

高级 成本管理 会计学

上册

中国财政经济出版社

高级成本管理会计学

上 册

〔美〕查尔斯·T·霍恩格伦 著

上海财经学院会计学系《会计译丛》小组 译

费 文 星 校

中国财政经济出版社

Cost Accounting

— A Managerial Emphasis

Charles T. Horngren

Fifth Edition

Prentice-Hall Inc. 1982

本书根据美国普伦蒂斯-霍尔图书公司

1982年第五版译出

高级成本管理会计学

上 册

〔美〕查尔斯·T·霍恩格伦 著

上海财经学院会计学系《会计译丛》小组 译

费 文 星 校

*

中国财政经济出版社出版

(北京东城大佛寺东街8号)

新华书店北京发行所发行 各地新华书店经售

北京印刷二厂印刷

*

850×1168毫米 32开本 15.25印张 361,000字

1986年3月第1版 1986年3月北京第1次印刷

印数: 1—8,000

统一书号: 4166·612 定价: 3.10元

译 者 的 话

查尔斯·T·霍恩格伦系哈佛大学企业管理硕士，芝加哥大学企业管理硕士，芝加哥大学哲学博士，马克特大学企业管理荣誉博士，现任美国斯坦福大学教授。长期来他在美国会计原则委员会、财务会计准则委员会和美国执业会计师协会担任重要工作。作者是当前美国管理会计方面的知名学者。

《高级成本管理会计学》是普伦蒂斯-霍尔图书公司会计丛书之一，已出至第五版，与作者所著《管理会计学概论》（已增订至第六版）、《执业会计师考试问题和解答方法》（已增订至第五版）等都是该公司盛销不衰的大学本科和研究生教材。特别是本书，不但在美国流行，而且在加拿大、澳大利亚、比利时以及日本等国也很受欢迎。

原著内容共分九篇。各篇的内容如下：第一篇：成本会计基础（一至四章）；第二篇：预算和标准是计划和控制的关键（五至八章）；第三篇：再论控制问题（九至十章）；第四篇：非例行决策的关联成本（十一至十三章）；第五篇：成本分摊的各种作用（十四至十八章）；第六篇：分散制和管理体制（十九至二十章）；第七篇：决策模型和会计（二十一至二十三章）；第八篇：深入探讨的专门问题（二十四至二十八章）；第九篇：附录，包括推荐书目、复利和利息表的注释以及词汇简释等。

考虑到原著篇幅太长，翻译时我们把原著分为上下两册。上册包括一至四篇，以及原著书末有关复利和利息表注释的附录。

原著其余部分列入下册。

原著内容比较全面，在叙述上深入浅出，循序渐进；不但设有例解，而且还附有自学习题；寓教学法于教材之中，注意突出重点，分散难点；此外，本书还附有大量图解，使读者能执简驭繁，启发深思。因此，我们将此书翻译出版，供我国当前加强经济工作，提高经济管理水平，讲求经济效益以及改革会计学科体系和提高质量等方面的参考。

此书（上册）由梁倩恩、朱新宝、宗有为和费文星等同志翻译，并由费文星同志校订和总纂。在译校过程中，我们曾得到潘兆申同志的热情支持和帮助，特此致谢。

由于我们水平有限，存在的错误和不当之处，欢迎读者批评指正。

1984年10月

目 录

第一篇 成本会计基础

第一章 会计人员在组织机构中的作用	(1)
第一节 管理会计和财务会计的目的.....	(2)
第二节 管理控制的因素.....	(3)
第三节 成本-效益法.....	(8)
第四节 管理会计人员对各方面的责任.....	(10)
自学习题.....	(17)
第二章 成本名词及其用途概述	(20)
第一节 成本的一般概念.....	(20)
第二节 变动成本和固定成本.....	(23)
第三节 平均成本和总成本.....	(26)
第四节 产品成本和期间成本.....	(28)
第五节 一些成本会计语言.....	(36)
第六节 成本的分类.....	(39)
自学习题.....	(40)
第三章 成本-产销量-利润的相互依存关系	(46)
第一节 够本点.....	(47)
第二节 成本-产销量-利润的假定.....	(53)
第三节 成本、产销量和利润的相互关系.....	(56)
第四节 变动成本算法概述.....	(59)
第五节 利量图.....	(64)

第六节 衡量业务量·····	(65)
第七节 销货品种结构·····	(67)
第八节 所得税的作用·····	(70)
自学习题·····	(72)
附录 非营利机构和成本-业务量分析 ·····	(75)
第四章 分批制、分步制和作业制·····	(78)
第一节 产品成本计算和控制目的·····	(78)
第二节 分批成本计算法·····	(80)
第三节 分批会计的实例·····	(84)
第四节 理论上的方法用于主要成本的会计·····	(91)
第五节 总分类帐的局限性·····	(92)
第六节 制造费用的分配·····	(93)
第七节 分步成本计算法和作业成本计算法·····	(104)
自学习题·····	(108)
附录 分类帐关系的补充说明·····	(112)

第二篇 预算和标准是计划和控制的关键

第五章 总预算和责任会计·····	(121)
第一节 预算制度的发展·····	(121)
第二节 预算的主要特征·····	(123)
第三节 预算的优点·····	(125)
第四节 预算的种类·····	(128)
第五节 总预算释例·····	(129)
第六节 销售预测——一项艰巨的工作·····	(138)
第七节 计划编制的模式·····	(140)
第八节 责任会计·····	(142)
第九节 责任和可控性·····	(147)

自学习题	(150)
附录甲 现金预算	(150)
附录乙 预算的设置和管理	(156)
第六章 弹性预算与标准：第一部分	(159)
第一节 分析的水准 0 与 1：静态预算	(159)
第二节 水准 2 的分析：弹性预算	(161)
第三节 水准 3 的分析：详尽的差异	(167)
第四节 原料和人工的各项标准	(168)
第五节 总分类帐的记录	(174)
第六节 控制用的标准	(179)
第七节 可控性与差异	(182)
第八节 何时调查差异	(187)
自学习题	(188)
第七章 弹性预算与标准：第二部分	(194)
第一节 变动制造费用：控制与产品成本计算	(194)
第二节 固定制造费用：控制与产品成本计算	(197)
第三节 制造费用的会计分录	(202)
第四节 标准成本计算法、正常成本计算法与实际 成本计算法	(203)
第五节 固定制造费用差异的分析	(204)
第六节 混合制造费用率和两分法、三分法分析	(212)
第七节 总分类帐中的制造费用差异	(214)
自学习题	(216)
第八章 各种成本计算法对收益的影响	(223)
第一节 变动成本计算法和兼收成本计算法	(223)
自学习题	(236)
第二节 够本点与兼收成本计算法	(240)

第三节 各种不同除数水平在兼收成本计算法中的 作用.....	(241)
自学习题.....	(249)
第四节 标准成本差异与收益表.....	(250)
第五节 为了外部报告而调整存货.....	(259)
自学习题.....	(259)
附录甲 正常成本计算法和标准成本计算法下差异 分配的比较.....	(261)
附录乙 各项差异和中期报告.....	(263)

第三篇 再论控制问题

第九章 成本性态的确定.....	(267)
第一节 约略估计成本函数的一般方法.....	(267)
第二节 混合成本或半变动成本.....	(271)
第三节 非线性和成本函数.....	(277)
第四节 学习曲线和会计.....	(281)
第五节 预算编制用的自变数.....	(286)
第六节 成本和效益.....	(287)
自学习题.....	(288)
第十章 制度选择、酌定成本和非制造成本.....	(291)
第一节 判断各种制度好坏的标准.....	(291)
第二节 约束成本、工程成本和酌定成本.....	(300)
第三节 一致性、动机和建立集体地盘.....	(306)
第四节 酌定成本的控制.....	(307)
第五节 非制造工作的测定.....	(312)
第六节 规划预算编制.....	(319)
自学习题.....	(321)

附录甲	详论零基预算	(323)
附录乙	再论制度的选择和人的行为	(333)

第四篇 非例行决策的关联成本

第十一章 关联性、订价以及决策过程(341)

第一节	信息和决策过程	(342)
第二节	关联性的意义	(344)
第三节	关联性的举例说明——选择活动水平	(346)
第四节	贡献法在订价上的运用	(352)
第五节	反托拉斯法对订价的影响	(357)
第六节	关联性和贡献法的其它实例	(359)
第七节	过去成本的不关联性	(364)
第八节	所得税的作用	(371)
第九节	经理们怎样行动	(371)
第十节	不确定性问题	(374)
	自学习题	(375)
附录甲	不同目的所用的成本名词	(378)
附录乙	订价用的成本加成	(383)

第十二章 资本支出预算编制和成本分析(387)

第一节	成本分析目的的对比	(388)
第二节	资本支出预算编制的定义	(389)
第三节	应急和要求模式	(390)
第四节	现金流量贴现模式	(391)
第五节	净现值模式与内含报酬率模式的对比	(399)
第六节	需要的报酬率	(400)
第七节	敏感性分析	(401)
第八节	现金流量贴现下典型项目分析	(403)

第九节 回收期模式	(405)
第十节 应计会计报酬率模式	(410)
自学习题	(414)
附录 采用验误法的内含报酬率	(420)
第十三章 资本支出预算编制：更仔细的研究	(423)
第一节 所得税因素	(423)
第二节 澄清折旧的作用	(435)
第三节 资本支出预算编制和通货膨胀	(437)
第四节 需要的报酬率（资本成本）	(442)
第五节 对于非营利组织的适用性	(446)
第六节 资本预算的管理	(448)
第七节 净现值还是内含报酬率	(449)
第八节 净现值的应用	(453)
自学习题	(460)
附录 有关复利和利息表的注释	(463)

第一篇 成本会计基础

第一章 会计人员在组织机构中的作用

作者撰写本章时，过去的一些会计人员，现在已成了伯利恒钢铁公司、通用汽车公司和通用电气公司等许多大型公司的最高层主管人员了。他们担任过的会计职务，在他们晋升到最高管理阶层的进程中，曾起过十分重要的作用。会计工作贯穿于组织机构的一切方面；管理会计人员的职责与经理人员的计划和控制工作，关系密切，难分难解。

现代成本会计的研究，使我们对于一个组织机构中会计人员和经理的职责方面，获得了深入和广泛的了解。这两方面的职责是怎样联系着的呢？它们在哪些方面可能交叉重叠？会计工作怎样能使经理们得到帮助呢？本书试就这些问题作出回答。在本章中，我们^①试图对会计人员在组织机构中应在哪些方面适应工作的需要，获得一些正确的看法。这样，在研究本书其余各章时，我

^① 作者在文中是否应当使用诸如“我”、“我们”、“作者”、“本书作者”之类的词？每种表达方式都有其不足之处，可是我却乐意使用“我们”这个词。在本书中使用这个词的时候，它意味着作者和读者双方对这个课题进行着共同的探讨。

们将有一个轮廓。

第一节 管理会计和财务会计的目的

几乎在所有的组织里，会计制度是重要的数量信息系统。它应当为如下三大目的提供信息：

1. 在组织内部向经理们报告，用以计划和控制日常业务活动。
2. 在组织内部向经理们报告，用以作出非例行的决策和制定主要的计划和方针。
3. 向组织外部的股东、政府以及其它外界有关方面报告。

一、基本区别

管理当局及其外界的有关方面虽都关注所有这三项重要目的，但重点却各不相同。对外界作出的报告，主要涉及上述第三项目的，即记载经济活动，保护财产安全以及做好管家理财等方面的会计工作。这个领域通常称为财务会计。财务会计受公认会计原则的严格约束。另一方面，在组织内部作出的报告，着重于前两项目的，即业务经营的计划和控制。这个领域通常称为管理会计。与财务会计相比，管理会计不大受公认会计原则的约束。

从全国会计人员协会这个美国最大的内部会计人员的协会，于1972年制订了修习管理会计及格证书^①的教学计划以后，财务会计与管理会计之间的区别才被正式肯定下来，即审定管理会计师相当于执业会计师的内部会计人员。

^① 这项计划的主要目的是使管理会计成为一种公认的职业。有关资料可向密执安州安阿伯市市中心大楼570号管理会计学院索取。该院邮箱48104号。还请参阅本书下册第28章：“专业考试中的成本会计”。

二、成本会计的范围

在上述工作范围中“成本会计”担负什么工作呢？从广义来说，成本会计具有与上述相同的三项目的。然而，它的第三项目的，就是为了存货计价和收益确定而进行的产品成本计算，同时它还满足外界各方和管理阶层中某些人员对这些信息的需要。因此，我们从这方面来观察问题时，成本会计就是管理会计再加上很小一部分财务会计，即把满足对外报告所需要的产品成本计算这项作用也包括在内。

最初，成本会计这个名称是指将历史成本汇集起来，然后分配给各种产品和各个车间的一些工作。它主要是为了存货计价和收益确定的需要。今天，由于成本会计适用于多种目的，它一般很难与管理会计区分开来。尤其重要的是成本会计目前涉及收集和提供各种决策所需的信息，从经常反复出现业务的经营管理直至制订非经常性的战略决策以及制定组织机构重要的方针。与以往相同，成本会计还有助于促使履行向股东、债权人、政府机构以及其它外界有关方面作出报告的法律规定。

我们不需太关心成本会计的范围问题。重要的倒是把现代成本会计制度的着眼点放在帮助经理们解决好目前和遥远将来所出现的问题上。它关心过去，这只有在帮助预测未来和满足对外报告需求的情况下，才是合适的。

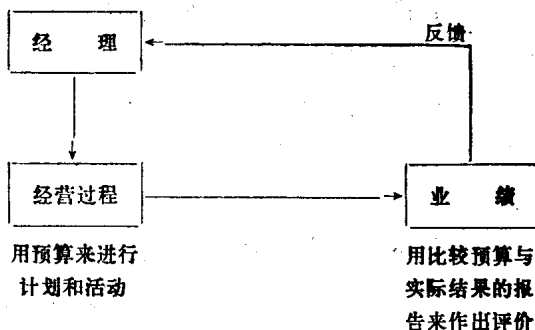
第二节 管理控制的因素

塞夫韦公司的管理控制系统是否优于克罗格公司？尤尼莱佛公司的管理控制系统是否胜过雀巢食品公司？本书的一个主要目的就是要建立一种用以回答这类问题的方法。本书对控制系统的

性质提出总的看法。

一、计划与控制

研究下列图解：



图上包含一个往往被称为计划和控制的管理循环例行程序。关于计划和控制的定义是不胜枚举的。在这里我们把计划解释为一些目标的描述，对用以达到目标的各种方法下可能出现的结果所作的预测，以及怎样来实现这些目标所制定的决策。控制与计划通常是相区别的。控制是：(a) 执行计划决策的行动，(b) 供结果反馈用的业绩评价。

图解中经营过程这个方块，包括计划以及刚才所说的控制的行动阶段。业绩这个方块和反馈线则表明控制这一定义中的其余部分。

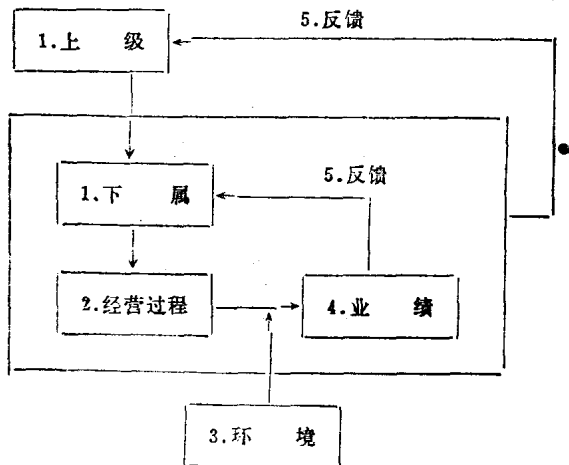
预算和业绩报告是帮助经理们进行工作的两个重要的会计工具。预算管理部门计划的数量表现形式。业绩报告则是行动的衡量尺度。这些报告往往是由各个预算与其实际执行结果所作的各项比较组成的。实际执行结果偏离预算的数额称为差异。后者有助于促进管理人员按例外原则进行管理。这是把力量集中使用到值得注意的某些领域，而不去注意那些进行顺利的领域的一种

习惯做法。

计划与控制之间连结得十分牢固，看来要将两者严格地区分开来是人为的。因而，我们在本书中不用控制的狭义概念。除非另有说明，我们使用控制这个词的最广泛含义，来表示包括计划和控制两者在内的整个管理过程。举例说，我们不提管理计划和控制系统，而是讲控制系统。同样，我们将用会计的控制目的，而不用会计的计划和控制目的这一累赘的提法。

经过周密考虑的计划，具有充分的灵活性或斟酌决定的自由，从而经理可不受约束地抓住任何未曾预料的时机。就是说，控制决不意味着，在出现某些事情说明有必要采取在原计划中未曾包括的某些行动时，经理们还死抱住早先编制的计划不放。

图表1-1 管理控制系统的基本因素



资料来源：根据赫·伊泰米 (H. Itami) 《适应性行为、管理控制以及信息分析》一书改绘，佛罗里达州萨拉索塔市美国会计学会1977年版，第9页。

二、控制系统的一般观察

图表1-1指明了管理控制系统的基本原理。要注意早先的图解是怎样纳入更广泛的网状系统的。

1. 至少有上级和下属两个人。上级的主要职责是监督所属人员的工作。人员这种控制可以区别出管理控制与技术控制（后者如用热动开关自动控制加热过程）。

通过观察数以千百计的这样的表格，人们可以见到，它们在一瞬间和自始至终都是互相联系着的。于是，你们可以体会到管理控制问题的庞大，它常常需要许多人在充满不确定性的世界中作出多得数不尽的决策。

2. 下属，象校长、列车长或销售部经理这样的人，管理一个经营过程或几个经营过程。过程是指针对某些目的所采用的许多决策或行动。例如有教学过程、运输过程和销售过程等。

3. 环境是影响某一过程结果却又无法控制的一组因素。就预计结果或产量能否达到而论，环境因素是一种不确定性或风险的程度。环境的（不可控的）变量可包括工人旷工、铁路路轨状况、气候，以及竞争对手的反应。关于环境的作用（不确定性或风险），我们将在以后，特别是在本书下册第21章进行探讨。

4. 业绩这个方块，突出表明经营过程成果的评价。经理们通过有关投入、产出或这两者的各种会计报告，在业绩评价方面经常得到帮助。

5. 反馈这条线表明经理们怎样学会改进在经营过程中循环不息的各项预测和决策。

三、反馈为主要关键

在控制系统中，反馈通常是由预算与实际执行结果的比较组成的。反馈可用于各种如下目的：

改变目标 例如，某医院根据过去工作情况的评价，可能作出不再进行心脏外科手术主要服务的决定。