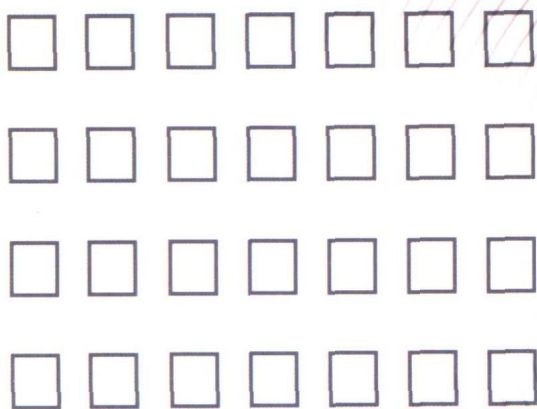




管理会计原理 与个案

杨文安 编著



上海财经大学出版社

管理会计原理与个案

杨文安 编著

 上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

管理会计原理与个案/杨文安编著. —上海:上海财经大学出版社,
2002. 12

ISBN 7-81049-810-X/F·693

I. 管… II. 杨… III. 管理会计-基本知识 IV. F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2002)第 072294 号

☐ 责任编辑 江 玉

☐ 封面设计 周卫民

GUANLI KUAJJI YUANLI YU GEAN

管理会计原理与个案

杨文安 编著

上海财经大学出版社出版发行
(上海市武东路 321 号乙 邮编 200434)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

上海第二教育学院印刷厂印刷

上海浦江装订厂装订

2002 年 12 月第 1 版 2002 年 12 月第 1 次印刷

787mm×960mm 1/16 24.75 印张 444 千字

印数: 0 001—5 000 定价: 35.00 元

序 言

“数豆子的人”一般是对会计专业人员的谑称,对于不思活用、刻板僵化的会计人员,此说或称贴切;然而,值此瞬息万变、企业规模日趋庞大的经营环境,刻板的经营方式已无法满足当前经营需要。经理人员在企业既定目标体系中,如何认识企业经营环境及实际经营现况,发掘可能的潜在问题,拟订解决方案,通过各种控制机制,达成企业目标,已成为经理人员亟须学习的基本要点。

通过会计系统的运作,对企业交易活动进行记录、分类、汇总整理,企业的实况体现于大众眼前。然而由于信息需求者立场迥异,所需信息也就不同,因此,依照一般公认会计原则编制财务报告以满足企业外部人士的财务会计,与满足企业内部人士经营管理需要的管理会计乃各自应运而生。本书即以提供经理人员所需信息为主的管理会计为研究内容。

本书第一章先就管理会计与财务会计之异同作一对照比较;第二至第五章则研究产品成本衡量;第六章则研究生产成本差异分析,藉以改善经营绩效;第七章至第八章则分别研究短期与长期投资决策分析;第九章则为评估部门绩效的责任会计;第十章至第十二章研究管理控制及制度,着重于预算与绩效管理;最后,总结本书各章节内容,兼叙管理会计制度的设计。

本书主要目的不在于研究会计程序,而在于提供给运用信息的经理人或有志于从事会计专业的学生一套浅显易懂的观念性框架。运用这些观念,进入内容丰富的案例世界,可以学习较多实务与应用,即所谓“活学活用”。管理会计的精髓即在于活用;无法活用,就不能称为了解管理会计。本书的最大特色就是个案所占篇幅颇多,这些案例是由作者改编而来。通过案例的学习与个人见解的发挥,

可以仿真实际经验,进而对管理会计有一全盘了解。

本书的另一特色在于每一章章末有一节“战略性考量”,其目的在于展现管理会计的战略本质,让读者在读完整章后,思考其实际经营战略意义,藉此希望管理会计成为重要的经营工具,而非仅作为学术研究对象而已。

三年前,我有幸进入厦门大学修习会计学博士,师承管理会计大师余绪缨教授,通过与同门师兄姐妹及厦门大学诸位学界前辈之切磋与教诲,获知较多的心得,凡此皆有助于本书之编修,当然最要感谢的是上海财经大学出版社社长熊诗平先生以及王联合先生等,是他们给我这个机会,给我许多斧正,没有他们,不会有本书的出版。

最后要向各位读者致歉的是,由于编者工作忙碌,才疏学浅,无法作深入之引经据典,而且行文之间可能有疏漏或不合时宜之处,尚祈各位读者不吝赐教。

杨文安

2002年9月于厦门大学管理学院

目 录

序言/1

第一章 导论/1

- 第一节 管理会计信息的含义/1
- 第二节 管理会计信息分类/2
- 第三节 管理会计与财务会计的比较/4
- 第四节 管理会计的特性/8
- 第五节 战略性考量/10

【个案研讨】

- 个案 1-1 富群有限公司/11

第二章 成本性态/12

- 第一节 产品产量与成本的联系/12
- 第二节 利量图/23
- 第三节 战略性考量/30
- 附录:学习曲线/31

【个案研讨】

- 个案 2-1 联相电子有限公司/33
- 个案 2-2 伯力医疗器材有限公司/34
- 个案 2-3 大连有限公司/35
- 个案 2-4 北方酿酒厂有限公司/39
- 个案 2-5 西安制造有限公司/41

第三章 全部成本及其应用/45

- 第一节 成本的内涵/45
- 第二节 成本计量流程/49

2 管理会计原理与个案

第三节 非制造业的成本核算/53

第四节 全部成本的应用/56

第五节 战略性考量/59

【个案研讨】

个案 3-1 天津汽车有限公司/60

个案 3-2 厦门制瓶有限公司/63

第四章 成本核算制度/69

第一节 分批与分步成本法/69

第二节 直接成本的计量/74

第三节 间接成本的分摊/76

第四节 战略性考量/88

附录:作业成本会计/88

【个案研讨】

个案 4-1 全部成本核算相关问题/91

个案 4-2 无锡汽车零部件有限公司/94

个案 4-3 上海健诊中心/98

个案 4-4 杭州印刷有限公司/102

第五章 标准成本核算/106

第一节 标准成本/106

第二节 联产品及副产品/111

第三节 全部成本法的效性/113

第四节 变动成本法/114

第五节 成本核算制度的选择/119

第六节 战略性考量/119

附录 A:标准成本制度/120

附录 B:全部成本法及变动成本法对纯益的影响/125

【个案研讨】

个案 5-1 汉阳车体制造有限公司/126

个案 5-2 渤海水表有限公司/128

个案 5-3 永康有限公司/129

个案 5-4 金华有限公司/129

- 个案 5—5 宁波有限公司/130
- 个案 5—6 林间薄板有限公司/131
- 个案 5—7 南极有限公司/134

第六章 成本差异分析/138

- 第一节 直接原料及直接人工差异/138
- 第二节 制造费用差异/143
- 第三节 成本差异的分摊/148
- 第四节 战略性考量/149
- 附录 A:固定成本与制造费用产量差异/149
- 附录 B:制造费用差异三分法/151

【个案研讨】

- 个案 6—1 差异分析相关问题/152
- 个案 6—2 中海造船有限公司/156
- 个案 6—3 民生医学科技有限公司/158
- 个案 6—4 长白有限公司/159
- 个案 6—5 南方实业有限公司/161
- 个案 6—6 大方家具制造有限公司/162

第七章 差异会计/174

- 第一节 差异会计含义/174
- 第二节 贡献分析/176
- 第三节 方案选择/179
- 第四节 差异成本/181
- 第五节 方案选择问题类型/188
- 第六节 参考性原则/192
- 第七节 战略性考量/193
- 附录:常用的决策模块/193

【个案研讨】

- 个案 7—1 思文有限公司/201
- 个案 7—2 苏州地毯有限公司/203
- 个案 7—3 汉阳制造有限公司/205
- 个案 7—4 胜利液体化学有限公司/210

4 管理会计原理与个案

- 个案 7-5 巨人自行车有限公司/211
- 个案 7-6 北方雪车有限公司/214
- 个案 7-7 通用电子有限公司/216
- 个案 7-8 大华物业代理有限公司/217

第八章 资本预算/220

- 第一节 相关问题探讨/220
- 第二节 相关变量值预估/224
- 第三节 其他分析方法/232
- 第四节 战略性考量/238

【个案研讨】

- 个案 8-1 同安有限公司/238
- 个案 8-2 大都会高尔夫球俱乐部/240
- 个案 8-3 安山钢铁有限公司/241
- 个案 8-4 普扬有限公司/243
- 个案 8-5 兰州有限公司/245
- 个案 8-6 正利船运有限公司/246

第九章 责任会计/250

- 第一节 组织的特质/250
- 第二节 管理控制/251
- 第三节 责任中心/252
- 第四节 责任中心类型/256
- 第五节 战略性考量/263

【个案研讨】

- 个案 9-1 国货汽车有限公司/263
- 个案 9-2 荣大造纸有限公司/267
- 个案 9-3 英格工业有限公司/268

第十章 管理控制制度/273

- 第一节 管理控制步骤/273
- 第二节 管理控制信息需求/275
- 第三节 管理控制的行为面/281

第四节 战略性考量/287

【个案研讨】

- 个案 10-1 稳合零件有限公司/287
- 个案 10-2 南普木材有限公司/289
- 个案 10-3 爱王玻璃有限公司/294
- 个案 10-4 原野服饰制造有限公司/303

第十一章 项目规划与预算编拟/307

第一节 项目规划/307

第二节 预算的含义/309

第三节 营业预算/312

第四节 营业预算的编拟/314

第五节 现金预算/320

第六节 资本支出预算/322

第七节 战略性考量/323

【个案研讨】

- 个案 11-1 虹桥商用停车场管理有限公司/324
- 个案 11-2 苏城有限公司/326
- 个案 11-3 智能计算器有限公司/329
- 个案 11-4 双叶冰淇淋有限公司/333
- 个案 11-5 金山机械制造有限公司/339

第十二章 绩效管理/344

第一节 绩效分析过程/344

第二节 销售差异分析/346

第三节 生产成本差异分析/351

第四节 其他差异的处理/352

第五节 差异分析汇总/353

第六节 控制报告/357

第七节 战略性考量/363

【个案研讨】

- 个案 12-1 如庆工业有限公司/364
- 个案 12-2 大理产品有限公司/366

6 管理会计原理与个案

个案 12-3 康定制造有限公司/368

个案 12-4 双叶冰淇淋有限公司(续)/369

个案 12-5 南天有限公司/374

总结/377

第一章 导 论

财务会计主要探讨为股民、债权人及企业外的人所编制的财务信息,而管理会计则是探讨如何将会计信息转化成管理决策的材料,提供管理人员形成决策的重要内涵。

本章先区别管理会计信息与一般管理信息,说明三种不同形态的管理会计信息及其用途,并将管理会计信息与财务会计信息作一对照比较,最后再说明应用管理会计信息时应具备的条件。

第一节 管理会计信息的含义

管理会计有时候指组织中提供信息以协助企业经营者从事计划、协调、控制的管理机能的一种程序。不论营利性的制造业、买卖业、金融业、服务业,或是非营利性的机构,管理会计皆可发挥很大的用途。有时候,管理会计指的是在管理过程中所搜集、汇总、报告、分析的资料。

尽管财务会计已经发展了几百年,但管理会计直到 20 世纪以前仍鲜有人提及。正式运用管理会计来解决企业问题,则是晚近的事情。管理会计的概念,最先由一家英国公司总经理汤玛斯·萨遮兰(Thomas Sutherland)于 1875 年提出。他在自己的备忘录中写道:“现行簿记制度可以适当地衡量一家企业在一年乃至更短期间内交易的获利状况,但面对企业经营时,应予经营者更具体而详尽的信息,使其遇到影响企业经营成败问题时,能下达最正确的决策。”

“信息”通常指一种事实、已知数、观察结果、认知及其他任何有助于增长知识的事物。例如,“1 000”本身毫无意义,并非一项信息;但是“某某学校有 1 000 人办理注册”这句话就是一项信息。所谓管理会计,就是一种特殊的信息,用来提供企业经营者增加其下达成成功决策的信息。

值得特别强调的一点是,企业经营者所需信息,不论是否属于会计范畴,

抑或是定量或定性,只要有助于他完成任务,就是他需要的信息。举例而言,某家企业的某一重要客户因对该企业产品不满,正打算更换供货商,此事既非会计信息,亦非定量资料,但对经营者而言,却是相当重要的信息。

资产负债表、损益表、现金流量表三种主要财务报表是由平时营运时的各明细资料分类汇总而得,虽然其主要目的是提供给股民、债权人等外部人士使用,但从这些报表中,可以对企业的财务状况及营运成果有一个整体性的认识。因此,财务报表资料对企业经营管理亦有相当程度的帮助。

管理会计直接针对经营管理的需要,所搜集的资料必须更为详尽。一个企业平时营运的明细资料亦为管理会计的主要资料来源,但是经营者并不在意某客户应收账款多寡、某员工周薪多少以及昨天银行存款数额多少等细节问题,只要有专人负责记录这些事实即可。经营者重视的是这些事实汇总以后的结论,他想根据这些结论拟订未来的行动方案。

基于此种原因,要了解管理会计信息汇总结论的意义,就必须对其信息来源及内容有所认识,这样运用起来才能得心应手。

第二节 管理会计信息分类

基本上,财务会计是遵循一般公认会计原则,依据会计基本方程式(资产=负债+所有者权益)原理,来搜集汇总资料的一种程序。而管理会计并无任何固定方程式可资依循,对资料的整理分析,管理会计学可归纳为两种不同方式,然而到底以何种方式最为恰当,取决于其分析目的,如果误用不当的分析方式,就可能导致错误决策。

三种不同形态的管理会计分析方法及其用途如图表 1-1 所示,分别为:(1)全部成本会计,(2)差异会计,(3)责任会计。每一种方法都适用于成本、收益及资产的衡量。本书下列各章将依序探讨这三种不同分析方法的框架。第三章至第六章着重于全部成本法,第七章至第八章研讨差异成本法,第九章至第十二章则研究责任成本法。

上述三种分析方法的框架都可适用于已发生的历史性资料,也适用于未来可能发生的预测性资料。历史性信息具有发掘问题的功能,而预测性资料则有助于解决问题。下面将以六和汽车经销公司为实例,简述如何运用三种分析方法对历史性资料及预测性资料进行分析。

图表 1-1 管理会计信息种类及其用途

分 类	用 途	
	历史性资料	预测性资料
1. 全部成本会计	1. 编制财务报表(特别适用于存货及销售成本) 2. 分析营运绩效 3. 销售合同中的成本资料	1. 规划 2. 定价决策
2. 差异会计	无	决策方案选择
3. 责任会计	1. 分析部门绩效 2. 激励部门主管	预算编拟

一、全部成本会计(Full Cost Accounting)

产品全部成本意指一切可直接归属该产品的直接成本及必须与其他产品共同分摊的间接成本的总和。全部成本法不仅适用于制造业,服务业及其他各行各业亦可适用。

范例:六和汽车公司的汽车修理业务直接成本包括零件成本、技术工人耗用在汽车修理上的人工成本。至于全部成本,则尚须加计修理厂照明设施、厂务人员薪资、相关税负、保险费、乃至总经理的薪资等间接成本。

按历史性资料计算的全部成本主要用于财务报告及管理绩效衡量。有时候,在签订购货合同的场合,买方会以成本加上一定成数利润作为双方的交易价格,此时成本亦指全部成本。

至于依据预测性资料计算而得的全部成本,主要提供企业经营者拟订未来计划之用,尤其是用在长期计划中的规划阶段。另外,许多企业决定新产品定价时,往往是以全部成本加上固定成数利润为设定价格。对非营利机构而言,也是以全部成本作为收取工资的标准。

二、差异会计(Differential Accounting)

差异会计法最主要用于比较分析采取不同行动方案时,所造成的成本、收益及资产上的差异,做为方案选择的参酌。

范例:福特汽车(Ford)公司打算让六和汽车公司经销货车并提供售后服务。但六和公司总经理李江及会计主管估计,接受此项提议,固然可以增加收入,但须增聘推销人员,且因现有设备无法用于维修货车,故须增加货车维修设备、零件存货及扩充修理厂规模,预计报酬并不乐观,因而李江回绝了福特

4 管理会计原理与个案

汽车公司的这项建议案。

由于差异会计法主要用于未来方案之比较分析,故其使用时需配合预测性资料,对历史性资料并无特殊用途。

如上所述,差异会计分析法适用于不同行动方案的选择问题。针对短期性或企业内部部门间的问题,只要详细找出彼此间差异,即可选择最佳决策。然而牵涉期间较长时,所有成本项目皆可能发生差异,此时应以全部成本法为宜。使用差异会计分析法,如何在各不同行动方案间同中求异,比较彼此的差异,有赖于分析者的功力。

三、责任会计 (Responsibility Accounting)

责任会计适用于企业各个部门所控制的成本、收益、资产等的归属问题。企业中任何一个可以明确划分的单位即称为责任中心。

在责任会计中预测性资料主要用于计划过程中的年度预算编制,历史性资料主要用于衡量责任中心的经营绩效。由于这类分析结果的责任归属相当明确,若是哪一位领导绩效不佳,即可采取纠正行动,因此,对企业的经营管理的改善助益颇大。

范例:以六和汽车公司为例,该公司某一服务部门损益表显示零件成本较以往相似营业量时为高,经深入研究,发现在报表中并未将用于修护的零件及用于出售的零件分别列示,导致零件成本偏高,为改善此一缺点,总经理李江决定将该服务部门分为两个责任中心,其中一个负责修理工作,另一个负责零件销售的工作,如此,即可编列个别报表,权责分明。

以上所述三种管理会计方法与计划、协调、控制管理机能间并无一一对一关系,因此如何选用,应视问题性质而定。

第三节 管理会计与财务会计的比较

一、管理会计与财务会计的相异点

1. 限制:财务会计必须依照财务会计准则制定机构、证券监理机关、税务单位及其他外界团体要求的格式及内涵搜集资料,而不论其是否具有管理上的意义。相对地,管理会计则不受任何限制,只要资料对管理上的效益超过搜

集耗费之成本,就是值得搜集的资料。

2. 目的:财务会计以编制供企业外部人士使用的财务报表为目的,报表完成,目的也就达成。然而,管理会计乃是进行计划、协调、控制等管理机能的一项手段,管理会计的目的在于协助企业经营者使用会计资料达成任务,产生数字并非其最终目的。

3. 使用者:财务报表的使用者是一个不特定的群体,企业管理人员不一定认识每一位股民、债权人及其他使用者,因而仅能依据公认的会计原则编制报表以满足使用者的需求。反观管理会计信息的使用者,不是企业经营者,就是协助其从事分析的人,由于使用者人数少而明确,会计人员即可针对这些人的特定需要而设计或修正管理会计系统,使系统产出的信息能满足使用者的需求。

4. 基本框架:财务会计根据会计基本方程式($\text{资产} = \text{负债} + \text{所有者权益}$)建立框架。而管理会计则以上述三种形态的会计框架来提供资料。

5. 基本原则:财务会计必须依据财务会计准则制定机关发布的一般公认会计原则编制财务报表,使用者也别无选择地必须相信财务报表是根据公认的会计原则编制这个事实,否则他就无从了解报表中数字的意义。至于管理会计,管理当局可以用自己认为最有效的方式搜集资料,而不受外界干涉。因此,在管理会计中,有时尚未出货的订单可以视为销货;固定资产以现值衡量而不管原始取得成本多寡;有些制造费用可以从产品成本中剔除;部分未实现收益可以列账。虽然这些事项都违反一般公认会计原则,但管理会计的基本前提在于“这项信息是否有用”,而非“它是否符合一般公认会计原则”。

6. 时间跨度:财务会计以记录及描述企业以往历史为主,账户中的数字是由交易经由分录累计而得,即使有时候财务会计资料是拟订未来计划的基础,但资料终究是历史性的。然而管理会计不仅包括未来性的预测数字及计划,同时也涵盖以往会计记录的历史性资料。

7. 信息内涵:基本上,财务会计最终产物为财务报表,主要以货币性资料为主。但在管理会计中,账户中虽仍为货币性资料,但也涉及许多非货币性资料,诸如报告中可能存在原料数量及其以货币衡量的成本,员工雇用数及工作时数及人工成本,销售量及总收益金额等货币性资料与非货币性资料并存的现象。

8. 信息准确度:在管理会计上,及时地获取预测的资料可能较取得完全正确的资料更重要,因而在管理会计中以概略数值作决策是常见之事。而在财务会计中,即使无法完全正确,但精确度的要求仍较管理会计严格。

6 管理会计原理与个案

9. 报告频度:企业除了一年编制一次详细的财务报表外,亦可能按季提供较粗略的期中报表。但在某些大型企业中,至少每月提出一份详尽的管理会计报告。对某些特殊项目,甚至必须一周一次或每小时一次,才能满足管理上的需求。

10. 报告时限:为了维持资料的精确度及必须经过注册会计师查账签证,财务报表往往在决算日后一段时期方才提出,例如,一般采取历年制的大型企业,在年底决算后,往往需到三四月才能提出正式财务报表。反观管理会计,月报表可能隔月初几天就须提出,而日报表则可能隔日即须提出;有些企业会预估当月最后一周营业收入及费用,以便月底前就能完成报告。当然,管理会计报告不需打字,而由计算机直接印出也是速度得以加快的另外一个原因。

11. 报告衡量单位:财务会计以企业整体为一个衡量单位,即使该企业横跨数个行业,而须分别报告各行业营业收入及净利,但仍是整体报表的一部分。而在管理会计中,可能针对单一产品、一个方案、一个事业部、部门或责任中心等来提出报告。另外,后面我们会讨论各单位对企业总成本的分摊,此种情形管理会计将遭遇财务会计所不存在的问题。

12. 责任负担:企业提出的年度财务报表或是送交证监会的报告中,如有令人误解的信息,则可能会遭致股民的控诉,例如,某股票上市公司曾为了维持营业收入连续增长而虚增营业收入,结果违反一般公认会计原则,使公司及注册会计师都受到控诉。站在管理会计立场,管理会计报告并非公开文件,尽管管理会计在经营者决策时扮演重要角色,但所负责任的是制定该决策者,而非编制管理会计文件的人。

以上将管理会计与财务会计 12 种差异,摘述如图表 1-2 所示。

图表 1-2 管理会计与财务会计的差异

比较项目	管理会计	财务会计
1. 限制	不受任何限制	有一定规范限制
2. 目的	协助达成管理任务的一种手段	为外界人士编制财务报表
3. 使用者	内部管理人员	不特定的大众
4. 基本框架	视信息如何使用而定	根据“资产=负债+所有者权益”的基本方程式
5. 基本原则	视信息在管理上是否有用	一般公认会计原则
6. 时间跨度	包含历史性资料及未来预测	历史性资料