

物资管理会计



大连出版社

物资管理会计

李亚光 编 著

大连出版社出版 (大连市联合路联兴巷19号)
辽宁省新华书店发行 旅顺包装装潢印刷厂印刷

字数: 244,000 开本: 787×1092 $\frac{1}{32}$ 印张: 10 $\frac{3}{8}$
印数1—5,000

1988年9月第1版 1988年9月第1次印刷

责任编辑: 晓 溪 责任校对: 宋丽丽
封面设计: 关 伟

ISBN 7-80555-034-4/F·6

定价: 3.20元

前 言

管理会计是管理科学与会计科学相互渗透的一门边缘学科。近几年来,随着我国物资企业转轨变型的逐步实现,对物资会计工作提出了更高的要求,学习和应用管理会计,已经成为强化物资企业经营管理的迫切需要。为了适应我校物资经济专业本科、函授教学以及物资部门会计人员自学的需要,我们编写了这本试用教材。

本书根据“洋为中用”的原则,结合我们的教学体会,重点介绍了适用于我国物资企业的管理会计基本理论、方法和技术,对于我国物资企业不适用的内容则未予介绍。本书以决策和责任会计为核心内容,力求深入浅出,密切联系物资企业实际。为了便于自学,书后附有思考题与练习题,以及练习题答案要点。

在本书编写过程中,曾参考了一些中外管理会计著述,恕不一一列出。鲁敏副教授、陈力娜同志对本书提出了许多宝贵意见,特此致谢。

如何建立具有中国特色的物资管理会计,目前还处于探讨阶段,本书中有些设想还有待实践的检验,由于时间仓促,水平有限,书中难免有不当或错误之处,恳请读者批评指正。

本书最后承江厚祺教授审阅。

编者

1988年7月

目 录

第一章 概论	(1)
第一节 管理会计的产生与发展.....	(1)
第二节 管理会计的职能.....	(4)
第三节 管理会计与财务会计的区别与联系...	(6)
第四节 学习管理会计是当务之急.....	(9)
第二章 成本特性与变动成本法	(13)
第一节 成本分类.....	(13)
第二节 成本特性.....	(15)
第三节 混合成本分解.....	(23)
第四节 变动成本法.....	(36)
第三章 预测分析	(47)
第一节 预测分析概述.....	(47)
第二节 利润预测分析.....	(50)
第三节 销售预测分析.....	(79)
第四节 成本预测分析.....	(88)
第五节 资金需要量预测分析.....	(97)
第四章 经营决策	(103)
第一节 经营决策的意义.....	(103)
第二节 决策分析中的成本概念.....	(106)
第三节 货币的时间价值.....	(109)
第四节 决策的程序和经营决策分析的 常用方法.....	(124)

第五节	物资企业常见经营问题的决策分析···	(131)
第六节	线性规划在经营决策中的应用·····	(151)
第五章	投资决策·····	(162)
第一节	投资决策的意义·····	(162)
第二节	投资决策应考虑的重要因素·····	(165)
第三节	投资决策分析的方法·····	(169)
第四节	物资企业常见投资问题的决策分析···	(185)
第六章	全面预算·····	(197)
第一节	全面预算的意义和作用·····	(197)
第二节	全面预算的编制·····	(200)
第三节	编制预算的其它方法·····	(214)
第七章	库存控制·····	(226)
第一节	库存控制的意义·····	(226)
第二节	最佳采购量分析·····	(228)
第三节	物资保本(利)储存期分析·····	(238)
第四节	存货的日常控制·····	(248)
第八章	责任会计·····	(255)
第一节	责任会计概述·····	(255)
第二节	我国物资企业现行责任核算方式·····	(260)
第三节	责任中心·····	(265)
第四节	责任会计数据资料的流程·····	(275)
第五节	投资报酬率和剩余利润·····	(280)
第六节	内部经济仲裁和激励制度·····	(288)
附 录:	思考题与练习题·····	(292)
附 表	·····	(333)

第一章 概 论

第一节 管理会计的产生与发展

管理会计是从传统会计中分离出来，为了强化企业内部经营管理，实现最佳的经济效益，灵活运用多种方法，对企业经营活动进行规划、决策、控制和考核的一个会计分支。

管理会计是在企业内部经营管理中发挥作用的会计。现代管理会计包括决策会计、控制会计和责任会计三个相互联系的组成部分。它从经济效益上预计与分析未来的经济活动；按照管理目标规划与控制即将发生的经济活动；根据责任范围考核与评价已经完成的经济活动。管理会计是现代企业经营管理的重要组成部分，各类非盈利的行政、事业单位也可以在不同程度上运用管理会计，以加强经济管理，提高经济效益。

生产越发展，会计越重要，管理会计作为会计的一个分支，其产生是会计不断发展的必然结果，而会计又是随着经济的发展而发展的，它经历了一个由简单到复杂、由低级到高级、由不完善到逐渐完善的过程。

从资本主义产生到英国工业革命完成为止，市场基本上是卖方市场，多数商品供小于求，企业规模一般较小，企业所有权与经营权合一，由资本家凭个人判断和个人经验，实行“粗放式”的管理。由于管理水平低下，对会计工作的要求也不高，主要是做好填制凭证、登记帐簿、编制报表等工

作，以计算企业盈亏，保护资本家的财产。当时，传统的会计就能够满足经营管理的需要。

到了上世纪末本世纪初，资本主义生产有了迅速发展，资本的集中化和股份化使企业所有权和经营权趋于分离，企业的经营管理权逐渐落入专业管理人员手中，竞争越来越激烈，卖方市场开始向买方市场转化，加强企业内部管理逐渐成为增加利润的关键，传统的“粗放式”的管理方式受到了严重的挑战。这时，泰罗的科学管理理论问世，并得到广泛应用。为了紧密配合科学管理来提高企业的生产效率和工作效率，人们开始把“标准成本”、“差异分析”和“预算控制”等科学管理的技术方法应用到会计中来，称为“管理上的会计”(Managerial Accounting)，同时还有少数学者主张把会计服务的重心放在加强内部管理上，^①但没有受到会计界的普遍重视，当时的管理会计处于萌芽时期。

到了四十年代，特别是第二次世界大战以后，由于国内市场竞争剧烈，经济危机频繁发生，加之资本主义企业规模进一步扩大，失业率增加，劳资关系紧张，企业为了战胜竞争对手，求得生存和发展，不得不进一步提高经营管理水平，广泛推行职能管理与行为科学管理，开展预测决策工作。这一时期为了把职能管理与行为科学管理更好地配合起来，借以缓和劳资矛盾，提高企业内部工作效益，使企业适应竞争环境，许多管理会计的内容应运而生。如变动成本法、弹性预算、成本——业务量——利润分析和责任会计等等，都是在这—时期提出来的，只是在当时还未能受到足够

^① 例如1922年奎因塔斯(Quintance)所著的《管理会计：财务管理入门》。

的重视和普遍的应用。这一时期，会计科学的深度和广度有了较大的突破，出现了现代管理会计的雏形。

五十年代以来，科学技术日新月异，发展到了前所未有的水平，促进了生产规模的扩大和企业管理的现代化与电子化，也为加强会计管理提供了强有力的工具。另一方面，资本主义经济迅猛发展，资本进一步集中，企业规模日趋庞大，多数商品供大于求，买方市场形成，竞争白热化，通货膨胀加剧，失业率上升，使企业管理者遇到新的挑战。这就促使企业领导更加重视会计工作，运用会计信息开展预测和决策工作，进一步吸收数量管理中的一些专门方法，对生产经营活动加强事前规划与日常控制，明确责任归属，激发职工积极性，以实现最佳的经济效益。于是，一种专门为强化企业内部管理、提高经济效益服务的“管理会计”体系就正式形成了。1952年世界会计学会年会上正式通过了“管理会计”这个专门名词，标志着管理会计作为独立的会计分支开始得到会计界的普遍承认。管理会计体系正式形成以后，又大量吸收了现代管理科学的研究成果和各种可以用之于会计的科学技术成就，使管理会计的内容不断丰富。管理会计的应用也越来越普遍，它在改进企业内部经营管理，提高经济效益上发挥出越来越大的作用。到了七十年代，在美国、日本、西欧等经济发达的国家里，现代管理会计就十分盛行了。如今，管理会计已经成为实现管理现代化的重要手段，又是现代化管理的重要组成部分。

综上所述可见，管理会计产生于加强企业内部经营管理的客观需要，它是资本主义生产发展的必然结果。现代管理的产销一体化、管理组织系统化、管理方法定量化、管理手

段自动化和管理思想的科学化促进了管理会计的进一步发展和完善。现代管理会计大大丰富了会计科学的内容，使会计科学进入了一个充满活力的崭新阶段。最新科学技术的成就还将为管理会计开拓更为广阔的前景，管理会计将随着社会生产的发展而继续发展。

第二节 管理会计的职能

管理会计的职能，是指管理会计在经济管理中所具有的功能，即人们在经济管理中运用管理会计干什么。马克思曾经指出：会计是对生产“过程的控制和观念的总结”，^①这是对会计职能的科学概括。管理会计是侧重于过程的控制的会计，它的基本职能是：能动地控制经济活动过程，力争以最少的劳动耗费和劳动占用取得尽可能大的经济效果，其具体职能包括以下四个方面：

一、决策

决策就是为了达到预定目标，根据预测的各种数据，运用科学方法，从几种备选方案中选出最优方案的过程。例如：生产决策、投资决策等。决策是企业经营管理的核心和基础，也是各级各类管理人员的主要工作，决策工作贯穿于管理的各个方面和整个过程的始终，从一定意义上说，管理就是决策。企业的一切经营管理决策，都应该有会计部门参与，管理会计作为一种重要的管理活动，其首要的职能就是决策职能。

^① 《马克思恩格斯全集》第24卷，人民出版社1972年版，第152页。

管理会计要发挥其决策职能，首先要根据管理目标采取一些特定的方法，为经营管理决策收集、整理、提供可靠的数据信息，还要通过一定的方法进行预测，计算各行动方案的收入和成本差异，权衡各方案的利弊得失，以便决定哪个方案最优，向企业领导提出有价值的建议。

二、计划

计划是管理会计的第二个职能。所谓计划，就是企业经营管理决策的数量化和具体化。管理会计发挥计划的职能，就是根据经营管理决策所确定的最重要的目标——目标利润，编制企业的全面预算或计划，以便把企业的人、财、物各种资源和各项工作科学地组织起来，使全体职工明确整个企业和自己的目标，在生产经营活动中相互协调，密切配合，为实现总目标而努力奋斗。

三、控制

企业确定经营管理目标编制计划后，要通过日常控制来监督执行。控制就是根据会计信息所反映的业务实际与计划的差异，迅速采取措施，保证计划的贯彻执行。在这里，管理会计控制经济活动的职能就像空调器控制温度的功能一样，当温度偏离规定值时，空调器要适当加温或降温，当业务实际与计划发生差异时，管理会计要分析原因，及时纠偏，或者根据实际情况的变化而调整目标，改进工作。为使控制能顺利进行，必须推行经济责任制，并借助差异分析和责任会计制度，建立完整的会计控制系统。控制是管理会计的第三个职能。

四、考核

考核就是衡量各层次的工作成绩。对企业内部各层次工

作成绩的评价和考核,应借助于业绩报告制度和奖惩制度,分别按其责任范围和可控制的指标制定明确的标准,经过实际与计划的比较分析,指出哪个部门、哪个环节的工作有成绩或缺乏效率,让有功者受奖,有过者受罚,以充分调动职工的工作积极性,并为今后的决策和计划工作提供历史资料。考核是管理会计的第四个职能。

管理会计的各项职能是一个互相联系、互相制约的统一整体。决策是管理会计的首要职能,决策的正确与否,决定了计划、控制和考核三项职能能否正确有效地发挥。计划是决策方案具体落实过程,计划制订出来以后,要依靠管理会计控制制度保证其贯彻执行,对计划执行结果,要进行严格准确的业绩考核,业绩考核资料又成为今后决策和计划的依据。

第三节 管理会计与财务会计的区别与联系

我们在第一节中讲过,管理会计是从传统会计中分离出来的一个会计分支。管理会计正式形成之后,传统会计中剩下的工作内容主要是:通过设置帐户,运用复式记帐、填制凭证、登记帐簿、计算成本、清查财产以及定期编制会计报表等一系列专门方法,对已经发生的经济业务作全面系统的反映和监督,称为“财务会计”。管理会计和财务会计是会计科学中的两大分支,二者既有联系,又有区别,相互补充,相互配合,在经济管理中共同发挥应有的作用。

财务会计与管理会计的区别是多方面的,主要区别在于它们的核算目的不同:财务会计是通过记帐、算帐、报帐、用

帐等环节，向企业外界关系人（如财政部门、税务部门和银行等）提供企业财务状况和获利能力的信息，同时也为企业内部经济管理提供有关信息。由于它主要是为企业外界关系人服务的，所以又叫“对外报告会计”，它的工作内容、运用的方式方法都要符合企业外界关系人的要求，得到社会的公认。管理会计通过一系列专门方法，对企业经营活动进行规划、决策、控制与考核，以强化企业管理，提高经济效益。由于它是直接为企业内部管理服务，所以又叫“对内报告会计”，管理会计的工作内容和应用的方式方法，取决于企业内部管理的需要，管理上需要它核算什么，它就核算什么，需要它怎样核算，它就怎样核算。管理会计与财务会计在核算目的上的差别，决定了它们在核算重点、核算依据、核算对象、核算程序、核算方法、核算要求、报告时期、使用量度，以及实施程度等诸方面也不相同。

由于管理会计与财务会计之间具有血缘的关系，二者的联系是十分密切的，主要表现在：两种会计对象大体一致；两种会计所应用的数据来源基本相同；两种会计工作互相配合，相辅相成。

现将管理会计与财务会计的区别与联系列表说明如下：

表1—1

管理会计与财务会计的区别与联系

项 目	财 务 会 计	管 理 会 计
核算目的	主要为企业外界关系人服务，也为企业内部管理服务	为企业内部各级管理人员加强经营管理服务
核算重点	着重反映和监督过去已发生的经营活动——事后算帐	不仅反映过去，更着重于规划未来——事前预测和决策
主 要	必须遵守公认的会计原则	只服从管理需要，不必严格遵守公认的会计原则或统一的会计制度
区 别	核算对象 主要以整个企业为对象，综合评价和考核全企业的财务状况和经营成果	核算对象 主要以企业内部各责任中心为对象，兼顾企业内部各责任中心与企业整体两方面的经济效益
核算程序	核算程序比较固定，有强制性，凭证、帐簿、报表有统一规定的格式	核算程序不固定，可自由选择，没有统一规定的格式，可根据管理需要设计
核算方法	在一定时期内采用同一种核算方法，一般只用简单的算术方法和计算工具	在一定时期内可采用几种核算方法，大量应用现代数学方法和电子计算机
核算要求	力求准确，数字必须平衡	只要求相对准确，但强调及时
报告时期	按年、季、月报告（过去时期）	按管理需要的任何时期报告（过去时期或将来时期，侧重于将来时期）
使用量度	几乎全部使用货币量度	主要使用货币量度，根据管理需要兼用其它各种量度

续表

项 目		财 务 会 计	管 理 会 计
主要区别	实施程度	各企业必须全盘实施	视需要和可能而定，各企业殊不一致
互 相 联 系	会计对象	大体一致。在资本主义社会，两种会计的对象都是私人资本的循环；在社会主义社会，两种会计的对象都是社会主义再生产过程中的资金运动	
	原始资料	基本相同。管理会计所需要的资料取自各个方面，但其主要来源是财务会计资料，管理会计可以充分利用财务会计信息，而不必另外收集一套内容相同的资料	
	核算内容	互相补充。管理会计决策的实施情况，要靠财务会计反映与监督，财务会计也常把一些属于管理会计的内部报表列作对外报表的补充资料	

第四节 学习管理会计是当务之急

一、经济体制改革的新形势要求会计工作转轨变型

新中国成立后，由于受苏联的影响，我们长期实行高度集权的经济管理体制，国家对企业管得太多，统得太死，企业成了行政的附属物。由于企业吃国家的大锅饭，职工吃企业的大锅饭，使企业既没有外在的压力，又没有内在的动力。随着企业经营规模的扩大和业务内容的复杂化，这种集权型的管理体制日益显得缺乏活力。这种状况在物资企业反映得更为突出，我们长期不承认生产资料是商品，不承认生产资料市场的客观存在，人为地把生产资料交换变成分配调

拨，甚至在物资部门忌提利润二字。在旧的经济管理体制束缚下，我国企业管理水平提高得很慢，会计工作长期局限于记帐、算帐、报帐的范围内，没有得到长足发展。

近年来的经济体制改革，打破了两个大锅饭，企业有了外在的压力和内在的动力，有了经营管理自主权，社会主义商品生产的迅速发展，加速了市场的发展，促进了企业之间的社会主义竞争，我国企业逐渐实现了“转轨变型”。生产企业实现了由生产型向生产经营型的转变，物资供销企业实现了由封闭式的内向分配型向开放式的外向经营型的转变。我国企业转轨变型的实现，迫切要求迅速提高企业管理水平，以记帐、算帐、报帐为主要内容的传统会计工作已经受到经济体制改革新形势的严重挑战。

如前所述，马克思曾经将会计的职能概括为“观念的总结”和“过程的控制”两个方面。传统会计是侧重于“观念的总结”的会计，它的主要任务在于从财务上反映经济活动的过程和结果。管理会计是侧重于“过程的控制”的会计，它的主要任务在于能动地控制经济活动，提高经济效益。经济体制改革的新形势要求会计工作转轨变型，即由主要侧重于“观念的总结”向主要侧重于“过程的控制”过渡，这就要求我们在坚持做好传统的财务会计工作的同时，努力学习管理会计，逐步实施管理会计。

二、学习管理会计是当务之急

管理会计的核心是为改进企业经营管理和提高经济效益服务的，在我国实施管理会计，能够适应经济体制改革新形势的客观要求，能够促进会计工作的转轨变型。管理会计的实施，会使会计工作发生如下转变：

1. 由侧重于对外提供信息, 转变为侧重于对内提供信息, 使会计信息的收集、整理、分析、运用, 主要服从于企业内部管理。

2. 由侧重于提供过去的信息, 转变为侧重于提供未来的信息。传统的会计工作主要是事后算帐, 转轨变型后的会计工作主要是事前规划和事中控制, 着眼于未来。

3. 由侧重于提供孤立的、责权利不挂钩的信息, 转变为侧重于提供与责权利紧密结合起来的信息, 并通过建立责任会计制度, 强化企业内部管理。

4. 由单纯地反映信息, 转变为能动地利用信息。传统的会计工作重在“算”, 通过算帐反映信息; 转轨变型后的会计工作重在“管”, 要为管理而算帐, 把算和管有机地结合起来, 把算帐型会计转变为经营型会计。

综上所述, 管理会计打破了传统会计的老框框, 是一门能够有效地利用会计信息来规划与控制企业经济活动的新型学科, 它的理论、方法和技术大大丰富了会计工作和会计科学的传统内容, 使其深度和广度有了较大的突破, 而且也扩大了会计工作的传统职能。在我国企业实施管理会计, 必然会显著提高企业管理水平, 提高经济效益, 所以, 学习管理会计已经是当务之急。

近年来, 我国有些工业企业开始试行管理会计, 收到了可喜的效果, 然而, 管理会计在物资企业却很少实行。物资企业是专门从事生产资料交换的社会主义企业, 它既与西方企业有着本质的区别, 又与我国工业企业有很大区别。在我国物资企业推行管理会计, 必须认真总结物资企业过去的经验, 吸取西方管理会计中的有益成份, 借鉴我国工业企业实

行管理会计的成功经验，把管理会计的基本理论、基本方法与物资企业实际紧密结合起来，把管理会计的应用与深化物资财会改革、提高经济效益紧密结合起来，把提高经济效益作为推行管理会计的出发点和归宿点。对于某些帐目错乱，核算不真实，报表不及时，以往许多行之有效的核算方法和财务管理经验尚未充分运用的物资企业来说，当务之急是整顿会计的基础工作，在学习、运用管理会计方面不必操之过急。在物资企业推行管理会计，只有脚踏实地，循序渐进，才能收到实实在在的效果。