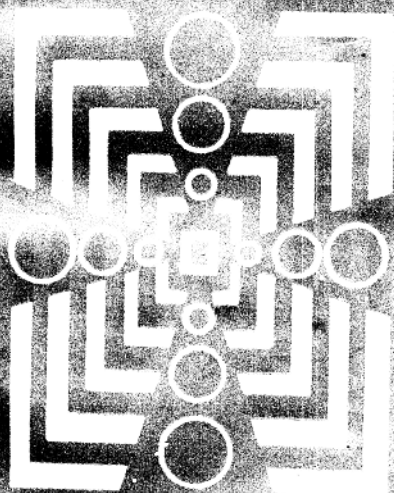


管理会计

主编：马国利 著
副主编：王文远 符昆博



山东人民出版社

目 录

第一篇 管理会计及其基本数据概述	1
第一章 管理会计的环境	2
第一节 决策过程.....	3
第二节 会计信息在决策中的作用.....	7
第三节 成本会计的基本数据.....	12
第四节 外界组织机构与成本基本数据.....	16
第五节 管理会计师证书.....	20
小结.....	21
第二章 成本概念与成本流程	24
第一节 成本概念.....	25
第二节 产品成本计算.....	27
第三节 生产流程与成本流程.....	29
第四节 生产成本循环示例.....	32
第五节 产品成本与损益表.....	34
第六节 成本要素的扩展.....	41
第七节 其他成本概念.....	51
小结.....	56
第三章 产品成本计算	60
第一节 分批成本计算法.....	61
第二节 分步成本计算法.....	68
第三节 成本流程的记录.....	74
小结.....	81

第四章 制造费用与成本分配	83
第一节 共同成本的性质	84
第二节 编制管理报表过程中的成本分配	84
第三节 制造费用	85
第四节 综合案例	95
第五节 联产品与副产品	110
第六节 联产品成本分配案例	112
小结	120
第二篇 成本特性与决策	122
第五章 成本特性与本、量、利分析	122
第一节 成本特性	124
第二节 估计成本的方法	136
第三节 本、量、利关系	140
小结	162
第六章 相关成本与不同方案择优决策	165
第一节 相关成本	166
第二节 不同方案择优决策	167
第三节 两方案择优决策	168
第四节 相关成本的应用	177
第五节 多方案择优决策	192
小结	198
第三篇 计划、控制与责任制报表	200
第七章 预算编制的基本概念	202
第一节 预算的基本原理	206
第二节 编制预算的理由	208
第三节 预算的功能	211
第四节 总预算	212
第五节 总预算案例	220

第六节	通过预算的控制	239
第七节	预算的“推销”	242
小结		246
第八章	标准成本	248
第一节	标准成本的规定	249
第二节	规定标准的目的	252
第三节	标准的种类	256
第四节	标准成本制度	257
第五节	标准的规定	258
第六节	标准成本差异分析	260
第七节	直接材料差异	266
第八节	直接人工差异	273
第九节	差异分析表编制	277
第十节	标准成本与财务报表	282
小结		283
第九章	弹性预算编制与制造费用差异分析	286
第一节	固定预算编制	287
第二节	弹性预算编制	289
第三节	弹性预算编制案例	294
第四节	制造费用弹性预算编制	302
第五节	制造费用差异分析	307
小结		320
第十章	非工业活动的成本计算与边际贡献	
	法对成本计算的应用	322
第一节	非工业活动的成本计算	323
第二节	部门报表编制	328
第三节	全部成本法应用于编制部门报表	330
第四节	边际贡献法应用于编制部门报表	334

第五节 边际贡献法应用于计算产品成本：变动成本计算法.....	342
小结.....	354
第十一章 分散经营与责任会计.....	356
第一节 责任会计.....	357
第二节 责任中心的种类.....	359
第三节 调拨价格的制定.....	371
小结.....	381
第十二章 会计数据与定价决策.....	384
第一节 关于定价的经济理论.....	385
第二节 企业的定价模式.....	403
小结.....	414
第十三章 投资预算编制.....	417
第一节 投资预算的编制过程.....	418
第二节 评审投资方案的方法.....	422
第三节 折现现金流量法.....	422
第四节 评审投资方案的其他方法.....	435
第五节 影响投资决策的其他因素.....	442
第六节 税金与投资预算编制.....	448
小结.....	450
第十四章 公营经济部门与非营利组织的预算编制.....	457
第一节 预算编制过程.....	459
第二节 项目预算编制.....	463
第三节 财政.....	468
第四节 政府的影响.....	473
第五节 联邦政府预算编制.....	478
小结.....	488
第四篇 高级管理会计专题概论.....	491

第十五章 存货的计划、控制和计价	492
第一节 存货的计划和控制	493
第二节 经济定货量	495
第三节 定货点	506
第四节 存货计价	510
第五节 定期盘存的计价	511
第六节 永续盘存的计价	514
小结	522
第十六章 标准成本(续): 组合差异和产量差异	525
第一节 工业生产活动的差异分析表编制	526
第二节 组合差异和产量差异	534
第三节 非工业生产活动的差异分析表编制	544
小结	551
第十七章 成本计算的方法和技术	553
第一节 定量法的应用	554
第二节 统计法	554
第三节 回归相关分析法	566
第四节 回归相关分析案例	569
第五节 熟练曲线与成本分析	588
第六节 趋势分析	598
小结	604
第五篇 管理会计必需的财务会计基础知识	607
第十八章 财务状况变动表	608
第一节 财务状况变动的性质	609
第二节 资产负债表项目金额变动分析	615
第三节 财务状况变动表的应用	631
第四节 资产负债表项目金额变动的性质	632
第五节 编制财务状况变动表所用数据	634

第六节	资金定义为流动资金.....	635
第七节	资金定义为现金.....	646
第八节	用工作底稿编制财务状况变动表程序概述.....	653
小结.....		654
第十九章	财务报表分析.....	656
第一节	水平分析.....	660
第二节	垂直分析.....	663
第三节	比率分析.....	666
第四节	财务比率的解释和应用.....	681
小结.....		683

第 一 篇

管理会计及其基本数据概述

企业需要有高效能的会计信息。企业各部门主管都要对按照原材料、人工和工作场所等编制的成本预算负责。厂长要了解生产过程中使用原材料和人工的效率。销售经理要知道产品销售计划提供销售收入的效果多大，销售产品的费用水平是否太高，某种产品系列应否停止产销，增产能力的成本多高。财务经理要掌握向投资者、债权人、税务局和管理机关等报告企业盈利能力和财务状况的信息。信息的主要来源是会计信息，而会计信息则大都是由会计人员取自企业日常经营活动中的明细成本数据。基本成本数据特别有助于编制供企业内部决策之用的管理会计报表。

我们将在第一章中阐述管理会计的环境，介绍理解本书以后内容所必需的基本概念和术语。第二章将论述成本计算的基本概念和成本流过程。第三章和第四章则分别探讨产品成本计算和成本会计基本数据开发的问题。

第一章 管理会计的环境

本章将概述管理会计的职能及其环境。读者学完本章，应该了解：

1. 财务会计与管理会计的区别；
2. 决策的性质和决策过程的各个步骤；
3. 会计信息在决策过程中所起的作用；
4. 成本会计的功能及其同财务会计与管理会计的关系；
5. 会计信息的各种特征及其相互关系；
6. 成本会计的各种活动；
7. 外界组织机构对企业基本数据的影响；
8. 影响企业成本会计制度复杂性的因素；
9. 管理会计师证书是什么，及其同注册公共会计师的关系。

• • • • •

所有的企业都需要会计信息，来管理日常业务，计划未来的经营活动和考核过去的业绩。另外，绝大多数企业还必须把某些财务信息提供给税务局、政府管理机关、股东、工会组织和其他外部关系单位。财务会计向外部使用者提供信息，我们在《财务——管理会计》一书的上卷——《财务会计》中讲述了企业对外报告程序的基本内容^①。主要为内部使用者提供信

^①塞奇·马图利希和莱斯特·海特纳合著：《财务会计》，麦格劳—希尔图书出版公司1980年纽约版。

息的会计过程则叫做管理会计。本教程主要是讲向企业管理者提供内部报告的管理会计活动。

我们将在本章中论述决策过程和会计信息在决策中所起的作用。至于管理会计的性质，在讲管理会计发挥作用的环境时再去探讨。我们也将论述成本会计的主题——确定产品成本或计算成本的程序，以及成本会计在对外报表和内部报表中所起的作用。本章最后将概述某些政府管理机构影响企业开发成本会计基本数据的情况。

第一节 决策过程

在个人日常生活和企业经营活动中，几乎都要持续不断地进行决策。有许多决策太经常化了（如每人天天都要决定穿什么衣服，吃什么早餐，等等），人们甚至可能意识不到它们就是决策活动。对另一些决策（如决定购买一辆汽车或选择某个职业，等等），则较能意识到决策的过程，因为这样的决策不经常作出，而且决策所造成的后果也较为重大。

企业的各种决策比个人决策要复杂得多和重要得多。有许多决策根本不需要行动。例如，某种股票的持有人向股票经纪人打听了这种股票的行情，决定不出售；又如监工看了质量管理数据，决定产品合格，等等。诸如此类的决策都不需要决策者采取行动。然而，企业的其他决策，如扩建厂房或试制新产品等决策，则要复杂得多了。

决策既是一种技巧，又是一门科学。决策之所以成为技巧，是因为它不仅需要利用客观数据，还需要发挥决策者的主观能力。决策者必须决定如何把各种各样的因素结合到一个符合逻

辑的决策模式中去。决策之所以成为科学，是因为许多复杂的决策可以用各种数量分析法分解为若干较为简单的因素。例如，许多企业应用了统计方法，只检验一小部分产品，就能决定生产过程是否在公差范围内进行。

决策问题曾是一些论著的研究主题。这些论著大都集中探讨决策过程的步骤和信息在决策中的作用。关于决策的基础知识，叫做决策理论。对这种理论的深入研究超出了本书范围。然而，决策理论直接影响着这里所讲的管理会计的许多概念，而且在本书的各个章节中都将提到决策理论的概念。企业依据会计信息可以作出许多决策来，因此，我们必须了解决策过程以及会计信息与决策过程的关系。

决策的步骤

每人进行决策的方式多少有些不同。然而，绝大多数人都认为决策过程包括下列四个步骤：1. 明确问题；2. 鉴别方案；3. 积累有关信息；4. 作出决策。下面分别讲一下决策过程的这四个步骤。

（一）明确问题

明确问题的性质和范围，也许是决策过程中的一个最重要的阶段，因为该过程的其他所有活动都依赖于这个阶段。企业管理者如不清楚了解手头的具体问题，即使花费了大量时间和精力鉴别方案和收集信息，仍可能解决不了这个实际问题。例如，某工厂年末盘点存货，发现库存材料大量盘亏。该厂厂长马上怀疑本厂职工有盗窃行为，要求他的助理提出各种防盗措施。后来，通过调查研究，了解到库存材料中只短缺了生产某种产品所用的材料，再经进一步的分析，才搞清问题的发生，

在于各有关部门采用了不同的方式，来记录产品成本，把材料项目转入生产帐户。生产部门发出一种凭证，用作各种材料转入生产帐户的依据；会计部门又编制一种凭证，用来转移库存材料的成本。材料库保管员依据生产需要编制的会计凭证不再生效。材料帐转生产帐所用的凭证，则按照生产部门当前需要量编制。这样一来，两种凭证上生产该产品所用材料的库存量也就不一致了，从而使库存材料的实际付出量超过了帐面付出量。由此可见，库存材料短缺的原因在于记帐错误，而不是职工偷盗。

提出的问题不对头，将会导致时间和资源的浪费。因此，决策者不应过于匆忙地转入决策过程的下一个阶段。对非常复杂的问题需要进行大量分析，才能确定其性质和范围。

（二）鉴别方案

问题明确了，该如何去解决呢？解决问题的方案，通常不止一个。鉴别各个可供选择的方案，是决策的思考阶段。企业管理者可以充分运用自己的聪明才智。在这个阶段中，对方案的鉴别，要富有创新精神，大可不必谨小慎微，束手束脚，因为各个方案在下一阶段还要加以评审。然而，遗憾的是：有些企业的管理者却往往因循守旧，受到陈规偏见的束缚，不敢多考虑些可行的方案。

（三）积累有关信息

决策者希望得到有助于决策的各种各样的信息。有的可能是主观的信息，有的可能是客观的信息；有的可能是企业内部的信息，有的可能是企业外部的信息；有的可能是以历史成本或过去情况为依据的信息，有的则可能是以企业管理当局对未来成本或今后事件的期望为基础的信息。

不管是什么样的信息，都必须同具体决策有关。企业管理当局只能选择对决策有影响的信息，必须摒弃对决策没有影响的信息。在当前这个“信息爆炸”^①的时代，决策者有可能淹没在数据的汪洋大海之中。决策论者把这种现象叫做“信息超负荷”。企业管理者必须对浩瀚的数据进行精心筛选，只把那些能被吸收的信息纳入合乎逻辑的决策模式。

信息应使决策者对情况有进一步的了解，或减少决策者的不确定感。例如，某滚珠轴承厂生产的产品一向卖给A、B、C、D四家公司。有一天，某顾客来电话说，要把每月正常定货量增加一倍。然而，当时接电话的职员却记不清究竟是哪家公司打来了电话。由于信息不明确，销售经理只能猜测哪家公司打来电话；猜中的机会只占25%，而猜错的概率却占了75%。后来，那个职员回想起了当时的部分情况，肯定打电话的决不是A公司。于是，这项信息把销售经理猜对的机会提高到三分之一，而猜错的概率则降低到三分之二。接着，C公司打来电话，重申它每月正常定货量不变。这个新信息又使他作出错误决策的风险减少到50%，因为可能要求增加定货一倍的顾客只剩下B公司和D公司了。就在这同一天，新顾客E公司也曾打来过电话要求定货，但该项信息显然同上述增加定货问题无关。由此可见，与具体决策问题有关的信息，增加了对情况的了解，减少了作出错误判断的风险。

（四）作出决策

可能有人认为：只要明确了问题，鉴别了方案，选定了有

^①“信息爆炸”这个术语，是指各种各样的信息因数据处理方式和数据储存能力的巨大进步而急速膨胀。

关信息，决策就简单了。其实，情况往往并非如此，特别是对复杂的问题进行决策更为麻烦。决策问题中的主要变量往往不止一个，而且若干个决策标准交织在一起，互相作用，彼此影响。例如，你选择职业时，要考虑工资待遇、工作志愿和兴趣、生活方式、发展机会、地理位置等因素。你对各种职业的各个因素的评价标准高低不一。最终决策要看你使用什么样的决策模式。

决策模式是指进行决策的方式。决策方式有时很简单。例如，某投资者将决定购买A公司的股票，如果该公司的每股收益在最近三年内每年至少提高10%的话。这个决策模式中可能还包括收益率或股利率等其他变量。有些复杂的问题偶尔也用简单的决策模式来裁定，因为企业经理不愿意试用较复杂的技术，或者因为过去使用较复杂的模式效果不佳。反之，有许多日常工作的决策却用精确的决策模式作出。例如，用抽样法管理质量，可以确定在什么时候生产过程出了问题，应该加以检查。决策模式可能很简单：譬如说，只要把生产停下来，检查一下次品率是否超过了3%，等等。决策模式不管多么复杂或多么简单，都应该为实现企业目标或个人目标服务。道理虽然简单，但决策者一接触到具体复杂问题，有时却晕头转向了。决策质量的高低，归根到底，要看决策对企业目标的实现起了多大作用。

第二节 会计信息在决策中的作用

会计信息以及其他各种信息的作用，都是加深对情况的了解，减少错误判断的风险。会计信息跟主观信息不一样，它是

可以验证的数量信息，对决策者往往很有用处。例如，有二十年工作经验的工厂厂长认为装配线的生产率去年下降了。他的意见可能正确，但更有用得多的信息则来自会计报表中的数据，它反映了这样的事实：上年度单位产品的成本提高了0.30美元，利润减少了6万美元，从而使生产效率降低了8%。因此，企业管理者即使工作经验丰富，也都往往重视会计信息的作用。总之，没有可靠的会计信息，企业很难生存下去，当然更难指望有所发展了。

企业界对会计信息的需要在七十年代大大地增长了。电脑设备成本的降低，以及先进的计划与决策方法应用于企业管理，是导致信息总需求日益扩大的重要因素。企业管理者今天比过去任何时候更需要详细的会计数据，尤其是成本会计的数据。社会上所有组织机构对信息的需要量都在急剧增加，特别是企业更迫切希望得到较多的会计信息，来满足企业内部信息需要和外部信息使用者（主要是政府）的需要。企业外部对信息的某些需要将在本章以后部分中加以论述。

会计信息的特征

凡是有用的会计信息都具备下列三个特征：1. 相关性，2. 适时性；3. 准确性。

（一）相关性

相关性是会计信息的一个非常重要的特征。这就是说，会计信息必须对企业管理者考虑手头的具体问题或决策有用处。相关性对企业的对外会计报表和内部会计报表来说都很重要，但它对内部报表的影响特别大。企业的损益表和资产负债表等对外报表，供各方面的使用者据以进行许多不同的决策；这些

对外报表通常适用于许多不同的目的。

相关性对内部会计报表有独特的影响。内部报表要帮助企业管理者作出各种决策和评审具体问题。这些管理者可以积累和报告自己认为有用的任何一种会计信息，也可运用自己的才能来决定编制什么样的内部会计报表和间隔多久（每天、每周或每月）编制的问题。内部报表主要只受到编制费用的限制。所谓“成本与效益的权衡”是指这样的概念：信息的效益必须大于信息的成本。企业才愿意开发信息。

（二）适时性

适时性是指会计信息必须满足当时的需要。有许多种信息会很快丧失时效。财务信息对时间性特别敏感。投资者知道了某个企业当前的盈利能力，就可能对是否投资于该企业作出决定。要是信息过了时，该投资者将不能作出明智的决策来，又如，某百货商店经理觉得每天报告的销售信息很有用。然而，一个月以前的销售信息对该经理来说可能没有用处。内部会计报表大都对时间性非常敏感，因为它基本上用来检查和控制企业的日常经营活动。在有些场合下，马上取得粗略的信息，要比以后获得精确的信息更重要。为了及时取得有关信息的报表，也许不得不牺牲信息的精确性。

（三）准确性

准确性很重要，因为不准确的信息即使及时取得，也毫无意义。例如，企业经理如因信息不准确而错误地估计了呆帐损失，也许就会制定出不恰当的赊销方针。准确性是及时取得有关会计信息的一个前提。在这里必须把准确性与精确性区别开来。例如，我们可以认为某公司去年获利56万美元的报告是准确的，尽管其精确的利润额为560,386美元。又如，企业报表

上列出的利润额864,932.17美元似乎计算得很精确，但实际利润额却为15万美元，该项信息当然也就毫无价值了。

许多人认为会计信息必须绝对准确。其实，会计信息也包括了許多估计数字和约计数字，但在提供信息所使用的测定方法和标准方面应力求做到准确。

总之，会计信息的这三个特征是相互关联的。这些特征结合在一起，为评估会计报表的效用提供了一个标准。这样的评价特别适用于内部会计报表。

数据与信息

“数据”和“信息”这两个名词在一般谈话和许多技术学科中经常加以使用。为使读者对这些术语有一个共同的认识，我们扼要地讲一下它们在本书中的用法。

在决策理论上，信息是指已经结合为某种可用形式的数
据。信息的这个定义使信息成为一个在很大程度上必须适应个别需要的概念。例如，反映某个月份部门人工成本的报表，对某个部门的管理者有用，而对另一个部门的管理者却没有用处。按照上述定义来看，某个报表在一种情况下是信息，在另一种情况下则不是信息。“数据”这个术语是指一种信息系统的原始材料。基本数据则是指某个信息系统中的全部数据的基础，它被管理者用来满足信息需要。

我们并不严格遵循决策理论上所规定的“数据”和“信息”的定义。在本书中，数据通常涉及成本的累计和记录；信息则涉及具体的报表或成本分析。读者不必关注这两个术语在本书论述中的用法，但应该了解它们较为独特的意义。