

KUAIJI

高职高专会计系列教材

管理会计

Guanli Kuaji

郭少东 / 主编



重庆大学出版社

KUAIJI 高职高专会计系列教材

管 理 会 计

Guanli Kuaji

郭少东 \主 编

涂利平 张沫亮 \副主编

KUAIJI 重庆大学出版社

内 容 提 要

本书是根据教育部最新制定的《高职高专教育会计专业人才培养方案》和高职高专的教学特点而编写的。本书比较全面、系统地介绍了管理会计的基本理论和基本方法,具有针对性强、突出实用性的特点。全书共分9章,其主要内容有:绪论,成本性态和变动成本法,本量利分析,预测分析,短期经营决策的分析与评价,长期投资决策的分析与评价,全面预算,标准成本法和责任会计。

本书不但可供独立设置的高等职业技术学院、高等专科学校、成人高等学校及本科院校举办的二级职业技术学院和民办职业技术学院的会计专业、管理类专业作为教材使用,也可供经济管理人员、财会人员学习时参考。

图书在版编目(CIP)数据

管理会计/郭少东主编. —重庆:重庆大学出版社,2004.7

(高职高专会计系列教材)

ISBN 7-5624-3167-1

I. 管... II. 郭... III. 管理会计—高等学校:技术学校—教材 IV. F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2004)第 048617 号

管理会计

郭少东 主 编

涂利平 张沫亮 副主编

责任编辑:梁 涛 陈红兵 版式设计:梁 涛

责任校对:何建云 责任印制:张立全

*

重庆大学出版社出版发行

出版人:张鸽盛

社址:重庆市沙坪坝正街174号重庆大学(A区)内

邮编:400030

电话:(023) 65102378 65105781

传真:(023) 65103686 65105565

网址:<http://www.cqup.com.cn>

邮箱:fxk@cqup.com.cn (市场营销部)

全国新华书店经销

重庆铜梁正兴印务有限公司印刷

*

开本:787×960 1/16 印张:13.75 字数:247千

2004年8月第1版 2004年8月第1次印刷

印数:1—5 000

ISBN 7-5624-3167-1/F·343 定价:18.00元

本书如有印刷、装订等质量问题,本社负责调换

版权所有 翻印必究

前 言

本书是根据教育部最新制定的《高职高专教育会计专业人才培养方案》和高职高专的教学特点而编写的。

本书比较全面、系统地介绍了管理会计的基本理论和基本方法,具有针对性强、突出实用性的特点。

本书不但可供独立设置的高等职业技术学院、高等专科学校、成人高等学校及本科院校举办的二级职业技术学院和民办职业技术学院的会计专业、管理类专业作为教材使用,也可供经济管理人员、财会人员学习时参考。

本书由重庆职业技术学院郭少东担任主编,成都电子机械高等专科学校涂利平、重庆工程职业技术学院张沐亮共同担任副主编。郭少东负责对全书的初稿进行修改和总纂,并执笔编写第1章,涂利平编写第5章,张沐亮编写第4、6章,天津工业职业技术学院的孙娟编写第2章,太原大学的翟其红编写第3、8章,重庆职业技术学院的周萍编写第7章,重庆社会工作职业学院的李娇编写第9章。本书在编写过程中,得到了重庆大学出版社的大力支持,在此表示衷心的感谢。

由于编者的学识水平所限,加之编写时间仓促,书中定有不少缺点和错误,恳请读者批评指正。

编 者

2004年3月于重庆

目 录

第1章 绪论	1
1.1 管理会计的形成与发展	1
1.2 管理会计的基本内容	4
1.3 管理会计的职能	6
1.4 管理会计与财务会计的联系与区别	9
思考题	12
第2章 成本性态和变动成本法	13
2.1 成本及其性态分析	13
2.2 混合成本的分解方法	19
2.3 变动成本法	24
2.4 变动成本法与全部成本法的区别	25
2.5 变动成本法与全部成本法计算的分期净利不同的原因分析	30
2.6 变动成本法与全部成本法的优缺点及结合运用	36
思考题	38
练习题	39
第3章 本量利分析	41
3.1 本量利分析概述	41
3.2 盈亏平衡点分析	45
3.3 有关因素变动对盈亏平衡点的影响分析	49
3.4 安全边际与盈亏平衡点作业率	52
思考题	54
练习题	54



第4章 预测分析	56
4.1 预测分析概述	56
4.2 销售预测分析	60
4.3 成本预测分析	62
4.4 利润预测分析	66
4.5 资金预测分析	67
思考题	71
练习题	71
第5章 短期经营决策的分析与评价	73
5.1 短期经营决策概述	73
5.2 短期经营决策分析的基本方法	79
5.3 产品生产决策的分析与评价	82
5.4 产品售价决策的分析与评价	104
5.5 物料储备决策的分析与评价	113
思考题	119
练习题	119
第6章 长期投资决策的分析与评价	123
6.1 长期投资决策概述	123
6.2 货币的时间价值	125
6.3 现金流量	132
6.4 长期投资决策的基本方法	135
思考题	141
练习题	142
第7章 全面预算	144
7.1 全面预算的概念、组成和作用	144
7.2 全面预算的编制方法	147
7.3 弹性预算	159
7.4 零基预算	162
7.5 滚动预算	164

思考题	167
练习题	168
第8章 标准成本法	170
8.1 标准成本概述	170
8.2 标准成本的制定	172
8.3 标准成本差异的分析	177
8.4 成本差异的处理	182
思考题	186
练习题	186
第9章 责任会计	188
9.1 责任会计概述	188
9.2 内部转移价格	190
9.3 成本中心的责任报告与业绩考评	194
9.4 利润中心的责任报告与业绩考评	196
9.5 投资中心的责任报告与业绩考评	198
思考题	201
练习题	201
附录	203
附表1	203
附表2	206
附表3	208
附表4	210
参考文献	212

第 1 章 绪 论

学习目标

本章主要阐述了管理会计的基本理论。通过学习,掌握管理会计的基本概念、管理会计的内容、管理会计与财务会计的关系以及管理会计的职能,以便为后续的学习打下基础。

1.1 管理会计的形成与发展

1.1.1 管理会计的概念

对于什么是会计理论界有多种解释。一般认为,广义的会计包括两个含义:一是记录、计算活动。对会计的这种理解可以追溯到古代。据史料记载,在原始的印度公社里,已经有了“一个记账员,登记农业账目,登记和记录与此有关的一切事项”。在我国,从西周开始就设置官吏为封建王朝掌管财物赋税,进行月计岁会(零星计算称为计,总合计算称为会)。宋元以后,在官厅进行钱粮移交时,要编造“四柱清册”。此后,民间移用此法,逐渐发展成为传统的中式簿记。二是泛指担任会计工作的人员。狭义的会计仅指现代会计,就是指以意大利数学家巴其阿勒在 1494 年提出的借贷复式记账法原理为标志,以货币为主要计量单位,以复式的经济活动或预算账为基本手段,对企业、机关、事业单位或其他经济组织乃至个体经营者的经济活动或预算执行过程及其结果连续地、系统地进行核算,并根据核算资料进行分析和检查的一种管理经济的工具。

与会计一样,对于什么是管理,理论界也有多种观点。按照马克思的论述,管理是共同劳动的产物。很多人在一起劳动、生活,其中有些人就不知道该怎么

劳动,该怎么生活,也有些人不好好劳动,不好好生活,这就产生了指挥劳动与监督劳动的管理问题。根据这样的理解,管理的概念可以表述为:一个组织为了达到和实现一定的目的所采取和进行的最有效、最经济的方法、方式、手段、措施等活动的总称。法国企业家、工程师法约尔(1841—1925年)把上述的方式、方法、手段、措施归纳为计划、组织、指挥、协调和控制。在西方,有人认为,不但一个组织存在管理问题,就是一个人的劳动、工作和生活也存在管理问题。这样,管理的概念就可表述为:一个人、一个组织为了达到和实现一定的目的所进行和采取的最有效、最经济的计划、组织、指挥、协调和控制等活动的总称。

管理会计是指为适应企业内部管理的需要,科学地运用会计、统计和数学方法,进行数据的搜集、整理、计算和分析,据以进行预测、规划、决策、控制和评价并传达信息的一种会计。简言之,管理会计是把会计工作应用到企业管理上去的一种方法。

1.1.2 管理会计的形成

管理会计是随着资本主义商品经济的发展,特别是工业商品经济的高度发展而逐渐产生形成的。19世纪末20世纪初,随着资本主义从自由竞争阶段向垄断阶段过渡,企业规模不断扩大,生产技术日趋复杂,企业管理也逐渐由传统的经验管理阶段向科学管理阶段过渡。1911年,被誉为“科学管理之父”的美国工程师泰勒(1856—1915年)发表了《科学管理原理》一书,将其积累的管理经验加以系统化、标准化和理论化。与泰勒同时代的美国管理学者埃默森(1853—1931年)几乎也在同时提出并实行了标准人工成本法。随后,美国工业工程师甘特(1861—1919年)又把标准人工成本法的原理推广到材料和制造费用的成本管理中去。标准成本的制定,执行标准中的控制,报告期实绩同标准成本的差异分析等,为管理会计的形成提供了条件,奠定了基础。

在标准成本制度形成的同时,美国民间企业和政府机关又对各项管理费用实行了预算控制制度。此后,在美国,大企业也先后实行了全面预算。这样,就使会计工作的重心从事后核算、事后分析转为事前计划、事中控制和事后分析。通过预算实际执行结果与预算的对比,求得差异,总结经验或分析原因、追究责任。

标准成本和预算控制制度的建立和实行,在当时被认为是管理会计的两大支柱。1922年,美国哥伦比亚大学教授劳漆斯特·劳赫针对当时由于新技术的采用所引起资本有机构成的变化和 product 成本中固定成本的提高以及企业家为维

持固定开销而提出的盈亏平衡销售量等问题,提出了“盈亏平衡图”进行成本—业务量—利润分析。同年,美国奎因·坦斯出版了《管理会计:财务管理入门》一书,首先提出了管理会计这个名称。

20世纪30年代,美国出版了《弹性预算》一书。20世纪40年代特别是第二次世界大战以后,随着行为科学的兴起,责任会计的概念也应运而生。至此,管理会计实际已形成独立的学科。由于从20世纪初到50年代管理会计的产生与形成,管理会计的服务重心是力求提高企业的生产效率和生产成果,所以有人把这一阶段的管理会计称为执行性管理会计。

1.1.3 管理会计的发展

1950年以后,资本主义经济有了很大的发展,现代科学技术突飞猛进,科技新成果被广泛用于生产的各个领域,生产过程越来越自动化,生产力得到迅速提高。与此同时,随着生产经营专业化协作和联合化的发展,跨国公司不断涌现,企业规模多样化,生产经营管理更趋灵活和复杂,市场行情瞬息万变,竞争日益激烈。由于上述种种情况的出现,使得原来的管理学说以及原来的会计学科无法适应这种变化了的形势,从此资本主义企业管理进入了现代管理阶段。1952年,在世界会计学会的年会上,正式通过了“管理会计”这个专门名词。现代企业管理的首要特点是突出经营决策,并提出了“管理的重心在经营,经营的重心在决策”的观点。随着企业管理的发展,管理会计的内容也相应有所发展,它的服务重心也转变为力求提高企业的盈利水平或经济效益。因此,有人把20世纪50年代以后发展的管理会计称为决策性管理会计。

总之,随着科学技术的进步和经济的发展以及受现代企业管理各学派理论的影响,会计理论和实务不断发生变化。这些变化的主要表现是:

- 1) 把会计工作的重心由单纯的事后记账、算账、报账,转到以提高经济效益为中心的事前预测、参与决策、事中控制、事后分析的轨道上来。
- 2) 运用行为科学理论,结合目标管理,建立责任会计制度。
- 3) 运用各种现代数学方法,进行多个方案的优化运算成为会计核算的重点。
- 4) 在会计核算中广泛使用电子计算机。

凡此种种,为现代管理会计体系的形成奠定了理论和实践的基础。可以概括地说,20世纪50年代初以来,在资本主义世界,为使会计更有效地为企业管理服务,把会计中涉及企业管理的部分逐渐从传统的财务会计中分离出来,在成

本会计的基础上,发展了一门独立的新兴学科——管理会计。

管理会计是一门新兴的以研究企业资金、成本、利润问题为主的,指导人们如何有效地运用规划、决策、控制、评价等方法谋求开拓业务,增强市场竞争能力和应变能力,提高资金利用效率,降低成本,增加盈利的学科。它是介于管理学科、会计学科之间的并与统计学、技术经济学等相互结合与渗透的综合性交叉学科。这门学科正处在完善和发展的过程中,必将成为有效加强企业管理、促进经济发展的一门学科。

1.2 管理会计的基本内容

管理会计的主要内容包括规划与决策会计和控制与评价会计两大组成部分。

1.2.1 规划与决策会计

规划与决策会计是利用会计、统计资料和其他业务数据,运用各种数学方法,对反映经济现象的各种指标进行预测,并运用目标管理方法来确定盈利目标,评价实现盈利目标的多个方案,择优决策,编制实现方案的预算和计划。规划与决策会计的主要内容包括以下3个部分:

(1) 经营预测与规划

决策的依据是预测,目标的描绘是规划。管理会计应包括运用本量利分析法等对企业生产经营活动中与财会工作密切相关的资金、成本、利润、售价等问题进行预测与规划的内容。

(2) 经营决策

参与经营决策是管理会计工作的核心。管理会计应包括运用变动成本法、本量利分析法、货币时间价值计算等方法对企业生产经营活动中的诸如售价、产品生产、物料储备、投资等重大问题在两个和两个以上方案中进行择优决策的内容。管理会计参与经营决策所涉及的内容,无疑是最重要的内容。



(3) 编制预算

对多个方案进行取舍决策后,要实现优选方案的规划目标,求得最佳的经济效益,必须编制全面预算,以使方案得以落实。所以,编制预算是管理会计的一项重要内容。预算是决策的具体化,要以预算为具体指导,控制企业的生产经营活动朝着决策所预定的规划目标发展。要通过预算的编制、执行和控制,把企业的人力、财力、物力以及各项工作科学地组织起来,使企业的生产经营活动进行得更加协调,以达到实现最佳经济效益的目的。

1.2.2 控制与评价会计

控制与评价会计是指在方案实施和计划执行的过程中,进行有效地成本预算控制和其他预算控制,并将实际完成情况与预算目标对比,进行业绩评价,分析检查产生差异的原因,以不断调整企业的行动方案,然后进行新一轮预测、规划、决策、预算、执行、控制、评价、调整的循环。控制与评价会计的主要内容包括以下两个部分:

(1) 进行控制

预算编定以后就要认真执行。为使企业的生产经营活动能按预算去实施,需要进行有效地控制。控制的主要方法是实行标准成本制度和实行责任会计制度,所以标准成本制度与责任会计制度是管理会计的重要组成部分。

(2) 业绩评价

制定了目标和预算,进行了控制,执行结果如何呢?这就要通过业绩的考核衡量和评价生产经营活动的成果来找出差距,分析原因,采取措施,为改进今后的工作提供有价值的信息。因此,业绩评价当然也应该是管理会计所要讨论的内容。

综上所述,预测与规划、决策、预算、控制和业绩评价等方面的内容是相互依存、相互补充的,它们共同构成了管理会计的整体。并且随着管理会计这门学科不断发展,它的内容将不断得到补充和完善。

管理会计的基本内容及它们之间的相互关系可用图 1.1 表示。

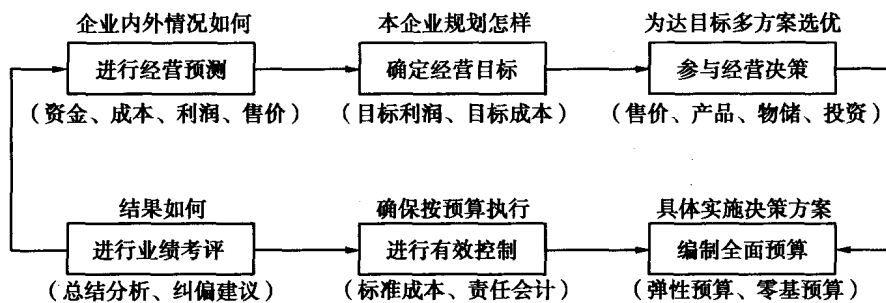


图 1.1 管理会计基本内容及其相互关系示意图

1.3 管理会计的职能

1.3.1 计划职能

广义的计划职能是指管理者制定计划、执行计划和检查计划执行情况的全过程。狭义的计划职能是指管理者对未来活动的预先谋划和安排。计划是设定目标以及决定如何达成目标的过程,这个过程包含信息的搜集、整理、分析、归纳,目标的思考与设定,执行方案的构想比较与决策,单位内外的沟通与协调,资源的分析、统计与组合,以及过程中遇到问题的解决等。

计划是管理会计职能的首要职能。好的开始是成功的一半,好的计划是迈向成功的第一步。计划能够给出行动的方向,减少环境变化对执行的冲击,提高管理的效率,形成活动的标准。管理会计的计划工作就是对企业的人、财、物等实行全面预算,制定费用标准,层层分解计划指标,形成责任会计体系并进行有效地控制和考核。

1.3.2 预算职能

预测是指用科学的方法来预计、推断事物的发展变化,它是根据过去和现在预计未来,根据已知来推测未知的一个过程。由于事物的发展变化受到各种可能因素的影响,这就使得预测不仅要运用合理假设、逻辑推理和科学的分析方法,还要依赖于预测者本人的专业知识、经验、判断能力以及从所搜集到的不完



整的数据和资料中提取有用信息的能力。

预测既有利于管理者制定计划,又有利于提高管理者的预见性。预测能够促使各级主管人员向前看,面向未来,发现目前存在的问题,从而集中力量加以解决。

预测是为决策服务的,它是企业进行经营决策的基础。没有准确而科学的经营预测,要做出符合客观实际的科学决策是不可能的。因此,在实际工作中,只能把预测和决策结合起来应用,才能收到较为满意的效果。管理会计工作中的预测工作主要是指经营预测分析中的销售预测分析、成本预测分析、利润预测分析和资金预测分析。

1.3.3 决策职能

决策是指人们为了确定未来的行动目标和为实现目标从两个及两个以上可行方案中选择1个较优方案的分析判断过程。工业企业的经营决策,则是为了实现企业的经营目标,在对企业的外部环境和内部条件进行深入分析研究的基础上,在正确的经营思想指导下,运用科学的方法从多种经营方案中进行优化选择的分析判断过程。这个过程应包括找出制定决策的理由,找出能够行动的方案,对所有行动方案进行评价和抉择以及对所选方案进行评价4个阶段。

现代管理理论认为,管理的重心在经营,经营的重心在决策,所以评价和决策是管理的重要组成部分。我国目前处于社会主义初级阶段,实行的是社会主义市场经济,这就要求我们也要遵循市场经济的一般规律,即有市场必有竞争,有竞争就存在着优胜劣汰。在市场竞争日趋激烈的今天,特别是在新技术浪潮的冲击下,技术与产品更新换代速度日益加快,企业为了在竞争中取胜并保持优势,不得不以大量投资去进行技术与产品的更新换代,这就必须慎重进行决策,以避免投资的风险。同时,随着我国经济体制改革的深化,企业生产资料所有权与经营权的分离,企业将成为独立核算、自主经营、自负盈亏的商品生产者和经营者。企业对产品开发、设备更新、技术改造和投资等重大问题都拥有了自主决策权,企业经营决策的重要性也越来越突出了。由于决策正确可使企业由衰变兴,迅速发展壮大,而决策失误会使企业遭遇失败,由兴变衰,甚至破产,因此决策是否正确就成为企业经营成败的关键。管理会计能为方案的可行性研究,方案的评价和选择提供具有说服力的信息、数据和资料,有助于企业决策。

1.3.4 控制职能

控制是指通过一定手段来影响人们的行为,使之能按预定的目标或计划(或标准)开展行动的管理活动,也就是对企业内部的管理活动及其效果进行衡量和校正,以确保企业的目标以及为此制定的计划(或标准)得以实现。

控制工作不仅是实现计划的保证,而且可以积极地影响计划工作。控制职能不是仅限于衡量计划执行中出现的偏差。控制的目的在于通过采取纠正措施,把那些不符合要求的管理活动引到正常的轨道上来,使管理系统实现预定目标。纠正措施可能很简单,但是在很多情况下,纠正措施可能需要重新制定目标、修订计划、改变组织机构、调整人员配备,并对指导或领导方式做出重大改变。因此,控制工作既是一个管理过程的终结,又是一个新的管理过程的开始。管理会计工作中的控制工作主要是指成本控制,即企业在经营活动中对各项经济活动的成本进行控制和监督,及时发现与既定目标(或标准成本)之间的差异,采取纠正措施,保证目标实现的一种管理活动。

1.3.5 考核职能

考核是指企业对各职能部门和全体员工完成预定目标的情况,按照科学的方法进行评价并根据其业绩的大小给予相应奖惩的一种管理活动。

现代化的企业集中着许多职工,分工从事多种多样的生产操作和经营管理活动,而企业的最高决策人不可能对每一个职工直接进行指挥和管理。这就要求必须进行分级分权管理并实行严格的考核,才能调动全体职工的生产和工作积极性,为完成预定目标而努力。管理会计工作中的考核工作主要是指为了保证决策目标的实现,把全部预算中的指标按照责任层次进行具体地分解和落实,建立责任中心,提出责任报告和业绩考评等工作。

1.4 管理会计与财务会计的联系与区别

1.4.1 管理会计与财务会计的联系

由于管理会计是从传统的财务会计中分离出来的,因此它们之间存在着密切的联系。管理会计与财务会计的联系主要表现在:

(1) 应用的数据、资料来源多数是同一的

管理会计所需要的资料主要来源于财务会计。它经常直接利用财务会计的数据资料进行分析研究,必要时再进行加工、调整和延伸,使之成为进行企业内部管理的有用信息。所以,管理会计与财务会计是有机联系的两个信息系统。

(2) 执行控制和考核的职能是相同的

管理会计为执行控制和考核的职能而进行的预算控制、成本控制和业绩考评与财务会计的监督分析职能实质是相同的。监督与分析,就是检查企业生产经营活动的实际情况,考核实际情况与原定规划目标或预算的差异,分析其原因,以便采取必要的对策。实行控制、考核与监督分析职能的组织保证,在管理会计中就是建立各级责任中心和落实责任会计制度,在财务会计中就是划小核算单位,落实内部经济责任制。

(3) 会计报表是相互渗透的

西方一些国家把原属管理会计的内部报表列入了对外公开发表的范围。例如,从1973年起,美国已正式把原属于企业内部管理需要的、用来解释和分析资金流动情况的“财务状况变动表”列为必须对外报告的基本财务报表。

在我国,目前尚无固定的管理会计报表。财会部门往往根据管理的需要,运用若干管理会计方法,在财务会计报表的补充资料中或文字说明中进行分析、考核和评价,以给经营管理者提供急需的管理信息(国家有关部门规定,在基本建设项目、重大技术改造投资项目开工前进行的可行性研究工作中,必须填报若干管理会计报表)。

1.4.2 管理会计与财务会计的区别

随着经济的发展,管理会计既然有必要从传统的财务会计中分离出来,成为与之并列的新兴的管理会计学科,那么管理会计与财务会计必然存在着不同点。管理会计与财务会计的主要区别表现在:

(1) 主要服务对象不同

管理会计主要是向企业管理当局提供内部生产经营管理所需要的经济信息,作为管理当局预测未来、规划目标、选择方案、制定决策、编制预算、进行控制和评价的依据。简言之,主要是为企业进行生产经营管理服务的。

财务会计主要服务对象则不同。它虽然也为企业管理当局提供财务信息,如资金流转、成本开支、利润实现等情况,但它的主要服务对象是外界,是向外界与企业有经济利害关系的管理当局、团体单位乃至个人提供企业的经济信息。

(2) 工作依据的规范不同

管理会计工作不受强制性的会计法、公认的会计原则、统一的会计制度的约束,只服从于管理人员的意愿和需要,但是要受经济规律、经济理论、数学公式的制约。例如,它可以将成本按照习性进行重新归类组合,区分为固定成本和变动成本,并运用变动成本法进行成本预测和经营决策。因此,管理会计的要求不十分严格,其结构比较松散,其工作领域比财务会计更为广阔。

财务会计工作依据则不同。在我国,财务会计工作必须严格按照会计法行事,必须遵循会计工作规范,即必须按会计原则工作。如必须严格遵循财政部统一颁发的包括有会计科目的使用、会计报表的编报、成本计算规程、费用开支范围和财产物资盘存、估价、报损等内容的会计制度。它要求在逐步对从会计凭证、账簿到会计报表等有关资料进行综合时严格遵守既定的会计程序。所以财务会计工作具有比较严密的、稳定的基本程序,要求较高。

(3) 工作重点和时限不同

管理会计的工作重点和时限是现在和将来,尤其重视对未来的经济活动进行展望,对今后进行事前的预测和决策。

财务会计的工作重点和时限则主要是反映过去已经发生的经济活动,单纯地提供已经发生的信息,进行事后的反映和监督。