

管理会计学概论

● 李天民 编著

LIXIN KUAJJI CONGSHU

立信会计丛书

立信会计图书用品社

122419

F23
4017 5

管理会计学概论

● 李天民 编著



京电力大 00141209

● 立信会计图书用品社

责任编辑：章普安

封面设计：范一辛

立信会计丛书

管理会计学概论

李天民 编著

立信会计图书用品社出版发行

(上海中山西路 2230 号)

新华书店经销

立信会计常熟市印刷联营厂印刷

开本 850×1168 毫米 1/32 印张 14.125 插页 2 字数 348,000

1990 年 3 月第 1 版 1990 年 3 月第 1 次印刷

印数：1—3,000

ISBN 7-5429-0056-0/F·0056

定价：4.55 元

前 言

管理会计学是西方会计学家把管理与会计这两个主题巧妙地融为一体的一门新兴学科，是现代会计科学的新发展。这门学科的建立，目标非常明确，就是为强化企业经营管理、提高经济效益服务的。它引进我国虽然只有短暂的历史，但不少企业采用了管理会计的某些技术方法以后，在提高决策水平和增强企业素质方面，成绩卓著。实践证明，管理会计既是实现管理现代化的重要手段，又是企业现代化管理的一项重要内容。

党的十三大报告明确提出了我国目前仍处于社会主义的初级阶段，实行的是有计划的商品经济。为了进一步深化经济体制改革，为了搞活大中型企业，毫无疑问，企业的自主权将不断扩大，国家将运用经济手段、法律手段和必要的行政手段，调节市场供求关系，创造适宜的经济和社会环境，以此引导企业正确地进行经营决策。在这样情况下，学习西方管理会计的有益内容和有用经验，就显得日益迫切了。

作者曾于1981年与1984年先后撰写了《管理会计基础》与《管理会计学》，分别由知识出版社和中央电视广播大学出版社出版。现在原有基础上，全面加以修改补充，写成本书，可作为高等和中等财经院校各有关专业、在职财会干部业务培训的教材；也可供经济研究人员、企业管理人员、财会工作者的自学和参考。本书不当之处，欢迎读者批评指正。

作 者

1988年春节于北京

目 录

第一章 总论	1
第一节 管理与会计.....	1
第二节 管理会计的形成和发展.....	6
第三节 管理会计与财务会计的区别与联系.....	9
第四节 管理会计的职能与任务.....	13
第五节 管理会计的内容与程序.....	15
第六节 会计与财务.....	21
第七节 结合我国国情学习管理会计.....	26
问题.....	28
第二章 成本习性与本·量·利分析	30
第一节 产品成本及其按经济职能的分类.....	30
第二节 成本习性和相关范围.....	33
第三节 混合成本及其分解.....	39
第四节 本·量·利分析.....	48
问题.....	53
习题.....	54
第三章 变动成本计算法	58
第一节 全部成本计算法与变动成本计算法.....	58
第二节 两种成本计算法对收益表的影响.....	63
第三节 全部成本计算法的优缺点.....	72
第四节 变动成本计算法的优点及其局限性.....	76

第五节 变动成本计算法在我国的应用	80
问题	81
习题	82
第四章 预测分析	87
第一节 预测分析的基本概念	87
第二节 利润的预测分析	91
第三节 销售的预测分析	111
第四节 成本的预测分析	123
第五节 资金需要量的预测分析	130
问题	134
习题	134
第五章 决策分析(一)——短期经营决策	139
第一节 决策分析的基本概念	139
第二节 决策分析需要考虑的一些成本特性及成本概念	144
第三节 产品生产决策分析最常用的专门方法	151
第四节 产品生产决策分析的典型案例	157
问题	180
习题	181
第六章 决策分析(二)——长期投资决策	187
第一节 长期投资决策的性质和内容	187
第二节 长期投资决策分析需要考虑的重要因素	189
第三节 长期投资决策分析最常用的专门方法	204
第四节 长期投资决策分析的典型案例	218
第五节 长期投资决策中的敏感性分析	224
问题	228
习题	229

第七章 全面预算	234
第一节 编制全面预算的意义和作用	234
第二节 全面预算的内容和编制方法	238
第三节 编制费用预算的两种先进方法	258
第四节 编制预算的期间与程序	264
问题	268
习题	269
第八章 责任会计	276
第一节 经济责任制和责任会计	276
第二节 责任中心及其种类	281
第三节 对责任中心的评价与考核	287
第四节 企业组织结构与责任会计制度的关系	297
第五节 责任中心的相互转帐	303
问题	308
习题	308
第九章 成本控制	313
第一节 成本控制的含义、分类和作用	313
第二节 成本控制制度的制订	316
第三节 开展价值工程活动	319
第四节 成本差异的计算与分析	333
第五节 成本差异的帐务处理	348
第六节 成本控制的原则	354
问题	358
习题	359
第十章 其他决策专题	365
第一节 存货决策	365

第二节	订价决策	377
第三节	最优组合决策	395
第四节	风险型决策	406
第五节	不确定型决策	413
问题		418
习题		419
附录一	终值与现值表	425
表一	1 元的终值表	425
表二	1 元的现值表	429
表三	1 元的年金终值表	431
表四	1 元的年金现值表	435
附录二	变动成本算法与全部成本算法计算 税前净利的差别实例	438

第一章 总 论

管理会计是会计学科中的一门新的分支，也是现代西方会计学家把“管理”与“会计”这两个主题融合在一起的一门新兴的、综合性很强的边缘学科。管理会计这门课程的建立是为了改进企业经营管理、提高经济效益服务的。而我国当前社会主义经济建设中面临着的重大问题就是企业管理水平低、经济效益差；因此，开设并学习这门课程，对我国的四个现代化建设来说，不仅有强烈的针对性，而且是颇有现实意义的。

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？管理会计与财务会计比较，具有哪些特点？它的定义如何？管理会计具有哪些主要职能和具体任务？管理会计包括哪些基本内容？工作进行的程序怎样？会计与财务有什么区别和联系？总会计师与财务主管的职责应怎样分工？为什么要学习管理会计？应该怎样学习等问题。学习了本章，使读者对管理会计有个总的轮廓，为以后各章的学习奠定基础。

第一节 管 理 与 会 计

一、管理的意义和性质

凡是许多人在一起共同劳动，那里就存在一定的人力、物力和财力的资源，为了使它们能够得到最优化的使用，必须进行管理。即使在生产力水平很低的原始社会，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，管理也就越复杂、越重要。因此，可以这么说，管理是人类进行社会生产的需要（当然

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

那么，究竟什么是管理呢？管理是指在一定的生产方式下，人们为了达到预期的目标与任务，按照某些原则、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活动或职能。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，现代化管理的活动或职能，还要加上预测和决策。

但是不论怎样，管理总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；其最终目的就是取得最大经济效益。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，真正生产力的来源是依靠知识、智慧与人的创造力。而经营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。从这个意义上来说，管理也是生产力。在我国当前的四化建设中，情况也是如此，只有先进的生产技术而没有先进的经营管理与之相配合，就不可能得到应有的经济效益。

二、管理科学的形成和发展

管理实践源远流长，可追溯到人类社会的早期。前面我们已经说过，当人类社会有了共同劳动，就需要管理。而管理科学是从管理实践中产生的，迄今只有一百多年的历史，它是随着资本主义企业生产的兴起才逐步形成和发展起来的。从历史上来看，资本主义企业管理的发展过程大体上可分为以下三个阶段：

（一）经验管理阶段（十八世纪八十年代到十九世纪末）

这个阶段的经济背景是在产业革命以后，机械化生产的大型工厂代替了手工操作的小型工场；企业的所有权与经营管理权高度集中，“老板就是经理，经理就是老板”，但企业管理显得越来越重要。

这个阶段企业管理的特点是资本家凭自己的经验和惯例行事，工人凭自己的经验和直觉去操作。管理的目标正如十八世纪古典学派经济学家所揭示的那样，就是千方百计地去维护和扩大资本家的利润。

(二) 科学管理阶段(十九世纪末到本世纪三十年代) 这个阶段的经济背景是企业的生产规模日益扩大，资本高度集中，企业的所有权与经营管理权开始分离，竞争愈趋剧烈，管理工作日益复杂，并成为一种专门职业。

这个阶段企业管理的特点是专业管理人员按照资本家的意图办事，用精确的调查研究和科学知识代替过去的那种凭经验进行管理的方法，整个管理工作向科学化、系统化和标准化方向发展，并逐渐形成一门科学——科学管理。

科学管理学派的主要倡导人是美国的泰罗(Frederick W. Taylor)，他主要是从工人工作的时间与动作的合理和配合上进行研究。一方面按不同的工种选择最优的工人，测定其在标准工作时间内的标准工作量；另一方面把劳动中不必要的动作去掉，使工人的操作科学化、合理化。总之，他是从车间的角度创建他的“科学管理”学说，其目标是提高劳动生产率和工作效率。

科学管理学派的另一位代表人物是法国的法约尔(Henri Fayol)，他是在泰罗制的基础上进一步加以发展。他不仅考虑基层各车间工人的操作过程，而且重视研究上层各个职能科室的管理，是从企业的全局观点创建他的“职能管理”学说。他认为“管理”是企业主管当局为完成既定目标，在生产、销售、财会、人事及研究开发等五种经营活动方面，运用计划、组织、指挥、协调、控制等五项管理职能，对资源的运用进行最优决策，其目标是获得最佳经济效益。

(三) 现代管理阶段(本世纪四十年代到现在) 这个阶段的经济背景是科学技术发展迅速，生产高度自动化和社会化，跨国

公司大量涌现，国际、国内市场竞争剧烈，资本利润率下降。为了适应形势发展的要求，在这期间管理科学就出现了许多现代管理流派。例如：

四十年代的行为科学管理流派。它主要是应用人类学、社会学、心理学和经济学的一些理论和方法来研究职工在生产中的行为及其产生的原因。重点是探讨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和积极性（主观能动性），借以提高工效。他们认为人际关系和人的行为是管理工作的关键因素。

五十年代的数量管理流派。它主要是把管理视为数学的程序、概念、符号和模型的运算；也就是首先根据会计、统计等所提供的各种信息，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，然后通过电脑求解，帮助企业管理人员进行最优化的预测、决策、计划、组织和控制，借以提高经营管理水平，争取最佳经济效益。

六十年代的系统管理流派。他们把企业看成是由人和物所组成的完整的系统，而系统是有一定目的的，由相互联系和相互作用的各个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；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。

七十年代的权变管理流派或称灵活管理流派。他们认为当今世界经济形势，不肯定因素太多，瞬息万变。企业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原则，就能应付裕如。必须将以上各种管理学派的理论取长补短，融为一体，根据企业所处的内外条件权宜应变，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，从而取得最佳经济效益。

必须指出，以上所列举的只是半个世纪以来，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的形成和发展起着重要影响，至于其他学派则不一一赘述。

三、会计的定义及其和管理的关系

会计作为一种社会现象，在人类历史的最早阶段，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。后来随着生产的发展，会计就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，并进行月份与年度的计算与记录。当时对会计的解释就是：“零星算之为计，综合算之为会”；而这里的“计”与“算”，本身不是目的，它们最终是为了“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。”这句话目前就成为我国学术界对会计所下的简明定义。

西方对会计是怎样解释的呢？且看美国会计学会于1966年所下的定义：“会计是鉴定、计量和传输经济信息的方法，并使信息的使用者有可能据以作出有根据的判断和决策。”简言之，会计是一个信息系统。

上述这两种定义在实质上是没有什么矛盾的，因为会计为企业管理的各项职能提供必要的有用信息，本身就是一项管理活动，即利用这些信息为管理职能的核心——作出最优决策——服务。

综上所述，可见会计与管理具有“血缘”关系，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。如果没有会计，人类就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。

第二节 管理会计的形成和发展

一、管理会计的形成

由于管理会计不是在某一天突然自发形成，而是从传统会计中逐渐派生出来的。因此，简略回顾一下会计科学发展的历史，对于弄清管理会计如何形成是有益的。

大家知道，会计科学的建立与发展和管理科学一样，都远远落后于它们的实践。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 Paciolo)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，适应大生产需要的公司组织风起云涌，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，即不仅要能记帐、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，美国乘机崛起，并在经济实力、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，首先在成本会计中将标准成本(standand cost)、预算控制(budget control)和差异分析(variance analysis)等专门方法引进到原有的方法体系中来。同时还有少数学者提出了经理的会计(managerial accounting)这个

词汇，并发表专著，主张把会计服务的重心从对外转移到对内强化经营管理方面，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，借以改善产品质量，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来，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，给企业经营带来了严重困难。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相互配合，于是专门为企业内部强化经营管理，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年世界会计师联合会上正式通过了“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称为“财务会计”(financial accounting)。

综上所述可见，管理会计是从财务会计派生出来的一门独立

的新兴学科，是资本主义生产高度发展的必然结果。同时管理会计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。

二、管理会计的发展趋势

管理会计体系正式形成以后，由于不断吸收现代管理科学，特别是系统论、信息论、控制论、决策论等各方面的研究成果，同时又引进了现代数学方法（主要是运筹学）、预测技术、网络技术与电脑技术，使它能够更加充分发挥会计的管理职能，并在改进企业内部经营管理、提高经济效益上作出了杰出贡献。因而到了七十年代，管理会计就不胫而走，风靡世界，被誉为是实现管理现代化的重要手段，又是现代化管理的重要组成部分。它的各种专门方法与技术，不仅制造业采用，而且推广到所有类型的组织中，包括服务性行业以及非盈利事业在内，这方面的经验是值得我们借鉴的。

1972年美国全国会计人员联合会建立了单独的管理会计协会，并创办“管理会计证书”项目，举行取得管理会计师资格的考试。凡经该协会审查符合应考条件的申请人，需在连续三年期内攻读有关科目，并参加五个单元的考试，即：经济学和企业财务；组织与行为科学；对外报表的编报准则，审计学和税务；内部和外部用的定期报告和分析；决策分析，包括决策模型的建立与信息系统。全部及格者方能取得管理会计证书。从此，在西方国家的社会上，除了有注册公共会计师（CPA）之外，又出现了注册管理会计师（CMA）。截至1985年6月30日止，美国共有5,800人获得管理会计证书，并公开执行业务。

美国的管理会计协会自1985年起，改称注册管理会计师协会，它的机关刊物叫做《管理会计》月刊。英国在七十年代也成立了成本和管理会计师协会，其机关刊物亦称《管理会计》，均在全

世界范围内发行，影响颇广。

1840年4月下旬，世界会计师联合会在巴黎举行第一次欧洲会议，参加代表225人，来自10个欧洲国家以及美国和澳大利亚。会议的主要议题就是探讨如何应用和推广管理会计，与会代表用大量的数据与经验证明：任何企业为了在当前复杂多变世界上能够生存下去并繁荣起来，应用和推广管理会计是个战略性问题。可以预见，管理会计是有强大生命力的，在今后的企业管理工作中，它一定会更加蓬勃发展，并将在提高企业经济效益方面发挥越来越大的作用。

这里必须指出，管理会计毕竟是受多种学科相互渗透、边缘模糊的一门发展中学科。根据目前人们对管理会计的认识水平，不论在国内或国外，有人说它是现代会计科学的一个重要领域，也有人认为它是现代管理科学的一个分支，迄今尚无定论。同时，管理会计本身到底具有多大的发展潜力，它和其他相关学科的关系究应如何处理，现在都很难逆料。但不论怎样，客观事实证明管理会计的形成和发展，大大丰富了会计科学的内容，扩充了会计的传统职能，从而使会计的作用不再局限于对生产过程作如实地反映，单纯地提供信息，而是进一步利用这些信息来预测前景，参与决策，规划未来，并对日常业务按预定的目标进行有效地控制与考核，保证以较少的劳动消耗和资金占用，取得最佳的经济效益和社会效益。这标志着现代会计科学进入了一个充满活力的完全崭新的阶段，其影响之深远几乎可与卢卡·巴其阿勒的第一本“簿记学”的问世相媲美。

第三节 管理会计与财务会计的区别与联系

一、管理会计与财务会计的区别

目前西方流行的看法，大多认为现代企业会计主要有两大领