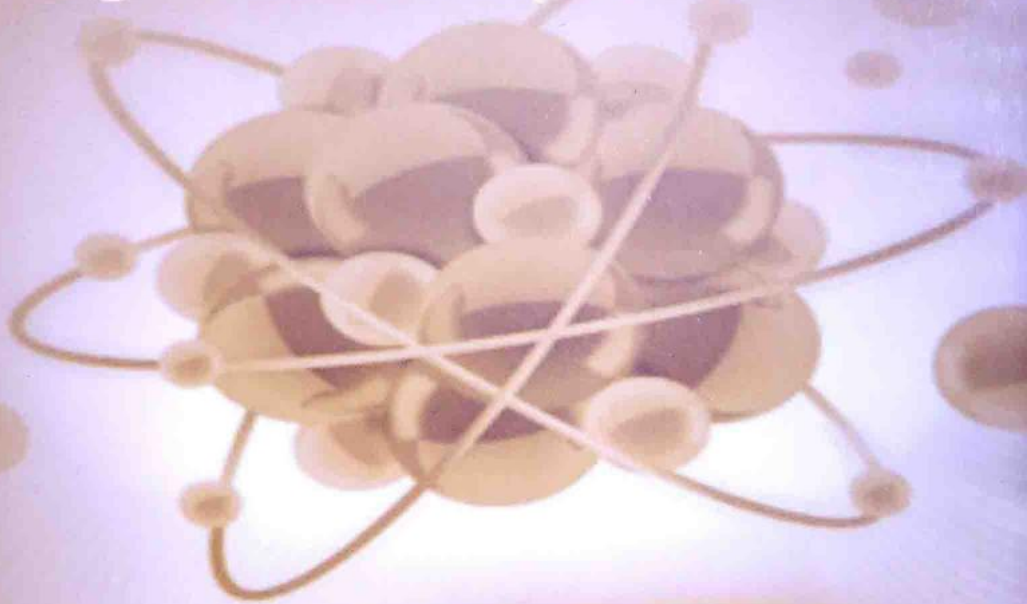


张薇 • 编著



管理会计新编

guanli kuaiji xianbian



苏州大学出版社
Soochow University Press

管理会计新编

张 薇 编著

苏州大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

管理会计新编/张薇编著. —苏州:苏州大学出版社,2014.1
ISBN 978-7-5672-0732-5

I. ①管… II. ①张… III. ①管理会计 IV.
①F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2013)第 317897 号

书 名:管理会计新编

编 著:张 薇

责任编辑:张 凝

装帧设计:刘 俊

出版发行:苏州大学出版社(Soochow University Press)

社 址:苏州市十梓街1号 邮编:215006

印 刷:丹阳市兴华印刷厂印装

邮购热线:0512-67480030

销售热线:0512-65225020

开 本:700 mm×1 000 mm 1/16 印张:17 字数:314 千

版 次:2014 年 1 月第 1 版

印 次:2014 年 1 月第 1 次印刷

书 号:ISBN 978-7-5672-0732-5

定 价:38.00 元

凡购本社图书发现印装错误,请与本社联系调换。服务热线:0512-65225020



前 言

管理会计是西方工业发达国家在第二次世界大战以后迅速形成的一门新兴的综合性、实用性都很强的边缘性学科。它把“管理”和“会计”这两个方面融合起来,以现代管理理论为基础,运用一系列专门方法和技术,对财务会计和统计资料及其他相关资料进行确认、计量、整理、对比和分析,为组织内部各级管理人员对整个组织及各个责任单位当前和未来的经济活动进行预测、决策、规划、控制和评价考核,为管理当局对其资源的合理配置和使用作出最优决策提供科学依据。

管理会计自 20 世纪 20—30 年代萌芽、40—50 年代创立到现在,已经历了将近一个世纪。在这一过程中,通过不断吸收现代管理科学新方法,管理会计的理论和方法逐渐成熟和日臻完善,在实践中为强化和改善企业内部经营管理做出了重要贡献。特别是预测分析、决策分析、成本控制和责任会计等方法在企业中的运用,其效果尤为显著,给企业经营管理带来了勃勃生机,使厂长、经理们深受其益。

学习和借鉴西方管理会计的先进方法和成功经验,在市场竞争日趋激烈、企业经营风险与日俱增的今天,显得尤为重要,更富现实意义。

本书以企业为主体,介绍管理会计基本原理、方法及具体应用。全书分为十二章,前面三章主要是管理会计基本概念及方法的介绍,从总体上对管理会计进行提纲挈领的介绍,具体地指出管理会计的前提和成本核算的方法;第四、五、六、七章是有关预测和决策会计的内容,介绍预测和决策的基本方法,介绍如何开展“本量利分析”以及怎样进行短期经营决策和长期投资决策;第八、九、十章是规划和控制的内容,介绍编制预算的方法以及通过制定标准成本对成本进行有效控制的方法及怎样按照责、权、利的关系考核和评估责任中心业绩的方法;第十一章讲述绩效评价的概念、分类及基本方法;第十二章介绍战略管理会计的内容、特点和主要方法。

本书可作为高等院校有关专业“管理会计”课程教材,也可供经济研究人员、企业管理人员、各类企业财会人员自学和参考。由于作者水平有限,本书不当之处,恳请专家和读者批评指正。

张 薇



目 录

第一章 管理会计概述.....	(1)
第一节 管理会计的形成和发展.....	(1)
第二节 管理会计与财务会计的关系.....	(3)
第三节 管理会计的职能、内容和组织	(5)
复习思考题.....	(10)
第二章 成本性态和成本核算方法.....	(11)
第一节 成本性态和成本性态分析.....	(11)
第二节 变动成本计算法.....	(18)
第三节 作业成本法.....	(30)
复习思考题.....	(42)
习题.....	(42)
第三章 货币的时间价值和风险价值.....	(44)
第一节 货币的时间价值.....	(44)
第二节 风险价值.....	(54)
复习思考题.....	(58)
习题.....	(58)
第四章 预测分析.....	(60)
第一节 预测分析概述.....	(60)
第二节 预测的基本方法.....	(63)
复习思考题.....	(77)
习题.....	(77)
第五章 本量利分析.....	(79)
第一节 本量利分析概述.....	(79)

第二节	保本点的预测分析	(83)
第三节	利润的预测分析	(93)
第四节	因素变动对保本点、保利点和利润的影响	(97)
第五节	利润的灵敏度分析	(100)
	复习思考题	(105)
	习题	(105)
第六章	决策分析	(107)
第一节	决策分析概述	(107)
第二节	确定型决策	(110)
第三节	非确定型决策	(120)
第四节	风险型决策	(122)
	复习思考题	(127)
	习题	(127)
第七章	长期投资决策分析	(130)
第一节	长期投资决策概述	(130)
第二节	资金成本和现金流量	(132)
第三节	投资效果的简单计算方法	(138)
第四节	投资效果的现值计算方法	(141)
第五节	固定资产更新决策分析	(150)
第六节	风险型投资决策分析	(154)
	复习思考题	(160)
	习题	(160)
第八章	全面预算	(163)
第一节	全面预算概述	(163)
第二节	全面预算的具体编制	(166)
第三节	编制预算的先进方法	(175)
	复习思考题	(183)
	习题	(184)
第九章	标准成本系统	(186)
第一节	成本管理	(186)
第二节	标准成本控制	(190)

第三节 标准成本的账务处理	(206)
复习思考题	(207)
习题	(207)
第十章 责任会计	(209)
第一节 责任会计概述	(209)
第二节 责任中心的建立	(211)
第三节 责任中心的考评	(215)
第四节 内部转移价格	(221)
复习思考题	(224)
习题	(224)
第十一章 绩效评价	(226)
第一节 绩效评价概述	(226)
第二节 基于利润的绩效评价	(228)
第三节 基于 EVA 的绩效评价	(233)
第四节 基于战略的绩效评价	(237)
复习思考题	(243)
习题	(243)
第十二章 战略管理会计	(244)
第一节 战略管理会计概述	(244)
第二节 战略定位分析	(246)
第三节 战略管理会计的主要方法	(250)
复习思考题	(253)
附录 终值与现值表	(254)



第一章 管理会计概述

第一节 管理会计的形成和发展

管理会计是西方工业发达国家在第二次世界大战以后迅速形成的一门新兴的、综合性和实用性都很强的边缘学科。它是以强化企业内部经营管理、提高经济效益为目的,通过对收集到的成本、收入、利润和资产、权益等会计信息和其他市场、统计、技术资料的深加工和再利用,从而对企业的经济活动进行预测、决策、规划、控制和业绩考评的一个会计分支。

一、管理会计的形成

管理会计作为现代会计科学中的一个分支学科,孕育于19世纪末、20世纪初,到20世纪50年代才正式形成,在70年代后得到广泛推广,并风靡世界。

近代会计的产生和发展有着比较悠久的历史。从15世纪末西方出现了“复式簿记”到18世纪英国完成产业革命这一时期内,企业所有者与经营者合而为一,他们凭经验直接担任工厂最高管理者;企业主要采用独资和合伙经营的组织形式,规模较小,企业的经济活动比较简单,经济关系也不复杂。此时会计的任务就在于计算盈亏和保护工厂主的财产,目的无非是为了加强企业的内部管理。

而在英国产业革命完成以后,社会生产力得到迅猛发展,资本日益集中,企业规模愈来愈大,竞争越来越激烈,管理亦日趋复杂。此时,企业的资金来源也已远远超出了独资或合伙的范围,所有者与经营者逐渐分离。会计则以公司会计为主要形式,要求企业正确计算经营成果,提供财务报表,且由企业外部人员来核查账目,故出现了公认会计准则,由此奠定了财务会计的基础。随着社会生产力水平的提高和商品经济的迅速发展,企业出现了传统管理方式无法避免的经营粗放、资源浪费严重、基层生产效率低下等弊端,故以美国的泰罗、法国的法约尔为代表的科学管理方式应运而生。会计和管理也逐渐地结合起来。20世纪初,“标准成本制度”等差异分析方法在美国会计实务界

的问世,标志着管理会计的原始雏形已经形成。

第二次世界大战以后,资本主义经济获得进一步发展,科学技术革命势不可挡。世界市场风云变幻,商品供过于求,竞争更加激烈;企业规模空前增大,生产经营过程也变得十分复杂。事后记账算账、提供资料已远远不能满足需要。与此相应,管理工作也向科学化、系统化、标准化方向发展。“盈亏平衡点”、“弹性预算”、“变动成本计算法”、“责任会计”等分析方法的应用,大大丰富了传统会计的内容和方法,加强了会计在企业管理中的地位和作用,促使事后计算的会计逐渐向事前计算转化,从而使会计理论和会计工作进入一个崭新的发展阶段。

20世纪50年代后,各国都致力于经济建设,现代科学技术突飞猛进并大规模应用于生产,日益高涨的第三次技术革命浪潮推动了社会生产力迅猛向前发展;与此同时,资本则是更进一步集中,大型、巨型、跨国公司不断涌现,它们之间的激烈竞争趋于白热化。如何适应市场需求,如何在强手如林的激烈竞争中立于不败之地?管理者们发现:只有进行事前的预测、决策、控制和考评才能掌握竞争的主动权,即以市场需求为导向,预测市场对产品的需要以及变化趋势;再在预测的基础上进行决策,以不断降低成本消耗,提高产品质量,不断开发新产品;进而编制预算,进行事前控制和日常控制,并按责、权、利的关系,明确经济责任,赋予管理权力,联系经济利益,充分调动各方面的积极性。管理会计就是在适应现代经济管理的客观需要中,逐步充实、完善和进一步发展的。

从20世纪50年代至70年代,管理会计的发展主要表现为其方法的发展,即突出地表现为决策分析方法在内部管理中得到极大的推广应用并取得了很大的成功;而自70年代后,由于现代管理方法如系统论、信息论和控制论及运筹学、行为科学等方法 and 计算机技术被大量地运用,管理会计便迅速发展成了一门日趋成熟的多种学科相互渗透的边缘性学科。

二、管理会计发展的过程

管理会计发展的过程具体可分为孕育形成和成长发展两个阶段。

(一) 孕育形成阶段

这一阶段是指自19世纪末、20世纪初至20世纪50年代。此时,管理会计还没有形成为一门学科,仅仅是作为管理的工具,帮助管理,为管理服务,本身也还没有脱离成本会计的范畴,其主要工作是开展标准成本计算和进行预算管理。

(二) 成长发展阶段

这一阶段是指自二战结束至今。具体又可分为:

1. 管理会计初级阶段

这一阶段是指 20 世纪 50 年代至 70 年代。此时,管理会计已正式成为一门学科,是以决策分析为支柱的决策性管理会计,但它对企业生产经营活动的风险性和不确定性探讨得不多。

2. 管理会计高级阶段

这一阶段是指 20 世纪 70 年代至今。在这一阶段,现代管理科学成果被大量地引入管理会计。运筹学、概率统计等数学方法的引入,使管理会计有了解决问题的科学方法;电子计算机技术和管理信息系统的引入,使管理会计具备了必要的技术手段;而行为科学的引入,则为管理会计真正发挥控制和业绩考评职能奠定了基础。

我国介绍和引进管理会计方法是在 1979 年。随着我国经济体制改革的不断深化和社会主义市场经济的不断完善,企业享有越来越多的经营决策权。这不仅要求会计反映和监督企业已经发生的财务状况和经营成果,而且要预测经济前景和参与经济决策并为完善企业内部机制、加强企业内部管理服务;而我们原先掌握的一些会计专门技术和方法,已不能完全适应这一要求,故结合企业实际,推广运用管理会计方法对改善企业经营管理、充分挖掘内部潜力,规划和控制企业的经济活动、增加产品在市场上的竞争能力以及提高企业的经济效益是十分必要的。

第二节 管理会计与财务会计的关系

管理会计是传统会计的管理职能逐渐发展并从其中分离出来形成的,原来企业会计中负责反映和监督的那部分内容就被称为财务会计。现在在西方,管理会计和财务会计是企业会计领域中两个并列的、相对独立的学术领域,它们既有区别又有联系。

一、管理会计与财务会计的联系

(一) 两者的渊源相同

管理会计和财务会计均脱胎于传统会计,两者有相同的渊源,因此在内容上是相互渗透、相互影响的。例如,由于管理会计是从传统会计中分离出来的,且是对收集到的财务会计资料进行加工、调整、改制和延伸,编制成各种企业内部报表,以适应企业内部经营管理的需要,故它受到财务会计信息的及时性、准确性、相关性等影响;而财务会计有时也把管理会计的某些报表对外公开发布,另外它还把企业内部管理需要的标准成本、目标利润等一些指标作为会计报告的补充资料对外公开发表。

（二）两者的工作对象一致

管理会计和财务会计从工作对象上看基本相同,都是企业的生产经营活动及其发出的信息,故它们的工作客体相似,最终的目标也是一致的,都要服从于现代企业会计总体要求,但在时间上和空间上各有侧重。从时间上看,管理会计侧重于企业现在和未来的经济活动及其发出的信息,而财务会计则侧重于企业已经发生的经济活动及其发出的信息;从空间上看,管理会计侧重于企业部分经济活动及其发出的信息,而财务会计则侧重于企业全部经济活动及其发出的信息。

二、管理会计与财务会计的区别

（一）服务的对象不同

管理会计主要用于内部管理决策和业绩考评,为企业内部管理人员提供有效的决策信息,故是为企业内部管理人员服务的,属于“内部会计”;而财务会计主要是通过记录经济业务,编制财务报表,向与企业有经济联系的团体和个人(包括财、税机关,金融机关,债权债务入)提供资料,故是企业外界服务的,属于“对外会计”。

（二）作用的时效不同

管理会计主要着重于现在和未来,在决策中以尚未发生的事项作为处理的对象,它用于进行事前科学的预测和分析,为选择最优方案提供客观依据,故属于“经营型会计”;而财务会计是事后如实地记账、算账,单纯提供资料 and 解释信息,它重在描述过去,不重科学预测,故属于“报账型会计”。

（三）遵循的原则、依据不同

管理会计只服从管理人员的需要及经济规律,不受公认会计准则或行业会计制度的完全限制和严格约束。例如,在计算产品生产成本时,它采用的是变动成本计算法,在长期投资决策中,它采用的是收付实现制;而财务会计由于是如实地记账、算账,向与企业有经济联系的团体和个人“公正、客观”地反映情况,故必须遵守客观性、重要性、一贯性、可比性等公认会计准则和统一的会计制度。

（四）工作的主体不同

管理会计主要以企业内部责任单位为主体,通过实际与预算的对比,考核各责任中心的工作业绩,它考核的可以是企业生产经营活动的全过程,也可以是其中的某个阶段;而财务会计主要以全企业为核算主体,要求提供集中的、概括的财务成本信息,反映企业生产活动的全过程。

（五）工作的程序不同

管理会计没有固定的程序和规定的格式,企业可根据自己的实际情况自

行设计程序;而财务会计核算程序比较固定,带有强制性,它的记账方法,账户设置,报表的编制、格式等都由财政部统一规定,没有回旋的余地。

(六) 工作的方法不同

管理会计方法较灵活,在预测、决策、控制时,往往借助运筹学等现代数学、统计方法所提供的多种信息来进行;而财务会计核算方法比较固定,它以会计等式“资产=负债+所有者权益”为基本结构,采用统一的货币计量单位,以复式记账方法填制、审核凭证和最后编制会计报表反映经济活动,提供信息。

(七) 行为的影响不同

管理会计十分关注管理的过程,并注重合格人才的培养及核算人力资源成本,最关心计量和业绩报告将如何影响管理人员的日常行为,并想方设法充分调动他们的生产积极性和主观能动性;而财务会计最关心的是如何正确计量和及时输送财务信息,不重视企业内部管理人员行为的影响。

(八) 信息的特征不同

管理会计的工作主体是责任单位,它可以是全企业,也可以是企业中的某一个部门,可以是生产经营活动的全过程,也可以是其中的某一个阶段,故管理会计提供的是有选择的、部分的、不定期的管理信息;为了迅速果断地进行决策,它看重的往往是取得资料信息的速度,对信息一般只要求及时性和相关性,对涉及未来的信息不要求过于精确,又因其不受公认会计准则的严格约束,故其业绩报告不具有法律效力。财务会计核算主体是全企业,反映的是企业生产经营活动的全过程,它提供的是连续、系统、综合的财务成本信息,由于是事后反映,故对数据要求极为严格,强调“准”,一般要求计算到小数点后两位;因为是事后记账、算账,所以它能够做到“准”。资产与权益的平衡,总账与明细账的一致,各项财务指标的准确无误,这不仅是财务会计本身的基本要求,也是衡量企业经济活动是否合法的重要依据。财务会计要求按统一的报表格式,分月、季、年定期如实公开地对外报告企业实际财务状况和经营成果,财务会计的报表具有法律效力。

第三节 管理会计的职能、内容和组织

一、管理会计的职能

传统会计以反映和监督为主要职能,是管理的一种工具,但因其有一部分职能直接与管理相结合,本身就具有管理的职能。自当代企业会计适应经济管理发展的需要分化成财务会计和管理会计两个独立的分支以后,财务会

计依旧实施其反映和监督的职能,而管理会计则独立施行如下五个方面的职能。

(一) 预测

预测是指在一定的条件下,采用科学的方法对客观事物未来发展的必然性或可能性进行的估计和推测。管理会计发挥预测职能,就是按照企业经营目标,根据现有的市场境况,选择科学方法,对企业未来的销售量、成本、资金需要量、利润水平及变动趋势作出估计和推测,从而为科学决策打好基础。

(二) 决策

决策是在科学预测的基础上为了达到一定目的而采取的某种对策。

管理会计发挥决策职能是为了达到预定的目的,对某些专门问题如零部件的自制或外购、半成品继续加工、价格的制定等,通过分析比较和判断,从而决定是否采取某种行动;或者在两种或两种以上的备选方案中作出抉择,以便采用最优方案。

合理的决策必须是经济上合理,技术上先进,社会、政治、道德等各方面因素允许,并充分利用人、财、物、市场、资金、管理能力等各方面的条件,以合理组织经济资源取得最好的经济效益。

(三) 规划

规划职能主要通过编制各种计划和预算来实现,它是一个规定目标和拟定具体方法以达到目标的过程。管理会计发挥规划职能,是指在生产经营活动时,企业必须在国家的政策、方针指导下,密切联系企业的实际情况,按照社会需要和市场供需规律,确定长期、中期和短期的奋斗目标,以及对实现这些目标的手段和方法进行详细规划。

企业的计划目标一般由销售额、销售数量、成果费用及利润等具体指标构成。在最终决策的基础上,企业将事先确定的有关经济目标层层分解,落实到各有关预算中去,作为各个责任单位的目标和考评的依据。

(四) 控制

控制是指通过促进、约束、指导和干预经济活动,使企业的计划目标得以实现的管理活动。

计划和预算一旦成立就应付诸实施,这时控制就开始了,预算的确立和执行过程,即是控制过程。管理会计发挥控制职能,是指在生产经营活动中,企业根据会计计划所确定的各项目标,对预期可能发生的或实际已经发生的各种情况的信息进行收集、比较、分析,计算差异,分析差异形成的原因,进而采取措施以达到降低产品成本保证计划目标实现的目的。

控制分事前控制、日常控制和反馈控制三种。事前控制是根据既定的目标,确定目标标准和组织程序;日常控制是过程中的控制,它根据事先制定的

目标,按照一定的原则,采用专门的方法进行严格的计量、监督、指导和调节,并针对已发生的偏差来指导和调节当前的实际活动;反馈控制是通过信息反馈,及时总结经验教训,找出存在问题的症结,进一步修改决策和计划。

(五) 考评

考核评价是衡量各部门业务成果的会计技术。管理会计发挥考评职能,是指在生产经营活动中,企业事后要根据各责任单位所编的业绩报告,将实际数与预算数进行对比分析,来评价和考核各责任单位的业绩,并把所取得的经济成果与经济效益挂钩,奖勤罚懒,奖优罚劣。

经济责任制要求明确经济责任,赋予管理权力,联系经济利益。其中“责”是外在压力,“利”是内在动力,而“权”则是把“责”与“利”联系起来的必要条件和根本保证。只有划清了经济责任,按谁可控制就应当由谁负责的原则进行控制和考核,才能调动各责任单位职工的积极性,把考核和评价建立在公正、客观、可比的基础上,取得最佳的经济效益。

综上所述,预测、决策、规划、控制、考评是管理会计的五大职能,这五大职能相互联系、相互作用。

二、管理会计的内容

管理会计的理论和实践尽管最先起源于西方社会,但迄今为止在西方尚未形成一个统一的管理会计定义。一般认为:管理会计主要是通过各种专门方法,对收集到的财务会计资料及其他信息进行深加工和再利用,使企业内部各级管理人员能据以对整个企业及各个责任单位的经济活动进行预测、决策、规划、控制和业绩考评的信息处理系统。

它的基本内容可以从不同角度进行分类,并组成多种体系,但最常用的分类是把它分成预测决策会计、规划控制会计、责任会计三部分。

预测决策会计是为编制项目计划而进行的各种计算和分析,它是为企业预测前景、参与决策服务的。在充分利用财务会计和其他资料的前提下,它对企业计划期的各项收入、成本、利润指标进行科学的预测,并在此基础上比较不同方案的收入和成本差异,进行短期生产经营决策和长期投资决策,从而充分利用现有资源,使人、财、物得到最合理的利用,使企业极为复杂的生产经营活动实现最优运转,获得最好的经济效益。

规划控制会计是为编制期间计划和对其实施控制而进行的各种计算和分析,主要是为了保证企业的各项经济活动能按预定的目标进行。它把预测和决策所确定的各项目标和任务用数量形式编成全面预算,进而结合标准成本制度和变动成本法,对日常发生的各项经济活动及其信息进行追踪、收集,计算差异,并分析差异形成的原因,从而采取措施,克服不利差异,发展有利

差异,以确保预期目标顺利实现。

责任会计是在企业内部,按照现代企业分级管理的特点,建立若干个责任中心,并明确各自的经济责任,赋予相应的管理权限,最后通过编制业绩报告,考评各责任中心业绩完成情况,联系经济利益进行奖惩,调动职工的积极性,取得最大的经济效益。

这三部分的结构如图 1-1 所示。

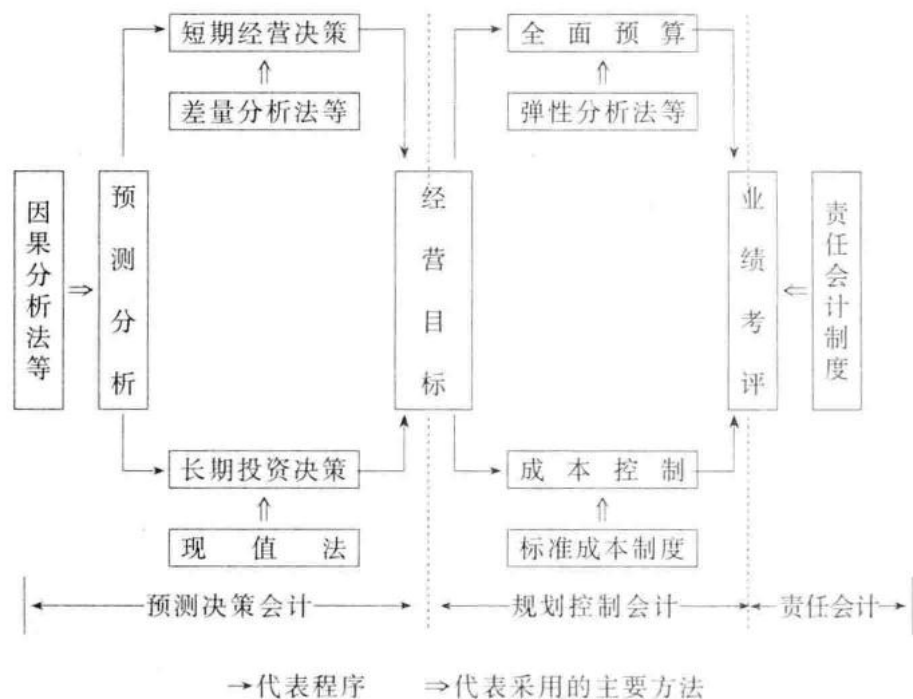


图 1-1 管理会计内容结构

三、管理会计的组织

现代化企业规模较大,生产经营活动较复杂,为了实现内部管理的科学化、合理化,使管理会计工作能落实到个人,需要有相应的组织保障。

企业内部的组织大体上分为生产部门和服务部门两部分。凡直接负责生产和销售活动的部门属生产部门,其他部门都是服务部门。其组织系统如图 1-2 所示。

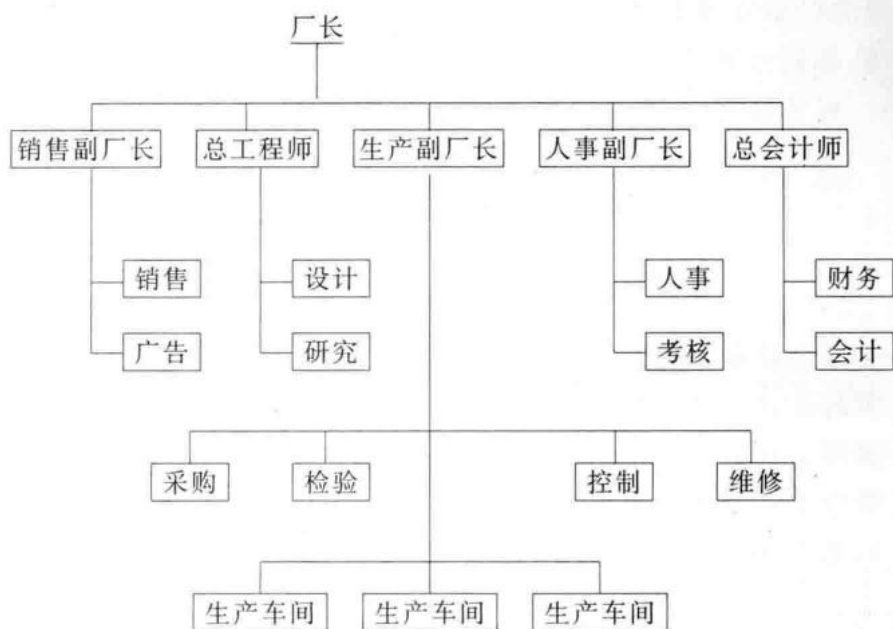


图 1-2 企业内部组织系统

在图 1-2 中,生产和销售副厂长负责的供、产、销等部门是生产部门,而总工程师、人事副厂长、总会计师负责的设计、人事、财务等部门是服务部门。

总会计师在企业中有较高的地位,其职责包括财务、会计所有方面的工作,如编制计划及其控制、拟定内部报告、评估成果、税务管理、财务报告审查等。

管理会计部门的组织系统如图 1-3 所示。



图 1-3 管理会计部门组织系统

在总会计师领导下,应配备有管理会计师、财务会计师、成本会计师、税务专家等,他们分管各自的工作,发挥各自的作用。图 1-3 中管理会计系统与财务会计、税务会计等共同构成企业会计组织系统。

复习思考题

1. 管理会计是如何形成和发展的?
2. 管理会计与财务会计有哪些区别和联系?
3. 管理会计的职能有哪些?
4. 管理会计的内容包括哪些?
5. 以总会计师为首的现代企业会计组织系统是如何建立的?