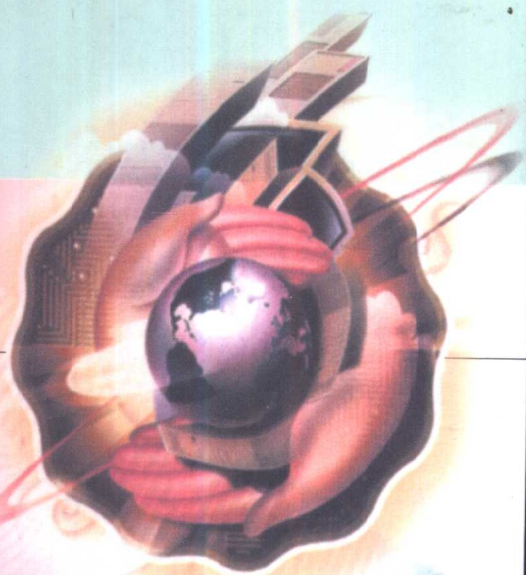


S

hiyong Guanli Kuaji

王电江 著



实用管理会计



经济科学出版社

实 用 管 理 会 计

王电江 著

经济科学出版社

责任编辑：韩 玲

责任校对：马金玉

版式设计：周国强

技术编辑：王世伟

实用管理会计

王电江 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100036

总编室电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：www.esp.com.cn

电子邮件：esp@esp.com.cn

北京天宇星印刷厂印刷

河北三河永明装订厂装订

850×1168 32 开 9.25 印张 240000 字

2001 年 6 月第一版 2001 年 6 月第一次印刷

印数：0001—5000 册

ISBN 7-5058-2536-4/F·1928 定价：18.80 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

前 言

《管理会计》在我国传播已有 20 年之久，但在实际应用上至今仍处于零打碎敲、单项套用、时断时续的状态。这种情况使我们难以收到应有的管理实效，也推迟了实现会计现代化的进程。本书的目的就是为企业提供一个完整的应用管理会计的具体方法，作为企业推行管理会计的指导材料。

本书具有以下几个特点：

1. 全面应用管理会计的基础理论和基本方法。大体上包括：成本性态分析、本量利分析、贡献毛益和预测、决策、计划、控制、分析、评价以及弹性预算、全面预算、责任会计等具体理论和方法。并将各种方法合理地组织起来，在企业经济活动中综合应用。

2. 全方位应用管理会计。为了对企业内部各个环节都能提供应用的方法，本书首先设计一个“麻雀虽小，五脏俱全”的工业企业实例，其中既包括基本生产，也包括辅助生产。在管理系统，既包括各个管理部门，也包括其下属的小单位，如供应部门的仓库、采购组，生产部门的半成品库，质量监督部门派驻车间的检验组等等。

3. 全过程应用管理会计。本书还设计了一套包括企业供应、生产、销售全过程的经济活动实例，据以通过日常核算过程，介绍应用管理会计的方法。例中各种相关的数字，可以互相对照，以加深对内容的理解。

4. 为适应各种不同类型的企业，本书的实例设定为多品种、多步骤生产的企业。其经济活动的实例，均按多品种、多步骤安

排，以增强本书的适用性。

5. 严格遵循会计制度，认真执行各项公认的会计原则，使管理会计同现行的财务会计既有分工，又互相联系。做到用一套核算体系，同时提供对外和对内两套会计信息。

在本书的编写过程中，得到了抚顺石油学院一些领导和同志的鼓励、支持和协助；在历次调研中，得到了各企业的领导和同行的支持和协助；在书稿完成后，经现任中国高新技术投资总公司副总经理兼总会计师董佐霖先生审阅，并得到了董先生的一些宝贵意见和建议；在此一并表示由衷的感谢。

“实用管理会计”是一项全新的工作。作者在编写过程中，当遇有两种以上不同的处理方法时，只选择了其中一种，读者如认为有更好的方法或有需要进一步探讨的问题，可与作者直接联系（13704939550、lnfswdj@163.net），以便再版时予以修订。

作者

2000年10月于抚顺

第一章 绪论	(1)
第一节 管理会计的定位与分工	(1)
第二节 管理的职能和管理会计的内容	(4)
第三节 建立责任会计制度	(8)
第四节 差异分析中的按例外管理原则	(11)
思考题	(13)
第二章 成本性态分类和“本、量、利分析”原理	(14)
第一节 成本性态分类和混合成本的分解	(14)
第二节 “本、量、利分析”及其与传统分析的差别	(17)
思考题	(22)
第三章 计划与全面预算	(23)
第一节 企业目标和以销定产计划	(25)
第二节 材料分类管理和计划采购成本的制定	(27)
第三节 生产成本计划和预算	(30)
第四节 期间费用的计划和预算	(41)
第五节 财务预算的编制	(57)
思考题	(63)

第四章 成本性态分析及其账务处理	(64)
第一节 生产费用在各种产品之间的归集与分配	(65)
第二节 生产成本的核算及账务处理	(81)
第三节 产品销售和期间费用的核算	(96)
第四节 填制对内、对外报表资料	(103)
思考题	(104)
第五章 控制与分析 (上)	(106)
第一节 材料采购成本的控制与分析	(107)
第二节 辅助生产成本的控制与分析	(113)
第三节 半成品生产成本的控制与分析	(117)
第四节 产成品生产成本的控制与分析	(131)
思考题	(139)
第六章 控制与分析 (下)	(140)
第一节 期间费用的控制与分析	(140)
第二节 销售收入的控制与分析	(152)
思考题	(163)
第七章 利润中心和投资中心的综合分析	(164)
第一节 利润中心的本、量、利分析	(164)
第二节 投资中心的经济效益分析	(178)
第三节 管理会计指标和利润报表	(186)
思考题	(188)
第八章 短期经营决策分析	(190)
第一节 预测分析	(190)
第二节 经营决策分析的步骤和要求	(202)

第三节	决策分析涉及的一些成本概念·····	(205)
第四节	经营决策分析常用的方法·····	(211)
第五节	生产决策分析实例·····	(230)
思考题	·····	(244)
第九章	长期投资决策分析及其效益管理·····	(245)
第一节	长期投资的目的和程序·····	(245)
第二节	长期投资决策涉及的几个重要的概念·····	(247)
第三节	长期投资决策分析的方法·····	(250)
第四节	长期投资决策效益的管理·····	(255)
思考题	·····	(266)
附表	·····	(267)
附录	·····	(281)

第一章 绪 论

管理会计的管理包括企业寿命的全过程，即从开始投资建厂到企业寿命终结进行清算为止。其间经过两个时期：一是长期投资的建设时期，包括前期准备阶段、施工阶段、竣工验收；二是生产经营时期，从项目验收合格转入正常生产经营活动起，到企业寿命终结时为止。由于这两个时期经济活动的特点不同，其管理的方法也不相同。又因为生产经营时期经济活动复杂，并且是实现投资效益的过程，要讨论的内容较多。所以本书前八章全部用于讨论生产经营时期的管理方法。最后一章将专题讨论长期投资的决策分析和管理工作。

第一节 管理会计的定位与分工

在企业中推行管理会计，必须把管理会计融入原有的会计中。这就要解决管理会计在企业会计中的定位及分工问题。为此我们有必要简单地重温传统会计工作的具体内容。

会计工作主要包括两个方面，核算和管理。过去曾把二者分开，称之为会计核算和财务管理。现在应把二者结合起来，做到核算什么，管理什么。核算为管理提供信息，为管理服务。会计核算和管理的对象是企业的生产经营活动。具体可分为两个系统，六个要素。一个是资金系统，包括资产、负债和权益三个要素。它们的关系是： $\text{资产} = \text{负债} + \text{权益}$ 。有关资金的来源结构和占用情况，反映在资产负债表上；另一个是利润系统，包括收

人、成本和利润三个要素。它们的关系是：收入 - 成本 = 利润。
有关利润的实现情况则反映在损益表上。

一、传统会计的组织分工

传统会计将六个会计要素中的成本分离出来，单独成立一个业务组织，称为“成本会计”。将其余的五个要素组成一个业务组织，称之为“财务会计”。二者的关系是当发生各种成本、费用时，由财务会计通过有关的成本科目转给成本会计，成本会计经过对费用的归集、分配等核算程序进行成本核算，然后于月末将核算结果转回财务会计的有关科目，据以填制会计报表。另外在管理方面，由成本会计管理成本，而财务会计除资金管理外，还包括收入和利润的管理。传统会计的组织分工如图 1-1 所示。

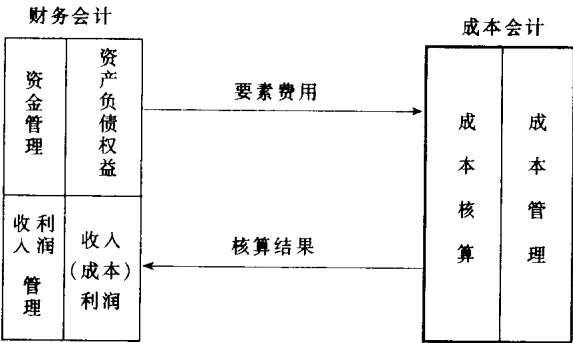


图 1-1 传统会计组织分工示意图

从图 1-1 中可看出：财务会计和成本会计共同构成企业会计这个整体。二者虽然有分工，但应指出，成本会计只负责主营产品成本的核算。对于其他非主营业务的收支，均由财务会计通过“其他销售”二级科目核算盈亏，直接填入损益表中的“其他销售利润”项目。

二、管理会计的定位和分工

在市场经济下，经营企业以盈利为目的。利润是经济效益的源泉。管理会计的主要职能是企业内部管理中的利润管理。其目的是谋求利润的最大化。利润的大小是由收入和成本两个因素决定的。所以管理会计的业务范围主要包括收入、成本（费用）和利润三个要素。其业务内容是以成本会计为基础，将原来财务会计中的收入和利润两部分核算转到管理会计中来，形成完整的管理会计业务体系。这里也应注意，管理会计同原来的成本会计相同，也只负责主营产品的收入、成本、利润。对于其他业务收入（支出）、营业外收入（支出）以及“投资收益”等项，仍由财务会计通过各自的会计科目核算盈亏，直接填入“损益表”的相关项目。这些项目连同原来财务会计剩下来的三个要素，作为一个业务组织，我们仍称之为财务会计。

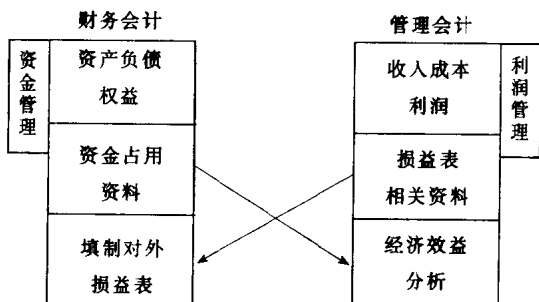


图 1-2 现代会计组织分工示意图

图 1-2 表示财务会计和管理会计的分工，同时也反映二者的关系。主要是每届月末，由管理会计向财务会计提供主营产品的收入、成本、利润以及期间费用资料，据以编制损益表。而财务会计也向管理会计提供资金占用资料，据以进行企业经济效益

的分析。

三、管理会计的特点和要求

管理会计区别于传统会计的一个重要特点，就是将成本按成本性态划分为变动成本和固定成本两类。对成本的表述为“成本 = 固定成本 + 单位变动成本 × 产品数量”。这种成本性态分类可以说是管理会计诸多优越性的根本。管理会计由成本性态分类揭示出的成本、数量、利润之间依存关系的原理，简称“本、量、利分析原理”成为管理会计的重要理论基础。进而由本、量、利分析原理又引伸出边际收入、边际成本、边际利润等概念。这些都对企业内部管理有着巨大的影响，使企业内部管理出现了一个历史性飞跃。

既然管理会计的种种优越性都来源于成本性态分类。为此管理会计要求在成本核算过程必须将所有成本均划分为变动成本和固定成本两类。这是管理会计最基本的要求。本书应用现行的成本核算程序。在核算过程中采用“成本性态跟踪”的方法，将所有的成本均划分为变动成本和固定成本两类，以适应管理会计的要求。由于这种成本核算方法增加了成本性态分析的内容，因而既区别于现行的传统核算方法，也不同于变动成本法。由于这种方法是专为管理会计设定的，所以可称之为管理会计的成本核算方法，简称“管理会计核算法”。

第二节 管理的职能和管理会计的内容

一、管理的职能

管理会计的管理有两个基本职能，计划和控制。计划是执行的依据，控制是在执行中促进完成计划的手段。这两个基本职

能，贯穿于全部管理过程。此外还有两个附属职能，即决策和分析。其中决策是计划的附属职能，是计划的基础。各种计划都要建立在决策的基础上。分析是控制的附属职能，对控制的结果进行分析是控制的后续工作。下面就分别讨论管理会计的这四个管理职能。

（一）计划职能

计划职能是企业规定目标和确定达到目标方法的过程。企业生产经营的总目标，通常是由企业最高当局根据实际情况提出来的，一般是目标利润和相关的效益指标，如资金利润率、自有资金收益率等。这一目标经企业各单位、各部门反复测算、讨论。方法是首先要确定目标销售量，由销售部门排出销售进度，制定销售计划。然后由生产部门根据销售计划，经过同基层落实后，确定生产量计划。最后各部门、车间分别根据生产计划编制生产成本计划和各种费用预算。最后汇总销售利润计划填制内部的贡献式计划损益表的相关项目。

这一编制计划过程，同时也是编制企业全面预算的过程。企业的全面预算包括三个内容：

第一，业务预算，包括：销售预算、生产成本预算、直接材料采购预算、直接人工预算、制造费用预算、辅助生产成本预算、期间费用预算以及其他单项预算；

第二，资本支出预算，包括：购置零星固定资产、对外长期投资（不包括对内新建、改建、扩建的基本建设投资。这类投资项目应按本书第九章单独列项、单独核算、单独管理）；

第三，财务预算，包括：现金预算、预计资产负债表、预计损益表；

企业全面预算是上列各种预算的总称，其中业务预算和资本支出预算为分预算，财务预算为总预算。

企业的计划是确定企业内部各部门（单位）为实现企业目标所承担的具体任务。它意味着各部门（单位）都要通过完成本身

的计划来确保企业目标的实现；而全面预算是一种对企业内部资源（包括人力资源、物力资源和财力资源）分配的决策。它意味着企业授权各部门（单位）可以动用预算规定的资源，用来完成所承担的任务。所以企业的预算和计划必须衔接。

（二）决策职能

决策是计划的基础，企业的一切计划都要建立在决策的基础之上。决策，简言之就是作出决定。然而不等于所有的决定都可以叫决策。对于那种凭主观臆断和想当然，因而也是轻率地决定，不能同决策混为一谈。决策不单是编制计划时才有。在日常经济活动中，出现的各种问题、需要研究解决的措施，这也是决策分析过程。决定后需通过反馈将措施纳入计划，才能付诸执行。所以决策只能在计划之前，不能发生在执行以后。管理会计为各种决策收集整理和提供信息，并进行决策分析，将分析结果提供给有关的领导或负责人，作为决策的依据。

（三）控制职能

是在执行中判断计划指标是否正在完成的过程。这里的控制，不是单纯的限制。它是在执行过程中对经济活动从管理上进行控制、约束、指导和干预的综合行为。其目的是使经济活动按计划轨道运行。控制必须同执行联系起来，也就是说控制的责任必须落在执行的环节或执行人身上。这样才能作到及时地发现问题和解决问题。

（四）分析职能

分析职能有三种情况，一是较低层次的单位或个人，伴随控制进行的分析，即在控制过程中随时发现问题，随时纠正或采取纠正措施；二是中层及基层中心于月末将全月指标完成情况同计划对比，分析差异；差异可分为有利差异（F）和不利差异（U）。对有利差异必要时也要分析。因为有利差异往往蕴含着先进经验和革新技术的苗头。分析时对重大差异要分析原因并拟定改进措施，通过反馈纳入计划加以解决；三是企业较高层次进行

全厂性的综合分析，如利润中心的本、量、利分析和投资中心的经济效益分析等。分析的另一个作用是对责任中心的业绩进行评价。首先要分清是本中心的责任差异还是本中心的不可控差异。对不可控差异在责任报表中应注明责任归属；对于本中心的责任差异，包括有利和不利的均应作为评价业绩的依据。评价业绩不能单靠指标完成的好坏，还应参考其他各种可计量和不可计量的因素，进行综合评价。

二、管理会计的内容和管理循环

管理会计在企业生产经营活动中，根据其管理职能进行内部管理的运作程序可用图 1-3 表示。

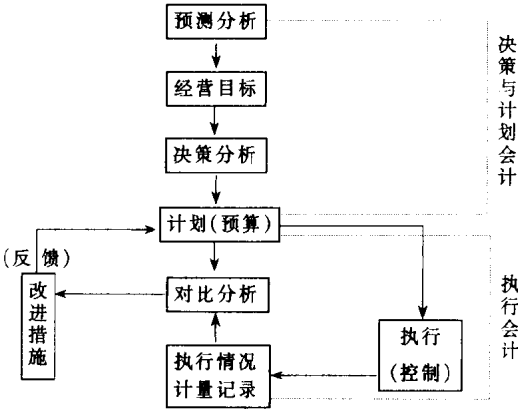


图 1-3 管理循环示意图

如图 1-3 所示，管理会计的内容可分为两部分：一是决策和计划会计，二是执行会计。

“决策和计划会计”内容包括预测分析、决策分析、确定经营目标、编制企业计划并汇总全面预算。

“执行会计”是通过责任会计制度来进行的，其内容包括将

计划指标层层分解到各个责任层次，然后按计划组织本中心的生产经营活动。在执行中对分管指标进行控制，并将执行结果同计划进行对比。发现问题及时分析原因，采取措施，反馈给计划，用以指导下一步行动。期末各责任中心层层编制责任报表，企业汇总填制“贡献式损益表”，对全厂经济活动结果进行全面的综合分析。

随着企业生产经营活动的不断进行，管理会计按其职能不断地运作，其程序是“计划→控制→分析”。对此，我们称之为管理循环。企业任何一个生产经营环节，都要按管理循环的程序进行全面管理，形成纵横交错的内部管理网络。在财务会计教材中介绍有会计循环“凭证→账簿→报表”，是指会计核算的循环。

第三节 建立责任会计制度

一、建立责任中心

责任中心分为成本（费用）中心、利润中心、投资中心三种，应按照企业的组织机构来建立，使两种组织结合起来，以便于管理。

成本中心只对成本负责，在我国各生产车间属成本中心。另有费用中心是对三项期间费用负责的中心，在我国指各个业务部门。由于费用最终也属于成本，所以费用中心也是成本中心。

利润中心是既对成本负责又对收入和利润负责的中心，在我国一般指厂部或厂级领导层次。利润中心同时也是成本中心。

投资中心指既对成本、利润负责又对投资的效果负责的最高层次的责任中心。一般建立在企业的最高层次，具有投资决策权的机构或个人。投资中心同时也是利润中心和成本中心。

由于成本费用中心涉及的面最广，包括全厂所有单位。因此

这里着重结合成本中心来讨论。至于利润和投资中心，放在后边利润和经济效益分析时讨论。

企业的责任中心从横向看，可分为若干个区域。其中生产区域包括若干个基本生产和辅助生产车间，均属成本中心。另一个是管理区域包括若干个管理部门，每个部门都属于费用中心。再从纵向看，责任中心可分为若干个层次，如成本中心可分为厂级、车间、工段、班组乃至个人。其中以车间级为中心环节，我们称之为中层责任中心。车间上边的层次属上层责任中心，车间下边为基层责任中心。一般包括工段、班组和个人等层次，均属基层。在编制计划时，车间可组织各个基层中心讨论，最后要由车间拿出一个本车间产品生产成本和制造费用方案。方案经批准后，再由车间将各种计划指标分解，逐级分配。首先将车间不能管理应由厂级负责的项目上报厂级责任中心。然后将本车间负责的指标中，凡属应由车间直接管理部分作为车间指标留下，再将其余分配给各个工段；工段接到后，将应由工段直接负责的指标留下，其余的分别下达给所属班组；班组再按同样方法，将应由个人负责的指标分给个人。对于费用中心所管的期间费用，应按费目划分为两部分：一部分属于各部门的经费；另一部分是由某一部门分管的全厂性的业务和其他费用。费用中心以部门为中心环节，编制计划时，首先编制本部门的经费计划，然后按分管的业务及其他费用编制计划。对于本部门的经费计划也可以向下属的基层责任中心（业务组或个人）分配。这样就将所有指标均落实到直接执行的单位或个人。在执行中进行控制和分析，做到谁执行，谁管理，谁花钱，谁控制。在纵向分工中，自下而上每一级都对上一级负责；自上而下，一级管一级，一般不越级管理。充分调动各层次的积极性。下面是企业责任中心的示意图，见图1-4。