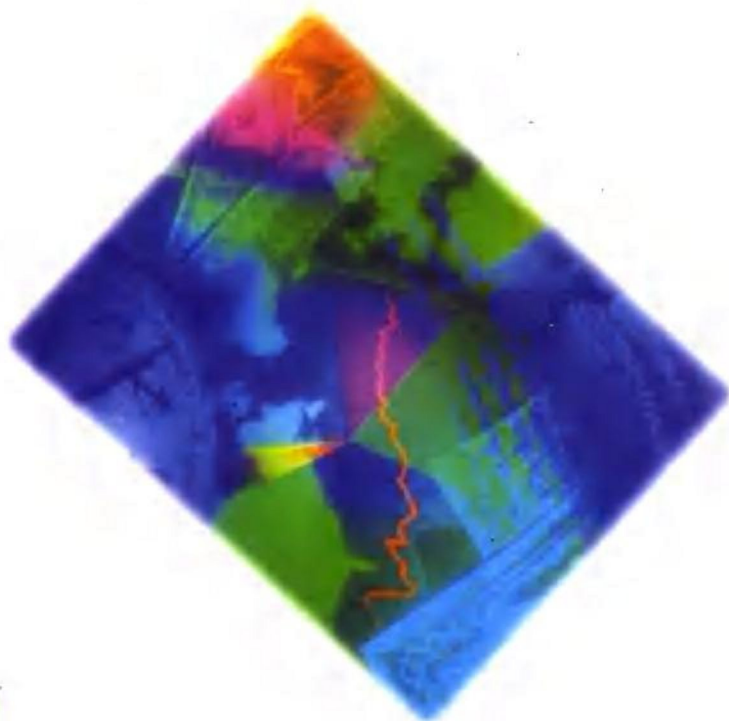


管理会计简明教程

●主编 温 坤



中共中央党校出版社

管理会计简明教程

主编 温 坤

中共中央党校出版社

责任编辑:关国为

贾华强

封面设计:韩方海

版式设计:尹植

图书在版编目(CIP)数据

管理会计简明教程/温坤主编.-北京:中共中央党校出版社,1996.10

ISBN 7-5035-1486-8

I. 管… II. 温… III. 管理会计-教材 IV. F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(96)第 17223 号

中共中央党校出版社出版发行

(北京市海淀区大有庄 100 号)

中央党校印刷厂印刷 新华书店经销

1999 年 3 月第 2 版 1999 年 5 月第 1 次印刷

开本:850×1168 毫米 1/32 印张:9

字数:219 千字 印数:1-105000 册

定价:12.00 元

说 明

管理会计是会计学的新分支，是产生于西方国家的一门新兴学科。它运用一系列的会计方法，收集、分类、汇总、分析和报告各种经济信息，借以进行预测和决策，制定计划，对经营业务进行控制，对业绩进行评价，以保证企业改善经营管理，提高经济效益。为了使广大经济管理干部和实际工作者更好地适应财会制度改革与国际财会制度接轨的需要，我们组织编写了这本《管理会计简明教程》。

这本教程由中国人民大学会计系教授温坤同志主编并主笔，邢莲平同志参加了两章的写作。在编写过程中，作者以马克思主义为指导，根据党的十一届三中全会以来有关财会制度改革的政策，从我国实际出发，吸收国外管理会计研究成果，较系统地阐述了管理会计诸方面问题，力求做到理论与实际相结合。本教程经过试用后，又经作者作了修改和补充，现正式出版。

由于管理会计工作涉及面广，政策性强，有些理论性、政策性问题还在探索和发展中，同时对这门课的教学实践经验不足，书中难免有不足之处，恳请广大学员和教师批评指正。

中共中央党校出版社

中共中央党校函授学院

1996年8月

目 录

第一章 总 论	1
第一节 管理会计的产生与发展.....	1
第二节 管理会计与财务会计的区别和联系.....	11
第三节 会计机构和会计人员.....	15
第二章 成本习性与变动成本法	23
第一节 产品成本及其按经济职能的分类.....	23
第二节 成本习性及成本按其习性的分类.....	25
第三节 混合成本及其分解.....	33
第四节 变动成本法.....	42
第三章 预测分析	52
第一节 预测分析概述.....	52
第二节 本量利分析及其应用.....	57
第三节 直线回归分析及其应用.....	76
第四节 趋势预测分析及其应用.....	86
第四章 短期经营决策的分析	94
第一节 决策分析概述.....	94
第二节 短期经营决策分析最常用的专门方法.....	99
第三节 产品生产决策的分析.....	107
第四节 订价决策的分析.....	131
第五章 长期投资决策的分析	136

第一节	长期投资决策概述·····	136
第二节	长期投资决策分析需要考虑的重要因素·····	137
第三节	长期投资决策分析最常用的专门方法·····	153
第四节	长期投资决策分析·····	166
第六章	全面预算 ·····	173
第一节	全面预算概述·····	173
第二节	全面预算的编制方法·····	176
第三节	弹性预算和零基预算·····	193
第四节	滚动预算·····	205
第七章	责任会计 ·····	207
第一节	责任会计概述·····	207
第二节	责任中心·····	209
第三节	对责任中心的考核·····	212
第四节	企业的组织机构与责任报告·····	221
第五节	内部转移价格·····	225
第八章	标准成本法 ·····	230
第一节	标准成本法概述·····	230
第二节	成本差异的分析计算·····	233
第三节	标准成本法的帐务处理·····	246
附录一	练习题 ·····	251
附录二	系数表 ·····	272

第一章 总 论

本章阐述的是管理会计的基本理论。会计具有管理职能，随着经济的发展，适应管理的需要，这一职能在不断向前发展。管理会计的产生和发展是社会化大生产和市场经济发展的必然结果。管理会计作为会计学科的一门新的分支出现以后，它与传统的财务会计既有区别又有联系。在会计机构设置和会计人员分工方面也有新的变化。掌握好本章的内容，可为以后各章的学习奠定基础。

第一节 管理会计的产生与发展

一、管理会计的概念

要明确什么是管理会计，首先必须明确什么是会计。会计是为管理服务的，它是经济管理的一个重要工具，同时，它又是经济管理的一个重要组成部分。不仅我国有些学者持这种看法，西方国家也有学者持这种观点。美国会计学家瓦塔（W. G. Vatter）就认为，应该用两种观点来考察会计。一种观点是，会计为了向利害关系者（投资者、债权人等）提供报告，就要对经济业务进行记录、分类，以便确定财务成果；另一种观点是，会计资料和会计手续与企业的经营活动过程以及经营管理密切地结合在一起，会计是经营管理的一个组成部分。他认为，上述两种观点并不矛盾，而是起相互补充的作用。要全面地理解会计，这两方面都是不可缺少的。

关于什么是管理会计，国内外学者有多种多样的观点，其中

以美国会计学会的观点比较全面系统。

1958年美国会计学会管理会计委员会给管理会计下了如下的定义：

“管理会计就是运用适当的技术和概念，处理企业历史的和计划的经济信息，以有助于管理人员制定出合理的、能实现经营目标的计划，以及为达到各项目标所进行的决策。”

“管理会计包含着为进行有效计划的制定，替代方案的选择，对业绩的评价以及控制，而进行的各种必要的方法和概念。另外，管理会计的研究还包括经营管理者根据特殊调查取得的信息以及与决策和日常工作有关的会计信息的收集、综合、分析和报告的方法。”^①

下面我们用通俗简洁的语言，来说明什么是管理会计：管理会计是企业会计的一个分支。它运用一系列专门的方式方法，收集、分类、汇总、分析和报告各种经济信息，借以进行预测和决策，制定计划，对经营业务进行控制，并对业绩进行评价，以保证企业改善经营管理，提高经济效益。

管理会计的具体内容，可以概括为两大部分：一是规划与决策会计，二是控制与业绩评价会计。

管理会计是在西方一些国家产生和发展起来的。西方管理会计中包含着很多应用技术方法、科学的管理方法和有益的管理经验。这些都是值得我们学习和借鉴的。同时，我们还要认真总结我们自己的管理经验和管理工作方法，使管理会计在我国得到不断的丰富和发展。

二、管理会计的产生与发展

管理会计是经过一定的历史过程而发展到今天的。所以，我

① 《Report of Committee on Management Accounting》，The Accounting Review，April，1959。

们研究管理会计不能只从当前的情况来探讨，而应该了解它是怎样形成的，又是怎样发展起来的。

管理会计的历史可以追溯到出现复式记帐的时期。这个时期虽然没有管理会计这个名称，但会计的内在管理职能却明显存在。可以说这是管理会计的原始形态。

从复式记帐出现以后，会计就显示了它的管理职能。这种职能由小到大，由弱到强，一直发展到今天。

近代企业会计的最初形态是复式记帐，这一点是大家所公认的。复式记帐的作用是反映经济活动。中世纪末期，意大利的一些城市商业繁荣，经济交往频繁。这时的复式记帐则是反映和控制这种商业经济活动的手段。

通过这种反映和控制过程，使抽象的资本成为可以进行测量的东西。这个时期的资本是在流通领域中出现的前期商业资本。会计能够计算资本这件事，应该说具有重要意义。

随着经济的发展，由商业资本又发展为生产资本。这种过程若按生产形态来说，经历了手工业——合作家庭工业——工厂手工业——工厂机械工业的过程。这时的会计就是对个别资本的运动过程加以反映和控制，形成计算技术的体系。正像马克思所指出的：“过程越是按社会的规模进行，越是失去纯粹个人的性质，作为对过程的控制和观念总结的簿记就越是必要。”^① 马克思这里讲的过程就是资本运动过程。

会计控制经营活动的最大目的是确定期间的损益。在经营活动中，经营者最关心的事情莫过于利润。期间损益是判明企业综合经营成果的最重要的标准。根据这个标准可以分析企业经营状况，还可以指导企业今后的经营活动。会计的这种分析和指导经营活动的职能就是会计的管理职能。不过这时的会计管理职能尚处于初级阶段而已。

^① 马克思：《资本论》第2卷第152页。

美国会计学会 1958 年管理会计委员会的报告中有这样一段话：“像历史所表明的那样，会计在其产生时期和初期发展过程中，唯一的志向就是经营管理，会计的基本目的几乎完全是为了满足经营者的需要，而对合作企业的资产、负债及成果加以明确表示。看来，如果把会计的外部要求与管理的内部需要相比较，还是朝着以满足内部需要这个方向发展着，这一点已为会计初期的历史所表明。”美国会计学会的这个观点，把会计的首要职能说成是内部管理，而且明确指出了管理会计产生的原因。

会计的这种管理职能随着企业规模的扩大和生产技术的提高越来越加强。美国学者黑兹（M. V. Hayes）认为经营管理的发展可以分为三个阶段，即非组织的管理、组织的管理和科学的管理。会计的管理与这种管理的发展是密切相关的。非组织的管理是指主观的、放任的和非合理因素较多情况下的管理。在这种管理下，经营的全过程由一个或极少数经营者独揽，经营指挥完全靠个人能力。在这种情况下，会计的管理职能不可能得到积极的发挥。

随着经济的发展、科学技术的进步，经营管理的非组织的管理发展为组织的管理，进而又发展为科学的管理。这种管理是现代管理，是客观的、系统的管理。在这种情况下，会计的管理职能才得到了充分的发挥。

总之，从本质上说，企业会计的最初形态是适应管理的需要而产生的，但在早期，这种管理职能是潜在的，未能充分发挥出来，从而这个时期的企业会计也不可能分为财务会计和管理会计。

到了 19 世纪，随着股份公司的大量出现、所有权与经营权的明显分离，出现了会计师制度。会计师为了保护投资者的利益就要审查资产负债表。这时的企业会计必然把财务报表作为其最关心的目标。这就是所谓的以财务报表为中心的会计理论，也是产生财务会计这门学科的依据。从上述情况可以看出，财务会计

的出现主要是由于外部因素影响。这样一来，似乎外部因素代替了会计对经营者内部管理的职能。实际情况并非如此，会计的管理职能仍在一定程度上得以发挥，即财务会计也为内部管理提供资料。但是同时不可否认，这一阶段的企业会计对加强管理职能重视不够，所以未能使会计在广泛领域满足经营者的需要。

19 世纪末，虽然在一定程度上进行了成本计算，但它未能成为充分发挥会计管理职能的活动。这时的成本计算在计算技术方面也是十分简单的，它只不过是用来作为期间损益计算的一种辅助手段而已。它只是根据财务会计的要求，从评估存货出发而进行的计算。这种成本计算属于事后计算。成本计算技术的进一步提高必须有一个前提，即必须有资本的集中、经营规模的扩大，必须由放任管理转向科学管理。

总之，这一阶段企业会计适应财务会计的要求而逐步发展，而管理会计则孕育在企业会计之中也在慢慢地成长。同时，也必须承认，在企业会计中这两种会计的分离也正在缓慢地酝酿着。

进入 20 世纪以后，生产力获得巨大的发展，资本聚集和集中达到空前的程度。其结果，企业之间竞争加剧，出现了平均利润率下降的倾向。在这种情况下，很多企业陷入了困境。为了克服这种状况，一方面加强垄断，另一方面寻求大规模企业的内部经营合理化。

20 世纪初期，企业会计的状况与 19 世纪末比较起来，没有很大的差别，只是成本计算方面有了一定的进展。两种会计的分离实际上是在 20 年代以后才明显表现出来。

成本计算的发展往往归之于企业规模的扩大和竞争的激化，这种分析当然是对的，但除了这两个因素之外，还应该考虑一个因素，即经济危机的发生。随着 20 年代后半期和 30 年代前半期大危机的发生，带来了长期的停滞，可以说这种情况促进了企业内部管理的加强。

大规模经营要求合理化的管理，适应这种客观要求，20 世

纪初便产生了泰罗（F. W. Taylor）的科学管理法。泰罗所倡导的科学管理法是探讨在工厂中提高劳动生产率的问题。为了提高劳动生产率，于是在科学试验的基础上，制定出标准的操作方法，并用这种标准的操作方法训练全体工人，进而据以制定出较高的标准（相当于我国的定额）。为了使工人完成较高的标准，除了使工人掌握标准的操作方法以外，还对工人使用的工具、机械、材料以及作业环境加以标准化。为了鼓励工人完成工作标准，实行了一种有差别的、有刺激性的计件工资制度。

此外，泰罗还提出实行职能式管理方式和职能工长制等主张。

应该如何评价泰罗的科学管理法呢？列宁说：“资本主义在这方面的最新成就泰罗制，同资本主义其他一切进步的东西一样，既是资产阶级剥削的最巧妙的残酷手段，又包含一系列的最丰富的科学成就，它分析劳动中的机械动作，省去多余的笨拙的动作，制定最适当的工作方法，实行最完善的计算和监督方法等等。”^①

科学管理法的出现给会计的发展带来了很大的影响，并为现代的管理会计打下了基础。从而，企业会计潜在的管理职能在这一阶段得到了积极的发挥。具体表现在以下几个方面：

- （一）成本计算职能得到扩充；
- （二）经营分析也得到了进一步的发展；
- （三）标准成本计算与预算控制的确立。

下面对标准成本计算和预算控制分别作一些说明：

1. 标准成本计算的形成。标准成本计算萌芽于本世纪初期。当时作为工厂技师的艾默森（H. Emersen）和干特（H. C. Gantt）都曾提倡过这种计算制度。他们还写书对这种制度加以传播和推广，如1914年出版的艾默森写的《效率—作业和工资

^① 《列宁全集》（中文第2版）第34卷第170页。

的基础》和 1919 年出版的干特写的《作业组织》。与其他会计制度不同，标准成本计算是主要由工厂技师提倡的，这一点具有特殊的意义。因为这种计算制度从一开始就和生产的技术过程紧密地结合在一起，也可以说生产管理职能就是这种制度的本质特征。从这一点看来，谁都会承认泰罗的科学管理法具有重大影响。

美国的哈利森（H.C.Harrison）在第一次世界大战后，发表了关于标准成本计算方面的见解。这些见解立即引起有关方面的关注，从而使它成为一种现实的会计制度而广为利用。

2. 预算控制的形成。标准成本计算形成和发展的基础也是预算控制形成的基础。在放任管理进行经营的阶段，不存在按预算进行计划经营管理的问题，那个时期没有这种必要性。到了机械化生产、大量生产和大规模经营阶段，出现了生产过剩，伴而来的是产品卖不出去，导致利润率下降。在这种情况下，必须寻找出路。出路之一就是必须把整个经营纳入合理的、计划的运营轨道。首先根据市场条件预定销售可能达到的数量，以此为基础来确定生产、供应、财务以及其他职能活动的预算，并通过预算的执行进行管理。

这种新的计算制度也和美国的标准成本计算一样，是在科学管理法的强大影响下形成的，也可以说它就是科学管理法的具体开展手段。泰罗的科学管理法开始时，由于它是被生产管理观念贯穿着，从而那个时期它的适用领域也只限于制造部门。那么如何理解标准成本是受科学管理的观念影响而形成的呢？应该指出，科学管理法不是凝固的，它表现为一种科学的态度，所以可以扩展到全部经营活动领域。开始时，科学管理方法只限于像技术经营问题这样的内部关系，逐渐地这种方法扩展到经营外部关系方面，扩展到对市场的销售活动。到了整个经营部门都运用科学管理方法的时候，就有必要规范各部门的职能活动。这种规范是通过编制预算来进行的。把实际数值与预算数值加以比较，分

析其差异，以便明确各职能部门负责人的责任，据以管理整个部门的活动。当然，由于预算涉及到各个部门，所以编制预算时必须注意部门相互间的协调。这就是说，预算控制应与作为科学管理法的基础的职能化原则结合在一起。

应该说，本世纪 20 年代这些管理会计制度几乎只用于美国产业界，在其他国家还谈不上管理会计。1922 年美国出版了马金赛（J. O. Mckinsey）编写的《预算控制》，1924 年又出版了他编写的《管理会计》，这是世界上第一本关于管理会计的论著。

应该指出的是与管理会计迅速发展有关的主计长制度。所谓主计长制度是指为了对以会计信息为中心的经营信息进行集中管理而设置的参谋制度。20 年代以后，这种主计长制度成为现实的制度而为人们所公认。

总起来说，由于形成了强有力的参谋部门，管理会计的作用得到了进一步的发挥。也可以说，美国管理会计之所以能够迅速发展，是与主计长制度的建立有着密切的关系。

进入 30 年代以后，标准成本的研究与 20 年代比较起来稍有变化。这种变化的表现之一，就是会计学者积极地进入这个领域。从实务方面来说，它成为理财人员应完成的主要任务。30 年代初，标准成本计算增加了现实性。过去的标准成本具有理想规范的倾向。这个时期，把标准成本作为现实的、可以达到的目标加以把握的见解越来越受到重视。

在预算控制领域没有发生大的变化，只有作为间接费用控制手段的弹性预算的出现值得人们注意。

从美国 20 年代建立的主计长制度，到了 30 年代有了飞跃的发展，特别是 30 年代初全美主计长协会成立以来，确立了主计长的社会地位。主计长部门是担任数量信息管理的最强有力的部门，管理会计就是由这个部门领导。到 40 年代初，在美国主要公司中有 50% 的公司建立了主计长部门。

作为经营分析研究，在 30 年代值得大书特书的是诺伊贝尔

(Knoeppel) 的损益分界点的研究。这种方法不仅是事后分析的方法，而且也可以作为事前计算的方法。它对利润计划理论的发展有很大意义。当然，30 年代这种理论还仅仅处于萌芽状态。

第二次世界大战以后，科学技术日益进步，生产力获得巨大发展，企业规模不断扩大，出现了很多跨国公司。与此同时，竞争更加激烈，资本利润率下降，失业增加，通货膨胀严重，经济危机频频发生。这种客观形势迫使企业管理当局必须考虑如何进一步加强和改进经营管理的问题。在新的形势下，单纯依靠提高劳动生产率和企业内部的经营合理化已远远不够。这种客观情况要求有新的管理理论。于是，西方一些管理理论和管理学派纷纷登台。这些学派的的目的都是试图从某个侧面来解决资本主义的基本矛盾。

当时出现的学派主要有：社会系统学派、决策理论学派、系统管理学派、权变理论学派以及管理科学学派等。

美国的巴纳德 (C. I. Barnard) 是社会系统学派的创始人，西方把他称为现代管理之父。巴纳德以最高经营者的经验为基础，反复地对组织及管理问题进行思索，通过引进社会学和系统论，创立了社会系统学派。

巴纳德认为他的社会系统学理论属于现代管理理论，其特点是：

1. 经营者的职能是组织中的一个专门职能。从这个观点来看，管理论与组织论是极其相近的。
2. 现代管理论不是单纯的技术论，而是对组织的本质进行描述性的分析。
3. 现代管理论不是把组织的表面结构作为分析对象，而是把组织行为及组织中人的行为作为分析对象。
4. 现代管理论不是把作业作为主要认识对象，而是把决策作为主要认识对象。

决策理论学派是从社会系统学派中发展起来的，其代表人物

主要是美国的西蒙(H. A. Simon)。决策理论是在吸收了行为科学、系统理论、运筹学和计算机程序等学科的内容而发展起来的。西蒙认为决策贯彻于管理的全过程,管理就是决策。

系统管理学派的代表人物有卡斯特(F. E. Kast)和罗森茨韦克(J. E. Rosenzweig)等人。系统管理学派认为,从系统的观点来管理企业,有助于提高企业的效率。把企业看成系统,而系统必然有一个总目标。要实现这个总目标,就必须使系统的各有关部门相互联系、相互作用。系统管理学派在60年代最为盛行。

权变理论学派是70年代盛行于美国的一种学派。他们认为,在企业管理中没有什么一成不变的东西,要根据企业所处的内外条件随机应变,根据具体情况采用具体的管理办法。在70年代,由于科技、经济、政治上的剧烈变动和职工队伍构成及文化技术水平的改变,使得权变理论有一定的实用价值。

管理科学学派的代表人物有美国的伯法(E. S. Buffa)等人。他们认为,管理就是用数学模式与程序来表示计划、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。

上述这些当代西方管理理论都是现代管理会计的理论基础,随着西方管理理论的发展,管理会计的理论和方法也在发展。由于这些管理理论的影响,管理会计增加了预测、决策等新内容,建立起预算控制和责任会计。从管理会计的技术方法这个侧面看,它利用运筹学、工业工程学、系统研究、行为科学、信息理论等学科的研究成果。特别值得提出的是电子计算机在会计中的应用,使会计的管理职能有了飞跃的发展。

总之,在这一时期,管理会计与企业的生产经营活动结合得更加密切,在企业会计中已明显地形成了两个分支,即财务会计和管理会计。管理会计已具有一套独立的理论和方法,作为独立的学科体系,开始得到有关各界的普遍承认。1952年,在国际会计师

联合会上正式通过了“管理会计”这个名词。

综上所述，管理会计是社会化生产的产物，是发展市场经济的产物，市场经济越发展，管理会计越重要。管理会计是企业会计的重要组成部分，它与财务会计共同为企业管理服务。会计理论将随着市场经济的发展而发展。管理会计与现代管理理论的关系非常密切，管理理论是管理会计的理论基础之一。管理理论不是一成不变的，它必然要随着客观形势的变化而向前发展。因此，管理会计科学也将随着会计理论和管理理论的发展而不断发展。

第二节 管理会计与财务会计的区别和联系

管理会计和财务会计是现代企业会计的两个分支。它们之间有区别，但不是对立关系，而是具有相互联系、相互补充、相互配合的关系。它们的关系可以概括为，既有区别，又有联系。

一、管理会计与财务会计的区别

管理会计与财务会计是有区别的。最根本的区别就在于是对内提供决策所需的信息，还是对外提供决策所需的信息。一般把前者称为管理会计，把后者称为财务会计。它们之间的区别具体表现如下：

（一）在服务对象方面

财务会计通过对企业日常经济业务的记录、分类、汇总和编制财务报表等方法向企业外部的利害关系者，如投资人、债权人、政府机关等，提供服务。企业的财务报表经注册会计师审查公证后，利害关系者则认为是可以信赖的，他们从中可以准确地了解企业财务状况和经营成果，并可根据这种财务报表作出决策。从这个角度看，财务会计是侧重外向服务的。正因为财务会