的《科学管理原理》形成了科学管理学说。他主张在企业管理中实行定额管理,既制定每一工人的单位时间工作量,并使工人掌握标准的操作方法和技巧,在工具、机器、材料、作业环境标准化的条件下,提高劳动生产率。泰勒为鼓励工人完成定额,提倡实行有刺激性的工资制度。定额和标准是科学管理的基础也是管理会计形成的基础。

美国的珀西·朗迈尔(Percy Longmuir)和英国的J·斯坦利·加理(J·Stanley Carry)提出了标准成本核算的概念和方法,倡导赋予每一种生产要素的标准,每一种作业的人工成本都与产量联系起来。提出了原材料的标准价格,引进了量差和价差的概念。经过后人的努力使标准成本成为一种科学的成本制度。这也使管理会计形成了一种科学的方法基础。

后来,1928年西屋公司的工程师和会计协同设计了弹性预算的管理控制方法体系。美国的亨利·赫斯(Henry Hess)创造了盈亏分析图的理论及方法。1936年直接成本计算的方法由乔纳森·N·哈里期(Jonathan N·Harris)发明。到此管理会计的产生条件已成熟。H·W·奎因坦斯(H·W·Quaintance)在他的著作《管理会计:财务管理入门》中首次提出管理会计的概念及其理论方法体系,这意味着管理会计的形成。

三、管理会计的发展

管理会计作为会计学的一个独立的领域,经过漫长的发展过程,它的方法体系不断完善,理论日趋成熟。它的发展过程可划分为以下三个阶段。

(一)控制型管理会计阶段

控制型管理会计是本世纪 50 年代以前,以泰罗科学管理理论和方法为基础,结合传统会计技术而形成的,以控制和管理生产为目的的管理会计初级阶段。这一阶段的管理会计是强调提高劳动生产率,用标准严格控制生产要素的耗费,避免一切可以避免的浪费。

泰罗制的核心是通过著名的时间研究和工人操作动作研究,制定在一定客观条件下,经过努力可以实现的,体现比较高效率的各种标准,以实现生产经营各方面管理的高度标准化。列宁认为:“泰罗制也同资本主义其它一切进步的东西一样,有两个方面,一方面是资产阶级剥削的最巧妙的残酷手段,另一方面是一系列的最丰富的科学成就,既按科学来分析人在劳动中的机械动作,省去多余的笨拙动作,制定最精确的工作方法,实行最完善的计算和监督等。”(《苏维埃政权的当前任务》列宁选集第三卷,人民出版社 1972 年版 511 页)。标准化管理同会计成本相结合,形成了标准成本系统,包括标准成本,差异核算与分析二个部分。后来又发展到预算控制。

标准成本是指在产品投入生产之前,采用科学的程序和方法,计算、测定产品的工时消耗标准和材料消耗标准,并根据用量标准采用会计核算的方法计算和确定标准材料成本和标准人工成本。标准成本是加强管理和成本控制的依据。也是编制预算的基础。

差异核算与分析是指在日常生产经营活动中,以标准成本为基准,及时反映所出现的超支或节约差异,并及时分析差异产生的原因和责任,针对存在的问题和薄弱环节采取有效的改进措施,同时借以对各方面的工作成果进行考核和评价。

预算控制是标准成本法的进一步发展,它将成本控制从事中和事后推进到事前。即在进行某种活动之前,首先根据标准成本和业务量编制生产经营各环节的预算,以预算的形式规定产品的目标成本和目标费用,对料、工费、的消耗水平提出总量上的标准和

要求,作为各生产经营环节实行总量控制的依据。

标准成本和预算控制是会计在计算和监督方面的重大进展,将事先严密的计算和计划引进会计体系,而实行事先计算和事后分析相结合是管理会计发展史上的重要阶段,是会计服务于管理的一个新功能。标准成本,差异计算和分析,预算控制型的管理会计,只能在企业的战略等各方面决策已经确定的前提下,解决在决策执行中如何强化控制、提高生产效率和经济效益,进而达到事先规定的决策目标。这是控制性管理会计的局限性,它的主要缺陷是,企业管理的重大决策和全面综合管理,以及企业与外界各种关系,没有在会计体系中得到反映和强调。如果企业决策错误,而借助于成本分析与控制的会计方法是不能解决问题的。因而它站的不够高,不够全面,仍然是管理会计的低级阶段。

(二)预测决策型管理会计

本世纪 50 年代以后,即第二次世界大战以后,资本主义经济的发展出现许多新的特点,推动管理会计的发展,其主要原因是:

首先是经济管理上的客观需要。在二次大战中发展起来的新兴科学技术,战后迅速的转移到民用产品的生产上来,新技术使新产品层出不穷,生产力得到迅速的扩大,市场竞争日趋激烈。竞争和财富的积累促使企业规模不断扩大,跨国公司,行业联合等各种企业形式出现。同时企业资本有机构成提高,资金困难,利润率下降、通货膨胀等影响企业正常生产经营的不利因素也在不断增加。一方面发展迅速,一方面由于竞争企业大量被淘汰而倒闭。企业越来越强烈的意识到,要避免市场风险,必须要有正确的决策。这就迫切需要会计不仅要事中事后控制、考核,而且还要求对企业未来经营管理提出不同的,可供选择的多种方案,以供管理当局进行最优经济决策,取得理想的经济效益。

其次,二次大战后管理科学和理论有了长足的发展,促进了管理会计的完善。泰罗的科学管理理论有二个根本的缺陷,一是将管

理的重点放在生产过程的管理,放在提高劳动和工作效率方面,很少涉及预测和决策,缺乏“管理的重点在经营,经营的重点在决策”的管理指导性方针。二是科学管理没有把人当做是具有主动性、创造性、能动性的生产力中最活跃的因素。而是把人当作机器的奴隶,只有严加约束,采用强制的方法才能完成定额,提高效率,它迫使工人处于极其消极被动的状态,不能调动人的积极性和创造性,反而引起工人的不满和反抗。

现代管理科学的发展是多方面的,但有两个重要的领域,即运筹学和行为科学,这是对泰罗学说的否定和缺陷的弥补。它们能够较好地适应战后经济发展的形式,因而在企业管理中得到迅速的推广和有效的运用。

运筹学是应用现代数学和数理统计的原理和方法。建立许多量化的数学模型作为管理的基础和技术,使管理者能够站在全局的高度,对复杂的生产经营系统,从最优化要求出发,进行科学的预测、决策、计划,组织和调节。从而实现生产经营的最优运转和效果。

行为科学的代表人物是梅约,行为科学主要是应用心理学、社会学的研究成果,研究企业中人的各种心理和行为的规律性,分析人们产生各种行为的主观动机和客观原因以因势利导的管理学理论。将行为科学应用于企业管理,有助于科学的协调改善人和人之间的关系,调动、引导、激励人们在生产经营中充分发挥其主观能动性,积极性和创造性。使生产中最活跃的因素,发挥出最大的作用。

运筹学和行为科学的运用,在企业管理中有效的消除了主观随意性,使企业的人、财、物及其运用建立在严密,科学的基础之上。它使管理会计丰富和发展自己的技术方法体系,充实,完善了现代管理会计的理论体系,促使其成为一个相对独立的学科。

最后,计算技术和计算工具的发展,使大量数学模型在管理会

计中应用成为可能。因为进行预测、决策、控制、分析和考核,计算工作量大,计算技术水平要求高,必须有良好的计算工具和技术,这些方法才能发挥其作用。电子计算机在管理上的应用,为管理会计的发展提供了物质和技术条件。

(三)现代管理会计阶段

70年代以后,由于管理会计在企业经营管理中发挥了重要作用,因而在美、英、法、日等世界各国风行一时,推广前包括服务业一类的各种类型的企业和组织。1972年美国 and 英国等成立了管理会计一类的协分,出版了《管理会计》月刊。美国举行了执业管理会计师考试,有了专门的执行管理会计师。1980年4月十个欧洲国家和美国、澳大利亚的管理会计人员在巴黎举行了第一次欧洲会议,参加代表225人主题是如何应用和推广管理会计。1982年,英国会计专家提出管理会计的新定义。把除审计以外的会计各部分都说成是管理会计的内容。受到国际会计师联合会部分成员的认可。

美国会计学家杰克逊认为:现代管理会计的发展有三个基本特征:(1)主计长制度的发展;(2)内部报告必要性增大;(3)各种会计专业团体的发展。这标志着管理会计日趋成熟而进入其发展历程的高级阶段。管理会计还将随着经济的发展而不断发展,保持其对经济管理要求的适应性。

第二节 现代管理会计的主要特点

管理会计与财务会计有着密切的联系,财务会计所收集加工整理的会计资料和报表是管理会计所需的基本数据资料,是管理会计进行再加工的前提。管理会计和财务会计的对象是同一的,都

是企业的资金运动及其表现形式生产经营活动。有许多会计方法,管理会计和财务会计可以结合使用,例如标准成本等方法。但作为现代会计的两大分支,管理会计相对于财务会计有如下明显特征。

1. 侧重于为企业内部的经营管理服务

财务会计与管理会计的服务对象不同,一般说财务会计通过定期提供财务报表为企业外部的投资人,债权人及有关机构服务,而管理会计则用灵活多样的方式提供各种有用的信息,为企业内部的各级经营管理人员服务。这一说法也不绝对,应当说管理会计和财务会计都能够为企业内部、外部的机构、人员服务,只是侧面不同而已。

财务会计提供企业总体情况的集中、概括性资料,为企业的最高领导阶层服务,因为财务报表所表示的综合性指标是企业领导评价和考核各方面工作的依据。管理会计从加强企业内部经营管理出发,为企业各级管理人员提供决策、控制等各方面的服务,往往是针对具体问题,提供相关信息。管理会计提供的服务加强了企业内部的管理,也同时为企业外部的各方面提供了服务。

2. 侧重于面向未来

财务会计一般侧重于对企业经营活动作历史性描述,尚未发生的经济业务,不是财务会计处理的对象。管理会计要进行预测为企业的决策和计划服务,它的作用具有强烈的未来定向。管理会计借助于过去的资料,把历史资料作为预测未来的支撑点,按照管理会计特有的分类、加工方法,对未来进行预测,并提供若干决策方案供管理当局选择,以提高对未来的预见性,并做好充分的准备。从反映过去发展到筹划未来,是现代管理会计发展的重要方面。

3. 不受“公认会计原则”的约束

财务会计为了保证其提供的信息质量和有用性,就必须受“公认会计原则”的约束。而管理会计侧重于为企业内部经营管理服