

## 第二十章 责任会计：管理控制程序

本章介绍管理会计的第三种形式，名为责任会计。（其余两种是完全成本会计和差等会计）。作为解释管理会计的性质和用途的背景，首先讨论组织的性质和在组织中有重要管理职能的管理控制程序的性质，也讨论三种责任中心：费用中心，利润中心和投资中心。

### 组织的性质

一个组织是为一个或更多共同目的一起工作的一组人，这些目的是它的目标或目的。在第18章已经讨论了一个企业组织的目标，提出一个主要目标是为投资赚得满意的回收。

一个组织由人组成。一个工厂连同它的机器并不是一个组织；而是在工厂工作的人组成这个组织。在一个组织中，人在一起工作。在街上走的人群不是一个组织，足球比赛的观众，他们作为个个观众也不是一个组织。但在一个比笛中的啦啦队是一个组织；队员们在啦啦队长的指导下一起工作

### 一管理 Management

一个组织有一个或更多的领导。在很少的情况下，一组人可以不被领导一起工作而完成组织的目标。在一个企业组织中，领导被称为经理，或集体地被称为管理者。一个组织的经理作决定这个组织的目标应该是什么；传递这些目标给组织的成员；决定为了达到这个目标要完成什么任务；为了实现这些任务要使用那些资源；注意使组织的各部分的活动协调；选人用人，使与所担任的任务合适；促进个人完成他们的任务；观察个人完成任务的好坏；必要时采取集体行动。一个啦啦队长完成这些职能；通用汽车公司经理也完成这些职能。

## 二、组织等级制度 Organization Hierarchy

一个领导只能监督有限数目的属员。《旧约全书》的作者们说是10个。虽然这个数目可能有出入，看工作的性质，经理的个性和技巧而不同，但是很明显的是一个经理能直接监督的人有一个最高限额，而这个限额数字不大。因此，一个企业只要稍大，在组织结构上必须有几层经理。权力由最高的单位通过各层下达。这就是组织等级制度。

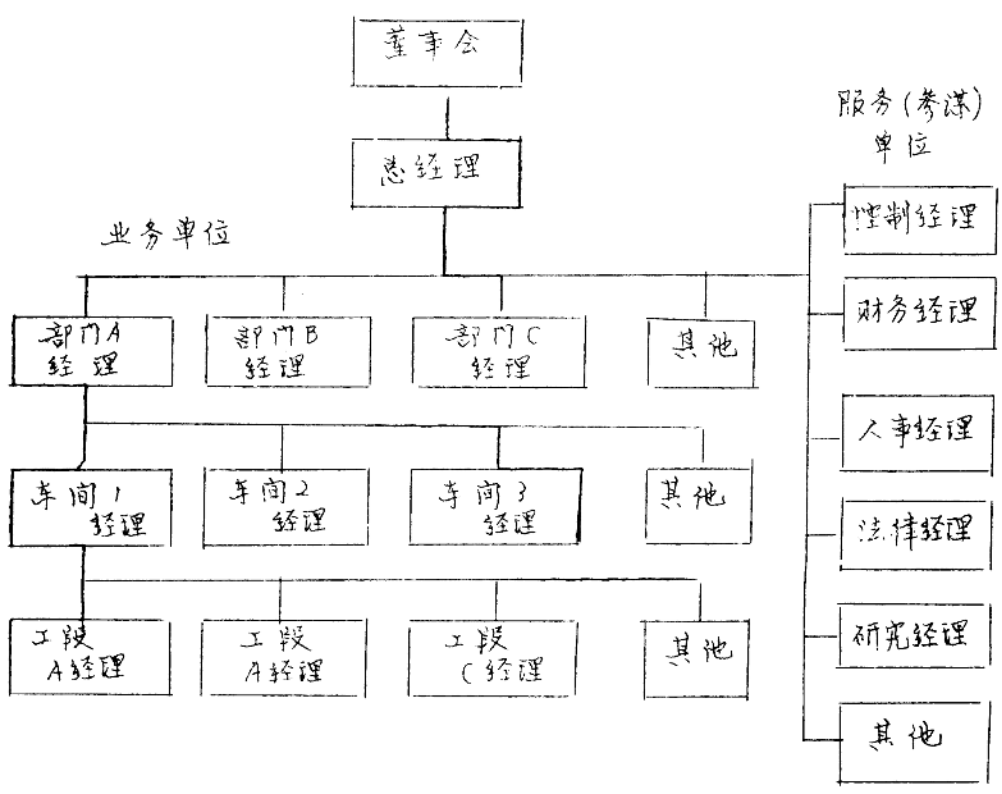
各经理的正式关系可以用一个组织图来说明。表 20-1 是一个分组织图，最上的是董事会它对公司业务的全部行动向股东负责。总经理是最高行政长官，他对董事会进行汇报。很多组织单位向总经理汇报。有些是业务单位 (*line unit*) 即他们的活动直接与达到组织的目标有关。它们制造产品、销售产品。有些是服务单位；即，他们的存在是为了对其他单位对经理提供服务。

最主要的业务单位名为部门 (*division*)，在每个部门，有很多车间 (*department*)，每个车间下有許多工段 (*section*)，不同工厂可能为这些单位用，不同名称。

表 20-1 的所有单位都是组织单位。因此部门 A，车间 1，工段 A 是一个组织单位。部门 A 本身，包括它所有的车间和工段也是一个组织单位。每一个组织单位都由一个对本单位工作负责的经理担任领导。这些组织单位名为责任中心。一个责任中心简单的说是由一个责任经理担任领导的组织单位。经理对他的组织可做的工作有说明的义务。在这一意义上他是负有责任的。

表 20-1

部分组织图



三、环境

任何组织是大社会的一部分。组织本身以外部的世界是它的环境。对一个企业组织来说，环境包括顾客、供应者，竞争者，投资者，债权人，劳工组织，政府单位，和其他力量。组织继续不断地对它的环境作出反应这是两方面的相互作用：组织影响外界，它也受发来自外界的力量影响。管理者负责组织的管理，但由于组织是社会的一部分，管理者必须注意组织作为一个被尊敬的社会成员而行动。

10-86(103)

## 管理控制的行为方白

管理的一个重要职能是保证它的成员的活动有助于完成组织的目标，为此目的所用的程序称为管理控制，它的定义是：管理控制是经理用来保证在完成组织目标过程中，资源最有效地，最有效地取得和使用的程序。

这程序有行为（人的）方白和技术方白。行为方白在组织行为或社会心理学籍中详细的研究，虽然在这里只提供—个简单的讨论，但是那是一—个基本方白，因为技术方白只有在人了解它们是用来影响人的行为时才有意义。管理控制程序的一—部分是引导—个组织中的人采取行动有助于获得公司的目标，而制止采取与目标不一致的行动。虽然计划—个产品的成本对某些目的是有用的但事实上管理者不能控制产品或产品的成本。管理者所作的一—至少是他们企图作的一—是控制负责发生这些成本的人的行动。

### 一、参与者的行为

组织中心每一个人都是—参与者，—个人成为—个参与者—即，他<sup>注</sup>参加了—个组织——因为他相信，这样作他能达到他的个人目标，—旦他成为组织的一—个成员，他决定为组织的生产工作作出贡献，也是因为他知道这有助于达到他的个人目标。

个人目标可以说是需要，有些需要是物质的，可以由他的职位所赚的钱得到解决；即他需要足够的钱养活他自己和他的家庭成员，其他需要则是心理的。人们需要他们的能力和成就得到认可；他们需要被社会接受为—组织中的一—个成员；他们需要被人尊敬；需要感到安全；需要自由决策；他们可能需要权力或成就。

---

注1 这里用的是他而不是“他或她”，但此话对男人与女人同样适用

这些需要的相对重要性各人不同，对同一个人不同时期也不同。对有些人来说，赚很多钱是最主要的需要；对另一些人钱的考虑是比较不重要的多。只有少数人对进行决策或成功的远虑的需要认为很重要，但这些人趋向成为组织中的领袖注2。个人对他需要所寄与的重要性受他的同事和上级态度的影响很大。

## 二、鼓励 *incentives*

个人既受正鼓励的影响也受反鼓励的影响。正鼓励也名奖赏，是需要的满足，或预期需要将得到满足。反鼓励也名惩罚，是剥夺需要的满足，或害怕这种剥夺。对鼓励的研究趋向于支持以下各点：

\* 正鼓励较之反鼓励更能刺激人

\* 货币酬劳是一重要鼓励，但超出生存水平；报酬的金额未必与非货币奖赏一样重要。但一个人所赚的钱经常间接的很重要，因为它表示他们成就与能力如何被人接受。（一个每年赚50,000的人，如果一个他认为能力仅与他相同的同事得到51,000可能不满意）

\* 鼓励随着行动和为它制定的奖赏和惩罚间，时间的消逝而迅速减少其有效性。因此成就的报告及时和迅速据以行动非常重要。管理控制不能等到年终以后三个月才编出采的财务报表。

\* 需要可能是不知道的，也可能以抱负或目标表示出来。

注2 McClelland认为一个组织中的领导人的形成成就动机的能力和组织成功有联系。类似关系也说明在有些国家在某些时期经济发展很快，而其他国不这样。参阅 David McClelland 著“成就的社会”（1971）；又与 Winton 合著“使经济成就有动机”。

当个人觉得目标不能达到或太容易达到鼓励最弱。当用一些努力目标能够达到，当个人觉得他的成功与需要发生密切关系时鼓励强。

\* 当一个人的成就报告以一种他认为是客观的方式即没有个人偏见的方式提出时，他趋向于更愿意接受这些报告并且更广泛地使用这些报告。

\* 人们只有在认识到他们的目前的行为不足时，才易于学习较好的作事方法。

超过一定限度，督促改进工作没有任何效果。最适度督促较之能施加的最大督促要低得多（当教练说“不要压，不要太用力”，他是与实施这个原则）。

鼓励的种类 鼓励有很多种。在有些情况下，一个很简单的符号就有效。

例：在纽约市政府有一个计划是整理并且扔掉已经结束的案的档案件的档案。这些档案占据1,200档案柜，当工作开始时，每个职员平均每天只检查150个档案，不够满意。主管人以后作了下列改变。不把扔掉的档案都抛弃在一个共同的容口中而要求每个职员堆在他或她的工作地点前，当档案堆积起来以后，每个人都可以看出每个职员干了多少工作，生产立刻上升到每天300档案。注3

在另一极端，奖赏可能是经理的报酬与他的成就发生连系，即经理给予成就奖金，由于很多人对货币报酬很重视，这是一个很强的促动，在有些情况下太强了，除非奖励的基础作得很仔细，对奖励制度的公正和公平将有不行的争论。如只奖励只是好成就予以口头赞扬，坏成就予以批评，做劣报告的不公平处，注解

注：取自管理会计杂志，1972年12月份 63页

样结果时可以予以调查。

个人需要不同、对不同鼓励的反映不一样。各不同阶层经理的一项重要职能是根据他所监督人的个性和态度实施管理控制系统。一个与人无关的制度永远不能取代人与人间的行动；制度只是一个结构架，经理应该用以适应个别情况。

### 三、目标一致 Goal congruence

由于一个组织没有自己的头脑，组织本身实际不能有目标。我们指的“组织目标”实际上是最高管理者的目标，最高管理者要取得这些组织目标，但其他参与者，有自己要获得的个人目标。这些个人目标，是他们需要的满足。换句话说，参与者按他们自己的利益行事。

组织目标与个人目标的不同提出了管理控制系统的中心目的：这个系统应该这样设计，使得按照已知个人利益所采取的行动，也最符合公司的利益。用社会心理的文字来说是管理控制系统，应该鼓励目标一致，即，应该这样组织，使参与者的目标，尽可能与整个组织的目标一致。

个人目标与组织目标的完全一致是不存在的。例如各参与者希望尽多地得到薪金，但由组织角度看，薪金有一个最高限度，超过这个限度利润将受到坏影响。至少，制度不能鼓励个人与公司的最高利益背道行驶。举例说，如果管理控制系统指示重点应当只放在降低成本，如果一个经理的反映是不降低应有产量的基础上降低成本或采用一种方法降低了他自己责任中心成本但引起另成本中心成本的增加更多，那么他是被促动了，但方向不对。因此对任何管理监督系统的办法都应向两个问题。这是很重要的。

1. 它促使按他们自己已知的个人利益如何行动？
2. 这个行动符合公司的最高利益吗？

#### 四、合作和衝突

組織圖的外表暗示，一個組織目標取得的途徑是最高領導作決定，他通過組織等級制度把決定傳遞下來，組織中較下層經理，把決定貫徹執行。現在應該很明顯，這不是一個組織實際工作的途徑。

實際發生的每個下級成員對最高管理者的指示的反應是這些指示如何影響他自己的個人需要。由於平常在實現一定計劃時有關的責任中心不只一個，各經理間的相互作用也影響實際發生。例如雖然維修車間經理應該使各生產車間的維修需要得到滿足，如果維修經理與一個生產車間有庇護，這個生產車間的需要可能被忽略。由於一些和其他理由組織間存在着矛盾。

同時除非參與者以一定的和諧共同工作，組織的工作，就不能完成。因此，組織中也有合作，參與者知道除非有一定的合作，組織要瓦解，參與者首先將不能得到使他們參加組織所希望得到的任何需要的滿足。

一個組織企圖維持製造矛盾的力與製造合作的力間的平衡。有些矛盾不但不可避免的，也是合乎需要的。矛盾一部分由於參與者競爭提升或其他形式的需要滿足；這種競爭在一定範圍內是健康的。一定數量的合作很明顯是必要的，但是過分強調引起合作的態度，最有能力的參與者就會失去充分顯示他們潛力的機會。

#### 五、最高管理者的支持

管理控制系統，除非下級經理確信最高管理者認為這個系統是重要的，大概是沒有效果的。有些系統的設置所得到的管理者的支持只是一個指示，讓我們有一個好的控制系統，“沒有最高領導者的隨後關心和行動”這種系統，不是管理程序的一部分，只是文牘例行的公事，它的主要好處是為許多職員提供



就业的机会。

行动是一个肯定的符号，也许是唯一符号说明最高领导者关心控制系统。基本上，这个行动包括对好成就的称赞或其他赞赏，对坏成就的批评或移去坏成就的原因，或提出问题导致这种行动。如果，与此对照，成就的报告进入行政办公室以后便无影无踪，不再听到，组织有理由假定管理者并不注意这些报告。如果管理者对它们不注意，别人更不注意了。

## 六、参加和理解

控制的一部分是通过设立预期成就的标准而以实际与标准比较完成。不论采取什么标准，很可能只有在被衡量的人同意这是一个公平的标准的前提下它才会有效果。如他不同意，他很可能不注意他的成就与标准的比较；别人试图以之比较，可能引起他的不满，如有可能他拒绝。

最好的保证同意的办法是让被衡量的人参加制定标准。为了有理解的参加，经理需要了解控制系统是什么，他应该作什么，他将基于什么基础上被评定，等等。这种理解可能不能仅用文字传达获得。管理人经常开会以便讨论和解释是需要的。

对有关人员的教育程序必须是不断的。常常一个系统大吹大擂地向世了，一段时间工作的不错，以后随着最初刺激的消逝而效率逐渐畏缩。

## 七、重点在业务经理

由于下级人员对他的上级负责，所以他们应由他的上级得到赞许，批评和其他鼓励。服务（参谋）单位的人员不应当直接参与动机形成的活动（控制服务（参谋）单位本身除外）。业务经理是管理控制的重点。服务（参谋）单位人员搜集、汇总和提供对管理控制程序有用的信息，他们通过计划把管理者

的判断变成控制系统的形式。可能有许多服务单位人员；控制部门常是公司的最大服务单位。但是最重要的决定和控制行动是业务经理的责任而不是服务(参谋)经理的责任。

### 管理控制程序

管理控制程序包括两个不同的但密切联系的活动：计划和控制。计划是决定应该作什么和应如何作。那是在组织中各级都进行的活动。推销员决定明天访问哪些顾客时，他是在从事计划，总经理决定一项五年扩充方案时，他也是在从事计划，控制是保证合并需要结果的获得，即也是在组织各方都进行的活动。当一个管理员观察雇员们如何辛勤劳动时，管理员是在从事控制，当总经理与付经理讨论最近的成就报告时也是在从事控制，虽然“计划”两个字没有被包括在“管理控制程序”之中，应当认为在这个程序中计划活动与控制活动是完全一样的重要。

2

管理控制程序在一组织目标和为了获得这些目标的广泛战略的构思中进行。取得这些目标和广泛战略的程序名为定战略计划。 (Strategic planning,

在一小的组织中，战略计划的贯彻可能只包括由经理制定非正式计划，他对组织的其他成员解释他要作什么，以后他确定各成员完成指定的任务如何，但这种面对面的控制只有在最小组织中才能行得通。在一个有很多组织单位的企业，每个组织单位有自己专门的工作，战略必须传达给所有单位的经理，必须编制一个正式的实施计划，每个经理的工作必须相互协调。这就是管理控制程序。

管理控制必须区别于另一种计划和控制名为业务控制 (Operational control)。这是保证具体任务有效地有

效率地完成的程序。业务控制不需要管理判断、较少的经理间的相互作用。第18章介绍的以最经济订货批号为基础的存货控制系统是业务控制技术的一个例子。

因此有三个计划控制程序：战略计划，管理控制和业务控制。我们的重点在中心一个。

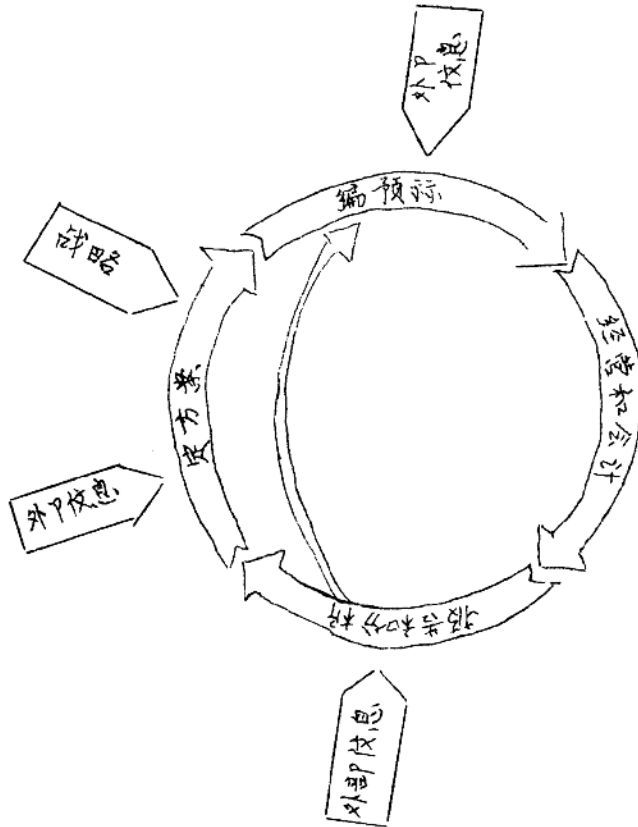
### 1. 管理控制的步骤

很多管理控制程序包括不正式传递和相互作用。不正式传递以信件、会议、谈话甚至于以口头方式来传递信号。虽然这些非正式活动很重要，他们不能系统的描述，除了非正式活动以外，大多数公司也有正式的管理控制系统。它包括下面几个或所有阶段：

1. 定方案
2. 编预算
3. 经营和会计
4. 报告和分析

如表20-2所示，每个这些活动导致下一活动，它们在有规则的循环发生，成为一“闭合的环”。这四个阶段下面简单地加以介绍，定方案和编预算在21章中详细地讨论，其余两步骤在22章详细地讨论。

表 20-2  
管理控制 的各阶段



**定方案** 定方案是决定公司所从事的方案，和大体上分配给各方案的资源的程序。方案是一个组织为了实现它所决定的战略决定所从事的主要活动。在一个以盈利为目的企业中，每一主要产品和生产线是一个方案。如果在同一个工厂中有几个生产线，工厂本身和它的附加或对它的修改可以作为一个方案也有研究和改进方案，有的目的在于改进现有产品或程序，有

的在寻求可销售的新产品。

编预算 预算是为一定期间，常常是一年，以数字常是货币反映的条件计划。在编制预算程序中，每个方案都转写为与负责方案执行或几分方案执行有关的各经理的责任相适应的条件。因此虽然计划最初是按各别方案定的在编预算过程中计划转成为按责任中心，编制预算的过程基本上是一个责任中心经理与他的上级交涉的过程。交涉的最终结果是一个经过批准的代表反映预算年度的预期收入和每个责任中心，整个企业的为达到企业目标将使用的资源。

经营和会计 在实际经营期间，对实际消耗的资源（即成本）和赚得的收入都要进行记录。这些记录在这样组织使之既能反映每个方案的成本与收入数字也能反映每个责任中心的成本与收入数字。按方案分类的数据用以作为未定方案的基础，按责任中心分类的数据用以衡量各责任中心经理的成就。为了按一目的，提供的实际数据，报告时应这样安排使之能很方便地与预算中制定的计划相比较。

报告和分析 管理控制系统起交流信息手段的作用，所交流的信息包括会计的和非会计的数据，在组织内所产生的数据和在组织之外，有关环境中所发生事实的数据，这些信息使经理们了解发生的事，并保证各责任中心所作的工作相互协调。

报告也作为控制的基础。基本上，这些报告是通过比较实际成就与计划成就并企图解释他们的不同而得到的。根据这些正式报告，也通过由非正式传随渠道所得到的信息，经理们决定，要不要和采取什么行动。例如，他们可能，决定改变在预

际所提出的计划，这样导致一个新的计划程序，由于这个原因，表20-2所反映的各个阶段被描绘成为一个密封环，一个导致另一个。

## 二、管理控制系统的特点

下面是管理控制系统的主要特点：

1、管理控制系统的重点在方案和责任中心。  
2、管理控制系统的信息有两大类：（1）计划数据：即方案、预算和标准；和（2）实际数据，即实际发生的信息，包括组织内外的和环境发生的。

3、通常，管理控制系统是一个总系统。意思是包括一个企业业务各方面，它需要是一个总制度因为一个重要的管理职能是保证业务的各部分相互平衡；为了检验平衡，管理者需要各部分的信息。

4、管理控制系统通常建立在财务结构上，即资源和收入的货币单位来表示。货币是唯一能把不同的各式各样的资源要素（例如：劳动小时；不同劳动；材料的数量和质量；生产的产品数量和种类）合并和相互比较的共同尺度。虽然财务结构平常是中心，非货币量度如每工序的分钟数、职工数目、退回和废品率也是本系统中心重要组成部分。

5、管理控制程序趋向于有节奏；它遵循一定的模式和时间表，月月和年年。在编制预算这个重要管理控制程序活动中，某些步骤是按一定顺序每年一定日期进行的；下达准则，编制原始估计，按组织中把估计逐级上达，审查估计，最高领导者最后批准，组织中下达。在程序中，每步骤应遵循的程序，步骤完成的日期，甚至所用的格式都能并且常常是在一个政策和程序的手册中预先有规定。

6、管理控制系统是或应当是一个协调的整体的系统；即

，虽然为一个目的搜集的数据可能与为另一个目的搜集的数据不一样，这些数据应能相互调节。特别重要的是实际成就的数据与计划成就数据必须组织得相同——即有同样的定义有同样的科目内容，如果不这样作，不能作出实际与计划的有效的对比。在一定意义上说，管理控制系统是一个单独系统，但是可能认为它是一组相互关联的分系统更正确一些，一个是定方案的分系统，另一个是编预算，另一个是会计，另一个是报告和分析的分系统。

### 责任中心

我们用“责任中心”这个名词指任何由一个负责的经理为首的组织单位。作为研究管理控制程序的基础，现在进一步研究责任中心的性质。表的 20-3 提供了进一步研究的基础。最上一段画了一个机口，机口在某些重要方面，与一个责任中类似。一个机口，在这个例子中一个汽油机 (1) 使用投入 (2) 工作 (3) 产生产出 (或产品)。在发动机情况下，投入的是燃料和空气，而产生是机械能，责任中心和发动机一

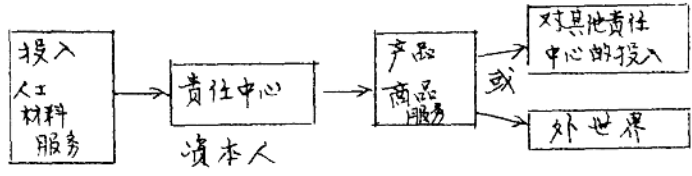
表 20-3

责任中心的性质

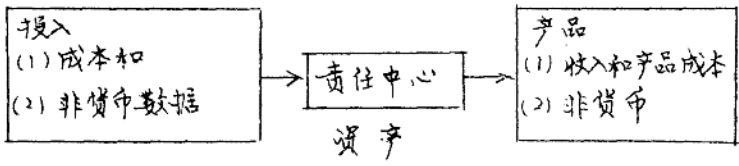
A 与一发动机类似



B 实际事物



C 以信息描述



2

样有投入，那是一定实物故易的材料，不同种类人工的工时和  
 各种不同种类的服务；它用这些资源工作，平常也需要运转资  
 金和固定资产。由于工作的结果，它产生产出，那如果是有形  
 的、为商品，如果是无形的为服务。这些商品或服务可能进入  
 本企业的其他责任中心或到外世界其他顾客手中。

责任会计为这些投入和产出提供信息。会计以成本衡量投入。  
 虽然资源本身是实物如多少磅材料、多少小时人工，为了  
 管理控制系统的目的，必须以一个共同尺度来衡量这些实物，  
 不然实物不相似的资源不能相加。这个共同尺度就是货币，一  
 个责任中心所用掉的资源的货币衡量是成本。除了成本信息以  
 外，非会计信息，如所耗用材料的实物故易，它的质易，工作  
 力易的技术水平等等也是有用的。

如果一个责任中心的产出是出售给外界顾客的商品或服务  
 ，会计以收入衡量这些产出。如果，产品或服务转移到企业内



了其他责任中心，就比较难得到对产出的衡量。在有些情况下，可以得到这种转移的货币数字。另一种衡量方法是用转移产品或服务的总成本，或非会计衡量，如产出的件数。

这个对责任中心性质的一般绪述能协助说明三种与管理控制系统中的责任中心，它们是（1）费用中心，（2）利润中心（3）投资中心。

### 一、费用中心

如果控制系统衡量一个成本中心发生的费用（即成本），但不衡量产出的货币价值，这个成本中心名为费用中心。每个责任中心都有产出；即它都作了些事。但很多情况下，不可行也不必以货币尺度衡量这些产出。例如，非常难衡量会计科对企业也贡献的货币价值，虽然比较容易衡量一个单独生产车间的产出的货币价值，但如果这个车间经理的责任是以最低的可能成本生产一定数量的产品就没有必要再计算产出的货币价值。由于这些理由，大多数单独生产车间和六种服务（考课）单位都是费用中心。对一个费用中心，会计制度记录发生的费用，但不记录得到的收入。

费用中心与成本中心不完全一样。回忆第十五章中所说一个成本中心是用于完全成本会计制度的一个方法，用以聚集成本以后摊入成本对象。在一个企业中，很多费用中心但不是所有的费用中心是成本中心。

为了完整，我们在这里提一下收入中心，（*revenue center*），那是记录收入的责任中心。有些分销售点是收入中心。以下讨论不再讨论收入中心。因为对他们适用的一般概念与费用中心适用的概念类似。

### 二、利润中心 *Profit Centers*