



现代经济与管理类规划教材

管理会计学

GUANLI KUAIJIXUE

(第3版)

主 编 赵健梅 邢 颖



清华大学出版社 · 北京交通大学出版社

◇现代经济与管理类规划教材

管理会计学

(第3版)

主编 赵健梅 邢颖



清华大学出版社

北京交通大学出版社

·北京·

内 容 简 介

本书的核心内容主要阐述管理会计人员如何运用有关的概念和技术对管理者决策提供有用的信息。企业的管理过程由计划与控制循环中一系列活动组成,全书的内容也是围绕这一主题展开讨论的。全书分为五大部分:导论、成本费用的归集与计算、决策制定、计划与控制、成本管理——战略视角。

本书主要使用对象为高等院校会计专业本科生,也可供高等学校经济与工商管理专业教学使用,同时可作为企业从业人员学习参考用书。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13501256678 13801310933

图书在版编目(CIP)数据

管理会计学/赵健梅,邢颖主编. —3版. —北京:北京交通大学出版社:清华大学出版社,2017.10

现代经济与管理类规划教材

ISBN 978-7-5121-3392-1

I. ①管… II. ①赵… ②邢… III. ①管理会计-高等学校-教材 IV. ①F234.3

中国版本图书馆CIP数据核字(2017)第265663号

管理会计学

GUANLI KUAIJIXUE

策划编辑:吴嫦娥

责任编辑:赵彩云 助理编辑:刘蕊

出版发行:清华大学出版社 邮编:100084 电话:010-62776969 <http://www.tup.com.cn>

北京交通大学出版社 邮编:100044 电话:010-51686414 <http://press.bjtu.edu.cn>

印刷者:北京市时代华都印刷有限公司

经 销:全国新华书店

开 本:185 mm×260 mm 印张:15.75 字数:393千字

版 次:2017年10月第3版 2017年10月第1次印刷

书 号:ISBN 978-7-5121-3392-1/F·1743

印 数:1~2500册 定价:39.00元

本书如有质量问题,请向北京交通大学出版社质监组反映。对您的意见和批评,我们表示欢迎和感谢。

投诉电话:010-51686043, 51686008; 传真:010-62225406; E-mail: press@bjtu.edu.cn。

第3版前言

本书已经出版两版，承蒙读者厚爱，经几次印刷已经全部售出。近几年，国家对管理会计的应用非常重视，财政部相继出台了多个文件以推进管理会计在中国企业的落地。另外，新经济模式在这几年不断涌现，大数据、“互联网+”对企业的经营活动都产生了很大影响，在这种背景下，我们认为有必要对教材的内容进行适当的修订。

本着对教学体系的稳定性和科学性的考虑，我们没有对本书结构进行大的改动，而是在内容和方法上进行了调整与补充，努力将最新学术成果与实务进展融入教材，使本书内容具有系统性、新颖性、前瞻性和实用性的特点。本版在保留了原版图书主要特色的同时，进行了以下修订。

第一，随着环境的变化，许多企业积极寻求转型发展，在多个领域尝试新的管理模式和方法，对管理会计理论提出许多新的挑战，实务界与理论界对管理会计都有新的认识。未来管理会计将强调站在战略的角度对业务进行指导。本次修订时，为顺应这些变化，某些章节的内容结构进行了重新调整，突出体现在成本管理和责任会计的相应章节内容中。

第二，结合目前新经济业态发展趋势及实际经营环境的变化，对有关章节的引例和课后案例分析进行了更新，尽可能多地引用中国上市公司的现实案例，链接相关经济政策、财经现象、热点和焦点问题，使得教材内容与实际结合得更加紧密。

第三，对章后的练习题与思考题进行了重新设计和部分更新，更加强调理论与实践的结合，以培养学生辨析性与批判性思维能力为目的，实现提高学生解决问题的能力，而不是一般的简答题、计算题和论述题的范式。

本版的内容对章节的安排进行了部分调整。调整后全书共9章，由赵健梅、邢颖主编。第1、6、7、8章由赵健梅编写；第2、3、4、5章由邢颖编写；第9章由赵健梅、邢颖共同编写。在本次修订的过程中，得到了北京交通大学出版社吴嫦娥编辑的大力支持，在此表示感谢！

本书经过此次修订，教材内容夯实了理论基础体系，实现了与理论前沿和最新实务的对接，既适用于会计专业本科生教学，也适用研究生教学，同时也可供工商管理等其他专业学生及对管理会计感兴趣的实务工作者参考使用。

本书提供相关电子资源，读者可扫描扉页二维码在加阅平台上获取。

由于时间仓促，加之作者水平有限，书中错误和不足之处在所难免，敬请广大同仁和读者不吝赐教。

编者
2017.9

第2版前言

本书第1版自2006年9月第1次印刷以来,承蒙读者厚爱,经几次印刷已经全部售出。在这几年中,一方面,作者在使用本教材时积攒了一些新的心得和体会,以及新的实践经验,同时也收到读者提出的好的修改建议;另外,这几年企业的经营环境又发生了一些变化,管理会计的相关理论也有了新的推进,因此,我们决定将这些新想法和体会体现到本教材中。

第2版保留了原版教材的主要特色,同时也增加了部分内容。

1. 从总体设计上,结合作者几年的教学经验,在有些章节增加了一些实验设计内容。增加这些内容的目的是为了突出管理会计的实际应用性,锻炼学生使用通用软件 Excel 的能力,以提高学生在将来工作中实际处理问题的能力。对于此部分内容,如果不受教学学时的限制,建议可以安排一定学时的实验教学。作者这几年一直这样做,教学效果很好,学生感觉收获很大。相关设计还获得了北京交通大学优秀实验项目奖。

2. 在具体内容上的变化体现在下面几个方面。

第一,随着环境的变化,管理会计的相关理论有了很大的发展,许多以前不是很成熟的理论逐渐成熟,而且我国也有越来越多的企业在应用这些理论,因此第2版增加了相关内容,典型的如经济增加值(EVA)的相关理论、战略视角下的成本管理理论等。

第二,由于相关理论的增加,每章的内容结构也有一些调整,为此,第2版对每章的内容结构框图进行了重新调整,用一种更好理解的方式来表达我们的思路,相信读者理解和应用起来会更加顺畅。

第三,根据教学过程中的一些实际经验,以及实际经营环境的变化,对第1版的很多案例进行了更新,包括每章的引例和课后的案例分析,以体现本教材的时代特征。

第四,对课后的练习题与思考题也进行了更新和删减,以突出思考题的设计更符合实际,更能锻炼学生分析问题的能力,而不是一般的简答题和论述题的范式。练习题的设计更能突出对本章知识点的理解与掌握。

第2版的内容对章节的安排进行了部分调整,全书共10章,由赵健梅、邢颖主编。第1、6、7、8、9章由赵健梅编写,第2、3、4、5、10章由邢颖编写。

由于时间仓促,加之作者水平有限,书中错误和不足之处在所难免,敬请广大同仁和读者不吝赐教。

编者

2010年8月于北京

第1版前言

管理会计是现代会计的一大分支,是将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。它突破了传统会计的界限,服务并参与企业内部的经营管理,是会计适应现代管理要求而不断发展的必然结果。管理会计自20世纪80年代引入我国以来,已有了20多年的发展历程。这期间,我国的经济从商品化走向市场化、国际化,企业的外部环境和内部组织分工都在不断发生变革;与此同时,管理会计学科无论从理论研究还是实践研究在国外又有了许多新的发展。因此国内的研究不仅要掌握管理会计的基本理论,同时也要不断吸收新的创新思想,使管理会计在规划企业战略和目标、控制和引导目标实现、最终提升企业价值的过程中发挥重要作用,并将其应用到我国的经济实践中。正是为了适应这种发展趋势,培养符合新时代要求的管理会计人员,我们编写了这本《管理会计学》教材。

管理会计是为了适应企业内部经营管理的需要而产生和不断发展的,企业的管理过程是由计划与控制循环中一系列活动组成的,所以全书的内容也是围绕这一主题展开讨论的。全书共分为五大部分:第一部分为导论,即第1章管理会计概论;第二部分为成本费用的归集与计算,包括第2、3章,介绍不同环境下的成本计算系统;第三部分为决策制定,包括第4、5、6章;第四部分为计划与控制,包括第7、8、9章;第五部分介绍了目前管理会计的研究热点问题。本书主要是阐述管理会计人员如何运用有关的概念和技术提供对管理者决策有用的信息,内容力求紧跟学科发展,密切结合企业实践,反映该领域最新动态。我们希望读者将管理会计视为提高企业决策能力的基本工具,通过阅读本书,不仅掌握这些基本工具,更重要的是引导读者思考为什么使用这些工具。在正文中提供了很多案例资料,以“小讨论”“小提示”等形式向读者提出了相关的问题,促使读者对相关问题做进一步的、多角度的思考。书中所附的思考题、练习题和案例分析题是编者从多年的教学资料和大量相关资料中精心选编出来的,对读者领悟相关知识点将有很大的帮助。在书中,列示了重要的中英文术语,使本书也可作为阅读同类外文教材时的参考书。本书配套使用的教学电子课件及课后练习题的部分参考答案,可从北京交通大学出版社网站(<http://press.bjtu.edu.cn>)下载,或发邮件至 cbswce@jg.bjtu.edu.cn 索取。

编者早在2003年就开始草拟本书的编写提纲,其间经过多次讨论修改,并将管理会计研究领域新的思想和动向吸纳进来,对编写大纲进行不断完善,至2005年夏季开始正式撰写。在撰写的过程中,结合教学实践、听取评审专家及其他同行的意见的基础上,几易其稿,最终完成了本书的编写工作。本书由赵健梅、邢颖担任主编,张秋生教授主审。分工是:第1、6、7、9、10章由赵健梅编写,第2~5、8章由邢颖编写。另外,欧阳莉芸、陈

形、袁江英、史丽君、于然、林胜、尚枫等也为本书的完成做了大量工作；本书还参考和引用了国内外相关教材、论著的许多宝贵的资料和案例，恕不一一列举；北京交通大学出版社吴嫦娥编辑为本书的出版付出了大量心血，在她的精心策划和积极推动下本书得以顺利出版。在此一并向他们表示衷心的感谢。

本书主要是针对会计专业本科生学习而设计、编写的，也可作为工商管理等其他专业学生及对管理会计感兴趣的实务工作者参考使用。

企业内外部环境在不断变化，企业管理所面临的问题也会层出不穷，许多问题有待研究探讨，加之编者学术水平和实践经验有限，书中缺点和谬误难免存在，恳请读者批评指正。

编 者

2006年7月

目 录

第 1 篇 导 论

第 1 章 管理会计概论	(1)
1.1 管理会计信息系统	(2)
1.2 管理会计的特征与发展简史	(4)
1.3 管理会计职业与职业道德规范	(11)
◇ 本章小结	(14)
◇ 思考题	(14)
◇ 案例分析	(14)

第 2 篇 成本费用的归集与计算

第 2 章 成本性态和两种类型的损益表	(15)
2.1 成本的概念及成本计算方法	(16)
2.2 成本性态及其分析	(21)
2.3 收益的概念及其分类	(31)
2.4 完全成本法与变动成本法	(35)
◇ 本章小结	(41)
◇ 思考题	(42)
◇ 练习题	(42)
◇ 案例分析	(44)
◇ 课程实验设计	(45)
第 3 章 作业成本法	(46)
3.1 作业成本法的产生	(47)
3.2 以作业为基础的成本计算	(51)
3.3 作业成本法的相关问题	(58)
3.4 作业成本管理	(62)
◇ 本章小结	(66)
◇ 思考题	(66)
◇ 练习题	(67)

◇ 案例分析.....	(68)
-------------	------

第 3 篇 决策制定

第 4 章 本量利分析	(70)
4.1 盈亏临界分析	(71)
4.2 利润的敏感性分析	(83)
4.3 作业基础本量利分析	(87)
◇ 本章小结.....	(90)
◇ 思考题.....	(90)
◇ 练习题.....	(91)
◇ 案例分析.....	(92)
◇ 课程实验设计.....	(93)
第 5 章 短期经营决策分析	(95)
5.1 决策分析概述	(96)
5.2 经营决策中的相关信息	(98)
5.3 生产经营决策	(103)
5.4 定价决策	(113)
◇ 本章小结	(117)
◇ 学习资料	(118)
◇ 思考题	(120)
◇ 练习题	(120)
◇ 案例分析	(121)
◇ 课程实验设计	(122)

第 4 篇 计划与控制

第 6 章 全面预算系统	(124)
6.1 全面预算系统概述	(125)
6.2 全面预算的编制	(129)
6.3 预算编制的方法	(141)
6.4 超越预算	(146)
◇ 本章小结	(148)
◇ 思考题	(149)
◇ 练习题	(149)
◇ 课程实验设计	(150)
第 7 章 责任会计系统	(152)

7.1 分权制与责任会计系统	(153)
7.2 成本中心的控制	(162)
7.3 利润中心的控制	(178)
7.4 投资中心的控制	(182)
7.5 内部转移价格	(184)
◇ 本章小结	(197)
◇ 思考题	(197)
◇ 练习题	(198)
◇ 案例分析	(199)
第8章 管理层激励与业绩评价	(200)
8.1 管理层激励	(201)
8.2 业绩评价系统概述	(203)
8.3 财务业绩评价体系	(208)
8.4 战略业绩评价体系	(213)
◇ 本章小结	(220)
◇ 思考题	(220)
◇ 练习题	(221)
◇ 案例分析	(221)

第5篇 成本管理——战略视角

第9章 战略成本管理	(223)
9.1 战略成本管理概述	(224)
9.2 基于价值链的战略成本管理	(226)
9.3 目标成本法	(232)
◇ 本章小结	(238)
◇ 思考题	(238)
◇ 案例分析	(239)
参考文献	(240)

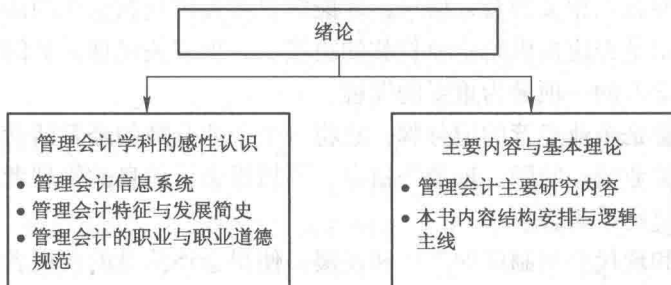
第1篇 导论

第1章 管理会计概论

学习目标

1. 解释企业为何需要管理会计信息；
2. 理解管理会计与财务会计的差异；
3. 描述管理会计的发展简史；
4. 解释道德行为对经理人员和管理会计师的重要性。

本章结构图



引言

一提起会计，人们总是情不自禁想到记账、算账、编制报表的工作，或想到出纳、记账员、现金、保险柜、发票账本、单据等，似乎这就是会计的全部。事实上，这些只不过是会计世界的半边天——财务会计，这些工作主要是为满足投资者、债权人、税务机关等企业外部有关方面的要求而提供的财务信息。这些信息对于管理者从事经营管理固然很重要，但远不能满足他们的要求。因此，在半个世纪以前产生了会计世界的另外半边天——管理会计，专门为企业内部管理者提供经营管理所需的有关会计信息。

而且随着企业组织形式、经营环境和管理思路的不断发展和变化，会计的职能不断丰富，管理会计的重要性在现代会计体系中愈发凸显出来。也许随着信息化水平的提高，会计“账房先生”的形象将逐渐退出历史舞台。

在复杂、多层次企业组织的规划和控制活动中，管理会计系统为协助企业管理者制定决策发挥了重要作用。当企业没有好的产品、生产效率低下、市场销售不景气时，一个完整的

管理会计系统无法保证企业能在竞争中处于优势；然而，一个提供无效、歪曲、滞后、过于抽象信息的管理会计系统，却会很容易使一个具备产品、生产、市场优势的企业陷入困境。事实上，国外许多知名公司一直十分注重利用管理会计的先进方法来加强企业的管理。例如，HP 公司作业成本法的应用、苹果电脑公司平衡计分卡的应用等，正因为如此，这些企业才具有较高的管理水平，从而在激烈的市场竞争中取得竞争优势。

1.1 管理会计信息系统

1.1.1 对会计信息的认识

不论是营利组织还是非营利组织，也不论组织从事何种业务活动，所有的组织结构都需要会计信息，会计信息系统能帮助所有类型的组织机构的经理们更好地解决事关成败的重大问题。例如，波音公司准备生产一种新型飞机——7X7，现有三种组装方案，要想确定哪个方案具有最佳的经济效益必须借助相关的会计信息。

从本质上说，所有会计信息都是为了帮助有关人员作出决策。这里所说的有关人员可能是公司总裁、生产经理、医院或学校的行政管理人员、股东及政府官员等，任何组织的管理者只要掌握了恰当的会计信息，就能更好地履行其职责。如银行信贷部门决定是否向企业提供贷款时，只有掌握企业相关的会计信息，才能对要求提供贷款企业的还款能力有个正确的评价，进而才能做出是否应提供给企业贷款的决策。一项有关经理人员的调查研究将会会计列为未来经理人员要学习的一项最为重要的课程。

总之，会计信息是企业经营的记分牌，它将一个企业分散的经营活动转化成一组客观的数据，提供企业有关业绩、问题、远景等信息，不懂得会计信息的管理者，就好比一个不能得分的球员，工作时碍手碍脚。

现代金融市场和现代公司制度的产生和发展，使得会计信息的使用者多元化。概括起来分为两大类：内部管理人员和外部企业相关人员（主要包括投资者、政府管理人员等）。内部管理人员利用信息制定短期计划和控制日常经营决策和非日常决策（如购置重要设备的长期投资决策）长期计划。外部的相关人员如投资者、债权人、政府机构和其他外部使用者利用会计信息进行投资决策、评价受托责任、监控行为和衡量规章的遵守程度。

显然，这两类人虽然均使用会计信息，但目的各异，二者信息需求重点、详细程度、提供方式和依据均存在差异。由于那些与企业存在经济利益关系的外部人员都不直接参与企业的经营管理活动，他们只能从企业定期提供的财务报表获得有关企业经营结果和财务状况的间接材料。为了保障他们的经济利益，他们自然要求财务会计系统站在“公证人”的地位，客观地反映情况，以保证有关资料的真实、可靠。同时，为了加强会计信息的可理解性和可比性，对外报告信息要求遵循严格的行业规范，因此，从一定意义上说，财务会计是一种社会化的会计系统，其提供的信息是一种社会化的公共产品。财务会计系统为了符合这些规范的要求，往往忽略了企业内部管理决策的信息需求。例如，会计准则要求公司利用历史成本反映公司的资产价值，而实际上公司的内部管理者需要运用现行价值对经济资源进行评估。当企业以低于目前市场价格进到货，而在制定产品的定价时用历史成本计量，则显然企业吃

亏,企业应用市场价格来定价。因而为了满足对内管理需要,企业需要一种新的会计系统——管理会计系统。如果说财务会计系统是以财务报表为中心的“会计观”,那么管理会计系统就是以经营管理为中心的“会计观”。如果说财务会计系统是社会化的会计系统,那么管理会计就是个性化的管理会计系统。它只为特定的信息使用者提供相关信息,即所谓的“相关信息适时地提供给相关的人”。

综上所述,会计作为一种商业语言,向信息使用者传递财务信息与非财务信息,供其决策所用。由于信息的使用者与企业的关系不同,导致其信息需求不同,为了满足不同需求,会计有财务会计与管理会计之分。财务会计主要向企业外部的使用者提供信息,而管理会计主要关注为企业内部的使用者提供信息,以帮助他们更好地决策,提高经营活动的效率和效果。

小提示 管理会计是为了满足企业内部管理决策信息需求而从财务会计中独立出来的,与财务会计共同形成现代会计的两大分支。它的独立突出了会计的管理作用,在管理会计的产生与发展的整个轨迹中,我们也无处不感受到它是“管理”与“会计”的结晶。

1.1.2 管理过程与会计

管理过程是由计划、控制和制定决策的一系列活动组成的。其中制定决策即在若干个可能或可行方案中选择一个最佳方案,是管理过程的核心。而事实上,这些内容也正是管理会计所要研究的核心内容。

1. 计划

计划回答的是要达到的具体目标及何时和怎样达到目标,同时对达到特定目标的行动加以详细描述。例如,一家公司的目标是通过改善产品的总体质量来提高其短期和长期盈利能力。通过改善产品质量,公司应能减少废品和返工,减少顾客投诉次数和产品保修工作量,减少目前用于产品检验的资源等,这样便可提高盈利能力。但如何做到呢?管理当局必须制定一些特定的方法,当这些方法实施时,将能达到预想的目标。例如,工厂的经理启动一项供应商评价计划,该计划的目标是确定并选择那些愿意并能够提供无缺陷零件的供应商。管理会计中全面预算的内容就是对企业经营管理中所涉及的有关计划决策内容的系统整合。

2. 控制

计划仅仅是开始。一旦制定出一项计划就必须加以实施。管理者必须监控其实施的过程,以确保计划目标的实现。监控计划的实施并在必要时采取纠正措施的这样一种管理活动称为控制。控制常常通过运用反馈来实现。反馈是那些可用于评价或纠正实施计划所需步骤的信息。根据反馈管理者便可决定让计划继续实施或采取某种纠正措施使行动和原先的计划保持一致,或者中途修改计划。

反馈是控制职能的重要方面。计划决定行动,行动产生反馈,反馈影响下一步计划。反馈的信息既可以是财务性的,也可以是非财务性的。例如,某机械冲压公司通过滑道的重新设计而每年节省成本14万元——这就是财务性反馈;同时重新设计还消除了机器停工时间,增加了每小时生产的产品数——非财务性的营运性反馈。这两类指标都可以提供重要信息。这两类反馈信息是通过将实际数据和计划数据相比较而反映在正式的报告——业绩报告中。而有效的反馈主要来源于内部会计系统即管理会计系统提供的及时、系统的报告。

3. 制定决策

如果没有决策,管理者就无法制定计划。管理者必须在各个相互竞争的目标中加以选

如果管理者能得到有关备选方案的信息,决策就可得到改善。管理会计信息系统的一项主要作用就是提供便于决策的各项信息。例如,某航空公司目前由于激烈的竞争,利润正在下滑,营销副总裁建议通过降低飞机票价来改善财务状况。她声称,如果能降低票价 20%,同时增加广告支出 500 000 元,则乘客人数就会增加 20%。作为该公司的总裁需要对相关信息进行分析,明确由于降价和打广告所增加的收入是否大于所增加的成本,并在此基础上作出决策。

The diagram illustrates the relationship between the Management Process and the Accounting System. On the left, the Management Process is shown as a vertical flow: 计划 (决策) (Plan/Decision) leads to 行动 (实施) (Action/Implementation), which leads to 评价 (反馈) (Evaluation/Feedback). A feedback loop labeled 计划与行动的修正 (Correction of Plan and Action) connects the Evaluation/Feedback stage back to the Plan/Decision stage. On the right, the Accounting System is shown with four components: 预算及特殊报告 (Budget and Special Reports), 原始文件发票等 (Original Documents, Invoices, etc.), 总分类账及明细分类账 (General Ledger and Detailed Ledger), and 业绩报告 (Performance Report). A bracket groups the middle two components (原始文件发票等 and 总分类账及明细分类账) under the label 记录并分类计量行动 (Record and Classify Measuring Action). Arrows indicate the flow of information: from 预算及特殊报告 to 计划 (决策); from 业绩报告 to 评价 (反馈); and from the 记录并分类计量行动 group to 行动 (实施).

图 1-1 管理过程与会计系统

1.2 管理会计的特征与发展简史

1.2.1 管理会计的特征

如前所述,为了满足不同信息需求者的要求,一个组织内的会计系统可分为两个主要的子系统:管理会计系统和财务会计系统。两大会计分支各司其职,服务于现代企业经营管理中。

国际会计师联合会 1989 年发布的《管理会计概念框架》中指出,管理会计可以定义为:为帮助管理当局在组织内部进行计划、评价和控制及履行对企业资源的经营责任,而对信息(包括财务和经营信息)进行确认、计量、归集、分析、编报解释和传递的过程。该定义与美国管理会计师协会的定义大同小异。但是,1998 年国际管理会计师联合会对上述公告进行了修订,对管理会计定义做了较大的调整。该公告指出,管理会计的发展经历了不同阶段,过去人们强调管理会计提供信息的职能,而从 20 世纪后期开始,企业的经营环境发生了较大的变化,突出表现的是其为资源管理(表现为削减废物和创造价值)服务的作用。此时,管理会计关注组织资源使用的那部分管理流程,即通过在动态和竞争性的环境下实现资源的有效利用,增加组织价值的管理流程和方法。管理会计作为管理流程不可分割的一个组成部分,通过持续地探索组织的资源是否有效利用而为股东、顾客和其他利益关系人

增加价值。

将管理会计与财务会计相比较,可以发现两者既存在明显的差异,又有许多相互联系的方面。

1. 两者的不同之处

事实上,服务对象的不同导致了各个会计子系统在目标、输入数据的性质和处理过程等方面存在显著差异。财务会计信息系统主要是为外部使用者提供信息,为了增强会计信息的可理解性和可比性,能提供出较为客观和可验证性的财务信息,各国的财务会计信息都是根据一定的游戏规则提供出来的,在美国,证券交易委员会和财务会计准则委员会规范了数据输入的性质和有关处理过程的规则和惯例;在我国,由财政部统一公布相关的会计准则。财务会计的总目标是为投资者、债权人、政府机构和其他外部使用者编制对外报告(财务报表)。此类信息主要被用于进行投资决策,评价受托责任,监控行为和衡量规章的遵守程度。

管理会计系统是为诸如经理、部门主管和一线生产工人等内部使用者提供信息。经理可以自由选择他们所需要的任何信息,只要他们符合成本效益原则即可。这些信息不需要与其他企业相对比,只要满足自身企业的需要就可以,因而没有任何官方团体规范其输入数据的性质和有关处理过程的规则和惯例。两者之间的一些重要差异见表1-1。

表 1-1 管理会计与财务会计的比较

	财务会计	管理会计
服务对象	对外报告会计: 企业外界和企业有经济利害关系的团体和个人	对内报告会计: 企业内部各级管理人员
信息生成依据	遵循会计准则	无强制性规定,只要对决策有用,即仅考虑管理决策的改进所带来收益与花费的成本
信息内容	过去的信息,仅提供客观的财务信息	更多涉及关于未来的预测信息,有财务和非财务信息,也有主观的信息
信息形式	规范、统一	依内容自主设计
信息强制性程度	强制性	非强制性
信息频度	固定、定期	不固定、可定期、不定期,强调及时性

由此可见,财务会计信息系统的设计和运作都要遵循公认会计原则的要求,提供规范统一的会计报告,信息生成依据、内容、频度、形式等均具有强制性,是一种强制性信息系统,是共性特征较为明显、单纯提供客观财务信息的信息系统。

而管理会计信息系统的设计、运作及具体方法的选择均不具有强制性,信息生成依据、内容、频度、形式等均具有多样性特点,服从于企业决策有用性和成本效益原则。因而管理会计系统具有较强个性特征,既提供财务信息又提供非财务信息,相对于会计信息系统而言也主观得多。而且,不同企业具有不同的规模和管理模式,处于不同的发展阶段,面对不同产品市场及具有不同的文化氛围,必然具有不同的信息需求,从而使管理会计在不同企业的应用具有各不相同的系统模式。例如,较大规模的企业往往需要科学完善的管理会计系统,而较小规模的企业应用的往往是较为零散的管理会计方法。对同一企业而言,其经营所面临

的内外环境总是处于不断变化中,相应地,管理会计系统也是一个动态系统。

小讨论 从对信息质量的要求来看,管理会计信息和财务会计信息哪个更强调相关性?哪个更强调准确性?并阐述理由。

2. 两者的联系

作为现代会计的两大分支,管理会计和财务会计纵然有千差万别,却依然存在千丝万缕的联系。首先两者的信息同源,若企业管理水平比较高,应用较先进的信息技术,两系统有着较高的信息共享程度;若在较落后的企业管理环境中,管理会计系统运作的独立性强,但它至少可以利用财务会计的核算资料。

其次,两者的结合点落在成本会计上。成本计算从单独进行,发展到并入财务会计的复式簿记体系,并成为资产计价和收益确认的重要依据,构成财务会计的一个重要方面,其重点在于核算。而成本计算与成本控制的结合,促成了管理会计的形成。并且,管理会计创造性地发展了成本会计,从管理控制的角度将成本会计纳入了管理会计体系中。

最后,两者的终极目标归一,两个系统是相互渗透的。例如,两者服务对象的不同是相对的,而不是绝对的。财务会计报告也为内部管理会计人员所需要,管理会计的报告一般是对内报告会计,但不意味着企业外部利益相关的团体或个人不需要这种信息。而且,从发展来看,企业管理的系统化要求越来越强烈,管理会计和财务会计的交融也必然会越来越紧密。

1.2.2 管理会计的演进

管理与会计有着非常密切的联系,而且古今中外的史料表明会计本身就是因管理经济的需要而出现的。随着经济的发展,会计的工作也越来越重要,但初期由于企业规模较小,所有权与经营权合一,债权、债务关系简单,因此,尽管这种核算要求来自企业内部,但会计对企业资产、负债及经营成果的确定和表述主要根据直接的市场交易而进行,核算方法相当简单,没有必要产生现在这么复杂的管理会计理论和方法。会计的管理作用主要体现在事后的监督作用。随着经济的发展,市场竞争程度及企业组织形式的发展,管理会计逐渐从传统会计中派生出来,并发展成为一门新兴的独立学科。管理会计的形成和发展分为4个阶段。

1. 萌芽阶段:19世纪初至20世纪初期

19世纪初,企业家发现将直接的外部市场交易内部化,扩大企业规模可以提高企业生产效率,降低产品成本,于是出现了包含多个生产经营环节、有较多长期雇员的较大规模的纵向一体化企业。如铁路运输企业。对于这样的企业,企业的效益不仅取决于外部的交易价格,还取决于内部加工和交易过程的效率。为满足这种需求,以Taylor为首的工程师们所倡导的科学管理运动使成本的核算和控制有了更为重要的意义,并且产生了标准成本计算、预算控制、经营分析等方法,这些方法通常被看作是管理会计的萌芽。

这一时期由于公司制的出现,导致所有权与经营权分离,产生了外界投资者对会计信息的需求,所以总的来说,以财务报表为核心的财务会计的理论方法得以迅速发展。而管理会计方法并未得到普遍重视,仅仅作为局部的零星的管理辅助手段而存在,刚刚萌芽了以成本管理为核心的管理会计思想。

2. 形成阶段:20世纪初期至五六十年代

在这段时期,企业组织的扩大不仅表现在单一经营领域的规模扩大,而且表现为跨领

域、跨国界投资的增加,公司向多角化的跨国经营发展。这种发展一方面使外部投资的不确定性增加,另一方面使内部控制更为重要,也更为复杂,企业的决策和控制更加依赖于内部会计信息系统。因而成本分析和控制的方法在企业得到了更大程度的应用,整个管理会计的理论和方法逐步发展和完善,使管理会计作为独立分支的地位得以确立。具体表现在两个方面:第一个方面,业绩评价与内部控制系统得以完善——形成了系统的管理会计内部控制体系;第二个方面,决策分析技术的发展和运用——提供决策所需的相关信息。

总之,在此阶段管理会计在提供各个管理层次所需要的决策相关信息、帮助管理者有效决策方面发挥了重要作用。1952年,国际会计师联合会年会上正式采用了“管理会计”这一专门词汇,意味着现代会计分为财务会计和管理会计两大分支。

3. 发展期:20世纪六七十年代

在此阶段,一方面电子计算机的广泛应用使得信息处理变得容易和快捷,同时也大大降低了信息处理成本。这使得在管理会计研究和应用中,各种数学模型得以发展和深化。例如,美国一些大的石油公司开始在长期投资决策中考虑货币时间价值,采用较为复杂的折现方法。

另一方面,西方管理会计学者将信息经济学、组织行为学、代理人理论等相关学科理论引入管理会计研究,拓宽了管理会计研究的领域,使管理会计的发展进入了全盛时期,表现在:学术刊物上出现大量管理会计的研究论文;建立了管理会计职业组织,产生了管理会计师职业。这种职业化和专业化既是管理会计发展的结果,反过来也极大地推动了管理会计的进一步发展。

4. 面临新的突破:20世纪80年代后期开始至今

20世纪五六十年代管理会计基本形成学科体系后,在80年代和90年代面临着高新技术发展所带来的新的挑战,许多企业已经对其经营方式做出了重大变革。这些变革为管理会计创造了一种新的环境。此时,传统的管理会计系统可能不再适用,管理会计师需要更准确的产品成本计算法和更详细有用的数据以帮助经理们改善产品质量、提高生产效率和降低成本。影响管理会计发展的环境因素主要包括以下4个方面。

(1) 经济从生产制造为主转向以服务为主

服务性组织是指除了制造商、批发商和零售商以外的组织,即不生产和销售有形商品的组织,如会计师事务所、律师事务所等;还包括所有非营利性组织,如医院、学校、图书馆等。这类组织区别于制造业的特点主要有三个方面:一是劳动密集型,其突出特点表现在其成本构成中是人工成本而不是使用机器设备及固定设施占主要部分;二是很难定义此类组织的产出;三是主要投入与产出不能被储存,如飞机多余的机位不能储存下来用于下一航班。

目前,在美国,从事服务业人员占其全部就业人数的80%。而管理会计的基本思想是从制造企业发展而来的,这些思想经过一些演进才能推广到其他类型的组织中。

(2) 全球竞争加剧

近年来,通信和交通的飞速发展如同为所有公司插上了翅膀,许多企业都开辟了全球大市场。同时国际贸易壁垒如关税和进口税的降低,使全球经济一体化的趋势越来越明显。这对企业的冲击主要表现在:以前市场被极远的地理距离所阻隔,外国公司并不构成竞争对手;而现在,日本制造的汽车两星期内就能在美国市场上见到,投资银行家和管理咨询人员