

主 编：张学惠 张 晶

副主编：姜玉梅 杨小霁

项目化课程教材
新世纪高职高专精品教材
● 财务会计类

管理会计

Management
Accounting



大连出版社
DALIAN PUBLISHING HOUSE

项目化课程教材
新世纪高职高专精品教材·财务会计类

管 理 会 计

张学惠 张 晶 主 编
姜玉梅 杨小霁 副主编

 大连出版社

内 容 简 介

本书是“新世纪高职高专精品教材”系列财务会计类教材之一。本书将管理会计知识与企业工作实践密切结合,以企业内部管理为主线设定了九个工作项目,在介绍有关成本知识的基础上,重点阐述了变动成本法,本一量一利分析,预测,长、短期经营决策,全面预算,责任会计及成本控制等内容。

© 张学惠 张 晶 2010

图书在版编目(CIP)数据

管理会计/张学惠,张晶主编. —大连:大连出版社,2010.8

项目化课程教材 新世纪高职高专精品教材. 财务会计类

ISBN 978-7-80684-995-8

I. ①管… II. ①张… ②张… III. ①管理会计—高等学校:技术学校—教材 IV. ①F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第 168146 号

出 版 人:刘明辉

策划编辑:张晓丹

责任编辑:张丽娜 侯娟娟

责任校对:姚 兰 刘丽君 彭理文

封面设计:张 金

版式设计:张晓丹

责任印制:刘振奎

出版发行者:大连出版社

地址:大连市西岗区长白街 12 号

邮编:116011

电话:(0411)83627430/83621075

传真:(0411)83610391/83620941

电子信箱:zxd@dlmpm.com

印 刷 者:大连美跃彩色印刷有限公司

经 销 者:各地新华书店

幅面尺寸:170mm×240mm

印 张:13.75

字 数:309 千字

出版时间:2010 年 9 月第 1 版

印刷时间:2010 年 9 月第 1 次印刷

印 数:1~3000 册

书 号:ISBN 978-7-80684-995-8

定 价:26.00 元

如有印装质量问题,请与我社营销部联系

购书热线电话:(0411)83627430/83621075

版权所有·侵权必究

出版说明

高等职业教育既是我国高等教育体系的重要组成部分,也是我国职业教育体系的重要组成部分。近年来,我国高等职业教育蓬勃发展,为现代化建设培养了大量高素质技能型专门人才,展现了其独有的优势。

高等职业教育教材建设是高等职业院校三大基本建设之一,高质量的教材是培养高质量优秀人才的基本保证。为了编写和出版具有高等职业教育特色的教材,满足教学需要,服务高等职业教育事业,我社依据《国家中长期教育改革和发展规划纲要》基本指导思想,以及教育部全国职业教育与成人教育工作会议精神,本着“将教材内容与职业相衔接,注重工学结合”的原则,投入大量资源,经过精心策划和多方联络,隆重推出“新世纪高职高专精品教材”系列。

本系列教材立足于财经类及相关专业,包括财经类专业核心课、会计类主干课、旅游类、工商管理类、财政金融类、经济贸易类、市场营销类、电子商务专业、秘书专业、人力资源管理专业、物流专业等子系列。为了使本系列教材既科学、先进,又合理、可行,我们在编写过程中充分吸收了教学改革最新成果,突出体现了以下几个特点:

1. 在教材品种涉及、内容取舍和讲述方式方面,均注重培养学生的实践能力,突出工学结合的特点,同时注重培养学生的职业认知、职业道德。

2. “教学”、“训练”与“考核”环环相扣,“案例”与“实训”的“训练”比例适度加大,超越单纯针对“职业知识”的传统考核。

3. 为保证教材与职业内容相衔接,作者均从专家队伍中严格遴选,既具有较高的学术水平,又具有丰富的教学和教材编写经验,以及深入实践的职业经历。

4. 打造网络教学资源包——章后习题答案、每章自测题、模拟试卷及答案、教学课件、多媒体光盘等。

高等职业教育正在快速成长,教学实践日新月异,要使教材建设满足和促进职业教育的发展,需要教育主管部门、教学单位、任课教师和专业教材出版机构的共同努力。我们真诚希望,这套系列教材能满足最新教学改革的需要,为高等职业教育人才培养工作提供教学资源支持,为高等职业教育作出应有的贡献。

前 言

管理会计是一门综合性、应用性较强的学科。高职高专学生一方面具备了学习管理会计课的相关知识,另一方面理论基础薄弱,并且缺乏实际工作经验。如何使学生将所学知识与管理会计的基本理论融会贯通,并能够运用这些知识解决实际问题,是本书着力解决的关键问题。因此,本书在编写中力求突出实践教学环节,体现高职高专教育特色,避免重知识逻辑关系、轻学生技能训练的弊病,立足企业实际,设计教学任务和实训项目,将管理会计知识与企业工作实践密切结合,激发学生学习兴趣,诱发学生探究问题的欲望,促进学生学习由被动向主动、教学由以教师为主向以学生为主的转变。本书以学生自主性学习、体验性学习为主导,秉承“任务驱动,项目导向”的教学理念,在对企业管理工作分解的基础上设定实训项目,确定完成各项目所必需的具体任务,实现学生在做中学、教师在做中教的教学目标,培养和锻炼学生的动手操作能力和分析问题、解决问题的能力,将教、学、做融为一体,实现教学与实际工作的零距离。

根据多年对相关会计学科的教学经验以及对高职高专学生特点的分析,本书力求实现以下创新点:

1. 创新编写思路。改变以往教材编写思路,以实训项目为出发点,先提出工作任务,让学生带着任务探寻解决问题的思路和方法,使其在完成各项具体任务中学会知识、学会学习、学会与人合作,体现以学生自主性学习、体验性学习为主导,组织安排教材编写工作的新理念。

2. 围绕管理工作设定项目。在内容和结构的安排上,突出企业实际工作过程。按企业内部管理工作设计若干个工作项目,围绕各个工作项目设计保证完成工作项目的具体任务,让学生目标明确、任务具体、行为导向清楚地参与到教学过程中,与教师一同参与分析和解决企业实际问题的全过程,从而改变学生被动学习的局面。本书力求使教学内容更贴近企业实际,实现教学与应用的零距离。

3. 突出实践环节。本书不仅在介绍知识的过程中穿插学生活动,让学生自始至终都参与学习过程,体现实践教学的思想,而且通过配备适量的实训课题,帮助学生加深对管理会计知识的理解,提高学生解决实际问题的能力,便于学生巩固管理会计知识和提高

学习效率。

4. 明确具体任务。为使学生成为学习的主人,每一个项目均设有具体明确的任务书,以便学生根据任务书去完成各项任务。

本书在介绍成本相关知识的基础上,以企业内部管理为主线,设定九个工作项目,重点介绍变动成本法、本—量—利分析、预测、短期经营决策、长期经营决策、全面预算、责任会计及成本控制等内容。本书不仅可以作为高职高专财务会计类学生的教学用书,也可以作为有关人员学习的参考用书。

本书同时配有网络教育资源包(章后习题答案、章内“学生活动”答案等),请相关任课教师发送邮件至 zxd@dlmpm.com 免费索取。

本书由张学惠、张晶担任主编,姜玉梅、杨小霁担任副主编。具体写作分工如下:项目一、项目二由张学惠执笔;项目三、项目四由姜玉梅执笔;项目五、项目六、项目七由张晶执笔;项目八、项目九由杨小霁执笔。全书由张学惠负责总纂和修改,由张晶负责校对。

本书在编写过程中得到了东北财经大学牛彦秀教授和大连出版社张晓丹编辑的热情支持,并参考了若干同人的文献资料,在此一并表示诚挚的谢意。

限于编写时间和编者水平,本书疏漏及错误之处在所难免,敬请广大读者及同人指正。

编者

2010年9月

目 录

项目 1 认识成本	1
1.1 成本及成本的分类	2
1.2 成本性态分析	5
1.3 混合成本的分解	9
项目 2 变动成本法	18
2.1 认识变动成本法	19
2.2 比较变动成本法与完全成本法	21
2.3 分析两种成本计算法税前营业利润产生差额的原因	26
2.4 评价两种成本计算法	32
项目 3 分析企业本—量—利	39
3.1 认识本—量—利分析法	40
3.2 单一品种的本—量—利分析	42
3.3 多品种的本—量—利分析	48
3.4 经营安全分析	53
项目 4 预测	60
4.1 销售预测	62
4.2 成本预测	67
4.3 利润预测	70
4.4 资金需要量预测	72
项目 5 决策——短期经营决策	79
5.1 认识决策分析涉及的特殊成本	81
5.2 生产决策	82
5.3 存货决策	100
5.4 定价决策	108
项目 6 决策——长期投资决策	117
6.1 认识货币时间价值	118

2 管理会计

6.2 认识现金流量	125
6.3 计算长期投资决策评价指标	132
6.4 运用长期投资分析法决策	140
项目7 全面预算	152
7.1 编制预算的方法	153
7.2 编制全面预算的程序	168
项目8 责任会计	175
8.1 认识责任会计	177
8.2 设置责任中心	178
8.3 确定内部转移价格	181
8.4 考核责任中心	183
项目9 控制成本	188
9.1 制定标准成本	189
9.2 计算与分析成本差异	190
附录	197
主要参考文献	209

项目1

认识成本



学习目标

知识目标:掌握成本及成本性态的含义;能根据成本性态原理对成本进行分类;熟练掌握混合成本常用分解方法。

能力目标:能运用相关知识进行成本分类;能对混合成本进行分解。

素质目标:提高分析、总结能力,语言表达能力,与人合作的能力。

实训项目

HS 服装厂准备生产一批服装,讨论需要哪些方面的资金支出。

表 1-1

项目任务书 1

项目	学习内容	具体要求	实施步骤	评价要点
认识成本	1. 成本及分类 2. 成本性态分析 3. 混合成本分析	1. 列出资金使用去向 2. 根据已学过的知识对上述各项支出进行分类 3. 学会按照成本性态进行成本分类 4. 学会对混合成本进行分解的方法	1. 分组讨论列出资金使用去向 2. 对上述各项成本按经济用途分类 3. 对上述各项成本按成本性态分类 4. 对混合成本进行分解	1. 能根据所给成本资料按不同标准正确分类 2. 能选用恰当的分解方法,对混合成本进行正确分解

【学生活动 1-1】

要求:根据实训项目资料,尽可能详细地列出 HS 服装厂生产产品可能发生的资金支出。



1.1 成本及成本的分类

在现代管理会计中,成本被认为是企业在生产经营过程中对象化的,以货币表现的为达到特定目的而应当或可能发生的各种经济资源的价值牺牲。它比传统会计学中提出的“成本是在一定条件下,企业为生产一定产品所发生的各种耗费的货币表现”在研究范围上更广泛,它能更好地发挥管理会计的预测、决策、规划、控制和责任考核评价等职能。

企业根据经营管理的不同要求,可以从不同的角度按不同标准对成本进行分类。

1.1.1 成本按经济用途分类

在财务会计中,为正确确定产品生产过程中的实际耗费和计算损益,常按经济用途(或称经济职能)将成本分为两大类,即制造成本和非制造成本。

1) 制造成本

制造成本,又称生产成本或产品成本,是在产品生产制造过程中发生的成本,主要由三个要素组成,即直接材料、直接人工、制造费用。

(1)直接材料。直接材料是指在生产过程中直接用于产品生产,构成产品实体的材料成本。

(2)直接人工。直接人工是指在生产过程中直接作用于加工材料,使其变成新产品所耗用的人工成本。

(3)制造费用。制造费用是指在生产过程中,除直接材料、直接人工外的所有制造成本。制造费用又可进一步细分为以下几项:①间接材料。这是指在生产中耗费的,但又不便直接归入某一特定产品的材料成本,如设备维修耗用的材料的成本等。②间接人工。这是指为生产服务但又不直接进行产品加工的人工成本,如设备维修人员、车间管理人员的工资等。③其他制造费用。这是指不能归入间接材料和间接人工的其他制造费用,如设备的折旧费、设备保险费、设备租赁费等。

此外,若将制造成本的三个项目重新组合,可形成如下成本概念:

主要成本,由直接材料与直接人工构成。

加工成本,由直接人工与制造费用构成。

2) 非制造成本

非制造成本,又称非生产成本或期间成本,是指与制造产品无关,不能计入制造成本而应计入当期损益的成本。非制造成本包括销售与行政管理等方面发生的费用。非制造成本可细分为以下几类:

(1)销售费用。销售费用是指企业在产品销售过程中发生的费用,如包装费、广告费、展销费、产品质量保证损失及企业专设销售机构的职工薪酬、业务招待费、折旧费等营业费用。

(2)管理费用。管理费用是指企业行政管理部门为组织和管理生产经营而发生的各

项费用,如行政管理部门的办公费、管理人员的薪酬等。

(3) 财务费用。财务费用是指企业为筹集生产经营所需资金而发生的费用,如利息费用、汇兑损益、筹资手续费等。

无论是制造成本还是非制造成本,都是生产经营的耗费,都必须从营业收入中扣除,但扣除的时间不同。制造成本由于与营业收入的取得有直接因果关系,待产品销售后方能扣除,而非制造成本与营业收入的取得并不存在明显的因果关系,应从当期损益中扣除。

成本按经济用途分类,如图 1-1 所示:

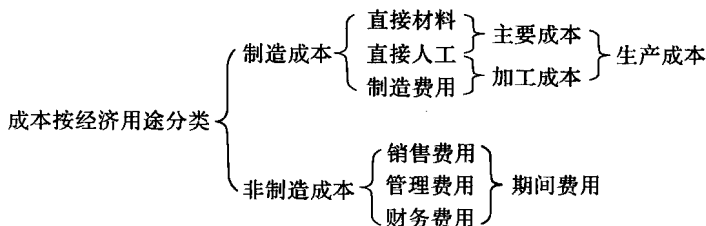


图 1-1 成本按经济用途分类图

【学生活动 1-2】

要求:对【学生活动 1-1】中列出的各项资金支出,按经济用途进行分类。

1.1.2 成本按性态分类

成本性态,又称成本习性,是指成本总额与特定业务量之间的依存关系。成本按性态分类便于将成本同企业生产能力结合起来,避免了按经济用途分类不能从数量上揭示产品成本与产销量之间内在联系的缺陷,有利于成本的事前控制,为进一步挖掘企业内部潜力、更好地实现增收节支服务。因此,在管理会计中,对成本的重要分类就是按其性态进行分类,这也是学习管理会计其他内容的重要前提。

成本按性态一般可以分为变动成本、固定成本和混合成本,其具体分类如图 1-2 所示:

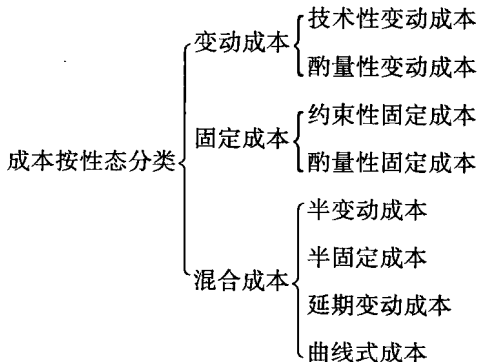


图 1-2 成本按性态分类图

1.1.3 成本的其他分类

为满足企业管理的各种特定要求,成本除按其经济用途和性态分类外,还可以按其标准进行分类。

1) 成本按可盘存性分类

成本的可盘存性是指一定期间内发生的成本是否计入产品成本,并作为资产结转下期。成本按可盘存性可分为:

(1) 盘存性成本。盘存性成本是指以产品为归属对象的成本。该类成本在产品尚未售出时作为在产品或产成品成本列入资产负债表并结转下一会计期间;一旦出售,则以营业成本形式列入当期利润表,抵减当期营业收入,如产品成本。

(2) 非盘存性成本。非盘存性成本是指以期间为归属对象的成本。该类成本与产品制造过程无直接关系,而与企业一定期间的生产经营条件、能力相关,不结转下一会计期间,而是全部计入当期利润表,如期间费用。

这一分类的意义在于能够准确进行存货估价,正确确定当期损益。

2) 成本按可归属性分类

成本按其产品的可归属性可以划分为:

(1) 直接成本。直接成本是指能够直接归属于某一特定产品的成本,如直接材料、直接人工。

(2) 间接成本。间接成本是指不能够直接归属于某一特定产品,而应按一定标准分摊后才能归属于某种产品的成本,如制造费用。

这一分类的意义在于能够准确归集、分配、计算产品成本,保证产品成本计算的真实准确。

3) 成本按可控性分类

成本按可控性分类,是以一个特定单位和一个特定时期为基础对成本进行分类。成本按可控性可以划分为:

(1) 可控成本。凡成本的发生,属于某个特定单位的权责范围,并能被该单位所控制的成本,称为该单位的可控成本。

(2) 不可控成本。凡成本的发生,不属于某个特定单位的权责范围,不能被该单位所控制的成本,称为该单位的不可控成本。

这一分类的意义在于可以确定特定单位的责任成本,考核其工作业绩。

4) 成本按决策要求分类

决策经常用到一些特殊的成本概念,作为分析、评价有关方案经济效益大小的重要依据,这些成本主要有机会成本、沉没成本、边际成本、付现成本、重置成本、相关成本与非相关成本等。这些概念将会在短期经营决策项目中进行专门讨论,在此不予赘述。



1.2 成本性态分析

1.2.1 变动成本

1) 变动成本及其特点

变动成本是指在一定时期和一定业务量范围内,成本总额随业务量的变动成正比例变动的成本,如直接材料、计件工资制下的直接人工、产品包装费、按工作量法计提的固定资产折旧费、按销量支付的佣金等。变动成本的主要特点表现为:

- (1) 变动成本总额在一定日期和一定业务量范围内随业务量变动成正比例变动;
- (2) 单位变动成本固定不变,不受业务量变动的影响。

变动成本的特点如图 1-3 所示:



图 1-3 变动成本总额及单位变动成本示意图

【例 1-1】HS 服装厂生产甲产品,单位直接材料费为 100 元,当产量为 100 件、300 件、600 件时,直接材料总成本分别为 10 000 元、30 000 元、60 000 元,与产量成正比例变动,而单位变动成本仍保持 100 元不变。

我国企业一般将直接用于产品制造、与产量或销量成正比例变动的费用列入变动成本,包括原材料费、燃料动力费、外部加工费、外购半成品费、按工作量法计提的折旧费、计件工资制下的生产工人工资、与销量成正比例变化的销售费用等。

2) 变动成本的分类

变动成本根据是否受管理当局决策行为影响,可进一步划分为技术性变动成本与酌量性变动成本。

(1) 技术性变动成本,是与业务量之间有明确技术或实物关系的变动成本。降低该类成本只能通过技术革新或提高劳动生产率实现。例如生产某产品的直接材料,在价格一定的情况下,其成本就是由设计技术决定的、与产量成正比例变动的技术性变动成本。

(2) 酌量性变动成本,是管理当局可以通过决策行为改变的变动成本。降低该类成本可通过合理决策、控制开支、降低材料采购成本等方法实现。如按销售量或销售收入的一定比例支付的销售佣金。

3) 变动成本的相关范围

变动成本的变动性并非绝对的,而是有条件限制的。这一条件在管理会计中一般称为“相关范围”,它是理解成本性态的一个重要概念。变动成本的相关范围通常是指只有在一定的业务量范围内才存在变动成本与业务量之间正比例变动的关系,超过一定的业务量范围,两者之间就不一定存在正比例关系。例如,HS 服装厂生产初期,由于产量少、工人技术熟练程度较低,导致单位产品的材料及人工成本较高;当产量增加到一定程度时,由于可以合理下料和利用工时,单位产品的材料及人工成本降低至正常水平;但随着产量的进一步增加,单位产品所需直接材料及人工成本又会有所增加。因此,从长远来看,不同时期、不同业务量条件下,变动成本与业务量之间并非总是成正比例变动关系,其相关范围仅是指成本总额与业务量成正比例关系的时间和业务量范围,如图 1-4 所示:

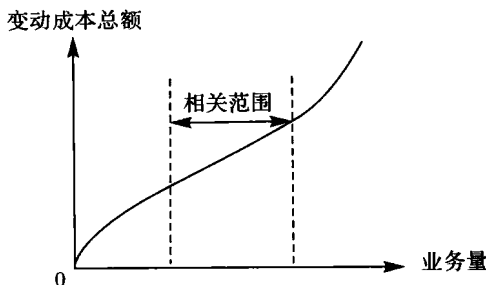


图 1-4 变动成本相关范围

1.2.2 固定成本

1) 固定成本及其特点

固定成本是指在一定时期和一定业务量范围内,其总额不随业务量的增减变动而变动的成本,如管理人员的工资、厂房设备等按直线法计提的折旧、设备租金等。固定成本的主要特点表现为:

(1) 固定成本总额在一定时期和一定业务量范围内不受业务量变动的影响,保持固定不变;

(2) 单位固定成本在一定时期和一定业务量范围内随业务量的变动成反比例变动。

固定成本的特点如图 1-5 所示:

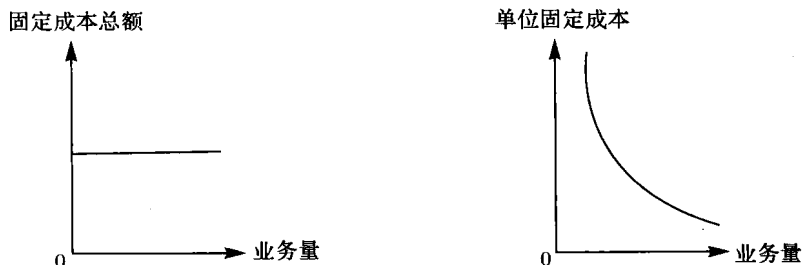


图 1-5 固定成本总额及单位固定成本示意图

【例1-2】若HS服装厂在生产过程中租用一间厂房,年租金为6 000元,合同期限为一年,最大生产能力为600件。因此,在这一年中无论是否生产,其租金固定为6 000元,当产量为1件、100件、300件、600件时,单位固定成本随产量的增加而下降,分别为6 000元、60元、20元、10元。

我国企业生产成本中的固定成本一般包括:制造费用中不随产量变动的办公费、折旧费等;销售费用中不受销量影响的销售人员薪酬、广告费、折旧费等;管理费用中不受产量或销量影响的企业管理人员薪酬、折旧费、租赁费、保险费等。

2) 固定成本的分类

固定成本按其是否受管理当局短期决策行为的影响,可进一步划分为约束性固定成本和酌量性固定成本。

(1) 约束性固定成本,又称经营能力成本,是指一定时期内企业根据生产经营能力确定的,一般不受管理当局短期决策行为影响的固定成本。由于企业生产经营能力一经形成,短期内不易发生改变,因而据此形成的固定成本具有较大的约束性。如果不顾客观条件而人为地降低约束性固定成本,就意味着削减企业的生产经营能力。因此,对该类固定成本,通常不宜采用降低总额的措施,而应充分利用企业生产经营能力,提高产品产量,降低单位固定成本。厂房、机器设备折旧费,财产保险,财产税,管理人员薪酬等均属于该类固定成本。

(2) 酌量性固定成本,又称可调整固定成本,是指管理当局的短期决策行为可以改变其数额的固定成本。它是管理当局按照企业经营方针的要求确定固定生产成本及期末存货预算额,但在编制预算时可根据实际需要和财务负担能力进行调整。因此,对该类成本,可在不影响生产经营能力的前提下,采用降低其总额的方法,如职工培训费、新产品研究开发费、广告费等。

3) 固定成本的相关范围

与变动成本类似,固定成本也存在相关范围问题。如【例1-2】中,HS服装厂在一年内,若产量在0~600件这个相关范围内,租金成本是固定不变的,但当相关范围超过期限一年或产量600件时,租金就不再固定不变了。如当年产量增加到1 000件时,需再租一间厂房,则租金会增加到12 000元。再如一年期满,再续租厂房,租金可能会高于或低于6 000元。固定成本的相关范围如图1-6所示:

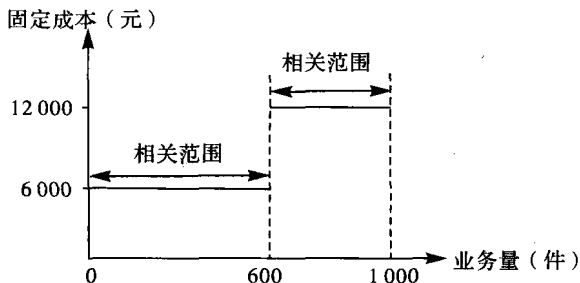


图1-6 固定成本相关范围

1.2.3 混合成本

1) 混合成本及其特点

混合成本是指成本总额随业务量的变动而变动,但又不成正比例变动的成本。混合成本的特点表现为:兼有变动成本与固定成本的因素,成本随业务量变动但又不成正比例,如行政管理费等。

2) 混合成本的分类

根据混合成本与业务量之间的关系可将其划分为以下四种类型:

(1) 半变动成本。半变动成本是指以一定初始量为基础的变动成本。半变动成本的特点是:无论是否有业务量均会发生一个固定的初始量;当有业务量时,除固定初始量以外发生的成本额与业务量成正比例变动,如电话费、水、电、煤气费等。半变动成本示意图如图 1-7 所示:

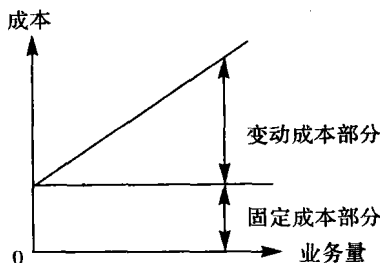


图 1-7 半变动成本示意图

(2) 半固定成本。半固定成本是指在一定业务量范围内,成本发生额是固定的,当业务量增长达到一定程度时,发生额跳跃增加,并在新的业务量范围内保持不变,直到另一个新的跳跃为止的成本。半固定成本的特点是:在一定业务量范围内成本固定不变,超过该业务量范围呈跳跃式增加,如检验人员的工资等。半固定成本示意图如图 1-8 所示:

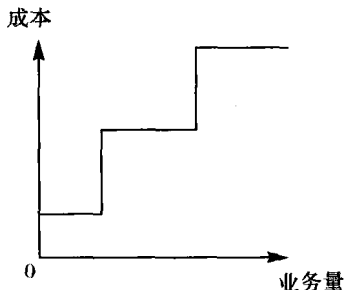


图 1-8 半固定成本示意图

(3) 延期变动成本。延期变动成本是指在一定的业务量范围内其总额保持固定不变,但当突破该业务量时,其超出部分成本随业务量的增加成正比例增加的成本。延期变动成本的特点是,在一定业务量范围内为固定成本,超过业务量范围为固定成本加上

变动成本,如加班工资、超产奖金等。延期变动成本示意图如图 1-9 所示:

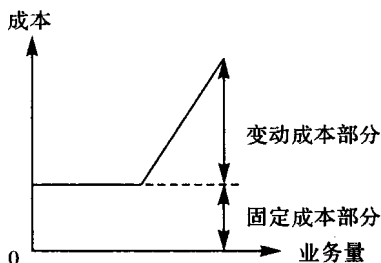


图 1-9 延期变动成本示意图

(4)曲线式成本。曲线式成本是指当业务量大于等于零时,均会有一个初始量,且当业务量大于零时,在初始量基础上增加的成本总额随业务量的变动成非线性变动的成本。曲线式成本的特点是:无论是否有业务量均会发生一个固定的初始量,当有业务量时,除固定初始量以外发生的成本额与业务量成非线性变动关系。如热处理电炉设备,每班均需预热,其预热成本即初始量属固定成本性质,而其后进行热处理的耗电成本,随业务量的增加逐步呈抛物线上升;再如各种违约金等。曲线式成本示意图如图 1-10 所示:

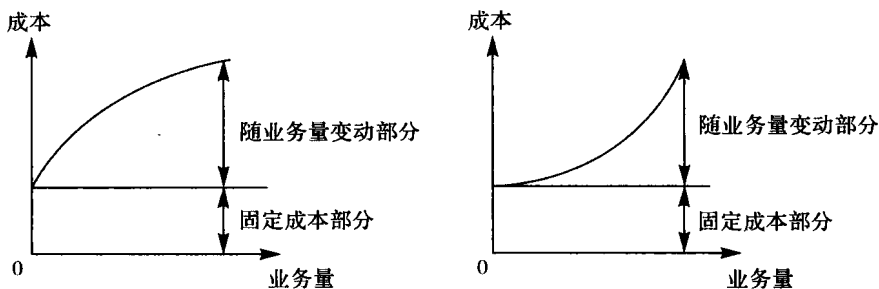


图 1-10 曲线式成本示意图

【学生活动 1-3】

要求:(1)对【学生活动 1-1】中列出的各项资金支出,按成本性态进行分类。

(2)比较按经济用途分类和按成本性态分类两种成本分类的差别。



1.3 混合成本的分解

管理会计中,总成本与混合成本有相同的性态,即两者同时都包含固定成本与变动成本两个因素。因此,需要采用一定的方法对总成本或混合成本进行分解。为便于定量分析,一般用一个简单的线性方程来描述总成本或混合成本的性态,即 $y = a + bx$,其中 y 、 a 、 b 、 x 分别表示混合成本(或总成本)、固定成本、单位变动成本和业务量。