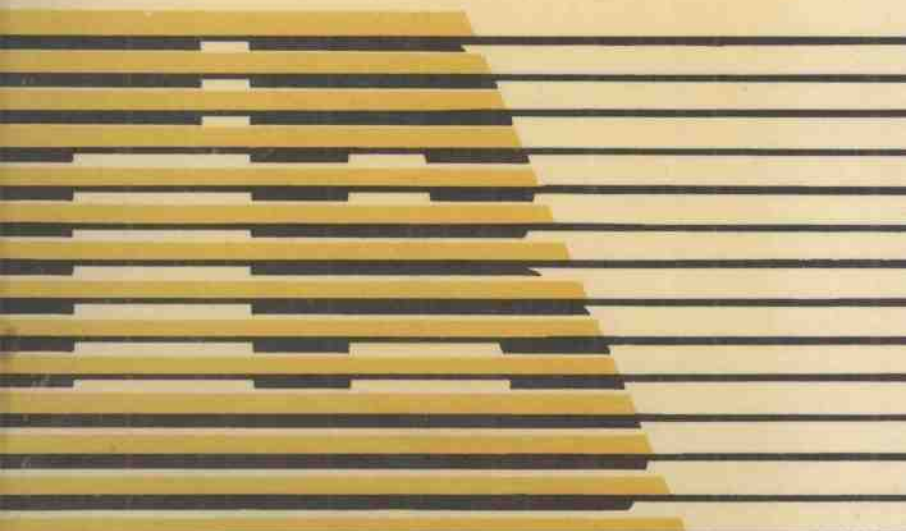


管理成本會計學

哈羅德·彼爾曼
托馬斯·阿·戴克曼 原著

張漢俊 吳秋生 趙玲玲 楊瑞萍 譯



中國經濟出版社

管理成本会计学

(上册)

哈罗德·彼尔曼

原著

托马斯·阿·戴克曼

张汉俊 吴秋生 赵玲玲 杨瑞平译

中国经济出版社

管理成本会计学

(上册)

哈罗德·彼尔曼 原著

托马斯·阿·戴克曼

张汉俊 吴秋生 赵玲玲 杨瑞平 译

中国经济出版社出版发行

(北京百万庄北街8号)

铁三局印刷厂印刷

789×1092毫米 1/32 7.5印张 154千字

1990年12月第1版 1990年12月第1次印刷

印数: 1—3 000册

ISBN 7—5017—0910—6 / F·591

定 价: 3.30元

译 者 的 话

管理成本会计学是现代会计的一个重要领域，是一门新兴的学科。在我国社会主义经济建设和经济改革不断深化中，为了加强经营管理、切实提高经济效益，我们特翻译了由美国作者哈罗德·彼尔曼和托马斯·阿·戴克曼著的《管理成本会计学》，并把此书分为上、下两册出版，上册主要介绍成本分类、归集和控制，成本会计控制方面的特殊问题。上册共八章。

参加本书翻译的有：张汉俊（一、五章）吴秋生（二、七章）杨瑞平（三、四章）赵玲玲（六、八章）全书由张汉俊同志进行了总校，最后由丁世连副教授审阅。

由于我们的翻译水平有限，在翻译过程中力求符合原著，差错之处也在所难免。望专家和读者批评指正。

译者

1990年10月于太原

原版前言

本书旨在帮助从事实际工作的会计人员（或其他企业经营管理人员）如何利用会计资料作出决策或参与决策。所以此书对于那些工作上需要懂得分析和使用会计资料的人很有助益。

虽然我们对这本书采取了灵活的构思意图，但它确实提供了财务会计方面的工作知识。学完财务会计而又接着攻读管理成本会计学，或者学完初级管理会计课程后，紧接着就可以使用本书。此书中的内容要比在一个学期中轻松自在的内容要多，因此，教师可以选择适合学生们预习的那些章节让学生预习。例如，如果学生们已经学习了初步的管理成本会计课程，则此书的前五章可用作对已学有关内容的复习。这样，其余高深一些的内容也足可以供一个学期的学习。如果本书在学完初级财务会计后立即使用，其中的初级成本会计章节可以和所选择的高深一些的题目一样使用。我们认为本书第十三章中的内容，对于学习此后的章节来说是必要的，必须教学。除此之外的其他内容使用者有其充分的使用机动性。

为了使本书的内容更完满，书中还讲述了一些有关方面的知识，如在基础经济理论、初级统计决策理论、组织理论与行为。当然一个想获益于此书的学生，他不必懂得有关的

演算（在脚注里和附录里讲述了一些演算过程）。另外，读者也会发现线性规划知识和基础回归分析的知识，在特定的情况下将是很有用处的。

一些内容（例如资本预测等）在本书中得到特别详细的论述，因为这些内容与从事实际工作的会计人员和经营者有着非常密切的联系。在美国执业会计师协会的一份论述执业会计师的教育与经验要求的报告中（美国执业会计师协会1969年3月）论述了对成本会计知识的要求，它提出：“人们懂得如何利用成本会计帮助决策或作出决策以及制定计划，这点是非常重要的。例如制造还是购买的决策，产品品种结构的确定，资本预算和存货计划，这套方法可能包括现值分析模式和增支分析。”美国会计学会修订得一份会计教育方针的报告（美国会计学会，1968年的委员会报告）也得出了相似的结论：“在最近几年中，经营管理界已经逐渐地认识到会计人员在资源规划方面处在一种能做出重大贡献的战略地位上。”这个委员会接着列出了一个很长的相关项目的目录，其中包括租借或购买方面的决策、资金预算、投资决策以及投资报酬率。

毫无疑问，本书所引用和提出的任何观点都可能在的其它某个地方讲述过。我们这里叙述的仅仅是包括除了在业务或基本技巧课程讲述的内容之外首次讲述到的内容。因此，我们认为这些内容与管理会计人员的工作有着非常密切的联系。

本书中所列出的疑难和问题是本书每一章节内容的组成部分。要回答这些疑难和问题就必须学习本课程。要理解每一章节的主题思想，首先必须解决这些问题。读者不应指望在

第一次读完该书后就能对所学内容充分掌握。因此，各章之后都介绍了一些有助于解决有关问题的补充读物。

在许多方面，本书仅仅是对有关问题的初略论述。为了使读者能够在一个或更多的领域里取得收益，本书还提供了参考书目提要。

最后，我们感谢许多为本书提供见解的人。他们的名字出现在有关的脚注中。然而，最应该感谢的是这些人：我们的在密执安大学的老师们，他们使我们走上了现在的这条道路；我们在科南尔的同事，他们使我们的许多观点得以精炼；我们的学生，他们对我们不断提出异议；还有我们的家庭成员，他们支持我们的努力，允许我们进行事业上的冒险。我们还想感谢哥伦比亚大学的麦伦·尤里兹凯教授，他对本书的早期稿本提出了特别有帮助的评议。他的许多建议都编进了最近的版本中。我们还要感谢在问题练习方面提供帮助的罗伯特·玛琪先生和许多写成本会计教科书的作者，我们的书中引用了他们的观点。

目 录

第一部分：成本分类、归集和控制概论

第一章 会计人员的作用	(1)
1.1 会计活动的目标.....	(2)
1.1.1 收益和财务状况的确定.....	(2)
1.1.2 参与成本控制.....	(3)
1.1.3 激励雇员为达到组织的目标而努力...	(4)
1.1.4 决策和计划.....	(5)
1.1.5 企业的目标.....	(7)
1.2 会计：参谋作用.....	(11)
1.3 总结.....	(13)
第二章 成本分类	(18)
2.1 成本的分类.....	(19)
2.1.1 业务活动与成本方面的变化.....	(20)
2.1.2 责任.....	(23)
2.1.3 产品种类：追溯最终产品的成本.....	(24)
2.1.4 按性质或用途分类.....	(27)
2.2 成本的经济特征.....	(27)
2.2.1 “沉没成本”.....	(28)
2.2.2 相关成本与无关成本.....	(29)
2.2.3 机会成本.....	(31)

2.2.4 可控制成本和不可控制成本·····	(32)
2.2.5 边际成本与增量成本(或差别成本)···	(32)
2.3 边际成本和差别成本之分析·····	(33)
2.3.1 边际分析: 经济学的方法·····	(33)
2.3.2 差别成本: 会计学的方法·····	(36)
2.4 会计资料与决策·····	(37)
2.5 总结·····	(38)
第三章: 制造费用会计·····	(49)
3.1 制造费用的记录·····	(51)
3.1.1 总分类帐·····	(51)
3.1.2 明细分类帐·····	(54)
3.2 制造费用的分配·····	(56)
3.2.1 部门制造费用率·····	(56)
3.2.2 经营部门对制造费用的分配·····	(59)
3.3 制造费用的产品吸收·····	(62)
3.3.1 生产能力上的考虑·····	(63)
3.3.2 固定制造费用率和可变制造费用率···	(67)
3.4 总结·····	(68)
第四章: 成本会计制度·····	(83)
4.1 分批成本制度·····	(83)
4.2 分步成本制度·····	(87)
4.3 标准成本制度·····	(92)
4.3.1 建立标准成本所需要的资料·····	(94)
4.3.2 建立成本标准·····	(95)
4.4 总结·····	(97)

第五章：成本的差异与控制	(110)
5.1 成本的差异：一般性	(110)
5.2 直接成本差异	(113)
5.2.1 人工差异	(114)
5.2.2 材料差异	(117)
5.3 制造费用差异	(120)
5.3.1 可变的制造费用差异	(121)
5.3.2 固定制造费用率与差异	(121)
5.3.3 固定的制造费用差异的美金量	(126)
5.4 制造费用差异的图解分析	(127)
5.5 成本差异的重要意义	(131)
5.6 成本差异的处理	(132)
5.7 标准成本制度下成本登记流程简图	(133)
5.8 总结	(134)

第二部分：成本会计和控制方面的特殊课题

第六章 成本控制的行为	(153)
6.1 预算	(155)
6.1.1 预算的种类	(156)
6.1.2 预算的管理	(157)
6.1.3 预算和行为	(159)
6.2 可变的预算标准	(161)
6.3 激励	(163)
6.4 参与管理	(164)
6.5 其它方法	(165)
6.6 成本控制行为理论的进一步论述	(166)

6.7 总结	(167)
第七章 存货的估价和决策	(173)
7.1 存货成本与内部决策	(173)
7.1.1 控制存货的原因	(174)
7.1.2 存货成本	(175)
7.1.3 固定成本与存货决策	(176)
7.1.4 附加因素	(179)
7.1.5 存货成本的变化和控制	(179)
7.2 存货成本法和财务报表编制	(179)
7.2.1 判断财务报表优劣的标准	(185)
7.2.2 可供选择的估价程序	(187)
7.2.3 变动成本法和内部财务报告	(192)
7.3 总结	(193)
第八章 联合成本与联合产品	(207)
8.1 联合成本和决策	(209)
8.2 存货估价与联合成本	(217)
8.2.1 纯收入与成本分配	(217)
8.2.2 副产品	(221)
8.3 总结	(223)

第一部分 成本的分类 归集和控制概论

第一章 会计人员的作用

假如设想一个大型组织，比如说一家主要的化学公司，一家银行，一个诊疗所或者一个政府的部门，它的一切财务帐目记录（工资表、分类帐、业绩报告、税务记录等等）被火毁灭。你知道由此会引起什么问题吗？你认为这个组织会经历严重的经营性问题吗？你再设想一下，如果这个公司被禁止替换这些烧毁的记录而代之以新的记录，它要想经营下去而且还要盈利，这是何等的困难！

你料想过一个规模小得多的组织，例如一个夫妻经营的小杂货店，经历过同样的记录被毁，又不许取代的问题吗？也许想过，但是我们认为这些问题对于一个活动规模不大而又是连续性经营的组织来说是不太严重的。一个经营规模较小的企业的经理对企业的总括经营情况可以说是了如指掌。而在一座大型企业里，要达到这种同样的熟悉程度却是不可能的。在这两种情况下，就需要有个财务记录系统（会计）以保持有关的重要事情的历史。因此，组织的规模越大，与之有直接关系的会计职能就越重要。

上述两节中我们所强调的会计职能就是记帐的职能。记帐是会计的一项基本任务，它派生了另外几个职能——这些职能是管理会计人员为他的企业而应该做的。这些派生职能是由在各种管理水平下常提到的几个问题里启示出来的。首先，我有什么问题；我能获得什么样的资料来帮助我更好地理解我的问题。其次，在所有应考虑、可供选择的解决办法里，哪一个办法对于达到我的目标最好？第三，根据过去的一个时期所确立的目标，我们应该怎么做，以及我们怎样才能做得更好？这些问题及其解答，并非是相互独立的。例如要想连续提高过去的成绩就要随时承认和解决难题。

1.1 会计活动的目标

上一段中提出的问题揭示了财会部门的几个职能。它们包括：

- 1、确定收入和财务情况。

- 2、参与成本控制。

- 3、激励雇员为组织的目标而奋斗。

- 4、为决策和计划提供资料。

这四项目能并没有按其重要程度和秩序排列，而且他们之间并不互相包括或者互相排斥。

1.1.1 收益和财务状况的确定

这个职能大家很可能在财会工作中做过研究。在某种程度上，内部会计职能的设计是为了达到这一目标。这就需要记录和分配各种成本，例如包括与劳力、材料和制造费用有关的成本。但这仅仅是一个理由，而且按照我们的观点，这并不是最重要的证明需要有一个健全的成本会计体系的正

当理由。

确定收益和财务情况是很重要的，但任何确定都会是不准确的，而且受许多假设的支配。例如，固定成本是期间成本吗？或者固定成本是与生产直接相联系的成本吗？虽然一定量的成本核算对于它完成确定收益这个目标来说是必不可少的，但这个必要的制度相当简单。由于其准确程度高，所以大部分繁琐枝节都可略去。例如，如果一个部门生产汽车发电机，这个部门发生的总成本必须先弄清楚后才能确定单位成本。但是，没有必要去弄清生产每一个零件的每一个步骤的成本以及它们的准确类型。普通成本（即用于多个成本中心的单一资源的成本，或者生产不止一种产品所发生的成本）问题的重要性将会减少，因为利息会集中体现在财务会计目的所需要的主要计量上，而不是集中体现在成本控制 and 决策所需的更为精确的计量上。

有趣的是，无论成本会计制度多么周详，在收益和财务情况的确定方面，依然存在着问题。其中的一个问题是，固定成本是否应视为产品的成本。如果认为是产品的成本，那么所有的固定成本是否都应该认为是产品的成本，或者当生产活动低于正常时，有一部分固定成本应被视为闲置成本。联合和普通成本的问题也妨碍了财务活动的准确计量，尤其是在那些包含有一个或更多的联产品的存货变化的方面。

区别用于生产的成本与用于其它方面的成本是很重要的。成本会计方面的许多问题的出现，是就因为所获得的仅为一个目的服务的资料又很不适合地为另一个目的服务。

1.1.2 参与成本控制

控制或减少成本需要有一个健全的成本会计制度。知道

成本是在何时何地发生的（即成本发生的会计期间和部门或成本中心）以及这些成本的种类是非常必要的。同样重要的是，必须知道实际的成本数量以及它们事先确定的成本数量（即预算或标准数量）。只有取得这些信息，成本会计制度才可能在控制成本数量上发挥有效的作用。

控制程序是建立在预算数量和实际数量相比较的基础上的。这种比较可在为一个特定部门所做的示图 1—1 中表示出来。这些比较是针对特定的时期和管理水平作出的。管理者可以把他们的注意力集中在那些例外的项目上。另外，这个图示展示了例外在经营管理方面的用途。

图示：1—1 预算情况和实际情况的比较

经营部门A

项 目	预 算	实 际	差 额	说 明
A 1	× × ×	× × ×	× ×	——
A 2	× × ×	× × ×	×	——
A 3	× × ×	× × ×	× ×	——
总计	<u>× × × ×</u>	<u>× × ×</u>	<u>× ×</u>	——

当然，制定预算和衡量实际活动水平会产生问题。究竟该如何做出这些决定，如何利用公式表示比较，如何得出结论和如何在业绩报表里进行汇报是我们这本书经常涉及到的问题。

1.1.3 激励雇员为达到组织的目标而努力

预算和业绩报表对激励人的活动有着重大的影响。而且，一个组织将发现，使用中的报告手续不仅对成本控制，

而且对冒险行为和创造性都有激发作用。在一些组织里，一个不令人满意的报告需要负责的经理写一份详细的说明，并包括将要采取的补救措施。另一方面，一个令人满意的报告不能被忽视或忽略。这样做肯定对经理的汇报有促进作用。

许多组织运用参与预算技术在一定程度上是对激励因素重要性的承认。激励这个问题很重要，以致足可以证明有理由专开一个独立的篇章。

1.1.4 决策和计划

管理决策和计划需要使用成本数字资料是建立健全成本会计制度最重要的正当理由。会计循环图解表作为一个决策的概括性说明是非常有用的。插图1—1表示的是会计循环，决策者可以通过它获得有关信息。但是我们需要第二个表来显示不同类型的信息是如何进行选择和在收益选择的决策模型中如何运用。见插图1—2

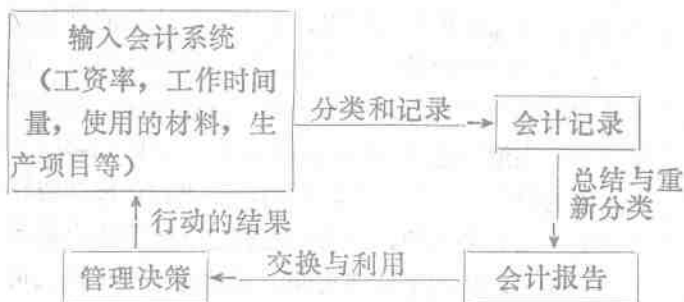


插图1.1 会计循环

出处：见美国会计学会的一份关于管理决策模式的报告。《会计评论增刊》1969年第48页。

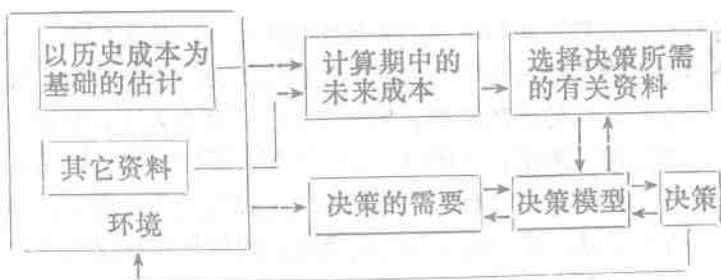


插图1.2 一般的决策模式

通过上图很容易得出这种结论：即只有未来成本与管理决策有关，而历史成本与管理决策无关。这种情况是普遍的，因为人们一般都认为经营管理者必须使用有关的未来成本来作出决断。然而，历史成本资料不仅与现行成本的控制有关，而且与相关的未来成本的估计有关。插图1.2显示的是历史成本是如何产生出满足决策的有关成本资料的模式。周围环境既影响内部与外部的资料，也影响做决策的种种需要。反过来，做决策的种种需要又用来解释决策的模型。决策模型的选择影响着资料的选择，模型和这些资料一起又带来了决策。这个决策反过来又影响周围环境，也因此影响了做出未来决断的资料。对于一个特定的决策来说环境和资料可能是内部的、或者外部的，或者两者都是。图中由决策指向决策模型的箭头，体现了反馈机制。通过此机制，模式可以自行修改评价目的和可能性，以达到决策的目的。从决策模型到有关资料间也有一条途径，它允许模型和资料互相来往地响应决策的所要求。

当一个决策模型选择好后，另外五个因素必须加以确