

管 理 会 计

陆祖汶 编译

对外贸易教育出版社

管理会计

陆祖汶 编译

责任编辑 张孟秋

*

对外贸易教育出版社出版

(北京和平街北口北土城 邮政编码 100013)

新华书店北京发行所发行·新源印刷厂印刷

*

开本787×1092 1/32·印张16.625·字数373千字

1989年12月第1版·1989年12月第2次印刷

印数1000—5800册·定价6.50元

ISBN 7—81000—364—X/F·099

目 录

第一章 总 论	(1)
第一节 机构和管理职能	(1)
第二节 信息及其分类	(7)
第三节 管理会计信息的种类	(10)
第四节 管理会计的特点	(15)

第一篇 完全成本会计

第二章 完全成本信息及其应用	(24)
第一节 完全成本	(24)
第二节 对完全成本信息的应用	(29)
第三节 正常价格的制订	(34)
第四节 计价的其它几种方法	(42)
第三章 成本会计制度	(56)
第一节 成本的成分	(56)
第二节 成本费用累积制度	(63)
第三节 分批成本计算法和分步成本计算法	(75)
第四章 间接生产成本费用	(91)
第一节 生产活动	(91)
第二节 间接成本费用的分摊——一般方法	(94)
第三节 确定和使用间接费率应考虑的问题	(100)
第四节 联产品和副产品	(105)
第五节 服务中心费用的分摊	(111)
第五章 成本会计的其它问题	(124)
第一节 非生产性成本费用	(124)

第二节	商业公司和服务机构	(131)
第三节	成本会计的要点	(136)
第四节	变动成本计算法及其对收益的影响	(142)

第二篇 差异会计

第六章	本—量—利关系	(154)
第一节	差异成本	(154)
第二节	变动费用和固定费用	(157)
第三节	本—量关系	(167)
第四节	利润图解和收益分析	(176)
第五节	本—量—利关系的应用	(184)
第七章	经营决策	(197)
第一节	决策和决策分析	(197)
第二节	几种“成本”概念和计算方法	(202)
第三节	涉及成本(费用)的一些问题	(209)
第四节	既涉及成本又涉及收入的问题	(214)
第五节	决策模式	(224)
第八章	投资决策(一)	(244)
第一节	现值的概念	(245)
第二节	现值的应用	(249)
第三节	投资收益率和现金流	(253)
第四节	变量的估计	(259)
第九章	投资决策(二)	(281)
第一节	所得税和净现值	(281)
第二节	投资分析的其它方法	(290)
第三节	投资的优先问题	(296)
第四节	方法的比较和存在的问题	(299)

第五节	所得税对投资决策的影响	(304)
-----	-------------------	-------

第三篇 责任会计

第十章	管理控制结构	(324)
第一节	机构的特点	(324)
第二节	责任中心	(329)
第三节	费用中心和利润中心	(336)
第四节	转让价格	(343)
第五节	投资中心、目标管理	(350)
第十一章	管理控制程序	(360)
第一节	计划和控制程序	(360)
第二节	管理控制程序的步骤	(365)
第三节	管理控制中使用的会计信息	(369)
第四节	管理控制的性态问题	(378)
第五节	性态问题举例	(382)
第十二章	长期计划和预算编制	(393)
第一节	长期计划	(393)
第二节	预算编制	(396)
第三节	营业预算的编制	(402)
第四节	现金预算和资本支出预算	(414)
第十三章	标准成本(费用)	(424)
第一节	标准成本(费用)的性质	(424)
第二节	成本费用标准的制订	(428)
第三节	材料和人工差异的分析	(437)
第四节	标准成本费用的应用	(443)
第十四章	差额分析	(452)
第一节	差额分析程序的概貌	(452)

第二节	定制产品的差额分析	(456)
第三节	市场差额和生产差额分开	(465)
第四节	差额总结	(475)
第五节	混合差额	(480)
第十五章	控制报告及其应用	(492)
第一节	管理报告的种类	(492)
第二节	控制报告的内容	(494)
第三节	报告的技术准则	(504)
第四节	控制报告的应用	(513)

第一章 总 论

二次大战后，科学技术不断有重大突破并应用于生产上，使社会生产力大大提高、资本主义生产资料私有制和生产社会化的矛盾越来越尖锐、资本主义企业之间的竞争愈演愈烈。为了加强企业的内部管理、在激烈的竞争中能够生存并发展下去，企业管理人员深深感到有及时了解经营过程中有关信息的必要，也希望能掌握对信息加以分析的方法，从而理解市场、生产等方面的发展趋势，有助于进行决策。这样，管理会计就逐渐产生并发展起来。不过，它成为会计学中的一门独立的学科，还是五十年代以后的事。

管理会计是和企业的内部管理分不开的。作为本书的总论，本章主要是简述一下有关机构、管理、信息等方面的概念，也对管理会计本身及它与财务会计之间的重要区别等作一介绍，从而使读者对本书总的结构有个大致了解。

第一节 机构和管理职能

管理会计的目的是向企业的经理人员提供信息，以帮助他们在其所属的机构内部履行他们的责任。我们在本节中先讨论一下有关机构的问题，然后再谈谈管理的职能。

机构

简单地说，一个机构就是一群人为了相同的目的而共同工作。一家生产产品的工厂、一个提供服务的公司都是一个机构，这一类机构就是企业；另外还有非企业性机构，如政府机关和事业单位等。

在资本主义国家，大多数公司都是私人所有，公司的主人是该公司的股票持有人（股东），一家公司可以有成千上万个股东，他们按股份的多少选出董事会来代表股东的利益。所以，董事会实际上是由少数最大的股东操纵的。董事会挑选并聘请有经营经验和能力的人当公司总裁（总经理），主持公司的日常工作。

机构的目标机构的存在并为之而努力的目的就是机构的目标。西方国家公司的股东自愿向公司投资（购买公司的股票），因为他们期待着能赚得一定的投资收益（或利润），所以一家股份公司的首要目标就是赚取利润。对于绝大多数的企业说来，赚取满意的利润就是最重要的目标。因此，这些以赚取利润为目标的机构就称之为利润导向机构（或利润机构），以区别于非利润机构（如政府机关、事业单位等）。后者的目标和前者的是不一样的。

本书将要讨论的主要是利润机构的目标问题。利润机构的目标以赚取满意的利润为主，它们也会有一些次要的目标，但这些次要目标不是本书的讨论内容。

机构的战略。一家公司可以有好多种途径和方式来达到它赚得满意利润的目标，公司经理人员在多种可选择的途径中挑选他们认为是最好的途径，并采取相应的行动方针，这就是机构的战略。

例如，一家名字叫东方服务公司的总裁，在征得董事会的同意后，决定东方服务公司最好的战略是提供高质量的旅馆房间；每一家旅馆除了经营餐厅和酒吧间外，还应该提供会议房间和举办宴席的设备；为了兜揽生意，应该大做广告。

经理人员和董事会也可以选择不同的战略。例如，服务

公司可以提供较低水平的房间，使价格相应降低；也可以自己不开餐厅和酒吧间，而将那些地方租给其它公司去经营；他们也可以不提供举行会议的房间和举办宴席的设备；广告也可以少做。东方服务公司对这些不同的战略以及其它可选择的战略不时地进行研究。由于过去的战略抉择，使东方公司的经营方式成为它现在的这个样子。

每一个企业都会有它自己的一套战略，尽管它常常并不用书面写出。这些战略表明：（1）企业决定生产的产品和/或提供的服务；（2）生产产品和提供服务的各种可选择的方式和途径中，公司决定采用哪一种。

机构的结构

假设东方服务公司下属有三家旅馆，共有 200 名工作人员，许多战略措施不必由公司总裁去执行，他不可能亲自管理这许多人，于是他建立起整个机构的一个组织结构。每一家旅馆由一名经理负责它的日常经营工作；在每一家旅馆内部都有餐厅部、房间部和接待部，接待部负责定房间分配房间、和顾客结帐、以及类似的工作；每一个部门有一名部门经理负责。

这些旅馆经理和各旅馆内的部门经理是业务经理，业务经理们管理着机构内那些直接从事业务活动的单位。他们所管理的部门称为业务部门。

机构内除了这些业务部门之外还有一些职能部门；职能部门向其它部门和整个机构提供服务。东方服务公司下设有人事部、广告部、采购部、会计部和财务部。这些部门的工作人员组成机构总部人员的一部分，这些部门的经理（或主任）向公司总裁报告工作，不向各旅馆经理、更不向部门经理报告工作。

会计部。作为东方公司职能部门之一的会计部负责收集、报告和分析会计信息和其它信息，编制各种内部和外部使用的报告和报表。会计部门要向其它部门和最高层领导提供这些服务（即信息）。本书将要讨论的主要是会计部门的工作以及对它所提供的信息的应用。

机构组织图。一幅机构组织图表明一个机构内部经理们之间的责任关系。一个企业机构大小不同，结构不一样，它的机构组织图的层次和复杂程度也相差较大。有关机构组织图的问题，我们在第十章再详加讨论，本章后部的“例题求解”中有一个简单的例子。

责任中心。在一个机构内有许多大大小小的单位，每个单位都包含有一群人为某一项任务而共同工作；一个单位内的所有的人都向一个人报告工作，这个人就是该单位的经理；这样的一个单位我们称为责任中心。所以，责任中心就是机构中的一个单位，被委以一定的责任，并由一名经理来领导。责任中心有大有小，在机构组织图中的位置有高有低，如东方服务公司下属的三家旅馆可以当作是三个责任中心，而每个旅馆下的有关的部也是责任中心，不过是低一层的责任中心罢了。责任中心的概念对管理会计说来特别重要，我们在此仅提一提。

管理的职能

经理的主要责任是对他所领导的人员完成本责任中心的工作任务负责任。这并不是说经理们要自己去做各种各样的具体工作，西方国家不要求这一点。旅馆餐厅部经理的责任是使餐厅部所有工作人员在接收、烹调、和提供食品服务方面都做得很好，餐厅部经理自己不必下厨房或在餐厅为顾客端菜。

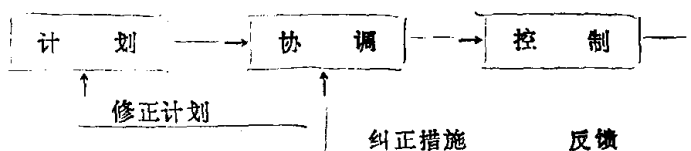
就经理人员的职能（也就是管理的职能）说来，虽然各种书籍的说法不完全一样，但主要可分为三个方面：

1. 计划；
2. 协调；
3. 控制。

各级经理人员为他们所负责的责任中心履行这三方面的职能，同时也参加整个公司的相应职能的履行。三个职能之间的关系可以用下面的图解表示出来：

图解 1-1：

三种职能：



计划。在做计划的过程中，经理要决定应该采取什么行动来帮助整个机构实现它的目标。东方服务公司的工作人员从事各种各样的活动：如他们打扫、整理客房；准备好餐厅菜单上列出的各种菜肴等。实际上在此之前，旅馆的经理就以下这些问题早作了比较周密的考虑：经营这家旅馆需要雇佣多少人？每一个工种需要几个技艺高超的师傅？菜单上应该列出什么菜谱？价格如何订？等等，这就是计划。

协调。在协调的过程中，经理们要照管每天的日常经营工作。了解在旅馆住宿的人数之后，餐厅部经理就会估计出餐厅用餐人数的多少，也就能知道要准备多少饭菜和使用多少工作人员。这样，经理就分配给在餐厅部工作的每个人的工作班次任务。此外，经理还要及时解决经营过程中出现的问题，例如厨房人员和餐厅人员之间的争端应予解决。经理不仅要照管经营，还要协调随时都会出现的问题。

控制。控制的过程就是要经理人员保证他们的责任中心是以最好的方式经营的,作为控制程序的一部分,经理人员要对过去的经营报告加以研究,从而为今天更好地经营找到途径。即是说,他们从过去的经营中吸取经验教训,以便将来做出更好的计划。这种用过去的经验来修改将来计划的过程称作“反馈”。一般说来,经理人员要在两个方面对过去的经验作出估价:一是对过去的活动或作用加以评价,从而改进完成任务的方式方法,甚至必要时改变战略;二是对每个人的工作实绩作出评价,这可能导致对个人的表扬、晋升、批评和建议等,或者其它有关对个人采取的行动。

在履行计划、协调和控制的职能时,经理们要作决定,这种决定称为“决策”。餐厅部经理做计划中决定购置一台厨房的新设备或决定菜单上列些什么菜谱;而决定谁在什么岗位上工作则是属于协调;经理在必要时决定应采取什么措施,这是他在履行控制的职能。所以说,从广义上讲,我们可以将三种职能看作不同种类的决定,但由于每一种决定,有些不同的管理会计信息,所以我们还是将三种职能分别加以讨论。

不同机构的共同点

机构的数目有成百万上千万,从一定意义上讲,每一个机构都有它的独到之处,但除了规模特别小的之外,所有的机构都有上面讨论过的那些一般特点,即:它们都有一个或一个以上的目标,为达到目标他们都有一定的战略,它们的工作人员都分到不同的责任中心去,每一个责任中心都有一个经理,这些经理都在对机构的活动进行计划、协调和控制等等。

本书将对适用于各种机构的管理会计的性质和应用加以讨论,由于各机构之间都有基本相似之处,所以报表的编制

方法可以一般地适用于各机构。但又由于各机构之间都有一定的区别，有些报表只适用于一定类别的机构。例如，在利润机构（如东方服务公司）和非利润机构（如政府机关、学校等）之间有许多重要区别；非利润机构不以利润为它的目标，但它们还是有另外的目标的，不管它们的目标是什么，这些机构的管理会计信息是要帮助它们的管理人员达到机构的目标的。

第二节 信息及其分类

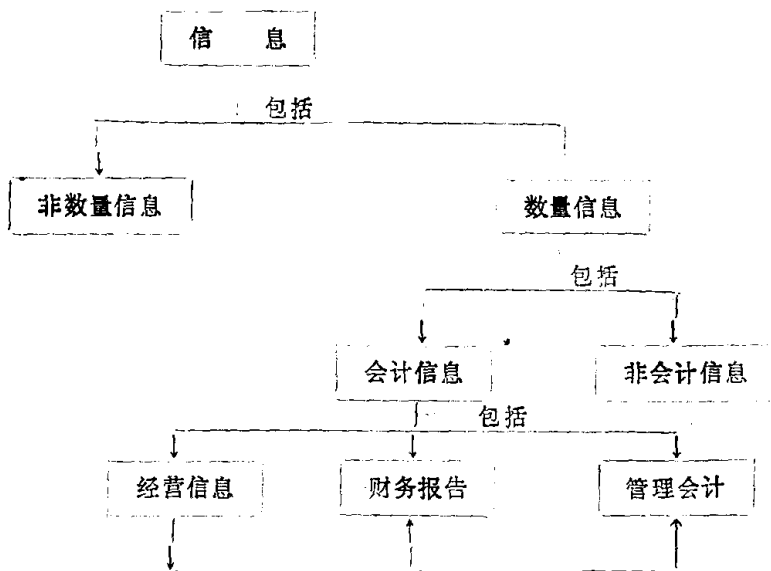
信息

信息就是对已知的情况加以补充的事实、数据、观察、感觉或其它任何事物。我们说 1,000 这个数字本身并不是信息，它不能告诉我们任何事物。如果说某个学校的学生注册人数达到 1,000 名，这 1,000 名学生就是信息了。管理会计就是一种信息，它在整个信息系统中的地位可以从图解 1-2 中看出来。

信息可能是数量的，也可能是非数量的。从感觉（听到、看到的等）、谈话、电视节目、报纸消息等得到的印象是非数量信息的例子；而管理会计的信息主要是关于数量的。

数量信息的种类很多。会计信息和其它种类的数量信息的区别就在于它通常以货币形式表示。有关一个工人的年龄、经验水平、和其它特点的信息是数量信息，但它们一般不是会计信息。当然这样的区分也不是绝对的，当非货币信息有助于读者对所报告的内容的理解时，会计信息也包括非货币信息。例如某家公司的销售报告不仅有销售收入的金额数，也有顾客的数目，这顾客的数目就是非货币的数量信

图解 1-2:



息。这里的问题不在于非货币信息是不是会计信息的问题，而是非货币信息对经理人员有用时，它们在会计报告中也加以反映。

经营信息

图解1-2的底部列出了三种会计信息，这些 信息 中最大数量的还是经营信息。经营信息是在经营过程中产生的详细数据。它为另外两种会计信息提供资料，即是说，大多数财务会计和管理会计的信息都包含有经营信息的总结性资料。

一个机构的每天经营活动产生大量的经营信息，如果一个人埋在这些详细信息堆里，就会迷惑不解、毫无办法；但如果一个人不被成堆的详细信息所缠绕，还是可以将它们分成比较少的几种类别的。主要类别有：

生产：生产记录反映从顾客那里收到的订货单的细节，为履行交货而下达的生产某种货物的指示，以及为产品的存货

而下达的生产指示（这一类信息在服务机构中不存在）。

材料：材料记录是和订购的材料、收到的材料、贮存的材料和发送给生产部门的材料有关的信息。

工资：工资记录显示每个工人挣得的工资额、所做工作的性质、以及已付的工资数额。

工厂和设备：工厂和设备记录表明公司所使用的每一项重要的土地、建设物和设备的成本、所在的地方以及现状等，还表明有关的折旧数据。

销售和应收帐款：每一笔现金销售都有某种现金记录；每一笔赊欠销售都有一份发票，表明出售了什么，向谁出售的等详情；对每一个欠帐的顾客都有 赊欠的 数额、已付金额、和未付金额等记录。

财务：财务记录包括支票和银行存款记录、投资数额记录、负债的发生额和偿还额的记录以及付给股票持有人的股息及其它记录等。

财务报告

财务报告主要是将这些经营信息加以分类和汇总而制得的，一家公司设置的一套帐户就要考虑到如何便于汇总的问题。损益表上的销售收入是会计期内发生的。每一笔现金销售额和赊欠销售额的汇总数额。资产负债表上所列的应收帐款额是资产负债表当天的详细会计记录中每一个顾客所欠余额的总和。

管理会计

详细的经营信息也为大部分管理会计信息提供了源泉。和财务报告一样，管理会计信息主要也是来自基本经营信息的汇总。在正常的情况下，一个经理对一个顾客所欠金额的多少并不太关心，对一个工人上星期挣多少工资，或者昨天

公司存入银行多少钱，或者购买多少食品或物资等等都不很在意。这些事情的记录是为经营人员所用，一般经理们并不使用，经理们感兴趣的不是这些详细情况，而是它们的汇总资料。

第三节 管理会计信息的种类

管理会计信息在几个重要的方面都和财务会计信息有区别。但重要的区别，也是造成对管理会计理解上最困难的问题，就是在管理会计中，信息是为了不同目的而进行不同的汇总，而在财务会计中的汇总方法则基本上是统一的。

财务会计实质上是一种单一的程序，它受一套公认会计原则所制约，也被“ $\text{资产} = \text{负债} + \text{权益}$ ”这样基本公式所统一。所有的财务会计事项都与这样的基本公式有关系，这样的关系又受与其相对应的公式“ $\text{借记金额} = \text{贷记金额}$ ”而进一步加强。而在管理会计中，存在着为经理们的不同目的所使用的三套信息，每一套信息分别用于特定的目的，对于其它的目的是没有用的。

本书将分三大篇，分别讨论三种管理会计信息的性质和用途，本章是介绍性的，将以不同的成本结构对它们加以解释，也可以用不同的收入结构或资产结构来进行解释，对于后两种的解释方法，以后再加以讨论。

成本是为了某种目的而对使用掉的资源数量用货币单位表示的一种量度。人们对“成本”和“费用”二词常常互相混用。本书提到成本，是指一个完整产品或一项完整服务的成本的各种成分。（即各项费用）之和或指购进某项产品或服务所支付的金额。费用则是指成本中的一个成分，或指一个时

期某一项目的支出数额，若是前者，本书也称为“成本费用”。构成管理会计的三种成本结构如下：

1. 完全成本会计；
2. 差异会计（又可称为差别会计）；
3. 责任会计。

我们先对这三种成本结构作一简单介绍，然后再说明它们和计划、协调和控制这些管理会计的职能之间的关系。

完全成本会计

一件产品或一项服务的完全成本是发生在该产品（或服务）上的直接费用加上该产品有关的间接费用的相应数额。在一家饭馆用餐一客的完全成本就为准备这一客饭菜而用掉的肉、菜和其它成分的成本费用，加上厨房和餐厅人工费用的相应数额，还要加上厨房和餐厅的用具、设备折旧和其它费用的相应份额。

在制造业公司，为编制财务报表要对完全成本费用加以汇总。制成品存货项目在资产负债表上是以生产这些货物的完全成本列出的，损益表上的销货成本项目是该时期内所出售的货物的完全生产成本。所以说，完全成本会计是制造业公司的财务会计的一部分。

许多公司以用完全成本作为计算销售价格的基础；在正常情况下，价格是在产品的完全成本的基础上加上一定的利润率。

例如，美国的一家公司要求东方服务公司的经理为它的50名销售人员的一次全天训练会议的后勤服务提交报价。东方服务公司的经理了解详细要求之后，准备了以下一份完全成本的估计数额：