



常青藤——经济学读本选译

管理会计

MANAGEMENT ACCOUNTING

【英】 戴维·怀特 著

David Wright

王瑞华 杨金观 等 译

杨金观 王瑞华 校

中国经济出版社



中财 B0098601

管 理 会 计

MANAGEMENT ACCOUNTING

C12333/4

〔英〕戴维·怀特

著

David Wright

王瑞华 杨金观 黄 钦
王 琪 何怀安 盛庆辉
刘胜民 李惠梅
杨金观 王瑞华

译

校

中央财经大学图书馆藏书章

登 录 号 466507

分 类 号 F234.3/28

中 国 经 济 出 版 社

图书版编目 (CIP) 数据

管理会计 / (英) 怀特 (Wright, D) 著; 王瑞华等译, - 北京:
中国经济出版社, 1999.1
(常青藤—经济学读本选译: ⑤/范家骥主编)
书名原文: MANAGEMENT ACCOUNTING
ISBN 7 - 5017 - 4349 - 5

I. 微… II. ①怀… ②王… III. 管理会计 IV. F231.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (98) 第 10672 号

著作权合同登记号

图字: 01 - 97 - 0467

© Addison Wesley Longman Limited 1996

All rights reserved.

Translation copyright © 1998 by China Economics Publishing House

This translation of Management Accounting, First Edition

is published by arrangement

with Addison Wesley Longman Limited, London.

All rights reserved.

Addison Wesley Longman Limited, London

安排了第一版中译本的出版, 版权所有, 翻印必究

常青藤—经济学读本选译

管理会计

MANAGEMENT ACCOUNTING

[英] 戴维·怀特 著

David Wright

王瑞华 杨金观 等译

杨金观 王瑞华 校

※

中国经济出版社出版发行

(北京市百万庄北街 3 号)

邮编: 100037

北京兰空印刷厂印刷 新华书店经销

开本: 850 × 1168 毫米 19.25 印张 380 千字

1999 年 1 月第一版 1999 年 1 月第一次印刷

印数: 1—5000 册

ISBN 7 - 5017 - 4349 - 0/F·3321

定价: 30.00 元



我高兴地借此机会对那些对本书的写作给予帮助的人们、协会以及其他有关方面表达感激之情。首先要感谢的是下列联合王国的职业会计师协会，它们慷慨地允许我选用它们以往的试题，它们是：

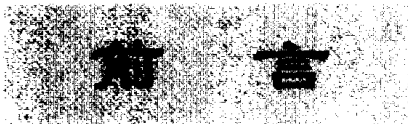
会计专家协会

特许公认会计师协会

特许管理会计师协会

特许公共财务与会计协会

我也要感谢下列有关人员：首先也是最重要的是我的妻子海伦，她无私的奉献和无怨的支持，不仅反应在本书的字里行间，而且给我和我的孩子们带来了温暖和幸福的家庭生活；其次是我的可爱的孩子们：威廉和贝丝，她们的喧闹和玩皮使人分心但始终鼓励着我；第三是我的系列丛书的顾问卡洛莱·马林诺娃斯基，特别是在校订许多“复杂的”章节时提出了有建设性和有益的意见；最后是我的同事们，迈克·爱德华兹、巴莱·考纳和苏塞纳·墨菲，后者心甘情愿的打印了附在本书后面的许多自测题答案。在本书出版前还应感谢克里斯·哈里逊、莱纳德·考纳、乔佛·布兰克和斯达特·沃尔的编辑支持。



欢迎你！管理会计的初学者。本书包括十二章，它正好适合于时间为十五周的一个学期，例如学期末有两周专门用于修整，最后一周准备考试，其余十二周，正好每周安排一章。即使你的学习进程是传统的一学年而不是一学期，你也将会发现本书的内容完全可以为你提供关于管理(或管理的)会计学科一次可靠的初次体验和一次强有力的入门介绍。

我已设计了本书的结构，以便使你能顺利并有逻辑地从学习管理会计基础开始，最终使你能理解一系列详细的管理会计方法。基础部分安排在第一部分，它包括几种描述成本计算或成本会计原理的分析方法。这些成本分析方法的及早掌握是至关重要的，它们是为在随后第二和第三部分中的管理计划、控制和决策使用会计信息的基础。

每一章以一个清晰的目标陈述开始，指出你在学完本章后能够做的。也许你可能使用这一目标陈述并将其作为你制订学习进度计划时进行对照的清单。你也将发现经常建议你学习教材时来回穿插，使之更适合于你的习惯。依我之见，为了挖掘你在课程中的参与意识，有效使用你的书本是必要的，也是一件重要的事情。根据这一目标，为了增加参考的方便我将本书设计为主要章节和次要章节。只要你能保证以这样相互参照着学习，一定能获得重大的学习成果。

最后，每一章(第一章和最后一章除外)都包括能使你能动地学习和理解主题所要做的事情。当你看到导致你专注于这一事情的“需要”这词时，你将认识到“能动性”的目的。另一个特征是设计了既能提高你兴趣而又不使你被简单的作业拖累的偶然问题点，例如：“你能怎么样？”；“你知道吗？”；“你认为怎么样？”等。任何需要答案的地方，

在问题的后面你将能找到答案。每一章都包括深入学习指南和自测题(第一章和最后一章除外),自测题的答案在本书的最后。请记住,为使你能从自测题中完全受益,不要直接看答案,也不要在你认真学习之前就试图自己解答。不要欺骗——你只能欺骗你自己!记住这最后的忠告,它会给你初次学习管理会计的经历带来好运和享受。

《常青藤——经济学读本选译》

学术顾问

陈振汉 杨纪琬 崔书香
胡代光 谭崇台 王传纶
孙维炎 李子奈

主 编

范家骧

副主编

韩天雨

策 划

张抒文 王小明

执行编辑及版式设计

张抒文

本书责任编辑

王振岭

目 录

致辞	(I)
----------	-------

前言	(III)
----------	---------

第一章 管理会计导论	(1)
------------------	-------

§ 1 序言	(1)
--------------	-------

§ 2 管理决策、计划和控制过程	(5)
------------------------	-------

第一编 成本分析技术

第二章 成本确定和成本计算方法	(15)
-----------------------	--------

§ 1 成本和成本会计	(15)
-------------------	--------

§ 2 吸收成本计算法	(21)
-------------------	--------

§ 3 作业成本计算法	(33)
-------------------	--------

第三章 成本习性和成本预测方法	(41)
-----------------------	--------

§ 1 成本习性模型	(42)
------------------	--------

§ 2 成本预测方法	(50)
------------------	--------

第四章 边际成本计算法	(63)
-------------------	--------

§ 1 边际成本的确定	(64)
-------------------	--------

§ 2 贡献的概念	(67)
-----------------	--------

§ 3 限制因素/有限资源的问题	(71)
------------------------	--------

第二编 管理决策会计技术

第五章 不确定情况下的管理决策信息	(81)
-------------------------	--------

§ 1 概率和管理决策	(82)
§ 2 管理决策的期望货币价值 (EMV) 标准	(86)
§ 3 管理决策的主观期望效用 (SEU) 标准	(94)
§ 4 信息的性质和价值	(100)
第六章 本-量-利 (C-V-P) 分析	(109)
§ 1 本-量-利关系	(109)
§ 2 保本点分析	(114)
§ 3 本量利分析的局限性/假设	(120)
第七章 定价决策方法	(127)
§ 1 最优定价法	(128)
§ 2 成本加成和边际定价法	(135)
第八章 资本投资评价和决策方法	(147)
§ 1 折现的投资决策方法	(151)
§ 2 非折现的投资决策方法	(158)
§ 3 敏感性分析	(163)

第三编 管理计划和控制会计技术

第九章 预算编制和控制技术	(171)
§ 1 预算: 编制预算	(172)
§ 2 弹性预算	(183)
第十章 控制会计: 标准成本计算/差异分析	(195)
§ 1 变动成本差异分析	(199)
§ 2 固定间接费用差异和销售差异的分析	(207)
第十一章 分部管理业绩的控制	(219)
§ 1 部门化和责任会计	(219)
§ 2 部门业绩的评价	(222)
第十二章 管理计划的深入探讨	(233)
§ 1 线性规划 (LP)	(233)
§ 2 管理计划的发展	(237)
附录 1	(243)
附录 2	(244)
自测题答案	(245)

第一章 管理会计导论

目 标

本章结束时，你应该能：

※表述会计信息使用者群体的范围，描述其信息需要、利益和费用。

※分清财务会计和管理会计两大分支。

※清楚地理解和解释对于公司管理者来说，管理会计师作为会计信息源泉和提供者的作用。

※详细地叙述在管理计划、决策和控制总框架之中管理会计存在的理由。

本章的前几部分涉及会计的作用，特别是管理会计的作用。由于对管理会计的作用尚没有一个完全令人满意的或者完全明确的解释，在此，我们首先简要介绍几种权威的观点，所有这些观点或者出自著名的会计学者或者来自公认的会计协会，表达了适当的定义。有关定义的问题我们将进一步讨论。尽管有关管理会计的作用还没有明确的主张或规定，为了不使大家对这个问题产生困惑，我们仅仅通过举例说明定义的范围是多么广泛。无论如何，为便于实际运用，我们最终会特别地支持其中的一种观点，采纳一种“行得通”的定义。

本章的后几部分，在本书以后部分逐章介绍管理会计的特定方法之前，将首先对主要的管理决策、计划和控制过程进行总的描述。

§ 1 序 言

会计文献中，一个经常被引用的并且至今为止已成文的定义（1966年）认为会计是“确认、计量和传递经济信息的过程，以使信息使用者在充分了解信息后作出判断和决策”（美国会计学会）^①。这个定义相当概括，重点强调了信息的提供和随后的有效使用这两者的重要性，会计信息的作用在于它有助于：

- (a) 作出良好的判断；
- (b) 作出正确的决策。

然而，问题随后就产生了一——作出判断和决策是因为什么原因，为了达到什么样的组织目的？从根本上来说，在任何有组织的活动中，计划和控制都是两个非常重要的因素。这种需要计划和控制的有组织活动或者由个人自行开展或者在其公司内进行。简要回顾一下上面的定义，它的范围很广，它包括了所有的会计信息使用者。但是，本书中，是否需要涉及各种会计信息使用者呢？在作出决定之前，我们应当考虑信息使用者或使用者群体的不同类型。

§ 1.1 会计及其使用者的信息需要

在初步介绍阶段，先列示两个需进一步探讨的问题：

(1) 什么样的个人或组织需要会计信息以帮助他们作出判断和决策？

(2) 在什么样的情况下需要作出判断和决策，以计划和控制个人或组织的活动，从而促成其目标的实现？

有许多不同类型的使用者或使用者群体，其中的每一个都有不同的会计信息需求。表 1-1 是对上述两个问题的答案的总结。

表 1-1 会计信息使用者及各自的目标

(1) 会计信息使用者/使用者群体	(2) 会计信息有助于其实现目标的 计划、控制及决策情况
工会	工资和薪水协定；争取改善雇佣条件的集体谈判；工会行动
股东	股利分配；投资决策——持有/买/卖
政府	公司的环保责任；税收调整的动因
债权人	允许的信贷水平——提高或降低信贷
社会公众	公司活动对国家或当地的影响（社会的和经济的）
立法当局	欺诈交易——调查和法律行为
顾客	公司提供的消费品或劳务
贷款者	贷款（长期和短期）的获得——给予或不给予
雇员	留任或其他就业机会
管理者	公司产品或劳务的定价决策；公司活动水平——销售/生产/研究和开发等

表 1-1 反映了会计信息的主要使用者，但应该知道表 1-1 中并没有包括所有的会计信息使用者——还存在其他的使用者，如环境保护组织、竞争者等等，而且，不同的使用者必定需要各种不同的会计信息以实现其目标，例如：英国海关和国内税务司，代表政府的利益而行事，毫无疑问会更关心公司是否已交了增值税和其他税，而不是公司是否已记录了利润；而公司的股东为了对公司进行投资，在开展计划、控制和决策时，则更关注的是公司的收入信息。公司的管理者在为产品或劳务定价时（参见第七章）或者在找出公司的业务活

动量必须达到什么水平才能保本时（参见第六章）也会有特定的信息需求。另外，管理者会发现，了解业务活动量的变化对成本发生的影响是很有用的（第三章成本习性分析探讨了这一重要问题）。

总的来说，表1-1中除了公司管理者之外的所有信息使用者都会通过如公司的年度报告和账户、金融报刊（如：《金融时报》、《投资家记事》）上以及专业新闻机构经常的或临时的报道，得到他们所需要的信息。这种类型的会计信息通常来自公司外部的需要；而公司自身管理者的信息需求则主要是为了公司内部长期或当前的有效运营。这样，我们就可以很容易地区分两种根本不同的会计信息——内部信息和外部信息。

§ 1.2 管理(内部)会计与财务(外部)会计的比较

上一部分开始时已给出了美国会计学会对会计所下的定义。这里，为更加清楚地集中于“内部和外部”的区别上，我们首先看看另外一种权威的观点，查尔斯T.霍恩格伦在区分会计的两个分支时，表达得非常简单，即“如果财务会计和管理会计分别被贴上外部会计和内部会计的标签就更好了”^①。在他的另外一本著作中，则作了详细说明：

“它们的主要区别在于它们被两种不同类型的决策者所使用。财务会计主要是关于会计怎样才能服务于外部决策者的，如股东、债权人、政府机构和其他人；管理会计主要是关于会计怎样才能服务于内部决策者的，如管理者。”^②

霍恩格伦的上述划分相当严格，也许有些教条。而其他一些有名望的权威人士，如阿诺德和豪普就不那么教条，他们认为：“财务会计和管理会计的区分在许多方面是不幸的和误导的。”^③可是，尽管他们对会计的上述划分表示了明显的质疑，但一面还是倾向于我们所说的基本区别：

“管理会计为进行决策的管理者提供信息……相反，财务会计向管理者以外的使用者提供信息，如股东、顾客和贷款给公司的人等。”^④

毫无疑问，分歧会继续存在。对我们来说，将采用这种划分，而不管这种划分在其他方面是多么清晰或模糊。本书是有关管理会计的，而非财务会计。随着时间的推移，财务会计的范围在不断扩大，但它仍然主要是向前面已讨论过的不同类型的使用者（除管理者外）提供信息。来自公司外部的许多影响对财务事项的记录和报告提出了越来越严格的和日益增多的要求。来自会计界本身的标准会计实务公告和财务报告准则以及政府通过的公司法、金融法等强加的法律义务就是这种要求的极好例子。而在完全不同的管理会计领域，主要是对内部管理者提供经营管理的信息，很少有外部压力要求提供超过管理者需要

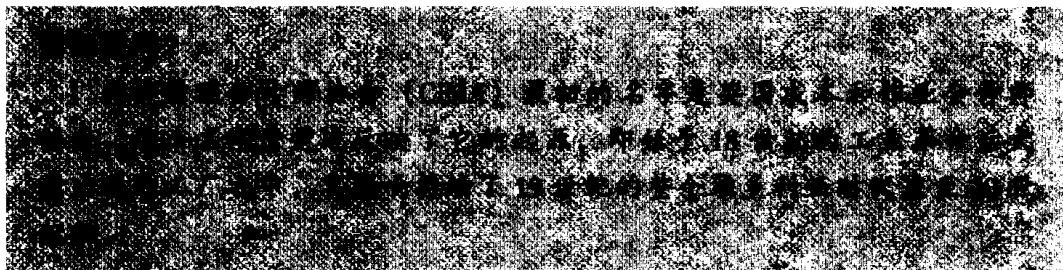
的会计信息，这就使得管理会计师能独自地以有效方式建立管理会计信息系统来帮助管理者对公司未来的效率和效益进行计划、判断并作出明智的决策。

计划、控制和决策是能够确定公司未来基本方向的重要的管理职能，这种管理职能与财务会计的主要职能即记录(通过簿记)已经发生的交易相结合，然后通过资产负债表和损益表以及其他财务报告表明以前会计期间现金流量的现金流量表，来报告这些财务事项是怎样的显著不同。财务会计与管理会计的一个重要区别是，前者主要是为审计和税收的目的记录和提供精确的、客观的、可验证的数字；而管理会计中，极其精确、客观和可验证性通常会让位于其他的特征，例如信息的及时性、相关性和即期有效性。在此有一句给管理会计师的古训，即大概正确比肯定错误更可取。表 1-2 概括了管理会计与财务会计的相对特征。

表 1-2 管理会计与财务会计的比较

比较	财务会计	管理会计
基本的	外部的	内部的
运用	报告	报告
时间结构	过去、现在	现在、未来
主要标准	准确、客观、可验证	相关、及时、有用
主要强调	记录	计划、决策、控制
应谁要求	财务报告准则、标准会计 实务公告、公司法	管理者

§ 1.3 管理会计的作用



“什么是管理会计?”琼·斯塞教授回答说:“从广义上讲,所有的会计都是管理会计”^⑥。也就是说,管理者对会计师提供的各种形式的信息,从某种程度上讲都有潜在的兴趣。实际上,英国主要的特许会计师团体之一,在1919年为促进管理会计的研究和实践而建立的特许管理会计师协会(CIMA)为这种观点提供了更有影响的和相当有力的支持。特许管理会计师协会规定了下面的定义来详细说明它所认同的管理会计的作用^⑦。管理会计是“与确认、提供和解

释信息相联系的，是管理的一个组成部分，这些信息用来：

- ◇制定策略；
- ◇计划和控制活动；
- ◇作出决定；
- ◇有效利用资源；
- ◇向公司股东和外部其他人披露；
- ◇向雇员披露；
- ◇保护资产。

上面这些包含了对管理活动的参与以保证有效地：

- ◇根据目标制定计划（战略计划）；
- ◇制定短期经营计划（预算或利润计划）；
- ◇获得和使用资金（财务管理）和记录交易（财务会计和成本会计）；
- ◇传递财务和经营信息；
- ◇采取改进措施以使结果与计划相符（财务控制）；
- ◇检查和报告公司的系统和经营情况（内部审计、管理审计）。”

怀疑论者可能说，特许管理会计师协会的定义不可避免地有强烈的既得利益倾向。当然，特许管理会计师协会归于管理会计的无所不包的职能也许在其他领域还存在严重的争议。即使斯塞教授最后也给出了一个大大限定管理会计作用范围的定义——运用会计技术来提供信息以帮助各个层次的管理者开展计划、决策和控制公司的活动^⑧。

这里提到的管理会计技术分为明显不同的两类，即（a）决策会计技术；（b）计划和控制会计技术。基本上，在本书的第一部分探讨一些基本的成本分析技术之后，其余部分则是关于计划、控制和决策会计技术的个别方面。这种分类的使用明显地表现在第一章第二节有关管理决策、计划和控制的整体结构或过程。

至此，已经列举了个人的或机构的各种观点。现在我们能与管理会计的作用采纳一种“行得通”的定义，即认同上面谈到的斯塞教授的观点。因此，本书中，管理会计的定义是狭义的（尤其是与特许管理会计师协会提出的广义的定义相比较时），即：

管理会计的作用就在于利用决策、计划和控制技术来提供信息以帮助管理者履行计划和控制公司活动的任务。

§ 2 管理决策、计划和控制过程

下面将要描述的过程基本上由管理者的决策、计划和控制这些关键活动所组成。通过流程图（图 1.1）能很容易地描述这一过程的各个不同阶段。

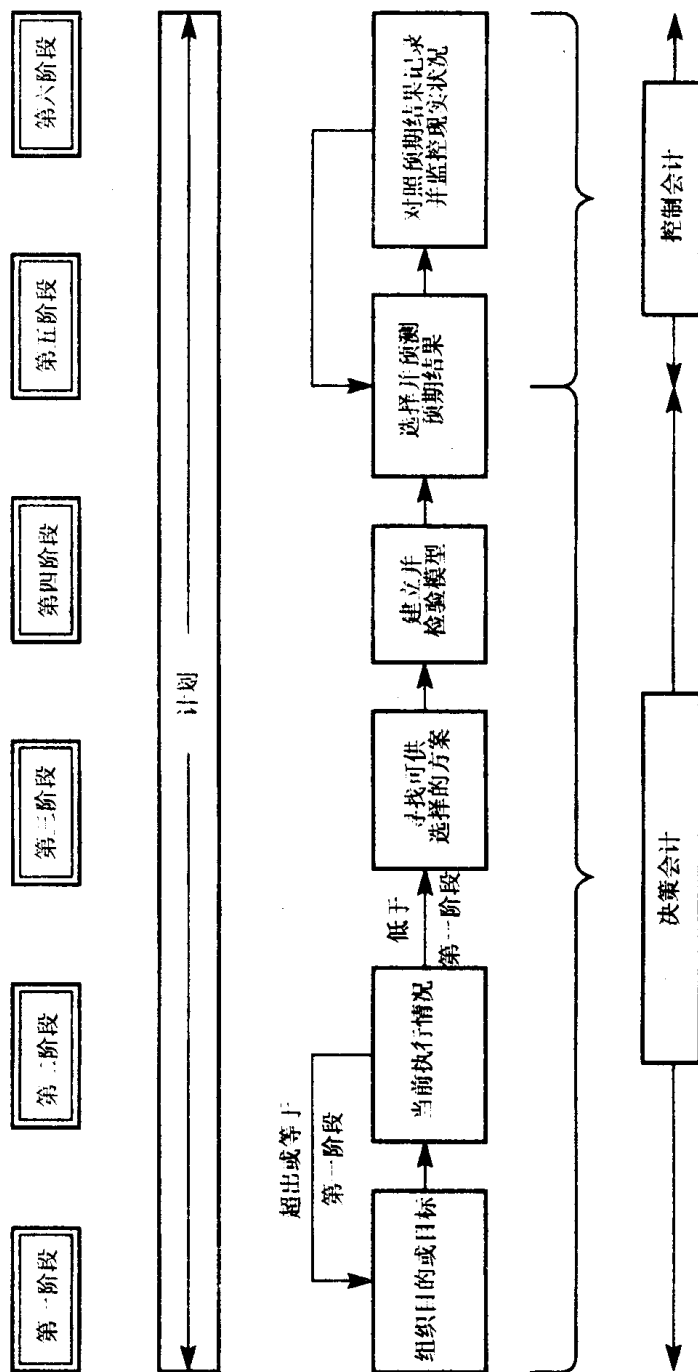


图 1.1 管理决策、计划和控制过程的结构

图 1.1 不仅清楚地表明了从左到右、从第一阶段到第五阶段之间的继起关

系，而且也清楚地显示了两个重要的、具有循环效应的阶段，即有反馈关系的两个阶段。总之，整个结构的基本成分也就是在本章第一节结束时归纳的管理会计的具体作用。在流程图中，还有明显的一点，就是前面提到的管理会计技术分为决策会计技术和控制会计技术两大分支（注意：严格地说，计划这种管理职能贯穿于整个过程的所有阶段，但本书第二编和第三编的编排，可以肯定地说，与控制方面及控制技术的联系比决策更为密切）。借助于图 1.1，我们将逐个阶段、详细地说明这个过程的每一个组成要素。

§ 2.1 流程图——第一阶段

决策、计划和控制的第一阶段是制定公司的目标。简而言之，公司需要知道自己应向何处去。这类似于外出旅行——在出发之前，应知道自己的目的地（即目标），即使不是必要的，但也是可取的。然而，由于各种原因，要确定公司的目标并非易事。这里再来看看在表 1-1 中提到的各种不同的会计信息使用者，在某种程度上，这些使用者很可能对公司的预定方向产生影响，但他们不可避免地也有各自的追求目标。例如，公司的股东也许认为公司的收入和财富的最大化是最重要的，是与他们最终的可能目标相一致的，如较高的股利支付、股票升值等。但是，公司的其他关系人（即各使用者群体）毫无疑问会拥有与股东的既得利益性质完全不同的既得利益，他们之间可能产生冲突。表 1-3 给出其他使用者群体也许认为比公司的收入和财富最大化更重要的各种个人目标和既得利益。

表 1-3 使用者群体的各种利益

使用者群体	目的/目标/既得利益
顾客	公司产品或劳务供给的可靠性；可获得的信贷类型
政府	税收的征收；法规的执行
雇员	工会活动；工资谈判/协议
管理者	个人职业野心；控制权的分散；部门内部的争斗/冲突

由于企业或公司的生存必定要取决于收入和财富的创造，因而与公司的持续存在有关的所有使用者都会不自觉地对公司未来的获利能力和财务福利产生兴趣。然而，这种兴趣与表 1-3 中所列的他们各自的利益比较起来可能是次要的。人们有理由认为管理者会本能地去努力实现公司的首要目标，即收入和财富的最大化，这样，会使管理者这一使用者陷入一个有趣的、进退两难的境地。但是，当观察到管理者的个人目标在某些类型的公司起作用时，那种认为管理者必定会以公司的最佳利益而行事的想法就值得怀疑。这种类型的公司有的是大型的、分部化的，甚至是跨国的公司（或集团公司），它们的分部管理者在某些情况下会以牺牲公司的利益而服务于他们自己的目标的方式行事，这

种管理行为被称作“功能丧失”或“次优”行为，它也是本书的第十一章详细探讨的控制分部管理行为的独特的方面。其他不同的目标，如环境保护组织的目标（即“绿色”目标），可能也会影响公司计划的方向。可是，如果我们选定一个单一的、特定的目标会是很有用的，所以，大体而言，全书采纳的公司的目标是我们最先提到的，即收入和财富最大化的目标，而不管收入和财富是以现金流量、损益，还是资产和负债计量的。

§ 2.2 流程图——第二阶段

流程图的第二阶段包括不断地考察目前的经营现状，随后立即与第一阶段确定的目标所要求的业绩相比较。如果目前的业绩与最初确定的公司的目标相符，那么可能有两个不同的结果：

(1) 管理者很满意最初制定的目标正在被达到或超过——所以，为了继续达到或超过已确定的目标，现在的策略1会继续执行下去。或者

(2) 仅仅实现或稍好于要求的业绩（正如第一阶段的），只是为了提高管理者的预期水平——所以，最初确定的公司目标就需要进一步修订，加以提高。

然而，真正的问题在于目前的经营状况何处与公司已经确定的目标不相符（即低于），这等于没有达到第一阶段所要求的业绩水平。那么，寻找其他的能达到最初目标的方法就很有必要，这需要决策者（管理者）进入到全过程的决策会计部分的第三阶段。在此之前，由第二阶段循环回到第一阶段表示的这个过程中首先出现的两个重要的反馈关系清楚地反映了确定目前的业绩与要求的业绩是否相符这种行为，但这丝毫说明不了什么。而且，在考虑第三阶段之前，总的来看，抓住前两个阶段的本质有助于你理解下面的把公司的目标与100米短跑运动员的目标等同起来的比喻。设想一名专攻100米竞赛的英国短跑运动员定下了10秒之内跑完100米的目标（即这是他在第一阶段确定的目标）。然后，第二阶段就是比较成绩了，如果他后来在10秒之内跑完了100米，那么，他对于目前的成绩与他确定的目标相比较的反应可能是下面两者之一：他或者很高兴他已达到了目标并且不想再尝试跑得更快些；或者他将修订原来的目标并确定一个新的目标，如在9.8秒之内跑完100米。然后，将后来的成绩与新确定的目标相比较……等等。可是，如果他没能在10秒之内跑完100米，他就会面临一个真正的困难，就是运动员必须在过程中的这一点进入到第三阶段！这是困难的一步，因为他现在需要查看情况寻找其他的能提高其成绩以达到10秒之内跑完100米这个最初目标的方法。他将通过适当的方式较好地做到这一点，例如更换教练，或者离开英国去美国，那里的训练条件也许好于国内的。可是，一个稍逊色的选择也许是采用像人工辅助物或兴奋剂这样可疑的方式。尽管这种选择相当不理想（甚至在运动当局看来是不合法的），它仍然是一个真正的选择。无论怎样的选择，下面第三阶段的任务是需要决策者