

管 理 会 计

(内部学习资料)

一九八〇年二月

管 理 会 计

(内部学习资料)

第一机械工业部财务会计司

1980年2月

前 言

管理会计是英美在五十年代发展起来的一门新的学科，它研究财会工作如何更好地为企业管理服务。它是现代会计学的一个新的分枝，也是企业管理的一个主要内容。

本书原著是美国约瑟夫 G. 路德巴克 III 等所著的一本大学教科书，内容比较浅显易懂，对我国财会人员和其他管理人员有一定参考价值，也是业务学习的一个较好的材料。因此我们将它翻译出来，供广大企业管理人员和财会人员学习参考。由于时间比较急促，在文字上未加仔细推敲，并难免有错误之处，请读者提出意见，以便进一步修正。

第一机械工业部财务会计司

一九八〇年二月

序 言

在安排企业管理课程时，一向认为任何经理都必须具有会计学的实际知识。直到最近，所考虑的这种知识只限于财务会计。现在课程中才日渐包括管理会计或管理的会计的学课，亦即帮助经理作为内部使用的会计的学课。本书在学生学习了、二学期财务会计之后，可供学习管理会计之用。它主要是为大学学生设计的，虽然也可供研究生和管理学进修课程之用。本书不是专为主修会计学，而是为任何未来的经理人员所写。

本书强调在执行管理职能中，关于会计资料的编制和利用。我们曾经指出，管理职能包括计划、控制、决策和考核。就是在本书后面关于产品成本计算的两章中，我们显然也是把重点放在经理人员的需要上的。因为，这一部分是从分析不同产品成本计算制度所产生的结果出发，而不是着重在成本计算的手续和问题。

我们还强调会计资料分析和政策决定的质的方面。把只凭数字就能解决问题的观念教育学生是不公平的，因为他们以后的学课和事业中，将会发现这是不符合事实的。

我们需要一本清晰易懂的书。它的章节次序应该是合乎逻辑和相互连贯的，同时应该尽可能多地包括有关管理会计的概念的和实际的材料。因此，贯穿全书并在每一章中，我们一步一步地引进新的概念，并广泛引用例子和实例。特别在成本分析的领域内，我们把新的概念和已经介绍过的概念结合起来。

目 录

序言	1
第一章 导言	4
管理和会计资料	4
管理的职能	4
会计人员和经理人员	6
管理会计和管理的职能	6
释例	9
管理会计和财务会计	11
管理会计人员的活动	12

第一部份 业务量-成本-利润的分析

第二章 利润计划	16
成本特性	16
目标利润的决定	24
复习题：成本和价格结构的变化	31
第三章 成本特性的分析	35
所得税和利润计划	35
变动成本的若干问题	36
混合成本	37
步增变动成本	43
管理行动和固定成本	44
关于业务量衡量尺度的选择	47
销售、一般和管理费用——另外的一些问题	50

成本结构和管理态度.....	50
第四章 量-本-利分析中的具体困难	55
成果的分析.....	55
多品种产品.....	57
制造商的存货问题.....	64
价格-业务量的关系	67
非营利单位中量-本-利的分析.....	68

第二部份 全面预算

第五章 业务预算	76
全面预算.....	76
全面预算的编制.....	82
销售预测.....	83
费用预算.....	88
预算和人的行为.....	89
释例.....	92
第六章 财务预算	100
现金预算释例	100
年度和长期预算	111
资金需要	112

第三部份 决策

第七章 短期决策	126
短期决策和会计资料	126
投入成本和机会成本	129
部门分析	132
典型的短期决策问题	135

在环境限制下的决策	151
第八章 长期决策：资本预算	155
资本预算和资源分配	155
资本预算的各种情况	157
简单的案例	159
税捐和折旧	161
不均衡的现金流转	163
决策规则	167
重置决策	168
编制资本预算的其他方法	171
变数的变更	175
投资决策和财务决策	176

第四部份 控制和业绩考核

第九章 责任会计	179
目标的一致和动机	180
责任中心	182
分层负责制度	184
成本分配和结转价格	189
第十章 成本中心的控制和考核	199
业绩概念	199
标准和标准成本	200
标准的设定——一个行为的问题	211
标准成本和业绩报告	214
固定成本的控制	216
非制造活动的标准成本	219
第十一章 分区业绩的衡量	221

分权	221
业绩的衡量	223
考核中的问题	227
行为问题	234

第五部份 产品成本计算

第十二章 变动成本计算和分担成本计算

方法的叙述	245
-------------	-----

成本计算方法的评价	256
-----------------	-----

短期——预定间接费用率	258
-------------------	-----

短期——成本发生的不均衡	263
--------------------	-----

第十三章 成本的流转和产品成本的计算:

标准成本计算	274
--------------	-----

制造企业中的成本流转	274
------------------	-----

标准成本和预定间接费用分摊率	279
----------------------	-----

成本计算制度——定单和分步	294
---------------------	-----

第十四章 管理会计的数量方法

数量方法——一个总的观察	302
--------------------	-----

统计的决定理论	303
---------------	-----

存货控制的模式	312
---------------	-----

线性规划	321
------------	-----

附录 货币的时间价值	328
------------------	-----

序 言

在安排企业管理课程时，一向认为任何经理都必须具有会计学的实际知识。直到最近，所考虑的这种知识只限于财务会计。现在课程中才日渐包括管理会计或管理的会计的学课，亦即帮助经理作为内部使用的会计的学课。本书在学生学习了、二学期财务会计之后，可供学习管理会计之用。它主要是为大学学生设计的，虽然也可供研究生和管理学进修课程之用。本书不是专为主修会计学，而是为任何未来的经理人员所写。

本书强调在执行管理职能中，关于会计资料的编制和利用。我们曾经指出，管理职能包括计划、控制、决策和考核。就是在本书后面关于产品成本计算的两章中，我们显然也是把重点放在经理人员的需要上的。因为，这一部分是从分析不同产品成本计算制度所产生的结果出发，而不是着重在成本计算的手续和问题。

我们还强调会计资料分析和政策决定的质的方面。把只凭数字就能解决问题的观念教育学生是不公平的，因为他们以后的学课和事业中，将会发现这是不符合事实的。

我们需要一本清晰易懂的书。它的章节次序应该是合乎逻辑和相互连贯的，同时应该尽可能多地包括有关管理会计的概念的和实际的材料。因此，贯穿全书并在每一章中，我们一步一步地引进新的概念，并广泛引用例子和实例。特别在成本分析的领域内，我们把新的概念和已经介绍过的概念结合起来。

各章的排列和写作是要使学生知道早先引进的概念是贯穿全书的，这样甚至可能对某些新概念要重复加以解释。例如关于选择性的和拘束性的固定成本的概念早已讲过，但后来又和可以避免和不能避免的固定成本的概念结合起来。

本书包括一章导言和五个部分。第一部分我们首先介绍业务量-成本-利润的分析，因为成本特性的概念是以后所有论述的基本组成部分。业务量-成本-利润分析所用的方法（估计财务报表的编制、关于收入和成本特性假定的变更），对于更复杂的分析提供了坚固的基础。我们有三章是讨论这个关键题目的，包括非营利事项的一些材料。

全面的预算应用和业务量-成本-利润分析同样的工具，并在一定程度上使用同样的方法（结合关于企业环境和政策的一些假定），因此我们将这一课题在第二部分中介绍。第五章集中讨论业务预算，同时包括预算中很多行为问题的讨论。第六章讨论长期和短期的财务预算。

第三部分包括两章，讨论长期和短期的决策。这些课题的较早提出是因为：（1）它们可能是学生在本书中感觉最有兴趣的课题；（2）业务量-成本-利润分析和预算也涉及决策的方面，通过决策的讨论，可以加深对前两课题重要性的认识。对于现值没有基础的学生，我们建议把附录和第八章第一部分合并起来研究。第八章的第二部分可以单独研究。附录关于现值的内容，较其他教科书更重实用。这个附录可以作为贴现方法的引论或复习的材料。

第四部分把控制和考核两个课题结合起来，第九章责任会计讨论组织结构、行为问题和报表。讨论比较简要，并充分应用学生关于行为已经了解的知识——特别关于不同考核指标对行为产生的影响。

第十章讨论成本控制和对成本中心的考核。经理使用的主要手段是变动成本的标准和固定成本的预算。我们强调行为问题，指出把责任不加分析地归到特定经理身上的缺点，因为多数经理的工作是彼此依赖、相互影响的。第十一章应用第九章所介绍的基本概念，论述部门的业绩考核。

第五部分讨论产品成本计算，把重点放在根据变动成本和全部成本所编财务报表的理解和解释上。第十二章讨论产品成本计算的基本知识——变动成本和全部成本，间接费用预定分摊率和固定成本标准化。第十三章讨论标准成本并讨论早期分离差异的特殊重要性。我们再次强调了财务报表的分析。

第五部分也讨论了管理会计中的数量方法，我们提出了一些可以用电脑解决的问题，证明时间划分对经理的重要。统计的决定理论、存货控制模式、线性规划、以及它们各自的应用等都以例子和问题来加以阐明。

虽然各章都包括一些需要参考前章讲过的概念，但是有些章节也可跳过而不致发生多大混乱。第七第八章在学过第四章后可以随时学习。有些学生在过去学程中已经学过产品成本计算的，在第四章后就可接着学习第十二章和第十三章。第十四章可以在第十章后学习，而第九、第十章可以紧接着第四章学习。

第一章 导 言

管理会计研究经济组织用以决定行动方针的内部资料。虽然本书主要是针对营利企业，但很多材料也同样适用于非营利单位，如医院、大学和政府机构。我们不认为你将主修会计学或将成为一个会计人员。我们关于管理会计的论述对于会计人员和其他经理人员是同样重要的。

管理和会计资料

管理会计可以从很多方面来下定义，但是没有一个合理简明的表述可以概括它所有的方面。本书只是阐明管理会计人员做些什么和他们提供的资料又是怎样为企业经理人员使用的。

管理会计这一课题的内容经常变更，以适应日益扩大的形形色色的需要。它是一门比较新的课程，是用来更有效地处理会计中正在变更的观点和用新的方式来研究企业的其他职能领域——销售、生产、财务和一般管理的问题。管理会计是对经理人员提供资料这一制度的重要组成部分，这些经理人员的决定和行动主宰着企业的成功和失败。

管理的职能

计划和控制是管理中最重要职能。计划职能可以说是一种规定目标和拟具方法以达成目标的过程。计划工作涉及管理方法中的一个重要概念——按目标进行管理。按目标管理简单地说是经理及其所属人员遇事必须规定目标，并努

力完成这一目标。在企业中各单位的目标相互矛盾时，管理会计人员可以搜集有关资料来帮助解决这个矛盾。例如，销售经理可能想增产一种产品来满足予期的需要。生产经理可能认为为了满足这一需要而转移其他产品的生产，其代价是十分昂贵的。这时可能要管理会计人员来判断改变生产计划的后果，并要他提出建议，究竟应该采纳销售经理的意见，还是采纳生产经理的意见。管理会计人员的分析当然不是最后的决定，但它将大大影响这一决定。

控制职能可以说是一种判断目标是否正在完成的过程。假使不是正在完成，则将如何修改目标或设法完成已定的目标。现代大多数企业的规模不允许分级组织中的各级人员保持紧密的接触。这样就产生了按例外进行管理的原则。根据这一原则，经理人员依赖报告来了解业务情况。假使实际结果不能符合计划，就要进行调查和采取行动。这样，会计报告就部分地代替了经理人员对其所计划和负责的业务的亲身监督。

管理的其他两个职能是决策和业绩考核。它们有时看作是计划和控制的附属职能。计划包括诸如生产什么、生产多少和规定什么价格等的决策工作。但是，在整体的计划过程中有些特定的决策，需要特别注意，因为它们并不每年以相同的形式出现。例如，是否应该购买一台新的机器？是否应该引进一种新的产品？有些东西应否自制或外购？这些情况都需要特别注意。

业绩考核可以看作是控制过程的一部分。在管理会计中，它的发展还是最近的事。多少年来大家都认为会计报告可以代替密切的监督，就和应用按例外进行管理的原则相似。一种更现代化的看法是业绩考核所用的资料以及资料监督的方

式，可以影响经理人员和工人行动的方向。例如，对经理人员只考核部门的产量，则他对产品的质量和成本就可能不太注意。会计人员和其他经理人员正在开始注意人类行为的问题，以及在鼓励人们采取有利于企业的行为中会计应该发挥的作用。

会计人员和经理人员

经理的职能一般区分为直线领导的职能和参谋建议的职能。直线领导的经理人员掌管企业的主要活动——通常是物质产品的生产和销售。参谋建议经理人员主要是对这两项线上的活动服务。例如，财务经理的职责是筹措足够的资金以保证业务的顺利进行。法律部门经理的职责是在各种法律问题上对其他经理人员提出意见（如假使企业以低于一般价格对顾客出售某些产品是否违法）。

管理会计人员对其他经理人员提供资料，并可对行动的各种途径提出建议。这些资料可以涉及财务报告、法律问题、和政府机关打交道，业绩考核，以及其他事项。

不论管理会计人员或任何其他参谋经理人员，都无权把建议强加于直线领导的经理人员。但是，参谋经理人员由于他在经济活动某一方面的专门知识，的确享有一种非正式的权威。在销售和生等项方面，都可找会计人员来商量以备咨询。所有经理人员包括直线领导和参谋人员，都从事如何适应企业环境的决策工作。

管理会计和管理的职能

成功的经理，需要会计资料来充分进行计划和控制工作。没有反映计划是否有效执行的资料，要控制企业的活动，

例如在考虑了一些没有预见的事项后，对业务进行必要的变更、对计划进行必要的调整等都是不可能的。

管理会计人员是主要的但不是唯一的对管理方面提供资料的人员。经理人员也利用企业外部供应的资料，如利用经济状况的统计来预测销售；利用特定地理区域内人口增长的研究资料来决定新商店、仓库或工厂的地址；以及利用企业所属工业状况的统计来预测销售和分析费用。（我们的利润是否和其他企业一样多？我们的销售费用是否过高？）

计划

没有确当的计划，除非出于偶然，就不可能达成目标。管理会计紧密地交织在计划过程中。

假使一个企业规定了年度的利润目标，它也必须规定如何达到这一目标的内容。例如，将销售什么产品，并以什么价格出售？

管理会计人员要提出成本数据来帮助经理人员确定最有利的产品，同时往往要他决定实施其他可供选择的价格和销售措施所产生的影响。（假使我们降价5%并增加销售额15%，利润将是多少？假使支出250,000元的广告费，可以增加销售额20%，这样是否明智？我们的净利又将是多少？）

管理会计人员必须编制预计的财务报表，一般称估计报表。这些报表中最重要的是反映现金收支的现金预算。财务部门利用现金需要的预测来决定是否需要借钱，这对于现金的管理是十分关键的。更多的企业系由于计划不周，造成现金短缺以致失败，而不是由于它们不能获得利润。赚钱和保持足够的现金，是不同的两回事。一事的成功不一定导致他一事的成功。

管理会计人员能参与目标的设定，能提供的资料可能更

明某一特定目标不会实现，那末就可能要他决定一个可行的目标。

决策

决策对管理人员提出了一些最大的挑战。他们要从各种可能的行动方案中预测利润，并随之而发生的现金流转，以及这些行动对资金平衡表的影响。管理会计人员日常提供的资料往往和政策的决定无关，因为决策系着眼于未来，而管理会计职能提供的很多正常资料是历史性的。另外很多决策不是经常的，而是一次性的建议，对此没有可用的现成数据。管理会计人员必须决定适合某一特定情况的数据是什么，并以易懂的形式反映出来，同时说服其他经理人员承认他的分析是正确的。

一个企业可能有机会以低于平时价格销售大量的产品，有时这是一个有利的措施。但是，销售经理可能争辩说假使不以平时的价格出售，企业就要亏本。管理会计人员就应使销售经理相信这种恐惧是没有根据的。会计人员将经常进行教育工作，对其他经理人员说明为什么有些有利的决策表面上看起来会没有吸引力。

控制

由于管理方面收到属于控制职能的最大量的数据是来自会计部门，因此往往把控制职能和管理会计等同起来。经理人员有些每天、有些每周、有些每月收到有关各部门成本的报告。这些报告突出地反映计划和实际结果的差异。根据按例外进行管理的原则，这些差异具有决定性的重要意义。假使数额较大，就要进行调查，并采取纠正的行动。

管理会计人员对其他经理人员反映情况，就象温度计反映温度一样，当度数下降，人们就知道应该增加温度。有人

认为控制报告更象一个恒温器，可以适应气温的变化，自动调节温度。按照这个观点，控制报告就决定着应该采取什么行动。关于行为问题这一课题，结合会计数据和报告，将在本书其他一些章节中讨论。

考核

计划和控制工作的日益下放，促使必须依靠反映业绩的报告来考核经理人员的成绩。管理会计人员在衡量部门成绩方面也用财务会计的某些技术。你也许很熟悉运用投资报酬率来衡量企业的成就。投资报酬率也是考核企业内各部门成绩所最常用的指数。在很大程度上，上层管理部门也用投资者考核总经理和董事会的同一方法，来对所属部门经理人员进行考核。

释 例

我们把一些管理过程和它关联的会计业务进行图解，如图 1-1。上层管理部门一般规定可据以编制利润计划的总体目标。这些目标，例如在今后三、五年内销售将增加 10%，利润将增加 12%，总投资报酬率达到 20%，股本报酬率将达到 35%，都可放到利润计划中去。另外一些目标，如关于产品质量、减少污染和满足职工要求的一些事项，就不能正式规定在利润计划中，但在编制利润计划时必须对它们加以考虑。例如，上层管理部门可能认为一项减少污染的规划将增加 3% 的产品制造成本，这将会影响利润目标的实现。

规定了大的目标，接着提出有助于实现这些目标的详细计划。例如，可以增加什么新的产品？现有产品将来能够创造多少利润和实现多少销售？在某一领域内的制造专门知识能否用以进入其他不同的销售市场？我们的基本产品能否