

56

[-234.3
68

新世纪高职高专会计专业教材

管理会计实务

郑卫茂 编著



A0966041

 上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

管理会计实务/郑卫茂编著. —上海:上海财经大学出版社, 2002. 4
新世纪高职高专会计专业教材
ISBN 7-81049-727-8/F · 620

I. 管… II. 郑… 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(2002)第 037957 号

GUANLI KUAIJI SHIWU

管理会计实务

郑卫茂 编著

责任编辑 江 玉 封面设计 优典工作室

上海财经大学出版社出版发行

(上海市武东路 321 号 邮编 200434)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

上海市印刷七厂一分厂印刷装订

2002 年 6 月第 1 版 2002 年 6 月第 1 次印刷

890mm×1240mm 1/32 13 印张 374 千字

印数: 0 001—5 000 定价: 23.00 元

目 录

1	第一章 总 论
1	第一节 现代管理会计的概念
2	第二节 现代管理会计的形成和发展
6	第三节 管理会计与财务会计的联系与区别
8	第四节 管理会计的方法
10	第五节 管理会计在我国的应用
11	第六节 案例
15	第二章 成本性态分析
16	第一节 成本及其按经济用途的分类
19	第二节 成本习性分析
27	第三节 混合成本的分解

36	第四节 案例
47	第三章 变动成本法
48	第一节 变动成本法
53	第二节 变动成本法与完全成本法的区别
65	第三节 对变动成本法与完全成本法的评价
71	第四节 变动成本法与完全成本法的结合应用
75	第五节 案例
92	第四章 成本—产量—利润依存关系的分析
95	第一节 盈亏临界点
109	第二节 目标利润的分析
110	第三节 利润预测中的敏感分析
115	第四节 不确定情况下的本量利分析
118	第五节 案例
134	第五章 预测分析
137	第一节 预测的基本程序与方法
140	第二节 销售预测
150	第三节 成本预测

155	第四节 筹资预测
159	第五节 案例
169	第六章 短期经营决策
172	第一节 决策概述
183	第二节 产品生产的决策分析
202	第三节 产品定价决策
206	第四节 库存决策
218	第五节 生产设备的短期决策分析
223	第六节 案例
242	第七章 长期投资决策
243	第一节 概述
244	第二节 长期投资决策的几个概念
262	第三节 长期投资决策评价的方法
272	第四节 投资决策分析方法的运用
277	第五节 所得税因素对长期投资决策的影响
281	第六节 案例

293	第八章 全面预算
294	第一节 全面预算概述
297	第二节 全面预算的内容和编制程序
301	第三节 预算的编制方法
320	第四节 案例
334	第九章 标准成本系统
335	第一节 标准成本系统综述
336	第二节 标准成本的种类
337	第三节 标准成本的制定
339	第四节 标准成本差异分析
347	第五节 标准成本系统的账务处理方法
349	第六节 案例
361	第十章 责任会计
362	第一节 概述
366	第二节 责任中心
373	第三节 内部转移价格
377	第四节 案例

387	第十一章 EXCEL 在管理会计中的应用
387	第一节 EXCEL 在成本性态分析中的应用
389	第二节 EXCEL 在短期经营决策中的应用
391	第三节 EXCEL 在长期决策中的应用
397	附录一 一元的终值表
399	附录二 一元的现值表
401	附录三 一元年金的终值表
403	附录四 一元年金的现值表
405	参考文献

第一章 总 论

第一节 现代管理会计的概念

在学习管理会计之前,有必要了解一下什么是管理会计。有关管理会计的概念,目前国内外还没有较为一致的定义。以下定义供大家比较:

(1)美国会计学会:“管理会计是运用适当的技术和概念,处理和分析企业历史的或预测的经济资料,以帮助经营管理人员制定经营目标、编制计划、作出一系列决策,以达到企业的经营目标。”

(2)美国全国会计师联合会:“管理会计是为管理当局用于企业的计划、评价和控制,保证适当使用各项资源并承担经济责任,而进行确认、计量、累积、分析、解释和传递财务信息的过程。”

(3)国际会计师联合会:“管理会计可定义为:在一个组织中,管理部门用于计划、评价和控制的(财务和经营)信息的确认、计量、收集、分析、编报、解释和传输的过程,以确保其资源的合理使用并履行相应的经济责任。”

(4)李天民在其《管理会计学》中的定义:“管理会计主要是通过一

系列专门方法利用财务会计提供的资料及其他有关资料进行整理、计算、对比和分析,使企业各级管理人员能据以对日常发生的一切经济活动进行规划与控制,并帮助企业领导作出各种专门决策的一整套信息处理系统。”^①

对管理会计的定义可以从广义和狭义两个方面来理解:

广义上说,凡属企业经营管理上的问题,只要能利用会计提供的数据资料,从而得到最好经济效果的,就应该属于管理会计的范畴。

狭义上,管理会计可归纳为:以加强企业内部经营管理、提高企业经济效益为目的,以企业经营活动为对象,通过对财务信息及其他信息的加工和利用,实现对企业经营过程的预测、决策、规划、控制、考核评价等职能的一个会计分支。

第二节 现代管理会计的形成和发展

下面让我们了解一下管理会计的形成与发展过程。

管理会计是第二次世界大战以后在西方发达国家逐渐发展起来的一门新兴学科,是现代会计科学的一个新发展。管理会计从传统的会计系统中分离出来,成为与财务会计并列的一个会计分支,作为一门相对独立的理论及方法体系,是随着科学技术的进步和经济的不断发展而逐步形成和发展起来的,经历了一个逐步发展的过程,大体经历了三个基本阶段:

一、执行性管理会计阶段(20 世纪初到 20 世纪 50 年代)

执行性管理会计,是以泰罗的科学管理学说为基础形成的会计信息系统,从 20 世纪初到 20 世纪 50 年代。泰罗科学管理学说的核心,是强调提高生产和工作效率,通过他所倡导的时间研究、动作研究等,

^① 李天民:《管理会计学》,中央广播电视大学出版社 1984 年版,第 13 页。

制定在一定客观条件下认为可以实现的同时又是最有效率的标准,以实现生产各个方面的高度标准化。标准制定以后,要求严格按标准执行,不允许一切可避免的浪费存在,充分调动了工人的生产积极性,大大提高了生产效率。在推行泰罗制的同时,原有的会计体系也发生了相应的变化,表现为同泰罗科学管理学说相联系的某些技术方法,如标准成本、预算控制、差异分析等相继出现,并在实践中不断充实和完善。这些以后都成为管理会计的内容。

标准成本是指于产品投产前,严格按照科学的方法制定其人工、材料消耗标准,并以此为基础,形成产品标准成本中的材料标准成本和人工标准成本。预算控制是事先按期间编制制造费用预算,并算出制造费用的标准分配率,再据以确定产品标准成本中的制造费用标准成本,主要用在费用方面。产品标准成本的这几个组成部分,是产品投产前对其生产中料、工、费的消耗水平提出的具体目标和要求。所以,标准成本也是目标成本的一种形式。差异分析是指于一定期间终了,对工、料消耗脱离标准,费用开支脱离预算所形成的偏差进行具体分析,查明差异形成的原因和责任,借以对有关方面的工作成果进行全面的评价和考核,并促使他们采取有效措施,针对存在的问题进行改进。

以上三个方面是会计为配合泰罗制的广泛实施,在计算和监督方面所取得的重大进展。它把严密的事先计算引进会计体系中来,实行事先计算和事后分析的结合,可以看作是会计发展史上的一个重要里程碑。然而,当时的管理会计,仍有较大的局限性,主要表现在:(1)泰罗的科学管理学说着眼于对生产过程进行科学管理,把重点放在通过对生产过程的个别环节、个别方面的高度标准化,为尽可能提高生产和工作效率创造条件,但对企业管理的全局、企业与外界关系的有关问题则很少考虑。(2)泰罗的科学管理学说不把人当作具有主动性、创造性的人,而是当作机器的附属品,强调管得严,才能提高效率,使广大工人处于消极被动和极度紧张的状态,势必会引起广大工人群众的强烈不满,因而不可能取得应有的效果。

二、决策性管理会计(20 世纪 50 年代到 20 世纪 80 年代)

从 20 世纪 50 年代起,资本主义世界进入所谓战后发展的新时期。在这一时期,一方面,现代科学技术突飞猛进和大规模应用于生产,使生产力获得十分迅速的发展;另一方面,资本主义企业进一步集中,跨国公司大量涌现,企业的规模越来越大,生产经营日趋复杂,企业外部的市场情况瞬息万变,竞争更加激烈。这对企业管理相应地提出了新的要求,迫切要求实现企业管理现代化。在这种情况下,企业仅仅依靠提高生产效率和内部标准化管理已不能适应经济形势的要求,因此,迫切要求将企业管理的重心由提高生产效率转移到提高经济效益上来。

在这一阶段,管理会计理论和技术方法的研究广泛地吸收了系统论、控制论、信息论、运筹学、数理统计、风险分析、现代心理学、行为科学以及电子计算机应用技术等学科的内容,使得管理会计学的理论体系逐步完善,内容更加丰富,形成了预测、决策、规划、控制、考核评价的管理会计学科体系。

现代管理科学的形成和发展,对决策性管理会计的形成和发展,在理论上起着奠基和指导的作用,在方法上赋予其现代化的管理方法和技术,使其面貌焕然一新。由此可见,现代管理会计是在新的历史条件下,以现代管理科学为基础,一方面丰富和发展了其早期形成的一些技术方法,另一方面又大量吸收了现代管理科学中运筹学、行为科学等方面的研究成果,把它们引进、应用到会计中来,形成了一个新的与管理现代化相适应的会计信息系统。其基本框架如图 1—1 所示。

三、战略管理会计(20 世纪 80 年代以后)

20 世纪 80 年代以来,企业面临的制造环境发生了很大的变化。而传统的管理会计在成本计算系统、成本控制系统和业绩报告系统等方面,已越来越不能适应新的制造环境。为适应战略管理的需要,战略

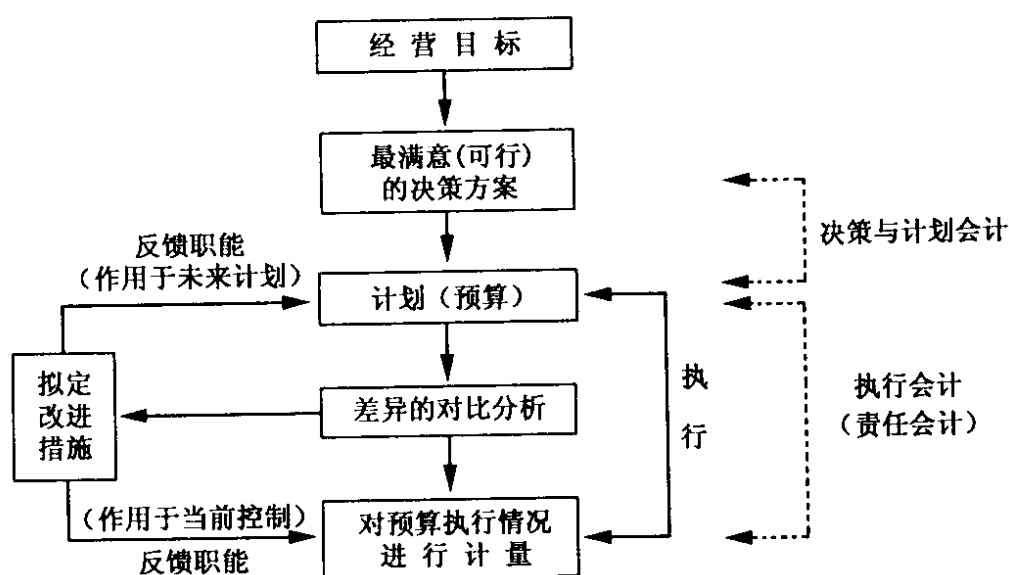


图 1-1 现代管理会计的基本框架

管理会计逐渐形成。

战略管理会计是企业战略管理与管理会计相结合的产物。它服从于企业的战略选择,通过报告战略的成功与否来对战略管理产生影响。战略管理会计分析和提供与企业战略相关的信息,特别是反映实际成本、业务量、价格、市场占有率、现金流量和企业总资源的需求等方面的相对水平和趋势的信息。其解决的主要问题是:如何适应变化中的内外部条件;企业资源在内部如何分配与利用;如何使企业内部之间协调行动,以取得整体上更优的战略效果。其内容有些学者认为主要有以下五个方面:战略目标的制定、战略成本管理、经营投资决策、人力资源管理和风险管理。

从战略管理会计的产生来看,它弥补了传统管理会计“轻战略、重战术”的不足,对传统管理会计提出了挑战。

从管理会计产生和发展的整个过程不难看出,管理会计是伴随着经济的发展而发展的,生产力的不断进步是管理会计产生和发展的根本原因,商品经济的发展为管理会计的产生奠定了物质基础,管理科学的发展是管理会计产生发展的理论基础。

第三节 管理会计与财务会计的联系与区别

管理会计是会计与管理的直接结合,它是利用财务会计资料和其他资料,采用会计、统计和数学方法,对未来的经营管理进行预测和决策,确定目标,编制预算,在执行过程中加以控制和考核,目的是调动积极因素,取得最佳的经济效益。

财务会计与管理会计是企业会计的两个重要领域,二者之间既有明显区别,又有密切联系。

一、管理会计与财务会计的联系

管理会计是从财务会计派生出来的吸收了成本会计重要内容的一门独立的新兴学科,与财务会计之间有着密切的联系。主要体现在:

(一)二者所需的会计信息很多是相同的

财务会计通过对经济业务进行全面、连续、系统、综合的核算,以提供经济活动的信息,满足对外报告的需要。管理会计的很多信息资料来源于财务会计,但一般要进行整理加工,选择有用的信息。

(二)二者服务的对象相互交织

财务会计对外提供会计信息,而管理会计对内提供会计信息。但随着社会经济的发展,财务会计在对外报告满足外界有关各方需要的同时,也要满足内部管理的需要;管理会计在满足内部管理需要的同时,外界投资者、债权人等有时也需要了解企业预测、决策、规划、控制等方面的情况,通过管理会计报告揭示这些方面的信息。因此,财务会计既对外,又对内,管理会计既对内,也对外,二者服务对象相互交织在一起。

(三)二者所处的环境相同,总体目标一致

管理会计与财务会计都处在现代经济条件下的现代企业环境中,并统一服从于现代企业会计总体要求,共同为实现企业内部经营管理

的目标和满足企业外部有关方面的要求服务,二者是从内外两个不同角度看待同一个经济问题,发挥不同的职能作用,共同实现加强企业管理、提高经济效益的总体目标。

二、管理会计与财务会计的区别

管理会计与财务会计的区别主要表现在:

(一)二者的核算目的不同

财务会计的主要目的是向企业外部有经济利害关系的组织和个人报告企业的财务状况和经营成果,因此要定期编制和报送有关会计报表,以便让会计报表使用者作出决策。所以,习惯上把财务会计叫作“外部会计”。当然,企业的财务报表也呈报给管理部门,以便加强企业的经营管理,但这并非其主要目的。

管理会计的主要目的是帮助企业各级管理人员利用会计信息和其他有关资料,针对特定的问题作出专门的预测和决策,并对企业生产经营业务进行规划、控制与评价,借以改善经营管理。因此,习惯上把管理会计称为“内部会计”。

(二)二者的核算对象不同

财务会计主要以整个企业为核算对象,提供总括的财务会计信息,用来评价和考核整个企业的财务状况和经营成果。

管理会计主要以企业内部各责任中心和各专门项目为核算对象,对责任中心的日常工作实绩和成果进行控制与考核,同时也从整个企业的全局出发,认真考虑各项决策与计划之间的协调配合和综合平衡。如编制全面预算,实行责任会计制度等。

(三)二者的核算依据不同

财务会计必须遵守公认会计原则(在我国,必须遵守会计法、企业会计准则与企业会计制度),以便让财务报表的外部使用者能有一个大家公认的较为客观的标准来看待企业的财务状况。

管理会计则不受公认会计原则的约束,企业管理部门可以按照内部管理的需要编制各种报表,编制方法和原则可以灵活多样。

(四)二者的核算重点不同

财务会计着重反映已经发生的经济活动,根据历史成本对发生的经济业务进行计算和编制会计报表,属于事后核算。

管理会计的重点在于利用已发生的财务会计信息和其他有关资料,进行预测,并参与决策,规划未来和控制现在。

(五)二者的核算程序不同

财务会计的核算程序比较固定,具有强制性。财务会计所提供的各种财务报表的内容、格式、编制方法、编制时间等必须符合公认会计原则的要求。

管理会计的核算程序不固定,没有强制性,可以自由选择,一般不涉及填制凭证和复式记账问题。为了取得某种资料,所使用的技术方法可灵活多样。报表没有一定的格式,可按管理需要自行设计。

(六)二者的核算方法与要求不同

财务会计是在一定时期内,统一以货币计量单位采用同一种核算方法,反映企业的经济活动,核算时只需要应用简单的算术方法,要求数字精确,并体现会计要素的平衡关系。

管理会计是在一定时期内可采用多种核算方法,提出不同的选择方案,核算时大量应用运筹学和电子计算机技术来确定最优方案,不要求绝对精确,一般只要求计算近似值。一般没有平衡关系。

(七)二者的编制时间不同

财务会计要求按月、按季、按半年、按年定期编制。

管理会计不要求定期编制,根据管理需要,可能每天编制,也有些报表可能几年编制一次。

第四节 管理会计的方法

财务会计所选用的方法,属于描述性的方法,重点放在如何全面、系统地反映企业的生产经营活动。而管理会计所用的方法,属于分析

性的方法,借以从动态上来掌握企业生产经营中形成的现金流动。它不仅涉及到常数,而且还涉及到变数。

“差量分析”作为一种基本的分析方法贯穿始终,它在不同情况下的应用,有多种不同的具体表现形式,如成本性态分析法、本—量—利分析法、边际分析法、成本—效益分析法和折现的现金流量法等。

1. 成本性态分析法

成本性态分析法将成本表述为产量的函数,分析它们之间的依存关系,然后按照成本对产量的依存性,最终把全部成本区分为固定成本与变动成本两大类。它联系成本与产量的增减动态进行差量分析,构成现代管理会计中一项基础性的内容。

2. 本—量—利分析法

本—量—利分析法将成本、产量、利润这几个方面的变动所形成的差量相互联系起来进行分析。其核心部分是确定“盈亏临界点”,并围绕它从动态上掌握有关的因素变动对企业盈亏消长的规律性的联系。

3. 边际分析法

这是增量分析的一种形式。它涉及的增量是指自变量的微量变化。由自变量的微量变化所形成的函数的精确变化率,就是边际的概念,在数学上是用导数来表现。边际分析的最大特点,是可用来作为确定生产经营最优化目标的重要工具。

4. 成本—效益分析法

在经营决策中,适应不同的情况形成若干独特的“成本”概念(如差别成本、边际成本、机会成本、沉没成本等)和相应的计量方法,以此为基础,对各种可供选择方案的“净效益”(总效益与总成本之差)进行对比分析,以判别各有关方案的经济性。这是企业用来进行短期经营决策分析评价的基本方法。

5. 折现的现金流量法

将长期投资方案的现金流出(投资额)及其建成投产后各年能实现的现金流入,按复利法统一换算为用同一时点的数值(现值、终值或年值)来表现,然后进行对比分析,以判别有关方案的经济性,使各方案投

资效益的分析和评价建立在客观而可比的基础上。这是企业用来进行长期投资决策经济评价的基本方法。

第五节 管理会计在我国的应用

改革开放以来,西方的管理会计迅速传入我国,管理会计在企业管理中的作用也越来越显著。不少企业的领导和会计人员锐意改革,十分重视应用西方管理会计的理论和技術方法,加强企业的经营管理。如应用本—量—利分析法测算企业一定时期的产销量、预期利润和保本点等;实行责任会计,用以规划和控制企业的经营活动,考核各级管理人员的业绩;推行目标成本管理,控制新产品的設計成本和生产过程中的制造成本;企业在制定长期投资决策和各项短期经营决策时也重视了应用管理会计的一些技术方法;有些企业还把西方管理会计的某些技术方法与我国多年来行之有效的企业会计管理方法结合起来,取长补短,取得了较好的成效。

但是多年来,管理会计理论在我国的实际应用情况并不理想。从应用的内容上来看,处于零星分散状态,彼此之间缺乏有机的联系,尚未形成一整套真正意义上的管理会计应用体系。从应用效果来看,管理会计在企业的实际作用很不明显,没有真正解决企业改善管理所急需解决的问题,这样企业也就缺乏应用管理会计的意愿和基础。

管理会计应用不理想的原因主要有以下几个方面:(1)管理会计缺乏严密、完整的理论体系。管理会计理论上的缺陷主要表现在:管理会计缺乏坚实的理论基础;管理会计的基本问题如管理会计的假设、对象、目标、原则尚处于百家争鸣的阶段,而这些问题是构成管理会计理论体系的基础;管理会计方法庞杂,缺乏独特性;管理会计理论体系缺乏明确的中心和清晰的主线,内容之间缺乏实质性联系。(2)管理会计和成本会计、财务管理内容重复。(3)理论和实际脱节。管理会计的理论是建立在确定经济环境基础上的,它所确定的定量模型和假设在现实经济生