

管理会计 国际惯例

毛付根 王光远 等 译校

中国人民大学出版社

前 言

在当今世界经济呈现“国际化、金融化、信息化”总体特征的条件下，建立和发展社会主义市场经济体制，必然要求我国社会主义市场经济体系与国际大市场衔接与贯通。相应地，会计作为“商业活动的语言”，向国际惯例靠拢是其发展的必然趋势。

向国际惯例靠拢，意味着要敢于和善于吸收、借鉴当今世界的先进管理方法和经验，为加快改革开放和社会主义现代化建设服务。现代管理会计作为一门新兴的将现代化管理与会计融为一体的综合性交叉学科，半个多世纪以来取得了长足的进展。我国自 70 年代末、80 年代初将之从西方吸收、引进以来，在短短的 10 几年里，无论在实务的应用上还是在理论建设上都取得了较大的发展，为我国社会主义现代化建设作出了其应有的贡献。然而，至今我国尚无属于管理会计的专业学术团体及相应的学术刊物，管理会计职业尚未得到社会的认可。管理会计的发展速度，尚落后于英、美等经济发达国家，与国际惯例尚存在较大差距。因而，在一定程度上制约着我国管理会计的发展步伐。

英、美等经济发达国家，管理会计作为一种职业，早已得到社会的普遍承认。其管理会计学术团体还颁布了一系列指导管理会计实务的公告，向广大管理会计师及工商业界提供管理会计概念、政策及实务方面的权威性指导，从而推动了现代管理会计的发展。现在呈现在读者面前的是，全美会计师协会(National Association of Accountants, NAA)下属的管理会计实务委员会(Management Accounting Practices Committee, MAP committee)自

目 录

目标与运作.....	1
管理会计的定义.....	6
管理会计的目标	11
管理会计师的职业道德标准	18
管理会计师的知识主体	21
管理会计职业教育	34
资本成本	43
服务和管理成本的分配	58
直接人工成本的定义与计量	71
计量企业业绩	78
直接材料成本的定义与计量	91
信息系统成本的分配	99
间接生产成本会计.....	106
资本成本的应用.....	121
货物运输成本管理.....	127
财产、厂房和设备会计方法.....	150
仓储成本管理.....	176
地产、厂场及设备的控制.....	200
认识金融工具.....	211
营运资本的管理：现金资源.....	263
不动产占用成本的会计分类.....	282
后勤成本管理.....	293

跨国公司对金融工具的使用与控制.....	310
全面质量改善.....	343
内部会计和风险管理成本分类.....	382
实施作业成本计算.....	397
评价控制的有效性.....	427
会计活动管理：向管理人员报告信息的基本原则.....	490
会计活动管理：管理综合职能小组.....	520

目 标 与 运 作

引 言

1986年3月25日,全美会计师协会(National Association of Accountants, NAA)下属的管理会计实务委员会(Management Accounting Practices Committee, MAP committee)开会通过并决定对外发布《管理会计公告:目标与运作》(Statement of Purpose and Operation),希望通过该公告的发布达到阐明制定管理会计公告(Statements on Management Accounting, SMAs)的目标、公告的范围及其制定程序等。全美会计师协会发布管理会计公告以期促进管理会计师的职业化和提高会计学学生的教育水平。

管理会计实务委员会主席
路易斯·柏斯嘉

背 景 资 料

1. 自1919年全美会计师协会成立以来[成立初期协会称全美成本会计师协会(National Association of Cost Accountants)],该组织就一直成为成本会计的发展及管理会计领域的扩展方面的开拓人。全美会计师联合会已提供多项教育捐助,同时倡导了一项广泛的研究计划并由此形成了一批向管理会计职业界提供信息的出版物。

2. 1969 年，全美会计师协会组建了一个高级专门委员会：管理会计实务委员会，并赋予该委员会以下两项主要职责：

(1) 表明全美会计师协会对由财务会计准则委员会 (Financial Accounting Standards Board, FASB)、政府会计准则委员会 (Government Accounting Standard Board, GASB)、证券交易委员会 (Securities & Exchange Commision, SEC)、国际会计准则委员会 (International Accounting Standards Committee, IASC) 等准则制定机构制定的各类会计与财务报告文件的正式立场。

(2) 为全美会计师协会会员及广大的工商业集团提供有关管理会计的概念、政策及实务方面的权威性指导。

3. 管理会计公告 (SMAs) 是管理会计实务委员会在达成提供管理会计问题指导的目标过程中的自发成果。

管 理 会 计 公 告

4. 全美会计师协会已在 1A 号管理会计公告 (SMA1A) 中将管理会计定义为：向管理当局提供其用于企业内部计划、评价、控制以及确保企业资源的合理使用和经管责任的履行所需财务信息的确认、计量、归集、分析、编报、解释和传递的过程。管理会计还包括为诸如股东、债权人、立法机构及税务当局等非管理集团编制财务报告。管理会计师在其所从事的业务中负有重要而广泛的责任，管理会计师并不单纯仅是信息的提供者而且还是管理过程的全面参与者。管理会计师的知识主体并非固定不变的，他们经常会发现在其扮演管理人员与报告人的角色时将面临着新的挑战。

5. 鉴于这些挑战，全美会计师协会认为，制定有助于管理会计师完成其职责的权威性的准则指南的时机已经成熟。这些指南采取以下形式：

- (1) 针对某一问题推荐一种方法。
- (2) 为解释某一问题提供几种备选方法。
- (3) 提供有用的参考资料。

管理会计公告的范围及应用

6. 适当课题的选定和管理会计公告制订的监督由管理会计实务委员会的下属委员会——管理会计惯例公告颁布委员会负责。该子委员会最初的议案之一是在其工作项目范围的基础上建立管理会计的基本框架，该基本框架由以下几个部分组成：

- 目标
- 术语
- 概念
- 惯例与方法
- 会计活动的管理

7. 正如“准则”一词所指的，管理会计公告是非强制性的。虽然公告并不强求任何人执行其推荐的意见、方法，但是希望获得广泛程度上的支持。相当程度上，这种希望是建立在管理会计实务委员会及其附属的公告颁布委员会成员良好品质而树立的权威基础之上的。这两个委员会的成员被确认为实业界、执业会计师界及学术界领袖，而且以实业界人士为主。对公告的支持还源于严格的制订公告过程。

制 订 过 程

8. 如前面所述，公告颁布委员会负责确定恰当的课题和监督管理会计公告制订。除附属委员会成员外，新方案的建议源于各种渠道，其中包括全美会计师协会的全体成员。一项方案要被提

到附属委员会的工作日程上须先经附属委员会及管理会计实务委员会全体成员的 2/3 以上多数通过。

9. 公告多由外界的顾问人士或全美会计师协会成员起草，附属委员会的成员负责对制订每个公告的进展进行监督。公告起草人起草过程中可利用有关该议案的研究及研究成果。公告进入到最后阶段时，须由附属委员会监管人进行详细的审查。也只有经过附属委员会监管人推荐，公告草案才有可能提交附属委员会。

披 露 过 程

10. 当列席会议的多数附属委员会成员认为一项讨论稿已可以向其他人士披露后，该草案被送交两个顾问咨询小组的成员评议。一个小组由有代表意义的全美会计师协会分会会长或其他分会代表组成，成员每年更换。另一个小组由与会计有关的其他组织任命的人士组成，这些组织有：美国执业会计师协会（American Institute of Certified Public Accountants, AICPA）、财务经理协会（Financial Executives Institute, FEI）、美国会计学会（American Accounting Association, AAA）、加拿大管理会计师学会（Society of Management Accountants of Canada, SMAC）。该小组的成员由发起组织选择更换。

11. 附属委员会审阅从顾问咨询小组成员反馈来的意见并按合理的意见进行修改。修改后的管理会计公告草案提交给管理会计实务委员会待批。管理会计实务委员会将：不加修改地予以通过；修改后通过；将草案退回附属委员会以作进一步完善。经管理会计实务委员会成员至少 2/3 的多数通过后，全美会计师协会将该公告列入管理会计公告系列予以颁布，并登载于协会的正式出版物：《管理会计》。

* * * *

12. 全美会计师协会相信管理会计公告将在提高管理会计职业方面作出积极贡献。全美会计师协会致力于提高这一系列公告的实用性，并为此，向协会成员及各界人士征询对已发布公告的意见及对新课题的建议。与管理会计公告有关的函件可寄：

Director, Management Accounting Practices

National Association of Accountants

10 Paragon Drive

P. O. Box 433

Montvale, N. J. 07645

管理会计的定义

引言

本公告“管理会计的定义”代表一系列新的管理会计公告的起点，这些公告将与管理会计实务（MAP）委员会负责制定管理会计概念、政策及实务等方面各种准则相对应。

方法论

制定管理会计公告的主要责任由管理会计实务委员会下属的公告颁布委员会（以下统称附属委员会）承担的。该附属委员会负责选定研究课题并对各个项目进行自始至终的监督。当附属委员会认为合适，它会将项目报告推荐给管理会计实务委员会待批。

管理会计实务委员会及其附属委员会希望得到并采纳吸收广大协会会员的专家意见。为此目的，经选定的项目会尽早公布在《管理会计》上；并鼓励读者们在此期间多提意见。在充分考虑这些意见及已进行的研究基础上，附属委员会将草拟一份讨论稿并送给两个各由 20 人左右组成的小组。

1. 一个小组由附属委员会按个人在实业及财团中的背景及专长进行选拔。

2. 另一个小组从全美会计师协会全部会员中，按分层抽样的方法确定。

在收到并分析评价各小组成员反馈回来的建议后，附属委员

会将考虑修改公告草案，并建议管理会计实务委员会将修订稿作为管理会计公告进行颁布。管理会计实务委员会将审阅推荐来的公告草案，如果获准，则将其分发给协会成员及财团。

管理会计的框架

管理会计实务委员会及其附属委员会一致认为构建管理会计框架将有利于把握管理会计的范围和确定调查研究的专门问题。如所预期的，基本框架将包括类目、属目和细目。迄今为止，仅确定了主要类目。它们是：

- 目标
- 术语
- 概念
- 惯例与方法
- 会计活动管理

本公告“管理会计的定义”属于理论框架中的第一类（目标）和 A 属目（管理会计的定义），编号定为 1A。

管理会计实务委员会的目标公告

导 言

全美会计师协会是一个国际性会计组织。其主要目标包括：

“（1）……通过信息的研究、讨论及交流增进对适用于各种经济活动的会计及相关数据的来源、种类、目的和用途的进一步理解。…”

、 * * * *

“（5）……为会员们提供提高其会计实务与方法知识的机会……”

全美会计师协会的规章对管理会计实务委员会作了如下描述：

“该委员会由 12 位任期 3 年的委员组成，每年任命 4 位。”

“委员会成员由实业界、执业会计师界及教育界人士组成，其中实业界人士占多数。”

“委员会负有以其决定的方式和媒介发布有关会计原则及实务的权威性公告的责任，制定有关政策并将之提交协会的执行委员会审批。”

主 要 目 标

管理会计实务委员会的主要目标是：

1. 向其他职业团体、政府机构、财团及社会公众表明全美会计师协会对相关的会计事项的正式立场。
2. 向协会成员及企业管理人士提供有关管理会计概念、政策及实务的准则。

全美会计师协会和委员会作为一个整体，其影响力取决于其工作质量、用于推广此项工作的方式、协会及其领导机构的不懈支持。管理会计实务委员会承认其所发布的公告不带有任何外界官方权威的色彩，因此，公告的影响力将仅仅依赖于其自身固有的品质。

定 义

相关的会计事项：为确定其范围，委员会将与历史或未来信息的确认、计量、归集、分析、编报、解释和传递有关的任何会计事项都视同为相关的。

管理会计的各种概念：指包含于本文告所阐述的管理会计定义中的各种过程或职能相关的所有概念。

范 围

由于“管理会计概念”关连到会计工作其他使用者的有用概念，且因为“相关的会计事务”也被广泛地讨论，因此，委员会认为其范围将是相当广泛的。从而，它应与会计所有领域中的新发展保持一致。委员会将保持其与世界范围内众多组织的联系，这些组织包括财会会计准则委员会（FASB）、证券交易委员会（SEC）、国际会计准则委员会（IASC）及其他相应的机构或委员会。作为这个联络网中的一环，委员会将研究它们的建议并提出评论、建议、支持或批评意见。

委员会同时负有制定和推广管理会计公告的责任。这些公告将有助于提高协会会员及其他人士的管理会计水平。

* * * *

委员会的研究工作是以会计是管理过程中不可缺少的部分这一结论为前提的。为实现其工作目标，委员会欢迎全美会计师协会会员及有兴趣的人士多提意见、建议。

管理会计的定义

定 义

管理会计是向管理当局提供用于企业内部计划、评价、控制以及确保企业资源的合理使用和经管责任的履行所需财务信息的确认、计量、归集、分析、编报、解释和传递的过程。管理会计还包括为诸如股东、债权人、规章制度机构及税务当局等非管理集团编制财务报告。

为便于理解，上述定义中使用的最关键的术语含义如下：

确认——将营业性交易或其他经济事项作为相应的会计业务予以辨认、评价。

计量——对已发生或可能发生的营业性交易或其他经济事项予以定量（包括预计）。

归集——指记录、分类适当的营业性交易及其他经济事项的严格而一贯性的方法。

分析——对所报告业务与其他经济事项及经济环境的生成原因及其相互关系的确定。

编报与解释——为满足信息的需求，以符合逻辑的格式对会计和/或计划性数据予以有意义的协调，若有可能，包括从这些数据中得出的结论。

传递——将相关信息报告给管理当局及其他人士，以供企业内部、外部决策之用。

管理会计被管理当局用于：

计划——以获得对预期营业性交易和其他经济事项及其对工业组织影响的理解。

评价——以判断各种过去和/或未来事项的含义。

控制——以确保与组织的活动或资源有关的财务信息的完整性。

确保经管责任——以确保与组织责任密切相关且有助于管理业绩有效计量的报告系统的运作。

构成管理会计领域的众多活动是相互联系的，且须由管理会计师以与其理解的实现组织目标的方式将之协调，分类并执行。管理会计师的重要工作之一是将前述过程应用于企业组织，以使组织的目标得到有效地实现。

管理会计的目标

引言

公告 1B 的目的在于为那些对管理会计职业有兴趣的人们（如：管理会计师本身、商务与财团、执业会计师、会计学生与教师）提供有关管理会计的基础性信息。本公告还将有助于管理会计师们实现其提供信息并积极参与管理过程的目标。

对目标的论述最初见于“管理会计公告 1A：管理会计的定义”中。前述管理会计的基本定义现转引如下。

管理会计的定义

管理会计是向管理当局提供用于企业内部计划、评价、控制以及确保企业资源的合理使用和经管责任的履行所需财务信息的确认、计量、归集、分析、编报、解释和传递的过程。管理会计还包括编制供诸如股东、债权人、规章制定机构及税务当局等非管理集团使用的财务报告。

在上述定义中，财务信息从广义上说，包括用于解释实际或计划性商业活动、经济环境以及资产和负债的估价的因果关系所必需的货币性或非货币性信息。

管理会计师们负责完成管理会计的目标。本公告所指的管理会计师是广义的，它包括从事主计、司库、财务分析、计划与预算、成本会计、内部审计、系统及普通会计等工作的各种人员。因

此，管理会计师可能拥有以下的头衔：首席财务长官、财务副总裁、主计长、司库、预算分析员、成本分析员、会计及其他人士。美国之外的国家中，高层次的管理会计师通常有截然不同的头衔，其中一种常用的头衔是财务总监。

有一点值得注意的是：在上述广泛的管理会计工作范围中，并非所有的管理会计师均从事本公告所述的各种全部工作。部分特定的工作通常仅限于高级管理会计师，他们通常也被称之为财务管理。

本公告后面的附图，列示了管理会计工作的各层级关系。在阅读公告正文前先了解一下文后所附图表 1，读者也许会发现它将有助于理解正文。

目 标

为实现管理会计的目标，管理会计师应：

- 提供信息
- 参与管理过程

1. 提供信息。管理会计师向各级管理人员选择并提供以下用途的信息：

- (1) 计划、评价和控制经营活动。
- (2) 维护组织的资产安全。
- (3) 与股东及立法机构等企业外部的各利益集团沟通。

2. 参与管理过程。在一定程度上，管理会计师积极介入企业的管理过程，包括制定各种战略、战术及经营决策，帮助协调组织整体的工作成果。作为管理的一部分，管理会计师积极参与管理以确保企业在总体上按使其长期、中期和短期利益最佳化方向运作。