

管 理 会 计 学

温 坤 主编

中国人民大学出版社

管 理 会 计 学

温 坤 主 编

•

中国人民大学出版社出版发行

(北京海淀路39号 邮码100872)

中国人民大学出版社印刷厂印刷

(北京鼓楼西大街石桥胡同61号)

新 华 书 店 经 销

•

开本：850×1168毫米32开 印张：13.625

1991年10月第1版 1991年10月第1次印刷

字数：347 000 册数：1-11 000

•

ISBN 7-300-01102-0

F·304 定价：6.50元

前 言

管理会计学是产生于西方的一门新兴科学。学习这门科学对于改善经营管理，提高经济效益具有重要作用。为了加速我国社会主义建设事业，更好地贯彻改革开放的方针，我们既要总结自己的经验，又要借鉴外国的经验，学习和研究管理会计就是借鉴外国经验的一个方面。

管理会计学是一门社会科学。具体地说，是一门应用经济科学。它是在总结管理会计实践经验的基础上产生的。管理会计同管理一样，也有两重性，即既有阶级性的一面，又有技术性的一面。我们借鉴西方管理会计时，应以马克思主义为指导，有分析有选择地进行，不能全盘照搬。

本书既可作高等财经院校有关专业的教材，也可供广大财经干部自学时参考。

全书共十二章，第一章至第五章由温坤编写，第六章至第八章由钟伯江编写，第九章至第十二章由闻铭编写。全书由温坤进行总纂。

限于作者水平，书中难免有不妥之处，恳切希望读者指正。

编者

1989年8月

目 录

第一章	总论	1
第一节	管理会计的产生与发展.....	1
第二节	管理会计与财务会计的区别和联系.....	16
第三节	会计机构和会计人员.....	20
第二章	成本分类和成本流程	26
第一节	成本分类.....	26
第二节	成本流程.....	53
第三章	变动成本法和本量利分析	61
第一节	变动成本法.....	61
第二节	本量利分析.....	77
第四章	预测分析	96
第一节	预测分析概述.....	96
第二节	本量利分析在预测分析中的应用	101
第三节	直线回归分析及其应用	115
第四节	趋势预测分析法	132
第五节	经验曲线理论及其应用	139
第五章	短期经营决策的分析	148
第一节	决策分析概述	148
第二节	本量利分析在经营决策分析中的应用	153
第三节	差量分析法及其应用	165
第四节	创利额分析法及其应用	175
第六章	货币时间价值	186

第一节	货币时间价值概述	186
第二节	终值和现值	189
第三节	年金的终值和现值	197
第四节	贴现率和计息期	209
第七章	长期投资决策的分析	216
第一节	长期投资决策概述	216
第二节	现金流量	217
第三节	资本成本	223
第四节	投资决策的评价指标	233
第八章	几种长期投资决策	247
第一节	固定资产的经济寿命和最低年均成本的确定	247
第二节	固定资产的更新和大修理决策	255
第三节	租赁或购买决策	261
第九章	全面预算	267
第一节	全面预算概述	267
第二节	全面预算的编制	272
第三节	弹性预算	292
第四节	滚动预算和零基预算	303
第十章	责任会计	307
第一节	责任会计概述	307
第二节	责任中心	309
第三节	对责任中心的考核	311
第四节	企业的组织结构与责任报告	319
第五节	内部转移价格和内部经济仲裁	323
第十一章	标准成本法	326
第一节	标准成本法概述	326
第二节	成本差异的分析计算	329
第三节	标准成本法的帐务处理	347

第四节	标准成本法的应用	350
第十二章	管理会计专题	357
第一节	营业杠杆系数及其应用	357
第二节	不确定型决策	363
第三节	线性规划的应用	365
第四节	经济批量的计算	375
练习题		384
附表		418

第一章 总 论

第一节 管理会计的产生与发展

一、管理会计的产生与发展

管理会计是经过一定的历史过程而发展到今天的。所以，我们研究管理会计不能只从当前的情况来探讨，而应该了解它是怎样形成的，又是怎样发展起来的。

管理会计的历史可以追溯到出现复式记帐的时期。这个时期虽然没有管理会计这个名称，但会计的内在管理职能却明显存在。可以说这是管理会计的原始形态。

从复式记帐出现以后，会计就显示了它的管理职能。这种职能由小到大，由弱到强，一直发展到今天。

近代企业会计的最初形态是复式记帐，这一点是大家所公认的。复式记帐的作用是反映经济活动。中世纪末期，意大利的一些城市商业繁荣，经济交往频繁。这时的复式记帐则是反映和控制这种商业经济活动的手段。

通过这种反映和核算过程，使抽象的资本成为可以进行测量的东西。这个时期的资本是在流通领域中出现的前期商业资本。会计能够计算资本这件事，应该说具有重要意义。

随着经济的发展，由商业资本又发展为生产资本。这种过程若按生产形态来说，经历了手工业——合作家庭工业——工厂手工业——工厂机械工业的过程。这时的会计就是对个别资本的运动过程加以反映和控制，形成计算技术的体系。正像马克思所指

出的：“过程越是按社会的规模进行，越是失去纯粹个人的性质，作为对过程的控制和观念总结的簿记就越是必要。”^①马克思这里讲的过程就是资本运动过程。

会计控制经营活动的最大目的是确定期间的损益。在经营活动中，经营者最关心的事情莫过于利润。期间损益是判明企业综合经营成果的最重要的标准。根据这个标准可以分析企业经营状况，还可以指导企业今后的经营活动。会计的这种分析和指导经营活动的职能就是会计的管理职能。不过这时的会计管理职能尚处于初级阶段而已。

美国会计学会1958年管理会计委员会的报告中有这样一段话：“象历史所表明的那样，会计在其产生时期和初期发展过程中，唯一的志向就是经营管理，会计的基本目的几乎完全是为了满足经营者的需要，而对合作企业的资产、负债及成果加以明确表示。看来，如果把会计的外部要求(external requirement)与管理的内部需要(the internal needs of management)相比较，还是朝着以满足内部需要这个方向发展着，这一点已为会计初期的历史所表明。”美国会计学会的这个观点，把会计的首要职能说成是内部管理，而且明确指出了会计产生的原因。

会计的这种管理职能随着企业规模的扩大和生产技术的提高越来越加强。美国学者黑兹(M.V.Hayes)认为经营管理的发展可以分为三个阶段，即非组织的管理(Unsystematic Management)、组织的管理(Systematic Management)和科学的管理(Scientific Management)。会计的管理与这种管理的发展是密切相关的。非组织的管理是指主观的、放任的和非合理要素较多情况下的管理。在这种管理下，经营的全过程由一个或极少数经营者独揽。经营指挥完全靠个人能力。在这

① 《马克思恩格斯全集》第24卷，人民出版社1972年版第152页。

种情况下，会计的管理职能不可能得到积极的发挥。

随着经济的发展、科学技术的进步，经营管理由非组织的管理发展为组织的管理，进而又发展为科学的管理。这种管理是现代管理，是客观的、系统的管理。在这种情况下，会计的管理职能才得到了充分的发挥。

总之，从本质上说，企业会计的最初形态是适应管理的需要而产生的，但在早期，这种管理职能是潜在的，未能充分发挥出来。从而这个时期的企业会计也不可能分为财务会计和管理会计。

到了19世纪，随着股份公司的大量出现、所有权与经营权的明显分离，出现了会计师制度。会计师为了保护投资者的利益就要审查资产负债表。这时的企业会计必然把财务报表作为其最关心的目标。这就是所谓的以财务报表为中心的会计理论，也是产生财务会计这门学科的依据。从上述情况可以看出，财务会计的出现主要是由于外部因素影响。这样一来，似乎外部因素代替了会计对经营者内部管理的职能。实际情况并非如此，会计的管理职能仍在一定程度上得以发挥，即财务会计也为内部管理提供资料。但是同时不可否认，这一阶段的企业会计对加强管理职能重视不够，所以未能使会计在广泛领域满足经营者的需要。

19世纪末，虽然在一定程度上进行了成本计算，但它未能成为充分发挥会计管理职能的活动。这时的成本计算在计算技术方面也是十分简单的，它只不过是用来作为期间损益计算的一种辅助手段而已。它只是根据财务会计的要求，从评估存货出发而进行的计算。这种成本计算属于事后计算。成本计算技术的进一步提高必须有一个前提，即必须有资本的集中、经营规模的扩大，必须由放任管理转向科学管理。

总之，这一阶段企业会计适应财务会计的要求而逐步发展，而管理会计则孕育在企业会计之中也在慢慢地成长。同时，也必

须承认，在企业会计中这两种会计的分离也正在缓慢地酝酿着。

进入20世纪以后，生产力获得巨大的发展，资本聚集和集中达到空前的程度。其结果，企业之间竞争加剧，出现了平均利润率下降的倾向。在这种情况下，很多企业陷入了困境。为了克服这种状况，一方面加强垄断，另一方面寻求大规模企业的内部经营合理化。

20世纪初期，企业会计的状况与19世纪末比较起来，没有很大的差别，只是成本计算方面有了一定的进展。两种会计的分离实际上是在20年代以后才明显表现出来。

成本计算的发展往往归之于企业规模的扩大和竞争的激化，这种分析当然是对的，但除了这两个因素之外，还应该考虑一个因素，即经济危机的发生。随着20年代后半期和30年代前半期大危机的发生，带来了长期的停滞，可以说这种情况促进了企业内部管理的加强。

大规模经营要求合理化的管理，适应这种客观要求，20世纪初便产生了泰罗（F.W.Taylor）的科学管理法。泰罗所倡导的科学管理法是探讨在工厂中提高劳动生产率的问题。为了提高劳动生产率，于是在科学试验的基础上，制定出标准的操作方法，并用这种标准的操作方法训练全体工人，进而据以制定出较高的标准（相当于我国的定额）。为了使工人完成较高的标准，除了使工人掌握标准的操作方法以外，还对工人使用的工具、机械、材料以及作业环境加以标准化。为了鼓励工人完成工作标准，实行一种有差别的、有刺激性的计件工资制度。泰罗还主张，要提高劳动生产率，就必须取得雇主和工人两方面的合作。雇主关心的是低成本，工人关心的是提高工资。要使雇主和工人两方面认识到，通过科学管理提高了劳动生产率，两者都可以达到自己的目的。泰罗的这种理论是典型的阶级调和论。

此外，泰罗还提出实行职能式管理方式（Functional Man-

agement)和职能工长制(Functional Foremanship)等主张。

应该如何评价泰罗的科学管理法呢？列宁说：“资本主义在这方面的最新发明——泰罗制——也同资本主义其他一切进步的东西一样，有两个方面，一方面是资产阶级剥削的最巧妙的残酷手段，另一方面是一系列的最丰富的科学成就，即按科学来分析人在劳动中的机械动作，省去多余的笨拙的动作，制定最精确的工作方法，实行最完善的计算和监督制度等等。”^①

科学管理法的出现给会计的发展带来了很大的影响，并为现代的管理会计打下了基础。从而，企业会计潜在的管理职能在这一阶段得到了积极的发挥。具体表现在以下几个方面：

1. 成本计算职能得到扩充

这一阶段的成本计算不仅丰富了其内容，同时与期间损益计算有机地结合在一起，从而提高了其精密程度并建立了严密的计算组织。值得提出的是，这时的成本计算是按各经营部门来进行的，这种成本计算能反映经营活动的全部情况，能提供经营管理方面的重要资料。德国特别重视按部门对经营进行控制的方法。美国则认为成本计算处于管理会计的中枢地位，他们提出了成本分析的方法。例如，1927年出版了梅兹和格若沃(Maze and Grover)的《如何分析成本》(How to Analyse Costs)一书。

2. 经营分析也得到了进一步的发展

大家都知道，经营分析最初指的是资产负债表分析。开始时，这种分析是适应外部要求而进行的以信用分析(Credit Analyses)为中心的分析。这种分析还不是为改善经营所进行的分析。随着科学管理法在企业中的运用，美国的经营分析迅速发展起来。经营分析的对象由资产负债表扩大到损益计算书。另

① 《列宁选集》第3卷，人民出版社1972年版第511页。

外，分析方法也由绝对数值的分析发展到比率分析、标准分析。分析的结果除了进行期间比较之外，还进行部门之间的比较。这一阶段的分析完全是服务于内部经营管理的。可以说这种分析已具备了管理会计的性质。

3. 标准成本计算与预算控制的确立

企业会计与科学管理理论结合以后，企业会计所发生的最大变化就是引进了事前计算，即采用了标准成本计算和预算控制。这两者的出现使管理会计一跃而登上时代的舞台。它们的共同点是以事前计算为基础。过去的会计制度几乎都是限于对过去数值的计算，并对计算结果加以利用。与此相反，这两者是先预定作为规范的数值，并以此数值为基数与实际数值进行比较。通过对比较中出现的差异进行分析，以测定经营效率，并明确提出有关差异的责任归属及效率低下的原因，以及研究改进的对策。通过以上措施加强对经营活动的管理。上面讲的这一切都是在第一次世界大战以后的合理化时代迅速发展起来的。在第一次世界大战以前，虽然这些东西也曾有过点滴的发现，但那只能说是其先驱的形态，而真正成为现实的制度，并能加以普及，还是在这个阶段实现的。可以说是作为泰罗的科学管理的两大支柱的任务管理和职能管理把它们结合起来了。标准成本计算与任务管理的原理和方法具有直接的联系；预算控制在其初期与任务管理的原理有一定的联系，但它的基本管理方向应该说还是职能管理的设想。

下面对标准成本计算和预算控制作一些具体说明。

1. 标准成本计算的形成

标准成本计算萌芽于本世纪初期。当时作为工厂技师的艾默森（H. Emerson）和干特（H. C. Gantt）都曾提倡过这种计算制度。他们还写书对这种制度加以传播和推广，如1914年出版的艾默森写的《效率——作业和工资的基础》（Efficiency

as a Basic for Operation and Wages), 和1919年出版的干特写的《作业组织》(Organizing for work)。与其他会计制度不同, 标准成本计算是主要由工厂技师提倡的, 这一点具有特殊的意义。因为这种计算制度从一开始就和生产的技术过程紧密地结合在一起, 也可以说生产管理职能就是这种制度的本质特征。从这一点看来, 谁都会承认泰罗的科学管理法具有重大影响。

美国的哈利森(H.C.Harrison)在第一次世界大战后, 发表了关于标准成本计算方面的见解。这些见解立即引起有关方面的关注。从而使它成为一种现实的会计制度而广为利用。

2. 预算控制的形成

标准成本计算形成和发展的基础也是预算控制形成的基础。在放任管理进行经营的阶段, 不存在按预算进行计划经营管理的问题, 那个时期没有这种必要性。到了机械化生产、大量生产和大规模经营阶段, 出现了生产过剩, 伴之而来的是产品卖不出去, 导致利润率下降。在这种情况下, 必须寻找出路。出路之一就是必须把整个经营纳入合理的、计划的运营轨道。首先根据市场条件预定销售可能达到的数量, 以此为基础来确定生产、供应、财务以及其他职能活动的预算, 并通过预算的执行进行管理。

这种新的计算制度也和美国的标准成本计算一样, 是在科学管理法的强大影响下形成的, 也可以说它就是科学管理法的具体开展手段。泰罗的科学管理法开始时, 由于它是被生产管理观念贯穿着, 从而那个时期它的适用领域也只限于制造部门。那么如何理解标准成本是受科学管理的观念影响而形成的呢? 应该指出, 科学管理法不是凝固的, 它表现为一种科学的态度。所以可以扩展到全部经营活动领域。开始时, 科学管理方法只限于像技术经营问题这样的内部关系, 逐渐地这种方法扩展到经营外部关系

方面，扩展到对市场的销售活动。到了整个经营部门都运用科学管理方法的时候，就有必要规范各部门的职能活动。这种规范是通过编制预算来进行的。把实际数值与预算数值加以比较，分析其差异，以便明确各职能部门负责人的责任，据以管理整个部门的活动。当然，由于预算涉及到各个部门，所以编制预算时必须注意部门相互间的协调。这就是说，预算控制应与作为科学管理法的基础的职能化原则结合在一起。

应该说，本世纪20年代这些管理会计制度几乎只用于美国产业界，在其他国家还谈不上管理会计。1922年美国出版了马金赛（J.O. McKinsey）编写的《预算控制》，1924年又出版了他编写的《管理会计》，这是世界上第一本关于管理会计的论著。

应该指出的是与管理会计迅速发展有关的主计长制度。所谓主计长制度是指为了对以会计信息为中心的经营信息进行集中管理而设置的参谋制度。20年代以后，这种主计长制度成为现实的制度而为人们所公认。

总起来说，由于形成了强有力的参谋部门，管理会计的作用得到了进一步的发挥。也可以说美国管理会计所以能够迅速发展与主计长制度的建立有着密切关系。

进入30年代以后，标准成本的研究与20年代比较起来稍有变化。这种变化的表现之一就是会计学者积极地进入这个领域。从实务方面来说，它成为理财人员应完成的主要任务。30年代初，标准成本计算增加了现实性。过去的标准成本具有理想规范的倾向。这个时期，把标准成本作为现实的可以达到的目标加以把握的见解越来越受到重视。

在预算控制领域没有发生大的变化，只有作为间接费用控制手段的弹性预算（Flexible Budget）的出现值得人们注意。

在美国20年代建立的主计长制度到了30年代有了飞跃的发展，特别是30年代初全美主计长协会成立以来，确立了主计长的

社会地位。主计长部门是担任数量信息管理的最强有力的部门，管理会计就是由这个部门领导。到40年代初，美国主要公司中50%都建立了主计长部门。

作为经营分析研究，在30年代值得大书特书的是诺伊贝尔(Knoeppel)的损益分界点的研究。这种方法不仅是事后分析的方法，而且也可以作为事前计算的方法。它对利润计划理论的发展有很大意义。当然，30年代这种理论还仅仅处于萌芽状态。

第二次世界大战以后，科学技术日益进步，生产力获得巨大发展，企业规模不断扩大，出现了很多跨国公司。与此同时，竞争更加激烈，资本利润率下降，失业增加，通货膨胀严重，经济危机频频发生。这种客观形势迫使企业管理当局必须考虑如何进一步加强和改进经营管理的问题。在新的形势下，单纯依靠提高劳动生产率和企业内部的经营合理化已远远不够。这种客观情况要求有新的管理理论。于是，西方一些管理理论和管理学派纷纷登台。这些学派的目的都是试图从某个侧面来解决资本主义的基本矛盾。

当时出现的学派主要有：社会系统学派、决策理论学派、系统管理学派、权变理论学派以及管理科学学派等。

美国的巴纳德(C.I.Barnard)是社会系统学派的创始人，西方把他称为现代管理之父。巴纳德以最高经营者的经验为基础，反复地对组织及管理问题进行思索，通过引进社会学和系统论，创立了社会系统学派。

巴纳德认为他的社会系统学理论属于现代管理理论，其特点是：

- 1.经营者的职能是组织中的一个专门职能。从这个观点来看，管理论与组织论是极其相近的。
- 2.现代管理论不是单纯的技术论，而是对组织的本质进行描述性的分析。

3.现代管理理论不是把组织的表面结构作为分析对象，而是把组织行为及组织中人的行为作为分析对象。

4.现代管理理论不是把作业作为主要认识对象，而是把决策作为主要认识对象。

决策理论学派是从社会系统学派中发展出来的，其代表人物主要是美国的西蒙（H.A.Simon）。决策理论是在吸收了行为科学、系统理论、运筹学和计算机程序等学科的内容而发展起来的。西蒙认为决策贯彻于管理的全过程，管理就是决策。

系统管理学派的代表人物有卡斯特（F.E.Kast）和罗森茨韦克（J.E.Rosenzweig）等人。系统管理学派认为，从系统的观点来管理企业，有助于提高企业的效率。把企业看成系统，而系统必然有一个总目标。要实现这个总目标，就必须使系统的各有关部门相互联系、相互作用。系统管理学派在60年代最为盛行。

权变理论学派是70年代盛行于美国的一种学派。他们认为，在企业管理中没有什么一成不变的东西，要根据企业所处的内外条件随机应变，根据具体情况采用具体的管理办法。在70年代，由于科技、经济、政治上的剧烈变动和职工队伍构成及文化技术水平的改变，使得权变理论有一定的实用价值。

管理科学学派的代表人物有美国的伯法（E.S.Buffa）等人。他们认为，管理就是用数学模式与程序来表示计划、组织、控制、决策等合乎逻辑的程序，求出最优解，以达到企业的目标。

上述这些当代西方管理理论都是现代管理会计的理论基础，随着西方管理理论的发展，管理会计的理论和方法也在发展。由于这些管理理论的影响，管理会计增加了预测、决策等新内容，建立起预算控制和责任会计。从管理会计的技术方法这个侧面看，它利用运筹学、工业工程学、系统研究、行为科学、信息理

论等学科的研究成果。特别值得提出的是电子计算机在会计中的应用，使会计的管理职能有了飞跃的发展。

总之，在这一时期，管理会计与企业的生产经营活动结合得更加密切，在企业会计中已明显地形成了两个分支，即财务会计和管理会计。管理会计已具有一套独立理论和方法，作为独立的学科体系，开始得到有关各界的普遍承认。1952年，世界会计学年会上正式通过了“管理会计”（Management Accounting）这个名词。

综上所述，管理会计是社会化生产的产物，是发展商品经济的产物，商品经济越发展，管理会计越重要。管理会计是企业会计的重要组成部分，它与财务会计共同为企业管理服务。会计理论将随着商品经济的发展而发展。管理会计与现代管理理论的关系非常密切，管理理论是管理会计的理论基础之一。管理理论不是一成不变的，它必然要随着客观形势的变化而向前发展。因此，管理会计科学也将随着会计理论和管理理论的发展而不断前进。

最后，有必要强调的一点是，经济管理有两重性。一方面，不同社会形态的经济管理其根本目的是不同的，在经济管理中体现出来的人与人之间的关系也是不同的。资本主义经济管理的根本目的是“为掠夺而管理，借管理来掠夺”。^①社会主义经济管理的根本目的是不断地发展生产力，更好地满足人民的物质和文化的需要。资本主义企业中人与人的关系是剥削与被剥削的关系；社会主义企业中人与人的关系是同志式的互助协作关系。从这方面来看，资本主义的经济管理与社会主义的经济管理是不一样的。这就是说，经济管理是具有阶级性的。另一方面，不同社会形态的经济管理也有其共同的方面，例如资本主义企业和社

① 《列宁选集》第3卷，人民出版社1972年版第395页。