



ACCA

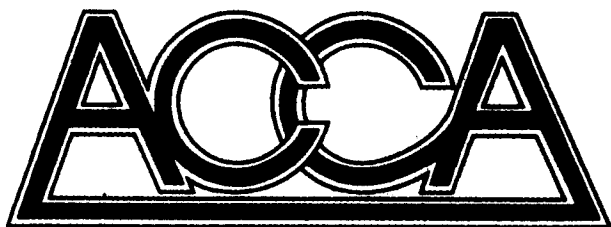
国际会计与财务
系列教材

管理会计

2003 年修订版

英国特许公认会计师公会

上海教育出版社



国际会计与财务系列教材

管理会计(2003 年修订版)

MANAGEMENT ACCOUNTING

王 辉 陈志龙 朱耀明 编著

上海教育出版社

图书在版编目(CIP)数据

管理会计:2003年修订本 / 王辉,陈志龙,朱耀明编
著. —上海:上海教育出版社,2003.3(2004.2重印)
(ACCA 国际会计与财务系列教材)
ISBN 7-5320-8854-5

I.管... II.①王...②陈...③朱... III.管理会计—会
计师—资格考核—英国—教材 IV.F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2003)第 020637 号

责任编辑 余鸿源

封面设计 郭伟星

ACCA 国际会计与财务系列教材

管理会计

(2003 年修订版)

王 辉 陈志龙 朱耀明 编著

上海世纪出版集团 出版发行
上海教育出版社

易文网:www.ewen.cc

(上海永福路 123 号 邮编:200031)

各地新华书店经销 上海书刊印刷有限公司印刷

开本 880×1230 1/16 印张 19.75 字数 441,000

2003 年 3 月第 1 版 2004 年 2 月第 2 次印刷

印数 5,101—10,900 本

ISBN 7-5320-8854-5/G·8806 定价:56.00 元

前言

本书系“国际会计与财务认可证书”培训项目的专用教材。1995年,该项目经上海市原副市长谢丽娟女士推荐,由香港关黄陈方会计师行(当时为柏德豪国际会计师行香港成员所)、英国特许公认会计师公会(ACCA)和上海电视大学联合在上海地区开展培训。1997年,德勤会计师事务所(Deloitte Touche Tohmatsu)与关黄陈方会计师行合并后,继续大力支持该培训项目,并于1998年会同英国特许公认会计师公会(ACCA)与中央广播电视大学合作,在全国开展培训。

该培训由“财务报表解释”、“财务管理”、“管理会计”和“企业分析”四门课程组成,原中文版教材是根据英国特许公认会计师公会(ACCA)“会计与财务认可证书”英文原版教材,由英国特许公认会计师公会(ACCA)及关黄陈方会计师行合作翻译的,并委托上海教育出版社出版。该书问世后,受到广泛的欢迎和使用,并被列为20世纪90年代上海紧缺人才培训工程教学用书。这次新修订的“2003年修订版”国际会计与财务系列教材是在原中文教材的基础上,纳入了一些新的国际管理概念与方法,并引进了国际会计准则等内容后重新编写的。

整个修订工作的分工如下:由香港德勤·关黄陈方会计师行与英国特许公认会计师公会(ACCA)共同议定修订稿的总体框架和大纲,上海电视大学组织国内专家编写修订稿,香港德勤·关黄陈方会计师行负责审定修订稿,并继续委托上海教育出版社出版。上海电视大学还将根据2003年修订版的内容,组织该培训项目电视课的改版和网上教学资源的建设。

2003年3月

欢迎学习《管理会计》2003年修订版。

《管理会计》2003年修订版具有以下特点:文字通俗易懂,概念阐述清楚,章节安排合理,反映学科的前沿内容。当您完成本课程的学习,您将能:

- 对管理会计的性质、内容以及管理会计信息的重要性有较全面的了解;
- 清楚产品成本的计算程序,掌握成本计算的几种方法;
- 运用本量利分析和保本分析方法进行决策,并学会充分考虑决策过程中的不确定性和风险;
- 积极参与企业的预算编制过程,并学会采用各种方法编制预算;
- 学会运用财务指标和非财务指标,对企业的业绩进行计量,并了解业绩计量的新方法,考虑企业分部业绩评价的特点问题;
- 运用成本信息和其他相关信息,合理制定内部转让价格,并重点了解国际转让价格的税务目标。

需要说明的是,作为一本内容完整的管理会计教科书,理应包括预测、长期投资决策等内容,但考虑到这些内容已在与本书同一系列的教材《财务管理》一书中有专门介绍,所以,本书对此类内容不再重复述及。

本书共分为六章。其中,第一、三、四章由上海理工大学朱耀明教授编写,第二章由上海电视大学陈志龙和朱耀明教授编写,第五、六章由东华大学副教授王辉博士编写。全书由王辉博士统稿。

在本书的编写过程中,参考了国内外不少管理会计、成本会计等论著、教材,从中得到了不少启发和帮助,恕未一一注明出处,谨此说明,并对这些书籍的作者表示感谢。

还要感谢香港德勤·关黄陈方会计师行,感谢上海电视大学、上海理工大学、东华大学的领导,上海交通大学管理学院教授陈亚明博士,以及香港城市大学吴伟杰博士在本书的编写、出版过程中给予的大力支持。

由于成书时间紧促,书中难免有疏漏之处,敬请专家、同行和读者指正。

编著者

2003年2月

【目录】

第一章	导论	1
1	管理会计的性质与内容	3
2	管理会计信息的重要性	11
第二章	成本计算	17
3	成本计算和成本信息	19
4	成本的分类	31
5	直接成本的分配	37
6	间接成本的分配	41
7	成本计算方法	55
8	联产品和副产品的成本计算	63
9	作业成本	71
10	吸收成本法和变动成本法	77
第三章	决策	89
11	决策分析概述	91
12	本量利分析	99
13	保本分析	113
14	决策中的不确定性与风险	123
15	边际成本决策	129
16	与决策相关的特别事项	133
第四章	预算编制	147
17	预算编制过程	149
18	零基预算	161
19	弹性预算	165
20	滚动预算和概率预算	169
21	其他预算编制问题	173
第五章	业绩计量	179
22	财务业绩的计量	181
23	非财务业绩计量	199
24	业绩计量的新近发展	205
25	标准成本和差异分析	217
26	分权和分部业绩评价问题	227
27	责任会计系统	237

第六章	定价	243
28	外部定价	245
29	内部定价	253
30	转让定价与分部业绩计量及决策	261
31	转让定价对国际贸易中的税务意义	265
自习题解答		273

导论

【引言】

管理会计是将现代化管理与会计融为一体,为企业的领导者和管理人员提供管理信息的会计。它是企业管理信息系统的一个子系统,同时也是企业决策支持系统的一个组成部分。

本书第一章(导论),将向你介绍管理会计的性质与内容,以及管理会计信息对现代企业管理的重要性。

着重说明:什么是管理会计?管理会计是怎样形成和发展的?管理会计的目的是什么?其主要内容又是什么?管理会计与财务会计的主要区别是什么?

管理会计作为一个信息系统,在现代企业管理中发挥着重要的信息职能。为此,要了解会计信息的质量特征,对管理会计信息的评价,以及现代信息技术对管理会计制度的影响。

管理会计的性质与内容

【目标】

通过本单元的学习,你应该能够:

- 掌握什么是管理会计,对管理会计所下的定义
- 了解管理会计产生与发展的过程
- 讨论管理会计的三个目的
- 了解管理会计的主要内容
- 阐述管理会计与财务会计的主要区别

什么是管理会计

英国特许管理会计师协会将管理会计定义为,为企业管理当局提供信息,以便制定企业政策,计划和控制企业活动,评价、选择决策方案,向雇员及外部人(如股东或其他人士)提示相关信息,保护企业财产等等。

简而言之,管理会计就是向企业管理当局提供所需的会计信息,以便他们有效地经营管理企业。至于如何完成这一任务,并没有什么特定的规则。

管理会计提供信息的形式多种多样,只要有助于管理部门更有效地经营企业,并不拘泥於提供的方式。由于会计信息的作用,而使企业经营得到改进,这就是“信息的价值”。

管理会计信息可以分成两类:

一类是定量信息。即以数据形式体现的信息,如存货记录、管理报表等。

另一类是定性信息。即管理当局必须予以考虑的相关问题,但很难用货币单位表现的那些非财务信息。

在决策时,当定量数据似乎已清楚指出该用哪一种办法解决当前的问题时,管理当局往往会忽略定性的因素。这样的决策是有缺陷的。因为在决策时定性因素和定量因素同样重要。最好的决策应在充分考虑所掌握的各种信息基础上作出。

今天,大多数企业建立了独立的管理会计部门,专门向管理当局提供所需的管理会计信息。但是在一些中小企业,管理会计和财务会计的职能可能同时由一个部门来完成。这时管理会计和财务会计的功能很难区分。

要使管理会计功能充分地发挥,必须使其与企业的总体管理信息系统协调一致。管理

信息系统的任务是收集有效管理企业所需的各种信息。这方面的信息包括会计信息和非会计信息,例如在一个制造企业,管理信息系统要从仓储部门收集有关存货储存的数量、地点等资料,而管理会计收集相关资料的目的是便于计算仓库每项存货的成本。因此,管理会计虽然非常重要,但只是企业管理信息系统中一个部分。如要使管理会计充分发挥作用,必须使管理会计与管理信息系统的其它子系统互相协调。如果管理会计的功能不能与企业管理信息系统的其它子系统协调一致,那么,管理会计就很难获得正确履行其职能所需要的信息。

必须指出,管理会计对非盈利组织犹如对盈利性企业制造商或劳务提供者同样重要。例如,一个慈善组织,如希望有效地计划将来和充分利用其资源,它就要像盈利性企业那样,需要有完备的管理会计信息,帮助管理者实现其目标。

管理会计的产生与发展

管理会计是发达国家在会计与管理结合上的一种发展。长期以来,会计学界一直认为“会计是反映经济(财务)信息的一种技术和方法”,尽管实际工作中,会计对经济活动的日常管理起着积极的作用。直到 20 世纪 20 年代会计理论界才把会计与管理联系起来。这是由于泰罗制度在企业中广泛地应用,会计如何为提高企业的生产和工作效率服务,被提到议事日程上来。于是,“标准成本”、“差异分析”、“预算控制”等这些与泰罗的科学管理直接相联系的计划、控制方法,被逐步引进到会计中来。当时有人把这些内容综合起来,称之为管理会计,并著书立说,如 1922 年出版的奎因坦斯的《管理会计:财务管理入门》,1924 年出版的麦金西的《管理会计》。但是,当时管理会计尚未被大家广泛承认。第二次世界大战后,管理会计才开始受到重视,并在实际工作中大量应用。此后,管理会计逐步从传统会计中分离出来,成为一门独立的科学。目前管理会计和财务会计已成为企业会计中两个并行发展的领域。

管理会计为什么受到如此的重视,并成为一个独立的发展领域呢?其主要原因是:

1. 决策的需要。二战后,企业的规模愈来愈大,生产经营日趋复杂,新产品层出不穷,市场竞争十分激烈;同时,由于跨国公司的出现,市场竞争由国内竞争发展到国际竞争,一些企业在竞争中取得优势,迅速发展,另一些企业则竞争失败,亏损、倒闭。在这种情况下,企业领导为了避免在竞争中被淘汰,迫切要求会计不能满足于事后反映,重要的是要对企业未来的经营管理提出多种方案,并事先预测其效果,作为企业经营决策的依据。会计与经营决策相结合,于是就形成了管理会计的一项重要内容,即决策会计。

2. 控制、考核的需要。为了提高企业的竞争能力,20 世纪 50 年代以来,企业管理中行为科学理论大为发展。行为科学主要应用心理学、社会学原理,探讨调整和改善人与人之间的关系,引导、激励职工在生产经营中充分发挥主观能动作用,为企业出谋划策,按照行为科学确定的原理和方法,首先要规定企业在一定时期内必须实现的总目标。与此相对应,企业内部各管理层次成为各种责任中心,制订与总目标相适应的具体目标,并实行“目标管理”。这样,企业必须掌握各管理层次和有关工作人员的业绩,以便据以给予合适的包括物质的和精神的奖励。因此,企业领导不仅要求会计反映整个企业的经营成果,更重要的是要控制和考核各责任部门和有关工作人员的工作业绩。会计与责任的控制、考核相结

合,形成了管理会计的另一项重要内容——控制与责任会计。

3. 电子计算机技术的发展。会计从事后反映,发展到预测、决策、计划、控制、考核,信息收集、存储、处理的工作量大大增加。信息处理技术的发展,电子计算机在会计上的广泛应用,为管理会计的发展创造了客观条件。

管理会计最初应用于制造业,后来应用范围逐步扩大,从制造业推广到其他行业的组织中,包括服务行业在内,成为现代化管理的重要组成部分。在美国,1972年成立了单独的“管理会计协会”,英国则成立了“成本和管理会计师协会”,并分别出版了《管理会计》月刊,在世界范围内发行。同时在美国举办了取得“执行管理会计师”资格的考试,出现了执业管理会计师,在管理会计这一专门领域内开展工作,并具有较高的社会地位。

至20世纪70年代,管理会计出现了新的发展趋势。首先是新的定量分析方法被大量引入。因为,随着经济的迅速发展,使用传统的数学方法来进行预测和规划,已不能满足企业经营管理的需要,特别是难以解决未来经济活动的不确定性和风险问题。因而需要采用运筹学、线性规则、概率论等定量分析方法,来提高会计信息质量。其次,是电子计算机和系统管理思想的引入。由于电子计算机引进于会计工作,使会计部门的计算和存贮管理会计数据的能力大为增强,并使管理会计和财务会计成为一个以电子计算机为基础的统一的会计信息系统。也就是说,由于电子计算机在会计中应用进一步发展,财务会计与管理会计之间的界限有可能将重新消失。

管理会计的目的

管理会计的目的主要有三个,即成本确定、决策、计划与控制。

1. 成本确定,有两个步骤。第一步骤,搜集与企业采购或生产用于制成品或劳务有关的所有成本信息(若为慈善组织,还要包括有关免费救济之类的成本信息)。第二步骤,在收集到的所有相关成本信息基础上,选择分析归集成本的方法,以便正确计算企业提供的各项产品或劳务的成本(非盈利企业也如此)。

2. 决策是管理当局的重要职能之一。管理者每天都要面对一大堆直接影响企业业绩的决策。显然,尽量向管理者提供各种帮助,以提高他们的决策水平,对企业是大有利处的。

管理会计以容易理解和接受的形式向管理者提供与决策有关的定量和定性信息,以提高他们的决策水平。但必须注意,管理会计只是帮助管理人员决策,而无意以此替代决策者的经验和判断。

3. 计划和控制,包括三个方面:其一,企业制定未来的长期和短期计划,其依据是过去的经验和手中掌握的各种信息;其二,从确定成本和监控实际业绩中收集信息;其三,作为监控的结果,如果实际结果与计划业绩不一致,就要采取纠正措施。计划和控制功能的典型例子是企业为控制短期业绩而进行的预算编制过程。

管理会计上述的三个目的,密切相关。例如,为其产品决定零件是否自制还是外购时,企业管理部门必须考虑零件的生产成本(即成本确定)。他们的决策结果(即决策)必须反映在企业的年度预算中(即计划和控制)。不难发现,管理会计其中一种功能所得出的结果,往往是另一种功能需要运用的资料。

管理会计的内容

美国会计学管理会计委员会,对管理会计使用的方法进行了概括,认为管理会计的方法主要包括以下7个方面:①制定标准成本;②预算控制;③本量利分析;④差异分析;⑤决策分析;⑥定量分析;⑦责任会计。正是这些方法构成了管理会计的基本内容。

1. 管理会计基础

管理会计基础主要阐明管理会计的基本理论和基本方法。它为规划决策会计、控制与业绩评价会计和责任会计提供理论依据和具体实施的方法。主要内容包括:管理会计概述、成本性态分析及变动成本法、本量利分析原理等。

2. 规划与决策会计

规划与决策会计,是在预测的基础上,规划企业的未来,参与企业的决策。它首先利用企业会计信息系统和其他管理信息系统所提供的信息和数据,进行预测分析,并利用专门的决策方法对与企业经营、投资等有关的问题进行决策分析。然后,将预测和决策所确定的各项目标和任务,用数量化的形式加以汇总,编制企业的全面预算,以便对企业未来的经营活动进行全面的规划,使企业的各种生产要素和经济资源得到最优配置和合理、有效的运用。规划与决策会计,主要包括预测、短期经营决策、长期投资决策和预算管理等内容。

3. 控制与业绩评价会计

控制与业绩评价会计,是运用各种控制手段,包括预防性控制、前馈控制等,对企业正在发生或即将发生的经营活动施加影响和监控,使之能达到或符合预定的目标或标准。在实施过程中,要及时将实际执行结果与预算数或标准数进行比较,计算和分析差异,并同时有关部门或人员的经营业绩和工作质量进行考核和评价,以保证企业各种预算目标或标准的顺利实现。控制与业绩评价会计的内容,主要包括存货控制、标准成本控制和质量成本控制等。

4. 责任会计

责任会计,是现代企业分权管理模式的产物。所谓分权管理,就是将生产经营决策权在不同层次的管理部门及人员之间进行适当划分,并将决策权随同相应的经济责任下放给不同层次的管理部门及人员,使其都能对日常的经营活动及时且有效地作出决策,以适应瞬息万变的市场竞争的重要。

责任会计的要点就在于:通过在企业内部建立若干个责任单位(中心),利用会计信息对各责任单位的业绩进行计量、控制、评价和考核。其主要内容包括以下几个方面:①设置责任单位(中心),明确权责范围;②编制责任预算,确定考核标准;③编制业绩报告,进行反馈控制;④评价、考核业绩,实行奖惩制度。

管理会计与财务会计

管理会计作为会计的一个分支,与财务会计有许多共同之处。它所使用的原始数据很多来自财务会计,并且也和财务会计一样使用收入、费用、成本等一类会计概念。但管理会计与财务会计也存在着相当大的差异。这主要是:

1. 工作侧重点(会计目标)不同

管理会计工作的侧重点在于针对企业经营管理所面临的特定问题,进行分析研究,以便向企业内部各级管理人员提供相关的信息,故亦称为“内部会计”或“对内报告会计”。而财务会计虽然对内、对外都能提供企业最基本的财务、成本信息,但主要侧重于对企业外界有经济利害关系的团体或个人,包括股东及潜在的投资者,银行及其他债权人,税务机关、证券中介机构等主体服务,故亦称为“外部会计”或“对外报告会计”。

2. 核算的依据、原则不同

财务会计核算要受“公认的会计原则”(即企业会计准则)和统一的会计制度的约束,从凭证、帐簿制报表均有固定的形式,所采用的会计程序与方法均是统一的、规范的。而管理会计所提供的数据、资料,包括各种管理报表在内,没有一定的格式;核算程序可以自由选择,内容结构比较松散;核算方法更为灵活多样,不拘一格。

3. 会计时期及作用时效不同

财务会计的报告通常是一月、一季度、半年或一年,作用时效主要是反映过去,故财务会计属于记呆帐的“报帐型会计”。而管理会计,其报告有较大的伸缩性,时间跨度,从“过去”、“现在”到“将来”。其作用时效不限于分析过去,而主要是利用历史信息来预测前景、规划未来。分析过去,是为了更好地参与决策、指导未来和控制现实。因此,管理会计属于算活帐的“经营型会计”。

4. 信息特征和信息载体不同

财务会计必须定期地向与企业有利害关系的集团或个人提供较为系统、全面、连续的财务信息。这方面的信息主要是以货币计量的定量数据和资料,对真实性和精确度均有较高的要求,至少在形式上绝对平衡。财务会计信息的载体,为规范的、统一的凭证系统、帐簿系统和财务报表系统。而管理会计所提供的信息只是为满足内部管理的需要,是有选择的、部分的和不定期的信息。这方面的信息,既包括定量数据,也包括定性资料;既有财务信息,更有大量的非财务的资料和数据;其计量单位,既可使用货币单位,也可选择使用实物量单位;对数据、资料的精确性,并无严格的要求,特别是预测的信息。管理会计的信息载体大多为各种内部报告,这类报告的时间、内容、格式等均无统一的规定,而是根据需要自由地选择。

管理会计与财务会计以上的区别,可见表 1—1。

表 1—1 管理会计与财务会计的区别

项目	财务会计	管理会计
会计目标	通过记录已发生的经济业务,编制外部会计报告,投资人和债权人等据以作出投资决策	提供企业经营管理决策使用的内部会计报告
会计原则	企业会计准则和统一会计制度	部分会计原则,如相关性和可靠性原则等。其他的无统一规范
会计时期	按年度、季度、月度报告(过去时期)	按任何时期报告(过去、现在和未来时期)

(续表)

项目	财务会计	管理会计
报表种类	统一规定的资产负债表、损益表和现金流量表等	预算执行情况报表,不同计划方案分析报表,种类和形式不拘一格
数据要求的精确程度	数据必须准确和平衡	不要求十分精确
所依据的会计数据	已经发生的经济业务记录	除历史会计数据外,还需要未来的数据、资料
应用的数学方法	初等数学方法	线性规划、概率论、微积分等高等数学方法

必须指出,管理会计和财务会计同样记录企业的交易和业绩,有同样的信息来源,所不同的是它们为了实现各自的目的,而采用不同的分析处理方法。

有些企业使用一套会计制度记录所有信息,然后据此加以分析,分别满足管理会计和财务会计不同的功能。当然,为满足内部管理的特定需要,管理会计还需补充一部分经营管理的资料和数据。这样的会计制度称为“综合帐户”系统(见图 1—1)。

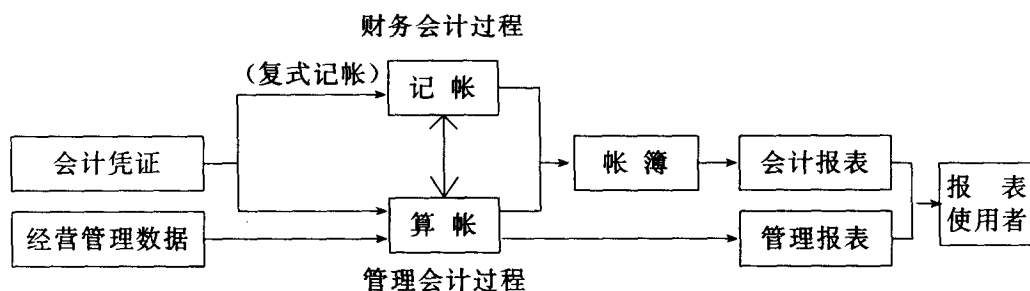


图 1—1 “综合帐户”会计信息系统

有些企业用两套独立的会计制度,各自独立地记录和分析所有信息。然后定期(如按月)调节两套帐户,更正所发生的各种差异,以保证两套制度所反映的信息都是最新的。这样的制度称为“连锁帐户”系统。

通常情况下,“综合帐户”系统效率要高些,因而被广泛地采用。因为在“综合帐户”体系下,信息只需记录一次,也不需浪费时间去调节两套帐户之间的差异。但是,“连锁帐户”系统也有它的优点。它可使信息记录完整、准确,能起到加强控制的作用,因此有些企业乐意采用它。

自习题

1. 企业为什么要采用管理会计制度？
 2. 决策是管理会计的三个目的之一，它与管理会计的其他两个目的有什么联系？
 3. 管理会计与财务会计的主要区别是什么？
-

