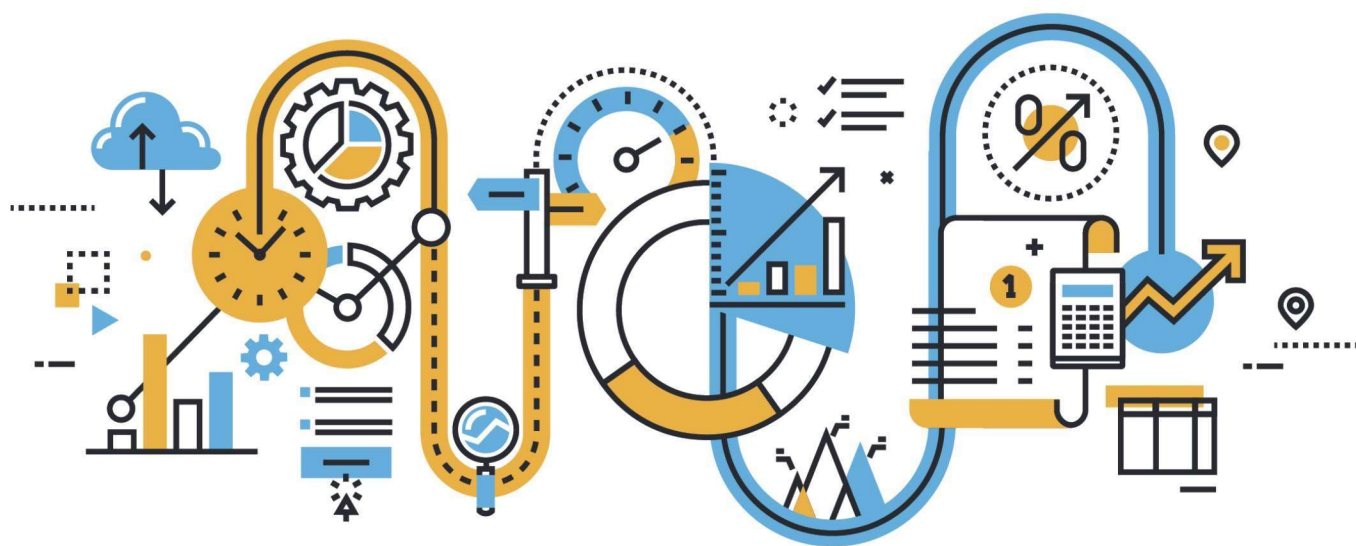


Managerial Accounting

管理会计

肖康元 编著

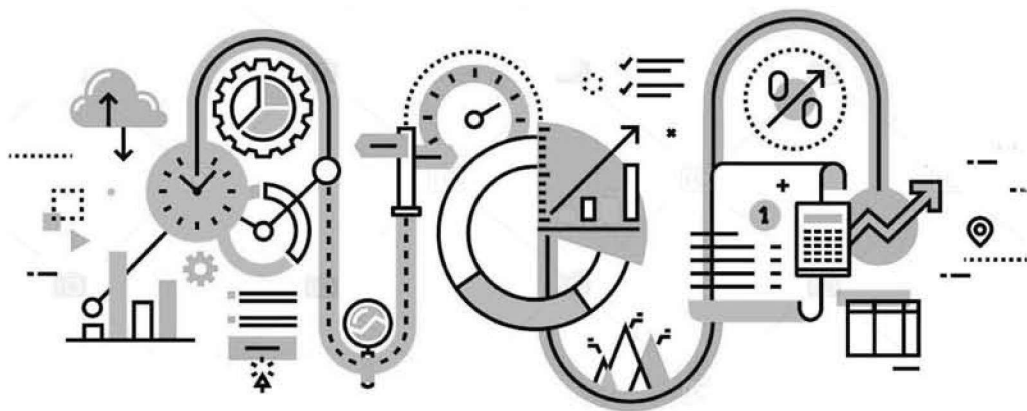


上海交通大学出版社
SHANGHAI JIAO TONG UNIVERSITY PRESS

Managerial Accounting

管理会计

肖康元 编著



上海交通大学出版社
SHANGHAI JIAO TONG UNIVERSITY PRESS

内容提要

本书以会计学与管理学所涉及的交叉内容为基准,围绕企业业务流程发生成本的过程控制,介绍了管理会计的成本核算、预测、决策、控制、预算和绩效评价。

本书可供管理会计、会计学、财务管理及审计学专业本科学生使用,可作为高职高专学生及研究生初级阶段的参考用书;亦适合从事管理会计业务及对管理会计感兴趣的教师、从业人员阅读。

图书在版编目(CIP)数据

管理会计/肖康元编著. —上海:上海交通大学出版社,2018

ISBN 978-7-313-19838-9

I. ①管… II. ①肖… III. ①管理会计—教材

IV. ①F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2018) 第 173896 号

管理会计

编 著: 肖康元

出版发行: 上海交通大学出版社

邮政编码: 200030

出 版 人: 谈 毅

印 制: 上海天地海设计印刷有限公司

开 本: 787mm×1092mm 1/16

字 数: 554 千字

版 次: 2018 年 9 月第 1 版

书 号: ISBN 978-7-313-19838-9/F

定 价: 58.00 元

地 址: 上海市番禺路 951 号

电 话: 021-64071208

经 销: 全国新华书店

印 张: 22

印 次: 2018 年 9 月第 1 次印刷

版权所有 侵权必究

告读者: 如发现本书有印装质量问题请与印刷厂质量科联系

联系电话: 021-64366274

前言

管理会计的概念进入中国已三十余年,为满足其在全国各企业、各层面的进一步的普及的需要,财政部根据《会计改革与发展“十二五”规划纲要》,于2014年11月14日制定并发布了《关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》(财会[2014]27号),明确了管理会计建设的指导思想 and 基本原则,提出了管理会计体系建设的总目标。

本书立足于现实,展望未来,重视实际业务与理论的结合,结合管理会计研究领域的新成果应用的实际经验。

本书的编写特点体现在如下几个方面:

1. 增强管理会计的体系特点

与财务会计相比,管理会计有以下三个特点:一是在服务对象方面,管理会计主要是为强化单位内部经营管理、提高经济效益服务,属于“对内报告会计”;而财务会计主要侧重于对外部相关单位和人员提供财务信息,属于“对外报告会计”。二是在职能定位方面,管理会计侧重在“创造价值”,其职能是解析过去、控制现在与筹划未来的有机结合;而财务会计侧重在“记录价值”,通过确认、计量、记录和报告等程序提供并解释历史信息。三是在程序与方法方面,管理会计采用的程序与方法灵活多样,具有较大的可选择性;而财务会计有填制凭证、登记账簿、编制报表等较固定的程序与方法。

本书强调了管理会计“为企业经营管理决策提供信息”的特点,按照由成本计算、标准成本制度、预算控制、管理控制与决策阶段,以及外部信息及非财务信息对决策相关性的要求,内部组织结构的变化对管理会计在管理控制方面要有新的突破,需要从战略、经营决策、商业运营等各个层面掌握并有效利用所需的管理信息(业绩评价之用)。

2. 适用性强

本书的内容设计主要定位于本科生,体系设计考虑了本科阶段学生的适应程度,按照成本管理的顺序,即先核算、预测、决策,再预算及成本控制,后绩效评价。遵循成本管理的事前、事中、事后的过程管理要求的顺序,解说管理会计的理论与方法工具,对相关内容的衔接作了处理。本书适应于管理会计、会计学、财务管理和审计学专业的本科生阶段学习及相关专业学生的参考书。

3. 行业特色鲜明

考虑到管理会计内容的扩张和体系的构建,本书增加了物流管理会计的相关内容,强化物流过程中成本的发生、核算与管理的细节及相关理论对此的描述。多数管理会计教材偏重于全面预算的编制环节,弱化了成本发生的过程管理部分,因而增加了预算管理的执行环节。

本书的编写是由授课十多年的内容整理而成,编写过程中张瑞、熊晓琳、葛歆琦、严怡、王竹韵、许立芸、王露平、吴彩晴、王斌斌、李彦参加了本书的前期资料整理、计算验证等部分案例的编写和校对工作。在编写工作中,编者查阅了大量的著作、教材和文献资料,吸收和借鉴了同行的相关最新成果,在此一并向作者表示深深的感谢和敬意。本书的编写过程中得到了上海海事大学的资助和上海交通大学出版社滕飞老师的大力支持,在此表示感谢。由于作者水平所限及本书所涵盖的内容甚广且发展极快,不当之处,敬请提出宝贵意见,不胜感激。(联系方式: kyxiao@shmtu. edu. cn)

编者

2018年8月

目 录

第一章	管理会计导论	1
第一节	管理会计体系	1
第二节	现代会计的形成与管理会计的发展	3
第三节	管理会计的原则与主要职能特性	4
第四节	管理会计学与相关学科的关系	6
第五节	管理会计师的行为道德	8
第二章	成本习性及变动成本法	10
第一节	成本的概念及分类	10
第二节	成本习性分析	12
第三节	混合成本的分解	19
第四节	变动成本法	27
第三章	盈亏平衡分析	38
第一节	盈亏平衡点的分析	38
第二节	盈亏平衡点的敏感性分析	49
第三节	本—量—利的扩展分析	52
第四章	作业成本法	64
第一节	作业成本法产生的原因及原理	64
第二节	作业成本法的计算	69
第三节	作业成本管理	75
第四节	估时作业成本法	81
第五章	预测分析	87
第一节	预测概述	87
第二节	销售预测	90

第三节	成本预测	105
第四节	利润预测	112
第六章	短期经营决策分析	118
第一节	决策理论及决策成本	118
第二节	定价决策分析	124
第三节	生产经营决策分析方法	132
第七章	存货管理	147
第一节	存货管理概述	147
第二节	采购定量模型	150
第三节	经济订购批量模型的扩展应用	153
第四节	其他存货控制方法	159
第六节	零存货管理	162
第八章	物流成本决策	167
第一节	物流成本概念	167
第二节	物流成本的构成	169
第三节	物流成本计算	172
第三节	综合物流成本决策	179
第四节	物流成本控制	181
第九章	资本支出决策	191
第一节	资本支出决策分析	191
第二节	资本支出决策应用	200
第十章	预算管理	213
第一节	预算概述	213
第二节	全面预算的编制原理	220
第三节	预算编制的主要方法分类	238
第四节	全面预算的执行与控制	251
第十一章	成本控制	258
第一节	标准成本法概述	258
第二节	标准成本法的制定与差异分析	261
第三节	质量成本控制	276

第四节 目标成本管理	284
第十二章 责任会计与责任中心	292
第一节 责任会计体系	292
第二节 责任中心	297
第三节 责任中心的考核指标	302
第四节 内部转移定价	308
第十三章 企业绩效评估	314
第一节 企业评价概述	314
第二节 基于数量分析的企业评价	318
第三节 基于经济附加值的评价	324
第四节 基于平衡计分卡的评价	328
附录 管理会计基本指引(财政部 2016. 6)	338
参考文献	341

第一章

管理会计导论

第一节 管理会计体系

说起体系一般就会想起在一个整体内存在着一定的秩序及相互的内部联系,管理会计的体系应该是怎么样的?应该包含哪些内容?中国在全面推进管理会计体系建设时就明确说要达到的目标:加强对管理会计基本理论、概念框架和工具方法研究,形成中国特色的管理会计理论体系。

一、管理会计基本理论

(一) 什么是理论

《辞海》中对理论的定义:理论是指概念、原理的体系,是系统化了的理性认识。理论是指人们关于事物知识的理解和论述,并由一般化与演绎推理等方法,进行合乎逻辑性总结,因此理论要讨论的是事件怎样发生和为什么发生。

(二) 什么是管理会计

关于什么是管理会计这个话题,可以说是众说纷纭。通常讨论的都是微观层面的关于企业内部经营管理方面的内容,也被称为狭义的管理会计。具体指:在当代市场经济条件下,以强化企业内部经营管理、实现最佳经济效益为最终目的,以现代经营活动及其价值表现为对象,通过对财务等信息对企业的资源有效配置,实现对经济过程的预测、决策、规划、控制、责任考核评价等职能的一个会计分支。

从狭义的角度来看,企业是管理会计的工作主体,企业在现代市场经济的大潮中不断前行的过程中也要求管理会计发展的随同。

因此要理解狭义的管理会计,可观测其表现形式:在现代的企业管理中,按照系统的整体性原则,从全局出发,综合地考察企业与外部经济环境的适应性关系,研究企业内部各个组成部分之间的协调关系,并遵循整体化最优原则,采用定性与定量相结合的方法,为企业各级领导和管理部门制订最满意的经营决策、确定最满意的经营目标、提供基本的经济信息。管理会计的对象即为企业的经营活动及其价值表现,通过对财务信息等的深加工和再利用的手段,充分体现现代企业管理的要求,以反映出管理会计的职能要求。

(三) 管理会计的基本理论

国际会计师联合会(IFAC)所属的常设分会财务与管理会计委员会于1988年曾经给出过

一个定义：管理会计是指在一个组织内部，对管理当局用于规划、评价和控制的信息（财务的和经营的）进行确认、计量、积累、分析、处理、解释和传输的过程，以确保其资源的利用并对它们承担经管责任。

各个方面都是围绕着管理会计应参与企业的规划、决策、控制、评价活动，并为之提供有用的信息，从而实现战略规划。

企业应用管理会计，应遵循如下原则：

（1）战略导向原则。管理会计的应用应以战略规划为导向，以持续创造价值为核心，促进企业的可持续发展。

（2）融合性原则。管理会计应以嵌入企业相关领域、层次、环节，以业务流程为基础，利用管理会计工具方法，将财务和业务等有机融合。

（3）适应性原则。管理会计的应用应与企业应用环境和自身特征相适应。企业自身特征包括企业性质、规模、发展阶段、管理模式、治理水平等。

（4）成本效益原则。管理会计的应用应权衡实施成本和预期效益，合理、有效地推进管理会计的应用。（据财政部《管理会计基本指引》，2016年6月22日印发）

（四）管理会计的定义

历史上不同国家的权威机构都对管理会计做过定义。

（1）美国会计学会 AAA 下属的“管理会计委员会”于 1958 年和 1966 年分别两次提出如下的定义：管理会计是运用适当的技术和概念来处理某个主体的历史和预期的经济数据，帮助管理当局制订具有适当经济目标的计划，并以实现这些目标做出合理的决策为目的。

（2）1982 年，英国成本和管理会计师协会提出了一个观点，把审计以外的会计组成部分归属与管理会计的范围。这个观点称：对管理会计当局提供所需要的信息的那一部分会计工作，使当局得以确定方针政策；对企业的各项活动进行计划和控制；保护财产的安全；向企业的外部人员（股东等）反映财务状况；向职工反映财务状况；对各个行动的备选方案做出决策。为此，需要确定为达到各项目标为制定的计划（编制长期计划）；确定短期经营计划（编制预算/编制盈利计划）；对实际业务进行记录（财务会计和成本会计）；采取行动纠正偏差，将未来的实际业务纳入轨道（财务控制）；获取并控制各种资金（司库）。

（3）1988 年 4 月，在国际会计师联合会（IFAC）下设的财务和管理会计师委员会发表的《论复利均概念（征求意见稿）》一文中明确表示：“管理会计可定义为：在一个组织中，管理部门用于计划、评价和控制的（财务与经营）信息的确认、计量、收集、分析、编报、解释和传输的过程，以确保其资源的合理使用并履行相应的经营责任。”

（4）我国在接受管理会计这一观念时，基本上是从狭义的范围来定义和解释管理会计的定义的。首先强调它是一个为管理部门服务的信息系统，可以运用一系列专门的技法，对于企业管理所需要的信息进行必要的确认、计量、归集、分析、编报、解释和传递等工作。该观点尤以余绪缨为代表，认为管理会计是将现代化管理与会计融合为一体，为企业的决策层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，是企业决策支持系统的重要组成部分。

二、管理会计是信息系统

在认可管理会计是企业决策服务提供信息的支持系统，即明确管理会计为协助企业管理者规划和控制企业的各种经济活动提供信息，包括收集、分类处理、分析和报告信息。企业

的管理决策就是针对相关信息对有限的资源进行合理有效的配置。

管理决策系统应集成包括企业生产系统信息、销售系统信息、人事系统信息、统计系统信息等各信息。由于这些信息并未集成一个信息系统中,而企业的管理会计应是这些信息系统的集成信息,企业管理则是集成管理,企业管理会计是企业资源有效配置、充分利用的集成信号机制。管理会计为协助企业管理者规划和控制企业的各种经济活动提供信息。

因此,管理会计是借助于系统理论的指导发挥作用的,应以系统理论为基础,来开展现代管理会计的研究。管理会计与其他学科一样,所要研究的范围为包含许多因素的、动态的复杂系统问题,需要拓展传统的会计框架的局限,用系统理论提供的许多综合性的概念来描述、分析管理会计与其他相关事物之间的关系,从整体上来最优解决管理会计作为一个系统所涉及的各种问题。

管理会计的原有定义在现阶段的认识,其实多数为微观层面的定义。1981年,全美会计师协会下设的管理会计实务委员会指出,管理会计是向管理当局提供用于企业内部计划、评价、控制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,确认、计量、归集、分析、遍报、解释和传递的过程,并指出管理会计同样适用于非营利的机关团体。这样的定义扩大了管理会计的应用领域,指出管理会计不应仅仅局限于企业微观,还要拓展到宏观。近30年的实践表明,管理会计所涉及的领域在不断延伸拓展。

三、管理会计的体系构建

根据上述概念及我国财政部关于《管理会计基本指引》(以下简称《基本指引》)的要求,目前形成了涵盖目标、原则、要素等的基本框架,并以要素为主线,形成基本指引主要内容,共6章29条。第一章为总则,包括《基本指引》的制定依据、适用范围、管理会计目标、原则、要素等内容。第二章至第五章分别对总则中提出的应用环境、管理会计活动、工具方法、信息与报告这四个管理会计要素进行了具体展开。第六章为附则,规定了《基本指引》的解释权限和施行日期等内容。

作为管理会计的体系构建,我们将相关领域的应用归纳为:成本管理、风险管理、预算编制、决策分析、公司理财、财务报告和绩效衡量。未来管理会计的应用领域就是在这些方面大展宏图,限于篇幅本书无法全部收纳其中。

第二节 现代会计的形成与管理会计的发展

管理会计的形成与发展离不开会计的形成与发展。会计的发展是随同经济的发展而发展的。会计的发展也是经历了从初级到高级的逐步发展的历史过程。企业的生存和发展不再只取决于产量的增长(俗称第一利润源泉),更重要的取决于成本的高低。换言之,企业利润的多少在收入已定的情况下,取决于成本的高低(即第二利润源泉)。

因此,在激烈的市场竞争中战胜对手,要求企业加强内部管理,提高生产效率以降低成本费用,获得最大限度的利润。顺应当时社会经济发展的客观要求,泰勒的科学管理理论诞生了。

泰勒(F. W. Taylor)于1911年发表了《科学管理原理》一书。该书的发表可以说开创了企业管理的新纪元。泰勒认为,完成每一项工作,都会存在一个“最佳途径”,管理者的管理职

责在于为工作业绩提供明确的指导,选择最适合于某项工作的方式来完成这项工作,并用最有效的方法对工人进行培训。为了提高生产和工作效率,泰勒在诸如时间、动作研究等科学试验的基础上,制定出在一定的客观条件下认为可以实现的并且最有效率的标准操作方法,用此法训练全体工人从而制定出比较高的标准。除了掌握标准的操作方法外,还要对工人使用的工具、机械、材料及作业环境加以标准化。

此时的管理会计主要是以标准成本、预算控制、差异分析为主要内容,以成本控制为基本特征,而标准成本的制定,则使成本计算由事后的计算和利用转为事前的计算和利用。

成本会计从单纯的成本计算发展为成本计算与成本控制和管理的结合,即早期的成本会计正在向管理会计过渡或者说管理会计已处于孕育形成过程之中。第二次世界大战以后,社会生产力得到了迅速地发展,企业规模也在不断扩大,跨国公司大量涌现,市场竞争日趋激烈,早期的泰勒的科学管理理论显得力不从心。

在这样一种新的形势下,西方现代管理理论的迅速发展,各种管理理论和管理学派的不断出现,现代管理科学成为取代泰勒的科学管理法指导企业管理实践的理论支柱,也极大地推动了管理会计的发展。那么什么是现代管理科学呢?一般认为它包括行为科学、预测、决策科学和运筹学等相关学科,这些学科在很大程度上弥补了泰勒制的许多缺陷。现代管理理论的发展及运用,不仅极大地提高了企业管理水平,也充实了成本会计的内容,加速了成本会计向管理会计的发展,并最终促进了管理会计与财务会计的分离,使得管理会计成为有别于传统会计,形成自身的一整套新的管理会计理论方法体系。

以标准成本制度为主要内容的管理控制继续得到了强化并有新的发展,责任会计体系将行为科学的理论与管理控制的理论结合起来,将责任者的责、权、利结合起来考核,评价责任者的工作业绩,激发积极性与主动性。

现代经济管理理论的丰富,使得管理会计的理论体系逐渐完善,内容更加丰富,逐步形成了预测、决策、控制、考核、评价的管理会计体系。

进入 20 世纪 70 年代中后期,市场全球化使企业面临更加激烈的市场竞争,企业面临的国际化已从过去的已知顾客群转向包括潜在顾客群在内的多样化的顾客群。企业不再以追求大规模生产为主要目标,取而代之的是少批量多品种的、以顾客满足程度为目标的现代化生产销售管理方式。

管理理论有了长足的发展,1981 年,战略管理会计这一名词由此被正式提了出来。战略管理会计应该侧重本企业与竞争对手的对比,收集竞争对手关于市场份额、定价、成本、产量等方面的信息。以企业价值最大化为最终目标,运用各种技术方法,掌握各种信息,了解企业的状况及其竞争对手的情况,从而有效地不断提高其竞争优势。

第三节 管理会计的原则与主要职能特性

英国皇家特许管理会计师公会和美国注册会计师协会于 2014 年 10 月联合发布了《全球管理会计原则》,为全球各类组织提供了统一的管理会计框架和工作指引。《全球管理会计原则》(以下简称《原则》)的目标旨在提升组织在多变商业环境及信息过载背景之下的决策能力,帮助组织实现可持续的成功。鉴于该原则的权威性,本处借鉴该原则的思路,分析管理会计的原则及主要职能特性。

该原则指出,虽然管理会计原则无法单独解决组织所面临的各式各样的问题,但它可以为组织的管理者提供一种能够帮助研发和推广组织战略的工具。原则认为高效管理会计职能的组成应包括:对象、原则、业绩体系、实践领域。

要对成功有信心,组织需要更高水平的决策能力。全球化和技术进步让高水平的决策更加复杂。随着信息流量的规模不断扩大,速度不断提高,长期竞争优势正不断受到削弱。高效的管理会计职能可以提高组织的决策能力,其原因在于管理会计人员能将决策相关的意见和分析结果跟组织里的每个决策者都进行沟通,同时关注组织的社会与环境责任。这是全球管理会计四项原则的根本,它说明了体现管理会计的基本价值、品质、规范和特征。为此,发布的四大原则为:①提供相关性信息;②进行有洞察、有影响的沟通;③分析对企业价值的影响;④履行受托责任,增强企业信任。

一、《全球管理会计原则》报告概述

(一) 全球管理会计原则的作用

正如财务报告概念框架能够指导财务报告实务,管理会计原则也为管理会计实务提供指导。但与对外财务报告不同的是,管理会计技术与实务并不需遵循任何规范与准则,因此,全球范围内不同类型、不同规模以及不同文化背景的组织在管理会计技术的运用上也存在很大的差异(Henri,2006)。《原则》的发布,从理论上规范上构建了管理会计概念的框架,为管理会计全球发展的实践提供了三个方面的指引:①管理会计师应当具备哪些能力;②管理会计如何在实践中运用;③管理会计如何提高组织绩效。第一个问题回答的是关于“人”的问题,即管理会计师应当具有什么样的专业胜任能力;第二个问题回答的是管理会计“能够做什么”的问题,即管理会计在哪些具体实践领域可以发挥职能;第三个问题回答的是管理会计“如何做”的问题,即管理会计通过什么方式提高组织绩效、参与到组织价值创造的过程之中。

(二) 全球管理会计原则的主要内容

管理会计发展的四个方面内容是:①管理会计基本原则;②管理会计师能力要求;③管理会计实践领域;④管理会计师如何参与绩效管理。这四方面内容相互关联,体现了管理会计参与组织价值创造的基本途径,即“具有专业胜任能力的管理会计师将管理会计基本原则运用到管理会计实践与绩效管理环节,为组织创造持续的价值”。四个方面的具体内容,分别细化为“管理会计四大基本原则、管理会计师四个方面的胜任能力、管理会计的十四个关键活动以及管理会计参与绩效管理的四个环节”。管理会计基本原则是构建管理会计师胜任能力、指导管理会计实践的基础,也为管理会计如何嵌入绩效管理环节提供了逻辑思路。

二、全球视野下的管理会计基本原则

《原则》归纳出的管理会计四大基本原则分别是:“提供相关的信息、通过沟通提供有影响力的建议、分析对企业价值的影响、履行受托责任并增强企业信任”。这四个基本原则为管理会计职能的发挥提供了评价标准,也为管理会计实践活动提供了基本框架。

(一) 提供决策相关性信息

管理会计的基本职能是为内部管理层提供决策所需信息。“相关性”是评价管理会计信息质量的首要标准。在企业经营环境及生产条件不断发展的情形下,管理会计信息相关性的确保是个很大的、需要持续完善的难题。在不断变化的经济环境中,管理会计研究者提出了权变管理会计模式,根据当前日益完善的精益化的生产模式、组织架构的扁平化趋势与全球化的经

济环境的变化,开发出新的管理会计技术与信息系统,以确保管理会计信息的相关性不至于丧失。此外,除了传统的成本信息,管理会计系统要求战略上还应当能提供关于企业组织外部的政治、经济环境与社会信息,尤其是同行竞争者信息以及上下游顾客与市场等非财务信息,以满足企业组织战略决策的信息需求。

(二) 提供有影响力的建议

《原则》要求,管理会计参与管理决策并发挥影响力的前提是有效沟通,因此,沟通成为管理会计师技能的核心要求。管理会计除了关注企业内部的生产经营效率,还要关注对企业资金运作的效用分析,通过有效沟通提供可靠的、有影响力的建议对组织的管理与决策产生影响。传统的管理会计师仅被要求提供管理决策信息,战略管理会计环境下的管理会计师则要求能够作为直接参与决策、影响决策的重要成员。

(三) 分析对价值的影响

管理会计参与组织价值创造的前提是充分理解组织的战略目标与商业模式。对于如何将经营信息与战略决策进行关联,近年来管理会计研究者做了很多有效的尝试,在实务界做了很多推广,如平衡计分卡、战略地图、业绩金字塔等模型与方法。这些能够从价值链角度将组织的投入、活动、产出及成果之间的因果关系进行分析,为提高组织绩效、实现组织战略目标提供精准信息,使得管理会计成为透视组织整个业务流程与价值创造的重要工具。

(四) 协助受托责任履行、建立互信

《原则》还突出了管理会计在提升组织各利益相关方之间的信任度上所发挥的作用。管理会计通过预算控制、业绩评价、薪酬设计等途径实现了受托责任的问责机制。管理会计还可以通过内部信息沟通提高组织的信息透明度,进而提升组织各部门、不同成员以及上下级之间的信任程度。管理会计还可通过向外部利益相关人披露非强制披露要求的内部信息(如环境管理绩效、社会责任报告),以取得更加广泛的信任,并在促进组织可持续性发展、提高组织合法性、提升企业社会责任等领域发挥独特作用。

第四节 管理会计学与相关学科的关系

一、成本会计、管理会计与财务会计的联系

(一) 管理会计与成本会计

成本会计主要是遵照成本管理的7个环节,对企业已经发生或将要发生的各项成本费用进行预测、决策、计划、控制、核算、分析和考核。

成本会计作用的时效既有过去,也有现在和未来。其职能既有核算也有决策、控制和考核。

从特点上来看,一般可以把成本会计视作管理会计的前身,或者把管理会计看作是成本会计发展到一定阶段上的产物。企业经营决策的重要内容就是对决策方案的成本效益比较、分析和评价。

对成本会计提供的资料、运用所有的各种独特的成本概念进行加工、改制和延伸,以适应不同情况进行灵活运用,离开了成本会计所提供的基本成本资料,经营决策分析和评价则无法进行。

因此我们认为成本会计主要是论述和解决成本积累、存货估价和产品成本计算问题。成本会计的基本职能是成本控制,其目标功能在于成本最小化。与成本会计不相同的是管理会计主要是论述和解决经济资源的有效分配问题,其基本职能不单纯是成本控制,而是扩展为利润最大化。

(二) 管理会计与财务会计

首先必须从企业会计的机能或者目的的不同出发,从近代企业生存的基础,近代企业成为社会机构的一部分,以及职业经营管理阶层的存在这几个方面来考虑,企业是围绕着各种社会利益关系团体的调整“利益”的场所,企业生存发展是企业管理阶层的主要任务。我们都知道财务会计主要是利用复式记账法反映或核算已发生的各种经济业务或者对实际发生的各项经济业务进行确认和计量,其会计信息主要是为了对外报告,也就是说对股东、债权人、政府机构等等提供财务状况和经营成果方面的信息。因此,财务会计必须遵守一切会计法律法规。根据信息提供对象和工作职能要求,管理会计会有所不同。

二、管理会计与财务会计的主要差异

从前述中已知,管理会计是源自于成本会计的发展,与传统的财务会计分离后与财务会计并列存在,它们之间既有联系,又有区别。传统的财务会计与新兴的管理会计相互配合,相互补充,并且管理会计在工作比较灵活地应用预决策理论、控制理论和行为科学管理理论作为指导,方式方法多样,具体反映在如下方面:

1. 工作主体

财务会计是以整个企业为会计主体,提供集中概括的财务成本信息,用来对企业的财务状况和经营成果做出综合的评价和考核。

管理会计主要以企业内部各个责任单位为会计主体,并对它们的日常实绩和成果进行控制,它既可以以整个企业为主体,又可以以企业内部的局部区域或某个部门甚至是责任人(如分厂、车间、班组甚至个人)为主体。以这些主体为核算、管理对象,可以知道管理可按需要确定其工作主体,这样可以更突出以人为中心的行为管理。

2. 核算要求

财务会计以货币为主要计量单位,力求准确;以复式记账法为过去发生的经济业务进行确认和计量;计量要求严格按照法律法规进行,必须按照会计法、企业会计准则和企业财务通则的要求,有统一的会计程序,按照月、季、年等时间编制会计记录。

而管理会计除了以货币以外,还会以实物量如劳动量等作为计量单位,核算方法还会采用大量的数学方法如:利用回归分析法分析业务量与成本的关系,应用线性规划法确定有关生产要素之间的最优组合,应用库存原理进行经济订货批量的计算,应用概率论进行各种预测分析和决策分析等,对待具体的经济业务也没有统一的处理程序,有比较大的选择余地,不会涉及复式记账法。

3. 会计信息

财务会计的信息要求是以外部相关利益者为根本、以会计法规为准绳而编制的,编制财务报告的时间要求(如月、季、年)严格。上市公司要求对外披露会计法规要求披露的信息。

编制报表也完全按照需要来编制,可不定期完成,没有强制性定期的要求。管理会计的内部报告不对外公开发表,不负有法律责任。编制时还会被要求以定性和定量两种方法分析,其分析结果也没有统一格式要求。

第五节 管理会计师的行为道德

管理会计的发展起源于美国,管理会计师的行为规范也是美国做得比较早,我们这里借鉴美国“管理会计协会”早期制定的基本原则,作简单了解。

一、管理会计师行为道德标准

美国《管理会计师道德行为标准》由美国管理会计师协会制定,它包括基本原则和道德裁决两部分。

(一) 基本原则

1. 职业胜任能力

管理会计师要提供高质量的专业服务,必须具有较强的业务能力,他们必须做到:

(1) 接受职业后续教育,维持专业技能。取得管理会计师资格的专业人员,不能停留于已有的经验和知识而故步自封,而应当不断接受后续教育,更新专业知识,提高业务能力。

(2) 遵守法律、法规及职业规范。管理会计师不能从事违法行为,不能损害国家利益和他人利益,必须遵守国家法律法规,遵守职业规范。

(3) 在企业会计核算所提供的信息基础上,计算和分析相关数据,为企业经营管理和决策提供全面、可信的内部报告。

2. 保密责任

管理会计师的工作性质决定了他们能够掌握大量的企业内部信息,这些机密一旦泄露,将会给企业带来巨大的经济损失,因此管理会计师必须做到:

(1) 除授权及法定情况外,应保守工作中获得的机密。

(2) 以适当方式告知下属工作中的机密时,必须监督他们保密。

(3) 禁止利用企业机密获取不正当利益。

3. 正直的品行

管理会计师为企业的经营管理活动提供决策信息,信息的质量不仅取决于管理会计师的技术水平,还取决于他们的品行。因此,管理会计师应当做到:

(1) 遵守回避原则。为了保证管理会计师所提供信息的客观性,对于明显涉及管理会计师切身利益的业务,管理会计师应该回避;对于涉及切身利益而他人未知的业务,管理会计师应主动声明并回避。

(2) 禁止参加妨碍公正履行职责的宴请、娱乐等活动;禁止接受影响执业的馈赠礼物。

(3) 禁止从事违反企业规章及企业目标的活动。管理会计师作为企业的高层管理人员或管理咨询人员,应该维护企业的利益,严格遵守企业的各项规章制度,为实现企业目标而努力。

(4) 识别和揭示影响专业判断及管理决策的各种局限。

(5) 披露有利和不利信息,揭示所有的专业判断及形成的各种观点。

(6) 禁止参加和支持有损职业形象的活动。

4. 客观的原则

管理会计师对有关事项的调查、判断及意见的表述,应当基于客观的立场,以客观事实为依据,不受他人左右,不掺杂个人主观意见。在分析问题和处理问题时,不能以个人的好恶或

成见行事,应当提供真实客观的信息。管理会计师应当做到:

(1) 披露客观、公正的信息。客观、公正的信息是管理人员做出正确决策的基础,管理会计师有责任保证信息的高质量。

(2) 充分地披露信息。只有充分、详实地披露信息,才能使信息的使用者正确地理解内部会计报告。

(二) 道德裁决

行为标准的第二部分介绍了管理会计师发现企业存在不端行为时的处理方法。在实际工作中,管理会计师必然会遇到需要判断是道德行为还是不道德行为,即道德裁决。当面对这种问题时,管理会计师必须严格遵守职业道德标准的基本原则,如果基本原则的条款不能解决问题时,管理会计师应采用以下方法:

(1) 立即向上级报告。遇到需要裁决的问题时可向上级报告,仍不能解决时再向更高级领导报告。如果上级是道德裁决执行人员,那么,内部审计、监事会、董事会或股东大会都可以作为道德裁决的再审议机构。除了上述合法的审议组织和个人外,对需要裁决的问题不得交给任何未经许可的人员和机构处理。

(2) 对需裁决事项,可通过与有关人员进行深入的讨论,辨明是非,以便决定将采取什么样的行动。

(3) 如果经各级再审议机构评议后,道德裁决问题仍未解决,管理会计师为了保护自己的利益,避免承担法律责任,最好的选择是离开企业,并向企业的法人代表提交详细的备忘录,说明存在的问题以解脱相应的责任。

二、全球管理会计原则的借鉴

2014年10月联合发布的全球管理会计原则,保持了大部分的基本原则关于行为道德的要求。其中指出随着管理会计职能的演变,管理会计师的角色与能力需求也不断发生变化。为明确新经济环境下管理会计师应当具备什么样的技能,《原则》设计了全球管理会计师胜任能力框架。该框架包括四个部分,分别是:

- (1) 专业技能,如会计、财务技能等。
- (2) 商业技能,指在不同商业环境之中恰当运用专业技能的能力。
- (3) 影响能力,指在组织中能影响和帮助其他人决策的能力。
- (4) 领导能力,如协调沟通能力等。

管理会计基本原则在管理会计师职业胜任能力框架构建中起到了直接的指导作用,具体体现在:“提供相关信息”原则要求管理会计师具备专业技能与商业技能;“进行有效沟通”原则要求管理会计师具备影响能力与领导能力;“分析对价值的影响”原则要求管理会计师具备商业技能并具有一定影响力;“履行受托责任增强企业信任”原则要求管理会计师同时具备四个领域的技能,以维持组织人力与财务资源的问责机制。总而言之,管理会计基本原则要求新经济环境下的管理会计师不仅具备专业技术等硬技能,还应具备领导、沟通等软能力。