

杨济凯 杨振中 编著

管理会计是从传统的财务会计中
派生出来的

财务会计经营记账、算账、报账
而管理会计则是

在财务会计和业务、统计等方面
提供资料的基础上
进行分析研究，帮助经营管理者
作出适时的业务控制
和科学预测、决策

湖南人民出版社

Xiandai Guanli Huaiji



现代
管理
会计

现代管理会计

杨济烈 杨振中 编著

责任编辑：沉 静

*

湖南人民出版社出版

(长沙市展览馆路14号)

湖南省长沙市财政会计学会发行 长沙市蓝印公司服务部印刷

*

1985年3月第1版第1次印刷

字数：147,000 印张：7.125 印数：1—10,000

统一书号：4109·178 定价：1.10元

目 录

第一章 现代管理会计的形成和发展	(1)
第一节 现代管理会计的形成和发展	(1)
第二节 现代管理会计与理财会计的关系和区别	(6)
第三节 现代管理会计的主要内容及其在中国的应用	(7)
第二章 成本习性和变动成本计算	(11)
第一节 成本习性	(11)
第二节 变动成本计算	(24)
第三章 保本分析	(39)
第一节 保本分析的主要内容	(39)
第二节 保本分析中的几个问题	(46)
第三节 目标利润和目标成本的规划	(50)
第四章 预测和预算	(57)
第一节 销售预测	(58)
第二节 成本预测	(68)
第三节 弹性预算和零基预算	(85)
第四节 全面预算	(89)
第五章 决策	(98)
第一节 决策的含义	(98)
第二节 投资决策	(99)

第三节	生产决策	(114)
第四节	存货决策	(127)
第六章	责任会计和业绩考核	(135)
第一节	责任会计	(135)
第二节	业绩考核	(141)
第七章	成本控制和标准成本计算	(158)
第一节	成本控制	(158)
第二节	标准成本计算	(181)
第八章	现代管理会计中的定量技术	(191)
第一节	网络技术	(191)
第二节	会计常用数学	(215)
后 记	(226)

第一章

现代管理会计的形成和发展

管理会计是从理财会计中派生出来的。理财会计经管记帐、算帐和报帐。管理会计则是在理财会计提供资料的基础上进行分析研究，以帮助企业领导人作出经营决策。因此，管理会计的本质特征就是收集理财会计和其他业务、统计资料，运用专门的方法进行整理分析，为管理人员提供预测、决策和业务控制数据的一种管理经济的工具。

为便于读者对管理会计有一个轮廓的认识，本章先就管理会计的产生和发展、管理会计与理财会计的联系和区别、管理会计的基本内容及其应用等几个部分阐述于后。

第一节 现代管理会计的形成和发展

资本主义企业的管理实践，大体上经历了三个阶段：第一是专制的因袭管理阶段；第二是科学管理阶段；第三是现代化管理阶段。管理会计就是随着管理实践的发展，逐步孕育，逐步完善，直到现代化管理阶段，才从理财会计中派生

出来，成为一门新兴的独立学科的。

专制的因袭管理阶段，是指十九世纪以前资本主义的管理方法。它的特点是因袭别人或自己企业以往管理企业的方法，凭资本家个人的经验来管理企业。这一阶段没有成熟的管理体制，惯用的手段是暴力和强制，工人完全处在被奴役的地位。按理，这种野蛮的管理方法，是不能管好企业更谈不上促进生产力的发展的。但是，由于当时的经济情况是消费市场急速扩大，对商品的需求不断增长，数量不问多少，质量不问优劣，资本家都有利可图；加之，企业规模不大，社会协作不多，所以对企业管理方法包括对会计的要求，都不是很高的。一般只要求能及时结清债权债务、正确计算盈亏，合理地在合伙人或企业股东中分配利润就够了。

在这一阶段中，会计为了满足这些要求，逐步发展形成了科学的复式记帐方法和一套由凭证、帐簿到编制报表的记帐程序。这些专门方法，在产业革命以前，都是为业主本身需要而设置的。也就是说，服务范围，仅限于企业内部。产业革命加快了工商业的发展步伐，股份有限公司日益增多，工商业的税收办法逐步完善，股票购买者和课税人，都需要了解企业真实的财务情况，光凭企业内部编制的报表，已不足以使人相信了，必须有合法身份的机构予以客观的鉴定。于是，经政府考核登记、接受委托、专门稽查企业有关方面帐目的会计师协会应运而生。1854年，英国政府批准成立苏格兰会计师协会；其后，欧美各国都成立了类似的组织。从这时开始，会计从专为业主服务转向兼为企业外部投资人、债权人和有关机构服务，从满足企业需要转向满足社会需要。

以上是会计在资本主义企业管理发展第一阶段的大致情况。

第二阶段，科学管理阶段。从十九世纪末开始，资本主义向垄断过渡，企业规模日益扩大，市场竞争加剧，生产流程的分工，愈来愈细，面对现实，因袭旧的管理方法不行了，有人开始把管理作为一门科学来研究。1909年，美国工程师泰罗（F. W. Taylor）发表《科学管理原则》一书，为企业管理科学化奠定了基础。管理科学中把这以后的一段时期，称为科学管理阶段，而将泰罗颂为“科学管理之父”。

泰罗，出身车工，经过领班、主任、技师等职务而升到总工程师。他在米德维尔钢铁公司当领班时，工厂由于不能确定合理定额而不断产生劳资纠纷，工作效率很低，泰罗要求公司，允许他对完成各种工作的动作与时间进行合理的系统研究，他用手表记录工人操作中各项动作的时间，细致观察分析哪些动作可以交叉进行，哪些动作属于重复，以消除错误动作；并选定合适工具，最后确定作业的标准时间，即工时定额；又辅之以标准操作法培训工人和推行刺激性付酬制度——差别计件工资制等办法，以提高劳动生产率。资本家采纳了泰罗的研究成果，使工人每天掏取的矿石增加了3.7倍，工资增加了1.69倍。

泰罗是资产阶级的管理学者，他尽力掩盖对抗性的劳资矛盾，把科学管理说成是劳资两利，他宣称：实行科学管理，要求工人和管理者两方面实现一种“心理革命”。双方把注意力从分配剩余价值转到增加剩余数量上去，直到这个剩余数量增大到不要争吵应该怎样分配为止。对泰罗的评价，列宁曾经指出：“泰罗制也同资本主义其他一切进步的

东西一样，有两方面，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”。

从泰罗开始，人们在事实面前，认识了改善管理方法，使企业管理科学化，在同样生产条件下可以提高生产力，增加盈利。作为管理工具之一的会计更被重视，并随之而发展。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联系的技术方法，开始被引进到会计中来，成为成本会计的一个组成部分。

泰罗发表《科学管理原则》一书的同时，1897年到1903年，由于大规模生产的发展，企业与企业之间的竞争更加激烈。为了适应竞争的需要，美国形成了一个纵向企业的联合运动，即把从原料生产、制造加工到成品销售这一系列的企业合并成为一个大公司。机构扩大了，分支机构增多了，对会计也提出了新要求。即不仅要求会计象以往那样完成记帐、算帐、报帐的工作，更重要的是要对公司如何改进生产、促进推销，提高企业竞争能力以及公司远景规划提出数字依据。例如美国杜邦炸药公司，合并成纵向联合公司后，以下设了很多分厂、分公司。总公司的会计部门除对所属分厂、分公司的耗用材料、工资、费用下达预算并据以评价各分支机构的业绩外，还得在推销业务上提出一个保证实现各种产品投资回收率的最低售价水平。这个售价水平，既要使新的开业者望而生畏不敢染指，又要使公司总收入尽量扩大，放手由散布于各地的推销机构在这个限度内斟酌当地情况，自行确定销售价格。

诸如以上这些会计工作新内容的增加（如标准成本等）和新要求的提出（如考核分支机构业绩，预测市场售价等），

应该说就是会计从单纯事后的经济资料整理转向事前的预测决策和参与过程控制的开始，理财会计中已经孕育着管理会计的因素了。但是，这并不意味着管理会计的正式诞生。管理会计的正式诞生期，也就是它从理财会计中分离出来的时期，是在资本主义企业管理的第三阶段。

第三阶段，现代化管理阶段，是从本世纪五十年代开始的。资本主义世界进入战后时期，表现在经济上的特点是现代科学技术突飞猛进、生产力迅速发展、资本主义企业进一步集中，跨国公司、母子公司大量涌现，经营机构越来越大，经营情况越来越复杂，企业与企业之间的竞争也越来越激烈。资本家为了争取竞争的胜利，除施展其惯用手段，增加工作强度、缩减人员，对工人加强压榨外，在企业管理方面也相应地提出了更高的要求，即不仅要求通过管理提高工作、生产效率，还要求适应市场竞争中瞬息万变的情况，作出正确的前景预测和经营决策。二十世纪中叶，已经出现了一些新的科学技术，如运筹学、控制论、排队论、博弈论、模拟方法、系统分析和行为科学等等，这些新的方法和技术手段先后被引用到经济管理中来，从而形成了资本主义企业管理的第三阶段——现代化企业管理阶段。

管理会计这个名称，首见于1922年，奎田坦斯专著《管理会计：财务管理入门》一书。以后1924年，又有麦西金的《管理会计》和布利斯的《通过会计进行经营管理》相继出版，但其内容只是在以前理财会计的基础上增添了标准成本计算和预算控制等篇章，还没有达到和理财会计正式分离的程度。

五十年代，也就是资本主义企业管理进入第三阶段以

后，如前所述，随着管理科学的发展，那些现代化管理方法和技术，渗透到会计工作中来了，从而奠定了它的技术基础。从此，管理会计便逐步形成独立的学科。对比传统的理财会计来说，管理会计所履行的职能更加广泛，它不仅要详细地解析过去，更重要的是科学地筹划未来，有效地控制企业的经济活动，使之朝着既定的目标前进。

综上所述，现代管理会计是在资本主义企业进入现代化管理阶段，为适应新的历史任务而产生的，它一方面丰富和发展了早期形成的一些技术方法，另一方面又大量吸收了现代管理科学中的运筹学、行为科学等方面的研究成果，形成了一个相对独立的完整体系。因此，管理会计是多种学科相互渗透和结合的成果，也是一门综合性的边缘科学。

第二节 现代管理会计与理财 会计的关系和区别

管理会计和理财会计的区别，概言之，理财会计就是传统的会计，承担记帐、算帐、报帐等工作，它的重点摆在回顾过去；管理会计则是根据会计、统计和业务核算的数据，按照管理工作的需要，如销售预测、利润预测、成本控制等，而进行的一切计算工作，它的重点摆在策励未来。如果按过去的解释，把传统会计工作，解释为记帐、算帐、报帐、用帐的话，那么，现在的进一步分工就是把前三者，记帐、算帐、报帐列为传统理财会计的范围，而单独把用帐工作加以扩大、完善，更加科学化而划归管理会计专门研究。兹将

两者的区别，列表对比如下：

表1-1

区别标志	理财会计	管理会计
1.目的	记录和报告会计核算对象的增减变动情况	为规划、决策、模拟计划预算和加强过程控制、考核业绩提供经济数据资料
2.研究范围	能以货币表示的经济业务	与生产经营有关的一切数据资料
3.表达方式	凭证、帐簿、报表	没有规定的方式，而是根据管理者要求提供会计资料
4.编报时间	定期提出报告	没有一定时间，根据需要随时提出报告
5.研究对象	过去的情况	目前和将来的情况
6.要求精确程度	数字必须绝对平衡	要求相对精确
7.在各企业的实用情况	任何企业都必须建立全套会计帐目	根据需要建立
8.运用数学方法	一般的算术方法	各种数学方法
9.处理原则	受公认的或国家规定会计原则制度所约束	不受会计原则的约束
10.服务对象	企业内部和外界（报表的持有者、债权人、政府机构等）	向企业内部整理人提供管理方面的应用资料

现代管理会计与理财会计既有区别，又是紧密联系的。管理会计的主要依据是理财会计的资料，脱离了这些数据，就不成其为会计，而理财会计的资料，又有赖于管理会计去分析利用，才能使之对企业管理发挥作用，两者相辅相成，为同一目标——改善经营管理服务。

第三节 现代管理会计的主要内容及其在中国的应用

管理会计是五十年代随着现代企业管理方法的形成而逐

渐发展起来的。因此，在内容上不象理财会计那样定型。且其核算目的，本来就只是为企业管理者提供所需要的数据。由于各企业的情况不同，所需要的数据资料也不一样，所以管理会计的内容也不完全一致。但是，管理会计的职能却是基本相同的，无论哪种类型的企业，管理会计都必须具有计划、决策、控制和考核四个职能。因此，这四个方面便构成了管理会计的主要内容。

计划，就是预定企业的经营目标和达到目标的方法。一定时期的计划用数字表达出来则称为预算。不论计划与预算，都希望与将来发生的事实基本相符，所以又必须通过预测。所谓预测即是根据已经掌握的资料，按其内在的发展规律，对未来情况作出基本可靠的判断。关于计划、预算、和预测等内容，我们将在第四章中加以论述。

决策，就是在多个方案中凭经验或定量分析的方法，选择其中一个最可能达到经营目的的方案。这方面的知识，我们准备在第五章中加以介绍。

控制，是一种通过行动和评价来贯彻计划的方法。就一般工业企业而言，控制的主要方面是成本控制。包括标准成本的制定，实际成本与标准成本差异的考核，考核成果的反馈等等，关于这些内容，我们将在第七章中，予以介绍。

考核，主要是对日常经营成果的评定，确定分支机构的经济责任、经济权限、经济利益，贯彻经济责任制，提高经济效益。并通过对实际数据的分析，为今后修订经营目标、政策和方法积累资料，关于这些内容，我们将在第六章中予以阐述。

如前所述，管理会计是资本主义企业发展到现代化管理

阶段的产物，与我国现在的国情确有本质的区别，能否洋为中用，会计学术界一直有不同看法。有的认为“社会经济制度不同”，“不适合中国的国情”，“中国的会计水平低”，“写与算算还搞不清，贯彻现行的会计制度把帐记好都有困难，怎能谈得上管理会计。”因而采排斥的态度。我们认为这种看法是值得商榷的。社会主义与资本主义企业，由于生定资料所有制不同，经营目的不同，当然有本质上的差别，但根据建国以来在经济管理体制上的探索，社会主义企业仍然应该是商品生产者。商品生产和商品交换，在社会主义条件下仍然是一种客观存在。因而价值规律和与它相联系的供求规律、竞争规律，在社会主义经济条件下仍然发挥作用。过去，我们不顾这种在客观实际存在的商品经济的要求，采用财政上统收统支，物资上统购统销，外贸上统进统出的大一统经济体制，实行单一的计划调节，否定社会主义企业是在国家计划指导下的相对独立的商品生产者，限制它按商品生产的客观要求开展经营活动，致使企业的生产经营失去了应有的活力，吃“大锅饭”的思想盛行，不讲求经济效益。现在，我们认识和总结了这方面的问题，进行经济体制改革，既强调计划经济，又充分发挥市场调节的作用。今后的企业，将以相对独立的商品生产者的姿态在市场上出现，这就使我们不得不寻求适应商品经济的规律和要求的经营管理方法，借鉴国外会计领域中一些同社会化大生产密切联系的部分，为我国社会主义的四化建设服务。因此，把会计工作局限于记帐、算帐、报帐的时代已经过去了，会计人员不能再墨守陈规，单纯管人家已经开支了，且造成既成事实的经济业务，作经济管理中的“事后诸葛亮”，而要走到

企业管理的最前列，以掌握数据最有发言权的“事前诸葛亮”的身份来参与企业的经营决策。所以，如何吸取国外管理会计的科学成份，结合我国的国情，建立一套中国式的管理会计，已经是势在必行了。

再者，客观形势已经促使我们向管理会计的途径迈进了。例如当前各企业正在推行的以班组为基础的厂内经济核算制，流动资金归口分级管理，以利润指标为中心考核各基层单位的业绩，根据历史资料探索发展规律，科学地制订企业财务收支计划等等，事实上这就是中国式管理会计的萌芽。“一个真正的革命者，要善于听到地底下新种子发芽的声音。”只要我们敏感地去发现，去整理，又大胆地学习国外已有的先进科技成果，建立中国式的管理会计是完全可能的。

思考题

- 一、什么是管理会计，它包含着哪些基本内容？
- 二、管理会计与理财会计的根本区别是什么，在职能上应怎样分工？
- 三、为什么说管理会计是资本主义企业管理发展历程中的必然产物？
- 四、怎样把管理会计用于社会主义企业？

第二章

成本习性和变动成本计算

为了加强计划与控制工作，必须将企业的全部成本按照成本习性划分为固定成本、变动成本和半变动成本三大类。一般说来，变动成本是生产部门和销售部门的可控成本，而固定成本则是管理当局的可控成本。因此，采用变动成本计算来确定产品的单位成本，并据以确定存货成本和税前利润，就能分清各部门的经济责任，便于贯彻经济责任制和加强企业的内部管理。

本章将着重论述成本习性分析和变动成本计算，并将变动成本计算和全部成本计算进行比较，以便说明这两种成本计算的优缺点，为初学者打好理论基础。

第一节 成本习性

一、成本习性的分析

在传统的财务会计中，通常把产品的工厂成本按其职能分为：原材料、燃料和动力、工资、提取的职工福利基金、废品损失、车间经费、企业管理费等七个项目。这种做法虽

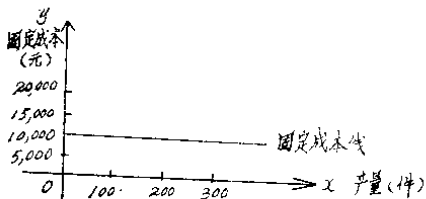
然能够反映产品成本的构成，便于事后考核预计成本指标的执行情况，分析成本升降的原因。但由于它们没有同企业的生产能力挂上钩，不利于事先控制成本和进一步挖掘企业内部的潜力。因此，在现代管理会计中，就需要把产品成本按其习性重新加以分类。所谓成本习性的分析，就是按照成本的可变性和对成本进行分类；也就是按照成本与业务量的关系，将成本分为固定成本、变动成本和半变动成本三大类。因为，弄清楚这种分类，就能从数量上具体掌握成本与业务量之间的关系，可以为企业正确地进行决策和改善经营管理提供许多有用的资料，对于深挖降低成本的潜力，争取实现最好的经济效益，将有很大帮助。现将这三大类成本的特性分别详述如下：

（一）固定成本：凡在一定业务量的有效适用范围内，其成本总额不随业务量的增减而增减的，叫做固定成本（Fixed cost）。例如，固定资产的折旧费、保管费、管理人员工资等等，都属于固定成本。由于这些成本是固定的，产量增加，它们仍然不变。因此，当产量增加时，就意味着它们将由更多的产量来分担。从而产量越多，单位产品所分摊的固定成本就越少。产量和总固定成本及单位固定成本的关系，可用图式表示如下：（见图2—1，见图2—2）

上图的y轴（即纵轴）代表固定成本，纵轴愈高，成本金额愈大。x轴（即横轴）代表业务量（即产量），总固定成本与横轴平行，产量增加时（向右移动），固定成本的金額在纵轴上的高度不变，成为一条直线。上图中假设固定成本的总额始终是10,000元。

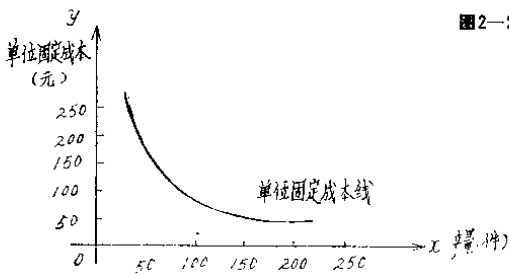
图2—2的纵轴代表单位固定成本，单位固定成本愈高，纵轴愈高。横轴代表产量，产量愈多（向右移动），每

图2-1



产量和总固定成本的关系

图2-2



产量和单位固定成本的关系

单位固定成本的金额愈少。单位固定成本线成为一条曲线。

从上图可以看出，固定成本在全部成本中所占的比重越大，则产量变动对成本影响的幅度也越大。

虽然，固定成本的总额在一定业务量的有效适用范围内是不变的，但当产量的变动超过这个范围时，固定成本总额也会发生变动。例如，产量超过一定限度时，就将需要增添设备和增加必要的工作人员，这时折旧费和管理人员工资就