

管 理 会 计

(加)阿特金森 等著
王立彦 等译

北 京 大 学 出 版 社
北 京

北京市版权局著作权合同登记图字：01-2003-4680 号

图书在版编目(CIP)数据

管理会计/(加)阿特金森等著;王立彦等译. —北京:北京大学出版社,2004.1
(当代全美 MBA 经典书系)

ISBN 7-301-06455-1

I. 管… II. ①阿… ②王… III. 管理会计 IV. F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2003)第 065612 号

Authorized translation from the English language edition, entitled Management Accounting by Anthony A. Atkinson/Rajiv D. Banker/Robert S. Kaplan/S. Mark Young, ISBN 0-13-010195-8, Copyright (c) 2001 by Prentice-Hall, Inc., a Pearson Education Company.

CHINESE SIMPLIFIED language edition published by PEARSON EDUCATION NORTH ASIA LIMITED and PEKING UNIVERSITY PRESS. Copyright (c) 2003.

This edition is authorized for sale only in People's Republic of China (excluding the Special Administrative Region of Hong Kong and Macao).

丛书策划:彭松建 张文定 林君秀 郭咏雪

书 名:管理会计(第3版)

著作责任者:[加]安东尼·A.阿特金森 [美]拉吉夫·D.班克

[美]罗伯特·S.卡普兰 [美]S.马克·杨 著

王立彦 杨松 袁颖 马文杰 译

责任编辑:陈莉

标准书号:ISBN 7-301-06455-1/F·0663

出版发行:北京大学出版社

地 址:北京市海淀区中关村北京大学校内 100871

网 址: <http://cbs.pku.edu.cn> 电子信箱: zpup@pup.pku.edu.cn

电 话:邮购部 62752015 发行部 62750672 编辑部 62752926

印刷者:

经 销 者:新华书店

850 毫米×1168 毫米 16 开本 34.125 印张 550 千字

2004 年 1 月第 1 版 2004 年 1 月第 1 次印刷

定 价:52.00 元

未经许可,不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。

版权所有,翻版必究

本书封面贴有 Pearson Education(培生教育出版集团)激光防伪标签。无标签者不得销售。

作者简介

安东尼·阿特金森(Anthony A. Atkinson)教授任教于加拿大 Waterloo 大学会计学院。

他在安大略省的 Queen's 大学获得商学士和 MBA 学位,又在美国卡内基-梅隆大学获得产业管理专业硕士和博士学位,以及加拿大管理会计师协会会员资格。他在业绩管理和成本计算领域个人和合作写过两本书、研究报告和 35 篇文章。1989 年,由于一项对 6 家加拿大公司的转移价格实务研究报告,加拿大会计学会授予阿特金森教授会计思想杰出贡献奖。他是两份专业期刊和 5 份学术期刊的编委会成员,并担任《管理会计研究》的主编。阿特金森教授还担任加拿大政府的“成本标准咨询委员会”成员,他开发建立的成本计算原则被要求应用于政府合同业务。

拉吉夫·班克(Rajiv D. Banker)教授先后任教于卡内基-梅隆大学、Minnesota 大学、Dartmouth 学院和 Texas 大学 Dalas 校区。他以优异成绩毕业于印度 Bombay 大学,后来在哈佛大学获得企业管理博士。在卡内基-梅隆大学期间他获得两项优秀教学奖,在 Minnesota 大学期间获得杰出教学奖。班克教授在会计学、信息系统、计算机科学、作业管理、管理科学、经济学等领域的顶尖期刊发表过 90 多篇文章,包括 *Accounting Review*, *Journal of Accounting and Economics*, *Journal of Accounting Research*。他曾经获得 5 项研究论文奖。班克教授近来的研究集中在管理会计,包括战略成本管理、作业成本会计、质量成本、业绩为基础的薪酬计划之价值等专题。他的研究得到了国家科学基金和管理会计协会以及著名大公司的资助。

罗伯特·卡普兰(Robert S. Kaplan)教授先后毕业于麻省理工学院和康奈尔大学,获得电子工程专业学士和硕士、运筹学专业博士。以后在卡内基-梅隆大学任教,并在 1977—1983 年期间担任产业管理研究学院院长。1984 年转到哈佛商学院担任会计学教授。1994 年获得德国斯图加特大学荣誉博士学位。

卡普兰教授是作业成本制度和平衡记分卡制度的共同开发者,他个人和合作发表过 10 本书和 125 篇论文,并多次获奖。1988 年获得美国会计学会颁发的杰出教育奖;1994 年获得英国特许管理会计师协会颁发的会计职业杰出贡献奖。

卡普兰教授最新出版的一本书,是与 David Norton 合著《注重战略的组织:平衡记分卡怎样在新的商业环境中获取成功》。其他著作包括,与 Robin Copper 合著《成本与效用:应用整体化成本制度推动盈利性和业绩》,与 David Norton 合著《平衡记分卡:将战略转为行动》,后者已经被翻译为 19 种语言。

卡普兰教授在北美、南美、欧洲、中东、南非、亚洲、澳洲为多家世界级大公司的业绩和成本管理系统设计提供咨询,并定期为高层管理者举办研讨会。

马克·杨(S. Mark Young)南加州大学会计学院教授,《管理会计研究》副主编,并曾任 *The Accounting Review* 副主编。他还担任其他学术期刊的编委会成员,包括 *Accounting, Organization and Society*。他在 Oberlin 学院获得学士学位,在 Ohio 州立大学获得会计学硕士学位,在 Pittsburgh 大学获得博士学位。在任教期间,他四次获得本科、研究生和 MBA 教学奖。他发表了 40 多篇文章,并在欧洲、亚洲、澳洲、美国发表过一百多次学术研究演讲。杨教授还曾是 KPMG 研究员,也得到过国家科学基金、管理会计协会、内部审计协会、创新管理研究中心的资助。在 1994 年,杨教授和 Frank Selto 合作获得美国会计学会的管理会计研究杰出贡献奖。他还与多家大公司合作开展研究项目和咨询项目。

主译者简介

王立彦 北京大学光华管理学院会计学教授,1998 年受聘为北京大学会计学专业博士生导师。北大国际会计与财务研究中心主任,学术双月刊《经济科学》副主编。兼任中国审计学会学术委员会委员,中国会计学会环境会计专业委员会副主任,财政部会计准则委员会咨询专家组成员,英国 Glasgow 大学和 Cardiff 大学社会与环境会计研究中心国际合作研究员。中国注册会计师协会会员(CPA)。

1974 年中学毕业,先后为农场下乡知青和机车厂铸造工人。1978 年春季起进入高校学习,先后获得经济学学位,学士(山西财经学院)、硕士(四川财经学院)和博士(北京大学)。从 1985 年起在北京大学任教,1993—2001 年期间担任光华管理学院会计学系系主任。研究兴趣主要集中在会计信息的价值分析、成本管理与控制,会计师职业道德与责任,环境成本会计和环境业绩等。曾经和正在主持多项研究课题和项目,得到国家社会科学基金、国家教育基金、国家自然科学基金、世界银行的研究资助。1996—1997 学年赴英国作为大学访问学者,在欧美多次参加国际学术会议并发表论文。2000 年 2 月至 4 月赴香港作为访问学者,进行合作研究。2001 年 8 月至 12 月赴美国加州曼隆商学院作为访问教授,为美国学生讲授会计专题及中国上市公司财务报告解析。2002 年 2 月至 5 月赴美国华盛顿世界资源研究所,就环境会计和业绩专题从事合作研究工作。

杨松 中国注册会计师协会会员(CPA),注册税务师全国统一考试全科合格,重庆市审计协会理事。1983 年获理学士学位(西南师范大学数学系)、1987 年获理学硕士学位(四川大学数学系)。1987.7—1997.4 在重庆大学应用数学系任助教、讲师,在重庆大学工商管理学院任讲师、副教授,1997.4—2001.8 转职西南航空公司重庆公司,先后任财务部职员、总经理助理、市场部经理、企管部经理。曾于 1998 年 2—3 月赴香港中文大学做访问学者。2001 年秋季考入北京大学光华管理学院博士研究生。

袁颖 2000 年毕业于北京大学光华管理学院会计学专业。曾作为北京大学代表队成员,参加香港中文大学举办的龙腾盟会计学生节暨个案分析比赛,获得团体优秀奖。

马文杰 2001 年本科毕业于吉林大学商学院会计系,曾参与世界资源组织研究案例等项目的翻译工作。现为北京大学光华管理学院会计系在读硕士生。

译者前言

从事成本控制和管理会计教学和研究的学者,一定都知悉和钦佩哈佛大学罗伯特·卡普兰教授。最近 20 年来成本控制和管理会计领域的重要革新,大都与罗伯特·卡普兰教授紧紧联系在一起,其中最为著名的就是 20 世纪 90 年代初期的作业成本核算(ABC)和作业成本管理(ABM),以及 90 年代中期的平衡记分卡制(Balanced Scorecard)。这些管理会计领域的创新,既对企业管理实践产生了深刻影响,也开拓了管理会计的研究范围,并大大改变了管理会计教科书的架构和内容。

在美国,Prentice Hall 出版社推出了一套以卡普兰教授冠名并作为顾问编辑的管理会计系列丛书“The Robert S. Kaplan Series in Management Accounting”,该丛书目前包含 4 本书:

- (1) *Management Accounting*, 著者为 Atkinson/Banker/Kaplan/Young
- (2) *The Design of Cost Management Systems*, 著者为 Copper/Kaplan
- (3) *Management Control Systems*, 著者为美国南加州大学会计学院 Merchant 教授
- (4) *Advanced Management Accounting*, 著者为 Kaplan/Atkinson

在中国,该系列丛书之第二本和第四本已经由东北财经大学出版社出版中译本(2002、1999),本书是该系列丛书之第一本,将由北京大学出版社出版中译本。

管理会计并不是一门全新的会计学科,多年来其教科书已经有了比较稳定的内容架构。而这本首版于 1995 年的《管理会计》,与那些已经多次再版的《管理会计》或《成本会计》教科书相比,没有旧底盘的束缚,具有鲜明的特点:

- 重视服务业和新兴产业
- 以竞争优势和价值创造为主线
- 强调会计信息应当满足管理者的决策需求
- 重视与技术同步发展的管理会计方法
- 将会计信息与企业管理控制密切联系
- 透过案例为读者讲解管理会计道理和方法并提供有效的分析工具

本书的另一个特点是,配有一本内容相关的专业文集 *Readings*,其中收录 39 篇文章,分别选自著名的《华尔街日报》、《哈佛商业评论》、《成本管理》、《管理会计》等专业报刊,涉及多个管理会计主题,代表了对各种管理会计方法的运用和专题的思考。

本书翻译工作由王立彦、杨松主持,袁颖、马文杰协助。译稿最后由王立彦、杨松统稿。翻译不当之处,敬请读者指出。

感谢北京大学出版社对本书付梓的支持。

译 者

2002 年秋于北京大学

目 录

第一章 创造价值的管理会计信息	(1)
1.1 管理会计信息	(3)
1.2 管理会计与财务会计的差别	(3)
1.3 管理会计信息的多样性	(4)
1.4 管理会计的功能	(9)
1.5 管理控制：起源于 20 世纪的企业	(10)
1.6 服务组织中的管理会计和控制	(12)
1.7 改变竞争环境	(12)
1.8 管理会计信息的行为含义	(16)
1.9 道德与管理会计人员	(18)
1.10 再谈 Ikon Printing	(21)
第二章 作为作业系统的组织	(28)
2.1 组织目标的本质	(30)
2.2 战略的三个层次	(31)
2.3 战略的本质和作用	(34)
2.4 作为作业序列或价值链的组织	(35)
2.5 聚焦价值链	(36)
2.6 业绩目标	(42)
2.7 再谈 Mike's Custom Windows	(47)
第三章 成本管理的概念与成本习性	(62)
3.1 成本意味着什么	(64)
3.2 成本信息的使用如何决定成本信息中的重点 与成本信息形态	(65)
3.3 组织的成本如何产生——一个例子	(74)
3.4 当前的成本结构问题	(77)
第四章 传统的成本管理系统	(101)
4.1 成本管理系统	(102)
4.2 分批成本法与分步成本法	(103)
4.3 再谈 Melissa 的汽车服务	(107)
4.4 记录真实的分批成本	(113)
4.5 多步式分步成本法	(116)
附录 4-1 服务部门成本分配	(120)

第五章 作业成本管理系统	(143)
5.1 传统的生产成本系统	(144)
5.2 Cooper 钢笔公司传统成本系统的局限	(146)
5.3 作业基础成本管理系统	(148)
5.4 计量资源能力成本	(157)
5.5 营销、销售和分销费用：追踪成本到客户	(159)
5.6 管理客户盈利	(162)
5.7 服务性公司	(163)
5.8 实施话题	(166)
第六章 作业和流程决策所需的管理会计信息	(199)
6.1 财务后果评估	(201)
6.2 沉没成本不具有相关性	(202)
6.3 制造或购买决策	(204)
6.4 工厂布局系统	(207)
6.5 存货成本和加工时间	(211)
6.6 不符成本和质量问题	(218)
6.7 适时制造	(221)
第七章 成本信息用于定价和产品计划	(245)
7.1 定价和产品组合决策中产品成本的作用	(247)
7.2 价格接受者的短期产品组合决策	(248)
7.3 短期定价决策——价格制定者	(254)
7.4 长期定价决策——价格制定者	(257)
7.5 长期产品组合决策——价格接受者	(259)
附录 7-1 定价决策的经济学分析	(263)
第八章 资本预算	(290)
8.1 长期资产(资本)	(291)
8.2 投资和收益	(292)
8.3 货币的时间价值	(292)
8.4 偿还贷款需要的年金计算	(301)
8.5 资本预算	(303)
8.6 总结性例子	(310)
8.7 现金流的不确定性	(312)
8.8 假设分析和敏感性分析	(313)
8.9 战略因素	(314)
8.10 事后审计和资本预算.....	(315)
8.11 其他开支方案的预算.....	(316)
附录 8-1	(318)
附录 8-2	(318)

第九章 战略管理会计和控制系统：对整个价值链的业绩评价	(329)
9.1 管理会计和控制系统	(330)
9.2 设计良好的管理会计和控制系统的特点	(332)
9.3 目标成本法	(336)
9.4 比较传统的成本降低与目标成本法	(337)
9.5 改进成本法	(341)
9.6 环境成本核算	(343)
9.7 标杆基准法	(344)
第十章 管理会计和控制系统中的激励方式	(357)
10.1 管理会计和控制系统	(358)
10.2 组织的行为道德准则与管理会计和控制系统设计	(359)
10.3 使用综合业绩评价——平衡记分卡法	(367)
10.4 授权雇员参与管理会计和控制系统设计	(370)
10.5 开发适合的激励系统以奖励业绩	(373)
第十一章 利用预算实现组织目标	(394)
11.1 确定与生产能力相关的资源和弹性资源	(395)
11.2 预算编制过程	(396)
11.3 总预算输出	(398)
11.4 预算编制过程演示	(400)
11.5 本量利分析	(415)
11.6 将本量利分析扩展至生产多种产品的组织	(417)
11.7 假设分析	(419)
11.8 比较实际情况与计划结果	(421)
11.9 定期预算和持续预算	(422)
11.10 自主支出的控制	(423)
11.11 预算编制过程的管理	(427)
11.12 预算编制的行为方面	(427)
第十二章 责任中心与财务控制	(455)
12.1 财务控制	(456)
12.2 差异分析	(457)
12.3 分权	(466)
12.4 运用财务控制来控制运营	(467)
12.5 责任中心	(468)
12.6 转移定价	(480)
12.7 投资中心资产的分配和评估	(486)
12.8 投资回报率的效率 and 生产能力因素	(486)
12.9 评价投资回报率	(488)
12.10 财务控制的效用	(494)
术语表	(514)

第一章 创造价值的管理会计信息

- 1.1 管理会计信息
- 1.2 管理会计与财务会计的差别
- 1.3 管理会计信息的多样性
- 1.4 管理会计的功能
- 1.5 管理控制：起源于 20 世纪的企业
- 1.6 服务组织中的管理会计和控制
- 1.7 改变竞争环境
- 1.8 管理会计信息的行为含义
- 1.9 道德与管理会计人员
- 1.10 再谈 IKON PRINTING

通过本章的学习,你应该能够:

1. 了解管理会计信息在生产性企业、服务性企业、非营利组织、政府机构中发挥的重要作用。
2. 论述管理会计与财务会计的重要差别。
3. 理解组织中的不同成员对管理会计信息的不同需求。
4. 了解管理会计如何为企业创造价值,了解管理会计如何与企业的运作、营销、战略相联系。
5. 解释为什么管理会计信息必须包括财务和非财务信息两部分。
6. 理解为什么作业应成为组织中对业绩的衡量与管理的核心。
7. 理解管理会计人员面临的行为问题和道德问题。

Ikon Printing

Ikon Printing 新建立的零售商店的经理 Vincent Daniels 正在考虑他的新职位所面临的管理上的挑战。长久以来, Ikon Printing 一直是一个建立在大城市的印刷公司。位于 Eastern 商业学校停车场边上的新的 Ikon 商店, 反映了 Ikon 打入迅速发展的零售数字图像业务的意图。

这个 Ikon 零售商店为商学院的学生、教职员和管理者, 以及其他零散的顾客, 提供复印和数字图像的服务。Ikon 的主要产品是文件的黑白复印件。但是, 即使在这种基本的产品中也存在着差异, 因为消费者可以从不同颜色、大小和质量的纸张中进行选择。Ikon 最近购买了一部可以通过数字输入信息打印出彩色复印件的机器。彩色复印件也可以有不同的大小、纸张质量和纸张种类, 包括用于高射投影仪和照片复制的胶片。其他打印产品包括名片、薄板行李箱标签和会议用、执行节目和学生用的名牌。

除了直接打印之外, Ikon 中心还提供传真服务, 以便个人能够收取和发送文件。当收到传入的传真时, 店里的雇员将打电话给收信者, 收信人将到该商店收取文件。该中心还拥有几台个人电脑, 既包括使用 Windows 的, 也包括使用 Macintosh 的。学生们按小时租用这些计算机来进行基本计算机操作、连通互联网、收发电子邮件、准备其演讲和简历。每台计算机都与 Ikon 的黑白和彩色的打印机相连, 使得学生们能够将其演讲和简历打印在纸张上。

Ikon 还有将印好的纸张装订成册的其他机器。有两种不同的装订机可供使用。该商店还出售一定范围内的办公用品, 包括纸、信封、曲别针、胶水、粘合剂、标签、钢笔、铅笔和标记笔。

目前, 大约有 5 个雇员(包括 Vincent)在黄金时间(上午 8 点至下午 5 点)在零售商店工作, 而在晚间时段(下午 6 点至午夜)顾客人流相对缓慢时则只有 2 至 4 人。晚间工作人员的数目将由在此时段内复印工作的预先定货决定。

Vincent 想知道管理该商店, 他需要哪些金融和业务信息。各类产品的价格已在其竞争者(如 Kinko 复印中心和 Staples)的基础上确定了。Vincent 每天收到关于总销售额的报告, 细分为现金销售、信用卡销售以及商业学校中各种类别的信用卡销售。但是, 他现在没有关于费用的报告, 如劳力、材料、每种业务(黑白和彩色打印、计算、文件准备、传真服务和办公用品的销售)的设备。因此, Vincent 不能确定是否每种业务都是有利可图的。

此外, 不同的业务需要不同数量和类型的资产: 设备, 如复印机、打印机、计算机和传真机; 物质资产, 如办公的空间, 以及不同种类、颜色、等级和大小的纸张和办公用品存货。对于所提供的资产来说, 是否每种业务的利润都足够高呢?

Vincent 也想更加有效地进行业务管理。他需要什么信息来改进生产工序, 以便以同样的资源来生产出更多的收入呢? 是不是生产量的信息, 如每台机器每小时的复印件的数量, 就足够了呢, 还是他也应该接受关于每条生产线

的质量和缺陷的信息呢？当顾客需要紧急工作时，反应速度如何呢？他能达到他们的期望吗？

这种信息对 Vincent 管理的试点商店尤为重要。如果该试点商店成功，那么母公司将有可能试图在市区内的学校和大学附近开设类似的商店。为此目的，母公司想知道哪条生产线最有收益，包括资金成本和所需空间，以便这些生产线可以在其他零售商店实行。如果有些生产线无利可图，那么 Ikon 将不会在新开设的商店提供这些服务，除非它们是建立该零售店必需的。

随着今后几年许多商店的建立，总部的管理者也需要经营信息，以便监控每个商店的业绩。这种信息将使得他们能够在某一个商店未达到标准时采取正确的措施，也帮助他们发现那些可作模范的经营者和商店，以便他们的模式可以转移到其他商店，被其他商店所分享。

Vincent 想知道他怎样才能发展和报告那些他和公司总部的管理者认为有用的信息，因为他们都想发展业务和增加利润。

1.1 管理会计信息

什么是管理会计信息？

管理会计^①被管理会计人员专业团体和协会定义为：

计划、设计、衡量和运行非财务和财务信息系统中的一种持续增值的改进过程，以引导实现一个组织的战略、战术和营运目标所必须的管理行动、激励行为、支持和创造文化价值。

某个业务部门（如汽车工厂或电子公司的装配部门）的支出报告就是管理会计信息^②的一个实例。其他例子如生产一件产品、递送一项服务、进行一项活动或商业过程以及招待一位顾客的成本计算。此外，管理会计提供了衡量分散运营的个体（如公司部门）的经济业绩的手段。这种手段帮助高级管理人员评价公司中各个分散的部门的表现。管理会计信息是组织中进行决策、改进和控制的基本信息来源。有效的管理会计系统能够提供组织成功所需活动的及时、准确的信息，为今天的组织创造相当大的价值。

1.2 管理会计与财务会计的差别

管理会计系统为组织内部的管理者和雇员提供信息。相反地，财务会计^③

① 管理会计：计划、设计、衡量和运行非财务和财务信息系统的一种持续增值的改进过程，以引导管理行为、推动工作、支持和创造文化价值（是实现一个组织的战略、战术和营运上的目标所必需的）。

② 管理会计信息：是关于一个组织的作业活动、过程、经营单位、产品、服务及消费者的财务和经营数据；即在最近的一段时间里对一个产品、一项服务、一项作业或一个部门进行成本计算。

③ 财务会计：为外部的客户提供财务报表的过程。这些外部的客户包括股东、债权人和政府主管部门。这个过程受到准则制定、监管者和独立审计师的审计规则的很大约束（请与管理会计比较）。

报告向公司外部的个人和组织传达经济信息。这些外部的客户包括股东、债权人(银行家、债券持有人和供应商)、准则制定者和政府税收主管部门。

财务会计处理过程是受外部主管机关(如财务会计标准委员会、美国证券交易委员会和国际会计标准委员会)的报告要求所限制。在许多国家中,财务报告还受到政府税收代理机构影响。作为结果,财务会计受到许多规则约束,财务会计的学生则必须为此而学习一系列日记账分录、程序、标准和规则。

然而对于管理会计系统,企业是可以自由处理的,以便于设计出的信息系统能够提供管理者和雇员决策(组织的财务、物质和人力资源等方面)所需的信息,帮助其做出明智决定。这些信息能够导致低成本的供应关系、更有利可图的产品和顾客、更有效和迅速反应的作业流程。

为了理解管理会计信息怎样增加利润、减少成本和改善流程,我们必须将注意力集中在管理者和雇员的决策和信息需求方面,而非外部顾客方面。图表 1-1 总结了财务和管理会计的基本特征,阐明了两者之间的差别。在本书中,我们将集中了解公司的管理会计实践怎样来自管理者和雇员的信息和决策需求,而非来自为外部顾客提供报告的要求。

图表 1-1 财务会计与管理会计的基本特征

	财务会计	管理会计
使用者	外部: 股东、债权人、税收主管机关	内部: 工人、管理人员、高级行政人员
目的	向外部人员报告过去的业绩,所有者和债权人之间的契约	报告雇员和管理人员的内部决定,经营业绩的反馈和调节
及时性	滞后的,历史的	当前的,倾向将来的
限制	受管制的,受一般公认会计原则和政府主管部门的规定约束	无约束,为达到战略和操作需要而决定系统和信息
信息种类	仅为财务评估	关于生产程序、工艺、供应商、顾客以及竞争者的财务、操作、实物评估
信息性质	客观、可审计、可靠、一致、精确	较主观、判断性的,有效的,相关的,精确的
范围	整体的数据,关于整个组织的报告	分解的数据,关于部门决策和行为的报告

1.3 管理会计信息的多样性

我们能用一个简单的实例来阐述管理会计信息的不同应用。考虑一家汽车经销企业 Beck Motors 的经营情况。在这个经销企业中经营和财务信息有什么不同的用处? 该经销企业中不同级别的雇员对管理会计信息的要求有怎样的区别?

修理技工

Dennis Mitchell 是负责维修和保养汽车的技工。Dennis 根据已有的标准进行工作。例如,他更换刹车、安装消声器或排气系统、给汽车加润滑油、更换

汽油或油过滤器,调整发动机。在此之前,这个经销企业和世界各地的汽车修理工厂的技工已上百万次地进行过这些工作。因此,Dennis 进行这些常规的维护和修理工作所用的时间和材料的标准已经确立。

鉴于 Dennis 想评定其维护和修理工作的效率,管理会计系统应该提供他实际所需时间和每项工作所用的实际零件和材料的信息。Dennis 可以通过这些信息判断其是否达到正常的效率,该正常效率是通过为该工作建立劳动时间和材料数量的标准来设定的。除了使用的材料和劳动时间的数量,一些维修工作需要将汽车在特定的设备上实验或者使用特定的设备作为其修理过程的一部分。Dennis 发现,如果知道在特定设备上每项工作所需要的时间对他是十分有用的。因此,管理会计人员应开发出有关重复工作的劳动时间、机器时间和材料使用标准的信息。雇员使用这些标准去监督、控制和提高他们在重复工作中使用劳力、材料和设备资源的效率。

在 Dennis 完成一个维护或修理过程后,他发动汽车查看它是否正常运转,来进行质量检查。如果他发现问题,如有缺陷的零件或没安装好的零件,他会替换或重新安装有故障的零件,并且继续工作直到汽车正常工作。关于完成的工作的质量的信息,如第一次就恰当完成修理工作的数目,对评价 Dennis 完成工作的情况是很重要的。

除了日常标准的工作外,Dennis 偶尔也做些非标准的工作。例如,他可能修理一个不能正常运转的发动机,而他和车主最初都不知道故障的原因;或者 Dennis 可能修理在事故中受到严重损害的汽车。在这两种情形下,必要修理工作的整个范围是在 Dennis 开始修理汽车时才知道的。Dennis 记录下花费在工作上的实际时间、使用的设备、设备的使用时间,以及将汽车恢复正常工作状态的零件和材料的数量和种类,然后,管理者将运用这些信息来决定对此非标准工作向客户的收费。

信息总结 作为第一线雇员的 Dennis 使用的信息包括:生产服务所用的材料、供应品、人工和机器时间的数量。该信息还包括 Dennis 生产的产品的数量:完成的修理工作的数目和类型。最后,该信息包括质量信息,例如不必额外重新工作而成功完成的修理的比例、在生产服务时发现的缺陷的数目,以及周期信息——Dennis 从他开始工作到完成工作所花费的时间。

在这个简单的水平上,我们可以看到为像 Dennis 这样的雇员提供的各种数量信息的作用,而非财务信息的作用。这种情况在传统的组织中是很典型的——雇员和操作者直接去完成指定的任务。在这种情况下,他们得到关于他们业绩的数量性总结,而未被告知他们所做工作的经济或财务上的结果。我们以后会回到这个话题,讨论第一线雇员如果可以获得有关他们工作的财务信息时,可以工作得更好。现在,让我们假设生产和服务工人在其日常工作中主要使用数量操作信息而不是财务信息。

除了提供给 Dennis 的信息的数量和种类外,我们也应该理解提供信息的频率。Dennis 整天持续制造产品,例如修好的车。因此,如果 Dennis 想知道他工作完成得怎样以及在哪里有改进的机会,他需要每天总结或者甚至是每项

工作的总结。设想他每月收到一份只包含高度总结性信息的报告：

1. 应用在汽车修理上的零件和材料总数
2. 本月内修理汽车使用的时间总数,与修理工作允许的标准时间的比较
3. 本月内花费在重新修理故障上的时间

Dennis 不能将这些高度总结性和滞后的报告与他本月内做过的任何修理工作联系起来。因此,这个报告对控制和提高他的业绩没有作用。正如一个财务管理者所说,

“为了理解滞后的总结性信息的问题,你会把部门经理看做一个球手,每一分钟都在向目标掷球。但是我们不能让球手知道他每次投掷打到了几个木杆。在月底时我们统计数据,计算我们这一个月打到的木杆的数目,将这个数目与标准相比较,并将此信息向球手报告。如果总数目低于标准,我们让球手进行解释,鼓励他在下一阶段做得更好。我们必须开始了解我们不能运用这种报告系统制造出很多世界级的球手。”^①

总而言之,操作层次的信息应该是及时的,即在每天或每次工作后提供反馈,以便在发现实际业绩与标准或原始业绩不符时,就能使操作者意识到问题。

技术前沿

企业资源计划(ERP)软件使公司的交易系统实现自动化

世界最大的两个软件公司,IBM 和 Microsoft,其经营的很大一部分并非是他们自身生产的软件。像以德国为基地的市场的领导者 SAP 公司,与其竞争的是 PeopleSoft, Oracle, Baan(荷兰)和 J. D. Edwards 这样的公司。1997 年,这些公司的收入达到 100 亿美元,比 1996 年增长了 40%。

企业资源计划软件使全球性公司拥有完全完整的信息系统。东亚的一个售货员在当地的终端输入了一个命令,该交易经过系统的处理,通过新加坡(最近的销售商)对顾客的出货。存货目录和零件供应将自动更新,世界范围内的产品明细表和资产负债表将立即反映出这些变化。这样,销售者将可以更有信心地承诺严格的交货日期,管理者可以评估这些决定对赊销付款条件、存货、产品细名表、供应链管理的影响。

但是,这样的设施可能非常昂贵,不仅需要硬件和软件上花费相当的费用,还需要有经验的外部顾问将此企业资源计划软件用户化,以适应个别公司的需要。该系统还需要公司将从前随意和非正式做出的决策规则和商业活动进行正式化。AMR(美国航空公司的母公司)研究策略的副总裁评价到,“大约有 80% 的利益来源于经营的变化。软件不过是一种手段。它就好像为人体的整个基因结构做出计划。”公司必须将他们操作中决策过程的每一个环节都拆开研究,然后将他们重组,以充分利用这个新系统的作用。卓越的项目管理技巧是最基本的。

资料来源: Michael H. Martin, “Smart Managing,” *Fortune*, February 2, 1998, pp. 149—151.

^① R. S. Kaplan, “Texas Eastman Company,” Harvard Business School Case # 9-130-039, pp. 6—7.

服务部门经理

那么 Beck Motors 的服务部门经理 Jennifer Pratt 又有什么信息需要呢？Jennifer 管理着该部门的 24 名技工以及服务代表（与顾客讨论建议的维护和修理，并将修好的车送还给顾客）。

Jennifer 需要服务部门资源使用的信息。由于技工们无论其工作与否都按照 8 小时的轮班支付酬劳。她想得到一份报告，以便比较技工实际用来维护和修理汽车的时间和其被支付报酬的时间。这些数据可以帮助她判定是否该部门有未使用的生产能力，或者是否正以最大的生产能力运营。如果生产量一直在其生产能力之下（那意味着技工们不常工作），那么 Jennifer 将考虑缩减该部门的规模；如果该部门一直以其生产能力工作，那么她会考虑增加资源，如额外的技工和另一个服务组，以便满足更多的需求。

为了评估根据用于维护和修理的资源数量确定的技工的效率，Jennifer 会想将每件工作所用的实际劳动时间、处理时间以及材料和供应品，与这些工作已确立的标准进行比较。Jennifer 想确定哪些技工比其他人更有效率，哪些人使用资源超过预期。她也将监控完成工作的质量——哪些工作或是哪些技工引起了生产中的缺陷、工作的重复以及顾客的投诉。这些关于工作效率和质量的信息将引导她去注意那些需要进一步教育和培训才能更有效地完成工作并减少失误的技工。同时，通过确定最好质量和最多产的技工，她能鼓励他们将其知识和技术与那些不那么多产、容易出错的技工分享。

除了监控生产能力、效率和工作质量，Jennifer 还需要盈利能力方面的信息。每个星期或每个月，她将收到服务部门的盈利或损失的报告。除了这个总报告外，她还需要一个更加详细的关于每种服务的盈利能力的报告，如修理消声器、调整发动机、换油、换刹车。为了准备这个报告，管理会计人员必须能够将服务部门的全部支出分配到每种工作上去。然后，Jennifer 能够将每种服务的费用和其取得的收入相配比，来计算每种服务的盈利能力。她可以利用报告上的盈利能力信息来更改价格并选择一种更合适的产品组合。例如，她可能了解到特定的工作通过外购可以更有效率：将工作转包给当地的技工，而不在内部处理。她也可以利用营销和宣传策略将最有利可图的维护和修理工作吸引到服务部门来。如果特定的工作亏本，她将与技工们协商，看看是否可以降低该工作的成本。

顾客购买新车时以旧车为折价物，当 Jennifer 估计旧车的修理成本时，她也在每种服务上使用成本估算。成本信息将帮助她对是否购买额外的设备，以便技工进行现有设备下不能完成的任务进行决策。总之，Jennifer 将运用每种维护和修理工作的成本信息以便她做出以下的决策：

- 定价
- 产品组合——哪种修理工作的推广更有利可图
- 生产能力的扩充——增加服务舱、技工或新设备
- 生产能力的收缩——减少技工的数量