

中国地质大学教材

管理会计学

中国地质大学出版社

管 理 会 计

李天民 主编

出版者 中国华侨出版公司

北京北新桥三条4号

(邮政编码: 100007)

经销者 新华书店

印刷者 河北省怀来县印刷厂

开 本 787×1092毫米32开本

字 数 257千字 12.375印张

版 次 1990年10月第1版

印 次 1990年10月第一次印刷

书 号 ISBN 7-80074-253-9/C·10

定 价 4.65元

编者的话

管理会计是现代会计科学的一个新领域，它是在传统的成本会计的基础上广泛吸收了行为科学管理、运筹学和系统理论等方面的研究成果，成为多种学科相互交叉、相互渗透的结合体。这门新兴的综合性很强的边缘学科的建立是有强烈目的性的，这就是通过预测前景、参与决策、规划未来、控制和评价经济活动的各种专门方法，为改进企业经营管理、提高经济效益服务。而当前我国四化建设过程中面临的重大问题正是企业管理水平低、经济效益差。因此，开设并讲授这门课程对我国目前的会计改革来说，具有十分重要的现实意义。

本书是应“中国逻辑与语言函授大学”的要求，根据主编者过去所撰写的教材体系为基础，结合函授教学的特点，改编而成的。全书内容主要是对管理会计的基本理论与方法作了扼要地介绍，力求做到深入浅出，简明易懂，使读者通过学习，能对现代管理会计有个较完整的概念，并能实践中加以应用。

本书由李天民教授任主编，除承担第一章的编写外，还负责全书的审订和总纂工作。其余参加编写的人员和分工如下：叶春和（第二章、第三章）；杨金观（第四章、第五章）；钱明杰（第六章、第七章）；赵月圆（第八章、第九章）。

由于编写时间十分仓促，同时限于自己的水平，书中不当或错误之处，在所难免，热诚欢迎读者批评指正。

——编者 1990年2月28日

目 录

第一章 管理会计的特点和内容	(1)
第一节 管理与会计的关系.....	(2)
第二节 管理会计的形成和发展.....	(7)
第三节 管理会计的特征.....	(11)
第四节 管理会计的职能和任务.....	(16)
第五节 管理会计的内容与程序.....	(18)
第六节 会计与财务.....	(26)
第七节 结合我国国情学习管理会计.....	(32)
复习思考题.....	(35)
第二章 成本习性与本、量、利分析概述	(37)
第一节 成本及其按经济职能的分类.....	(37)
第二节 成本按其习性的分类.....	(40)
第三节 混合成本及其分解.....	(48)
第四节 本、量、利分析概述.....	(56)
第五节 经营杠杆.....	(62)
复习思考题.....	(66)
第三章 变动成本计算	(68)
第一节 变动成本计算的产生及其特点.....	(68)
第二节 变动成本计算与全部成本计算的比较	(70)
第三节 对两种成本计算的评价.....	(83)
第四节 变动成本计算在我国企业中的应用.....	(93)
复习思考题.....	(95)

第四章 预测分析	(97)
第一节 预测分析的基本概念.....	(97)
第二节 利润的预测分析.....	(103)
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.....	(142)
复习思考题.....	(145)
第五章 短期经营决策分析	(147)
第一节 决策分析的基本概念.....	(147)
第二节 决策分析需要考虑的成本概念.....	(152)
第三节 短期经营决策分析常用的专门方法.....	(157)
第四节 产品生产的决策分析.....	(159)
第五节 产品订价的决策分析.....	(179)
第六节 存货的决策分析.....	(191)
复习思考题.....	(200)
第六章 长期投资决策分析	(202)
第一节 长期投资决策的基本概念.....	(202)
第二节 长期投资决策分析需要考虑的重要因素	(204)
第三节 长期投资决策分析常用的方法.....	(223)
第四节 投资决策分析的几种典型案例.....	(238)
复习思考题.....	(252)
第七章 全面预算	(253)
第一节 全面预算的基本概念.....	(253)
第二节 全面预算的内容和编制方法.....	(259)
第三节 弹性预算.....	(278)
第四节 零基预算.....	(282)

复习思考题	(285)
第八章 责任会计	(287)
第一节 责任会计概述	(287)
第二节 责任中心及其种类	(292)
第三节 对责任中心的评价与考核	(302)
第四节 企业组织结构与责任会计的关系	(312)
第五节 内部转移价格	(319)
复习思考题	(325)
第九章 成本控制	(326)
第一节 成本控制的种类与作用	(326)
第二节 成本的事前控制——制订成本控制制度	(329)
第三节 成本的事前控制——开展价值工程	(332)
第四节 成本的日常控制——成本差异的计算与分析	(350)
第五节 成本差异的帐务处理	(368)
第六节 成本控制的原则	(373)
复习思考题	(376)
附录	
附表1 1元的复利终值表	
附表2 1元的复利现值表	
附表3 1元的年金终值表	
附表4 1元的年金现值表	

第一章 管理会计的特点和内容

现代最热门的“耗散结构理论”告诉我们：世界上的横向开放系统最富有活性和活力；最时髦的“遗传工程学”也告诉我们一个真理：新物种的产生都来源于横向、多元基因的交流。因此，任何一门学科要想发展，必须首先横向地了解本门学科在全球范围内所有同行们已经取得的最新成就，接着还要横向地超越该学科的范围，引进其它相关学科的知识，进行多学科横向杂交。管理会计就是西方会计学家在这种思想指导下，把“管理”、“会计”和“运筹学”这三个主题巧妙地结合起来的——一门新兴的、综合性很强的交叉学科，它是为改进企业经营管理、提高经济效益而建立的。而我国当前在社会主义建设中面临的重大问题就是企业的管理水平低、经济效益差。党的十三届五中全会明确指出：无论是治理整顿期间，还是治理整顿任务完成之后，都必须始终坚持从我国的基本国情出发，牢固地树立持续、稳定、协调发展经济的指导思想，坚决防止片面追求过高的发展速度，始终把不断提高经济效益放到经济工作的首要位置上来。因此，开设并学习管理会计这门课程，对我们的四化建设不仅有强烈的针对性，而且是颇有现实意义的。

本章拟着重说明：管理与会计是什么样的关系；管理会计是怎样形成和发展的；管理会计具有哪些特征；管理会计具有哪些职能和任务；管理会计包括哪些基本内容，又按着什么样的程序进行工作的；会计与财务的关系怎样，它们的职责是如何分工的；以及我们为什么要学习和借鉴西方管理会

计等问题。学习本章的主要目的是使读者能对管理会计有个总括的印象，并为以后各章的学习奠定基础。

第一节 管理与会计的关系

一、管理的涵义及其重要性

管理一词通常有管辖、控制、处理的意思。说得具体点，管理是一个过程，就是指在一定的生产方式下，人们为了达到预期的目标和任务，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活动或职能的过程。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，现代化的管理活动或职能除上述五种外，还要加上科学的预测和决策。

但不论怎样，管理是人类进行社会生产的需要，是由生产的社会性决定的。马克思说：“一切规模较大的直接社会劳动或共同劳动，都或多或少地需要指挥，以协调个人的活动，并执行生产总体的运动——不同于这一总体的独立器官的运动——所产生的职能。”^①这种指挥、协调和执行生产总体运动所产生的职能，就是管理。管理是进行社会生产的必要条件，它是生产劳动社会化的产物。生产的社会化程度越高，越需要加强管理。

第二次世界大战以后，生产力迅速发展，科学技术突飞猛进，社会生产发生了巨大变化，管理的对象变得更加复杂。其具体表现是：管理的规模日益庞大、分工更为精细，联系愈加紧密，市场情况瞬息万变，信息量空前增加。在这样的

注①见《马克思恩格斯全集》第25卷第367页。

情况下，如不迅速提高管理水平，很显然就不能适应现代化建设的要求。

管理的重要性是由社会生产的效应性决定的。长期的生产实际证明：没有管理，社会生产就无法进行。管理在社会生产过程中，实质上是起放大和增效的作用。因为管理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，使人力、物力和财力等有限资源得到最优化使用，借以取得最佳的经济效益和社会效益。好的管理能放大系统中人、财、物等生产要素的作用，增加人与人、人与物、物与物组合的生产效应，有效地挖掘企业的生产潜力，扩大企业的利润。相反，如果管理不善，就会在生产上造成极大浪费，给企业带来亏损，甚至使企业破产倒闭。由此可见，管理是企业生产效应好坏的关键。我们要走以提高经济效益为中心的新路，不断提高企业的素质和生产经营效应，就一定要加强管理，不断提高管理水平。

现在国际上的工业发达国家，都十分重视管理水平的提高，并把科学技术与经营管理看成是促进经济建设和社会进步的两个车轮，是一个国家或一个企业能否兴旺发达的决定性因素。日本和联邦德国之所以能在短短二三十年内从战败国一跃而成为世界上第一流的经济强国，正是因为它们重视管理、狠抓效益的缘故。

二、管理科学的发展过程

管理实践源远流长，即使在生产力水平很低的原始社会，只要有许多人在一起共同劳动，就需要管理。但人类社会把管理作为一门科学进行研究，迄今只不过一百多年的历史。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。其发展过程大体上可分为以下三个阶段：

（一）传统经验管理阶段

从18世纪80年代到19世纪末，这阶段的主要经济背景是机械化生产的大型工厂替代了手工操作的小型工场、作坊，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。”企业管理的特点是资本家以传统的经验和惯例行事，工人凭自己的经验和直觉去干活。这阶段管理的目标是千方百计地维护和扩大资本家的利润。

（二）近代科学管理阶段

从上世纪末到20世纪30年代。

这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，并逐渐形成一种专门职业。这时美国的F·W·泰勒在传统经验管理的基础上提出了“科学管理”学说，使企业管理的特点成为：专业管理人员按资本家的意图，用精确的调查研究和科学知识代替过去凭经验和判断进行管理的方法，使整个企业管理工作向科学化、系统化和标准化方向发展。这阶段管理的目标是提高劳动生产率和工作效率，借以取得最佳经济效益。

（三）现代管理阶段

从20世纪40年代起到现在

这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学派。其中最主要的是：

40年代的行为科学管理学派，他们认为人际关系和人的行为是管理工作中的关键因素。它主要是利用人类学、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，引导并激励职工在生产经营活动中充分发挥人的内在动力和积极性，借以提高工效。

50年代的数量管理学派，它主要是把管理视作数学的程序、概念、符号和模型的运算，也就是首先根据会计、统计和业务计算所提供的信息，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成数学模型，然后通过电子计算机求解，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，借以改进经营管理，提高经济效益。

60年代的系统管理学派，他们认为企业是人和物组成的完整系统，因而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，实现对经济活动进行规划与控制的最优化。

70~80年代的权变管理（灵活管理）学派，他们认为当今世界的经济形势，不肯定因素太多，瞬息万变。企业管理不可能只按一套固定的数学模型，也不是简单地归纳为几条原理原则就能应付裕如。必须把上述各种现代管理学派的理论融为一体，取长补短，并根据企业所处的外部环境与内部条件，权宜应变，灵活掌握，看情况办事，力求工作、组织和人三者之间形成最优组合，取得最佳效益。

必须指出，以上所例举的是最近半个世纪以来在近代科学管理基础上发展起来的几种主要流派，它们对管理会计的形成和发展都起着重要的作用，至于其它学派则不一一赘述。

三、会计的简明定义及其与管理的关系

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。马克思曾说过：最原始的会计“是生产职能的附带部分”。^①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。因而当时对会计的解释就是“零星算之为计，总合算之为会”。但必须注意，这里的“计”与“算”，本身不是目的，它的最终目标是为了“管好、用好财物”。这就意味着原始会计从一开始就包括有计算、记录与管理的涵义。

究竟什么是会计呢？新中国成立以后直至党的十一届三中全会以前，在我们国家普遍流行的是一种苏联观点，他们认为会计是管理经济的一种工具，即“管理工具论”。

在我国另外还有一种说法，认为会计从一开始就是经济管理工作的一个重要组成部分，是一项管理活动，即“管理活动论”。这种观点在60年代初期就已经提出（参见1963年1月9日人民日报社论《会计工作是管理经济的重要工作》），十一届三中全会以后则更为流行。

至于西方的观点则认为“会计是鉴定、计量和传输经济信息的方法，并使信息的使用者能据以作出有根据的判断和决策。”这是美国会计学会（AAA）于1966年所下的定义。再概括一点说，会计是一个信息系统，即“信息系统论”。

上述三种有关会计的简明定义，我们认为在实质上并不矛盾，因为它们是从三个不同角度对会计进行观察而得出的

注①《马克思恩格斯全集》第24卷，第151页。

结论。譬如“管理工具论”是从技术科学的立场来看，会计是管理经济的一项重要工具。“管理活动论”则是从管理科学的立场来看，会计不仅是一项管理工具，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。至于“信息系统论”则是从信息科学的立场来看，会计为企业管理的各项职能提供必要的、有用的信息，本身就是一项管理活动，即利用信息为管理职能的核心——决策与控制——服务。

但不论怎样，上面这3种说法都足以说明会计与管理具有“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。人类数千年的生产实践充分证明：如果没有会计，人类就不可能总结出生产经验，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

由于管理会计是现代会计的一门新的分支，为了说明管理会计的形成和发展，必须简略地回顾一下会计科学发展的历史。

会计作为一门科学进行研究，与管理科学一样，都远远落后于他们的实践，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15世纪末（1494年）才出版问世，而它只不过是意大利传教士卢卡·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，直至19世纪末、20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。因而对簿记提出了更高的要求，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、迪克西和李斯尔等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英国的统治地位，会计理论研究的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制度、预算控制和差异分析等专门方法引进到原有的体系中来。同时还有少数学者提出了“经理的会计”（Managerial Accounting）这个专门词汇，并发表了专著，主张把会计服务的重心从对外报告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20世纪40年代，特别是第二次世界大战以后，由于国际、国内市场竞争更加剧烈，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，为了求生存、谋发展，就不得不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，想方设法改善人与人之间的关系，引导并激励职工提高产品质量、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”和“成本—业务量—利润分析”（简称“本·量·利分析”）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，使会计学的广度和深度都有了较大的突破。所有这些专门方法，

包括20年代引进的“标准成本制度”、“预算控制”、“差异分析”等等，其目的都是企图把会计工作的重点从对外服务转向对内服务，它们实质上都是现代管理会计的雏形。

到了50年代，随着科学技术的日新月异，企业规模愈趋庞大，市场竞争也愈演愈烈，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。为了解决这些棘手问题，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，于是专门以改进企业经营管理、提高经济效益为目标的“管理会计”体系就正式形成了，并在1952年国际会计师联合会上正式通过“管理会计”这个专门词汇。管理会计正式形成以后，传统的那部分会计工作就称为“财务会计”。

综上所述可见：管理会计是从传统会计中逐渐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也十分密切，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，管理会计又充分吸收现代管理科学的各种专门方法与技术，从而为现代会计科学注入了新的活力，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

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“老三论”（系统论、信息论、控制论）和“新三论”（耗散结构论、协同论、超循环论）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各项管理职能，并在改进企业经营管理、提高经济效益和社会效益方面作出了杰出贡献。因而到了70年代，管理会计就超越了美国国境，风靡世界。它的各种专门方法与技术，不仅制造业采用，而且被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，并被公认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。

1972年，在全美会计人员联合会(NAA)的下面单独建立了“管理会计协会”(IMA)，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3年内攻读有关科目，并参加5个单元的考试。即：(1)经济学和企业财务；(2)组织与行为科学；(3)对外报表的编报准则；(4)内部和外部用的定期报告；(5)决策分析，包括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”。从此以后，在美国社会上，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月底止，美国共有5800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”(IMA)，自1985年起，改称“注册管理会计师协会”(ICMA)，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”(ICMA)，其机关刊物，亦称“管理会计”月刊。这两种刊物均在全世界范围内发行，影响颇广。

1980年4月下旬，国际会计师联合会在巴黎举行第一次欧洲会议，参加代表200余人，来自10个欧洲国家、以及美

国和澳大利亚。会议的主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的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，在今后数十年的经济管理工作中，它一定会更加蓬勃发展，并将在提高企业经济效益和社会效益方面发挥越来越大的作用。

总之，客观事实充分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，即单纯地提供信息，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、评价与考核，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由于管理会计的出台，进入了一个充满活力的完全崭新的阶段，在国际上已被公认为是会计史上的另一个划时代的里程碑，其影响之深远，几乎可与十五世纪末巴其阿勒的第一本《簿记学》的问世相媲美。

第三节 管理会计的特征

一、管理会计的十项特征

目前西方会计学术界最流行的看法是：现代企业会计主要有两大领域，即传统的财务会计与新兴的管理会计。为了弄清管理会计的实质，首先应拿它与传统的财务会计作一比较，从对比中才能深刻理解管理会计具有哪些特征，现分述如下：