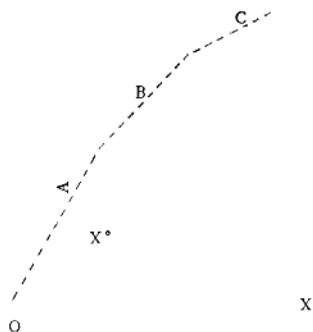


● 丁世连 张 勇 编著
● 王保和 阎永林



管理会计学

Y



中国经济出版社

前 言

编著本书主要为部分高等财经院校会计学专业及其它有关专业开设“管理会计学”课程提供教材，也可用作财经各类大专和短训班教材，还可作为企业财会、审计、管理人员业务学习的参考书。

管理会计是本世纪四十年代末五十年代初发展起来的一门新兴学科，它是现代会计的一个重要领域。在我国，党的十一届三中全会以后才开始重视和应用管理会计，时间很短，中国特色的管理会计模式尚在建立之中。尽管如此，管理会计已经“深入”企业，在加强经营管理、提高经济效益过程中，显示出引人注目的作用。可以说，管理会计在我国已成为会计参与经营管理的一个重要手段，建立和发展中国管理会计学，是加强企业管理的需要，是提高经济效益的需要，也是深化经济改革的需要。

本书定名“管理会计学”，试图能较为系统地阐述中国管理会计学的基本理论、基本内容和基本方法。我们认为，中国管理会计学的对象是企业（单位）经营（活动）过程中资金运动的规划与控制，中国管理会计学的具体职能包括决策、计划、控制和评价。为此，书中重点安排了概论、决策分析、经营预算、成本控制和责任会计几部分内容，具体内容一般都能联系我国的实际，运用适宜的方法，解决实践中

存在的问题。

参加本书编写的有山西财经学院丁世连、张勇、王保和，山西经济管理学院阎永林。由丁世连总纂定稿。

在编写过程中，除参考中外有关资料外，我们还多次深入一些工业企业和业务主管部门进行调查和征询意见。初稿写成后，曾在学院内外的几个本（专）科班进行过试用。

由于我们水平所限，书中会有谬误之处，对中国管理会计学结构内容的探索也可能是不成功的，谨请读者批评指正。

编者

1989年4月

目 录

前 言

第一章 概论	1
第一节 管理会计的形成和发展	1
第二节 管理会计学的对象、任务和方法	10
第三节 管理会计学的特点和结构体系	18
第四节 管理会计工作的组织	29
第二章 变动成本法	36
第一节 成本按可变性的分类	36
第二节 半变动成本的分解	45
第三节 变动成本法及其应用	57
第三章 预测分析	85
第一节 预测分析概述	85
第二节 销售预测分析	90
第三节 利润预测分析	103
第四节 成本预测分析	120
第四章 短期经营决策分析	130
第一节 经营决策概述	130
第二节 短期经营决策分析的方法	143
第三节 购买决策分析	154
第四节 产销决策分析	159

第五节 订价决策分析·····	207
第五章 长期投资决策分析 ·····	218
第一节 长期投资决策的意义和内容·····	218
第二节 同长期投资决策有关的基本因素·····	220
第三节 长期投资决策分析的技术方法·····	229
第四节 几种投资决策分析·····	242
第五节 长期投资决策的深入探讨·····	256
第六章 生产经营预算 ·····	278
第一节 生产经营预算的作用·····	278
第二节 生产经营预算的内容和编制方法·····	280
第三节 弹性预算·····	298
第四节 概率预算·····	303
第五节 零基预算及滚动预算·····	307
第七章 成本控制法 ·····	311
第一节 标准成本制度·····	311
第二节 目标成本控制·····	337
第八章 责任会计 ·····	344
第一节 经济责任制与责任会计·····	344
第二节 责任中心的划分·····	347
第三节 责任预算与业绩报告·····	350
第四节 内部结算价格·····	359
第五节 内部银行结算方式·····	362
附 录	
一、复利终值表 $(1+i)^n$	
二、复利现值表 $(1+i)^{-n}$	

三、年金终值表 $S_{\overline{n}|i} = \frac{(1+i)^n - 1}{i}$

四、年金现值表 $a_{\overline{n}|i} = \frac{1 - (1+i)^{-n}}{i}$

第一章 概 论

第一节 管理会计的形成和发展

管理会计是在本世纪四十年代末五十年代初发展起来的一门新兴学科，到七十年代，已在一些工业发达国家得到普遍应用，在那里不仅工商企业，而且机关、学校、医院等非营利单位都广泛采用管理会计方法。在我国，管理会计是七十年代末八十年代初开始为人所熟悉并逐渐受到重视。应用管理会计，需要了解它的历史——形成和发展过程。

一、管理会计的产生是管理科学发展影响下会计发展的必然结果

从会计的发展历史来看，早在原始社会，当人们进行共同生产需要管理（计数）时，就出现了会计。最早的会计“是生产职能的附带部分”，后来逐渐从生产职能中分离出来，有了独立的管理职能。例如，在我国西周时就设有“司会”，为王朝管理财赋收支。此后人类几千年的生产实践充分证明，会计是一项管理活动，是经济管理工作的一个重要组成部分，它是适应管理的需要而存在，随管理的发展而发展。管理的发展，不断要求有新的会计手段和方法与之相适应，所谓“经济愈发展，会计愈重要”就是概括的写照。

大家知道，社会管理实践是有悠久历史的，但管理成为

一门学问——管理科学，却仅有百余年的历史，它是随着资本主义生产的兴起而逐步形成和发展的。这里我们不想对管理科学的发展过程作详细说明，只对其各发展阶段的特点作为一点了解，以便于分析管理科学发展对会计发展的影响。

以工业企业管理的发展为基础，从出现机器生产开始，管理科学的发展大致经历了三个阶段：

首先是经验管理。大约从十七世纪七十年代出现机器生产开始，到十九世纪末。这个时期，企业的组织形式主要是独资，偶有合伙，企业规模较小，虽采用机器生产，但仍保留手工业的管理方式，主要靠资本家（业主）的个人经验和传统惯例管理企业，这也是有人说的传统管理。当时对会计工作的要求不高，把企业经营活动过程和结果如实反映出来就够了，所以，会计工作的重点是记帐和报帐，处于会计发展过程中的初级阶段。

其次是科学管理。大约从本世纪初到四十年代。这个时期正值实行“泰罗制”，有人称为泰罗的科学管理时期，泰罗的“科学管理”理论，注重工人工作时间和操作动作的研究，制定出一系列时间、动作标准，靠严格的时间和动作标准来提高劳动（工作）效率。科学管理对会计工作提出了新的要求，为了配合管理标准的控制和考核，它要求会计制定相应的成本标准，实行计划管理和预算控制以及进行事后分析。这就促使会计增加不少新的内容，有了新的突破，一门新的学科——管理会计开始形成。

再次是现代管理。大约从四十年代末、五十年代初开始至今。这个时期，世界经济以前所未有的速度发展，由于买方市场的形成，竞争激烈；企业规模扩大，出现多级化、跨

行业化、跨国化；企业的所有权与管理权相分离，企业管理实行产销一体化，手段自动化，方法定量化，信息系统化。现代管理注重市场供求关系的研究，讲求企业经营管理的经济效益，为此，它要求会计能通过预测、决策、控制和分析、考核等方法参与企业管理，及时为经营管理提供数据和资料。显然，这时的会计，已不再是传统意义上的会计，而是以参与决策为主要特征的现代会计——在传统记帐、报帐会计基础上扩展和延伸出管理会计。

二、管理会计的雏形

由上述可见，管理对会计不断提出新的要求，会计也就从传统会计逐步发展成为以财务会计与管理会计并列为会计的两个分支为主要特征的现代会计。这期间，管理会计的形成和发展，至今大致经历了初期和成熟期两个阶段。

管理会计最早出现的时间，比较一致的认识是本世纪初。我们知道，1911年泰罗发表了《科学管理原理》之后，所谓“科学管理”理论就成为企业管理的支柱，企业实行“泰罗制”，对会计的影响突出表现在三个方面：第一，泰罗制强调实行标准化管理，它要求会计能事先根据科学的方法制定工资定额、材料消耗标准等，这就是会计早期采用的标准成本。第二，泰罗制针对工人用干活磨洋工来抵制资本家的剥削，实行差别计件工资，它要求会计能如实地记录、计算各车间、工段、班组和个人的工作成果，并通过对比作出评价，这就是会计进行的差异分析。第三、泰罗制重视企业内部的计划管理，它要求会计进行事前预算，并且把事前预算同事中的控制、核算结合起来，这就促使会计建立起预算控制制度。

事实上，二十世纪初，在美国已采用标准成本和预算控制。埃默森和甘特先后提出人工标准成本、材料标准成本、制造标准成本；最早实行预算管理的是一些企业管理费、销售费和现金等单项预算。1922年麦金西出版《预算控制》一书，奎因坦斯出版《管理会计——财务管理入门》一书，第一次提出管理会计这个新概念。1924年麦金西出版《管理会计》一书，进一步阐明管理会计这个新的学科。

然而，在泰罗的科学管理理论上形成的，以标准成本、预算控制和差异分析为主要内容的初期的管理会计，还很不完善，不能自成体系，尚未形成一门独立的学科，只是一种局部性的、早期的管理会计雏形。

三、现代管理会计

管理会计形成雏形之后不断在发展，特别是二次世界大战后，发展相当迅速，有了很大的突破性的进展。大家知道，二次大战后，从四十年代末到五十年代初，在世界较大范围内出现一个经济恢复和建设的新时期，管理科学亦进入现代管理阶段。这时，企业工作的重心开始由生产管理转向经营管理，即注重市场供求关系的研究，进行市场预测，加强经营决策，寻求最佳生产经营方案，以保证生产的产品质量高、成本低、销路广，不断提高竞争能力，创造更好的经济效益，当时提出一条重要原则：“管理的重心在经营，经营的中心在决策”。适应迅猛发展的经济形势和现代管理的需要，管理会计继标准成本和预算管理会计制度之后，又采用了预测方法（进行成本预测，销售预测，利润预测），决策方法（对各种经营方案进行经济分析、评价），并执行责任会计制度等，为企业的现代化管理提供各种会计数据。如，

1958年美国会计学会在年度委员会报告书中说明管理会计的方法，包括标准成本计算、预算管理、够本分析、差别分析、弹性预算、边际分析、责任会计七个方面，其基本内容和方法已有变动成本法、各种预测方法、经营决策方法、标准成本法、存货管理方法、预算管理制度、成本控制方法、责任会计制度等。这些内容和方法构成管理会计较为完整的体系，从此管理会计从传统会计中分离出来，成为独立的一门学科，这时的管理会计进入成熟期。

1952年世界会计学会上，正式通过“管理会计”这个专门名词，从此，管理会计发展很快，到七十年代，由于企业管理水平的提高，一系列现代科学管理方法的广泛应用，尤其是以电子技术为主导的世界新技术革命，系统论、信息论、控制论的问世，管理会计得以将多种学科的一些方法进行综合，创造出自己的一套专门的技术方法，可以为企业进行有关的预测，可以较准确的对企业经营方案的经济效果进行分析、评价，成为现代管理的重要手段，不胫而走，风靡世界。这时的管理会计，从学科上讲，已经发展成为一门具有自己的理论和方法体系的边缘学科；从应用上看，在欧、美、日、台的不少国家（包括中国的台湾省和港澳地区）被采用，美、英、法、日等国成立管理会计协会一类的组织，考评管理会计师，出版管理会计期刊，开展管理会计研究活动，如，1972年美国的全国会计人员协会筹建了管理会计协会并举行首次执行管理会计师资格考试；英国成立了国际成本和管理会计人员协会。1980年各国会计人员协会在巴黎开会，以管理会计为主题，探讨管理会计在世界范围的应用和推广问题。总之，以规划、决策、分析和执行会计为主体、

以现代管理科学为基础、以行为科学和运筹学等数理方法为支柱的现代管理会计，成为新时期会计发展的重要标志。

四、我国管理会计发展简况

管理会计这个概念在我国出现的时间是较晚的，但某些属管理会计的内容和方法，应用的时间要早一些，综观管理会计在中国的形成和发展，至今大致经历两个阶段。

1、孕育阶段。从管理的发展阶段看，我国五十年代的企业管埋，基本上属于科学管理，这在当时新建的一批大企业体现尤为明显。与管理相适应，我国的会计工作从五十年代起也在迅速发展。尽管当时的会计理论和方法是全盘搬用苏联的——教材是苏联的，专家也请苏联的，但从五十年代到六十年代，还是结合自己的实际，采取一些新的可行的措施，这中间，也出现一些管理会计内容，主要表现在①五十年代在成本管理工作中，注意进行成本的事前控制与事后分析；②五十年代推行班组（柜组）核算和开展经济活动分析；③五十年代在重点建设工程进行可行性和投资效果分析；④六十年代在国营企业推行财务收支计划管理，实行资金归口分级管理；⑤多年实行生产技术财务计划和厂内经济核算制等。这些管理会计方法的采用，虽不甚系统和完善，更没有形成一门独立的学科体系，但却是会计发展的必然，在这个基础上，本应不用更长的时间，就会形成我国特色的管理会计。只可惜，客观上中国从六十年代中期开始了令人痛心的“文革”，十年内乱致包括会计在内的各项事业推迟发展，我国管理会计产生前的孕育阶段从五十年代一直延续到七十年代末。

2、雏形阶段。党的十一届三中全会为我国开创了经济

建设的新时期，1979年以后，党的工作重点转移到以经济建设为中心的轨道，实行对内搞活和对外开放的方针，全面进行经济体制改革，所有权与管理权开始分离，企业普遍推行了承包经营责任制，有了经营上的自主权，实行独立核算，自负盈亏，打破了职工吃企业、企业吃国家的“大锅饭”，实行计划经济与市场调节相结合的社会主义商品经济运行机制，企业间展开合理竞争。在这样的经营形势下，企业经营者的中心任务就是搞好经营管理，提高经济效益，增强竞争能力，为此，对会计工作提出了新的更高的要求——改传统的产品经济下的核算型会计为有计划的商品经济下的管理型会计，建立具有参与企业管理职能的会计管理系统，采用管理会计。实际上，自七十年代末八十年代初，引入管理会计概念之后，不少管理会计内容和方法被越来越多的企业单位所采用，普及面之广、发展速度之快均系前所未见，至今，一个具有中国特色的管理会计体系，已见雏形。

这个发展阶段有以下特点：

第一，以引进为先导。建立中国特色的管理会计是会计界普遍重视的一件大事，七十年代末八十年代初，中国急需管理会计，在自己的基础十分薄弱、国外的管理会计已发展到比较成熟阶段的情况下，无论是理论界还是实践者，一致的认识是，先引进西方管理会计——全面介绍西方管理会计理论和方法，然后再根据我国的实际需要进行合理借鉴，为逐步建立中国特色的管理会计做准备。于是，介绍、传播现代管理会计的工作紧张而迅速地开展起来，采取的形式主要有文章、著作（译书）、培训班。这段时间虽然不长，却在中国管理会计雏形的形成过程中起到先导作用，如果说五十

年代初学习苏联的会计理论和方法是中国会计史上的一次引进的话，七十年代末八十年代初介绍西方管理会计是又一次引进，并且是一次现实意义、长远意义重大的引进。

第二，普及应用迅速。党的改革政策，调动了亿万人民建设社会主义现代化国家的积极性，这种积极性在会计改革工作中同样产生了可喜的成果。介绍引进西方管理会计短短三、四年，国内便很快形成一种普及的热潮，进行大面积普及应用，主要表现在以下几个方面：一是管理会计教材和普及读本不断出版。据不完全统计，从1984年起，正式出版《管理会计》书籍达几十种，这些著作大多用作教材，为管理会计的迅速普及发挥了不可低估的作用。二是理论联系实际。在管理会计基本方法普及的过程中，全国近百家杂志发表了一大批有关管理会计理论与应用方面的文章，一方面大量介绍企业单位应用管理会计方法的经验和经济效果；另一方面，不少研究文章，为管理会计的推行和发展作出有益的探索。与此同时，国家及各省（市）、地、县政府和各级学术团体，组织了大量专题报告、学术交流、经验介绍等活动，创造了理论研究同实际应用相结合的机会，为管理会计的普及作出很大贡献。三是抓教育，出人才。自1982年以来，除各大专院校相继开设管理会计课之外，不少部门、行业、企业和学术团体，不断组织管理会计培训班，进行管理会计普及教育和专业人才的培养。除此之外，在一些高等院校，每年都招收一定数量的管理会计研究生，目前，一批批毕业走上岗位的管理会计硕士和博士研究生正在为我国的会计事业作贡献。

第三、框架趋于形成。通过引进和普及，我们对西方管

理会计比较了解，并在了解的基础上博采众长，结合我国实际进行了有益的借鉴。在实践应用方面，目前在不少行业，尤其是生产、经营企业，已程度不同的采用管理会计方法，像“变动成本法”、“本量利分析法”、“产品决策分析”、“责任会计”等，在不少企业单位广泛应用，并获得明显的经济效益。另如标准成本法，库存管理，成本控制，投资的经济分析，定价决策，弹性预算，滚动预算，概率预算以及某些现代数量方法，也在一些有条件的企业单位应用。在理论研究方面，近两年对管理会计对象，理论支柱，数量方法应用，责任会计以及学科建设等问题作了许多有益的探索，探索的主要目的是如何建立中国特色的管理会计。

纵观我国管理会计发展的现状，变动成本法，本量利分析法，各种经营决策方法、成本控制方法和责任会计制度已广泛应用，并成为中国特色管理会计框架中的主体部分。不过，目前这个框架还很不完善，对于中国管理会计的理论依据，预算管理，成本控制，长期投资的经济评价等问题，研究和应用的还很不够。就是决策会计和责任会计两个方面，也欠深度。不仅如此，对于建立中国管理会计，我们的政府主管部门和决策人还没有投以应有的注意力；对于管理会计在中国会计学科体系中的位置，理论界尚有争议。这正是管理会计在中国处于雏形阶段的征象。但是，随着我国经济体制改革的深化，以企业为主要用武之地的管理会计，必将在现有雏形的基础上，获得较大发展，具有中国特色的管理会计理论和方法体系的建立，为期不会太远。

第二节 管理会计学的对象、任务和方法

一、管理会计学的对象

会计的对象是指其反映和监督的内容，在商品经济条件下，能用货币形式反映和监督的东西只能是价值，而价值在一切企业（或单位）经营（或活动）过程中总是处于运动中的，所以，价值运动就成为会计的对象。价值运动在不同的社会有着不同的内容，具体地讲，在资本主义社会，“资本作为它的循环中的统一体，作为处在过程中的价值，无论是在生产领域还是在流通领域的两个阶段，首先只是以计算货币的形态，观念地存在于商品生产者或资本主义商品生产者的头脑中。这种运动是由包含商品的定价或计价（估价）在内的簿记来确定和控制的”（《资本论》）第二卷，1975年6月版，第151页），按照马克思对资本主义条件下价值运动内容的这一分析，资本主义条件下处于再生产过程中的价值（运动）就是资本运动，可见，在资本主义社会，会计的对象是企业、单位的资本运动。在社会主义社会，由于存在生产资料公有制基础上的有计划的商品经济，企业生产资料的所有权是国家的，使用权在企业，企业生产资料的大部分都是商品，具有价值。随着企业经营过程的不断进行，生产资料作为运动着的价值就转化为企业的经营资金（资金是发展生产力、增加社会财富、增长人民需要的手段，它不同于作为资本家攫取剩余价值手段的资本），也就是说，社会主义条件下处于再生产过程中的价值运动就是资金运动，所以，在社会主义社会，会计的对象是企业、单位的资金运动。

管理会计学的对象是什么呢？

由前述管理会计形成和发展过程可知，管理会计是现代会计发展的必然产物，它是在传统会计基础上发展起来的以规划决策和控制评价为主要特征的新的会计分支，管理会计不能取代财务会计，也不能为财务会计所代替，它是传统会计的延伸，是会计职能的扩展和深化，是会计管理的重要组成部分，因此，管理会计不是脱离会计范畴的其他什么东西，它还是会计，具有会计的基本功能——主要以货币形式反映和控制企业（或单位）的价值运动，所以，一般地说，我国管理会计学的对象应该是企业（或单位）的资金运动。这样以会计的对象作为管理会计（也作为财务会计）对象，固然正确，但出于建立管理会计学的需要，还应在此基础上进一步探求管理会计的特定对象。在这方面，由于管理会计出现的时间不长，正在发展之中，管理会计学科的结构、内容尚在建立和完善，我国管理会计学的模式正待大家研究探讨。在这种情况下，会计理论界有志耕耘的专家教授们对管理会计学的对象提出各种不同的认识是完全正常的，可喜可贺的。为利于研究，先把目前见于会计期刊资料的几种观点摘列如下：

“管理会计的对象可归纳为：企业资金运动的方向、数量与时间对经济效益关系的分析研究和控制”（郭盛儒撰“试论管理会计的对象”，载《江西会计研究资料》1983年第4期）。

“应如实地把现金流动（Cash flow）看作是现代管理会计的对象”。（余绪缨撰“现代管理会计中几个基本理论问题的探索”，载《会计研究》1984年第6期）。