

新编管理会计

贾永海 王书光 编

新时代出版社

新编管理会计

贾永海 王书光 编

12355/8

新时代出版社

(京)新登字105号

内 容 简 介

本书结合我国推行现代化企业管理的实际,以决策和控制为主线,以管理会计中国化为目标,对管理会计的特点、变动成本法、本量利分析、预测和决策、标准成本制度、责任会计以及电子计算机在管理会计中的应用等问题共分十章进行简明、通俗而系统的阐述,在内容安排上侧重于基础和实用。书末附有复利终值、现值计算表,年金终值、现值计算表,同时附有各章复习思考题和作业题,便于自学。

本书适合经营管理干部、财会业务人员岗位培训和自学使用,也可供大专院校有关专业师生参考。

新 编 管 理 会 计

贾永海 王书光 编

新 时 代 出 版 社 出 版 发 行

(北京市海淀区紫竹院南路23号)

(邮政编码 100044)

新华书店经售

国防工业出版社印刷厂印装

850×1168毫米 32开本 12.125印张 319千字

1992年2月第1版 1992年2月北京第1次印刷

印数: 0001— 3300册

ISBN 7-5042-0124-3/F·22 定价: 10.60元

前 言

为适应深化企业经营机制改革，推动企业管理现代化的需要，进一步促进管理会计的实际应用，我们根据自己的教学实践，并结合近年来管理会计在我国应用的经验和成果，在参考国内外有关资料的基础上，编写了这本《新编管理会计》。

本书力求从我国实际出发，有选择地借鉴国外管理会计中对提高我国企业经营管理水平有益的某些基本原理和技术方法，并加以系统阐述。在内容上以决策、控制和考核为主，突出应用实务；在材料处理上以有利于管理会计中国化为原则。对于某些学术上争议较大或处于探索阶段的内容，涉及较高深数学理论方法的内容，以及对我国加强企业管理的现实意义较小的问题，则未予编入，以利读者学习、掌握管理会计中最基本、最实用的理论和方法，并尽可能在实践中得到运用。

本书适合各级企业主管部门和广大企业经营者、财会业务人员进行岗位培训和自学的需要，也可作为大专院校有关经济管理专业的师生参考。

在编写本书的过程中，参考了国内外有关管理会计的资料，并从中吸取了我国会计学界和管理学界的某些研究成果，在此对有关著作（译）者表示衷心谢意。

本书由贾永海、王书光编写，并由贾永海统稿。限于我们的水平有限，书中难免有缺点和错误，欢迎广大读者批评指正。

编 者

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	管理会计的主要特点	7
第三节	管理会计的主要内容	11
第二章	成本习性分析与变动成本法	13
第一节	成本按习性的分类	13
第二节	混合成本及其分解	19
第三节	变动成本计算法	27
第四节	变动成本法与全部成本法的结合	42
第三章	成本·业务量·利润分析	49
第一节	损益分界点的测算	49
第二节	有关因素变化对损益分界点及利润影响的分析	59
第三节	成本·业务量·利润分析的应用	65
第四章	预测分析	74
第一节	预测分析概述	74
第二节	销售预测分析	80
第三节	成本预测分析	91
第四节	利润预测分析	106
第五节	资金预测分析	115
第五章	短期经营决策	126
第一节	决策分析概述	126
第二节	相关成本和无关成本	130
第三节	短期经营决策常用的分析方法	137
第四节	生产决策	145
第五节	定价决策	163
第六章	长期投资决策	178
第一节	长期投资决策概述	178

第二节	长期投资决策要考虑的因素	181
第三节	长期投资决策分析方法	195
第四节	长期投资决策中的敏感性分析	203
第五节	长期投资决策应用举例	207
第七章	经营预算	214
第一节	经营预算概述	214
第二节	经营预算的内容与编制方法	219
第三节	弹性预算与概率预算	233
第四节	零基预算和滚动预算	240
第八章	标准成本制度	253
第一节	标准成本概述	253
第二节	标准成本的制定	256
第三节	成本差异的计算与分析	260
第四节	成本差异的帐务处理	268
第九章	责任会计	77
第一节	责任会计概述	277
第二节	责任中心及其控制内容	282
第三节	责任中心的考评与报告	287
第四节	内部转移价格和内部经济仲裁	294
第十章	电子计算机在管理会计中的应用	300
第一节	电子计算机概说	300
第二节	电子计算机在企业管理中的应用	305
第三节	电子计算机在会计中的应用	312
第四节	电子计算机在管理会计中的应用	323
附录		343
	复习思考题与作业题	343
	附表(一) 一元的终值表	376
	附表(二) 一元的现值表	377
	附表(三) 一元的年金终值表	378
	附表(四) 一元的年金现值表	379
参考文献		380

第一章 总 论

管理会计是一门新兴的会计学科。它的出现是现代会计学的一个重大突破，是会计发展史上一个新的里程碑。本章拟对管理会计的概念、管理会计的形成和发展、管理会计的内容、管理会计的特点以及管理会计在我国应用的原则等问题进行探讨。

第一节 管理会计的形成和发展

一、管理会计的概念

什么是管理会计，中外有关专著众说纷纭，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以提高会计实体的经济效益为目的，应用会计信息对经济活动进行控制的内部控制制度。美国会计学会(AAA)的管理会计委员会于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，我们认为管理会计的概念可表述如下：管理会计是根据现代管理的要求，利用财务会计资料和其他有关资料，为

满足管理者决策、计划、控制的需要，及时提供有效的信息，以加强经营管理，提高经济效益的一种经济管理信息系统。

二、管理会计的产生

管理会计同其他学科一样，也经历了一个由低级到高级，由简单到复杂的逐步形成和发展的过程。会计发展史告诉我们，管理会计的形成和发展，是同商品经济和管理理论的发展紧密联系在一起。

本世纪初，自由资本主义已经发展到垄断资本主义。西方国家的社会经济进入了一个新的发展时期。由于美国工业生产的高度发展，企业经营权与所有权趋于分离。在新的经济技术条件下，经营者只凭经验和惯例进行管理，已不能满足要求。为适应资本主义经济发展的需要，能否以先进的科学管理代替落后的传统管理，已成为企业管理中急待解决的关键问题。正是在这种情况下，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》这一重要文献。他科学地分析了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”。为了配合“泰罗制”的广泛实施，提高企业的生产效率和工作效率，会计理论和实践也得到了空前的丰富和发展。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，因而增加利润的关键就在于降低成本，于是产生了标准成本会计。美国的卡特又根据科学管理的要求，系统地论述了预算控制问题，于是预算控制又得到迅速发展，并通过实际与预算的对比进行差异分析。总之，在科学管理理论的影响下在原有的会计领域基础上，相继出现了许多新的会计概念和会计技术方法。“标准成本”、“预算控制”和“差异分析”等专门方法被引进到会计方法体系中来。这些新的概念和技术方法，既

是当时成本会计的重要内容，也是后来管理会计的有机组成部分，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，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》、奎因斯坦的《管理会计：财务管理入门》相继问世。在奎因斯坦的上述专著中，首次提出了“管理会计”的概念。1924年，麦金斯的《管理会计》和布里斯的《通过会计进行经营管理》，都主张会计服务的重心要在加强内部管理上。

综上所述，我们可以说，在本世纪二、三十年代，管理会计就已初步形成。

三、管理会计的正式形成

第二次世界大战后，特别是到了50年代，现代科学技术日新月异，生产力迅速发展，资本进一步集中，资本主义企业规模不断扩大，国际市场竞争也越来越剧烈。在此情况下，迫使企业管理者不得不重视预测和决策工作，进一步加强经营管理，并在广泛推行职能管理与行为科学管理的基础上，进一步吸收数量管理中的一些专门方法，对生产经营的全部活动进行事前的规划和日常的控制，借以取得最大限度的利润，提高企业的竞争能力和应变能力，使企业得以生存和发展。

在这种新的情况下，泰罗的科学管理理论已不适应加强企业经营管理的需要。管理科学理论和决策理论便应运而生。管理科学理论认为，管理就是制定和应用数学模型和程序的系统。决策理论认为，决策贯穿于管理的全部过程，管理就是决策。在决策理论的指导下，管理决策的实践得到重视，管理会计中有关决策的理论和方法，也得到了丰富和发展，预测和决策分析已成为管理会计的一部分重要内容。管理会计引进了管理科学理论，应用了各种数学模型，包括一般代数模型、数学分析模型、数学规划

模型、概率模型等。要处理这些模型，手工处理力不胜任，于是将电子计算机应用到管理会计中来，使信息处理更加迅速准确。

本世纪 30 年代初期，产生了行为科学理论。行为科学理论在本世纪 40 年代，盛行于美国，并相继传播到日本、欧洲各地。第二次世界大战后，特别是 50 年代，行为科学被引进到管理会计中，给管理会计增添了新的内容，如目标管理、责任会计等就是在行为科学理论的影响下产生和发展的，也可以说责任会计是行为科学理论在管理会计中的成功运用。

综上所述，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容，更多地采用了数学方法和电算机，提高了资料信息处理的容量、质量和速度。管理会计作为独立的会计学科，开始得到各国会计界的普遍承认。于是，专门为加强企业内部管理、提高经济效益服务的“管理会计”体系就正式形成了，并于 1952 年国际会计学会年会上正式通过了“管理会计”这个专门名词。

四、管理会计的发展

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 70 年代，管理会计已风靡全球，被看作是实现管理现代化的重要手段，是现代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，从工业企业扩大到商业、服务业乃至公用事业单位，其效果日益显著，影响日益深远。

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，管理会计将与财务会计一体化；世界制造业自动化的发展趋势，对管理会计的传统理论和方法，将产生不可估量的影响等等。目前，西方国家又出现了许多新的管理思想和管理方式，它们也必将对管理会计的传统理论方法，即注重利润指标，着眼年度利润，强调自上而下的控制，重视部门负责人的作用等产生深刻的影响。我国引进西方国家的一

些管理思想和管理方式，并与我国的实际相结合，特别是我国经济体制改革后提出的一些新的管理观念，也将促进管理会计的发展。可以预见，随着现代社会经济的发展，管理会计的生命力越来越强，具有广阔的发展前景。

五、管理会计在我国的应用

1979年，西方管理会计开始通过各种渠道传入我国，并首先在我国机械工业企业试行。我国其他行业企业也很快对管理会计发生兴趣，有的已部分引用，并取得一定效益，有的正在研究试行。特别是随着经济体制改革的深入，不仅要求会计反映经济情况、监督经济活动和分析经济效果，而且还要预测经济前景和参与经济决策。因此，我国对管理会计的理论研究、实践运用已出现蓬勃发展的势头。

通过我国十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重要性。

十一届三中全会以前，我国经济工作中存在着“左”的错误，片面强调高度集中的计划经济，忽视了商品经济，不注意尊重客观经济规律，不讲究经济效益。企业无自主权，吃大锅饭现象严重，国民经济发展也受到影响。会计工作和会计理论研究，也都未能达到应有的水平。十一届三中全会提出一系列新的政策。在新的形势下，各企业间开展社会主义竞争，促使企业领导人必须认真研究市场，重视预测和决策。我们原已熟悉的一些会计技术和方法，显然已不能完全适应改革开放形势的需要，而管理会计在这方面则大有用武之地。为了提高会计工作的水平，使会计在社会主义现代化建设中发挥应有的作用，我们有必要在总结我国自己经验的基础上，学习、借鉴西方管理会计中某些有用的经验。企业领导特别是广大财会人员日益深刻地认识到了这一点，千方百计地学习、引用，并取得了一定成效。

第二，许多企业应用管理会计，经济效益显著提高。

几年来，不少地区和企业都开始试点应用管理会计的某些方法。特别是管理会计中的预测方法、目标管理、本量利分析、价值工程分析、滚动预算、货币时间价值等内容都不同程度地被企业所采用，已取得显著效益和丰富经验。对此，在本书有关章节中我们将分别加以总结。

第三，我国会计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，对管理会计的有关问题展开认真研究讨论。对管理会计的定义、对象、职能、方法等问题，我国学者均提出了不少可喜的研究成果。各种教科书、论文大量发表，管理会计理论队伍不断扩大，整个会计界呈现一派兴旺景象。

但是，管理会计毕竟是在资本主义经济条件下发展起来的，我们在引进时，必须注重解决如何结合我国国情的的问题。几年来的实践证明，在学习借鉴西方管理会计，创建中国式的社会主义管理会计过程中，应注意解决好以下几方面的问题：

第一 西方管理会计是建立在资本主义市场经济基础上的。而我国的社会主义经济是公有制基础上的有计划的商品经济。这种商品经济，同私有制基础上基本由市场自发调节的资本主义商品经济，有着本质的区别。

第二，西方管理会计的整个体系是以“利润”为核心，企业预测、决策的全部立足点是放在追求最大限度的利润上，而我们社会主义企业的生产目的是为了提供更多的社会产品，满足人们不断增长的物质文化生活需要，不能片面追求利润。我们提高企业经济效益是为了给国家社会主义现代化建设积累建设资金和增加企业自身发展的经济实力。

第三，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，而我们社会主义企业的生产经营则服从整个社会和国民经济在总体上有计划按比例发展的需要，不仅要重视提高企业的微观经济效益，还要重视提高社会效益。

第四，西方管理会计的一些数学模型十分复杂，有的是脱离实际的，我们会计理论和实际工作则必须结合国情，考虑政治、经济、技术等多方面因素，而不能过分依赖数学模型，等等。

因此，我们对于西方管理会计不能简单地照搬，而必须认真研究国情加以吸收。需要指出，我国建国以后在提高企业生产和工作效率方面曾采取了许多行之有效的措施，如编制全面的生产技术财务计划和月度收支计划，建立流动资金归口分级管理制度，在成本计算中执行定额法、推行厂内经济核算，开展经济活动分析等等。这些虽未定名为“管理会计”，但它与西方管理会计中某些内容相似，也可以看成是我国自有的管理会计。但由于这些方法和措施是在旧的经济体制基础上形成发展起来的，因此具有较大的局限性，难以适应社会主义有计划商品经济的需要。对于我国会计人员的实践经验和正在创造的管理会计经验，应该认真地加以总结，并吸收国外会计的有用成果，努力实践，大胆探索，逐步建立起适合我国国情的社会主义管理会计理论和方法体系。这是我们学习研究管理会计的最终目的，也是本书的编写意图和指导思想。

第二节 管理会计的主要特点

一、现代会计的两大分支

目前比较流行的看法，大多认为现代会计有两个重要领域，即传统的财务会计与新兴的管理会计。

财务会计主要是通过传统的记帐、算帐定期编制财务报表等专门方法，反映某一会计期末的财务状况和一定会计期间的经营成果和资金流动情况。它与管理会计既有联系，又有区别，二者相辅相成，缺一不可。我们可以从管理会计与财务会计的区别和联系中，考察管理会计的主要特点。

二、管理会计与财务会计的区别

由于管理会计有其特定的基本理论和方法，并与财务会计并列构成现代会计的两大分支，因而它们之间存在着明显的区别，主要表现在：

(1) 服务对象不同。财务会计虽然也向企业内部传输财务信息，但主要是通过定期编制的基本财务报表，向企业外部有利害关系的集团（如投资人、债权人和政府税务机关等）提供财务信息，使他们及时准确地了解企业财务状况以及经营成果，保障其切身利益，因而财务会计提供财务报表主要是为企业外界服务；而管理会计则是利用财务会计和其他有关的资料，经过分析、整理、加工、改造，向企业内部各个管理层次提供内部报表，使他们能科学、有效地对企业的生产经营活动进行决策、计划和控制，提高企业经营管理水平，增加经济效益。因此，管理会计提供对内报表，主要是为加强企业内部管理和提高经济效益服务。侧重于为企业内部的经营管理服务，是管理会计区别于财务会计的一个重要标志，也是现代管理会计的一个主要特点。

(2) 主要依据不同。为了公正、真实地反映企业的财务状况和经营成果，真正取信于企业外部的利害关系集团，为其经济利益服务，财务会计必须以公认的会计原则为指导，在社会主义国家，要严格遵守国家制定的会计法规和统一会计制度；而管理会计则只遵循经济决策理论，服从于管理人员强化企业管理的需要。在管理会计领域中没有强制性的公认会计原则或统一的会计制度的束缚，各单位在管理会计的工作组织和方法上有很大差别，这是现代管理会计的又一个特点。

(3) 基本职能不同。财务会计的基本职能是反映和监督，即将日常发生的经济业务通过记帐、算帐、报帐，给予及时的反映和必要的监督，检查其合法性、真实性、合理性，为企业内外有关部门服务；而管理会计的基本职能是计划与控制。计划是决策的具体化，是以决策为基础的。一旦通过决策编制出良好的计

划，就要付诸实施。在实施的过程中，要使企业的目标和计划得以实现，就必须加强控制，保证经济活动朝着企业制定的计划方向进行。

（4）时间范围不同。财务会计着重反映过去，即财务会计主要是对企业已经发生的经济业务进行历史性的记录与总结，一般不研究解决尚未发生的生产经营问题。所以，描述过去是财务会计的一个特征；而管理会计则着重于规划未来，它所研究的对象和需要解决的问题，大多涉及企业生产经营未来的各个方面，如目标的确立，决策的制定，计划的编制等。管理会计虽然也要算帐，但目的在于能动地利用已发生的财务会计信息和其他有关资料，预测前景，参与决策，规划未来。从描述过去扩展到筹划未来，这是会计核算与管理在时间范围上的重大变化。着眼于对尚未发生的未来生产经营活动进行筹划，这也是现代管理会计的一个重要特点。

（5）空间范围不同。财务会计主要是以企业作为一个整体，通过会计核算，提供一系列报表资料，综合反映企业经营状况；而管理会计提供的报表资料，则要说明企业各部门，如各部、处、室、车间、班组等的生产经营决策及计划执行情况。管理会计研究的对象和需要解决的问题，不仅涉及企业生产经营的全局，也涉及生产经营的局部，在空间范围上与财务会计显然不同。

（6）成本概念不同。财务会计运用的成本概念是实际成本，它是根据过去实际已发生的支出计算的，一般要记录在帐簿上，通过它可以计算所费与所得之比，考核企业已实现的经济效益。管理会计虽然有时也需要了解实际成本，但在决策控制时往往是更多地考虑其他成本概念，如相关成本、无关成本、差量成本、边际成本、机会成本、责任成本等等。这些成本概念有其特定的内涵，它们有的并不记录在帐簿上，只是在决策过程中为了分析评价不同备选方案的优劣和对有关单位进行评价考核时需使用的概念。

此外，在工作程序上，财务会计必须按固定的会计程序处理

日常经济事项，核算程序比较固定，有强制性，凭证、帐簿报表等有规定的格式；管理会计则比较灵活，不受固定的会计程序的制约，没有诸如由凭证到帐簿再到报表以及按规定的格式、期限编制财务报表之类的严格要求，而完全是根据企业本身加强经营管理的实际需要提出和解决问题。管理会计报表没有一定格式，可按管理要求由各单位自行设计。在工作方法上，财务会计主要以货币为统一计量单位，采用复式记帐方法反映企业经济活动，只需应用普通的算术计算方法即可满足记帐、算帐和报帐等项工作的需要，只有极少数的计算工作，会应用到初等代数，无需较多较深的数学理论和知识；而管理会计在一定时期内，可采用多种核算方法，提出不同的备选方案，其应用数学理论、方法的深度和广度远远超过财务会计之所及。管理会计要运用现代数学的基本原理对反映企业生产经营活动的有关数据进行科学的处理，通过确立相应的数学模型及其最优解答，为企业管理者进行预测、决策、计划和控制提供科学依据。因此，管理会计在核算时要大量应用运筹学等数学方法和电子计算机技术；在精确程度上，财务会计要求数字绝对正确，而管理会计只要求相对精确，一般只要求计算近似值，但要求及时；在理论方法体系的完整成熟程度上，财务会计理论比较成熟，方法体系比较稳定，而管理会计正在发展，尚未定型。

三、管理会计与财务会计的联系

从前述几个方面可以看出，管理会计和财务会计是两个不同的理论、方案体系，二者之间存在着许多明显的区别，然而管理会计毕竟是从传统会计中分离出来的，管理会计产生与形成之后，与财务会计并列，两者有着千丝万缕的联系。

首先，管理会计和财务会计都以直接反映企业经济活动的原始数据为其主要的资料来源，两者的原始资料有很多是相同的。

其次，管理会计的一些内部报表有时也被财务会计列入对外公开发表的范围。例如，1973年3月，美国会计原则委员会的第

19号《意见》正式把属于企业内部管理需要，用来解释和分析资金流动情况的“财务状况变动表”列为必须对外编报的基本财务报表。1977年10月，国际会计标准委员会正式把该表列为第7号国际会计标准，认为它是企业对外公开的收益表和资产负债表之外的“第三报表”。

另外，管理会计并不在财务会计之外，另行建立一套凭证帐簿系统来汇集和加工有关数据，而是主要依靠财务会计所提供的资料作进一步的加工、改制和延伸，再向管理者提供有助于加强经营管理的数据资料。

总之，管理会计与财务会计既有区别又有联系，它们共同组成现代会计科学体系。充分发挥它们各自应有的作用，可达到不断改善企业管理，提高经济效益的目的。因此，在实际工作中，就应该把管理会计和财务会计恰当地结合起来。

第三节 管理会计的主要内容

管理会计究竟包括哪些内容，目前中外理论界还没有形成一致的意见。但对最基本、最主要的内容，大体上还是比较一致的。管理会计是直接为企业经营管理服务的，而计划和控制是管理的基本职能，所以也可以说管理会计是企业计划和控制服务的。与此相适应，我们可以将管理会计的基本内容分为决策与计划会计、控制与考核会计两大部分。

一、决策与计划会计

所谓决策，就是对未来行动作出决定的过程。这里所说的决策，应包括关于未来行动目标的决策和行动措施的决定。所谓计划，就是针对决策所提出的未来一定时期的行动目标，拟定具体行动措施以达到目标的过程。由于管理会计人员一般并不直接决策，而只是给领导者提供决策的资料，所以管理会计中的决策应为决策分析，计划则应为计划编制的过程。将计划用货币来表