

PEARSON
Prentice
Hall



培文书系·管理科学系列

第4版

管理会计

MANAGEMENT ACCOUNTING

Management
Accounting

安东尼·A.阿特金森

罗伯特·S.卡普兰 著

S.马克·杨

丁瑞玲等 译



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

PEARSON
Prentice
Hall

PW
培文

培文书系·管理科学系列

第4版

管理会计

MANAGEMENT ACCOUNTING

Management
Accounting

安东尼·A.阿特金森

罗伯特·S.卡普兰 著

S.马克·杨

丁瑞玲等 译



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

北京市版权局著作权合同登记图字:01-2004-6685号

图书在版编目(CIP)数据

管理会计/(加)阿特金森(Atkinson, A. A.)等著;丁瑞玲等译. —北京:北京大学出版社,2006.4
(培文书系·管理科学系列)

ISBN 7-301-06087-4

I. 管… II. ①阿… ②丁… III. 管理会计-研究生-教材 IV. F234.3

中国版本图书馆CIP数据核字(2002)第107131号

Simplified Chinese edition copyright © 2006 by PEARSON EDUCATION ASIA LIMITED AND PEKING UNIVERSITY PRESS.

Original English language title from Proprietor's edition of the Work.

Original English language title: Management Accounting, by Atkinson etc.

Copyright © 2004

EISBN: 0130082171

All Rights Reserved.

Published by arrangement with the original publisher, Pearson Education Inc., publishing as Prentice Hall

This edition is authorized for sale and distribution only in the People's Republic of China exclusively (excluding Hong Kong SAR, Macao SAR and Taiwan).

本书中文简体翻译版由 Pearson Education 授权给北京大学出版社在中国境内(不包括中国香港、澳门特别行政区和中国台湾地区)出版发行。

书 名: 管理会计(第4版)

著作责任者: [加]阿特金森等著 丁瑞玲等译

责任编辑: 孙明卉 符 丹

标准书号: ISBN 7-301-06087-4/F·0603

出版发行: 北京大学出版社

地 址: 北京市海淀区成府路205号 100871

网 址: <http://cbs.pku.edu.cn> 电子信箱: pw@pup.pku.edu.cn

电 话: 邮购部 62752015 发行部 62750672 编辑部 58874097 58874098

排 版 者: 北京高新特打字服务社 82350640

印 刷 者: 三河市欣欣印刷有限公司

经 销 者: 新华书店

850毫米×1168毫米 16开本 40.5印张 541千字

2006年4月第1版 2006年4月第1次印刷

定 价: 66.00元

版权所有,翻印必究

本书封面贴有 Pearson Education(培生教育出版集团)激光防伪标签,无标签者不得销售。

作者简介



安东尼·A. 阿特金森

安东尼·A. 阿特金森目前是加拿大滑铁卢大学会计学院教授。阿特金森先后获得了位于加拿大安大略省金斯顿的皇后大学的商学学士学位和工商管理硕士学位,美国卡内基·梅隆大学的企业管理硕士学位和博士学位。他是加拿大管理会计协会的会员。阿特金森曾经发表或与他人合作发表了两本关于业绩评价和成本计算方面的专著以及 30 余篇论文。1989 年加拿大会计学会授予他海姆·福克奖,以奖励他关于研究六个加拿大公司的内部转移价格的专著对会计思想所做出的卓越贡献。他曾经在两个专业性期刊和五个学术期刊的编辑部工作,现任《管理会计研究杂志》的编辑。阿特金森同时也是加拿大政府成本标准咨询委员会的成员,他为该委员会提出了成本计算原则。



罗伯特·S. 卡普兰

罗伯特·S. 卡普兰自 1984 年起一直在美国哈佛商学院从事教学工作,是哈佛商学院的著名教授。在此之前,他曾在卡内基·梅隆大学企业管理研究生院从事教学工作,并于 1977 年至 1983 年担任该学院院长。他先后取得了麻省理工学院电力工程学学士及硕士学位、康奈尔大学的经营管理研究的博士学位。1994 年,他被授予德国斯图加特大学的荣誉博士学位。

卡普兰教授是作业成本和平衡记分卡理论的开创者之一。他曾经出版或与他人合作出版了 11 本书,发表了 130 余篇论文,并荣获了许多奖项。1988 年他获得了美国会计师协会颁发的会计学杰出教育奖,1994 年获得了英国特许管理会计师协会颁发的会计界杰出贡献奖。

他的最新著作是与大卫·诺顿合著的书:《以战略为中心的组织:平衡记分卡如何在公司新的业务环境下生存》。其他著作包括与罗宾·库珀合著的书:《成本和效益:利用综合成本系统提高利润率和业绩》,以及与大卫·诺顿合著的书:《平衡记分卡:从战略到行动》已被翻译成 21 种语言。卡普兰还从事欧美几个大型企业的绩效

和成本管理系统设计的顾问工作,并定期在北美、南美、欧洲、中东、南非、亚洲以及澳大利亚和新西兰举办研讨会。



S. 马克·杨

S. 马克·杨,南加利福尼亚大学马歇尔商学院管理与组织行为学教授和会计学教授,是《管理会计研究杂志》的编辑,《会计评论》的前任编辑。他同时也在《会计学》,《组织和社会》等主要杂志的编辑部工作。杨教授先后取得了奥伯林学院的文学学士学位,俄亥俄州立大学的会计学硕士学位和匹兹堡大学的博士学位。他荣获了包括南加利福尼亚大学工商管理硕士项目金苹果教学奖在内的四项本科生和研究生杰出教学奖。他曾经发表了 40 余篇论文,并在欧洲、亚洲、澳大利亚和美国做了 100 余场的演讲。杨教授曾经供职于毕马威会计师事务所,他的研究曾得到了国家科学基金、管理会计师协会、国际高级制造业协会、内部审计师协会及革新管理研究中心的资助。1994 年,杨与合著者弗兰克·塞尔特一起获得了美国会计师协会会计学部颁发的管理会计著作杰出贡献奖。近期,杨教授开始从事内华达州电力公司、德州仪器公司、经济分析公司、第一数据公司、克莱斯勒公司和通用汽车公司的研究和咨询工作。

目 录

第1章 管理会计:创造价值的信息	1
管理会计信息	4
管理会计简史	6
管理会计信息的多样性	8
财务控制:起源于二十世纪的企业	12
组织控制和管理会计师	14
服务型组织中的管理会计与控制	15
改变竞争环境	16
管理会计信息的行为意义	19
道德与管理会计师	19
第2章 成本管理概念及成本习性	31
成本意味着什么	34
成本信息的运用如何限定该成本的核心及形式	37
组织是如何发生成本的——一个案例	51
当今成本结构	54
对琼的庭院设计服务的利润业绩的评价	67
第3章 传统成本管理系统	83
成本管理系统	86
佐伊汽车服务公司	92
记录实际分批成本	98
多步式分步成本计算法	101
分步成本计算法示例:凯尔卡特化学公司	103
第4章 作业成本管理系统	131
传统的生产成本系统	134
库布钢笔公司传统成本会计制度的局限性	136
作业成本系统	138

计量资源生产能力成本.....	147
营销、销售和分销费用:把成本追溯至客户.....	155
管理客户的获利能力.....	157
服务型企企业.....	160
执行中出现的问题.....	162
第 5 章 为作业以及过程决策提供的管理会计信息	197
评价财务影响.....	201
沉没成本与决策不相关.....	201
自制或外购决策.....	205
设施布局体系.....	207
存货成本和生产时间.....	212
不达标成本和质量问题.....	219
适时制生产体系.....	223
第 6 章 用于定价和产品计划的成本信息	255
产品成本在定价和产品组合决策中的角色.....	258
短期产品组合决策——价格接受者.....	260
短期定价决策——价格制定者.....	268
长期定价决策——价格制定者.....	271
长期产品组合决策——价格接受者.....	275
再访优绩弹簧公司.....	278
第 7 章 管理会计和控制系统:基于价值链的业绩评价.....	311
什么是管理会计与控制体系.....	314
设计良好的管理会计和控制体系特征.....	316
目标成本法.....	321
传统成本控制法与目标成本法的比较.....	321
Kaizen 成本法	327
环境成本法.....	329
基准程序.....	331
第 8 章 管理会计与控制制度中的激励行为	345
管理会计与控制制度.....	348
激励制度的人力资源管理模型.....	348

企业的行为道德准则和管理会计和控制体系设计	349
运用综合的业绩考核指标	359
和目标不一致的行为	361
授权员工参与管理会计和控制体系设计	363
建立适当的奖励业绩的激励制度	365
第9章 平衡计分卡	389
平衡计分卡	393
在非营利组织与政府机构中运用 BSC	413
运用平衡计分卡来执行战略	416
平衡计分卡的隐患	423
尾声:迈罗银行	426
第10章 运用预算达到企业的目标	433
固定资源及弹性资源的确定	436
预算过程举例说明	444
假设分析	461
实际成果与计划成果的比较	464
第一层差异	467
材料和人工的用量及价格差异	469
预算在服务性企业和非赢利企业里的作用	475
周期预算和连续预算	476
控制机动支出	476
弹性预算过程的延伸:作业基础预算	479
管理预算过程	480
预算的行为方面	480
第11章 资本预算	517
长期资产(资本)	520
投资和回报	521
货币的时间价值	521
计算偿还贷款所需的年金	531
资本预算	533
新产品的评价:一个例子	541
现金流量的不确定性	544
参数影响分析和敏感性分析	548

战略性考虑.....	550
事后补充审计和资本预算.....	550
其他支出性方案预算.....	551
道氏化学公司收购联合碳化公司的尾声.....	551
第 12 章 财务控制	565
财务控制环境.....	572
财务控制.....	573
分权的动因.....	573
责任中心和评价单位业绩.....	574
转移价格.....	585
财务控制所需的成本分配.....	589
在投资中心之间分配和评价资产.....	592
投资回报中的效率 and 生产能力要素.....	593
财务控制的效力.....	598
外部财务控制:财务比率分析	599
北电的尾声:实践中的财务控制	615
术语表	628
后 记	638

第 1 章

1

管理会计:创造价值的信息

本章学习目标:

1. 了解和发掘管理会计信息和财务会计信息的区别
2. 了解组织战略如何驱动对不同种类管理会计信息的需求
3. 识别能够在一个特定组织内起作用的管理会计信息的种类
4. 了解财务会计信息如何为组织绩效提供全面评估指标
5. 理解管理会计是如何完善可以预测和解释财务结果的非会计信息的
6. 领会管理会计师所面对的行为与道德上的问题

橱柜设计公司 (Cabinets by Design)

黛安·威尔逊(Diane Wilson)是橱柜设计公司(CBD)的大股东,首席执行官和首席运营官。橱柜设计公司按顾客规定生产厨房橱柜,只有在顾客订单启动生产时才有产品需求。

三种橱柜款式可供选择:乡村式样、当代式样以及现代式样。每种款式涉及到原材料,机器工时,手工完成的不同组合。现代式样要比其他两种式样使用更多的金属、玻璃、薄片制品和机器工时。乡村式样几乎全部使用木材,花较少的机器工时,但需要更多的手工完成。当代式样是乡村式样与现代式样的混合。

顾客可以访问位于全国的橱柜设计公司指定代理点中的任何一家,通过电脑终端选择一种式样并对橱柜的设计和尺寸提出要求。电脑程序根据制造能力和整体性检查该设计,将其改进为可接受的设计。它将迅速在橱柜设计公司的独立制造车间确立生产日期,并向顾客提供报价,以及担保送货日期——“不及时即免费”。这种橱柜是昂贵的,因此顾客需要保质产品能够在送货时间交货的承诺。

橱柜设计公司相信顾客重视橱柜的外观、耐久力,事实上他们能够承接设计橱柜



并从建设场地组装好后送出的任务。

通过四年建立了满足顾客的能力,消除了订单获取、生产时间的制订以及制造系统之间的扭结,建立了代理机构,橱柜公司的运营已步入正轨。在接下去的8年里,利润增长是爆发性的,以超过每年32%的速率增长。在这期间,黛安获得了许多奖项,其中包括为嘉许她的创新和成功商业才能而被授予的“年度企业家奖”。

那时,利润出乎意料地平稳增长。黛安的经理人们使她确信与那些通过提供高额价格折扣来夺取市场份额的新的竞争者的激烈竞争正在引起失速的利润增长。这些经理人的一致意见是竞争者无法支撑他们密集的降价,由此,橱柜公司的利润增长会在下一年重新开始。黛安对此表示满意,没有追求将来的利润前景并且期待更新来年的增长。然而,下年度的利润增长再度失速,促使黛安展开全面的调查。

■ 管理会计信息

□ 什么是管理会计信息

管理会计师学会对“管理会计”的定义是:

有关计划、设计、评估营业的财务和非财务的信息系统,用来指导组织的管理行为、激励行为,支持与创造必要的文化价值,以实现组织的战略、战术及营业目标。这一系统是一个不断增值、不断完善的过程。^①

- 管理会计提供财务信息和非财务信息。
- 管理信息的角色是支持战略(计划),经营(运行)以及控制(绩效评估)管理决策的制定。

简而言之,管理会计信息是普遍深入的和有目的的,它试图满足在组织中特定决策制定的各个水平的需求。

营业部门的费用报告,如一家汽车厂或一家电力公司装配车间的费用报告,就是管理会计信息的一个案例;其他信息如生产产品、提供服务、开展活动或进行商务运作,以及服务顾客等的成本都是管理会计信息。

管理会计还可以为企业评估各级下属营业机构的经济效益提供评估指标,这些评估指标可以帮助高层经理们评价公司众多下属机构的绩效。管理会计信息是组织不断完善、进行决策及实施控制的主要信息源泉。有效的管理会计系统通过为组织提供成功所必需的及时、准确的作业活动信息,从而为组织创造可观的价值。

传统上来说,管理会计信息(Management accounting information)是财务信息,需要用货币(美元、英镑、日元或最近的欧元等)的形式加以说明。但是,当前管理会

^① 管理会计师学会发布的管理会计1F草案,管理会计的定义和目标,管理会计师学会, Montvale, 新泽西。



组织会记录生产数据以便监控和管理生产流程。

计信息已拓展到营业或实物(非财务)方面的信息,如:客户满意度、雇员能力以及新产品的绩效等一些更为主观的项目。

□管理会计与财务会计的不同

管理会计系统为组织内部的经理与雇员提供信息,而财务会计(**Financial accounting**)报告则是为公司外的个人或组织提供经济信息。公司外的个人及组织包括:股票持有人、债权人(银行、债券持有人、供应商)、监管者及政府税务部门。

美国的财务会计准则委员会(FASB)、上市公司会计监督委员会以及国际会计准则委员会(IASB)规范并强化了财务会计惯例。为了持续满足各外部使用者的需求,财务会计倾向于受规定的限制,学习财务会计的学生主要学习日记账、程序、准则以及制作财务报表的各项规定。简而言之,财务会计信息基于历史信息并且强调其披

露的形式。

而公司对于管理会计系统却有着很大的决定权、公司可以设计自己的信息系统以帮助其雇员、经理对自身的财务、实物资产以及人力资源做出良好的决策。这些决策应该引致低成本的供应关系,更高的产品盈利能力,更能满足客户的需要,更加有效和及时的反馈,诸如制造和客户服务之类的组织责任。

为了便于理解管理会计信息是如何帮助组织提高盈利能力、降低成本、改善经营过程的,我们应该主要关注雇员与经理们的决策与信息需求,而不是外部机构的需要。表 1-1 列出了财务会计与管理会计的基本特点以及两者的区别。本书将集中阐述管理会计是怎样服务于经理与雇员们对信息与决策的需要,而不受外部机构报表要求的束缚。

表 1-1 财务会计与管理会计的基本特点

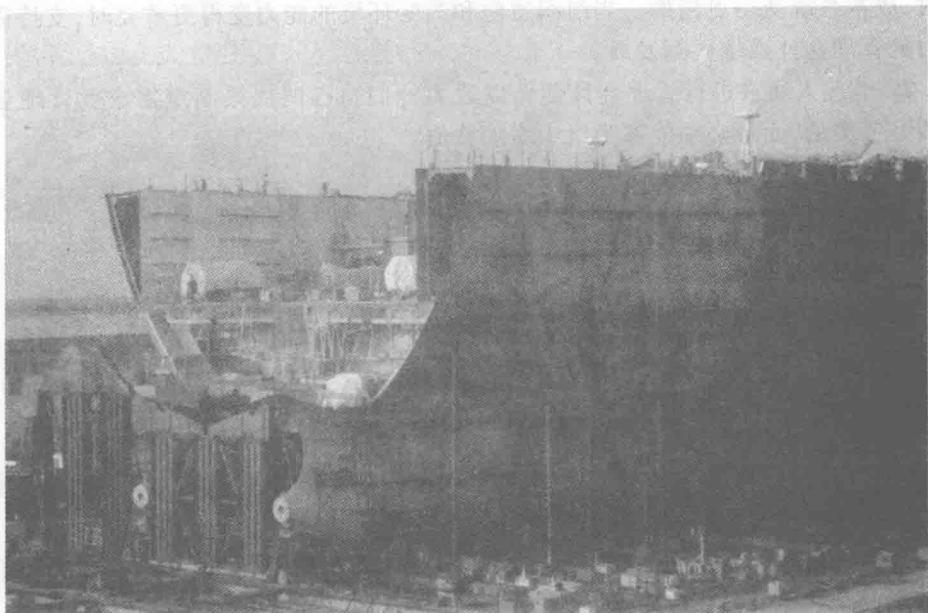
	财务会计	管理会计
受众	外部人员:股票持有人、债权人、税务机关	内部人员:工人、经理、行政管理人员
目的	向组织外机构汇报过去的经营业绩;为所有人和债务人提供订立合约的基础	传达员工、经理所做的内部决定,对经营业绩进行反馈和控制
时效	滞后的,反映历史的	当前的,未来导向的
限制因素	接受一般的会计原则以及政府机构有关规定的规范与约束	无定规。管理人员根据战略与经营的需要来确定必要的信息与系统
信息种类	财务信息	有关经营过程、技术、供应商、客户、竞争对手等的财务、营业、实物资产的评估信息
信息的性质	客观、可靠、精确,具有连续性与可审计性	有效、相关、准确,具有主观性与判断性
范围	是针对整个组织的报告,是经过汇总后的信息	传达部门的决策与行为,信息分散

■ 管理会计简史

最早的管理会计师可能是那些抄写员,他们的工作是记录收据和现金支出,并且提供当前财富存货的清算账目,包括有价值的矿石和食品。在早期的巴比伦、希腊和罗马帝国,有相当多的关于抄写员的证据。在埃及法老统治的时代,司库,作为抄写员组长,在帝国中处于最主要的管理地位,负责管理法老财富的各个方面。

这种管理会计师的司库角色一直保持原样,直至中世纪的英格兰,那时生产者(行会)保存着原材料和人工成本的详细记录作为产品质量的证据。尽管焦点从衡量财富变为提供质量保证的基础,管理会计的角色仍然主要是记录实物资产。

在 1400 年到 1600 年的这段期间,初步的基础现代管理会计惯例显现出来,包



对于大型工程,比如建造船只,组织使用工作耗费系统积累相关成本。

括材料使用标准、雇员生产力,工作耗费形式和预算的概念。管理会计变得更加具有决策导向,涉及建立和报废固定资产(如机器和工厂),管理成本和产品价格的主要决策。在十九世纪的美国,纺织厂主保存着直接效率改进活动成本的详细记录并且提供了产品价格的基础。而在1885年之前,几乎没有标准的管理会计惯例出台,直到亨利·梅特卡夫出版了《制造业者的成本》,才改变了这种局面。

十九世纪末,铁路管理者实施可以允许他们计算承载不同种类的货物运费的大型而复杂的成本系统,这种信息支持效率改进和铁路定价。铁路是最早发展和使用大量财务统计数据评定组织绩效的行业。然而,大约是同一时间,安得鲁·卡内基在他的钢铁厂正在进行生产钢铁的材料和人工成本的详细记录。卡内基在削减成本和关闭他认为是无法挽回的工厂方面是无情的。

在二十世纪初,大型综合公司的涌现,如杜邦和通用汽车,产生了评估不同组织的单位绩效的需求。经理们创造了评估投资回报和单位绩效的方式。然而,在二十世纪二十年代末期,管理会计发展陷入了困境:会计的兴趣聚焦于为满足规范需求而准备财务报表。

仅仅在二十世纪七十年代,当美国和欧洲国家正处于日本汽车制造商的巨大压力之下时,会计兴趣转向发展更有效的管理会计系统。在二十世纪的后半期,成本和绩效评估指标系统的创新(本文的焦点)被设计出来。

管理会计历史有两个特征:

1. 管理会计被组织的发展演变和它们的战略需要所驱动。当成本控制作为目

标时,成本系统变得更精确。当组织适应和改变环境的能力变得更重要时,支持适应能力的管理会计系统得到发展。

2. 经理人通常进行管理会计创新以致力他们自己的决策制定需求。管理会计必须是务实的,而且必须能够为组织增加价值。

■管理会计信息的多样性

我们以橱柜设计公司为例了解不同种类的管理会计信息。

□财务信息

财务信息已遍布我们的经济。它是牟利组织与其股东交流的主要途径。因此,组织在内部使用财务评估指标作为主要的绩效指示器。

对于橱柜设计公司来说,黛安依赖如图 1-1 所示的财务信息,注意到在后两年里销售在利润平伸时候的增长。

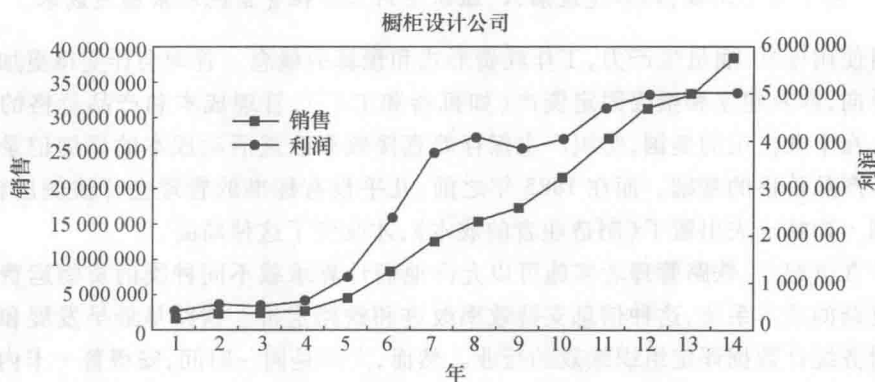


图 1-1

这种财务信息提供了一个某件事情有误但不知什么事情有误的信号。财务信息总结了根本活动,但是为了解释财务结果,经理人必须挖掘得更深。

第一步,黛安要求她的会计师准备一份财务分析,并由此得到了如图 1-2 所示的信息。

这份详细信息对那些利润发生事项提供了额外的洞察力。第一,橱柜设计公司的市场份额已经自第七年起开始下降。可能更重要的是,销售收益——销售利润率,已经从第七年起开始下降。扩大的厨房柜橱市场掩盖了橱柜设计公司的两个问题:降低的市场份额和降低的销售收益。这些再次成为绩效的指示器。这些信息显示但是并没有确定潜在的问题。黛安将不得不深入挖掘,以发现究竟是什么引起利润的平伸。