

第十四章 管理会计的性质

本章区分管理会计与其他信息的不同，介绍三种管理会计和它们的使用，把管理会计的信息与财务报告用的信息作了比较和对比，最后对经营管理所用的会计信息作了一些概论。本章一我们集中讨论了为外界提供的财务报表中提供的信息。在本书的其余部分我们将讨论为管理所用的会计信息。财务会计在四百多年前就有人写过了，但管理会计到了廿世纪过了些时候写的还很少。但管理会计的实务要早的多，例如，这里所介绍的会计技术生十八世纪就被外曼德公司所采用，一个英国企业人曼托与司芬目生在1875年这个便函中已提到须要一种不是根本上为编制财务报表的会计法。

“目前会计部门的簿记形式，很适应它所致力之目的，即每年或更短的时间内编定公司交易的利润；但很明显这种企业需要更详细的关于公司工作情况的资料，而且这种资料以很简便的形式提出，使得董事们能很方便地很清楚地看到有利于或不利于公司营业成功的范围”。

一、信息 Information

本章的目的是区分管理会计的信息与其他种信息，信息是一个事实、数据、观察、直觉或任何增加知识的東西，只是数字1,000不是一个信息，因为他不告诉任何事，说生某一个学校有1,000学生是一个信息，管理会计是一种信息，表14-1说明它在整个信息中的地位。

信息可以是数旁的也可以非数旁的。由感官（听、视等）、谈话、电视节目和报纸新闻得到的印象是非数旁信息的例子，管

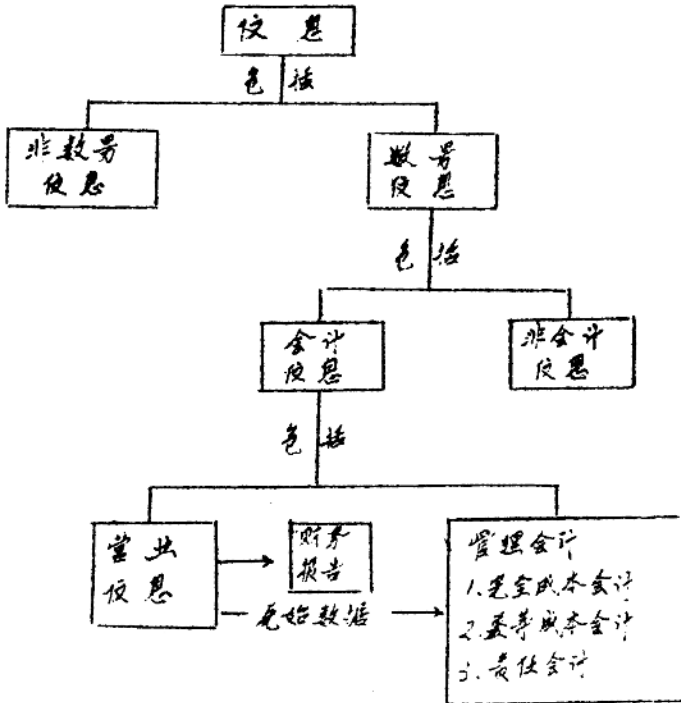
注：这个便函 Jacobsen 教授在1960 依载于“经济采家”杂志予以发表

理会计严格的讲不关系到非数币信息，

有很多种数币信息，会计是其中之一。会计信息与其他种信息不同在于它常以货币单位反映。年龄、经验水平和其他有关人员的特征可能是数币的，但一般不作为会计信息，但界限并不总是很明确。在会计报表中常加上非货币信息以帮助读者理解报表所拟传达的内容。举例来说一个汽车零售商对销售的管理会计报告可能反映，除以货币反映的销售收入以外，汽车的辆数，那是一个非货币信息。这里不必辩论那是不是会计，重要的是会计信息的核心是货币的，但如前帮助也可加入非货币信息。

表 14-1:

信息的种类



需要强调的是，经理人员需要任何能帮助做好工作的信息，不管是会计的或非会计的，改善的或非改善的。一个电话信息，甚至一个谣言说一个重要买方不满意一个公司的产品将使别的公司购货，这不是会计甚至不是改善的，但肯定是一个重要信息。

二、营业信息 表14-1的下方说明会计信息的一般性质。改善的会计信息是营业信息。营业信息为(1)财务报告(2)管理会计提供原始数据。

在日常营业中，一个公司产生大量的会计信息。近看，这大量的信息使人头昏目眩，但是如果退后一步，可以看出大多数可以列入八大类，他们是：

1. 生产：这是关系到以下各项的记录：由顾客收到的定单的细节，制造商品以满足这些定单的指示，制造存货并满足定单的指示，及付出服务的相应细节。

不同工业的生产信息的性质很不相同，但在同一工业中不同公司趋向相似。在有些工业如银行和保险公司，大多数职工从事生产记录；这些职工对“纸”加工正如工厂的工人对原料进行加工一样。

2. 购买和材料：这是与所订购的材料和服务有关的记录，有关材料的收到、存储、发到生产的记录。

3. 工资率：这是反映每一个职工赚多少，他所作工作的性质及付给了他多少钱的记录，在第八章已介绍过了。每个公司按照法律应提供给它的职工和政府关于职工的工资的信息。因此这种要求，大多数公司的工资记录有很多相似之处。

4. 厂房和设备：工厂所用每个重要建筑设备和其他非流动资产项目的购买成本、所在地和情况的记录连同购买折旧的记录。

5. 销售和应收帐款：对每一现金销售，有一现金登记记录。对每一赊销有一发货单详细列出销售的商品和销售对象，对每一

中顾客前一个欠款和付款的记录。

6. 财务：关于财务信息的记录有每个人熟悉的支票簿、银行存款，和不很熟悉的，但同样重要的，有关投资增减、负债发生与清偿、股息支付和其他与股东间前来的交易。

7. 成本：这是关系到生产商品，提供服务过程中发生的成本的记录。

8. 责任会计：这是按企业内部组织单位详细分列的关系收入、费用和投资的记录。

这八类数据构成了多数公司的大多数信息，除这八大类外还有些次要的各式各样的信息，我们此处不谈。

在不同的企业中，这八类信息的相对重要性与复杂性不同。在一个百货店中，销售和应收账款类的号，由于赊销的文书工作而比较大，而工资类，由于人员数与收入比较少，并且工资计算方法通常简单，因此号小。在汽车制造公司，情况恰相反，它的顾客是汽车商，比一个只有它的销售收入十分之一的零售店的顾客不多，但是有几万职工，并且必须记录他们每人赚多少钱，每人作了些什么工作。

这八大类数据，虽然可以分开，但是是相互联系的。当顾客收到现金付款时应收账款类与财务类发生联系，当售货人付款时购买类又与财务类发生联系，当材料投入生产时购买和材料类又与生产类发生联系。

3. 管理会计 Management Accounting

在卷一我们重点研究了财务报表，即资产负债表、损益表和财务状况变动表。大部分用于编制财务报表的资料得自上面列出的八类经营信息。

很明显财务报表对经营管理也是有用的，它提供一个企业对财务状况的全面情况和经营成果，在第十二章我们介绍了一些有关

这些信息的应用，企业管理需要较之财务报表中提供的更详细的信息。在卷二中我们主要研究这些信息。

各业营业信息为管理会计提供了很多材料，但大部分这些材料经理们虽不为之直接感兴趣。一般情况下一个经理并不注意一个顾客欠了多少钱，一个职工上周掉了多少钱，昨天存入银行多少或发生了一个购货订单以补充零件库存。这些事实必须有记录，但它们通常由营业人员而不是经理使用。经理关心的由这些记录中抽出的汇总资料而不是这些记录本身。

一般，管理会计信息是汇总信息。为了理解管理会计，我们需要了解这汇总资料的花样来源，但是其详细程度只限于使我们能理解这些汇总。

财务会计是一个简单程序，被一套“一般被接受会计原则”所管辖，统一于一个基本公式， $资产 = 产权$ 。与此对照，管理会计有几个程序，受几套原则的控制以编制其数据，没有一个统一的公式，有三种不同的管理会计数据，每一种对某些目的有用，但对其他目的无用。

出表14-2中汇总反映了这三种会计结构和它们的使用，每种都可以用于收入，成本和资产。但我们这里只是对三种会计结构的简单介绍，因此基本是成本。这三种是：(1) 完全成本，(2) 差异成本，(3) 责任成本。本书其余各章将分别讨论三种不同会计结构，第十五、十六章研究完全成本，十七、十八、十九章研究差异成本，二十、二十一、二十二研究责任成本。

表 14-2
会计信息的种类和它们的应用

成本、收入或 资产结构	应 用	
	原始数据	未来估计
1. 完全	财务报表 报告和分析成就 成本式合同	长期计划 (方案计划) 正常价格决定
2. 平等	无	变量选择决定 (大多数短期应用于 一具体业务)
3. 责任	报告和分析成就	预算

这三种会计结构可以用于两种数据，原始数据和未来估计，前者是实际的记录，后者是对未来将发生的估计。（在很多时候下对未来成本的估计是根据原始成本决定的），西蒙兹²刻别说原始数据趋向于成为“引起注意”的会计，而未来估计趋向于成为“解决问题”的会计，前者提醒企业管理部门存在着一个问题；后者帮助管理部门决定最好地解决这个问题方法。我们将在下节简单地介绍这些会计结构中，原始数据和未来估计两种不同形式的应用。

一、完全成本会计 一个制造产品的完全成本是一个产品直接成本会计加全部间接成本中应由它负担部分的合计。完全成本会计不仅衡量产品，也衡量服务和任何管理关心的活动的直接成本与间接成本。

在财务报告中用原始的完全成本，我们已经讨论了它们为此

注2：西蒙兹 Herbert A. Simon “行政行为”一书（2版20页）

目的用法；特别是在第六章，我们列出了归集原材料成本、直接人工成本和其他制造费，在制造过程中的分录，原始的完全成本也用于为管理编制的一些反映成就的报告，也用于对这些报告的分析。这种分析在第十二章已经介绍过了。在很多合同中购货方同意按制造成本加一定的净利润率支付销售方。在这里所说的成本，一般指完全成本。

在有些计划编制过程中估计未来的完全成本，特别是在编制长期计划者为方案计划时用完全成本。在决定一个产品的价格时，一个公司在正常情况用估计的完全成本加一定的净利润率作为决定最后售价的主要参数。

二、差异会计 *Differential Accounting* “差异会计”估计成本、收入和/或资产将如何不同，如果采用一种行动办法而不采用另一项行动。

例：一工厂制作书桌，增作一书桌的差异成本是制作这一桌所用直接材料、直接人工和其他直接成本之和。如不增作桌腿则将不发生。在这种情况下，差异成本低于书桌的完全成本，因为完全成本包括一部分制造间接费，而这些制造间接费不论这一增加的书桌是否制造都是要发生的。

由定义来看，差异成本总是未来成本的估计，与任何种估计一样，它们可能得自原始成本记录，但没有人用过原始记录差异成本于管理。

如上所述，差异成本用于变换行动的选择，这类问题称为变换选择问题。大多数这类决定关系到短期问题，关系到企业的某一个环节如某一个生产操作。对于长期、全面计划的决定，估计完全成本是合适的。由长期看，所有成本都是差异的。在十八章我们将看清这个问题。

三、责任会计 *Responsibility Accounting*

责任会计查出企业中各组织单位若为责任中心的成本（也查

收入和/或资产)。

在计划程序中要统计未来责任成本，特别是在年度计划程序在为编制预算中要估计责任成本。用一个责任中心所实际发生的原始成本报告一个责任中心的工作成就(或绩)和分析成就。这种报告对于经营管理来说比按完全成本编制的财务报表更实用。因为它们指出了成就的负责人，只有人能进行纠正，所以如果成就对不满意，必须指出负责人才能进行纠正。

例：一个财务会计报告可能透露在某一期间产品成本过高。这种报告通常不指明成本过高的负责部门。它可能是任何一个生产车间，可能是购货部门或其他部门。责任会计试图指出负责这个成本项目的车间或部门。

四. 计划与控制的关系

在第一章中我们简单地介绍了管理的职能是计划、协调和控制。

此处必须强调管理会计结构的三种形式和三种管理职能并没有一对一对应关系。如果有这种对应关系存在理解会计的任务将变得简单得多，但事实没有。全面计划基本上用责任会计，但在一定程度上也用完全成本会计和差异会计。有些业务决定用完全成本会计，有的用差异会计会计，因此本书卷二的安排是分开讨论三种会计结构，首先解释它是什么，以后讨论他们为管理的应用。

经营会计和财务报告的对比

上面已经提到了一些管理会计与财务报告程序的不同。后者是合一的，似乎最好重述这些不同，增加一些差异也指出两者的相似处。

一. 不同点

与财务报告相比，管理会计——

1. 没有一个统一的概念。

2. 不一定受一般被接受会计原则的管辖。
3. 它是选用的而不是强制性的。
4. 包括更多的非货币信息。
5. 更强调未来。
6. 针对各个企业也针对企业的各个部分。
7. 比较不强调精确。
8. 是另外一个程序的一部分，本身不是一个目的。

1) 没有统一概念 上面已谈到，财务会计建立其基本公式：资产 = 产权上，而经营会计，每一种有自己的概念模式。

2) 不受一般被接受会计原则的管辖 财务报表必须按照一般被接受会计原则编制，而外人，通常只能接受公司所提供的信息。他们需要得到保证报表是按照一定互相理解的程序编制的。不然这些数字对他们便失去意义。一般被接受原则提供了这样共同的程序。公司的管理，与此对照，可以随意采用他们认为最有用的方法，不必顾虑外界标准。因此，在管理会计中可以前收到购销定单的负债（即：积压而未支付的定货）虽然是存货并不包括在会计的负债。固定资产可以用估定价格，存货价值可以不包括间接费用，收入可以在未实现前即登记。虽然这些都不符合一般被接受会计原则。管理会计的基本问题是讲实效的。“这个信息有用吗？”而不是“它符合一般被接受原则吗？”

例：一个零售五金店的同业工会，为了搜集各会员厂的费用情况，可能规定使用自有房屋，先须支付房租的会员也要报一个估计租金数。这样把租房与有房的会员的报表放在同一基础上，增加了报表的可比性。这种办法在财务会计中不允许，因为按照成本概念，只能反映实际发生的成本。

3) 选用的 财务会计必须作，必须按可接受的方法搜集

数据，必须按可接受的精确度，满足外单位的要求。（不论会计师认为这个信息有无用处。）财务会计标准委员会规定了表达的最低标准。对大多数较大的公司，证券交易委员会规定了详细报告要求。所有公司必须按照税务部门的规定按所得税的要求记录。管理会计，与此对照是选用的，没有机关规定必须作什么，需要作什么。因为是选用的，除非一个为管理用的信息的价值超过了搜集它所用的成本没有理由要搜集这个信息。

4) 非货币信息 财务报告用的基本上是货币信息。管理会计既研究非货币信息也研究货币信息。虽然在帐产中只有货币金额，管理会计报告中的许多信息是非货币的。它们有材料的实物数量，也有材料的货币金额；有职工数字，职工工作小时数，也有人工成本；有销售数量，也有销售收入的金额等。

5) 未来信息 财务会计记录一个企业的财务历史。只在交易发生以后，才在帐中作记录。财务会计信息确实用于对未来的计划，但信息本身是历史性的。管理会计在它的正式结构中，包括有未来计划估计的数字，也包括过去的信息。（有些财务会计记录，如有关折旧的记录须按未来情况进行估计，但财务会计的核心是历史的）

6) 重要部分 财务会计描述整个企业的状况。有些公司确实把它们的总收入按其主要业务线分到，有些公司把它们的某些成本类似的分开。但它们的重要是整个企业，管理会计与此对照，重要部分，即在不同产品上，或在个别活动上，或在部门或其他责任中心。我们将看到，必须把整个企业的总成本分别各个部分为管理会计提出了在财务会计中并不存在的问题。

7) 比较不强调整确 管理需要迅速得到信息，因此常常愿意为了迅速得到报告而牺牲精确。因此其经营会计中的近似值常与精确计算的数字一样或更实用。财务会计也不能绝对精确。

所以只是程度上的差别，在管理会计中所用的近似值较财务会计用的更粗一些。

8) 是手段而不是目的 财务会计的目的~~是产生财务报表~~，报表产生以后，目的便已经达到。(会计师当然能够帮助使用者分析和理解报表，但这种活动在完成财务会计过程之后才发生)，管理会计只是达到目的的一个手段，目的是完成管理的计划、协调和控制职能，管理会计师协助管理部门使用会计数据，他们不应采取会计数字本身便是目的的态度。

二、相似点

虽然有很多不同点，但大多数财务会计的原理与管理会计中也有点，这两个原理：第一，使得一般被接受会计准则对财务会计有意义的政策对管理会计来说也同样存在。例如，管理部门不能把他的内部报告系统建立在不能验证的、下级呈报的主观对利润的估计上，这正是为什么财务会计坚持成本与实现概念的原因。第二，营业会计系统必须提供财务报表编制所需要的信息，管理会计的基础数据，因此假定也按照一般被接受会计准则来搜集，因为不知此需要搜集工作的重视。

三、根源学科

会计是一个实用科学(有人说是“艺术”)，所有实用的科学都是根据一个基础科学或学科的基础或概念发展而来的，管理会计有两个根源学科，管理会计部分与经济学发生关系，经济学研究在使用稀有资源时影响决定的一些规则。另一部分与社会心理学^{注3}发生关系。社会心理学研究在组织中，人行动的规则。这

注3：社会心理的范围并不十分清楚，我们意思包括解释个人在两个人在提到小组交往中有关个人如何行动的心理和社会原理。

两个学科的规则很不相同，这使得单独由那里发展出来的管理会计规则有些问题。举例说，在决定要不要买一个新机器时，我们应该按照经济学家所规定的规则使用会计信息，但为了给使用这个机器的责任中心编制预算我们应该考虑到社会心理的规则；后者很可能把我们带入不同的会计结构中去。

有些经济学家和行动科学家批评管理会计。很多这种批评是由于两者都错误地认为管理会计只与他的学科发生关系。世界上一个重要问题是给予每一个这些学科一个适当的重视。

一些概论

Some General Observations

在来讲述细节之前，我们对会计信息的性质和用途作一些概论。在研究以下各章时记着这些是有用的。

1. 不同的目的用不同的数

史改策和大多改自然科学中有很多定义适用于很不同的各种环境。对大多数会计的定义更不如此，上一节所说的每一个目的，都是不同的会计结构，因为这些不同改策可能表面上类似，而且可能同一命者，不熟悉它们的人可能很容易被搞糊涂或灰心丧气。最普遍的糊涂的根源是“成本”这个词，在以下各章可以看出，有原始成本，标准成本，最初成本，净成本，剩余成本，变动成本，差异成本，差分成本，边际成本，机会成本，直接成本，估计成本，完全成本和其他种类的成本。这些名词有些是同义的，有些是差不多但不十分同义；有些一点也不同义，但被一些人作为同义语使用。

会计改策应当永远与它所拟加以解决的问题一起加以讨论而不应抽象地加以讨论。一句“某东西成本是\$100”，除非听话的人清楚地理解成本这里指的是几种可能成本概念的哪一种，不然简直没有意义。在解决一个问题时，一个有用的程序是尽可能小心地解释改策在问题中体系的目的，以后改总改策如何求得，

更为特定目的使用。

2. 会计数字是近似值

会计是对企业事实衡量的记录和汇总，和所有的衡量一样，一个会计数字是一个近似值而不是一个精确的报告。大多数自然科学采用的数据也是通过衡量得到的，和科学家和工程师一样，会计信息的使用者必须了解数据的近似程度。

举例来说，摄氏温度的概念。有适当的仪器，人体体温很容易衡量到十分之一度，一个房间衡量到一度左右，但太阳的强度只能以百度或类似的精确度来衡量，虽然这些衡量精确度相差很多，但各有特定用途，与此类似，有些会计数字，例如库存现金可以精确度很高，而其他数字，常是很粗的近似值。这些数字总是对未来将发生事的估计。企业人员不能预知，他不知道将来将发生什么事，计划用的数字不能超过他们对未来预计的精确度。

3. 使用不完备的数据

没有人让别人解一题条件不足的术策题。但在企业问题中，一个人差不多永远没有他所正需要的信息。差不多在每一个实际情况下，正在研究解决问题的人都能想到如果还有什么信息能有帮助。相反的，常常有连篇累牍的数据，但只有极少数与要解决的问题相关，也可能没有一个能解决问题正需要的。

生活中的一个事实是，问题一定得解决，业务决定必须作，决定常常不能延迟到所有有关信息都到手以后，一个人根据他所有的信息作好，然后再去解决另一个问题。伽得耳写到：

任何完成重大事业的人都有比根据事实所应有的更大自信。这是杰出的行政人员，英明政治领袖和大艺术家所共有的。这对人对社会都有真义的。每一个伟大的人都有自信的特质^{注4}。

另一方面，如果一个重大的，能得到的证据没有找到，不在

注4：卡尼基公司1965年年度报告。

作决定，决定是否按现有证据行动，是全部决定过程中最困难的部分。已故院长当海姆说：“做生意的艺术是在信息不足的基础上作不能挽回的决定的艺术”。

4. 会计证据只是证据的一部分

很少，如果有企业问题只能用搜集和分析数字的办法解决，需有重要的因素不能或没有以数反映。例如，考虑一个棒球运动员是如何被评价的。每一次一个棒球运动员轮到击球时，差不多每次他在外场运球时都有统计。对于他轮到击球、走过、打中、犯规、一垒打、二垒打、三垒打、本垒打等等都公布有详细记录，但当球队的经理必须决定A球员是否比B球员更好时，他并不只依赖数字信息。这些因素，如一个运动员与他的同事相处如何在紧急情况下他打球的魅力如何和其他不能衡量的因素都应加以考虑。如果一个球员的能力问题都能用统计数字的分析解决，在冬季就不必在球季联合会上浪费几百万人时加以讨论了。

大多数企业组织较之棒球队要复杂的多，企业的“比赛”全天、每天进行而不是每年162次，营业结果也不是以胜负次数反映，企业衡务因此比棒球的衡务更困难更不精确。

有些人好象认为很多问题能用数字分析完全解决，他们错误地认为只凭籍负荷、压力和材料强度的知识，完全不注意判断，工程师就能画出一个桥应有的形象，在另一极端，有人相信直觉是正确决定的指南，他们因此不注意数字。虽然很清楚正确地态度应在两个极端之间，但是没有办法精确地说明它在那里。在解决管理问题时数字和非数字资料间的相对重要性，读者必须自己寻找结论。蔡司特顿很好地归纳了这种情况存在的原因：

我们这个世界的真正问题并不是它是一个不合理的世界，也并不是它是合理的世界，最常见的问题是它是差不多合理的，但并不是十分合理。生活不是不合逻辑的，但是它是逻辑荣誉的陪衬，它常常比它实际更精确地规则一英寸。它的正确性是明显的。

但是不准确性是隐性的，混乱在埋伏等待。^{注5}

关于企业组织的一个明显事实是它们由人组成。任何企业的成就是这些人行动的结果。做单在很多方面能帮助这个组织中的人。但做单只是在纸上的一些符号，只有它们什么也作不了，但做单不说话，它们看着很明确、精确，幻想说出一套做单等于处理一个问题，是惹人错觉。

一个会计制度可能设计的很好，并很仔细地执行了，但如果它不能导致人的行动，这个制度对管理无用。举例来说，三个公司用同样的制度——同样的科目表，同样的记录和报告，同样搜集和散发信息的程序——但结果完全不一样。在一个公司，制度可能无用，因为管理部门从不按搜集到的信息行事。在第二个公司，制度可能有帮助，因为管理部门用这些信息作为计划、调节和指南，并且教育了整个企业用同样精神使用信息。在第三个公司，制度可能比无用更坏，因为管理部门过分强调了做单的重要，因此采取了错误行动。

小结

会计是一种信息，对一个经理可用的全部信息包括非做单的和做单的。做单的是指货币和非货币的做单。会计基本上是货币的，但也包括有关的非货币数据。

大多数会计信息以数据反映，是营业信息，流过一个公司的大多数营业信息由以下各类组成：生产、购买和材料、工资单、厂房和设备、销售和应收帐款、财务、成本和责任会计。这些类数据为财务报表提供了原料。这些报表基本是为满足投资人，其他外单位和企业内部经理需要的汇总资料。

没有一个统一的管理会计制度，但有三种不同的信息，各有

注5 正性 (Orthodoxy) (伦敦: Bodley Head, 1949重印) 131页

其所述，它们是(1)完全会计(2)差异会计(3)责任会计。本书对其余部分，依次研究这三种会计。

与财务会计相对照，管理会计：有几个概念而不是一个；不受一般被接受原则的管辖；包括更多的非货币信息；更强调未来；是选用的而不是强制的，主要是企业的一部分而不是全体；比较不强调精确；是达到目的的一个手段，本身不是目的。但两者存在有根本共同点。

在解决财务会计问题时，最好记着会计词彙，主要是“成本”，随目的不同有不同的定义；会计数字是近似值；它们很少提供正需要的信息；为解决一个问题时不仅需要会计信息，需要更多人而不是败学办事。

第14章 自习题和复习题

(译者加,不是原文以后各章同)

1. 只一个数字,如100是不是一个利息?
2. 举些非数量利息的例子?举几个非会计数量利息的例子?
3. 什么是营业利息?可以分为哪8大类?
4. 营业利息,什么人对其最关心?经理一般需要什么利息?
5. 管理会计利息分哪三种?
6. 什么是一个产品的完全成本?原始数据的完全成本和未来计划的完全成本各有何用处?
7. 什么是差异成本?“没有原始数据的差异成本”这几句话对吗?
8. 什么是责任会计?责任会计为什么常比财务会计对管理更有用?
9. 管理会计与财务报表有何不同?
10. 管理会计与财务会计为什么也有很多相同之处?
11. 举例说明“不同的目的用不同的数”?
12. 解释“为什么数字是近似值”?
13. 没有完全的数据是不是一定不作决定?
14. 解释“会计证据只是部分证据”?