



HZ BOOKS
华章经管

哈佛大学教授作品集

管理会计分册

会计学

教程与案例

——原书第10版——

(美) 罗伯特 N. 安东尼 大卫 F. 霍金斯 肯尼思 A. 麦钱特 著
王立彦 徐惠玲 刘军霞 陈 沅 等译

Accounting Text and Cases

(10th Edition)

Robert N. Anthony
David F. Hawkins
Kenneth A. Merchant



机械工业出版社
China Machine Press



McGraw-Hill

哈佛大学教授作品集

会计学

教程与案例

管理会计分册

(原书第10版)

Accounting: Text and Cases

(10th Edition)

罗伯特 N. 安东尼

(美) 大卫 F. 霍金斯 著

肯尼思 A. 麦钱特

王立彦 徐惠玲 刘军霞 陈 沅 等译



机械工业出版社
China Machine Press

本书是从想成为出色的会计应用者的角度来编写的，自出版以来，在各种教育实践中成功地使用了40多年，应用相当广泛。三位作者均为哈佛大学知名教授，一直位居会计学研究与教学领域的领导地位。本书译自其第10版，即最新版本。在结构上分为均等的两大部分：财务会计部分与管理会计部分。在内容安排上，没有沿袭一般会计学类教科书那种过分注重程序和规则的做法，而是从管理者的角度，从培养和提高他们在管理实践中使用会计信息的能力的角度来阐述。通过大量案例的分析，使读者能够发现会计这种“商业语言”的潜在价值，从而很好地将其应用于实践，这正是本书的目的所在。

Robert N. Anthony, David F. Hawkins, Kenneth A. Merchant: Accounting: Text and Cases, 10th ed.

Copyright © 1999 by McGraw-Hill Companies, Inc.

All rights reserved. For sale in China only.

本书中文简体字版由McGraw-Hill 公司授权机械工业出版社在中国境内独家出版发行，未经出版者书面许可，不得以任何方式抄袭、复制或节录本书中的任何部分。

版权所有，侵权必究

本书版权登记号：图字：01-1999-2746

图书在版编目（CIP）数据

会计学：教程与案例/（美）安东尼（Anthony, R. N.），（美）霍金斯（Hawkins, D. F.），（美）麦钱特（Merchant, K. M.）著；王立彦等译。-1版。-北京：机械工业出版社，2001.2

（哈佛大学教授作品集）

书名原文：Accounting: Text and Cases, 10th ed

ISBN 7-111-07304-5

I. 会… II. ①安… ②霍… ③麦… ④王… III. 会计学 IV.F230

中国版本图书馆CIP数据核字（2000）第57492号

机械工业出版社（北京市西城区百万庄大街22号 邮政编码 100037）

责任编辑：杨 雯

版式设计：陈子平

北京市密云县印刷厂印刷·新华书店北京发行所发行

2001年2月第1版第1次印刷

787mm×1092mm 1/16·26.25印张

定价：38.00元（管理会计分册）

凡购本书，如有缺页、倒页、脱页，由本社发行部调换

第二部分 管理会计

第15章 管理会计的性质	406
15.1 管理会计	406
15.2 管理会计报告和财务会计报告 的比较	408
15.3 管理会计信息的分类及其用途	411
15.4 数据库	413
15.5 管理会计概述	415
15.6 小结	417
习题	417
案例	419
案例15-1 Bates 游船俱乐部	419
第16章 成本习性	420
16.1 成本-业务量关系	420

16.2 利润图	430	19.4 联产品和副产品	534
16.3 小结	438	19.5 成本的准确性	536
附录16A 学习曲线	438	19.6 成本制度设计选择	536
习题	439	19.7 小结	537
案例	442	附录19A 标准成本法说明	537
案例16-1 医疗器械公司	442	附录19B 吸收成本法和变动成本法对	
案例16-2 Prestige电话公司	443	收入的影响对比	542
案例16-3 Bill French	445	习题	543
第17章 完全成本及其运用	449	案例	545
17.1 成本的概念	449	案例19-1 Bennett Body公司	545
17.2 产品成本计算系统	454	案例19-2 Black Meter公司	546
17.3 非制造成本	458	案例19-3 Brisson公司	547
17.4 完全成本的运用	460	案例19-4 Landau公司	548
17.5 小结	464	案例19-5 Craik Veneer 公司	550
习题	464	第20章 生产成本差异分析	554
案例	466	20.1 差异	554
案例17-1 Delaney Motors 公司	466	20.2 直接材料成本差异和直接人工	
案例17-2 Lipman Bottle公司	469	成本差异	554
案例17-3 Shelter 合伙公司	473	20.3 制造费用差异	559
第18章 产品成本计算系统的附加		20.4 小结	565
部分	478	习题	565
18.1 分批成本计算法和分步成本		案例	567
算法	478	案例20-1 SunAir造船公司	567
18.2 直接成本的计量	483	案例20-2 Medi-Exam健康服务公司	568
18.3 间接成本的分配	485	案例20-3 Cotter公司	570
18.4 小结	502	案例20-4 Lupton公司	571
习题	503	第21章 其他差异分析	573
案例	505	21.1 分析过程纵览	573
案例18-1 Huron Automotive 公司	505	21.2 销售差异	575
案例18-2 西门子电机厂 (A)	508	21.3 生产成本差异	581
案例18-3 Allied Stationery 产品		21.4 其他差异	582
公司(A)	512	21.5 完整分析	582
案例18-4 Allied Stationery 产品		21.6 小结	585
公司(C)	518	习题	585
第19章 标准成本制、变动成本制、质量		案例	588
成本和联合成本	522	案例21-1 Campar工业公司	588
19.1 标准成本	522	案例21-2 Darius公司	589
19.2 变动成本制	529	案例21-3 Dallas咨询公司	590
19.3 质量成本	533	案例21-4 Woodside产品公司	591

第22章 控制：管理控制环境	593	第25章 报告与评价	700
22.1 管理控制	593	25.1 控制报告	700
22.2 环境	594	25.2 控制报告的运用	706
22.3 责任中心和责任账户	596	25.3 激励报酬	708
22.4 责任中心的种类	599	25.4 小结	709
22.5 小结	605	习题	709
习题	605	案例	711
案例	607	案例25-1 Midwest 冰淇淋公司 (B)	711
案例22-1 Shuman汽车公司	607	案例25-2 Armco公司：中西部钢铁 部门	716
案例22-2 Birch纸业公司	611	案例25-3 Formosa 塑料集团	727
案例22-3 Enager 工业公司	612	第26章 短期备选方案决策	735
案例22-4 Piedmont大学	616	26.1 差异的概念	735
第23章 控制：管理控制过程	619	26.2 贡献分析	737
23.1 管理控制的阶段	619	26.3 备选方案问题	739
23.2 管理控制中运用的会计信息	621	26.4 差异成本	742
23.3 管理控制的行为特征	625	26.5 备选方案问题的类型	747
23.4 小结	629	26.6 一些实际的提醒	754
习题	630	26.7 小结	755
案例	632	习题	755
案例23-1 Tru-Fit Parts有限责任 公司	632	案例	757
案例23-2 美国钢铁公司	634	案例26-1 进口分销注册有限公司	757
案例23-3 西方化学公司：区分性 衡量	639	案例26-2 Forner地毯公司	758
案例23-4 Boise Cascade公司	645	案例26-3 Hanson制造公司	760
第24章 战略计划和预算	654	案例26-4 液体化学公司	764
24.1 战略计划	654	案例26-5 Baldwin自行车公司	765
24.2 预算	657	第27章 长期决策：资本预算	769
24.3 经营预算	660	27.1 问题的本质	769
24.4 编制经营预算	662	27.2 一般方法	770
24.5 现金预算	669	27.3 估计变量	772
24.6 资本支出预算	670	27.4 其他分析方法	781
24.7 小结	671	27.5 选择性问题的	784
习题	672	27.6 非盈利性组织	785
案例	673	27.7 小结	786
案例24-1 Body Glove公司	673	习题	786
案例24-2 Empire Glass 公司	681	案例	788
案例24-3 Whiz计算器公司	689	案例27-1 Sinclair 公司	788
案例24-4 Midwest冰淇淋公司 (A)	693	案例27-2 Rock Greek高尔夫俱乐部	789
		案例27-3 KLS钢铁公司	790

VIII

案例27-4 Climax货运公司	793	案例28-1 Uncle Grumps 玩具公司.....	801
第28章 管理会计体系设计	796	案例28-2 Waikerie 合伙生产有限	
28.1 会计信息的种类	796	公司	803
28.2 成本种类	797	附录A	812
28.3 设计管理会计体系	799	附录B	813
案例	801		

第二部分

管 理 会 计

第15章

管理会计的性质

本书的上册集中于论述财务会计——其财务报表主要为外部的公司，特别是股东、潜在的投资者和债权人提供信息。尽管三张标准的财务报表——资产负债表、损益表和现金流量表，主要是为外部使用者提供的，但显然，它们也有助于企业管理。它们提供了一个企业财务状况的全景及其经营活动的成果。这类信息对于管理的作用在上册中已有论述。但是，除了在财务报表中所包含的信息之外，企业管理还需要更多、更详细的财务信息。本书的下册我们集中于论述这类信息。

本章把管理会计信息从其他类型的信息中区别出来；把管理会计信息和用于财务报告的信息进行了比较；阐述了三种管理会计信息的主要用途；描述了棋盘式分析表和数据库系统在使会计信息变得更为可用方面所发挥的作用，以及会计信息在企业管理方面的应用。

15.1 管理会计

正如第1章所述，**管理会计**（management accounting）是组织内部为其管理者在计划、实施和控制组织的活动方面提供信息的一个程序，这个程序包括为完成管理的功能所需要的信息的确认、计量、归集、分析和解释。¹管理会计被运用于所有的组织，如：盈利的工业企业、零售业、金融业、服务业、政府及其他非盈利组织。

管理会计提供有助于管理者工作的一些信息，这些辅助决策（Decision-facilitating）或影响决策（decision-influencing）²的信息产生于发生的事实、观察或者感知。

使决策便利的信息可以提高决策的准确度，比如，它能使管理者制订合理的价格、降低不必要的成本或者更好地分配资源。使决策便利的信息能使雇员行为向好的方面转化，比如，它能激发雇员作出使组织利益最大化的决策。数字1 000本身并非就是信息，但1 000家公司使用一种特殊型号的机器设备就能成为信息，如果这个资料被用于使决策便利。

总的来说，管理者所使用的信息是多种多样的。比如，既有会计信息又有非会计信息；既有数量化信息又有非数量化信息。传言一个重要客户对公司的产品不满意并打算更换供应商，这类

¹ 摘自“Definition of Management Accounting,” IMA Statement Number 1A, March 1981.

² Decision-facilitating和 decision-influencing 第一次出现在 Joel Demski and Gerald Feltham所著：Cost Determination: A Conceptual Approach (Ames, IA: Iowa State University Press, 1976)。

信息既不是会计信息也不是数量化信息,但如果是真的,无疑就是非常重要的信息。³

经营信息为管理会计提供大部分的原始数据,但对管理者来说这类信息往往并非直接有用。一般情况下,一个管理者并不关心个别客户所拥有的财力、个别雇员上个星期赚了多少钱或者昨天银行存款增加了多少。这些发生的事实都要被记录,但这些记录通常由操作人员而不是管理者使用,管理者往往对这些记录的汇总感兴趣而不是个别的细节,所以说管理会计信息是汇总信息。为了理解这一点,需要了解原始数据的来源,只有这样才能真正明白汇总的结果所代表的意义。

15.1.1 管理会计是一个相对年轻的领域

财务会计已有400多年的历史了,而管理会计直到20世纪初还没有正式形成,尽管它的实际运用可能更早一些。据记载,关于管理会计信息的需求,最早是由一位英国企业管理人士Thomas Sutherland 于1875年在一份商务报告中提出来的。

目前的簿记制系统……是极适合于……确切知道产生于公司交易活动的一年或更短期的利润;但事实说明,我们还需要知道关于这家公司经营的更为详细的信息,这类信息应当以一种可行的方法收集,这种方法能使管理者清楚地理解其工作的结果,以对公司的经营状况表示是否满意。

在北美,早期的管理会计系统是在19世纪下半叶由纺织行业和铁路系统发展起来的。后来,钢铁制造业、洗涤剂行业、电影业、汽车行业、烟草业以及面粉业,都采用了铁路系统的管理会计系统以适应它们自己组织的需要。直到1925年,今天的管理会计系统中的绝大部分才得以形成。⁴ Leading-edge系统首先在大型制造企业中发展起来,后来才逐渐被零售业、服务业及政府组织采用。最近几年,功能强大的信息技术的采用大大地提高了该系统的作用。

15.1.2 管理会计人员

组织内部负责设计和运作管理会计系统的人员就是管理会计人员 (management accountants)。很多人在一个组织的会计部门开始他们的职业生涯并随后走上领导岗位,从事会计工作的经验使他们能把企业作为一个整体来看待,并使他们具备了分析问题的能力,以及对可为管理者所利用的信息类别的更深层的判断能力。

管理会计人员有一个职业化项目,那就是获得注册管理会计师 (Certified Management Accountant, CMA) 资格。为了成为一名CMA,应试者必须通过四门考试。然后,为了保持资格还需要接受继续教育和道德守则的约束。有些组织招聘会计人员要求有CMA资格,而大多数组织认为CMA资格是一个人具备管理会计原则和技术方面的知识的一个有用的标志。⁵

³ 论述组织行为的书籍会较深入地讨论非数量化信息的问题。比如, Bruns和 McKinnon 就较深入地研究了管理者的信息来源问题。他们发现管理者所使用的很多信息并非来源于正式的信息系统,并且“私人信息来源被每一个管理者所使用”(p.107)。这些私人来源包括私人的观察、交谈及非正式信息渠道。W.J. Bruns, Jr., and Sharon M. McKinnon, "Information and Managers: A Field Study," *Journal of Management Accounting Research*, Fall 1993, pp.84-108.

⁴ 关于管理会计的历史的详细描述参见H. Thomas Johnson and Robert S. Kaplan, *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting* (Boston: Harvard Business School Press, 1987).

⁵ 关于CMA项目更多的信息,可以向管理会计协会了解, 10 Paragon Drive, Montvale, NJ 07645-0405.

CMA由注册管理会计师协会管理，该协会隶属于管理会计的职业组织——管理会计师协会（Institute of Management Accountants, IMA）。管理会计师协会定期出版一本刊物——《管理会计》（Management Accounting），并通过刊物中多种不同的具有地方特色的部分来对其会员进行继续教育（加拿大的管理会计师协会也起着类似的作用）。管理会计师协会还负责发布管理会计公报，尽管这些公报对组织没有约束力，但它们能对管理会计系统的设计提供指导作用。

很多管理会计人员同时也是一些其他的职业化专门组织的成员，如出版月刊《内部审计》（Internal Auditing）的内部审计师协会；出版《高级财务管理人员》（Financial Executive）的高级财务管理协会等。还有的是一个专门解决医疗组织、学院及大学、金融组织等所面临的特别的管理和管理会计问题的工业组织的成员。

很多组织内部，高水平的管理会计人员被称为主计长（controller）。在小规模的组织中，主计长一般直接向董事长报告。在规模较大的组织中，主计长通常向财务总监（CFO）报告，CFO再向董事长报告。

很多主计长还要对组织的财务报告功能负责。但在规模较大的组织中，主计长的主要责任是直接对内的，他们的工作主要是为组织内部的管理者提供可使用的信息。相反，更多直接对外的任务，比如管理现金及其他货币性资产、从债权人和股东处获得所需要的资金以及购买所需要的保险等，通常都是财务经理的责任，他也常常被称为财务长（treasurer），财务长也要向CFO报告。

近年来，管理会计人员的地位已有很大提高。一旦主计长们被认为是精通成本会计的专业人士，他们就会成为管理高层的核心成员。有些甚至会成为组织的董事会成员。有些主计长还承担着信息分析的任务，而他们在早些年工作则主要是收集和报告信息以便于其他人作分析。

15.2 管理会计报告和财务会计报告的比较

管理会计报告与本书第一部分所论述的财务会计报告程序在几个方面有所不同。为了顺利地由财务会计研究转入管理会计研究，显然，在这里指出它们之间的不同点和相似点是非常有用的。

15.2.1 不同点

管理会计和财务会计之间主要的不同集中于下面所描述的12个方面，表15-1对它们进行了归纳。

表15-1 管理会计与财务报告之间的比较

项 目	管 理 会 计	财 务 报 告
(1) 必要性	可选择	要求
(2) 目的	协助管理的一种手段	为外部使用者提供报表
(3) 使用者	相对小的群体；清楚的了解	相对大的群体；几乎不了解
(4) 基本结构	依信息的使用而定	基本等式：资产 = 负债 + 所有者权益
(5) 遵循的原则	对管理层有用	一般公认会计准则（GAAP）
(6) 时间范围	历史的及对未来的估计	历史的

(续)

项 目	管 理 会 计	财 务 报 告
(7) 信息内容	货币的及非货币的	主要是货币的
(8) 信息准确程度	很多近似的	极少近似的
(9) 报告频率	依目的而定; 常常按月或按周	按季度或按年度
(10) 报告时限	主要在报告期结束后	延迟数周甚至数月
(11) 报告主体	责任中心	组织整体
(12) 潜在责任	一般没有	极少法律诉讼, 但危险时刻存在

(1) 必要性。财务报告是必需的, 不论管理层认为信息是否有用, 为了符合财务会计准则委员会、证券交易管理委员及其他外部组织的要求, 在收集资料时必须付出足够的努力。因为只有这样, 才能满足他们所要求的形式和精确程度。相反, 管理会计却具有完全的可选择性: 没有外部组织明确要求哪些是必须做的, 或者哪些是需要做的。正由于它的可选择性, 对于管理层来说, 除非一条管理信息的价值超过了它的收集成本, 否则就没有任何必要去收集它。

(2) 目的。财务报告的目的是对外部使用者提供财务报表。在财务报表被提供的同时, 这个目的也就实现了。而另一方面, 管理会计却只是一种实现目的的手段, 即作为管理层实现计划、实施及控制功能的手段。

(3) 使用者。财务会计信息的使用者(除了管理层本身), 实际上常常是不知名的群体。大多数公司的管理者对股东、债权人及其他使用财务报表信息的群体了解并不多。此外, 这些外部使用者中绝大多数对信息的需求必须被假定; 他们并非个别地要求他们所喜欢接受的信息。相反, 管理会计信息的使用者包括管理者以及帮助他们分析这些信息的人士, 这些内部使用者的信息需求相对而言是能清楚了解的, 因为主计长办公室在设计和修订管理会计系统时要向他们征求这方面的意见。

(4) 基本结构。财务会计的基础是一个基本恒等式: 资产=负债+所有者权益。管理会计中会计信息有三个主要目的, 其中每一个都有自己的概念和结构。(关于这一点, 本章后面将会论述。)

(5) 遵循的原则。财务会计信息的报告必须符合一般公认会计准则(GAAP)的要求。外部使用者需要一种保证, 即财务报表是按照普遍理解的基本准则编制的; 否则, 他们就无法明白其中的数字的含义。而GAAP则提供了这些具有普遍意义的基本准则。

相反, 一个组织的管理层, 可以使用对其目的最有用的任何会计准则。另外, 一个公司的管理会计信息系统可能包括未完成的销售定单的数据(如定单积压), 即使这些定单不属于财务会计计量的交易; 它可能以现值而不是历史成本来计量固定资产; 它可能从存货成本中忽略某些生产制造费用; 它还可能在收入“实现”之前记录它们——即使系统的这些方面与GAAP并不一致。管理会计中的基本问题不是问它是否与GAAP一致, 而是重视它的实际价值: 信息是否有用?

(6) 时间范围。财务会计计量和报告一个组织的财务历史信息, 尽管制订未来的计划时财务会计信息也是一个基础, 但只有在交易发生之后才会有会计分录。财务会计信息本身是历史的, 财务会计的目标是“告诉它过去是什么样的”而非它将来是什么样的。而另一方面, 在管理会计的正式结构中, 它包括对未来的预测、估计及计划, 还有关于过去的信息。

(7) 信息内容。财务会计系统只包含具有明显特征的(如数据、货币余额等)、被财务会计人员称为“会计交易”的组织活动的信息。财务会计报告主要以货币的计量形式来汇总这些活动

的结果。而另一方面,管理会计报告却汇总许多对决策者有用的不同种类的信息。它们既包括货币性信息又包括非货币性信息,如原材料的数量及其成本,雇员人数、工时及劳动力成本,产品销售量及销售收入,废品率及其成本等等。严格意义上讲,其中有些信息就是非货币性信息,如新产品的开发期、产品的质量、按时发货率、废品率、不满意的顾客人数及估计的竞争对手的市场份额等。

(8) 信息准确程度。管理者需要信息及时,所以为了争取报告的速度常常以牺牲信息的准确程度为代价。管理会计中近似的信息同较准确的信息往往同样有用,有时甚至前者更有用。尽管财务会计也不能保证信息的绝对准确,但管理会计中的近似信息显然要比财务会计中的广泛。

(9) 报告频度。公司要求每年报送一次详细的财务报表,以及按季报送一次详细的中期报告。相反,在规模较大的组织中,详细的管理会计报告往往要求按月报送,针对某项活动的报告可能按周、按天甚至更短的时间。有些管理会计信息甚至必须经常更新才能对管理者有用。

(10) 报告时限。由于准确性的要求和外部审计的需要,加上印刷和分发的时间要求,财务会计报告一般在会计期结束后几周报送。较大规模公司的截止于12月31日的财政年度报告,其股东往往要等到3、4月份才能收到。相反,因为管理会计报告可能包含管理层为作出眼下的决策所需要的信息,所以这些报告通常需要每月结束后几天内报送(或者第二天早上报送日报)。

(11) 报告主体。财务报表把特定的组织看做一个整体来描述。尽管一个公司的经营可能会跨不同的行业,而每一个行业的经营都需要报告其收入和盈利,但它们只能是这个公司的较大的分部。相反,管理会计则主要集中于一个主体的相对较小的部分——个别产品、个别任务、个别经营过程,或者个别决策、个别部门及其他的责任中心。正如我们将看到的那样,在管理会计中按这些不同的部分划分一个组织的完全成本会产生财务会计中未曾出现过的重要的问题。

(12) 潜在责任。尽管不是很经常,但一个公司仍有可能由于在其年度报告或报送SEC的文件中存在误导的财务信息而被其股东或债权人起诉。相反,由于管理会计报告不需要与GAAP一致,而且没有需要公开的文件,尽管一个管理者可能要对一些非法或不道德的行为负责,而管理会计信息在他(或她)实施该行为时很可能会起一些作用,但是导致这种责任的直接原因是这个行为本身而不是管理会计报表。

15.2.2 相似点

财务会计和管理会计之间存在一些重要的相似之处。财务会计的大多数要素同样存在于管理会计中。对此,有两点理由。首先,使GAAP符合财务会计的目的所需要考虑的因素,与管理会计的目的也同样有关。比如,管理层不能把其报告系统建立在下级对利润的不可核对的主观估计基础之上;同样的原因,财务会计也依附于成本及现实。

其次,经营结果的单据或者电脑记录的汇总,比如定单和货物运输单据、顾客的账单、收付款凭单、顾客的付款、收到的发票、开具的支票、劳务支出、借贷金额及还款期限等,提供了大量用于财务会计和管理会计中的原始资料。^{*}因此,就有这样一个假定,即这些基本资料都会按照公认的财务会计准则的要求收集,否则,将需要加倍的活动来收集资料。

也许财务会计信息和管理会计信息之间最重要的相似之处是它们都被用于决策的制订。财务

^{*} 商业组织也有源于大致相同原始资料的其他的报告系统。根据税法规则,它们有一个所得税报告系统。还有许多正规的公司,如公共事业和保险公司,也有第四种报告系统,以满足政府机构对它们监管的需要。

会计信息帮助投资者评估公司的前景，以便作出是否给这些公司提供贷款或者建立股权基金的决策；管理会计信息被用于管理者决策的更广泛的方面，其中包括（但不仅仅限于）产品订价、原材料供应、人员聘用、长期资产投资及部门和管理者的业绩评估等。

例 12月份，一家公司运送了\$100 000的设备给一个客户。第二年的1月份，该客户开具了\$120 000的支票。较高的价格是由于安装期间增加的某些特色调整所致。

该公司的财务会计人员认为收入应在正确的年度内被确认，成本应按收入的不同项目（如设备收入、增加的特色调整的收入、安装收入）被分配。而公司的管理会计人员则更关注所提供的信息对管理者的有用性，他们关注的是这些交易对公司和利润分配、业绩评估和激励所产生的影响。但眼下更重要的是，生产经理想知道客户所收到的产品的规格和送达时间是否符合要求及顾客是否满意；市场经理想知道为什么顾客喜欢自己公司的产品、为什么他们喜欢某些特色调整，以及什么时候产品的销售是由于要计算销售人员的佣金；公司的财务长则想知道顾客什么时候签发票，这样，现金就可以用于再投资了。⁷

15.3 管理会计信息的分类及其用途

正如以上所述，财务会计实际上是一个单一的过程，严格遵守一般公认会计准则的要求，并统一服从于会计的基本等式：资产=负债+所有者权益。相对来说，管理会计则更为复杂。大多数公司都设置了专门的管理会计系统，该系统提供的信息服务于以下两个截然不同的目标：（1）收入、成本、资产的计量；（2）控制。管理会计同时也服务于第三个目标：在几个备选的方案中进行选择（我们称之为决策分析）。不过，在实现第三个目标的过程中，所使用的信息不能直接来源于管理会计系统，因为不同的备选方案所对应的会计信息各有所异，这种多样化的信息处理不可能完全由规范的会计系统提供。

管理会计不像财务会计那样有一个统一的基本等式。此外，针对三个管理会计目标中的每一个，其信息的使用都有各自所适用的固有原则与普遍规律。如果对一个目标有效的规律却用于具有另外目标的问题上，那么就可能会出现严重的错误。

实现以上三个管理会计目标所需信息的用途将在表15-2中得到说明。其中某些用途与历史信息相关，某些与未来的预测相关。前者是对过去发生的经济活动的记录，后者是对未来将要发生的经济活动的预测。Herbert Simon对此作了形象的描述：历史数据就像评价企业经济活动的成绩单（看看我们做得如何），或是提醒我们注意：企业存在哪些需要关注的问题。另一方面，对未来的预测也用来帮助企业解决下面的问题：选择解决问题的最佳方案。⁸ 我们需要补充说明的是：无论是对过去信息的记录还是对未来预测的报告，都会影响管理者的日常经济活动（就像综合测评影响学生的行为一样）。

针对不同目标所使用的会计信息包括：收入、成本、费用、资产及负债。为方便起见，下面我们将先作成本方面的介绍，仍以第一章提到的Varsity Motors 汽车经销公司为例说明各类成本的使用情况。

⁷ 本例见Kenton B. Walker and Eric L. Denna, "A New Accounting System Is Emerging," *Management Accounting*, July 1997, pp.22-30.

⁸ H. A. Simon, H. Guetzkow, G. Kozmetsky, and G. Tyndall, *Centralization vs. Decentralization in Organizing the Controllers Department* (New York: Controllershship Foundation, 1954), p.3.

表15-2 管理会计信息的目标及用途

目 标	使 用	
	历史数据	未来预测
计量	对外报告的基础 分析经济效益 成本类合同支出	正常价格决策
控制	分析管理效益 激励、嘉奖管理人员	战略规划 预算
替代选择	无	短期经营决策 资本预算

15.3.1 计量

出于计量的目标,管理会计系统重点关注完全成本的计量。(除此之外所包含的其他成本概念将在后面的章节中进行描述。)

完全成本会计(full cost accounting)指对完成某项经济活动所耗费资源的计量。生产产品和提供劳务的完全成本是直接成本(直接构成产品或用于提供劳务的成本)与间接成本(不易归属特定产品或劳务而是按比例分摊的那部分成本支出)的总和。而完全成本会计不仅仅计量生产产品或提供劳务的直接成本与间接成本,而且计量那些从管理角度而言,能带来潜在利益的企业活动所花费的直接成本与间接成本,例如进行项目研究或举办有助于提高公司凝聚力的雇员自助餐聚会等。因此,完全成本会计并不像有些人所认为的那样只局限于生产产品的成本,它的含义要广阔得多。

例 在Varsity Motors公司,汽车修理所耗费的直接成本包括:零配件成本及技术人员的人工成本。但是,其完全成本不仅包含以上直接成本,还包括所分摊的间接成本,如修理站的暖气、照明、管理人员的工资、所得税、保险,甚至老板的工资。

历史的完全成本也用于财务报告。我们曾在第6章中讨论了这种应用,并且给出了日记账分录,其中记录了通过生产流程的材料成本、直接人工成本及产品的其他生产成本。^{*}

在许多销售合同中,通常以买方愿意付给卖方的价格为生产产品或提供劳务的成本与净利的总和。这里的成本一般指完全成本。类似地,在决定产品或劳务的售价时,卖方经常将完全成本的预测值与净利之和作为标准。对于以收费为资金来源维持营业的非盈利组织,例如大学和医院,其收费的制定也以提供劳务的完全成本预测值为基础。

最后,完全成本估计法也用于一些活动规划,尤其是在长期规划(又称战略规划)上。第17~19章将专门阐述完全成本的计量与使用。

15.3.2 控制

管理会计系统设置各责任中心,以便通过它来计量成本。责任中心是指以管理人员为首的,

^{*} 一般公认会计准则并不要求将生产成本全部计入存货价值。会计研究第43号公报(Accounting Research Bulletin No.43)指出:存货计价时禁止缺少全部间接费用。因此,从字面上理解,公告允许只确认全部生产成本的一部分。但大多数公司都以全部生产成本计量存货价值;只有少数从中扣除生产设备的跌价损失。

并且管理人员对其经济活动的业绩和成果负责的组织单位。由于这样的组织结构使控制只通过人就可以实现,所以它有其存在的必要性。

未来责任成本的估计用于规划阶段,特别是被称为预算的年度计划阶段。责任中心发生的实际成本的历史纪录则可用于报告和分析其经营业绩。这些报告的用处在于它们与负责经营业绩的管理人员挂钩。由于只能采取有针对性的纠正行为,所以,假如业绩不令人满意,那么在纠正行为采取之前必须明确责任人。

例 Varsity Motors 公司服务部6月份的损益表显示,同样的业务量下其维修成本比以前正常情况下的要高。经过调查, Lee Carroll 发现,服务部的报表没有区分用于服务部进行维修的零配件成本与销售给服务站和自己维修汽车的顾客的零配件成本。经过考虑, Lee Carroll 决定将服务部分成两个责任中心:一个负责维修工作,另一个负责零配件的销售(无论是销售给外部使用者还是内部维修部门)。以后,这两个责任中心将编制相互独立的财务报告。

第20~25章将描述各责任中心提供的成本信息的用途。

15.3.3 决策

很多决策分析都涉及每个备选方案未来可能发生的估计成本(及实现的收入和/或取得的资产)之间的比较。由于不同方案所对应的成本各异,所以管理会计系统无法直接提供这些信息。

这些成本都是指未来成本的预测值。有时它们根据历史的成本记录来进行预测。由于预测值揭示了不同备选方案之间的成本差异,所以它们之间的差额被称为**差量成本**(differential costs)。

例 Ford Motor 公司向销售其产品的Varsity Motor 公司提议,除了继续销售Ford汽车外,再销售Ford卡车并负责售后服务。考虑到该提议,Varsity Motors公司总裁Lee Carroll和商场会计师对该项卡车的销售和服务所可能带来的额外年度收入、销售费用、技术人员及销售人员的工成本、存货成本和修理店费用作了估计,发现它们与公司目前经营业务的正常金额之间存在差异(即存在差量收入和差量成本)通过比较差量收入与差量成本,看出该项投资的差量收益并不令人满意,因此Carroll 决定拒绝该项提议。

很多决策只是涉及企业的一个特定部分的短期经营问题,对此只需预测相关的直接成本。第26章将讨论这个问题。其他决策所需考虑的时间段要长一些,并且牵涉到整个企业或其主要部门,因此必须考虑完全成本。我们将在第27章对此详细论述。

15.4 数据库

直到20世纪80年代,正规的搜集和使用管理会计信息的系统还是以第4章讲述的日记账和分类账系统为主,辅以企业经营活动的各种详细记录。不过从那时起,**棋盘式计算**(spreadsheets)表和**数据库系统**(data-base systems)开始得到广泛的应用。棋盘式计算表提供了二维数据排列栏格式,由横栏(通常按字母表的字母顺序标明)和竖栏(通常以数字标明)组成。数据库系统则有多种形式,其大多数具有在 n -维数列表中存储数据的能力,必要时还可为特定的决策出具报告。由于信息技术的飞速发展极大地影响了管理会计系统,对比传统的分类账系统和新系统,你会发现后者更为有用。

每个分类账户都被分为两方:借方和贷方。以表15-3的销售业务为例,销售收入登记在贷方,

销售退回记在借方，分别加总，然后从贷方总额中扣除借方总额，即得出10月份的销售收入净额。这就是分类账所需要的简单算术运算——通过加总和扣除得出分类账户余额。

仍以表15-3的销售业务为例，我们将8月份的销售额登记在棋盘表的第一竖栏。棋盘表上横栏字母和竖栏数字交叉标明的每个单元都填以数值或公式。该例中，第一竖栏从A~E行的单元数值就是8月份的销售额。E1单元的数值以括号标出，说明其为抵减项。

表15-3 分类账户与相应的棋盘表

销售收入				
借方		贷方		
22/8 (退回)	100	8月	1	605
			4	1 253
			12	903
			18	2 800
				5 561
		余额		5 461

棋盘表

(竖栏)				
(横行)	销售收入	销售成本	毛利	毛利率(%)
	1	2	3	4
A	605	423	182	30.0
B	1 253	815	438	35.0
C	903	642	261	28.9
D	2 800	1 820	980	35.0
E	(100)	(60)	(40)	40.0
F	5 461	3 640	1 821	33.3

加总A1~E1单元的数值，即得出8月份总的销售额，用公式表示为： $(A2:E2)$ 。这样，根据棋盘表就算出了总的销售额。一般地，公式隐藏在数字后，必要时才在表上标注。棋盘表就是这样来计算数值的加总和扣除，从而得出所需结果的。

不过，棋盘表的功能不止于此。它还能反映单元之间的联系，并计算公式的结果——无论它们有多复杂。接上例，8月份的销售成本\$3 640在表格的第二竖栏显示。然后计算每一笔销售收入的毛利及其总额，填入第三竖栏；计算其毛利率，填入第四竖栏；最后，用公式毛利/销售额 $\times 100\%$ 即F3/F1计算出8月份销售收入总额的毛利率为33.3%。以上运算均由计算机完成。

数据库系统不仅具备棋盘表的运算功能，而且功能更为强大。它们用代码表示数值，并以此在n-维数列表中存储原始数据。这样，便可从纷繁的信息量（如顾客、销售市场、人员、产品类型、销售商及工作时间）中很容易地计算并报告销售收入和毛利。这些基本数据来源于销售报告、发货票、标准成本等原始资料。据此，一个部门才能够出具管理一定向报告或财务报告。尽管这些额外的信息报告对财务会计而言需求甚少（有时对计税有用），但对管理人员的决策却极有价值。因此，这些数据、相关公式、报告都成为管理会计系统的组成部分。

计算机和数据的电子传送的发展令数据库的应用突飞猛进。数据一旦转化为电子的形式，只