

股份制企业管理会计

张 鸣 主编



东北财经大学出版社

股份制企业财会丛书

股份制企业管理会计

主编 张 鸣

东北财经大学出版社

股份制企业财会丛书

股份制企业管理会计

主编 张 鸣

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

金城印刷厂印刷 东北财经大学出版社发行

开本:850×1168 毫米 1/32 字数:354 千字 印张:14 1/8

印数:1—6 000 册

1998 年 4 月第 1 版

1998 年 4 月第 1 次印刷

责任编辑:郭 洁

责任校对:刘铁兰

封面设计:钟福建

版式设计:吴 伟

定价:20.00 元

ISBN 7-81044-423-9/F · 1105

前 言

股份制企业是在我国经济改革不断深入的形势下产生的,并成为我国现代经济生活中的一大热点。经过十多年来的实践证明,股份制企业在理顺产权关系、促进政企分开、吸收闲散资金、转换经营机制、提高管理水平和增长经济效益方面取得了很大的成就,并积累了许多成功的经验。世纪之交的今天,我国改革开放的经济形势已发展到一个崭新的历史阶段,股份制企业已迅速壮大和发展起来,成为我国现代企业制度中的重要组织形式,并在国民总产值中占了极大的比重。如何进一步提高股份制企业本身的经营管理水平和整体素质,增强其在市场经济环境中的竞争能力,使这种组织形式保持长久的生命力,是理论和实务界关心的焦点。

对于我国来讲,股份制企业是一种较新的企业组织和管理形式,其经济业务也有它的特殊性和复杂性,这必然会带来企业会计管理上的特殊性和复杂性。提高企业的会计管理水平,有效地利用好会计信息,运用现代管理会计的原理和方法,提高股份制企业财会管理的整体水平,是当务之急。在现代社会中,企业会计管理水平的高低,已成为该企业能否在激烈竞争的市场环境中立于不败之地的关键因素之一。基于此,我们撰写了这本《股份制企业管理会计》,以期对专业工作者及其他读者有所裨益。

本书的特点是,在一般管理会计教材的基础上,有针对性地介绍了管理会计在股份制企业中运用的特点等有关问题,并增加了证券投资决策、质量成本管理、作业成本制度和人力资源会计等目前股份制企业急需加强和重视的内容。虽然本书名为《股份制企业

管理会计》，但实际上它的基本原理和有关方法可适用于其他任何企业，所以，本书不但可用于股份制和其他各类型企业会计和有关管理人员的培训，也可作为各大专院校本专科教学的教材或辅助阅读材料。

本书由张鸣教授主编，负责全书的组织和编写工作，并在定稿时对全书进行修改、补充和总纂。参加编写的是上海财经大学会计学院的部分教师和研究生，初稿执笔者分别为：第一章，张鸣；第二章，张鸣、刘华；第三章，王明虎；第四、十章，顾兆峰；第五、七章，刘生瑶；第六、十三章，陈振婷；第八章，张鸣、王明虎；第九、十四章，李勇；第十一章，张鸣、金涛；第十二章，刘华；第十五章，金涛。

由于时间仓促，又限于我们的水平，错误和疏漏之处难免，恳请读者批评指正。

编 者

1998年元月于上财大会计学院

目 录

前言	(1)
第一章 总 论	(1)
第一节 股份制企业对会计管理的要求	(1)
第二节 股份制企业管理会计的基本概念	(4)
第三节 管理会计的形成和发展	(8)
第四节 管理会计与财务会计的联系和区别	(18)
第五节 管理会计的职能和内容	(27)
第二章 成本概念与成本性态分析	(35)
第一节 成本概念	(35)
第二节 成本分类	(39)
第三节 成本性态分析	(44)
第三章 变动成本法	(63)
第一节 变动成本法的意义及理论依据	(63)
第二节 变动成本法的计算	(67)
第三节 全部成本法的特点和缺陷	(72)
第四节 变动成本法的优点和局限	(78)
第五节 股份制企业变动成本法的运用	(82)

第四章	本量利分析及应用	(87)
第一节	贡献毛益与损益平衡点	(87)
第二节	损益平衡图分析	(94)
第三节	安全边际分析	(100)
第四节	损益平衡敏感分析	(106)
第五节	股份制企业本量利分析的应用	(111)
第五章	预测分析	(116)
第一节	预测分析概述	(116)
第二节	销售预测	(122)
第三节	成本预测	(136)
第四节	利润预测	(145)
第五节	资金需要量预测	(149)
第六节	股份制企业预测分析的运用	(153)
第六章	经营决策	(162)
第一节	经营决策概述	(162)
第二节	产品销售决策	(167)
第三节	产品生产决策	(174)
第四节	线性规划在经济决策中的应用	(183)
第五节	股份制企业经营决策运用特点	(185)
第七章	固定资产投资决策	(187)
第一节	投资决策概述	(187)
第二节	投资决策评价的基本方法	(196)
第三节	投资决策需要考虑的重要因素	(205)
第四节	股份制企业投资决策运用	(218)

第八章	证券投资决策	(227)
第一节	证券投资的种类和意义	(227)
第二节	短期证券投资决策	(231)
第三节	债券投资决策	(234)
第四节	股票投资决策	(244)
第五节	股份制企业证券投资决策运用	(250)
第九章	成本控制	(253)
第一节	成本控制的意义	(253)
第二节	目标成本控制	(256)
第三节	标准成本控制	(259)
第四节	其他成本控制	(271)
第五节	价值工程在成本控制中的应用	(274)
第十章	质量成本管理	(281)
第一节	质量成本的意义和分类	(281)
第二节	质量成本预测和计划	(285)
第三节	最优质量成本决策	(291)
第四节	质量成本核算方法	(296)
第十一章	作业成本制度	(309)
第一节	作业成本制度的意义	(309)
第二节	作业成本制度的特征	(311)
第三节	作业成本制度的实施	(320)
第四节	应用作业成本制度应注意的因素	(322)

第十二章	存货控制	(325)
第一节	存货控制的意义	(325)
第二节	存货 ABC 控制法	(327)
第三节	经济批量法基本模式	(330)
第四节	经济批量法的拓展模式	(336)
第十三章	全面预算	(347)
第一节	全面预算概述	(347)
第二节	全面预算的内容和编制方法	(348)
第三节	预算编制的其他方法	(360)
第四节	股份制企业全面预算的运用特点	(368)
第十四章	责任会计	(371)
第一节	经济责任制和责任会计	(371)
第二节	责任中心及其评价	(377)
第三节	内部转让价格的制定	(389)
第四节	股份制企业责任会计的运用	(397)
第十五章	人力资源会计	(401)
第一节	人力资源会计的意义	(401)
第二节	人力资源会计制度	(409)
第三节	人力资源的衡量模式	(423)
第四节	人力资源会计评价	(429)
附录	资金时间价值复利系数表	(431)

第一章 总 论

本章主要讲述股份制企业管理会计的基本原理,主要内容包括股份制企业对会计管理的要求、股份制企业管理会计的基本概念、管理会计的形成和发展、管理会计与财务会计的联系和区别以及管理会计的职能和内容。

第一节 股份制企业对会计管理的要求

一、股份制企业的概念和特征

随着我国社会主义市场经济的深入发展,推行现代企业制度成为深化改革的关键。所谓现代企业制度,是反映社会化大生产特点,最能适应市场经济发展要求的企业制度,其鲜明特点主要有:产权清晰、权责明确、政企分开和管理科学。

公司制是现代企业制度的基本形式,从法律特征来看,企业组织形式主要包括独资企业、合伙企业和股份制企业三种类型,其中股份制企业是最典型的企业组织形式,它较之于独资企业和合伙企业虽然在数量上不很多,但其在资产和经营规模、产值和利润等方面,却在整个国民经济发展中居于举足轻重的地位。

股份制企业是全部注册资本由全体股东共同出资,并以股份形式为基础构成的企业管理制度。股东按其拥有的股份比例参与管理、享受权益和承担风险,股份可在规定的条件或范围内转让,但不得随意退股。股份制企业按我国《公司法》规定可分为股份有限公司和有限责任公司两种基本形式。股份有限公司是指全部注

册资本由等额股份构成,并通过发行股票(或股权证书)筹集资本的企业法人。股东以其认购的股份对公司承担有限责任,公司应经注册会计师审查验证过的会计报告公开。有限责任公司是由两个以上股东共同出资,每个股东以其所认交的出资额对公司承担有限责任,公司以其全部资产对其债务承担责任的企业法人。这类公司的注册资本可不分为等额股份,也可不发行股票,只向投资者签发出资凭证,公司股份转让有严格规定,股东以其出资比例,享受权益和承担义务。不论是哪种股份制企业形式,它们都具有如下鲜明特征:

1. 企业法人制度。企业享有股东投资形成的全部法人财产权,依法享有民事权利,承担民事责任,企业法人制度的核心是企业法人的财产权制度,即作为法人的企业,拥有对股东投入财产的支配权、收益权和处置权。只有使企业法人拥有法人财产权,才能激发企业经营的自主性、独立性和活力,有利于资源的优化配制和合理流动,有利于企业依据其全部法人资产自主经营和自负盈亏。

2. 有限责任制度。股份制企业一般是承担有限责任的企业法人,企业对其债务承担的法律責任是以其全部法人财产为限,而股东作为投资者是以其出资额或其所持有的股份为限对企业承担有限责任。股份制企业实行有限责任制度,能大大降低股东投资的风险,有利于企业筹资,能最大程度地维护股东的利益;同时,实行有限责任制度能最大程度地强化企业的责任,有利于我国企业转变经营机制。

3. 科学的组织机构和管理制度。股份制企业通过建立股东会、董事会、监事会和总经理制度,使企业的所有权和经营权相分离,并使企业的所有权、决策权、监督权和执行权相互独立又相互制衡,以提高企业管理决策的民主性、科学性和有效性。同时,在此前提下,企业应通过建立责权利明确、管理科学、激励和约束相结合的内部管理制度,来进一步促进企业实现经营的科学化和管理

的现代化。

二、股份制企业的会计管理

从表面上来看,推行现代企业制度和实行股份制企业改革,只是企业组织和管理形式的改变,似乎与企业的会计管理无直接的联系,实际上并非如此。因为实行股份制企业制度,不仅仅是企业名称上的变更,而必然要涉及企业内部组织机构以及包括企业会计管理在内的整个管理制度的整体配套改革。因而必然会对新形势下的会计管理提出更高的要求,而现代企业的会计管理也必须适应新形势和新环境的新要求,才能使会计学科有长足的发展,并更好地为提高企业的经营管理水平作出贡献。因为经济的发展必然会推动会计的发展,而会计的发展又为更良好的经济发展提供了保障。

股份制企业对会计管理提出了更高的要求,要求企业把过去计划经济模式下的会计管理观念和方式,转化为市场经济下以股份制企业为核心的会计管理模式;把主要向国家政府部门提供会计信息为主的企业会计,转化为向以多元化的投资主体提供决策有用会计信息为主并兼顾其他多种类型使用者的企业会计管理模式;把事后型、被动型的简单会计核算为主的企业会计,转化为事先型、能动型的真正具有预测、决策、计划、控制、分析和考核作用的现代管理会计模式。

股份制企业会计除了要如实反映公司的财务状况和经营成果,提供各种真实的财务会计信息外,更重要的是要充分利用会计管理的手段,有效地运用会计信息参与企业的经营管理。股份制企业市场价值的大小,主要取决于企业的经营业绩是否优良、投资效益是否良好、产品的结构是否合理、成本是否有竞争能力、产品的更新换代和市场占有率如何,以及企业是否有长远的发展前景等等。所有这一切都要求企业能有效地运用会计管理的手段,及时地对各项表现企业经营状况的会计信息作出科学合理的分析和应

用,使会计管理能在股份制企业中真正发挥其应有的功能。

股份制企业是现代企业制度的重要形式,而管理会计则是现代企业制度科学管理的重要管理内容。所以,股份制企业运用管理会计手段来提高企业的经营管理水平具有客观必然性,因为先进的企业必须要运用先进的管理方法才能达到预期的管理目标。管理会计中全新成本概念的划分和成本性态的研究,及在此基础上建立的本量利分析的模型,是提高企业经营管理水平的重要基础。管理会计中各种销售、成本、利润和资金的预测,是股份制企业搞好经营管理和提高企业资金运作能力的前提。企业各种经营决策和长期投资的决策,是提高企业的经营业绩和确保企业具有长远发展后劲的关键所在。企业有效的成本控制和质量成本控制制度,是企业产品在市场上具有很强竞争能力的保证。科学的存货控制和管理制度,是确保企业正常的生产经营和良好的资金控制的必要手段。企业的全面预算和责任会计制度,则是企业合理安排生产与销售、明确各部门责任和进行正确的业绩评价的根本方法。而大力推行作业成本制度和人力资源会计,则能极大地提高现代企业的成本管理水平,并能进一步激励和提高企业广大管理人士和职工的积极性。

所以,管理会计是现代企业十分重要和有效的管理手段,股份制企业运用管理会计为提高企业的经济效益服务,是现代企业发展中的一个重要特征,也是现代企业对会计管理提出的客观要求,更是会计学发展和进一步参与企业经营管理的必然结果。

第二节 股份制企业管理会计的基本概念

一、会计是一项管理活动

会计首先是一种管理活动,从具体职能来看它也是一种信息系统。所以,会计实际上是通过提供有用经济信息来参与企业经营

活动的一种管理科学。会计学的生命力就在于会计与管理的直接结合。近代社会管理会计的产生充分表明了这种结合的日益紧密和更加具有实际的应用价值,并使其成为现代管理科学的一个重要组成部分。

由于西方国家的股份制企业发展得较早,所以管理会计在本世纪 50 年代时就已比较成熟。而我国真正引进和研究管理会计则是从 80 年代初期才开始的。由于以往就长期将会计看做是一种记帐、算帐的简单行为活动,所以看到管理会计这种崭新的会计管理方式和变化多样的新颖概念,特别是大量运用的数学模型和一系列现代管理科学的方法时,人们感到无所适从。尤其是现代管理会计与传统会计有很大的差异,管理会计几乎没有凭证、帐簿,也没有规定的记帐程序和会计报告。再加上管理会计的板块式结构,又使它在组合和运用上具有相当的灵活性。所以有人不禁要问,管理会计到底是不是会计?

其实,会计从产生之日起就是一种管理活动。从原始社会到现代社会,会计始终发挥着其应有的管理职能,因为人们在社会生产活动中,为了合理地配置资源和劳动时间及分配劳动成果,就必须要把各种生产耗费和劳动成果记录下来,并进行必要的计算、比较和分析,以期用最少的劳动耗费,取得尽可能多的劳动成果。虽然早期的会计记录、计算和信息提供都比较简单,但它却形成了最一般的会计管理活动。

随着社会的进步和发展及社会生产规模的不断扩大和日益复杂,会计经历了一个由简单到复杂、由低级到高级的漫长发展过程。时至今日,会计已发展成为集多种综合管理职能于一身的有机整体,除了传统会计所具有的反映和监督等基本职能外,现代管理会计已将其管理职能作了广阔的开拓,预测、决策、计划、控制、考核和分析等,早已成为会计管理不可缺少的重要手段。这种会计管理职能的发展,不但使会计管理在现代企业经营管理中的地位大

大提高,并使会计本身学科体系的建设更加完善,也使会计成为一项既古老又最富有生命力的现代管理科学。

二、管理会计的一般概念

对于管理会计如何定义,中外许多会计学家都有自己的观点,尚无明确定论。但一般认为,管理会计是在现代会计体系中区别于传统会计,能明显地集中体现会计预测、决策、规划、控制、考核和分析职能的那部分会计管理范畴。管理会计有广义和狭义之分。广义管理会计可以包括除传统会计记帐、算帐职能之外的一切会计管理活动,它包括微观和宏观的管理会计,也包括国内和国际的管理会计。狭义的管理会计主要是指企业管理会计,也是我们通常意义上所讲的管理会计,它是指企业会计管理人员(包括其他管理人员)利用所掌握的会计和有关资料,进行有效的加工和再利用,以企业的经营活动为对象,以实现最佳经济效益为目标,应用科学的手段和方法,实现对企业整个经营过程的预测、决策、规划、控制、考核和分析的一种综合会计管理活动。

管理会计的主要作用在于加强企业的内部经营管理,使企业各部门的管理功能得以最充分的发挥,所以它也常常被称为企业内部会计,而相对将传统会计称为企业外部会计。由于管理会计的方法和技术灵活多样,在现代复杂多变的经济环境中具有很强的适应能力,加之它不受公认会计准则的制约,完全可以根据企业内部经营决策的具体要求,对各类经济信息进行有针对性的收集、积累、加工和处理,提供最有决策相关性的会计计量信息,因而成为企业现代化管理不可缺少的重要组成部分和必要前提。

虽然管理会计的理论和方法最先起源于西方社会,但在西方理论界迄今为止对管理会计并未形成统一的定义。有人通俗地将管理会计描述为“向企业管理当局提供决策信息并帮忙其进行经营管理的一项会计分支”,也有人简单地将管理会计解释为“管理会计就是会计与管理的直接结合”,或将管理会计称为“现代企业

会计信息系统中区别于财务会计的另一个信息子系统”。

美国会计学会在 1958 年和 1966 年先后两次对管理会计作过如下定义：“管理会计是运用适当的技巧和概念，处理企业历史的和预测的经济资料，协助管理当局制定经营目标，编制计划，并为达到其目的作出合理的决策。”还指出：“管理会计是使用一些必要的方法和概念，以编制有效的计划，从多种方案中作出最优选择，并且通过对业绩评价与分析来进行控制，对专项问题的会计资料进行汇总、分析和提出报告。”在这些对管理会计概念的概括中，基本明确了管理会计的职能、目的、方法及管理会计所涉及的范围。显然，这些管理会计的定义是狭义的，主要是针对企业管理会计而下的。

1981 年美国全国会计师联合会又给管理会计下了如下定义：“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营责任，而进行确认、计量、累积、分析、解释和传递财务信息等的过程。”并指出，管理会计不仅仅适用于营利性企业，同样也适用于非营利性的机关团体。这样的定义大大扩展了管理会计的活动领域，指明了管理会计不仅只限于“微观”，还应扩展到宏观。

英国的成本与管理会计师协会在 1982 年给管理会计下了一个范围广泛的定义，认为除审计以外的会计系统的所有组成部分都应属于管理会计，认为财务会计的一切工作也都是服务于管理需要的，对外的财务报告也是决策的重要依据之一。该定义把会计的簿记系统、资金筹集、财务预算和计划的编制、财会控制的实施、财务会计和成本会计等，都涵盖于管理会计的定义之下。可见，这是一个广义的管理会计概念，但在会计界很多人士对此观点有不同看法。

自改革开放以来，特别是随着股份制企业的兴起，管理会计在我国得到了广泛的传播和应用。结合中国国情，我国会计界在管理

会计理论研究方面有许多创新,在管理会计的实践领域也有很大的发展,并形成了具有中国特色的管理会计体系。在我国会计界,对管理会计具有代表性的定义有:“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,形成了一个相对独立的完整的理论方法体系。这个体系表现为多种学科的相互渗透和结合,成为一门新兴的综合性边缘科学。”^①“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,采用会计的、统计的和数学的方法,对未来的经营管理进行预测和决策,确定目标,编制计划(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。”^②现代管理会计的创立及其不断发展,极大地丰富了会计学科的内容,并标志着会计科学的研究已进入一个崭新的发展阶段。

第三节 管理会计的形成和发展

一、管理会计形成的必然性

会计工作作为一种管理活动,是随着经济的发展而发展的。管理会计的形成和发展实际是会计学本身不断完善和发展的必然结果,也是会计工作适应经济环境发展要求的必然结果。长期以来,西方的会计理论一直认为,会计只是一种反映经济(财务)信息的技术和方法,虽然在实际工作中会计一直对经济管理起着必不可少的重要作用,但人们对会计工作的管理价值的认识还是很不足的。直到本世纪 20 年代,西方会计界才把会计与管理真正联系起来,这便为管理会计的形成打下了基础。而股份制企业的成熟和发

^① 余绪缨:《管理会计》,8 页,北京,中国财政经济出版社,1983。

^② 石人瑾:《管理会计》,9 页,上海,上海三联书店,1994。