

管 理 会 计

余 绪 纓 编著



中国财政经济出版社

管 理 会 计

余 绪 纓 编 著

中国财政经济出版社

管 理 会 计

余 绪 纛 编 著

•
中国财经出版社 出版

新华书店北京发行所发行 各地新华书店经售
通县西定安印刷厂印刷

•
850×1168毫米 32开 13.5印张 320,000字
1983年3月第1版: 1989年7月北京第9次印刷
印数: 283 801—297 800 定价: 4.95元
ISBN 7-5005-0308-3/F·0277

编 审 说 明

本书是我部为高等财经院校财务与会计专业组织编写的选修课教材。由厦门大学经济学院余绪缨教授编著。我部人事教育司曾召开会议对书稿进行过审查讨论，最后送审稿又经有关单位同作者作了研究修改，我们同意作为试用教材出版。该书也可以作为广大企业管理干部和财务、会计人员自学的参考。

财政部教材编审委员会

一九八二年八月

前 言

列宁曾经说过：“睁开眼睛看资产阶级科学，注意它，利用它，批判地对待它”，而不要“一味闭起眼睛”。^①从会计这门学科看，同样有这个问题。近几十年来，基于现代科学技术的迅速发展和客观经济形势的变化，发达的资本主义国家在会计这个领域内也有许多重要的发展，现代管理会计的兴起，是其中最值得注意的一个方面。现代管理会计从传统的单一的会计系统中分离出来，成为与财务会计并列的独立的学科，经历了一个逐步发展的过程。它的日趋成熟和迅速发展，是在本世纪五十年代以后。现代管理科学的发展对管理会计的形成和发展起着奠基和指导的作用，赋予它现代化的管理方法和技术，从而使它比传统的会计可以履行更加广泛的职能。也就是，它不仅能详细地分析过去，更重要的是，能科学地筹划未来，并控制企业的经济活动，使之按照既定的目标进行。所以，现代管理会计已远远不是原始意义上的以记帐、算帐为主要特征的会计了。它广泛吸收了管理经济学、工程经济学、数量化管理和决策、经济决策分析、财务管理等方面的研究成果，引进、应用到会计中来，形成一个新的相对独立的理论和方法体系。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的边缘学科。

本书较全面、系统地介绍了当代资本主义国家管理会计的基

^① 《非批判的批判》。《列宁全集》第3卷，人民出版社1963年版，第581页。

本原理和方法，使人们对它的基本内容和主要特点有一个较全面的了解，以便对其中合乎科学原理的部分，经过分析和鉴别，有选择地从中吸取一些对我有用的东西，为“四化”建设服务。

为便于阅读，书中运用了大量的图表和例解来具体说明较为复杂的问题；涉及数学计算的部分，也主要是通过例解着重说明有关计算公式和计算程序在管理工作中的具体应用，一般不作严格的数学推导，^①因而没有学过高等数学的读者也是完全可以掌握的。

本书是财政部人事教育司组织编写，供高等财经院校有关专业使用的一本统编教材，也可供广大企业管理干部和财务会计人员学习、参考。本书初稿曾由作者在教育部委托厦门大学举办的高等财经院校管理会计师资格培训班（1981年2月到7月）试教。以这次教学实践为基础，作者对初稿作了较大的增删、修订，写成第二稿。1981年11月，财政部人事教育司在厦门大学召开了这本教材的审查讨论会，曾邀请中国人民大学、中央财政金融学院、北京经济学院、上海财经学院、上海社会科学院、天津财经学院、江西财经学院、辽宁财经学院、山西财经学院、郑州航空工业管理专科学校、厦门大学和中国财政经济出版社的有关同志对这本教材的第二稿进行了讨论，与会同志在肯定作者近年来为此所作的努力的同时，对如何进一步修改、提高，提出了很多宝贵的意见和建议。作者在听取大家意见的基础上，经过认真的分析、研究，又作了较大的修改、补充，写成第三稿，作为正式出版的基础。因此，这次审查讨论会，对提高这本教材的质量有很大的帮助，谨于此对会议的组织者和全体与会同志表示衷心的感谢。在编写过程中，蔡淑娥同志在协助进行材料整理和习题编写

^① 有些计算公式偶附数学推导，也仅供有兴趣的读者作参考，并非必读。

等方面作了大量工作，对此也致以谢意。

管理会计是一门新的学科，国外正在发展中。作者在这个领域也属初学，在编写过程中，虽尽可能较广泛地阅读了国外有关的教材和专著，在材料的消化、提炼和体系的安排等方面作了一定的努力，并试图能基本上概括西方在管理会计领域中七十年代的最新进展情况，但限于自己的水平，书中不妥和错误之处一定很多，恳请广大读者批评、指正。

作 者

1982年7月

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 现代管理会计的形成与发展	(1)
第二节 现代管理会计的主要内容和本教材的体系安排	(8)
第三节 现代管理会计的主要特点	(11)
第四节 现代管理会计在企业管理中的作用及其组织系统	(18)
第二章 成本性态与变动成本计算	(25)
第一节 成本性态分析	(25)
第二节 半变动成本的分析	(34)
第三节 变动成本计算	(41)
习题	(54)
第三章 盈亏临界点和成本——产量——利润依存关 系的分析	(56)
第一节 盈亏临界点及其有关的几个问题	(56)
第二节 成本——产量——利润依存关系的分析	(80)
习题	(97)
第四章 经营决策的分析、评价	(98)
第一节 预测是决策的基础	(98)
第二节 经营决策要着重考虑的一些“成本”概念	(114)
第三节 短期决策的分析、评价	(123)
习题	(150)
第五章 资本支出决策的分析、评价	(153)
第一节 分析、评价投资方案经济效益的基本方法	(154)

第二节	固定资产更新决策中的几个专门问题	(175)
第三节	分析、评价投资方案的经济效果需要考虑的几个问题	(195)
	习题	(218)
第六章	生产经营的全面预算	(219)
第一节	生产经营全面预算的基本体系	(219)
第二节	弹性预算	(233)
第三节	概率预算	(241)
	习题	(245)
第七章	标准成本系统	(249)
第一节	概述	(249)
第二节	标准成本的制定	(252)
第三节	差异分析	(253)
第四节	例解	(270)
	习题	(279)
第八章	存货的计划与控制	(280)
第一节	如何确定存货的最优水平	(280)
第二节	存货的控制	(306)
	习题	(310)
第九章	责任会计与企业内部单位工作成果的评价和考核	(312)
第一节	成本(费用)中心	(312)
第二节	利润与投资中心	(320)
第三节	内部转移价格	(324)
第四节	成就报告	(335)
	习题	(339)
第十章	现代管理会计中的数量方法	(340)
第一节	线性规划	(341)
第二节	非线性规划与动态规划	(359)

第三节 排队论.....	(374)
第四节 投入——产出分析.....	(383)
习题.....	(388)
附录一：货币的时间价值	(390)
表 I	(398)
表 II	(402)
表 III	(404)
表 IV	(408)
附录二：主要参考书目	(410)
附录三：主要词汇英汉对照表	(412)

第一章 总 论

第一节 现代管理会计的形成与发展

一、财务会计与管理会计是当代资本主义国家中 企业会计的两个重要领域

会计是一个信息系统。近代的会计，一般是以企业会计作为主体。财务会计与管理会计，是当代资本主义国家中企业会计的两个重要领域。

财务会计主要是通过定期的财务报表，为企业外部同企业有经济利益关系的各种社会集团服务。以提供定期的财务报表为主要手段，以企业外部的投资人、债权人等为主要服务对象，是财务会计的重要特点。这是因为，定期的财务报表能集中而概括地说明企业的财务状况和经营成果，而这些资料，正是企业的投资人（股东）、债权人和其他有关方面所关心并迫切需要了解的。例如，企业的投资人很关心所投资本的运用情况和经营成果的分配，他们需要通过财务报表了解企业的财务状况和经营成果，以便对其所掌握的股份进行经济评价。可能的（潜在的）投资人也需要通过财务报表了解企业的财务状况和经营成果，以便确定是否要进行预期的投资。企业的短期、长期债权人同样需要通过财务报表了解企业的偿债能力和盈利能力，以便决定相应的对策和措施。此外，有关法律也要求为有关方面提供正确而详尽的财务

报告，借以发挥有关机构的监督和调节作用。可见企业的财务状况和经营成果是以上各个方面共同关心的问题，因而要求财务会计正确提供定期的财务报表来满足各有关方面的不同需要。由于财务会计主要的服务对象——企业外部不同的社会集团，对企业各有不同的利害关系，而且他们都远离企业，不直接参加企业的经营管理，只能从企业提供的财务报表获得有关的间接材料。为了保障他们的利益，他们自然要求财务会计一定要站在“公正”的立场上，不偏不倚，客观地反映情况，以保证有关资料的真实可靠。这就要求财务会计统一以货币形式反映企业的经济活动，从凭证、帐簿到报表，对有关资料逐步进行综合，都不能带主观随意性，而必须严格遵循“公认会计原则”，这是使其所提供的财务报表能取信于企业外部各有关方面所必须的。“公认会计原则”是在长期的实践中逐步形成和发展起来的，是理论和实践相结合的产物，具有较大的权威性，资本主义社会中的广大会计人员都把它们看作是必须共同遵守的基本准则，成为资本主义财务会计中最基础的东西。所以，正确履行财务会计的职能，是以认真研究和贯彻“公认会计原则”为其基本前提。实践证明，“公认会计原则”的形成和发展，对提高财务会计的理论和实践水平，都有较大的帮助。

管理会计不同于财务会计，在于它主要不是适应企业外部有关方面的需要，而是侧重于为企业内部的经营管理服务。它丰富、发展了传统的会计职能，采用灵活而多样化的方法和手段，为企业管理部门正确地进行最优管理决策和有效经营提供有用的资料，在现代化的企业管理工作中发挥越来越大的作用。

讲到会计服务于企业内部的经营管理，人们往往把管理会计和成本会计相混淆，以为会计服务于企业管理，只依靠成本会计提供有关的成本资料就可以了。这显然是不对的。诚然，如果历

史地看问题，现代管理会计中的某些内容，如标准成本、预算控制、差异分析等，原来是作为成本会计的一个组成部分而存在，但这只能说明管理会计在其长期发展过程中曾经和成本会计有着密切的联系，并不能由此而认定管理会计就是成本会计的同义语。成本会计一般有狭义和广义两种理解。狭义成本会计，主要包括成本资料的收集、记录、归类、汇总、分配和最终确定产品的单位成本，它侧重于产品成本计算。而广义成本会计，则除了产品成本计算以外，还进一步把成本的计划和控制等方面的内容也包括进去。由此可见，成本会计这个概念具有较大的伸缩性，可以包括多方面的内容，它在企业（特别是工业企业）会计中无疑地占有重要的地位。但不能由此而认定成本会计是和财务会计与管理会计相平行的一门独立学科。也就是说，我们不能把成本会计看作是游离于财务会计与管理会计之外而独立存在的东西，其有关内容实际上是作为财务会计与管理会计的有机组成部分而存在的。例如，狭义成本会计，应首先把它看作是财务会计的一个有机组成部分。这是因为，财务会计中的两个重要问题——存货计价和收益决定，都和成本计算有着密切的联系。这种联系具体表现在：正确计算产品成本，是正确划分本期已销售产品成本和期末未销售产品成本的基础，其中本期已销售产品成本应列入损益表，使之同本期实现的销售收入相配合，据以确定本期的净收益；而期末未销售产品成本则列入资产负债表，作为流动资产的一个组成部分结转下期。所以，产品成本计算是否正确，直接关系到本期已销售产品成本和期末未销售产品成本的划分是否正确，也就是意味着存货计价和收益决定是否正确，最终表现为据以编制的财务报表能否如实反映企业的财务状况和经营成果，从而关系到财务会计的基本作用能否正确地发挥。正是从这个意义上，我们应如实地把狭义成本会计看作是财务会计的一个有机组

成部分。狭义成本会计所提供的成本资料，同时也是管理会计在经营决策的分析评价中所用的各种形式的“成本”的基础。也就是，管理会计在经营决策的分析评价中所用的各种独特的“成本”概念，^①实际上是以产品成本计算所提供的基本成本资料为基础进行加工、改制和延伸，借以适应不同情况进行灵活运用。离开了狭义成本会计所提供的基本成本资料，经营决策分析评价中所用的各种形式的“成本”也就成为无源之水、无本之木了。至于广义成本会计中关于成本计划和控制的部分（如成本预算的编制、标准成本的制定、成本责任的归属、成本差异的分析和工作成果的考核，等等），是和管理会计相交叉的，它们同时是管理会计的一个有机组成部分。即使是这样，成本会计和管理会计的关系仍然是局部与整体关系，因为管理会计发展到今天，无论从广度或深度看，同一般所说的成本会计已不可同日而语了。因而把管理会计和成本会计混为一谈，并不能如实反映今天会计科学发展的现状及其今后的发展趋向。^②

二、现代管理会计的形成和发展

管理会计从传统的、单一的会计系统中分离出来，成为与财务会计并列的独立学科，经历了一个逐步发展的过程。如果我们历史地看问题，就可以看到，现代管理会计的雏形（原始意义上的管理会计），可以追溯到本世纪之初。当时的历史背景是：被誉为“科学管理之父”的泰罗于1911年发表著名的《科学管理原

① 详见第四章。

② 把现代企业会计区分为“财务会计”与“管理会计”两大领域，并不排斥教学上可以在“财务会计”、“管理会计”之外，还另行设置“成本会计”课程单独进行讲授。只是在这种情况下，应特别注意有关课程的分工、配合，尽量避免它们之间的重复。“成本会计”如不单独开课，其有关内容自应分别纳入“财务会计”、“管理会计”这两门课程中去，作为它们的有机组成部分。

理》，开创了企业管理上的一个新纪元。^① 泰罗的科学管理学说的核心，是强调提高生产和工作效率。通过他所倡导的有名的所谓时间研究、动作研究等，来制定在一定客观条件下认为可以实现的同时又是最有效率的标准，作为评价和考核的依据，以促使生产的各个方面实现高度的标准化。随着泰罗制在实践中的广泛实施，会计如何为提高企业的生产和工作效率服务，开始提到议事日程上来。于是“标准成本”、“差异分析”和“预算控制”这些同泰罗的科学管理方法直接相联系的技术方法开始引进到会计中来，成为成本会计的一个组成部分。但是，在较长的一段时期内，这些技术方法只被看作是会计配合推行泰罗的科学管理所作的一些尝试，只是作为原有会计体系中的一个附带部分而存在，并没有形成一个相对独立的完整的体系。这是因为，一门新的学科的创立，不仅要有本门学科中的一些新的因素的成长，还要有邻接科学的配合和它赖以形成的理论和实践的基础和条件。而现代管理会计赖以形成的理论和实践的基础和条件，却是本世纪五十年代以前所不具备的。它的日趋成熟和迅速发展，是在本世纪的五十年代以后。

大家知道，从本世纪的五十年代起，资本主义世界进入所谓战后期。战后期的资本主义经济有许多新的特点，主要表现在：

一方面现代科学技术突飞猛进和大规模应用于生产，使生产力突飞猛进，另一方面，随着生产力的发展，生产关系也发生深刻变化，使生产关系发生深刻变化。

历史地看问题，就可以看到，现代管理会计的雏形（原始意义上的管理会计），可以追溯到本世纪之初。当时的历史背景是：被誉为“科学管理之父”的泰罗于1911年发表著名的《科学管理原

① 详见第四章。

② 把现代企业会计区分为“财务会计”与“管理会计”两大领域，并不排斥教学上可以在“财务会计”、“管理会计”之外，还另行设置“成本会计”课程单独进行讲授。只是在这种情况下，应特别注意有关课程的分工、配合，尽量避免它们之间的重复。“成本会计”如不单独开课，其有关内容自应分别纳入“财务会计”、“管理会计”这两门课程中去，作为它们的有机组成部分。

外部的市场情况瞬息万变，竞争更加激烈。这些新的条件和环境，对企业管理相应地提出了新的要求，即迫切要求实现企业管理现代化。它包括：一方面强烈要求企业的内部管理更加合理化、科学化；另一方面，还要求企业具有灵活反应和高度的适应的能力，否则，就会在激烈的竞争中被淘汰。战后资本主义经济发展的这种新的形势和要求，是战前风靡一时的泰罗的科学管理学说无法适应的。

首先，泰罗的科学管理学说着眼于对生产过程进行科学管理，把重点放在通过对生产过程的个别环节、个别方面的高度标准化，为尽可能提高生产和工作效率创造条件。但对企业管理的全局、企业与外部的关系则很少考虑。这种理论在新的情况下就显得有些本末倒置。因为，在新的情况下，大量的实践证明，企业的盛衰、成败，生存、发展，首先取决于企业采取的方针、决策是否正确，所定的目标是不是同外界的客观经济情况相适应。如果方针、决策不对，经营目标定错了，企业的个别环节效率再高也无济于事，还会在激烈的竞争中被淘汰。因此，现代管理科学认为，提高企业生产经营各个环节、各个方面的生产、工作效率固然很重要，但更重要的，是要把正确地进行经营决策放在首位。所谓“管理的重心在经营，经营的重心在决策”，正是适应新的情况而提出来的企业管理的新的指导方针。

其次，泰罗的科学管理学说不把人当作具有主动性、创造性的人，而是把人当作机器的奴隶（附属品），强调管得严，才能提高效率，使广大工人处于消极被动和极度紧张的状态，势必引起广大工人群众的强烈不满和反对，因而不可能取得应有的效果。

正由于泰罗的科学管理学说有这两个带根本性的缺陷，不能适应战后资本主义经济发展的新的形势和要求，它要为现代管理

科学所取代，就成为历史的必然。

那么，什么是现代管理科学？这也是一个十分复杂的问题。根据我的初步体会，它有两个重要支柱，一是运筹学，^① 一是行为科学。正是这两个支柱可以在很大程度上克服泰罗的科学管理学说的重要缺陷，能较好地适应战后资本主义经济发展的新形势，因而在企业管理工作中得到广泛而有效的运用。运筹学主要应用现代数学和数理统计学的原理和方法，建立许多数量化的管理方法和技术，可用来帮助管理人员按照最优化的要求，对企业极为复杂的生产经营活动进行科学的预测、决策、组织、安排和控制，促使企业的生产经营实现最优运转，从而大大提高企业管理的科学化、现代化水平及其竞争、适应的能力。行为科学主要是应用心理学、社会学等方面的研究成果来研究人的各种行为的规律性，分析人产生各种行为的客观原因和主观动机的一门科学。把它应用到企业管理上来，有助于按照科学的原理来做好人的工作，改善人与人之间的关系，引导、激励人们在生产经营中充分发挥主动性、积极性。实践证明，按照运筹学和行为科学所确立的原理和方法来管理大规模的现代化企业，可以有效地消除管理工作中的主观随意性，使如何合理地组织、安排和使用人力、物力、财力建立在严格的科学的基础上，这对于提高企业的管理水平，争取实现最大的经济效果，有极大的帮助。

现代管理科学的形成和发展，对现代管理会计的形成和发展，在理论上起着奠基和指导的作用，在方法上赋予它现代化的管理方法和技术，使它的面貌焕然一新。可见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

^① 通常所说的“运筹学”，大致上包括“数学规划”、“排队论”、“库存论”、“决策论”、“生产计划与控制”、“质量控制”、“网络分析”、“模拟学”、“管理信息系统”、“部门间联系平衡的经济数学模型”等各个专门领域。