

全国商业专科学校财会系列教材

管理会计

广西教育出版社

管 理 会 计
全 国 商 业 专 科 学 校
财 会 系 列 教 材 编 委 会

☆

广 西 教 育 出 版 社 出 版 发 行
(南 宁 市 七 一 路 7 号)
南 宁 市 红 旗 印 刷 厂 印 刷

•

开本 787×1092 1/32 印张 13.625 字数 300,000

1988年9月第1版 1988年9月第1次印刷

印 数: 1—12,000 册 定 价: 3.60元

ISBN 7—5435—0369—7/F·7

全国商业专科学校 财会系列教材编委会名单

主 任：王镜芝

副主任：刘华池 刘轶千

委 员（按姓氏笔划为序）：

王文元（湖南商专）	王镜芝（广西商专）
刘立中（辽宁商专）	刘世杰（河北商专）
刘华池（辽宁商专）	刘轶千（江苏商专）
纪根培（马鞍山商专）	李文锋（河南商专）
杨典文（陕西商专）	陈立吾（湖南商专）
苏万贵（河北商专）	赵松年（江苏商专）
赵泽松（四川商专）	陶贵良（广西商专）
徐世增（河南商专）	翟广顺（吉林商专）
戴智富（四川商专）	

前 言

《管理会计》是全国商业专科学校财会系列教材之一。本系列教材包括《会计学基础》、《商业会计核算》、《工业会计核算》、《商业财务管理》、《商业经济活动分析》、《企业审计》和《管理会计》，是适应商业专科学校和其他财经院校财会专业需要的教学用书，也可以作为商业干部管理学院、干训班有关课程的教材以及广大干部业务学习的读本。

本系列教材在遵循四项基本原则的前提下，根据党的十一届三中全会以来改革、开放的精神，坚持理论联系实际，对经济体制改革中的一些新问题作了探讨。全套教材保持观点一致，内容衔接，形成一个有机的整体，同时又兼顾各科教材的科学性和相对完整性，既考虑财会专业系统教学的需要，也照顾到其他专业以及自学者选用其中一种或几种教材的学习要求。

参加本书编写的同志是：黄智华（第一章）、纪根培（第二章）、李能发（第三章）、张必达（第四章）、苏万贵（第五、六、七、八章）、穆大常（第九章）。全书由苏万贵负责总纂，经本编委会讨论审定。

由于编写时间仓促，编者水平有限，恳请读者对书中的缺点、错误加以指正。

全国商业专科学校
财会系列教材编委会

1987年12月

目 录

第一章 总 论.....	(1)
第一节 管理会计的形成和发展.....	(1)
第二节 管理会计与财务会计的联系与区别.....	(11)
第三节 管理会计的主要内容.....	(15)

复习思考

第二章 成本性态分析与变动成本法.....	(18)
第一节 成本性态分类.....	(18)
第二节 成本分解.....	(27)
第三节 贡献毛益与变动成本法.....	(39)

复习思考题

练习题.....	(60)
第三章 本、量、利分析.....	(62)
第一节 盈亏临界点的确定.....	(62)
第二节 本、量、利分析的应用.....	(82)
第三节 本、量、利分析的深化.....	(96)

复习思考题

练习题.....	(113)
第四章 预测分析.....	(117)

第一节 预测分析概述.....	(117)
第二节 趋势预测法.....	(127)
第三节 因果预测法.....	(142)

复习思考题

练习题.....	(150)
第五章 决策分析 (上)	(153)
第一节 决策分析概述.....	(153)
第二节 相关成本与无关成本.....	(158)
第三节 差量成本法.....	(172)
第四节 差量毛益法.....	(183)
第五节 差量利润法.....	(196)
第六节 函数极值法.....	(213)
第七节 线性规划法.....	(239)

复习思考题

练习题.....	(248)
第六章 决策分析 (下)	(252)
第一节 投资决策的特殊问题.....	(252)
第二节 投资决策的影响因素.....	(255)
第三节 投资决策的基本方法.....	(265)
第四节 设备更新决策与资本定量决策.....	(281)
第五节 投资决策分析的深化.....	(288)
第六节 风险型决策与不确定型决策.....	(297)

复习思考题

练习题.....	(308)
----------	---------

第七章 预算编制.....	(320)
第一节 预算编制概述.....	(320)
第二节 固定预算的编制.....	(327)
第三节 弹性预算与概率预算的编制.....	(348)

复习思考题

练习题.....	(355)
第八章 控制分析.....	(360)
第一节 控制分析概述.....	(360)
第二节 标准成本法.....	(364)
第三节 价值分析法.....	(377)
第四节 ABC分析法.....	(388)

复习思考题

练习题.....	(393)
第九章 责任会计.....	(396)
第一节 责任会计概述.....	(396)
第二节 可控成本与不可控成本.....	(401)
第三节 间接成本分配.....	(404)
第四节 内部转移价格.....	(410)
第五节 责任中心的考核.....	(414)
第六节 责任预算与业绩报告.....	(421)

复习思考题

练习题.....	(426)
----------	---------

第一章 总 论

管理会计不同于传统的财务会计，它的出现，是对现代会计学的一个重大突破，是会计发展史上的一个新的里程碑。本章拟对管理会计的定义，管理会计的产生和发展，管理会计与财务会计的联系和区别，管理会计的主要内容等进行探讨。

第一节 管理会计的形成和发展

一、管理会计的概念

目前，中外理论界对什么是会计，什么是管理有许多不同的表述方法，因而，对将两者融为一体的管理会计，也就众说纷纭，莫衷一是。有人认为管理会计就是决策会计；有人认为管理会计就是向企业领导部门提供资料或信息，以帮助企业进行经营活动的会计分支；也有人认为管理会计就是为企业内部管理提供资料的会计；还有人认为，管理会计是一种应用会计信息以提高会计实体的经济效益为目的，对经济活动进行控制的内部控制制度。美国会计学会（AAA）的管理委员会于1958年对管理会计下过一个定义：“管理会计就是运用适当的技术和概念，处理本企业的历史和计划的经济资料，以协助管理人员制订出能达到经营目标的计划，

并作出达到上述目标的明智的决策”。英国成本与管理会计师协会 (ICMA) 于1982年曾提出了一个新的广义的概念, 认为除审计之外的一切会计 (包括筹措资金、编制财务计划与预算、进行财务控制、财务会计、成本会计) 都属于管理会计, 这一观点还得到国际会计师联合会 (IFAC) 的赞同。

综上所述, 我们认为, 管理会计是一种经济信息系统, 根据现代管理的需要, 利用财务会计资料及其他有关资料, 为管理者决策、规划、控制及时提供有效的信息, 以加强经营管理, 提高经济效益。

二、管理会计的形成

我们知道, 会计是根据社会生产的发展和经济管理的客观要求而产生的。作为从会计中分离出来的管理会计同样如此。不过一般意义上的会计, 其产生可追溯到原始社会末期, 而管理会计的产生则是本世纪初的事。管理会计的形成和发展, 是同商品经济的高度发展和经济管理的客观要求紧密地联系在一起的。

本世纪初, 由于美国工业生产的高度发展, 经营权与所有权趋于分离, 经营者只凭经验和惯例进行管理, 已不能满足要求, 于是产生了泰罗的科学管理理论。1911年, 被西方誉为“科学管理之父”的泰罗发表了《科学管理原理》这一划时代的文献。他“按科学来分析人在劳动中的机械动作, 省出多余的笨拙的动作, 制定了最精确的工作方法, 实行最完善的计算和监督制度”。这种制度风靡一时, 被称为泰罗制。毫不否定, 它是资产阶级剥削的最巧妙的手段, 但正是由于它巧妙, 才得以在资本家的企业中广泛推行, 正是由于

它科学，才有值得我们借鉴的精华。随着泰罗制的广泛实施，会计如何为提高企业生产和工作效率服务，也提到议事日程上来。于是，与泰罗同时代的埃默森根据劳动工资制度的改革，在成本管理上实行了标准人工成本法。甘特又把标准人工成本推广到材料和制造费用的成本管理中。由于当时的生产基本上处于满负荷状态，故增加利润的关键就在于降低成本，因而产生了成本会计，先后出现了分批成本法和分步成本法，但它仅限于事后计算，不能适应管理的需要。于是，哈特菲里特、韦伯纳、哈里森等人又主张把尚在会计系统之外进行计算的标准成本纳入会计系统。1919年美国全国成本会计师协会成立后，这一主张得以实现。美国的卡彭特又根据科学管理的要求，系统地论述了预算控制问题，于是预算控制得到迅速发展。开始的预算控制，只限于民间企业和单项预算，后来发展到各类企业的整体预算，同时通过实际与预算的对比进行差异分析，从而促进了管理会计的形成。

1921年，威廉斯从成本的习性出发，将产品的生产成本划分为变动成本和固定成本两大类。有些会计专著，如《陀氏成本会计》、《旁氏成本会计》等，还就标准成本法、预算（包括弹性预算）、财务报表分析、损益平衡分析等内容设专章专节加以论述。1922年，麦金斯的《预算控制》、奎因坦斯的《管理会计：财务管理入门》相继问世。在奎因坦斯的上述专著中，首次提出了“管理会计”的概念。1924年，麦金斯的《管理会计》、布利斯的《通过会计进行经营管理》都主张会计服务的重心要放在加强内部管理上。

因此，我们可以说，在本世纪二、三十年代，管理会计就初步形成了。而标准成本和预算控制制度的建立和实行，是管理会计得以形成的两大支柱。

三、管理会计的发展

管理会计自成为一门独立的学科并得到社会承认起，一直处于不断发展，不断完善之中。它大致经历了执行性管理会计和决策性管理会计两个发展阶段。前一阶段（本世纪初至第二次世界大战）的基本特点是在企业经营方针、基本决策等重大问题既定的前提下，协助企业在执行中提高生产和工作效率；后一阶段（第二次世界大战至今）的主要特点则是把服务于企业进行正确决策放在首位。在执行性管理会计阶段，根据成本性态分类的原理，出现了弹性预算，诺珀尔发现了利润座标图，以及变动成本计算法（也称直接成本计算法）。变动成本计算法有利于编制利润计划、进行成本控制 and 业绩的评价，也有利于决策。

第二次世界大战以后，生产力迅速发展，现代科学技术日新月异，资本进一步集中，企业规模不断扩大，跨国公司大量涌现，所有权与经营权进一步分离，企业生产经营日趋复杂，卖方市场变为买方市场，市场形势瞬息万变，竞争出现白热化。在经济增长的背后，利润率逐渐下降，失业增加，通货膨胀严重，经济危机频繁出现。严峻的经济现实，迫切要求企业进一步加强经营管理，提高竞争能力和应变能力，否则就有被淘汰的危险。而泰罗的科学管理理论，存在着重局部、轻整体，重内部、轻外部的严重缺陷，已难以适应新形势的需要。大量实践证明，企业的兴衰成败，首先取决于企业采取的方针、决策是否正确，所确定的目标是否合适，而不首先取决于生产经营各个方面、各个环节生产、工作效率的高低。决策失误，目标不对，即使效率再高，也难以避免失败的厄运。于是，管理科学理论和决策理论相继而

兴。

管理科学理论又叫管理中的数学理论或运筹学。该理论认为，管理就是制定和应用数学模型与程序的系统，用数学符号和公式来表示计划、组织、控制、决策等合乎逻辑的程序，求出最优解，以达到企业的目标。

决策理论认为，决策贯穿于管理的各个方面和全部过程，管理就是决策。

在这些理论影响下，决策职能被提到了举足轻重的地位，而要进行决策，就要运用数学方法。于是，数学方法在管理中得到了广泛的应用。包括：盈亏平衡分析、库存论（也称存储论）、决策论、规划论、排队论等。

随着经济的发展，用传统的会计模型预测未来，制定计划，已不能满足经营管理上的需要，这就给管理当局提出了一个新要求，必须掌握和运用多种学科的知识，及时搜集加工信息，科学地进行预测和决策。于是，上述数学方法引进到管理会计中。目前，管理会计所用的数学模型（数学模型是指用数学语言反映经济数量关系的公式或公式体系，它是对客观事物主要方面的一种定量描述），按其所用数学工具来划分，包括以下五类：

1. 一般代数模型。

2. 数学分析模型。它是利用微分学中求极值的方法，确定最优解。

3. 数学规划模型。它是用来解决一般数学分析不能解决的最优化问题。

4. 概率模型。它是用概率论、数理统计的方法，对不确定情况进行分析。

要处理这些模型，手工操作是力不胜任的，于是电子计

计算机应用到管理会计中。这一时期，管理会计普遍运用于大中型企业，与企业生产经营活动更加有机地结合起来。为此，管理会计增加了预测和决策分析等新内容，丰富了责任会计和会计控制的内涵，更多地采用了数学方法和电子工具，提高了信息处理的速度和质量。于是，管理会计作为独立的学科体系开始得到会计界的普遍承认，会计科学的研究重点已转化为如何收集、处理会计信息，以满足计划和控制经济过程的需要；如何进一步完善会计工作的电算化；如何加强管理，提高经济效益等方面。1952年，世界会计学年会上正式通过了“管理会计”（Management accounting）这个名词。

总之，由于现代管理科学的产生，预测、决策内容的引进，加之电子计算机的应用，已使管理会计产生了质的飞跃，执行性管理会计发展为决策性管理会计，传统的管理会计发展为现代管理会计。

另一方面，由于泰罗所倡导的科学管理制度，虽然在企业管理中起了积极作用，也促进了管理会计的产生，但它的实质仍然是对广大工人的残酷剥削，因为它只注意通过生产上的“科学管理”来提高生产和劳动效率，“视物不见人”，把工人看作是一种工具，忽视了人的因素和人际之间的关系对生产的直接影响，这样势必激化劳资矛盾。为解决这一问题，早在本世纪二十年代中期和三十年代初，便产生了行为科学学派。

以美国哈佛大学教授梅奥为代表创建的行为科学学派，认为人们所表现出来的各种动作（动机）都是有原因的，这种原因是受某种“动机”所促发的，而动机则产生于个人各种等级的“需要”。因此，该学派以“人”为中心，特别重视

人的因素，主张人要由过去的“经济人”转为“社会人”。他们不仅研究工人在生产中的行为，而且还研究行为的动机、人的本性、人的需要和人际关系，提出了“适当满足需要”、“要考虑执行者的情绪、想法和可能采取的对策”等口号，采取了“民主管理”、“参与股份”、“参与决策”等措施，诱发广大职工生产劳动和提供合理化建议的积极性，尽量使职工个人与企业的目标一致起来，目的是缓和劳资矛盾。他们还提出了“职权分散化”等建议，主张逐级放权，明确各级的职责范围，根据既定目标，在控制范围内考核评价各级部门的实际成绩。行为科学学派在本世纪四十年代，盛行于美国，接着传播到日本、欧洲等地。第二次世界大战以后，行为科学引进到管理会计中，并且给管理会计增添了新的内容，如目标管理、责任会计、会计的行为观等就是在该学派理论的影响下产生或发展的。

最先把行为科学应用于管理会计的是斯特德赖。1962年，贝克尔和小格林发表了《预算编制和职业行为》一书。七十年代以后，又有大量涉及行为科学的管理会计专著和论文涌现，如卡普兰的《管理会计和行为科学》，霍普伍德的《会计系统和管理行为》就是这方面的代表作。

随着分权管理的推广，各级权责的建立，责任会计又有很大的发展。

在现代管理会计发展过程中，美国会计专业团体，对管理会计的发展情况进行了一系列有组织的调查研究，对现代管理会计的普及和提高起了很大作用。如全国会计人员协会对产销量关系的分析、变动成本计算（直接成本计算）、公司内部转帐会计、生产能量成本会计、现金流量分析、国外经营活动中的管理会计、管理会计中的各种成本概念以及长

期利润计划的编制等等，都作了大量专门的调查研究，从而归纳了许多管理会计的一般理论。

由于管理会计不断引进新理论、新科学，它的应用范围逐步扩大。到了七十年代，管理会计已风靡全球，被誉为实现管理现代化的重要手段、现代化管理的重要组成部分。它的应用范围，从大型企业逐步扩展到中小型企业；从工业企业逐步扩展到商业、服务业乃至公用事业单位，有的全面采用，有的部分取用，其效果日益显著，影响日益深远。

另外，随着管理会计应用范围的逐步扩大，它的研究队伍不断壮大，理论方法不断完善，有关专著陆续问世，各种协会组织相继涌现。1972年，根据管理会计与财务会计的分工走向而出版了《管理会计》月刊，在世界范围内发行。过去，西方国家会计教育的设计，主要是为了培养公共会计师，本世纪五十年代以来，会计教育的重点已转向企业的管理和决策，所以，管理会计的教科书也就随之进入大学讲台。1980年4月24日至26日，各国会计人员联合会在巴黎举行了第一次欧洲会议。会议主要讨论了如何应用和推广管理会计的问题，认为在当今的世界上，应用和推广管理会计是一个战略性问题，管理会计有着强大的生命力。

近些年来，中外管理会计学者经过大量研究、论证，认为管理会计将向新的方向发展。比如，有人认为管理会计将与财务会计一体化；现代管理会计的视野将由微观转向宏观等等。目前，西方国家又出现了许多新的管理方式和管理思想，它们必将对管理会计的传统方法，即注重利润指标，着眼年度利润，强调自上而下的控制管理，重视部门负责人的作用等等产生深刻的影响，使它朝着新的方向发展。西方国家的一些管理方式和思想与我国的实际相吻合，特别是我国

经济体制改革后提出的一些新的管理观念，也将促进管理会计理论研究的发展，可以预见，管理会计随着现代社会经济的发展，它的生命力将越来越强，具有广阔的发展前景。

四、管理会计在我国的应用

1979年，西方管理会计由各种渠道开始传入我国，并首先在我国机械工业企业试行。随后我国企业界对此很感兴趣，有的已部分引用，并获得了一定效益，有的正在研究试行。特别是当前经济体制改革的不断深入，管理会计的理论研究、实践运用正处于蓬勃发展的势头。

综观我国近些年来吸收引进西方管理会计的实践，归纳起来大致有以下几方面的收获：

第一，越来越多的人充分认识到应用管理会计的必要性。

十一届三中全会以前，我国始终强调高度集中的计划经济，忽视了市场经济，企业无自主权，干好干坏一个样，吃大锅饭现象严重，国民经济徘徊不前。十一届三中全会以后，全党工作重点转到以提高经济效益为中心的经济建设上来，承认社会主义经济是有计划的商品经济，给企业以相对的自主权，特别是目前改革开放，各企业间开展竞争，优胜劣汰，这就势必促使企业领导部门认真研究市场，正确决策，而管理会计在这方面大有用武之地，企业领导特别是广大财会人员充分认识到了这一点，千方百计地学习、引用，并取得了一定成效。

第二，一些企业应用管理会计，经济效益显著提高。

西方管理会计中的预测方法，目标管理，本、量、利分析，滚动预算，价值工程，资金时间价值等内容都不同程度

地被企业所采用，取得了显著效益。

第三，我国理论界对管理会计的研究呈现欣欣向荣的景象。

我国会计界从开始翻译引进管理会计，逐步发展到结合本国实际，认真探索，大胆求新，对管理会计的有关问题展开认真讨论的局面，如对管理会计的定义、对象、职能等问题，我国学者均提出了不同看法，各种教科书、论文不断涌现，管理会计理论队伍不断壮大，整个会计界呈现出一派兴旺景象。

但是，管理会计毕竟是在资本主义社会发展起来的，我们在引进吸收时就有一个结合我国国情的问題，几年来的实践证明，我们在学习借鉴西方管理会计时应该解决好以下几方面的问题：

1. 西方管理会计是建立在市场经济基础上的，而我国是有计划的商品经济；

2. 西方管理会计整个体系是以“利润”为核心的，预测、决策的全部立足点是放在追求最大限度的利润上，而我们是为了满足人们不断增长的物质文化生活需要，我们提高经济效益是为了给国家提供更多的社会产品和积累；

3. 西方管理会计只限于企业内部的计划性和企业的经济效益，而我们社会主义生产则服从整个国民经济有计划按比例发展的需要，在提高企业经济效益的同时，还要提高社会效益；

4. 西方管理会计完全是“经理人员的会计”，而我们社会主义企业的劳动者是以主人翁姿态参加生产并参与企业管理的；

5. 西方管理会计的一些数学模型颇为复杂，脱离实