

国际高级现代管理课程

教材选编

JIAO CAI XUAN BIAN

下 册



中国企业管理协会
北京市厂长（经理）工作研究会

国际高级现代管理课程

教材选编

下册

国内内部发行

中国企业管理协会
北京市厂长(经理)工作研究会
一九八六年·北京

封面设计：于鸿滨

国际高级现代管理课程

教材选编

下 册

中 国 企 业 管 理 协 会 编
北京市厂长(经理)工作研究会
北京市门头沟胶印厂印刷

北京市厂长(经理)工作研究会发行
地址：北京市东城区史家胡同78号
字数：728千字 定价6.00元

下 册 目 录

成本管理

第十九章 企业组织中会计人员之职责.....	(3)
一、成本会计与管理会计之重点.....	(3)
二、管理会计人员之广泛职责.....	(6)
三、摘要.....	(9)
四、自我研讨问题.....	(9)
五、讨论题、问题和个案.....	(10)
第二十章 概述成本术语与目的.....	(15)
一、一般成本概念.....	(15)
二、变动成本和固定成本.....	(16)
三、单位成本与总成本.....	(18)
四、产品成本与期间成本.....	(19)
五、一些成本会计术语.....	(25)
六、成本分类.....	(26)
七、摘要.....	(26)
八、自我研讨问题.....	(26)
九、讨论题、问题和个案.....	(29)
第二十一章 成本——数量——利润分析.....	(36)
一、损益两平点.....	(36)
二、成本——数量——利润之假定.....	(39)
三、成本、数量和利润之交互关系.....	(41)
四、衡量数量.....	(44)
五、贡献法对损益表之意义.....	(45)
六、摘要.....	(47)
七、自我研讨问题.....	(47)
八、附录：所得税之任务.....	(49)
九、讨论题、问题和个案.....	(50)
第二十二章 一般预算：利润规划.....	(61)
一、预算的主要特性.....	(61)

二、预算种类·····	(62)
三、整体预算释例·····	(63)
四、销货预测——一项艰难的工作·····	(75)
五、规划模式与模拟·····	(76)
六、摘要·····	(76)
七、讨论题、问题和个案·····	(76)
第二十三章 制度设计、责任会计和激励·····	(86)
一、激励与制度设计·····	(86)
二、预算之优点·····	(87)
三、责任会计·····	(89)
四、可控制与不可控制成本·····	(92)
五、制度对人群行为的影响·····	(94)
六、行为重点之说明·····	(96)
七、摘要·····	(99)
八、自我研讨问题·····	(99)
九、讨论题、问题、和个案·····	(100)
第二十四章 弹性预算与制造费用控制·····	(111)
一、弹性预算·····	(111)
二、混合成本·····	(117)
三、既定、任意和机械性的成本·····	(120)
四、非制造之工作衡量·····	(121)
五、摘要·····	(126)
六、自我研讨问题·····	(126)
七、讨论题、问题和个案·····	(129)
第二十五章 产品成本计算交替方法的损益效果·····	(141)
一、损益衡量之贡献法·····	(141)
二、自我研讨问题·····	(144)
三、吸纳成本法中不同作业水准之职责·····	(146)
四、自我研讨问题·····	(149)
五、标准成本差异与损益表·····	(150)
六、预算控制之纵览·····	(154)
七、自我研讨问题·····	(158)
八、摘要·····	(158)
九、讨论题、问题和个案·····	(159)
第二十六章 决策用攸关成本和贡献法·····	(179)
一、攸关的意义·····	(179)

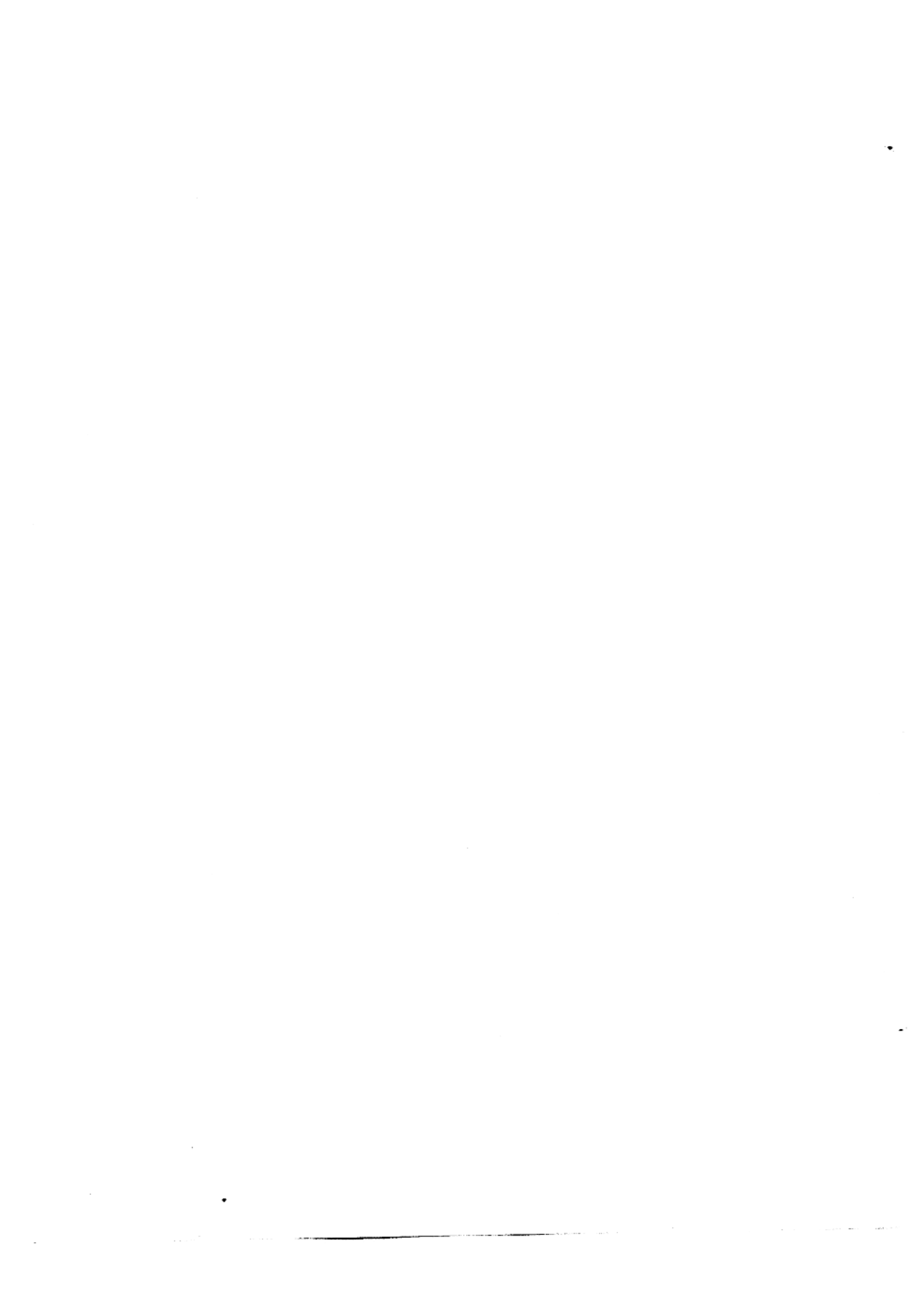
二、攸关释例：选择作业水准·····	(180)
三、定价贡献法·····	(183)
四、攸关和贡献法之另一释例·····	(185)
五、无关的过去成本·····	(187)
六、摘要·····	(191)
七、自我研讨问题·····	(192)
八、附录一：用于不同目的之成本术语·····	(194)
九、附录二：成本加利润定价·····	(195)
十、讨论题、问题和个案·····	(196)
第二十七章 资本投资决策分析·····	(210)
一、投资决策的结构·····	(211)
二、投资决策的分析方法——基本概念·····	(213)
三、投资决策的分析方法——深入概念·····	(218)
四、投资决策的复杂性与精确性·····	(224)
五、风险分析·····	(232)
第二十八章 资本成本·····	(237)
一、各种资本成本之决定·····	(237)
二、加权平均资本成本·····	(240)
三、其它资本成本观念·····	(242)
四、附录：论文选编	
1. 企业如何发展与评估新的投资机会·····	(243)
2. 中小型企业与研究发展·····	(250)
第二十九章 贸易之信用状·····	(255)
一、商业信用状之意义·····	(255)
二、信用状之关系人·····	(257)
三、信用状之功用与缺点·····	(258)
四、信用状之法律关系·····	(259)
五、信用状交易的特性·····	(260)
六、信用状之内容·····	(260)
七、信用状的种类·····	(262)
第三十章 外汇与管理实务·····	(270)
一、国内汇兑·····	(270)
二、国外汇兑·····	(272)
三、套汇、海琴、提前与落后·····	(281)
四、汇价制度——固定汇率与浮动汇率·····	(288)

生产管理

第三十一章 需要预测 (一)	(294)
一、为何需要预测	(294)
二、预测简介	(297)
三、预测方法	(305)
四、单纯预测法	(305)
第三十二章 需要预测 (二)	(324)
一、回归分析与相关分析	(324)
二、景气或指标预测法	(331)
三、机会预测法	(332)
四、投入—产出分析法	(333)
第三十三章 整体的生产规划与控制	(337)
一、整体规划预测	(337)
二、整体生产规划所需要的情报	(337)
三、整体生产规划的几个基本策略及其成本结构	(338)
四、生产规划的模型	(341)
五、结论	(354)
附录 1: 整体生产规划方案研究一	(354)
附录 2: 整体生产规划个案研究二	(355)
第三十四章 存货控制	(360)
一、存货控制的范围	(360)
二、存货控制的目的	(360)
三、存货控制的利益	(361)
四、不良存货控制的征候	(362)
五、存货控制所需建立的资料	(363)
六、存货控制的重点	(366)
七、ABC 分析法——PARETO 法则的应用	(366)
八、订购点法	(369)
九、服务点法	(369)
十、不允许短缺之经济订购量模式	(372)
十一、允许短缺的经济订购量模式	(374)
十二、生产与使用同时进行的存量控制模式	(375)

十三、有价格折扣之存量控制模式·····	(376)
十四、标准差在存量控制上之利用·····	(378)
十五、风险下的存货模式·····	(380)
十六、单期的存量控制模式——边际分析的应用·····	(383)
附录：存货控制的个案研究·····	(384)
1. 高值玩具公司·····	(384)
2. DOES 改变了存货观念·····	(388)
第三十五章 网络分析技术·····	(389)
一、概述·····	(389)
二、“网络图”的组成·····	(390)
三、“网络图”的编绘·····	(393)
四、“网络图”的时间参数计算·····	(396)
五、“网络图”的应用·····	(405)
第三十六章 统计学在工商业的应用·····	(418)
实例一、家庭娱乐供应有限公司实例·····	(418)
实例二、彩虹电视制造有限公司·····	(419)
附录·····	(423)
第三十七章 电脑及电脑化资讯系统·····	(428)
一、电脑简介·····	(428)
二、电脑化资讯系统·····	(436)
三、电脑化资讯系统重要的原因·····	(438)
四、电脑化资讯系统对管理层的影响·····	(439)
实例·····	(440)
后记·····	(442)

成本管理



第十九章 企业组织中会计人员之职责

当作者在撰写本章之时，许多大型企业包括克雷斯勒公司（Chrysler Corporation）、通用汽车公司（General Motors Corporation）、和奇异电气公司（General Electric Company）的高级主管均是由会计人员升任的。由此可见，会计学在最高管理阶层中占有一重要之地位；而且会计学伸入企业组织每一单位后，管理会计人员的职责也就与高阶层管理人员的规划和控制职能结合在一起。

关于企业组织中，会计人员与经理人员的职责，可从研讨现代成本会计中，获得透澈的了解。如何使此两种人员的职责发生相互关系？他们的职务在什么情况下会重叠？以及会计学本身如何帮助经理人员？本书均将一一答复。在本章里，作者打算先阐述会计人员在企业组织中的地位，然后再研究其它章节的结构内容。

一、成本会计与管理会计之重点

1、内部决策之重要性

在每一个企业组织里，会计制度是一个主要的数量化情报制度。如何使“成本会计”成为整体会计制度的一部分？早期的成本会计乃指如何累积历史成本以及如何将历史成本摊入各产品单位和各部门，以提供编制资产负债表和损益表所需的存货评价。虽然成本会计在今日仍继续担任此项重要任务，但其范围已非仅为编制财务报表。一般而言，成本会计很难以所谓之管理会计划分清楚，因成本会计的基本目的是在协助经理从事多项决策。

管理程序之本质是决策——即有目的地从交替方案中，选择一可达到一些目标的方案。这些决策涵括日常（例如，排定某一工作经由一部或两部机器担任）以至非常（例如，是否开发新产品线）之决策。

有时候，会计学领域可划分为两个主要部分：财务会计和管理（成本）会计。此两种会计的主要区别，在于其使用者分别为两个不同等级的决策者。财务会计领域，着重如何对外部决策者（如股东、债权人、政府机关、和其他相关人士）提供服务；管理（成本）会计领域，着重如何对内部决策者（如经理）提供服务。

2、与决策相关

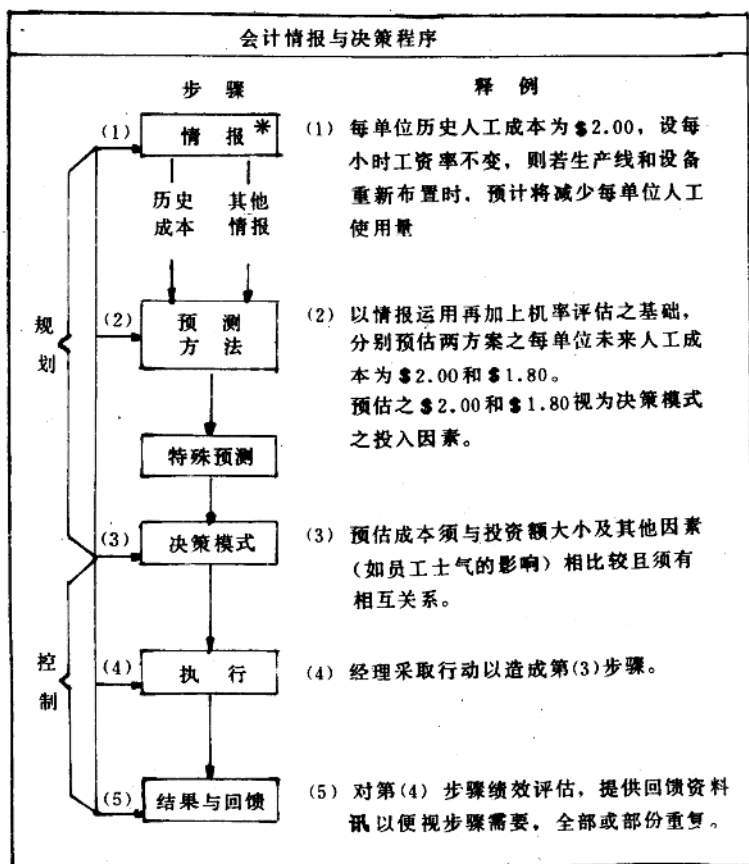
经理人员在交替方案中，通常选用一种方法以为采择之标准，此一方法通称为决策模式。该模式为一种观念表示，用以衡量交替方案的效果。一位决策者应用非正式之决策模式（如最后价格决策取决于预感）抑或应用明确之数学模式（如应用线性规划于排定生产），对整个结构而言并不重要。我们主要着眼于在既定的简易或理想之决策模式下，如何选择所提供的会计情报。

仅举决策一例说明，为了节省人工作业成本而重新布置生产线和设备。假定交替方案是“不变更”或“重新布置”，首先依据图表 19—1 分析之，该图表指出在结构上会计情报所担任的职责。

在两种交替方案下，以每单位历史人工成本 2.00 作为预估人工成本的起点。在“不变更”方案下，纵然还有其他预测方法可能更为适用，但仍采用预估成本 2.00，因为此预测

方法假定过去成本会重复发生；在“重新布置”方案下，每单位人工成本则为 1.80 ，此乃因人工使用量已预料将减少。

特殊预测方法趋于为决策模式之投入因素，因此该模式包括预计人工节余总额与所需增加投资金额的比较，若预计人工节余总额足资收回所增加投资，则“重新布置”方案应可施行。至于实际结果，即成为影响事后情报、预测、决策、和执行方法之回馈情报。



图表19—1

※情报和资料两字就通俗字眼与专门术语而言，意义甚多。一般而言，资料是一般用语；换言之，资料包括情报和非情报。例如，情报可视为改变决策者预测资料的一部分。

3、规划与控制

一般而言，规划与控制的定义甚多，本书定义规划为一种目标的描述，以及为达成目标所设定的决策模式。本释例里，目标在求公司净利最大，而决策模式则指在每一交替方案下，所为人工节余成本总额与所须增加投资总额之比较，此可求交替方案之净成本为最低。

控制指执行决策和运用回馈而达成目标的一种行为。此一定义涉及范围广泛且具弹性。控制注重于成功的实施所选择的行动，但也着重于回馈以便改变部分或全部的未来预测内容、预测方法、决策模式、或其实施。

释例里，厂房重新布置的实际结果，是使新的人工成本每单位为 $2 \cdot 50$ ，而不是原先预计的 $1 \cdot 80$ 。此一回馈结果导致更理想之执行行动（图表 19—1 之第四步骤）。例如，改变管理人员行为，或员工在职训练，或人事调动，即可达成 $1 \cdot 80$ 的目标。另一方面，回馈也可使决策者相信，是预测方法具有缺点而并非执行的问题；或者未来类似的决策所采用之预测方法，也应加修正，如考虑员工训练或学习时间。

图表 19—1 的另一释例，制造过程中材料耗用量的预算程序如下：

①初步情报是一年的材料成本。

②预测方法包括采用历史成本衡量方法，且藉预期次年单位价格变化而修正之历史成本法，求出估计（预计）材料成本。

③决策可能是（a）继续采用同一规格材料，或（b）采用替代材料。但须注意第一种决策是隐含的；换言之，同一规格材料的继续使用，表示该抉择是最好的，而无必要应用正式决策模式。“不变更”或“重复”同一程序，仍视为两种决策交替方案。

④经理实施预期抉择。

⑤回馈包括预算与实际结果的比较。但须注意，这种回馈可被运用于（1）再次设计出同一型态的特殊预测方法，（2）改变预测方法，（3）改变曾一度采用的决策模式，（4）改变达成预期目标的方法，或（5）评估且酬报成果。

简言之，虽然图表 19—1 乍看之下令人疑惧，但它确是简明地叙述会计情报在规划（预测与决策）和控制（执行与回馈）过程中所担负的任务。此外，图表 19—1 也说明了过程中交互作用的特性。为了维持原来的设计结构，我们应视这些程序为一不可分的整体，而不是可分割的许多部分。

4、成本——效益法

会计情报系统是一件商品，一件经济商品，犹如奶油，鸡蛋或雾之控制器。习惯上，我们常提出下列问题：我们愿意为某一种或他一种情报系统付出多少代价呢？成本——效益法与图表 19—1 有相关关系。基本上，该法是为会计人员、经理人员、或两者预测会计方法或制度、经理决策模式、以及所得成果三者间的交互关系。因此，经扣除为获得情报所付之成本后，而能产生最大净益的，始称之为理想的会计方法或制度。

我们承认，这些成本与效益的衡量是一种复杂且难能施行的措施。可是这种观念探讨法（注一）在直觉上，对解决会计问题相当有力，而且是一项令人心动的依据。因此，该方法成为本书最主要的论题。

虽然成本——效益决策不能明确地表示成本效益之结果，但其基本哲理仍不容忽视。例如，我们通常可以了解，关于为了制定各种决策所“需要”的资料（最多）仅限于参考有关连的“成本”和“效益”之见解。

仅就此点举例说明，你随时可能遭遇到计算某一项产品之成本时，为第一种计算方法优于第二种计算方法而争论，你之所以认为第一种方法被“需要”，乃是该法提出“较为正确”或“较为真实”之“经济实体”之近似值。而成本——效益法对此种论点并不采用“需要”、“真实”、或“正确”等字眼，作为解决此一争论的基本方式。相反的，成本效益法乃在寻求若采用的是第一种方法而非第二种方法时，其受成本影响的决策是否不同。若这些决策不受成本影响，则采用最低成本方案应列为优先；若决策受不同成本影响，则较有利的选择应是在扣除搜集资料成本后，所能产生最大利益的方案。因此，如何设计管理会计制度端视各特殊环境而定。总之，本书的广泛通则与成本—效益哲理仍有相当距离。

例如，图表 19—1 所示，就厂房重新布置决策目的而言，若经理人员仍有其他有利的厂房重新布置理由，累计人工成本则成为一项无价值的活动——经济资源浪费，因此，任何可提供“较正确”人工资料的精心的成本计算体系都将是一种资源的浪费。另一方面，一项详细的历史成本衡量和谨慎的预测，都是厂房重新布置决策的中心所在。简言之，在解答成本会计问题中最好的问题是“有何差异”。

5、视会计人员为决策者

图表 19—1 有另一种决策含义，虽然意义不甚明显，然而应注意的是决策者不仅需要行动抉择（重新排列或不变更），同时也需要情报抉择（应获取何种情报）。通常决策者授权专家，如会计人员，从事情报选择决策，因此会计人员与经理人员均担负了决策任务。由此可知，一般至少有两位决策者和两种决策，他们彼此间必须相互了解问题症结之所在。

会计学对决策的关系有时候颇为牵强且模糊，但是，会计学上的每一个争论最后均与资料使用者的决策相关，我们不能因上述模糊缘故而不考虑其抽象的一面；相反的，我们应注重其原理——构成观点——以助以后所划分的细节。

二．管理会计人员之广泛职责

1、直线幕僚关系

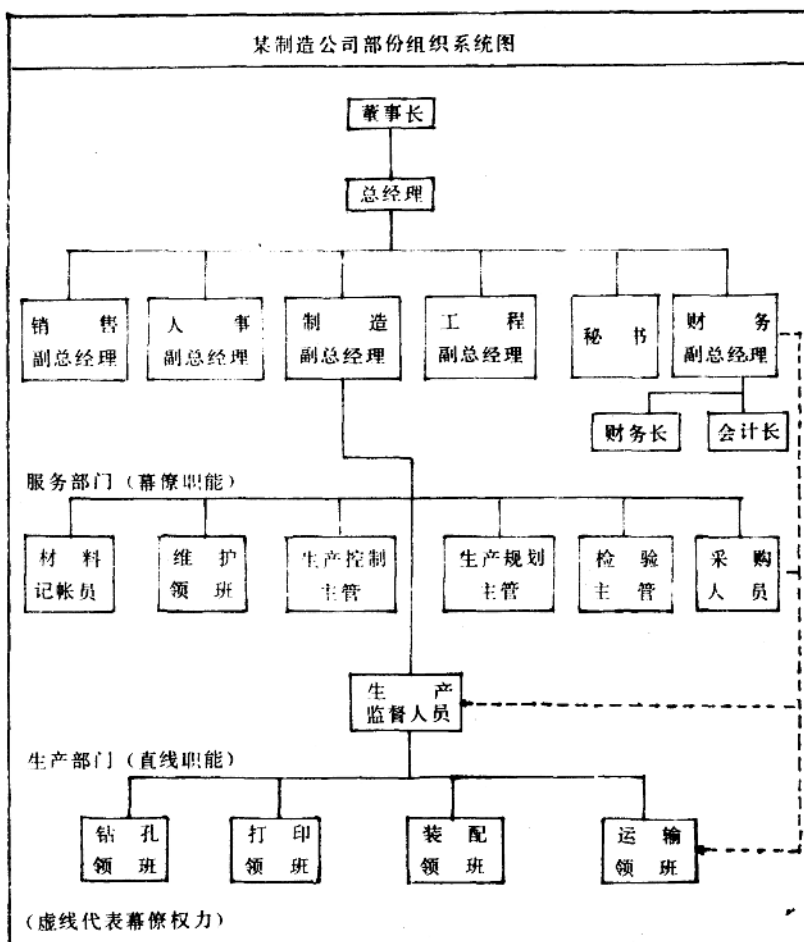
大多数企业以生产和出售商品或劳务为其基本目标，营运经理以直接而有效率地达成这些目标为己任。企业组织中幕僚之存在，乃因营运经理的责任过于广泛，以致于需要特别的协助，才能有效地营运。因此，当一个部门的主要任务是为其他部门提供建议和服务时，即称之为幕僚部门。

会计部门主管，除了在自己部门可以运用权力外，他在整个企业组织中仅担任幕僚工作，此与销售和生产部门主管的职责不同（注二）。会计部门主管的职责包括对预算、控制、定价和特定决策提供建议与协助。不过，会计部门并不直接对直线部门运用权力。最高营运管理人员要求会计与报表具一致性，因此，关于会计程序，乃授权管理会计主管——会计长全权决定。但应特别注意的是，当会计长就提供会计情报方面，说明直线部门的职责时，他只能向最高营运管理人员列席报告，此时身份不是会计长，而仅是一位幕僚人员。因此，一贯的会计程序经由总经理批准而由会计长设计装置而成。

理论上，营运人员遵行之最佳会计程序，经会计长决定后再转呈总经理；依次地，总经理藉一套指示将这些会计程序传达给受会计程序影响的部属。

实务上，会计长的例行工作与生产部经理或领班有面对面关系，因此，必须指导他们如何保持完整的生产记录或如何使工作卡完成记载（注三）。一般而言，会计长通常对上述情形均获有最高管理当局的授权。

图表 19—2 说明上述一般企业的组织关系，但应注意生产部门和服务部门的区别。一般工厂主要目的在制造产品，因此，生产线上的制造部门通称为生产或营业部门。但为了便利生产，大部分工厂另设有服务部门，该部门的存在，在便利生产部门执行工作。



图表19—2

2、会计长：主要管理会计人员

会计长一词有不同会计职位的简称，会计长的地位与职责随公司的不同而不同。在某些公司，会计长不过是一位记帐员，只负责积累会计资料、编制传统的资产负债表和损益表；另外一些公司，如奇异电气公司，会计长是个重要的主管，负责协助管理当局规划和控制属下的170个分公司。不过，大多数公司的会计长地位，居于上述两个极端之间。例如，会计长对管理决策上的税务问题所作的建议，可能会受到仔细地评量，但对此管理决策的其他方面所作的建议，则可能被忽视。因此，不论会计长之称谓如何，本书均视之为重要之管理会计主管。此处给予专有术语之意义，乃是欲指明现代会计长，除了对所属部门可行使直接控制权力外，对于其他部门并无控制权，不过，现代会计长精神犹保持着会计长在特定意义下，具有控制权之观念。换言之，会计长在报告与解释攸关资料时，可运用其力量或影响力逼使经理人员制定与目标一致且合理的决策。

3、会计长与财务长之区别

绝大多数的人均不清楚会计长与财务长的职责有何区别。在许多企业组织里，财务副总经理的地位已逐渐开展，通常由其监督会计长与财务长职能。由一批公司财务长与会计长组成的财务主管协会区分两者的职能如下：

会计长	财务长
①控制规划	①资本项目
②报告与解释	②与投资者关系
③评估与顾问	③短期资金融通
④税务管理	④银行业务与保管业务
⑤政府报告	⑤信用与收现
⑥资产保护	⑥投资
⑦经济评估	⑦保险

所应注意的是，如何使管理成本会计成为会计长执行前三项职能的主要工具。

我们不准备详细讨论财务长之职能。不过，就上述七项职能而论，财务长主要着重于财务问题而非营业问题。总之，会计与财务不同职责的正确区分，很明显地，随着公司的不同而不同。

会计长可比诸领航员，领航员藉其特别训练协助船长，若无领航员之助，船可能碰上暗礁或完全迷失其目的地。不过，船长可运用其权力，命令领航员引导或通知船长该船目前被引导的状况如何，这个领航员的任务特别可就七项职能中，得证为第1至第3项。

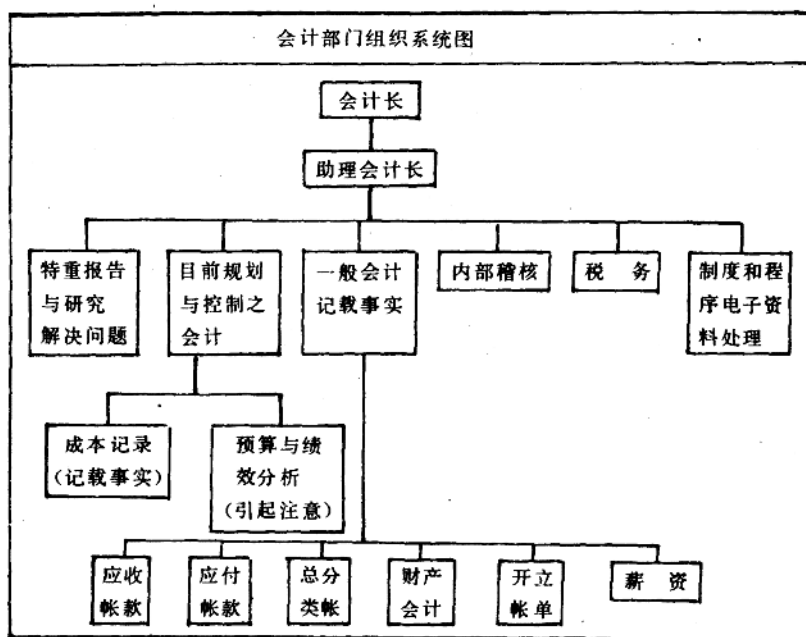
4、职责分工

会计人员通常会因要同时完成两种相互矛盾的职务而深感困扰。第一，会计人员身兼最高管理当局的监督者；第二，会计人员同时也是各阶层管理人员的协助者。监督者的职责，通常藉积累和报告记载事实给各阶层管理人员之工作而予完成；协助者的职责，则藉引起经理人员对问题的注意与帮助解决问题之工作而予完成。

监督者或记载事实之工作的工作量，通常是非常惊人的；且日常的工作和无截止的工作日期，常常搁置协助者的职责而致退居幕后或遭湮没。为了阻止协助者职责被搁置一旁，大多数企业组织都非常慎重地划分会计人员职责，如图表 19—3 所示。

若会计部门之幕僚个别地向营运经理解释所递交的报告，则引起注意和解决问题，工作可以促进双方相互的了解。引起注意职责（例如，解释预算与实际成果之差异）通常交由一位有经验的会计人员执行之，但此一会计人员至少须具备了解营运经理专用术语之能力。事实上，解释者即是建立会计部门在公司地位的个人。会计人员与营运经理人员直接且密切地接触，可使营运经理逐渐信任作为绩效评估之财务报告。

大多数公司都慎重地轮调记载事实、引起注意和解决问题工作岗位上的年青会计人员。此种做法，将使会计人员更能体会决策者的观点，而能致力于加强会计制度，俾符合使用者的需要。



图表19-3

三、摘要

本章强调会计情报与管理决策间相互的关系。第一部分介绍整体观念，第二部分叙述会计人员如何配合企业组织的需要。

对许多决策者而言，会计情报是最重要的投入资料；依次地，会计人员通常必须选择何种情报以及提供多少情报，而会计衡量方法与制度的选择，目的则在便利一些决策者从事最终且最适当的行动。

成本——效益法是本书的中心论题，其最基本意义即为会计资料、报告、或制度的取舍问题，其取舍与否端视所制定的决策（和生产利益）受到之影响如何而定，分析方法可问明何种决策会引起会计资料（或无会计资料）之取得，以及依据此种决策会产生何种结果。

四、自我研讨问题

（请先解问题，再对照答案。）

问题1：请再审查图表19-1之厂房重新布置决策。

a、举例说明

（1）在“不变更”方案下，直接人工成本的预测方法，但必须比图表内所介绍的历史成本法更明确，