

Managerial Accounting

管 理 会 计

姜燕红 编著



海洋出版社

738

234.3
747

管 理 会 计

姜燕红 编 著



A1027679

海 军 出 版 社

2002 年·北京

图书在版编目(CIP)数据

管理会计/姜燕红编著. —北京:海洋出版社, 2002.5

ISBN 7-5027-5568-3

I. 管... II. 姜... III. 管理会计-高等学校-教材 IV. F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2002)第 032199 号

责任编辑 陈莎莎

责任印制 刘志恒

海洋出版社 出版发行

<http://www.oceanpress.com.cn>

(100081 北京市海淀区大慧寺路 8 号)

保定科华印务有限公司印刷 新华书店发行所经销

2002 年 6 月第 1 版 2002 年 6 月第 1 次印刷

开本:850×1168 1/32 印张:9.5

字数:237 千字 印数:1~2000 册

定价:19.50 元

海洋版图书印、装错误可随时退换

前 言

管理会计是从传统的会计中分离出来并与财务会计并列的一门新兴学科,是会计与管理的结合,是为适应企业内部管理的需要而产生的。

科学地讲,管理会计是一门多种学科相互渗透的综合性很强的边缘学科。本书既吸收了管理经济学、工程经济学、系统论、信息论、控制论以及财务管理等方面的理论知识,同时又引进现代数学方法与模型,而在当今知识经济发展时代,计算机技术的应用,又扩充了管理会计的内容,使企业内部管理更加科学化,从而达到企业管理的增效目的。

编写这本管理会计一书,已作了多年的准备。在多年的教学中,注意了理论与实践相结合,因此,对管理会计有关的理论、资料、数据以及数学方法的应用,都进行过推敲与研究,以便适应改革的需要,务实的需要。

在此也应诚恳地说明,在编写此书的过程中,收集了有关人员的大量资料,同时也参考并吸收了中外有关专家学者的研究成果,表示衷心的感谢。

由于时间上的仓促和作者的水平有限,书中难免有不当或错误之处,恳请读者批评指正。

本书获得北京化工大学教材建设基金资助。

目 录

第一章 绪 论	(1)
第一节 管理会计的形成与发展	(1)
第二节 管理会计与财务会计的区别	(4)
第三节 管理会计的基本内容	(7)
第二章 成本性态分析	(10)
第一节 成本性态及成本分类	(10)
第二节 混合成本及其分解	(19)
第三节 边际贡献	(37)
第三章 变动成本法	(42)
第一节 变动成本法的主要特点和内容	(42)
第二节 变动成本法与完全成本法对利润额的不同影响	(46)
第三节 变动成本法的优缺点	(49)
第四章 本量利分析	(53)
第一节 本量利分析的基本模型	(53)
第二节 基本模型的初步扩展及其应用分析	(65)
第三节 基本模型的进一步扩展	(82)
第五章 经营决策分析	(90)
第一节 经营决策分析中的常用概念	(90)
第二节 经营决策分析方法	(98)
第六章 预测分析	(145)
第一节 预测分析的基本概念	(145)
第二节 销售预测	(152)
第七章 长期投资决策	(156)
第一节 长期投资决策概述	(156)

第二节	货币时间价值·····	(160)
第三节	现金流量的分析与计算·····	(177)
第四节	投资决策的分析评价·····	(189)
第八章	全面预算·····	(217)
第一节	全面预算的基本体系·····	(217)
第二节	全面预算的编制程序和方法·····	(220)
第九章	存货控制·····	(239)
第一节	存货控制的意义·····	(239)
第二节	定量订货控制·····	(241)
第三节	ABC 分类控制法 ·····	(255)
第十章	责任会计·····	(259)
第一节	责任会计概述·····	(259)
第二节	责任中心·····	(262)
第三节	对责任中心的评价与考核·····	(270)
第四节	内部转移价格·····	(276)
附 录	·····	(281)

第一章 绪 论

第一节 管理会计的形成与发展

会计是一种经济管理活动。管理会计作为会计的一个特定领域,是一种更加深入的经济管理活动,具体地说,管理会计主要是利用各种会计信息对企业经济活动进行预测、决策和日常控制的一种管理活动。

管理会计的形成与发展是会计与企业经济管理日益紧密结合的结果。在会计产生之初,它只是生产者在从事生产活动中的一项附带工作。当时的会计虽然只是一种极其粗略的计算与记录,但从它的目的和作用来看,已经成为生产者反映和控制生产与耗费的一种管理工作了。因此,会计从产生时起,就是作为一种管理活动而存在的。

随着社会生产力的发展,生产规范不断扩大,社会产品逐渐丰富,经济活动日趋复杂,作为经济管理活动的会计,已经不再是生产者所能胜任的一项附带工作了,于是会计便开始“从生产职能中分离出来。成为特殊的、专门委托的当事人的独立的职能”^①。会计与生产活动的这种分离,成为会计的一种重要发展。会计除了要对生产活动进行记录、计算以外,还要为经济管理提供更多的资料与情况,从而监督与控制生产与耗费。会计的这种发展,意味着其将进一步担负起更多的管理经济的任务。

商品货币经济的不断发展,不仅使生产过程更加复杂,而且各个

① 《马克思恩格斯全集》第24卷,人民出版社1972年版,第151页。

经济单位、社会成员之间的经济联系也日益广泛,人们为了追求更大的经济利益,就需要对生产耗费与生产成果进行更加精细的计算和比较,更严密地控制各种经济活动,这就对会计提出了更高的要求:它不仅要反映和记录生产与耗费的结果,而且还要反映和记录生产与耗费的全过程,对生产与耗费的每一个环节进行计算、比较、分析,力求以较少的耗费取得较大的生产成果。于是,会计在经济管理中的作用也就越来越突出,人们逐渐感觉到现代经济管理是离不开会计的。

现代科学技术的迅猛发展和物质生产的高度社会化,使整个社会生产的分工更加精细,协作关系更加复杂和严密,各个企业、单位和社会成员之间形成了千丝万缕的经济关系,这种经济关系大都是通过市场来建立和形成的,各个企业都要从市场上购买自己所需的生产资料,通过市场来销售产品。同时,为了在越来越激烈的竞争中求得自己的生存和发展,各个企业必须充分掌握瞬息万变的 market 情况,以便根据市场的需求和变化,结合自己的具体情况作出正确的经营决策,力求避免决策的失误。由于现代社会的经济结构越来越复杂,经济情况的变化越来越迅速,小生产方式下的经验决策逐步为科学决策所代替。实行科学决策的前提之一是要掌握详尽的经济信息。这些经济信息既有来自企业外部的,也有来自企业内部的。其中来自企业内部的很大一部分要由会计来提供,于是会计就担负起参与经济预测和决策的任务,进一步扩大了它的管理职能。同时,企业为了提高自己在竞争中的地位,需要不断地加强内部的经济管理,努力使经济管理科学化。使企业的全部经济活动都能按照既定的决策和最优的方案来进行,以保证实现原定的经济目标,获得预期的经济效益,为了加强内部管理,企业必须规定各部门的经济目标和经济责任,并要用一系列适合于各部门的方法,对它们在实现经济目标中的业绩进行考核和评价。对内部各部门业绩的考核和评价,包括对经济活动的记录及对比分析和控制,因此,又必须通过会计来实现。这

样,会计也就不仅要从企业的全局来反映和控制经济活动,而且也要从企业的各个局部来反映和控制经济活动,会计与企业的经济管理也就更加紧密地结合起来,成为整个经济管理的重要组成部分。

从以上说明中可以看出,会计的产生就是以一种经济管理活动的形式而存在的,会计的发展,也都是围绕着加强经济管理而进行的。会计对经济活动的管理,先是从反映和监督整个企业的财务收支和经营成果开始,然后再逐步向参与经济决策和加强内部控制发展;先是从事后的反映和监督开始,然后再逐步向事前的决策和事中的控制发展。会计的这种发展变化,使会计的内容也随之不断发展、丰富,逐渐形成了两大部分,也可以说是会计对经济活动管理的两大领域。即侧重于反映企业财务收支状况及经营成果的财务会计和侧重于参与经济决策和内部控制管理的管理会计。

随着会计内容的发展、丰富,会计学也逐渐形成财务会计与管理会计学两门学科。在 50 年代的西方国家,管理会计成为一门独立的会计学科,但这并不说明管理会计的所有内容和方法都是在 50 年代以后才产生的。而其中的许多内容和方法是在会计工作的长期实践中产生和形成的。例如,现代管理会计中成本、产量、利润的分析,在管理会计尚未形成独立学科之前早已被普遍运用。成本控制的某些方法也同样在管理会计形成独立学科以前就已被运用和研究。只是在管理会计形成独立学科以前,这些内容和方法均是部分地在反映企业财务、成本、获利状况时结合起来使用的。而且这些内容和方法也还不足以形成一门独立的会计学科。在 50 年代以后,由于现代管理科学的许多研究成果逐渐被会计科学所吸收和运用,使会计在决策、控制和考核、评价企业经济活动方面的理论和方法上,逐步形成了一个相对独立、比较完整的体系,管理会计正是在这种条件下开始成为会计科学中一门多种学科互相渗透结合的新兴学科。

我国引进管理会计,是在党的十一届三中全会提出改革开放的政策以后。西方管理会计的不少方法,已经在我国的企业中被广泛

采用,并在实践中产生了积极的效果。管理会计的基本理论和方法在我国的会计教学中,也已基本普及。我国会计学术界对管理会计的研究也已取得了一定的成果,但是,由于经济体制的不同,西方国家管理会计的理论和方法并不全部适用于我国。这些理论和方法,是在资本主义市场经济的条件下产生的。而我国的经济是在生产资料公有制基础上的有计划商品经济,企业的生产经营活动不可能不受国家计划的约束,企业的经营决策与投资也不可能只从企业本身来考虑,而是要同时考虑国家计划的因素和国民经济的宏观效益,因此西方管理会计的方法不可能全盘照搬照套,而是要结合我国的国情有针对性地加以运用。由于我国引进西方管理会计的时间还不长,实践经验也不够丰富,加之我国经济管理体制的改革正在逐步进行之中,因此适合我国国情的中国化的管理会计尚未完善。本书各章内容基本上还是主要介绍西方管理会计的理论和方法,只是在有关的章节中,结合我国企业的情况,适当作了一些分析和说明。

第二节 管理会计与财务会计的区别

前已说明,管理会计与财务会计是会计工作的两大领域,或者说是两大部分。从实质上说,两者都属于经济管理活动,其最终目的都是为了改善企业的经营管理,提高经济效益。但是,由于管理会计和财务会计所担负的具体任务各有侧重,因而其内容、方法也就各有特点。从这一角度来说,管理会计与财务会计是有明显区别的,这些区别主要表现在以下几个方面。

第一,管理会计与财务会计所担负的具体任务各有侧重,并不完全相同。财务会计是通过填制并审核会计凭证、登记账簿、编制会议报表等一系列会计程序,如实反映企业的财务收支、计算成本、确定损益。从而为企业的所有者、投资人、债权人和企业的高层管理人员提供各种有关企业财务状况和经营成果的信息。

管理会计主要是通过综合运用各种会计数据,包括财务会计提供的现有数据和管理会计本身收集的数据,结合统计资料,进行分析、计算,从而为会计资料的使用者提供各种预测经济前景,进行经营决策,制订计划、预算,以及进行内部业绩考核,对经济活动进行日常控制所需要的信息。

第二,管理会计与财务会计的工作程序与方法有着明显的区别。财务会计对企业财务状况和经营成果的记录、计算和反映,常常采取固定的程序与方法,这些程序和方法必须严格遵守公认会计原则或者国家的法律和法规。在企业内部要按照公认会计原则、会计准则等统一的规程,或者国家的法律、法规和有关规定,制订相应的会计制度,作为企业会计工作的规范,企业各级管理人员和会计人员都不能轻易违反。

管理会计为企业提供各种经济信息,主要是根据企业内部管理的需要。企业在预测经济前景,制定决策,进行内部业绩考核和日常控制中,需要哪些会计信息,管理会计就应当及时满足要求。在同样的经济条件下,各个企业在内部管理中所需要的会计信息,虽然也有一定的规律性,但由于各个企业的规模、经营方式、内部组织、管理水平不可能一样,内部管理所需要的信息也并不一致,即使在同一个企业中,不同的时期也可能有不同的管理要求,对会计信息的需要也会发生变化,管理会计为了满足这些不同的要求,通常要运用比较灵活的方式、方法,一般没有固定的程序,也不受公认会计原则和国家法律、法规的约束。

第三,管理会计与财务会计对于企业经济活动反映和描述的时间也有一定区别。财务会计对于企业经济活动的反映主要是事后反映,它虽然也有一定的预计数据,如对各项计划、定额资料的使用等,但就总体来说,财务会计所提供的信息主要是反映企业已经发生的经济活动,对尚未发生的经济活动,除个别以外,不纳入会计报告之中。

管理会计对企业经济活动的描述,侧重于事前的预测和事前、事中的控制。这种描述虽然也离不开历史资料,但其本身的主要职责是在于事前的预测和事前、事中的控制。利用历史资料只是为了使事前的预测和事前、事中的控制不脱离企业原来的基础,并不是为了反映企业的历史状况。由于管理会计与财务会计在这方面的区别,因此有人把管理会计称为是“面向未来”的会计,把财务会计称为“面向过去”的会计。

此外,管理会计与财务会计也还有其他一些区别。例如,对会计数据的精确程度不同。财务会计的要求比较严格,除个别情况外,一般不能使用估计、推断的数据,计算的要求也比较高,通常要计算到货币单位的二位小数;管理会计的数据,可以计算近似值,而且常常使用估算、推算的方法来提供数据。又如,管理会计与财务会计提供信息的期间也不一样。财务会计提供信息,有固定的期间,一般是一月、一季、一年;管理会计提供信息的期间并不固定,只是随管理的需要而定,具有很大的灵活性,短期的信息可以是几天或一天,甚至于一个生产轮班(早、中、晚)或几十小时的经济活动。长期的信息可以是一年、十年或更长时期企业发展的预测和规划。

以上说明了管理会计与财务会计的主要区别,其目的是要对管理会计有一个概括的了解,并不是为了严格划分管理会计与财务会计的界限,这是在学习当中应当注意的。由于财务会计与管理会计有着上述一些区别,因此有时候常把财务会计称为“对外会计”或“对外报告会计”;把管理会计称为“对内会计”或“对内报告会计”。用这种提法来说明财务会计和管理会计的某种特点是可以理解的。但如果是从总体上来概括财务会计和管理会计的全部区别,则是不够确切的。因为财务会计所提供的有关企业财务状况与经营成果的信息,对企业内部的管理人员,特别是企业的高层管理人员来说,是至关重要的。而且,对经营业绩的考核和评价,从整个企业来说,主要也是以企业的财务状况和经营成果为依据的。因此财务会计所提供的信

息,无论对企业外部或企业内部,都是重要的,把财务会计概括为“对外会计”是不够精确的。管理会计所提供的信息,对企业内部各级管理人员来说,固然十分重要,但对企业外部的与企业利害攸关的投资人、债权人等,也是相当重要的。这些与企业利害攸关的当事人,其最后的利害关系固然在于企业的财务状况和经营成果。但企业财务状况的优劣,经营成果的大小,关键在于企业的经营决策是否得当,内部管理是否良好。因此管理会计所提供的信息,对企业外部的利害关系人来说,也是十分重要的,把管理会计概括为“对内会计”也是不完全确切的。

第三节 管理会计的基本内容

在企业内部,一般意义上的管理,是指企业的管理人员对企业的生产经营过程进行计划、组织、指挥、调节和监督的一系列活动。这一系列活动具体表现为对企业的生产经营过程及其变动趋势进行预测,从而对生产经营的发展作出决策,确定经营目标和实现这一目标的计划、方案。然后在此基础上采取各种调节和控制的措施,促使计划、方案的贯彻执行,以实现预定的经营目标。企业管理的这些活动,从其工作程序来说,可以分为两大环节,一是在预测的基础上作出经营决策,确定经营目标,制订计划、方案;二是对计划、方案的实施采取调节、控制措施。管理会计是企业管理的组成部分,必须根据企业管理的要求来确定工作内容。但是,管理会计毕竟只是企业管理的一个局部,它不可能也无法担负起企业管理的全部任务,它只是在会计工作的范围内从特定的方面参与企业管理,并为企业管理的全局服务。会计工作的范围主要是企业的资金运作,具体地说,也就是资金、成本、利润这几个方面。因此,管理会计的基本内容也就是从资金、成本、利润的角度对企业的生产经营进行预测、决策;并实行日常控制和业绩考核。按照上述企业管理的工作程序及管理会计的

基本内容,可以概括为“决策和规划会计”和“控制和业绩评价会计”两大部分。下面分别加以说明。

一、决策和规划会计

什么是决策?目前尚无统一的定义,但其基本概念一般是指在已定的条件下确定行动的目标,并在若干个有价值的方案中,选择最优的方案,作为制订具体计划的依据。决策是管理的基本职能,也有人称之为现代管理的核心。在企业管理中,决策的过程即是选择生产经营方案、确定经营目标的过程。决策的正确与否对于企业生产经营的成败关系极大,有时甚至会影响企业的生死存亡,因此企业的高层管理人员总是把决策放在极其重要的工作位置上。决策的过程一般包括这样几个步骤:根据主客观条件,确定应达到的目标;根据既定的目标制定各种可供选择的方案。对各种方案进行分析研究,确定最优方案,据以编制具体计划。

在企业进行经营决策的过程中,管理会计的职责主要以经济效益的高低为标准,着重在资金、成本、利润等方面,分析、评价各种方案的得失,从而为选择最优方案提供依据。在企业的经营决策过程中,包含着一系列决策,有长期决策和短期决策,有产品品种、批量方面的决策,有成本、售价方面的决策,有资金使用方面的决策,有设备利用方面的决策,有固定资产投资方面的决策,等等。管理会计也就要从这些方面收集和利用各种会计资料,结合统计资料进行预测,分析评价各种方案的经济效益,为决策提供依据。

在对各种可供选择的方案中经过选择确定最优方案以后,必须据以制订规划。管理会计的职责是在成本、利润、资金等方面制订与最优方案相适应的规划,通常称为预算。一般企业的预算分为业务预算和财务预算两部分:业务预算包括销售预算、生产预算、直接材料采购预算、直接人工预算、制造费用预算、单位产品生产成本预算、销售及管理费预算等。财务预算包括现金预算、预计损益表和预计资产负债表等。

管理会计在企业决策过程中对各种方案的分析评价,以及根据既定方案编制各种预算的工作,通常称为决策与规划会计。

二、控制和业绩评价会计

企业生产经营的最优方案经转化为各种具体的计划、预算以后,必须采取各种措施组织实施,并对日常的生产经营活动进行监督,以保证方案、计划的实现。这一过程大致就是一般所说的控制。管理会计在编制各种预算以后,为了保证预算的实现,一方面要将各种预算中的全局性的综合指标按照内部各个部分的职责,分解为各个部分的单项指标,下达各个部门,明确其责任。另一方面要对各项预算的执行情况以及各部门的经济活动进行综合、分析,发现实际数与预算数发生差异时,应当及时通知各级管理人员,采取措施加以控制。对于内部各个部门执行预算的成绩与缺点要给予分析评价,这就是所谓“业绩评价”。业绩评价实际上也是一种控制,因为通过对各部门执行预算的分析评价,可以促使各部门严格执行预算,从而达到控制各部门经济活动的目的。管理会计对于日常经济活动的控制和对内部各部门执行预算情况的分析评价,通常称为“控制和业绩评价会计”。控制和业绩评价会计的目的是为了保证各种预算的执行,因此也称为“执行会计”。

第二章 成本性态分析

成本是评价、考核企业生产经营活动的重要指标,它关系到企业经济效益的高低。由于成本具有较大的可变性,因此,企业为了实现有效经营,获得最大的经济效益,在决策、计划和日常控制等各个环节上,都须对成本及其相关问题进行认真的分析研究。为了准确掌握成本的变化规律,揭示成本与生产量、销售量的关系,就必须研究成本性态。

第一节 成本性态及成本分类

一、成本与成本性态

成本,在不同的社会经济制度下有不同的解释。在我国,成本是产品价值中的物化劳动的价值和劳动者为自己劳动所创造的价值的货币表现,即 $c+v$ 的货币表现。也可以说,成本是企业为生产和销售产品所付出的费用的总和。“费用”与“成本”是既有联系又有区别的两个概念。费用是奖金的耗费,成本是费用的归集,是对象化的费用。

在西方,成本被描述为:为实现一定的而付出(或可能付出)的以货币测定的代价或牺牲;或者说,成本是用来取得经济效益的一切支出。如此,便把“费用”和“成本”这两个词等同起来(西方会计书刊多是如此)。

尽管西方国家的成本涵义比我国的成本涵义广一些,但是,无论怎样,成本都是反映企业劳动生产率水平、原材料及动力消耗状况、设备利用情况、生产技术和经营管理水平的指标,是衡量企业生产经营质量的一个综合性指标。

成本性态,亦称为成本习性或成本特性,是指成本总额对业务量

总数的依存关系。这里,业务量主要指生产量、销售量等。

成本总额对业务量总数的依存关系是客观存在的。研究它们之间的规律性的联系,有助于企业充分挖掘内部潜力,有效地控制成本,取得最佳经济效益。

二、成本按职能分类

分类基础(或标准)不同,成本的种类也不尽相同。按其经济职能分类是传统财务会计的成本分类标准。在财务会计中,按成本的经济职能通常把总成本分为两大类,即生产成本和非生产成本。

(一)生产成本

生产成本,亦称制造成本,是在生产(制造)产品或提供服务过程中发生的支出。生产成本,根据其具体的经济用途又可分为直接材料、直接人工和制造费用三个成本项目。

直接材料是指在产品生产或制造过程中用来构成产品主要实体的材料的成本。直接人工是指产品生产或制造过程中改变原材料的性质或形态使之变成产成品所耗用人工的人工成本。制造费用是指在制造或生产产品过程中发生的那些不能归入直接材料和直接人工的其他所有支出。制造费用这一成本项目通常又可细分为三个子项目:(1)间接材料,是指在生产或制造产品过程中耗用的不易归属某一特定产品的材料的成本,如机器设备维修用的材料成本和各种物料用品支出等。(2)间接人工,指的是为制造或生产产品但不直接参与产品加工的人员的人工成本,如维修工人的工资等。(3)其他制造费用,如固定资产折旧费、维修费、保险费、照明费、不动产税金等。

(二)非生产成本

非生产成本,也称非制造成本,是指在非生产(制造)产品或提供服务过程中发生的支出。具体说,是指与营销、管理活动有关的成本。因此,非生产成本包括营销费用和管理费用两个组成部分;(1)营销费用,是指企业营销活动中所发生的各项费用,主要包括广告费、销售佣金、送货费、推销人员差旅费及销售机构的固定资产折旧费、保险费和财产税等。(2)管理费用,是指生产成本和营销费用以外的行政管理费用,如行政管理工作人员的工资、日常办公费及有关固定