

1 2 3 4 管理会计学

5 6
李天民 编著

7 8
9 0
中央广播电视大学出版社

管 理 会 计 学

李天民 编



重版

中央广播电视大学出版社

16027/04

管 理 会 计 学

李 天 民 编 著

中央广播电视大学出版社出版

新华书店北京发行所发行

北 京 印 刷 一 厂 印 装

*

开本 787×1092 1/32 印张 16.75 千字 348

1984年7月第1版 1988年2月第3次印刷

印数 442-491—545,000

书号: 4300·78 定价: 2.40元

前 言

管理会计学是把管理与会计这两个主题巧妙地结合起来的一门新兴学科,是现代会计科学的新发展。它主要是为强化企业经营管理、提高经济效益服务的。西方国家三十余年来的实践证明:管理会计既是实现管理现代化的重要工具,又是企业现代化管理的一项主要内容。

十一届三中全会以来,我国实行了对内搞活、对外开放的政策,并贯彻以计划经济为主、市场调节为辅的原则,工农业生产出现了持续稳步增长的大好形势。1984年5月国务院颁布了进一步扩大国营工业企业自主权的十条暂行规定,基层企业在供、产、销和人、财、物等各方面,肯定会享有更大范围的决策权,当然经济责任也会同时加重,经济利益也会相应增长。企业为了改善经营管理,充分挖掘内部潜力,更好地规划与控制企业的经济活动,增加产品在市场上的竞争能力,争取最佳的经济效益,学习西方管理会计学的知识,就显得愈益迫切了。

本书根据“洋为中用”的原则,结合我国四化建设的实际需要,重点介绍西方现代管理会计学中可以借鉴的基本理论、方法和技术。对于不适合我国国情的内容则概予扬弃。

作者曾于1981年撰写了《管理会计基础》,由知识出版社出版,列为新编立信会计丛书。现应中央广播电视大学的委托,在原有基础上全面加以修改补充,写成是书,可供该校经济类及其他财经院校各专业试用。

在本书编写过程中,张佳同志曾对初稿进行校阅,特此致谢。

限于自己的水平,书中难免有不当或错误之处,诚恳希望读者多予批评指正!

作 者

1984年7月

目 录

第一章 绪 论

第一节	会计与管理	(1)
第二节	管理会计的形成与发展	(8)
第三节	管理会计与财务会计的区别与联系	(12)
第四节	管理会计的基本内容	(16)
第五节	会计机构与财务机构的组织领导	(22)
第六节	为什么我们要学习管理会计	(28)
复习思考题		(34)

第二章 成本习性与变动成本法

第一节	成本及其按职能的分类	(35)
第二节	按成本习性分类	(38)
第三节	混合成本及其分解	(46)
第四节	贡献毛益	(57)
第五节	变动成本法	(60)
复习思考题		(81)
习题 1—8		(82)

第三章 预测分析

第一节	预测分析的基本概念	(91)
第二节	利润的预测分析	(95)
第三节	销售的预测分析	(120)
第四节	成本的预测分析	(133)
第五节	资金需要量的预测分析	(143)
复习思考题		(147)
习题 1—9		(148)

第四章 决策分析(一)——短期经营决策

第一节	决策分析的基本概念	(154)
-----	-----------------	---------

第二节 决策分析需要考虑的一些成本概念	(159)
第三节 决策分析的一般程序	(168)
第四节 短期决策分析最常用的专门方法	(170)
第五节 产品生产的决策分析	(177)
第六节 产品最优售价的决策分析	(207)
复习思考题	(211)
习题 1—10	(212)

第五章 决策分析(二)——长期投资决策

第一节 长期投资决策的意义和内容	(221)
第二节 长期决策分析需要考虑的重要因素	(222)
第三节 长期决策分析的基本方法	(238)
第四节 固定资产更新改造的决策分析	(260)
第五节 敏感性分析在长期投资决策中的应用	(266)
复习思考题	(272)
习题 1—10	(272)

第六章 全面预算

第一节 编制全面预算的意义和作用	(279)
第二节 全面预算的内容和编制方法	(284)
第三节 编制费用预算的两种先进方法	(309)
第四节 编制预算的期间与程序	(315)
复习思考题	(320)
习题 1—6	(321)

第七章 责任会计

第一节 经济责任制与责任会计	(329)
第二节 责任中心及其种类	(335)
第三节 对责任中心的评价与考核	(343)
第四节 企业组织结构与责任会计制度的关系	(352)

第五节 内部转移价格	(359)
复习思考题	(366)
习题 1—7	(367)

第八章 成本控制

第一节 成本控制的意义和作用	(373)
第二节 成本的事前控制——制订成本控制制度	(376)
第三节 成本的事前控制——开展价值工程	(379)
第四节 成本的日常控制——成本差异的计算与分析	(398)
第五节 成本差异的帐务处理	(421)
第六节 成本控制的原则	(426)
复习思考题	(432)
习题 1—8	(433)

第九章 管理会计的其它专题

第一节 存货管理	(441)
第二节 订价决策	(455)
第三节 线性规划在经营决策中的应用	(471)
第四节 成本·计划评审法在经营决策中的应用	(484)
第五节 概率分析在不确定型决策中的应用	(495)
第六节 小中取大和大中取小法在不确定型决策中的 应用	(506)
复习思考题	(509)
习题 1—10	(510)

附录:	(518)
-----------	-------

1 元的终值表(附表一)	(518)
1 元的现值表(附表二)	(522)
1 元的年金终值表(附表三)	(524)
1 元的年金现值表(附表四)	(528)

第一章 绪 论

管理会计是现代西方国家把“管理”与“会计”这两个主题巧妙地结合起来的一门新兴的、综合性很强的边缘学科，是现代会计科学的一个新发展。本章着重说明会计与管理的关系怎样；管理会计是怎样形成和发展的；管理会计与传统会计有哪些区别和联系；管理会计包括哪些基本内容；现代企业中会计机构与财务机构是怎样组织领导的；以及我们为什么要学习管理会计等问题。学习了本章，能使读者对管理会计有一个总括的概念。

第一节 会计与管理

什么是管理

我们常听人说，某某单位出现了一些问题，例如工作效率不高，资金调度不当，经济效益很差等等，于是就提出该单位需要加强管理。从这个意义上来说，管理就代表一种需要，是人类进行社会生产的需要。凡是许多人在一起共同劳动，那里就存在着一定的人力、物力和财力的资源，为了使有限资源能得到最优化使用，就必须进行管理。即使在古代生产力水平很低的条件下，也离不开管理。共同劳动的规模越大，劳动的分工和协作越细，管理就越缜密、越复杂、越

重要。(当然,管理不仅在经济工作中需要,在军事、科研、文教、卫生等方面也需要,本书的阐述以经济管理为限。)

那末,究竟什么是“管理”呢?从字面上来说,“管理”就是“管辖”、“处理”的意思。有人说管理就是控制,实际上控制只是管理的基础。很显然,不能控制的事物就无法管理;但管理却比控制具有更多的职能。说得严谨一些,“管理”就是指在一定的生产方式下,人们为了达到预期的目标及任务,依照某些原则、程序和方法,针对管理对象所进行的计划、组织、指挥、协调与控制等一系列的工作或职能。由于现代科学技术的飞跃发展和生产社会化程度的极大提高,现代化管理的工作或职能,还要加上预测和决策。

预测是以过去的历史资料和现在所能取得的信息为基础,运用人们所掌握的科学知识与管理人员多年来的实践经验,来预计、推测事物发展的必然性与可能性的过程。例如对某种产品在国内外市场销售情况发展变化的预测;对原材料、能源、配套产品的来源和价格的预测;产品销售地区(或国家)的政治经济情况的预测;以及消费者的心理、习惯和购买力状况变化的预测等等。

决策就是根据预测所得到的各种数据和资料,以及其它有关信息,经过归纳、鉴别、整理和研究以后,对生产经营活动中的重大问题,通过专门分析方法从而作出决定的过程。例如对原有设备是否需要更新改造,以及怎样进行更新改造的决策;零部件是自制还是外购的决策;亏损产品是否要停产的决策;产品的生产和销售应怎样组合才能提供最大经济效益的决策等等。

管理是不是生产力

由于不同社会制度的经济管理是反映各该社会统治阶级意志的，因而过去很多人认为只有直接从事生产和销售经营活动的人才算生产力。至于经济管理则属于生产关系和上层建筑的范畴，从事管理工作的人员是不算生产力的。

但是我们必须指出，经济管理首先有一个根据客观经济规律合理组织生产力的问题。管理是生产社会化引起的，它的基本任务是把劳动者、劳动手段、劳动对象和生产技术情报科学地组织起来，并按系统最优的方式进行经营，使人尽其才，物尽其用，地尽其利，借以取得最大的经济效益。特别是在现代社会中，由于生产自动化的大量应用，体力劳动极为有限，真正生产力的主要来源是依靠知识、智慧与人的创造力。而经济管理正是人们发挥知识、智慧与创造力的重要领域。实践证明管理工作做得好，可以对其他生产要素发挥“乘数”的作用。从这方面来看，我们可以说管理也是生产力。正如邓小平同志所指出的：“要弄清什么是资本主义。资本主义要比封建主义优越。有些东西并不能说是资本主义的。比如说，技术问题是科学，生产管理是科学，在任何社会，对任何国家都是有用的。我们学习先进的技术、先进的科学、先进的管理来为社会主义服务，而这些东西本身并没有阶级性。”^①

^① 见《邓小平文选》，人民出版社1983年版，第310页。

管理科学是怎样形成和发展的

管理科学是从管理实践中产生的。管理实践源远流长，可以追溯到人类社会的早期。前面我们已经说过，当人类社会会有共同劳动，就需要管理。而管理成为一门科学，迄今只有一百多年的历史，它是随着资本主义生产的兴起而逐步形成和发展起来的。兹简述如下：

十八世纪古典学派的经济学家就揭示了资本主义经营管理的核心问题是如何获得利润，当时的管理工作一般是由资本家根据自己的经验和惯例进行的。

本世纪初(1911年)美国泰罗 F.W. Taylor 把过去资本家根据个人的体会和判断进行管理的经验加以总结提高，使它科学化、系统化，创建了“科学管理”(Scientific Management) 学派。这种理论重视研究车间工人的操作，从时间、动作的合理和配合上，使工人的操作科学化、合理化，借以提高生产效率和工作效率，他是从车间的观点建立起他的管理制度。

本世纪二十年代，法国冶矿工程师费约(Henri Fayol) 创建了“职能管理”(Functional Management) 学说。这种理论是在科学管理的基础上进一步加以发展，他不仅考虑车间工人的操作过程，而且重视研究各个职能科室(上层)的管理，是从企业的全局观点建立他的管理制度。他认为“管理”是主管人员为完成既定目标，在生产、销售、财会、人事及研究开发等五大“经营职能”(Business Functions)内，运用计划、组织、指挥、协调及控制等五大“管理职能”

(Management Functions),对资源的运用进行决策的各种活动。所谓“管理的重心在经营,经营的重心在决策”,正是这种理论的指导方针。

本世纪四十年代,特别是第二次世界大战以后,西方一些管理学家把行为科学的原理应用到职能管理上形成“行为科学管理”(Behavior Scientific Management)学派。这种学派主要是应用社会学和心理学的一些原理和方法来研究如何调整与改善人与人之间的关系,引导并激励人们在生产经营活动中充分发挥人的内在动力(主观能动性)和积极性,借以提高工效。他们认为人和人的行为是管理工作的重要因素。

本世纪五十年代,西方另有一些管理学家把数量经济的原理与运筹学的方法引到管理科学中,形成“数量管理”(Quantitative Management)学派。这种学派主要是将管理视为数学的程序、概念、符号和模型的演算;也就是首先根据会计、统计所提供的各种信息,应用运筹学和数理统计的原理和方法,把复杂的经济现象建立数学模型,然后通过电子计算机进行求解,来帮助管理人员进行最优化的预测、决策、组织、安排和控制,从而大大改进经营管理水平,争取最佳经济效益。

本世纪六十年代,西方又有一些管理学家将系统论的原理引进到管理科学内,形成“系统管理”(Systems Management)学派。他们认为任何企业都可以看成是一个人为的系统,而系统是一个有一定目的,由相互联系和相互作用的部分所组成的复杂整体。因此,管理人员在执行各项管理

职能时，绝不能从局部的个体的最优出发，即所谓“头痛医头，脚痛医脚”；而应从全局、从经营管理的各个组成要素的总体出发，来实现对经济活动进行规划与控制的最优化。

到了本世纪七十年代，西方国家又出现了“灵活管理”(Contingency Management，或译作“权变管理”)学派。这派认为当今世界的经济形势，变化万端，不肯定因素太多。进行管理不可能搞一套固定的数学模式，也不是简单地归纳几条管理原则，就能以不变应万变。数量管理有很大的局限性，用电脑代替人脑，也常常会出问题。因此，他们认为应将以上各种管理学派的理论融为一体，取长补短，因事、因时、因地制宜，灵活掌握，看情况办事，力求工作、组织和人三者之间能形成最佳配合，从而取得最大的经济效益。

必须指出，以上所列举的只是近半个世纪以来，在科学管理基础上发展起来的现代管理科学的几种主要学派，因为它们对管理会计学的形成和发展有重要影响，其它学派则不一一赘述。

会计与管理的关系怎样

大家知道，会计作为一种社会现象，在人类历史的最早阶段——原始共产主义社会，当人们进行共同生产的时候，由于管理经济的需要就开始出现了。马克思在《资本论》第二卷阐述会计的起源时曾说过：最原始的会计“是生产职能的附带部分”。后来随着生产的发展，会计逐渐从生产职能中分离出来，成为独立的、专业性的管理职能。例如远在印度太古共同体内，农业已经有了记帐员，登记收支。在我国，

西周就设置了“司会”，总管封建王朝的财赋收支，并进行月度与年度的计算与记录。当时对会计的解释是：“零星算之为计，综合算之为会”，而“算”与“管”是结合起来进行的，“算”是为了“管”这就意味着原始会计早就包括有计算与管理的涵义。

后来，人类数千年来的生产实践充分证明会计不仅是管理经济的一项重要工具，而且它本身一开始就是经济管理工作的一个重要组成部分。没有会计，人类不可能总结生产经验，不可能有物质财富和精神文明的积累，也不可能认识社会发展的客观规律。一句话，管理经济离不开会计，经济愈发展，会计愈重要。

究竟什么是会计呢？美国会计学会（AAA）于1966年曾对它下了一个定义：“会计是鉴定、计量和传送经济信息的方法，并使信息的使用者有可能据以作出有根据的判断与决策。”

另一个西方会计界的权威机构——美国会计师协会（AICPA）所属的会计原则委员会（APB）于1970年发布的第四号《说明》中，对会计也下了类似的定义：“会计是一项服务性活动。它的职能是提供有关经济个体的数量信息，主要是财务性质方面的，这些信息在企图作出经济决策时，肯定是有用的。”

综上所述可见，会计不仅是一个信息系统，为企业各项管理职能提供必要的信息；而且它本身也是一项管理活动，即利用这些信息为管理职能的核心——作出最优决策——服务。会计的产生和发展是和人们从事管理活动，讲求经济效益分不开的。

第二节 管理会计的形成与发展

管理会计是怎样形成的

要了解管理会计怎样形成，简略回顾一下会计科学发展的历史是有益的。

大家知道，会计实践与管理实践一样，都有着源远流长的发展史，但会计理论的建设和发展，却非常缓慢，远远落后于会计实践。世界上第一本从理论上探讨复式记帐的原理及其具体应用的“簿记学”，一直到十五世纪末（1494年）才出版问世，而它只不过是意大利人卢卡·巴其阿勒（Luca Pacioli）所著的《算术·几何与比例概要》中的一章而已。后来几乎停滞了四百多年，直到上世纪末、本世纪初，英国在产业革命的影响下，产生了适应大生产需要的公司组织，企业的所有权与经营管理权明显分离。因而对簿记提出更高的要求，即不仅能记帐、算帐，提供经济信息，而且要能审核帐目，查错防弊；不仅能解释经济信息，说明问题，而且要研究对资产的估价方法及其有关的理论。在这样情况下，才由英国学者皮克斯利（F. W. Pixley）、迪克西（L. R. Dicksee）和乔治·李斯尔（George Lisle）把簿记学推进到会计学。当时英国就成为全世界会计理论研究的中心。

经过第一次世界大战，美国的经济资源和工厂设备，不仅保持完整无缺，而且大发战争横财，从而使她在经济实力、科学技术和经营管理等方面完全取代了大不列颠帝国的统治地位，会计理论研究中心也就在这时候转移到美国。当

时泰罗的科学管理正在美国许多企业中得到广泛推行，会计科学为了紧密配合科学管理来提高企业的生产效率和工作效率，就将“标准成本”(Standard Cost)、“预算控制”(Budget Control)和“差异分析”(Variance Analysis)等专门方法引进到会计方法体系中。同时还有少数学者提出了“管理的会计”(Managerial Accounting)这个词汇，并发表专著^①，主张把会计服务的重心放在加强内部管理上，但当时没有受到会计界的普遍重视。

到了四十年代，特别是第二次世界大战以后，由于资本主义企业规模愈益扩大，国际、国内市场竞争剧烈，同时失业率增加，经济危机发生频繁。企业管理当局在这种形势下，为了战胜对手，增加竞争能力，就十分重视提高内部工作效率，广泛推行职能管理与行为科学管理，借以提高产品质量，降低产品成本，扩大企业利润。这时专门配合职能管理与行为科学管理的“责任会计”(Responsibility Accounting)和“成本—业务量—利润分析”(Cost—Volume—Profit Analysis;简称CVP分析)等专门方法也就应运而生，并加入到原有的会计方法体系中，于是会计学的深度和广度就有了较大突破。所有这些专门方法，再加上三十年代引进的“标准成本”、“预算控制”和“差异分析”等等，实际上都是现代管理会计的雏形。

到了五十年代，随着科学技术的日新月异，生产力迅猛

^① 例如1922年奎因坦斯(H.W.Quaintance)所著的《管理会计：财务管理入门》；1924年麦金西(G.O.Mckinsey)所著的《管理会计》。

发展，跨国公司不断涌现，企业规模愈趋庞大；竞争也愈演愈烈，致使资本利润率下降；再加上通货膨胀，银根紧张，筹资不易，给企业的经营管理带来了严重困难。为了解决这些问题，促使企业领导不得不重视经济预测和决策工作，并在广泛推行职能管理与行为科学管理的基础上，进一步吸收数量管理中的一些专门方法对生产经营的一切活动加强事前的规划与日常的控制，借以提高经济效益，攫取最大限度的利润。这时就需要有一种能为上述现代科学管理服务的会计体系与之密切配合，于是专门为企业内部加强管理，提高经济效益服务的“管理会计”(Management Accounting)体系就正式形成了，并于1952年世界会计学会年会上正式通过了“管理会计”这个专门名词。在这样情况下，传统的那部分会计工作就被称为“财务会计”(Financial Accounting，亦可译作“理财会计”)。

综上所述可见，管理会计学是从财务会计学派生出来的一门独立的新兴学科，是资本主义生产发展的必然结果。管理会计学与现代管理科学的关系非常密切：后者的形成和发展对前者在理论上起着奠基和指导的作用；另外，前者又充分吸取了后者的各种专门方法和技术，为现代会计科学，注入了新的活力，从而使它具有更加广泛的实际应用价值和灵活的适应能力。

管理会计的发展趋势怎样

管理会计体系正式形成以后，由于不断吸收现代管理科学和系统论、信息论、控制论等各方面的研究成果，同时又引