

管理会计学参考资料

李 天 民 编

中央广播电视大学出版社

管理会计学参考资料

李天民 编

中央广播电视

管理会计学参考资料

李天民 编

**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 二 厂 印 装**

*

开本787×1092 1/32 印张12.5 千字281
1984年9月第1版 1985年4月第1次印刷
印数 1—207,000

书号: 4300·80 定价: 1.70元

前 言

根据中央广播电视大学的教学计划以及学习“管理会计学”的要求，特选编这本《管理会计学参考资料》，作为该课程的辅助教材，用以开阅读者的视野，并进一步强化学习的深度和广度，以便今后充分发挥会计管理的能动作用，更好地为祖国的四化建设服务。

在本书的选编过程中，由于时间仓促，未能与文章的原作者或译者进行协商，就作了一些删节和改动，因而不妥和错误之处在所难免，诚恳地希望原作者或译者批评指正。

最后谨向文章被选用的作者和译者以及帮助整理和誊写的李燕同志表示衷心的感谢，

编 者

1984年9月

目 录

第一部分 绪 论

1. 管理会计的产生和发展 费文星 (1)
2. 管理会计与财务会计 [日]青木茂男 (11)
3. 现代管理会计是一门有助于提高经济效益的科学 余绪缨 (17)
4. 努力建设适合中国国情的管理会计 杨纪琬 (32)
5. 管理会计的新动向及其展望 [日]青木茂男 (45)
6. 管理会计在英国的研究发展情况简介 沈毓龄 (56)
7. 管理会计研究的新问题 [美]罗伯特·卡普兰 (64)

第二部分 成本习性与变动成本法

1. 为变动成本法辨 汪家佑 (79)
2. 机床工具行业财会学术研究会第四次年会关于应用变动成本法的意见
..... (85)
3. 试行变动成本法的几点体会 第四砂轮厂 (92)
4. 变动成本法在单件小批多品种生产中的应用 山西机器厂 (96)

第三部分 预测分析

1. 多品种生产企业应用本一量一利分析预测保本点和利润的探讨
..... 张 忠 (103)
2. 运用本一量一利分析法开展车间经济效果预测
..... 南京第二机床厂财务科 (113)
3. 本一量一利分析在我国物资企业中的应用 陈培基 (121)
4. 谈谈新产品成本预测 童仰峰 (130)
5. 试论成本经营和目标成本 王荣九 姜焕章 (138)

第四部分 决策分析 (一) ——短期经营决策

1. 决策论简介 [美]G. E. 华特豪斯 (146)
2. 英国会计师是怎样看待机会成本的 胡源绶 钱嘉福 (154)
3. 运用管理会计进行经营决策的初步效果 杨举永 王寿颐 (159)

第五部分 决策分析(二)——长期投资决策

- 管理会计向传统的挑战 杨时展 (166)
- 怎样用折现法进行投资项目决策 周三多 (180)
- 经济可行性分析简介 武玉蒙 (188)
- 成本效益分析简介 曹 冈 (199)

第六部分 全面预算

- 企业的预算管理 [日]吉田弥雄 (214)
- 零基预算法及其效果 杨继良 (230)
- 滚动计划在我国汽车工厂中的应用 张却士 (237)

第七部分: 责任会计

- 责任会计 余南庸 (243)
- 西方责任会计与我国厂内经济核算的比较 曹 冈 (257)
- 探索责任会计与财务会计相结合的算帐方法, 促进企业提高经济效益
..... 刘文华 (266)
- 企业内部各部门间结转价格的制订 [美]克罗夫·雷宁柯合 (279)

第八部分: 成本控制

- 成本控制理论的探讨 陈元燮 (288)
- 开展价值工程工作的几点体会 王荣九 郭彦杰 刘毓耕 (297)
- 功能成本分析在日本的实施 王之泰 (309)
- 功能成本分析在东欧 [苏]E. A. 格兰普 (316)
- 标准成本制度下的成本差异分析方法 陈元燮 (319)
- 固定成本的性态及其控制技术 王有枚 (330)
- 固定成本的除数差异 王有枚 (336)

第九部分: 管理会计的其他专题

- 应用ABC分析法进行物资管理 史振江 (345)
- “ABC分析法”试行记 夏战秋 (352)
- 浅谈“影子价格”在决策分析中的作用 李天民 (356)
- 西方运筹学在经济管理中的应用 郑孝齐 (368)
- 会计数量方法的内容及其应用问题 杨继良 (377)
- 小型制造企业的管理会计 [英]A. J. 克卢特 (387)

第一部分 绪 论

管理会计的产生和发展

费 文 星

管理会计的产生

管理会计，相对说来，是一门年轻的科学，它还没有达到成熟时期。管理会计应当包括些什么，人们对它缺乏一致的认识，这类专著所论述的内容也颇有出入。为了认识管理会计的本质和目标，我们对其产生和发展有探讨的必要。

管理会计是怎样演变过来的呢？这是同近代资本主义生产的发展有着密切关系的。以美国为例，从十九世纪中叶起，一方面，美国工业有着飞跃的发展，另一方面，它却仍然单凭经验进行管理，不能适应经济发展的情况。于是泰罗的科学管理就在这样的条件下产生了。1880年美国机械工程师协会成立，与泰罗同时代的埃默森等人为了扭转企业利润下降的倾向以及调整因资方压低工资而出现的劳资对抗关系，他们不得不关心改进工资制度和成本计算。泰罗用秒表来测定第一流熟练工人的标准操作时间，并以设定的科学标准为基础来发展所谓奖励工资制度。泰罗鼓吹所谓“高工资，低人工成本”，无非是在加强工人劳动强度的前提下，以提高工

资为手段，来达到降低成本的目的。甘特还把标准成本引伸推广到标准材料成本和标准制造费用成本。起初，标准成本是独立于会计系统之外而进行计算的。后来，哈特菲尔德、韦伯纳、哈里森等人都主张要把标准成本纳入会计系统。哈里森认为，只有科学的事前的标准成本计算有机地纳入会计系统，才算真正的标准成本会计。1919年，美国全国成本会计师协会成立。该会是由那些对成本计算特别感兴趣的工程师和会计师组成的。通过该协会的研究报告以及全国性的、地方的大会，标准成本得到推广。

预算控制，与标准成本计算一样，是把科学管理的原理引进会计的产物，最初系统地论述预算控制的是卡彭特。预算控制迅速发展，始于十九世纪美国小城镇所实施的公共预算制度，后来预算制度扩大到美国各州。1921年6月，美国国会公布《预算和会计法》，这给民间企业推行预算控制产生了决定性的影响。1922年，麦金西的《预算控制》和奎因坦斯的《管理会计：财务管理入门》问世。管理会计这个名称，是在奎因坦斯的专著中首次明确地提出来的。1924年，麦金西的《管理会计》，布利斯的《通过会计进行经营管理》，又相继出版。

最初，民间企业的预算控制，只限于单项预算，如销售预算、制造费用预算、销售费用预算、管理费用预算、资本支出预算或现金预算。后来，单项预算被发展为：根据企业已定的利润指标，拟订预算期产、供、销、财各部门预算，并通过调整、汇总各部门预算的方法来确定整个企业的预算，其目的是在于通过对预算和实绩差异原因的分析来明确各部门的责任，从而改进整个企业的经营管理。

标准成本计算和预算控制，都是第一次世界大战后的美

国，作为应付萧条的一种办法，也是工业合理化运动中的一种经营管理方法，标准成本计算和预算控制，曾被人们称为管理会计的两大支柱。

管理会计的发展

为了便于进行计划、控制和决策，人们就从成本的变动性，即成本的性态来认识成本。凡成本总额不变，其单位成本随产销量的变动而成反比例的变动，这种总额同产销量没有关系的成本，就是固定成本；凡成本随产销量的变动而成正比例的变动，这种总额同产销量直接有关的成本，就是变动成本。从成本性态的认识到弹性预算的编制，其目的是在于按不同产销量水平来预测成本和利润的水平，并进而控制不同产量下的制造费用。诺珀尔的利润座标图以及变动成本计算法即直接成本计算法，都是在认识成本性态的基础上发展起来的。诺珀尔指出，销售额扣除变动费用，等于固定费用加利润。至于变动成本计算法，人们认为，折旧和主管人员薪金，不论是否实际生产都将发生的成本，这类成本应作为“期间成本”，而不宜作为产品成本处理。变动成本计算法，同收益表的贡献方式是一致的。变动成本计算法有利于编制利润计划，有利于进行成本控制和业绩评价，有利于决策。

第二次世界大战后，管理会计又获得新的发展。在此以后的管理会计，人们称之为现代管理会计。这种现代管理会计的发展背景又是怎样的呢？

第二次世界大战结束后，美国经济有了较大幅度的增长，但在这种经济增长的背后，存在利润率的逐渐下降，失业率的增加，经济危机发生频繁，等等。美国企业在当时进

行大规模的技术革新和设备投资，就是这种客观情况变化后的对策。但到五十年代后半期这种增长停止了。于是，企业之间的竞争更加激烈，特别是这个时期国际收支赤字庞大，通货膨胀恶化，给美国经济带来了极大的影响，因此企业必然要在广泛地收集信息、正确预测经济和市场动态的基础上，不断降低成本，改进利润计划，经常争取向新的工业领域发展的机会，同时追求扩大企业的规模。重视长期战略规划也是这个原因，企业的分权管理制度，也是在这个背景下发展起来的。美国庞大的国防开支和宇宙开发费用，给有关工业带来巨大的影响。电子计算机、经营科学的发展、武器和宇宙系统科学的发展以及这些发展促使美国工业的重组，等等，都是现代管理会计发展的原因。

此外，美国在经营管理上不仅重视物质资源，而且重视人力资源。1959年，在福特财团和卡内基财团资助下进行“有关经营管理教育的研究”就十分强调人力资源开发的问题。作为管理会计的一个组成部分的人力资源会计，七十年代起已为各单位广泛地采用了。

根据杰克逊的分析，现代管理会计的发展有着三个特征：（1）主计长制度的发展；（2）内部报告必要性的增大；（3）各种会计专业团体、全国会计人员协会（NAA）和美国会计学会（AAA）调查研究的进展。

为了有效地实行内部控制，美国企业普遍建立专管控制职能的主计部，这个部的主管叫做主计长。主计长是高阶层管理班子中的重要成员，一般是由拥有很大权威性的副总经理担任。但主计长行使的是幕僚的职权，而不是直线的职权。主计长之下，一般设助理主计长，分管计划、制度和电子计算机的运用。

美国的会计专业团体，对管理会计的推行情况进行了一系列有组织的调查研究，例如全国会计人员协会和美国会计学会所作的大量研究报告，对现代管理会计的普及和提高，确实起到很大的作用。其中，全国会计人员协会对管理会计实务作了大量的专门的调查研究，如对产销量关系的分析、变动成本计算（直接成本计算）、公司内部转帐会计、生产能量成本的会计、现金流量分析、国外经营活动中的管理会计、管理会计中的各种成本概念以及长期利润计划的编制，等等，归纳出管理会计的一般理论。

管理会计是在把科学管理方法引进会计的过程中形成和发展起来的，它受到以泰罗为代表的科学管理学派以及法约尔为代表的管理过程学派的影响，也受到以梅约为代表的行为学派以及数理学派等影响。美国会计学会关于会计课程中行为科学的一份报告指出，行为科学的目的是：寻找在人们行为的基础中存在的规律性，探索其因果关系，它应用系统化的方法来记述科学研究的现象，指出这些现象的联系，并进行说明和预测。所谓系统化的方法就是现场研究、实验研究、调查研究和模拟实验等。该报告书还认为，在会计学有关行为科学的问题中，有知觉（印象）、行为动机等。斯特德赖是最先把这种行为科学应用于管理会计的人，1962年贝克尔和小格林发表了《预算编制和职工行为》。所有应用行为科学来研究管理会计的一部分成果，今天被人们称为行为会计。七十年代以后，又有大量涉及行为科学的管理会计的专著和论文发表，其中有卡普兰的《管理会计和行为科学》、霍普伍德的《会计系统和管理行为》等。

随着经济的发展，用传统的会计模型来预测、制订计划，已不能满足经营管理上的需要。于是，人们力图运用数

学的严密性。斯特德赖、杰迪克和井尻等人在论证线性规划在会计上的应用方面展开内容丰富的争论。井尻把目标管理引进管理会计。此外，运筹学在会计学中的运用，越来越受到人们的重视，现代企业的管理方法，大多利用统计和数学，这些方法不但可单独发挥作用，而且更重要的是这些方法要综合地发挥作用，这些方法是：运筹学、工业工程学、价值分析、特种成本调查、变动成本计算、标准成本计算和预算控制。

此外，随着分权管理的推广，各级权责的建立，关于贡献的观念也就运用到各个责任单位。例如，一个分部（分厂）、一类地区、一个车间部门、一类产品、一种产品都可成为一个责任单位。责任会计是按责任单位进行预算控制而建立起来的一种会计制度，它要求将会计数值同责任单位的工作挂起钩来，以便明确测定责任单位负责人的业务成绩。近年来，责任会计得到很大的推广。

管理会计的体系

管理会计的范围既如此广泛，这就促使人们探索它的体系究竟怎样？

美国会计界并不重视管理会计体系的研究，许多管理会计专著体系互不一致。但是，总的说来，管理会计在第二次世界大战以前和以后，有着明显的不同。第二次世界大战以前，管理会计的体系是同管理过程，尤其同计划和控制过程联系起来。当时的管理会计可归结为计划和控制两个方面。

有内在逻辑联系的管理会计体系的建立，则是第二次世界大战以后的事。下列三方面对战后管理会计体系的建立，起着举足轻重的影响：（1）对建立管理会计体系起先驱作

用的戈茨；（2）AAA1955年度委员会的报告书；（3）AAA1958年度委员会的报告书。

戈茨是以经营活动分析为主轴，提出管理会计的主要目的是“提供基础信息，以便让经营人员拟订关于企业各项活动的计划，并进行控制。”他在建立管理会计体系方面，占有先驱者的地位。

AAA1955年度委员会报告书包括以下四个具体目的：

（1）促使人们研究经营人员所需的会计的信息；（2）提倡为解决各种经营管理问题而提供适当成本资料；（3）说明成本的一般的本质特征；（4）建立十分广泛的框架，来观察如何适应经营管理目的而提供信息的问题。1955年度委员会报告书给经营人员拟定计划、作出控制最有用的成本概念，如差别成本、重置成本、计划成本、提前计划成本、历史成本、变动成本、标准成本、预定成本、责任成本、预算成本，等等。这么多的成本概念是从分析经营管理活动过程中得出来的。

AAA1958年度委员会报告书以计量管理实践中各种管理会计方法作为素材，明确了它们的本质意义和使用方式。该报告书说明管理会计的方法，包括标准成本计算、预算管理、够本分析、差别成本分析、弹性预算（即变动预算）、边际分析、责任会计等七个方面。可以这样说，这个报告的主要课题是，回答什么是管理会计。这个报告强调，要理解管理会计必须自始至终同经营管理活动联系在一起。它指出：“管理会计是指在处理企业历史的和计划的经济资料时，运用被认为适当的技巧和概念来协助经营管理人员拟订能达到合理经营目的的计划，并作出能达到上述目的明智的决策。”

到了六十年代，人们认识到，仅仅从经营管理职能的角度搞出的管理会计体系是不完善的，其理由主要是，由于内部管理所需信息的数量日益增加和日益多样化，电子计算机和信息科学的发展，对管理会计体系的确立，发生了很大影响。

美国哈佛大学教授安东尼十分重视管理会计的建立，他认为，财务会计遵循单一的一套公认的会计原则，纳入资产 = 负债 + 主权这样的基本等式。与此相反，在管理会计中，支配着数据编制的，有着三套原则，不存在上述统一的方程式。管理会计结构的三种形式及其用途如下：

形 式	用 途	
	历 史 数 据	未 来 估 计
全部成本会计 (Full Cost Accounting)	外部财务报告·(特别是存货和销货成本) 分析业绩完成情况和成本加利润合同	规 划 正常定价决策
差 别 会 计 (Differential Accounting)		作出选择的决策
责 任 会 计 (Responsibility Accounting)	分析经理人员的业绩，调动经理人员的积极性	预 算 编 制

全部成本会计的衡量用于某成本目标(Cost Objective)的各项资源的总额。这些资源是直接成本与该成本目标有联系的间接成本份额。历史的全部成本用于财务报告，也用于管理上的某些业绩报告和业绩分析。未来的全部成本用于某些计划活动，特别是用于称作规划(Programming)的长

期计划。公司在确定商品或劳务价格时常以全部成本加利润的估计数为根据的。非营利事业的收费标准往往也是以其所提供的服务的全部成本为准。

差别会计着重研究在采用选择方案而不用其它方案条件下,预计会有所不同的成本、收益和资产。差别会计的信息用以决定购置新设备,或继续使用原设备;自制或外购零、部件;采取新工艺,等等。

责任会计着重研究与责任中心工作有关的成本,收益和资产。未来责任成本用于预算编制。责任中心实际成本的历史记录被用来报告和分析该责任中心的业绩。这种报告比较应用全部成本会计下所产生的报告对管理当局更为有用,因为它明确了对业绩负责的经理。只有责任到人,才能采取改进措施。责任会计的信息有助于为企业或个别责任中心来编制预算,或者通过预算业绩与实际业绩的对比来控制每个责任中心的工作。

斯坦福大学的霍恩格林教授、哥伦比亚大学教授希林格劳也都试图从决策以及计划和控制的角度使管理会计系统化。

美国八大会计公司之一的塔奇——罗斯会计公司的合伙人拜尔在其《获利能力会计》中,把获利能力会计看作是以电子计算机程序发展为基础的经营信息组织。照拜尔的看法,获利能力会计就是保全会计、业绩会计和决策会计三者的综合体。

1. 保全会计:按习惯的说法,就是财务会计。

2. 业绩会计:其内容是按照各部门负责执行的计划同实际成绩相对比,并包括能用以评价各部门业务的全部会计程序。如责任会计、实物计算、按产品线进行的损益计算,

用实物统计的作业量、内部净利润的报告、标准成本和预算的运用。

3. 决策会计：包括对各种行动的代替方案的评价、决定价格、自制还是购买、库存政策、生产方法的选择等问题。

1972年，拜尔的《获利能力会计》再版，他把获利能力会计明确为：利润计划、责任会计、数据的多方面用途、利润贡献、供例外管理用的报告以及综合性和灵活性等六个方面。拜尔的获利能力会计，对管理会计的体系化，提供了一种新的格局。

（摘自《管理会计学—原理和应用》第一章）

管理会计与财务会计

〔日〕青木茂男

企业会计分为财务会计与管理会计

根据会计报告的目的和职能，企业会计可分为财务会计与管理会计。财务会计是外部报告会计，主要是以各种财务报表对企业外部的有关方面提出报告。财务会计是依据来自外部所制定的法律、规章等，并按规定的术语、格式及编制方法；还必须在正式会计帐簿上，作好簿记、计算。所以财务会计也叫做制度会计。

管理会计却是内部报告会计，是向企业经营者，管理者提供决策所需经营计划的信息，并为控制经营活动与管理活动的业绩而进行计算和提出报告。它不象财务会计那样要受法律制度的约束，而是根据企业的需要自主施行。

财务会计与管理会计二者的特征，除上述事项外，还有不同之处。例如，1961年度美国会计学会（AAA）管理会计委员会的报告书，通过与财务会计的比较，并涉及到实质概念、货币衡量概念、成本概念、实现概念、对应概念、客观性概念等，来研究管理会计的特点：

1. 财务会计是以企业整体为会计单位，而管理会计则以按部、按项目的小会计单位进行计算；

2. 财务会计是用货币为尺度，而管理会计则可运用非货币的计算及信息；

• 01 •
• 11 •