

汪家祐编著

An abstract graphic design consisting of several large, solid black geometric shapes. At the top is a shape resembling a wide 'V' or a stylized 'A'. Below it is a complex shape with multiple angles. In the center, there is a circle partially overlapping a rectangular shape. At the bottom, there is a trapezoidal shape. The title '管理会计' is printed in a bold, black, sans-serif font across the middle of the page, between the upper and lower geometric elements.

管理会计

责任编辑：安 远

封面设计：习亚薇

责任校对：何增龙

管 理 会 计

汪家祐

*

经济科学出版社出版 新华书店北京发行所发行

中国铁道出版社印刷厂印刷

*

850×1168毫米 32开 21印张 550000字

1987年1月第一版 1987年1月第一次印刷

印数：00001—20000册

统一书号：4312·164 定价：4.60元

说 明

本书系根据美国的管理会计、成本会计、财务管理等许多教材和论文结合我国的实际编写而成，可作高等财经院校有关专业本科生、研究生教材，也可作在职经理、厂长和包括财会人员在内的广大经济管理干部自学之用。

本书特点有三：1. 以预测、决策为主；2. 联系我国实际；3. 便于自学。

笔者在编写中曾得到曹冈、陈云震、李相国、杨健、许波、马晓云、郝荃等同志的帮助，特致谢意。

限于笔者水平，恐多有错误，希不吝赐教，以便再版时修正。谢谢！

深圳大学 汪家祐

1986年11月

目 录

第一章 管理会计概论	1
第一节 管理会计的一般概念	1
第二节 管理会计的产生与发展	2
第三节 管理会计与财务会计的联系与区别	7
第四节 对于管理会计几个理论问题的探讨	9
第五节 管理会计的地位	11
第六节 结合我国实际学习管理会计	14
第二章 管理会计与管理的计划职能	17
第一节 决策	17
第二节 预算	31
第三章 管理会计与管理的控制职能	36
第一节 会计控制	36
第二节 考核与分析	39
第三节 责任会计	41
第四章 变动成本法	42
第一节 变动成本法与全部成本法的区别	43
第二节 变动成本与固定成本的划分	50
第三节 对变动成本法的评价	62
第四节 变动成本法在我国的运用	67
习 题	69
第五章 销售预测	72
第一节 销售预测的概述	72
第二节 调查法和判断法	74
第三节 市场建立法	77

第四节	购买力指数法	79
第五节	因果法	80
第六节	平均法	92
第七节	时间数列分析	100
习 题		118
第六章	损益平衡分析	121
第一节	损益平衡分析的财务模型	121
第二节	利润图	130
第三节	营业杠杆系数	142
第四节	多品种的损益平衡分析	147
第五节	几种决策中的损益平衡分析	152
第六节	利润考核中的损益平衡分析	159
第七节	风险损益平衡分析	160
第八节	损益平衡分析在我国的运用	164
习 题		167
第七章	订价决策	170
第一节	按成本订价	170
第二节	市场订价	179
第三节	0.6指数法	197
第四节	学习曲线订价	201
第五节	订价策略	208
习 题		212
第八章	生产决策	215
第一节	生产品种决策	215
第二节	生产数量决策	238
第三节	生产组织决策	251
习 题		274
第九章	存货决策	280
第一节	存货的功能与成本	280
第二节	经济订购批量分析	283
第三节	其他分析方法	298
习 题		320

第十章	时间价值	323
第一节	时间价值的概念	323
第二节	一次付款的终值和现值	325
第三节	系列付款的终值和现值	329
第四节	年金的终值和现值	332
第五节	关于时间价值的几个问题	345
第六节	时间价值在我国现代化建设中的地位和作用	353
习 题		358
第十一章	风险	360
第一节	风险和风险报酬的概念	360
第二节	概率和概率分布	368
第三节	总体风险	382
习 题		392
第十二章	长期投资决策信息	394
第一节	长期投资决策的概述	394
第二节	现金流量	399
第三节	资本成本	407
第四节	固定资产的经济寿命和最低年均成本的确定	420
习 题		429
第十三章	投资决策指标	431
第一节	投资决策的种类	431
第二节	非贴现现金流量指标	432
第三节	贴现现金流量指标	437
第四节	净现值同其他贴现指标的比较	445
第五节	资本定量决策	452
习 题		461
第十四章	几种投资决策	464
第一节	是否更新决策	464
第二节	大修还是更新决策	467
第三节	租赁还是借债购置决策	470
第四节	自制还是外购决策	478
第五节	工厂规模决策	482

第六节	开发时机和建设速度决策	487
第七节	敏感性分析	493
第八节	在我国经济建设投资决策中运用科学分析方法的必要性	498
习 题		506
第十五章	风险投资决策	511
第一节	年期望现金流量和变异系数	511
第二节	按风险调整贴现率法	515
第三节	肯定当量法	524
第四节	概率法	530
第五节	决策树法	534
第六节	获利指数风险图法	540
习 题		547
第十六章	预算	550
第一节	总预算	550
第二节	弹性预算	566
习 题		581
第十七章	标准成本制	587
第一节	标准成本	587
第二节	成本差异分析	591
第三节	成本差异与例外管理	609
第四节	标准成本制中的会计处理	611
第五节	标准成本制同定额成本法的比较	616
习 题		617
第十八章	责任会计	620
第一节	责任会计的概述	620
第二节	责任中心	621
第三节	责任预算与责任报告	625
第四节	内部转移价格	630
第五节	投资报酬率和剩余利润	640
第六节	内部经济仲裁	647
第七节	厂内经济核算与责任会计	648

习 题	650
附 表	652
一、复利终值系数 (CF)	652
二、贴现系数 (DF)	654
三、年金终值系数 (ACF)	656
四、年金贴现系数 (ADF)	658
五、资本回收系数 (CRF)	660
六、正态分布表	662

第一章 管理会计概论

第一节 管理会计的一般概念

什么是管理会计，国外有关专著众说纷纭。有的认为管理会计就是决策会计。有的认为向管理当局提供信息，以帮助进行企业经营活动的会计分支，称为管理会计。有的说，管理会计是为企业内部管理提供资料的会计。

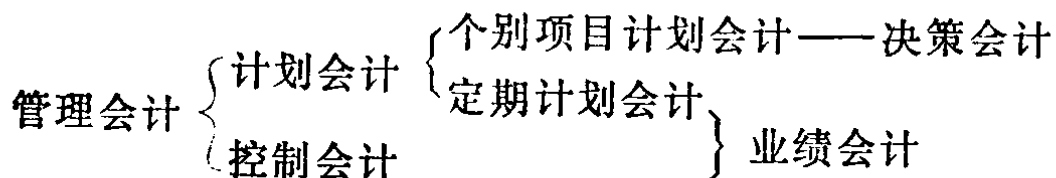
纵观各家之说，可以大致表述如下：管理会计或经理会计（Management accounting或Managerial accounting）是西方企业为了加强内部经营管理，实现最大利润的目的，灵活运用多种多样的方式方法，收集、储存、加工和阐明管理当局合理地计划和有效地控制经济过程所需要的信息，围绕成本、利润、资本三个中心，分析过去、控制现在、规划未来的一个会计分支。

在西方，各类非盈利单位也在不同程度上运用管理会计，以加强经济管理，提高经济效果。

管理会计主要收集收入、成本、盈亏、资产、权益（资本及负债）及各种标准（相当于我国的定额）等会计信息；也根据需要收集计划、统计、市场、技术、政府政策等企业内外其他各种信息。对于这些信息要运用各种数学方法加以处理，并进行分析说明，以便管理当局据以规划未来，控制现在，考核过去。可见，管理会计在职能作用和方式方法方面，都突破了传统会计的老框框，它的产生是会计发展史的一个新的里程碑。

管理会计的全部内容可按管理的基本职能分为计划会计和控

制会计两部分，也可按决策阶段分为决策会计和业绩会计两部分。这两种分类的相互关系如下：



管理会计的产生，经历了一个在传统会计内部孕育、生长和逐步形成的漫长过程。1922年，在美国魁因斯坦所著的《管理会计：财务管理入门》一书中，首先提到了“管理会计”这个名词。接着，麦西金又写了一本《管理会计》。以后，管理会计的内容不断丰富，许多专著相继问世。直至本世纪五十年代前后，传统会计之分裂为既相互依赖又相互独立的财务会计和管理会计这两个部分，才开始得到会计界比较一致的承认。管理会计分离出来以后，传统会计中剩下的从会计凭证到财务报表的部分，就被称为“财务会计”（Financial accounting）。财务会计因以编送财务报表为终点而得名。

管理会计首先出现在美国，以后逐渐为各资本主义国家所引进。

对于管理会计，英国成本与管理会计师协会（ICMA）于1982年提出了一个新的广义的定义，认为除审计之外，会计的其他各个组成部分，包括财务会计和司库，均属于管理会计。认为财务会计也应属于管理会计的原因是：财务会计的一切工作都服务于管理需要，财务报表也是管理决策的根据之一。这一观点已获得国际会计师联合会（IFAC）的赞同。

第二节 管理会计的产生与发展

一、从会计的发展看管理会计的产生与发展

管理会计作为会计的一个分支，其产生是会计不断发展的必

然结果。而会计又是随着经济的发展而发展的。

从资本主义产生直到英国产业革命完成为止，市场基本上是卖方市场，商品大多求过于供。企业的组织形式主要是独资和合伙，规模较小。企业由资本家凭个人判断和个人经验自行管理。当时，会计的任务主要是计算盈亏和保护资本家的财产，会计科学的主要研究对象只是记帐方法、帐簿设置等。

大工业生产初期至第二次世界大战为止，资本主义生产规模随着市场的开拓迅速扩大，竞争越来越激烈，卖方市场向买方市场转化。资本的集中化和股份化，使企业的经营管理权逐渐落入一批受过严格训练，学有专长，知识丰富的经理人员手中，所有权与经营权趋于分离。生产基本上处于满负荷状态，增加利润的关键是在企业内部对生产经营活动进行计划控制和不断降低成本。在这个时期产生了成本会计，先后出现了分批成本法、分步成本法和标准成本法等；强调财务成本的计划管理，强调预算在控制和评价考核方面的重要作用。变动成本法、弹性预算、损益平衡分析和责任会计等管理会计的一些内容也是在这一时期的后半期提出来的，但是在当时还没有受到足够的重视和普遍的运用。对管理会计是否应该作为一个独立的会计分支，认识还颇不一致。这一时期会计研究的重点是公认会计原则。

第二次世界大战以来，资本主义经济发展很快，商品供过于求，买方市场形成，竞争白热化，严重的通货膨胀和创记录的失业率由交替转为并发。资本进一步集中，公司组织日益多级化和跨国化，部分公司的经营开始走向多角化。科技发展到前所未有的水平，促进了生产规模的扩大和企业管理的现代化和电子化。企业规模越来越大，生产经营过程越来越复杂，需要处理的信息也越来越广泛。在这一时期，管理会计得到大中型公司普遍的运用，它与企业生产经营活动结合得更加密切，管理会计之作为独立的会计分支也开始得到会计界比较普遍的承认。另一方面，管理会计增加了预测和决策分析等新的内容，丰富了责任会计和会

计控制等内容，更多地运用数学方法和电子工具，加快了信息处理速度，提高了信息处理质量，扩大了信息处理范围，提高了会计信息的比重和重要性。会计科学的研究重点已转为如何收集、处理和阐明会计信息，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等方面。看来，管理会计从传统会计中独立出来之后，还在围绕着成本、利润，资本三个中心，不断充实内容，继续向前发展。

二、从管理理论的发展看管理会计的产生与发展

管理会计既是会计的一个分支，同时也是企业管理的一个分支。因此，管理理论的迅速发展，促进了管理会计的产生和发展。本世纪以来，西方管理理论中出现了不少颇有影响的学派，如以泰勒(F·W·Taylor)为代表的古典学派，以梅奥(E·Mayo)为代表的行为学派和第二次世界大战以后出现的当代管理理论的一系列学派。这些学派的理论对会计不断提出新的要求，指出新的发展方向，同时也提供新的理论依据。

被西方誉为“科学管理之父”的泰勒，主张在企业管理中要用精确的调查研究 and 科学知识来代替个人的判断，也就是要对产品的制造过程进行缜密的观察、计量、分析和评价；为生产劳动制定各种标准，要求每个工人使用标准的工具，通过标准的动作，耗用不超过标准的时间和原材料，来制造质量符合标准的产品。此外，他还提出了实行职能工长制、超额累进计件工资制等其他很多主张。总之，他以提高生产效率为目的，研究生产部门生产组织的科学化，生产程序和生产消耗的标准化。与泰勒同时代的法约尔则以大企业的整体作为研究的对象，认为管理应该包括计划、组织、指挥、协调和控制等五种因素。另一个同时代人物卢瑟·古利克认为，管理有计划、组织、用人、指挥、协调、报告和预算等七个职能；主张通过下列几项工作进行经济过程的控制：测定和反映经济活动；将实际结果同预算比较；分析差异

和查找原因；采取措施消除差异；必要时改变目标和计划。在古典学派的这些理论的影响下，人们致力于把企业引向计划和控制的途径，提出了标准成本法，将标准成本作为争取达到的目标和衡量、对比实际成本的依据，从对比中寻找降低成本、增加利润的途径。同时，预算对企业经济活动的控制和评价作用也逐渐受到重视，很多企业开始编制各种预算，甚至包括弹性预算。及至三十年代，标准成本法的运用和预算的编制已日臻完善，相当普及。当时很多会计著作已指出了会计信息在实现计划和控制职能时的重要作用。有些会计专著，如《陀氏成本会计》、《劳氏成本会计》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。

泰勒提倡的所谓科学管理制度，就其阶级实质来看，是一种对工人进行血腥压榨的劳动组织和工资制度（尽管有它一定的科学成分），不可避免地要遭到工人的抵制和反对，实际上它也未能最大限度地提高劳动生产效率和增加利润。于是，专门研究工人在生产中的行为，行为的动机、人的本性、人的需要和人际关系（包括管理当局和职工的关系、上下级关系）的行为学派便应运而起。这一学派的梅奥、墨里、马斯罗等人从维护资本家的利益出发，主张改变对工人的高压政策，强调所谓“归属感”、“精神团结”、“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；主张采取所谓“民主管理”、“参与股份”、“参与决策”等笼络劳动者的种种手法，吸收少数职工参加企业决策机构，将广大劳动者组织到质量管理、成本管理等组织中去；主张自上而下为各级各部门规定一系列经过努力可以达到的目标，诱发广大职工生产劳动和提供合理化建议的积极性和主动性，尽量使职工个人的目标同企业的目标一致起来。他们还提出了“职权分散化”等建议，主张逐级下放职权、明确各级机构乃至职工的权责范围，根据规定的目标在控制范围内考核和评价各级各部门的实际成绩。采用这些管理方法的目的是企图模

糊工人的阶级意识，调和劳资矛盾，并对所属机构（尤其在多级化企业中）加强控制。四十年代，这些学派的理论盛行于美国，接着传播到日本、西欧等地，并且由于影响所及，还给会计增添了诸如目标管理、责任会计等新的内容。

第二次世界大战以后，一些资本主义国家曾有过一个科技和经济发展较快的阶段，同时资本主义各种矛盾深重，经济危机此起彼伏，各垄断集团之间的斗争十分激烈。在这种情况下，单纯依靠企业内部经济的合理组织和提高效率是远远不够。这就要求企业管理人员必须掌握和运用广泛的政治经济知识和各种数学方法，及时收集和加工各种经济信息，根据市场动态和已有的资源，科学地进行预测和决策，加强经济过程的控制，才能使企业在惊涛骇浪般的市场竞争中求得生存和发展，谋取最大限度的利润。他们开始感到，在企业发展所依靠的生产技术和经营管理这两个轮子中，前者是可以花钱买到的，后者才大有文章可作。于是，管理理论的研究兴旺了一阵，在古典学派和行为学派的基础上又涌现出经验或案例学派、人际行为学派、群体行为学派、合作社会系统学派、社会技术系统学派、决策理论学派、系统学派、数学或管理科学学派、权宜或应变学派、管理者工作学派、经营管理理论学派等许多新的管理学派，形成了孔兹所谓的“管理理论的丛林”。人们把这些五花八门的新理论统称为西方的当代管理理论。由于这些新理论的影响，会计的重点开始由经济过程的反映和事后分析，逐渐过渡到经济过程的控制和事前的预测、决策。与此同时，线性规划、概率论、微积分等各种数学方法，以及于此相关的电子计算机的应用，也日益引入会计领域，使会计科学越来越多地利用自然科学的方法和成果。

可见，由于管理理论发展的影响，会计科学中专门用于企业内部管理部分的理论和方法大为丰富起来，以致形成和发展了管理会计这一新的独立的会计学科。与此同时，大中型企业原有的会计职能部门也纷纷设立了单独的管理会计部门，专门为企业加

强经营管理服务。

综合上述，管理会计是社会化大生产高度发展的必然产物。

第三节 管理会计与财务会计的 联系与区别

管理会计产生与形成之后，与财务会计并列，两者既有联系，又有区别，相互补充，相互配合，在管理的计划职能和控制职能中共同发挥应有的作用。

管理会计所需要的资料取自各个不同的方面，但其主要来源是财务会计。财务会计以引起资产和权益变动的各种经济业务（会计事项）为原始资料，而管理会计又对财务会计加工过的资料作进一步加工，然后再提供给管理当局。

财务会计所使用的很多基本概念和方法以及必须遵循的公认会计原则^①，也在不同程度上适用于管理会计。但是，管理会计并不一定受制于或局限于这些概念和原则，它还运用其他一些概念和原则。

财务会计要定期提供财务报表，既要向企业内部报送，又要向外报送。对内，既要呈报给股东大会、董事会和企业最高领导人，又要报送给管理会计部门。对外，既要报送给国家税收机关和财经报导机关，又要报送给有关的银行、债权单位、供应单位、工会、证券交易所等同企业有利害关系的各个单位。管理会计则只对企业内部提供资料；有的定期提供，有的不定期提供；有的通过报表形式提供，有的通过其他方式提供；报表的规格没有统一规定，视需要而定；有的向最高管理当局提供，有的向其

① “公认会计原则概述了一定时间关于财务会计下列几方面的一致意见：哪些经济资源和经济责任应该记作资产和负债，资产和负债的哪些变动应该记录和在何时记录，资产、负债和它们的变动应该如何计量，哪些资料应该反映和如何反映，以及应该编制哪些财务报表”。引自美国会计师协会会计原则委员会1970年第4号文件《企业财务报表的基本概念和会计原则》。

他各级各部门管理当局提供；有的是关于以往情况的资料，有的是关于未来情况的资料。

财务会计几乎全部通过货币量度，运用算术方法对资料进行加工，数字要求绝对平衡。管理会计则以货币量度为主，也兼用其他量度；既用算术方法，也用其他数学方法；计算结果只要求相对准确。

财务会计主要反映整个企业的损益和财务状况，管理会计则强调各级各部门的责任，以及各种产品的获利能力和发展趋势。财务会计主要反映过去，而管理会计则侧重于预测和规划未来。

目前国外既有单独的管理会计著作和单独的财务会计著作，也有将这两种会计混合编写或分为前后两部分编写的会计著作。这也从一个侧面反映出在这两种会计之间，既有明显的区别，又有千丝万缕的联系。

现将管理会计同财务会计列表对照如下（表 1 — 1）。

表 1 — 1 管理会计与财务会计对照表

项 目	财务会计	管理会计
目 的	通过记录经济业务，编制财务报表，对内对外提供资料	收集、加工和阐明计划和控制所用的资料，只供企业内部管理之需要
所需资料	应该记录的已发生的经济业务	经营管理所需要的有关过去和将来的各种资料
指导原则	公认会计原则	行为科学、决策论、控制论、成本会计准则局规定的准则，不受公认会计原则的限制
报告时期	按年、季、月报告（过去时期）	按任何时期报告，也可临时加报（过去时期或将来时期，侧重于将来时期）
报告种类	规定的资产负债表、利润表、资金来源和运用表、补充报表等。	经营管理需要的各种预算、分析说明、报告、图表等，种类和格式不拘
精确程度	数字必须平衡	只要求相对准确但强调及时

续表

项 目	财务会计	管理会计
报告重点	整个企业的财务成本资料	各部门、各地区、各产品的财务成本资料
报告接受人	企业最高管理当局、股东大会、董事会、税收机关、银行、证券交易所、财经报导机关、工会、债权单位、供应单位等	企业各级各部门管理当局
使用的量度	几乎全部使用货币量度	主要使用货币量度，兼用实物量度、劳动量度、关系量度（如百分率、指数、比例等）
运用的数学方法	算术方法	线性规划、概率论、图示法、微积分等各种数学方法
实施程度	每个公司都必须全盘实施	视需要和可能而定，各企业殊不一致
理论和方法的成熟程度	比较成熟、稳定	正在发展，尚未定型

第四节 对于管理会计几个理论问题的探讨

目前国外有些会计学者认为，财务会计提供的只是未经加工的原始资料，对企业内部管理起不了多少作用，其目的只是向外部有关单位编送报表，所以称为“对外会计”；只有管理会计才为企业内部管理提供经过加工的资料，所以称为“对内会计”；只是在管理会计产生之后，会计才开始对内发挥了管理的职能作用。基于这种认识，有些会计学者还认为，十九世纪中叶苏格兰注册会计师协会的成立标志着会计工作的重点已转向对外，即转为满足社会的需要；而二十世纪中叶管理会计从传统会计中分离出来以后，这个重点才又重新转为对内，即转回到为企业内部管理服务。我们认为这些观点很难说是正确的，只会带来认识上的混乱。