

*Xiandai Guanli
Kuaijixue*

现代管理会计学

余绪缨 徐政旦 石人瑾 王 萍

吉林人民出版社

现代管理会计学

余绪缨、徐政旦 编著
石人瑾 王 萍

※

吉林人民出版社出版 吉林省新华书店发行
辉南县印刷厂印刷

※

787×1092毫米 32开本 9.5印张 205,000字

1987年2月第1版 1987年2月第1次印刷

印数: 1—6,200册

统一书号: 4091·351 定价: 1.70元

前 言

管理会计是正在发展中的一门新的会计学科，是现代会计中的一个重要领域。它主要包括决策、预算、控制和责任会计等内容。在我国社会主义“四化”建设中，运用管理会计的原理和方法，我们认为有助于提高我国企业管理水平和经济效益的。

本书较为系统地阐述管理会计的基本原理和方法，并运用图表和例解来说明较为复杂的问题，每章附有复习题及习题。本书可用作高等院校和管理干部培训班的管理会计课程教材，也可用作财会人员和其他管理人员的自学参考材料。

参加本书编写的有厦门大学余绪缨（第一、二、九章）、上海财经学院徐政旦（第五、六章）、石人瑾（第七、八章）、大连培训中心王萍（第三、四章）。最后由余绪缨、徐政旦总纂定稿。在本书写作过程中，承杨树滋同志提出不少宝贵意见，谨致谢忱。

本书初稿编写后，曾在大连培训中心第四期（1983年）及第五期（1984年）的工业科技管理干部讲习研究班试讲，并曾用作上海财经学院部分专业的管理会计课程教材。这次正式出版时，我们根据试讲中所发现的一些问题作了修改，由于现代管理是20世纪50年代以后才在西方国家中逐步成熟，在我国企业中如何结合国情加以应用，还需一段实践和

发展的过程，为此，本书中所述内容，不少尚是对西方国家管理会计原理和方法的介绍。我们希望与读者们共同努力，能在较短时期内为逐步建立起具有社会主义特色的中国式的管理会计作出贡献。由于编者水平有限，在本书中一定存在缺点和错误，谨请读者批评指正。

编 者

1984年9月

目 录

第一章 总 论	(1)
第一节 现代管理会计是一门有助于提高经 济效益的学科.....	(1)
第二节 现代管理会计与财务会计的联系和 区别.....	(13)
第三节 企业内部的组织机构和以总会计师 为首的会计部门的业务系统.....	(19)
第四节 现代管理会计的“洋为中用”	(22)
第二章 成本的概念、分类与成本函数	(29)
第一节 成本的概念及其分类.....	(29)
第二节 成本函数.....	(46)
第三章 成本性态分析与变动成本计算	(55)
第一节 成本性态分析.....	(55)
第二节 变动成本计算.....	(65)
第四章 成本——产销量——利润依存关系的 分析	(80)
第一节 贡献毛益与保本点.....	(80)
第二节 保本图.....	(86)
第三节 分析有关因素的变动对企业利润 的影响.....	(91)

第四节	其他有关问题的探讨·····	(100)
第五章	经营决策 ·····	(111)
第一节	决策的意义和一般程序·····	(111)
第二节	销售和成本的预测·····	(114)
第三节	关于制订销售价格的决策·····	(124)
第四节	关于产品生产的决策·····	(131)
第五节	关于成本的决策·····	(143)
第六章	投资决策 ·····	(148)
第一节	投资决策的意义·····	(148)
第二节	评价投资经济效益需考虑的主要 因素·····	(150)
第三节	评价投资方案经济效益的基本 方法·····	(155)
第四节	投资效益评价中的敏感分析·····	(170)
第五节	投资决策中风险程度的衡量·····	(173)
第七章	全面预算 ·····	(177)
第一节	全面预算的意义和作用·····	(177)
第二节	全面预算的编制程序·····	(180)
第三节	弹性预算·····	(195)
第四节	零基预算·····	(199)
第五节	概率预算·····	(200)
第六节	滚动预算·····	(204)
第八章	成本控制 ·····	(206)
第一节	成本控制概述·····	(206)
第二节	标准成本的制订·····	(210)
第三节	差异的一般分析·····	(216)
第四节	差异的进一步分析·····	(224)

第五节	差异的处理·····	(231)
第九章	责任会计 ·····	(239)
第一节	责任会计是企业内部的控制体系·····	(239)
第二节	责任中心的划分及其工作成果的 评价与考核·····	(240)
第三节	内部转移价格·····	(244)
第四节	成就报告·····	(247)
附录一	复习题 ·····	(251)
附录二	习 题 ·····	(257)
附录三	一元的终值、现值与一元年金的终值、 现值表·····	(280)

第一章

总 论

第一节 现代管理会计是一门有助于提高经济效益的学科

为加快我国的社会主义现代化建设，党中央要求一切经济工作都必须转移到提高经济效益为中心的轨道上来。这就要求尽快开创经济管理工作的新局面，使之同这个总的要求相适应。企业是整个国民经济的基础，整个国民经济经济效益的提高，要求各个企业生产经营经济效益的提高为其基本条件，如果各个企业生产经营的经济效益提不高，整个国民经济经济效益的提高将是一句空话。所以，开创经济管理工作的新局面，必须扎扎实实地从基层企业的管理工作做起。

当前，我国不少企业生产经营的经济效益不高，原因是多方面的：有历史的因素，有现实的因素；有企业外部的因素，也有企业内部的因素。但是从根本上说，企业生产经营的经济效益不高，主要是由企业素质不高所造成，要提高企业生产经营的经济效益，一定要在提高企业素质上下功夫、花力气。而所谓企业素质，又包括干部与职工队伍的素质、技术

素质、经营管理素质等许多方面，它是企业人、财、物和技术、经济、管理诸方面的有机结合，具有高度的综合性。而企业的活力，即其应变能力（适应能力）、竞争能力和生存、发展能力（企业本身扩大再生产的潜力），则是企业素质的外在表现。企业只有努力提高素质，不断增强活力，其生产经营活动才能卓有成效地进行，否则，将难于继续生存下去。为使企业的素质能尽快地得到显著地提高，需从许多方面做大量、细致、艰苦的工作；而其中最重要的一条，是提高人的素质，即职工队伍的素质，因为只有提高人的素质，才能从根本上带动其它各个方面素质的提高。而提高人的素质，在当前形势下，除必须十分重视政治素质外，关键在于用现代科学文化知识，现代管理科学的专门知识来武装企业的干部，使他们具有综合运用现代自然科学、社会科学和管理科学的科学成果的能力，从而，经济而有效地组织、管理企业生产经营活动。只有这样，才能真正实现企业经营管理的科学化、现代化，不断提高企业的应变、竞争能力与生存、发展能力，为不断提高其生产经营的经济效益奠定牢固的基础。

现代管理会计是现代管理科学的一个重要组成部分，它的创立，标志着会计科学的最新发展。其日益完善的理论和方法体系，是现代化企业全面提高生产经营经济效益的锐利武器。其所以如此，可分别从以下两个方面进行论证。

一、从现代管理会计的形成和发展进行论证

现代管理会计的形成和发展，可以大致地区分为两个大的阶段：

1. 执行性管理会计阶段（20世纪初到50年代）

执行性管理会计是以泰罗的科学管理学说为基础形成的会计信息系统。泰罗科学管理学说的核心，是强调提高生产

和工作效率，通过他所倡导的著名的时间研究、动作研究等等，来制定在一定客观条件下认为可以实现的，同时又是最有效率的标准，以实现生产各个方面的高度标准化。标准制定以后，要求严格按标准执行，不允许一切可避免的浪费存在。

列宁曾对泰罗制作过全面分析。他说：“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等等。”^①列宁在这里所说的“最完善的计算和监督制”，就当时在会计上的具体体现讲，主要包括标准成本、预算控制和差异分析这几个方面。

所谓标准成本，是指于产品投产前，严格按照科学的方法制定工、料消耗标准，以此为基础，形成产品标准成本中的材料标准成本和人工标准成本。预算控制在当时主要是用于费用方面，即事先按期间编制制造费用预算，并算出制造费用的标准分配率，再据以确定产品标准成本中的制造费用标准成本。产品标准成本的这几个组成部分，是产品投产前对其生产中料、工、费的消耗水平提出的具体目标和要求。所以，标准成本也是目标成本的一种形式。而差异分析，则指于一定期间终了，对工、料消耗脱离标准、费用开支脱离预算所形成的偏差进行具体分析，查明差异形成的原因和责任，借以对有关方面的工作成果进行全面的评价和考核，并促使他们采取有效措施，针对存在问题进行改进。这是会计结合泰罗制的实施，在计算和监督方面所取得的重大进展。

^① 《列宁选集》第3卷，第511页。着重点为引者所加。

特别是它把严密的事先计算引进到会计体系中来；实行事先计算与事后分析的结合，这可以看作是会计发展史上的一个重要里程碑，为会计服务于企业管理开创了一条新路。

然而，以标准成本、预算控制和差异分析为主要内容的管理会计，仍有较大的局限性，其基本点，只是在企业的战略、方向等重大问题已经确定的前提下，协助解决在执行中如何提高生产效率和生产经济效果的问题。大家知道，生产效率和生产经济效果的高低，通常可借助于投入与产出（消耗与成果）的对比关系来体现。把标准成本和差异分析纳入会计体系中，通过严密的事先计算与事后分析，促进企业用较少的材料生产出较多的产品，表现为材料利用率的提高；用较少的工时生产出较多的产品，表现为劳动生产率的提高；用一定的生产设备生产出较多的产品，表现为设备利用率的提高。材料利用率、劳动生产率、设备利用率提高了，其综合表现就是生产成本的降低；而成本的降低，即意味着生产经济效果的提高。可见以泰罗的科学管理学说为基础形成的管理会计，对促进企业提高生产效率和生产经济效果是有帮助的。但其主要缺陷是：同企业管理的全局、企业与外界关系的有关问题没有在会计体系中得到应有的反映。因而总的说来，还只是一种局部性、执行性的管理会计，仍处于管理会计发展历程中的初级阶段。

2. 决策性管理会计阶段（20世纪50年代以后）

从20世纪50年代起，资本主义世界进入所谓战后期。战后期的资本主义经济有许多新的特点，主要表现在：一方面现代科学技术突飞猛进和大规模应用于生产，使生产力获得十分迅速的发展；另一方面，资本主义企业进一步集中，企业的规模越来越大，生产经营日趋复杂，企业外部的市场情况

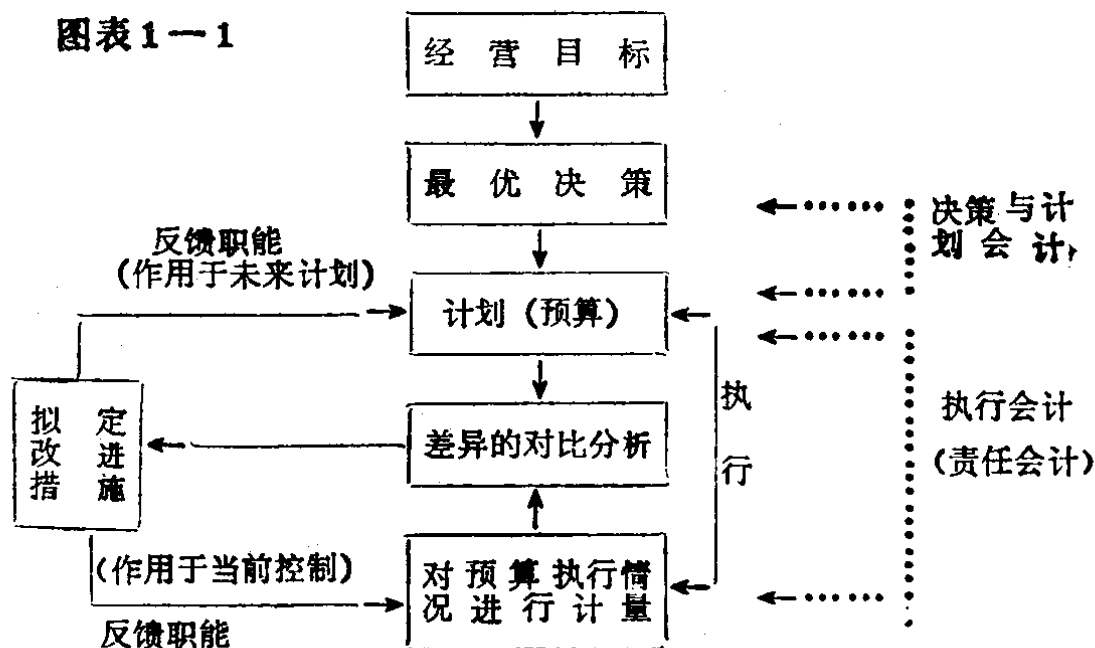
瞬息万变,竞争更加剧烈。这些新的条件和环境,对企业管理相应地提出了新的要求,迫切要求实现管理现代化。它包括一方面强烈要求企业的内部管理更加合理化,科学化;另一方面,还要求企业具有灵活反应和高度适应的能力,否则,就会在剧烈的竞争中被淘汰。面临着战后资本主义经济发展的新情况,在企业管理的理论和实践上,以现代管理科学取代风靡一时的泰罗的科学管理学说就成为历史的必然。这主要是由于泰罗的科学管理学说有一个带根本性的缺陷:重局部、轻整体。它着眼于对生产过程进行科学管理,把重点放在通过对生产过程个别环节、个别方面的高度标准化,为尽可能提高生产和工作效率创造条件。但它对企业管理的全局、企业同外界的关系,则很少考虑。这种理论显然同新的客观经济情况很不适应。因为,在新的情况下,大量实践证明:企业的盛衰、成败、生存、发展,首先取决于企业采取的方针、决策是否正确,所定的目标是不是同外界的客观经济情况相适应。如果方针、决策不对,经营目标定错了,企业的个别环节生产效率再高也无济于事,还将在剧烈的竞争中被淘汰。因此,现代管理科学认为:尽可能提高企业内部生产经营各个方面、各个环节的生产、工作效率固然很重要,但更重要的,是要把正确地进行经营决策放在首位。所谓“管理的重心在经营,经营的重心在决策”,就是适应新的情况而提出来的企业管理上的新的指导方针。

现代管理会计正是在这种情况下,以现代管理科学为其理论和方法的基础而逐步发展起来的,20世纪70年代以来,发展尤为迅速。其基本框架可用图表1—1来表示。

从图表1—1可以看到,现代管理会计的特点是以“决策与计划会计”和“执行会计”为主体,并把决策会计放

在首位。因为计划是以决策为基础，是决策所定目标的综合表现。

图表 1—1



决策性管理会计与上述执行性管理会计的不同，在于：它是一种全局性的、以服务于企业提高经济效益为其核心的现代管理会计。决策性管理会计与执行性管理会计不仅有量的不同，而且有质的差别。决策性管理会计的创立及其发展，标志着这门学科日趋成熟而进入其发展历程中的高级阶段。

在简要地回顾了现代管理会计形成和发展的基本历程以后，再着重对下述两个问题作一些较具体的分析。

首先，为什么说执行性管理会计是以服务于企业提高生产效率和生产经济效果为核心，而决策性管理会计则以服务于企业提高经济效益为核心呢？这是因为，生产效率和生产经济效果一般可在企业内部体现，其高低主要是执行中的问题；而经济效益一般不能直接在企业内部体现，而必须通过企业同外界的联系才能体现，其好坏主要取决于经营决策是否正确。一般说来，企业提高生产效率和生产经济效果是提高经济效益的基础，即企业在生产中节约劳动消耗和资金占

2
4

用所取得的成果，最终将会在企业的经济效益中得到体现。否则，经济效益的提高也就成为无源之水、无本之木了。但二者之间也可出现矛盾和脱节。例如，一个资本主义企业，以一定的原材料、人工和设备生产出了更多的产品，可以在企业内部直接表现为生产效率高、成本低、效果好；但如果所生产的是一种陈旧的、不符合市场需要的产品，无法通过销售实现产品生产过程中所创造的价值，就不可能给企业带来任何经济效益。这样的产品生产效率越高，生产的越多，企业所受的损失也越大，甚至还可能由此而导致企业的破产倒闭。因此，在资本主义条件下，每一个企业要提高经济效益，不仅要尽可能在提高生产效率和生产经济效果上下功夫，更重要的，是首先必须使自己的产品适销对路，符合社会需要。而能否做到这一点，则主要取决于企业高层领导所作决策的科学性，及其主观判断同外界客观经济情况的适应程度。

显然，上述原理对社会主义企业同样是适用的。正如赵紫阳总理所指出：“只讲生产出更多的产品还不行，这个提法不能体现经济效益。如果产品不是社会所需要的，生产得越多，浪费就越大。”^①所以，社会主义企业要提高经济效益，也必须重视按社会需要组织生产。显然，只有产品在品种、质量和数量上都符合社会需要——符合一定时期国家生产建设和人民生活消费的需要，才能在国民经济中发挥实际作用，而不至于长期积压在商业或物资部门的仓库里。只有在这种情况下，企业为生产产品所消耗的劳动才能得到社会的承认，产品的价值才能顺利通过销售而实现。否则，企业生产产品所消耗的劳动，从国民经济的全局看，只是一种无效劳

^① 《红旗》杂志1982年第8期。

动，因为这样的产品尽管生产出来了，却不能使国家和人民真正从经济上得到任何好处。从这个基本观点出发，可以看到在企业生产经营经济效果与经济效益之间的联系和区别上，可能出现的以下三种情况：

第一种情况是：企业生产经营的经济效果好，其所生产的产品也符合社会需要，因而表现为生产经营的经济效益也好，实现了二者之间的协调一致。

第二种情况是：企业生产经营的经济效果好，但其所生产的产品不符合或不完全符合社会需要，因而表现为生产经营的经济效益差。

第三种情况是：企业生产经营的经济效果差，即它为生产一定产品在劳动消耗或资金占用方面超过了社会的正常水平。在这种情况下，即使其所生产的产品符合社会需要，其生产经营的经济效益也是差的。因为它在生产中把一部分宝贵的人力、物力白白地浪费掉了。很显然，国家如果把这些人力、物力转交给其他生产经济效果较好的企业去使用，用同样的人力、物力就能为国民经济创造更多的物质财富，使全社会的经济效益有所提高。

现代管理会计为企业全面提高生产经营的经济效益服务，就是意味着要通过科学的预测、决策、计划、控制等各个环节，促使企业努力争取实现上述的第一种情况，而尽量避免第二、第三种情况的出现，只有这样，才能实现微观经济效益与宏观经济效益的统一。这也正是现代管理会计中某些合乎科学原理的部分，可以在一定程度上为我们吸收、借鉴的根本原因所在。

其次，建国以来，在我们的企业中有没有形成我们自己的管理会计？如果有，是属于执行性管理会计，还是决策性

管理会计？

建国以来，我国的会计领域也和其他各个领域一样，在党的领导下，通过会计理论工作者和实际工作者的共同努力，已经取得了许多重大的进展，无论从理论或实践上看，都达到了较高的水平，为我国的社会主义建设事业作出了贡献。管理会计这个领域同样是这样。自1953年以来，我们以苏联的经验为借鉴，结合我国的实际，全面推行生产技术财务计划和月度财务收支计划，实行产品成本计算的定额法，开展经济活动分析；建立流动资金归口分级管理制度，推行以班组核算为基础的厂内经济核算，等等。在这些方面都具有我国的特色，并取得了良好的效果。我们必须十分珍视自己的经验，决不能妄自菲薄。但是，我们也必须看到，我们在这些方面的经验都是以改革前的经济管理体制为基础而形成、发展起来的，同原来的经济管理体制有着不解之缘。这就决定了它们具有较大的局限性，基本上是属于执行性管理会计，还有待于进一步向决策性管理会计的方向发展。因此，今后在对我们自己的经验认真进行总结、提高的同时，要批判地吸收、借鉴国外在这一方面的经验和成就，借他山之石以攻玉，这对于促进我国社会主义企业全面提高生产经营的经济效益，将是十分有益的。

二、从现代管理会计的基本特征进行论证

现代管理会计虽然还仍称之为会计，但已远远不是传统意义上的以记帐、算帐和编表为主要特征的会计了。它以现代管理科学为其理论和方法的基础，并广泛吸收了管理经济学、工程经济学、数量化管理、决策和财务管理等多方面的研究成果，引进和应用了这些研究成果而创立的一种新的企业会计理论和方法体系。这个体系，表现为多种学科的相互渗

透、相互结合，形成一门新兴的综合性的边缘学科。它具有以下两个新的重要的基本特征：

1. 职能作用上的综合化

现代管理会计的决策性管理会计不同于传统的会计，也不同于执行性管理会计，它可以综合地履行更加广泛的职能。具体表现在：它的职能作用已从单纯的核算（记录、反映）扩展到把解析过去、控制现在和筹划未来有机地结合起来。

在会计体系中，解析过去主要是由财务会计来完成的。财务会计系统地提供了企业生产经营活动的历史记录，形成基本的财务信息系统，对此，管理会计并不需要平行地重复地另搞一套。现代管理会计解析过去主要是利用财务会计所提供的资料作进一步的加工、改制和延伸，使之更好地适应筹划未来和控制现在的需要。例如，根据财务会计所提供的成本资料，可按照成本与产量的关系，将成本区分为固定成本与变动成本两类，以此为基础，进行盈亏临界点和成本——产量——利润依存关系的分析，编制弹性预算，制定标准成本并较深入地进行成本差异的分析，这样，就可为企业正确地进行经营决策和加强计划与控制提供许多重要的资料。所以，管理会计解析过去并非财务会计的简单重复，而是把它延伸到更广更深的领域，使之在管理上发挥更大作用。

预测和决策是筹划未来的主要形式。预测着重于提供一定条件下生产经营各个方面未来可能实现的数据；而决策是以预测为基础，通过分析比较，权衡利害得失，从各种可供选择的方案中选取最优方案。在这些环节中，决策性管理会计的主要作用在于：充分利用其所掌握的丰富资料科学地进行定量分析，帮助管理部门为企业经济活动的预测和决策作出正确的判断和选择。