



21 世纪会计学系列教材

Accounting Textbook Series
in 21st Century

管理会计 (第二版)

Management Accounting

林涛 / 主编



廈門大學出版社
XIAMEN UNIVERSITY PRESS

国家一级出版社
全国百佳图书出版单位

Accounting Textbook Series in 21st Century

21 世纪会计学系列教材

管 理 会 计

Management Accounting

(第二版)



厦门大学出版社 | 国家一级出版社
XIAMEN UNIVERSITY PRESS | 全国百佳图书出版单位

图书在版编目(CIP)数据

管理会计/林涛主编. —2版. —厦门:厦门大学出版社,2011.1
(21世纪会计学系列教材)
ISBN 978-7-5615-2110-6

I. ①管… II. ①林… 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(2010)第 148186 号

厦门大学出版社出版发行

(地址:厦门市软件园二期望海路 39 号 邮编:361008)

<http://www.xmupress.com>

xmup@public.xm.fj.cn

厦门市明亮彩印有限公司印刷

2011 年 1 月第 2 版 2011 年 1 月第 1 次印刷

开本:787×960 1/16 印张:20.5

字数:378 千字 印数:11 000~15 000 册

定价:30.00 元

本书如有印装质量问题请直接寄承印厂调换

第二版前言

本书自2003年6月出版第一版以来,蒙广大读者厚爱,已多次重印。在第一版出版后的7年中,编者在教学和科研的实践过程中,对第一版中论述的部分内容有了一些新的认识和体会。鉴于此,在厦门大学出版社陈丽贞女士的大力支持下,编者对本书第一版中的相关章节进行了修订,以期更好地适应社会经济环境的变化、发展和教学的需求。

第二版的主要变化在于:在保持原书基本框架的基础上,取消了篇的结构,同时将部分章节的内容进行重新整合,全书也由第一版的十五章缩减为十三章。具体地说,就是将第一版第二章的第一节“基本成本概念”独立成章;第一版的第四章“作业成本计算法”和第五章“作业管理”合并,并相应增加目标成本法、Kaizen成本法、约束理论和生命周期成本的内容,组成本版的第四章“现代成本管理体系”,以期使读者对成本管理的新发展有一个较为全面的认识和了解;将第一版的第六章“决策概述”和第十一章“存货管理”并入本版的第八章“短期经营决策”等等。这些调整的主要目的是基于本科教学的需要,力图使各章内容保持相对的独立性和完整性,同时调整后的章节顺序也可以更好地体现这一门课程的一般授课过程。

尽管我们非常重视本书的修订工作,但限于作者水平,终究还是会存在许多不足和遗漏,我们衷心期待您的批评和建议。

林 涛

2010年12月于嘉庚楼

第一版前言

管理会计是将现代管理与会计融为一体、为企业管理者提供决策支持信息的会计分支。自20世纪初以来,管理会计在理论和实践两个方面都取得了丰硕的成果;尤其是20世纪后期以来,为适应社会、经济、技术重大变革而产生的以“作业成本计算(ABC)”和“作业管理(ABM)”为代表的一系列新的管理方法又使管理会计进入了一个大变革、大发展的历史时期。这是编写现代管理会计教材时所必须把握的一个新的起点。但是我们也一致认为,管理会计出现的新发展并不是对传统管理会计的否定,在新的历史条件下传统管理会计的方法体系仍有其实践价值和积极作用。基于这样的认识,我们把传统管理会计和管理会计的新发展统一起来,组成本书的完整内容。

本书是作者在大量参阅中西方近年来出版的管理会计教科书的基础上,结合多年的教学、实践经验编著而成的。全书共分三篇、十五章,主要包括成本计算与管理、管理决策系统、计划与控制系统等三方面的内容。本书的写作结构合理、概念清晰、案例翔实,可作为高等院校有关专业的学生学习“管理会计”的教材,也可以作为广大实务工作者的业务参考用书。本书由林涛博士担任主编,负责总体框架的设计、编写大纲的拟订、各章初稿的修订和全书的总纂与定稿。

参加编写人员的具体分工是:第一、二、六至十章,第十二至十四章,林涛;第三、四章,陈秧秧;第五章,林涛、陈秧秧;第十一章,陈茵、林涛;第十五章,孙建国、胡朝霞。

在此特别要感谢厦门大学会计系毛付根教授、陈少华教授的大力支持。

最后要特别说明的是,尽管我们在编写过程中尽了很大的努力,但疏忽甚至错误之处在所难免,敬请广大读者批评指正,以期修订、再版时进一步完善。

编者

2003年6月



目 录

Management Accounting

第二版前言	
第一版前言	
第一章 管理会计总论	(1)
第二章 基本成本概念	(16)
第三章 传统成本管理系统	(28)
第一节 分批成本计算法	(28)
第二节 分步成本计算法	(44)
第四章 现代成本管理体系	(59)
第一节 作业成本计算法	(59)
第二节 作业管理	(76)
第三节 目标成本法、Kaizen 成本法、约束理论和 生命周期成本	(89)
第五章 成本性态分析	(102)
第一节 成本性态分析	(102)
第二节 半变动成本分析	(109)
第六章 变动成本计算	(115)
第一节 变动成本计算法的原理	(115)
第二节 变动成本计算法与完全成本计算法的比较 ..	(117)
第三节 变动成本计算法与分部报告	(123)
第七章 本—量—利分析	(127)
第一节 本—量—利分析的基本模型	(127)
第二节 因素变动分析	(137)



Accounting

第三节	本—量—利分析在经营决策中的应用	(151)
第四节	本—量—利分析与作业成本计算	(157)
第八章	短期经营决策	(161)
第一节	决策概述	(161)
第二节	基于相关成本分析的短期经营决策	(165)
第三节	产品定价决策	(176)
第四节	存货管理	(184)
第五节	不确定性决策方案的分析评价	(198)
第九章	长期投资决策	(202)
第一节	现金流量分析和货币时间价值	(202)
第二节	资本投资决策评价指标	(209)
第三节	资本投资决策	(218)
第四节	资本投资决策的风险分析	(224)
第五节	通货膨胀对资本投资决策的影响	(228)
第十章	预算管理	(231)
第一节	预算体系	(231)
第二节	全面预算管理	(236)
第三节	弹性预算与业绩评价	(252)
第四节	其他预算形式	(256)
第十一章	标准成本系统	(259)
第一节	标准产品成本	(259)
第二节	差异分析	(267)
第三节	标准成本系统的账务处理	(274)
第十二章	责任会计	(283)
第一节	责任中心与责任会计的基本内容	(283)
第二节	责任中心的业绩评价与考核	(288)
第三节	转移价格	(297)
第十三章	企业业绩评价体系与激励机制	(301)
第一节	企业业绩评价体系	(301)
第二节	综合记分卡	(308)
第三节	激励机制	(313)
附录	货币时间价值表	(316)
	本书主要参考文献	(320)

第一章

管理会计总论

一、管理会计的形成与发展

(一)什么是管理会计

美国会计学会(American Accounting Association,简称AAA)在1966年发布的《基本会计理论说明书》(Statement of Basic Accounting Theory)中这样定义管理会计:所谓管理会计,指的是运用适当的技术和概念,对经济主体的实际经济数据和预计经济数据进行处理,以帮助管理人员制定合理的经济目标,并为实现目标进行合理决策。^①

1986年,全美会计师协会(National Association of Accountants,简称NAA)下属的管理会计实务委员会(Management Accounting Practices Committee,简称MAP committee)对“管理会计”所下的定义认为:“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营管理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股东、债权人、行政机构及税务当局等非管理集团使用的财务报告。”^②

管理会计大师、哈佛商学院教授卡普兰(Robert S. Kaplan)在与罗伯特·A.阿特金森1998年合著出版的《高级管理会计学(第3版)》中指出:“管理会计系统为协助管理者规划和控制企业的各种活动提供信息。管理会计工作包括收集、分类、处理、分析和报告信息。管理会计不同于为投资者、债权人、供应商、税务和政府机关等企业外部利益集团提供服务的财务会计,而是以企业内部经营决策为信息服务主体。因此,管理会计的范围将超越传统的源于已

^① [美]美国会计学会著,文硕、王效平、黄世忠译:《基本会计理论》,中国商业出版社,1991年版,第43页。

^② 参见《管理会计公告 No. 1 A:管理会计的定义》,转引自毛付根、王光远(1997)。



Accounting

发生交易(包括订货量、产量、价格、资源需求量等)的成本收入计量,而将计量建立在实务或非财务计量基础上。”(安东尼·S.卡普兰,1998)

我国的管理会计泰斗余绪缨教授认为:“管理会计是将现代化管理与会计融为一体,为企业的领导和决策者提供管理信息的会计,它是企业管理信息系统的的一个子系统,是决策支持系统的主要组成部分。”(余绪缨、汪一凡,2009)

上述几个具有代表意义的定义出发点虽有不同,但都阐明了这样的观点:管理会计通过借助一定的技术、方法和理念为企业管理者提供具有相关性的财务信息和非财务信息、历史信息和未来信息,它本质上是企业内部的一个信息系统;管理会计面向企业管理人员,服务于企业内部经营决策,发挥着支持战略的制定与执行、经营与控制的作用,属于决策支持系统的范畴。

有效的管理会计系统通过为组织提供成功所必须的及时、准确的作业活动信息,从而为组织创造可观的价值(安东尼·A.阿特金森等,2006)。在管理实践中,管理会计试图满足组织各个层面决策的信息需求:

(1)产品成本和经营费用报告。企业的每一个经营过程(作业)实质上都伴随着资源的消耗,产品成本和经营费用的核算信息可以清楚地计量基于特定目的的作业活动的资源消耗水平,企业可据以衡量经营活动的效益,进而提出改进措施。

(2)决策支持信息。企业的一切行动,均应在实施前进行彻底的分析及研究,妥善制定应采取的基本政策或解决方法。在实践中,管理会计开发了诸如差别成本、相关成本、内部收益率、净现值、差别成本等一系列完整的概念、决策方法和体系,帮助企业合理进行长期和短期经营决策。

(3)预算与预算控制。通过预算的编制,管理会计可以帮助管理层对企业的资源消耗与价值创造进行前瞻性的、全局性的规划和部署,协调各部门之间的行动和决策以符合公司整体战略目标的要求;通过预算的执行,可以有利于实施分权管理、授权经营,实现预算主体单位的自我管理、自我约束,并促进企业员工养成成本意识,避免浪费或无效事件的发生,实现资源的有效利用;通过监督预算的执行、分析预算目标与实际结果的差异,管理会计可以帮助管理层及时掌握战略的执行情况,揭示差异产生的原因并采取补救措施。

(4)绩效评价信息。管理会计还可以为企业评估各级下属单位的经济效益提供评估指标,这些指标可以帮助高层管理者评价公司众多下属机构的绩

效,帮助企业实现持续改进。

在过去的数十年中,管理会计实务发生了革命性的变化:从传统的、以财务为导向的决策分析和预算控制转变为强调股东价值创造的多元化动因的确认、计量以及管理的战略性方法体系。^①基于这些变化,美国管理会计师协会(The Institute of Management Accountants,简称 IMA)于1997年重新定义管理会计:管理会计是提供价值增值,为企业规划设计、计量和管理财务和非财务信息系统的持续改进过程,通过此过程指导管理行动、激励行为、支持和创造达到组织战略、战术和经营目标所必须的文化价值。该定义极大地丰富和拓展了管理会计的内涵,如:它认为管理会计应服务于提供价值增值,而非传统的利润最大化;管理会计应服务于组织战略,把现代管理会计引入一个更加广阔的新领域——战略管理会计;提出了“持续改进”的概念,要求企业通过持续改进、不断创新增强自身的核心竞争力;将现代管理会计上升到文化价值高度,要求从哲学和文化高度上创新认识和定位管理会计。

可见,随着时间的推移和实践不断地发展,人们对管理会计概念的认识还在不断深化。

(二)管理会计学科的形成与发展

如果将管理会计定位为“服务于内部经营管理的会计”,那么诞生之初的会计实质上就是管理会计。从会计发展史来看,会计是“以服务于经营管理为目的而产生的”^②,在其发展的早期阶段只是“生产职能的附带部分”。不过由于当时经营管理的职能尚未与企业基本生产职能完全分开,导致会计“服务于企业内部经营管理”的目的未能引起人们的重视(胡玉明,2008)。

从学科发展的角度看,成本会计是管理会计的前身。20世纪初,为配合泰罗制的实施而形成的标准成本会计,可视为成本会计向管理会计过渡的中

^① International Federation of Accountants, International Management Accounting Practice Statement: Management Accounting Concepts. International Federation of Accountants, New York, 1998; Insitute of Management Accountants. Counting More, Counting Less. Transformations in the Management Accounting Profession. IMA Publications, Montvale, NJ, 1999. 转引自潘飞、童卫华、文华东、程明(2005)。

^② 费文星:《西方管理会计的产生和发展》,辽宁人民出版社,1990年版。



Accounting

间环节。^① 1919 年英国成本会计师协会(英国特许管理会计师协会 CIMA 的前身)、20 世纪 30 年代美国全美控制协会等管理会计专业组织的成立进一步确定了管理会计师的社会地位,并为管理会计的理论研究和实践提供了组织保障。

在近百年的历史中,管理会计的发展经历了如下几个重要的发展阶段^②:

1. 以追求效率为目的的管理会计阶段(20 世纪 50 年代之前)

管理会计最初的发展和 20 世纪初兴起的科学管理运动有着密切的联系。F. W. 泰罗为提高劳动力和原材料的使用效率,对企业的制造成本系统进行了改革,他在制造工艺流程的时间分析、动作分析的基础上制定了相关的标准,以使劳动力和原材料的消耗控制在最低的限度内。泰罗推行科学管理的初衷并不在于控制财务成本,但此后 P. 郎曼、H. 艾默森、G. C. 哈里森(G. C. Harrison)等人逐步展开对标准成本系统的研究,利用标准进行成本控制。在工程师、会计师和管理学家的共同努力下,标准成本系统逐步成熟,到 20 世纪 20 年代,标准成本已经十分普及并有了很大的发展。

1921 年,美国国会颁布《预算与会计法》,极大地推进了预算控制在私营企业中的应用。1920 年,麦金西(J. O. Mckinsey)在美国芝加哥大学率先开设“管理会计”讲座,并于 1922 年出版了美国第一部系统论述预算控制的著作《预算控制论》(*Budgetary Control*);同年,H. W. 奎因斯坦出版了《管理会计:财务管理入门》(*Managerial Accounting: an Introduction to Financial Management*),第一次提出“管理会计”这个名称;此后,麦金西、比利斯等人关于管理会计方面的论著也陆续出版,这一系列著作的出版标志着管理会计理论已初步形成。

这个阶段的管理会计以标准成本、预算控制和差异分析为主要内容,侧重于通过预算和标准成本会计系统进行成本确定和财务控制,以追求效率(*efficiency*)为目的,强调把事情做对(*doing thing right*)。其基本特点是在企业的

^① 在会计的发展过程中经常出现理论与实践的不同步,实践超前于理论发展的情况时有发生。就管理会计而言,该现象尤为突出。管理会计实践的起源至少可以追溯到 19 世纪早期,这个时期欧美的纺织厂、铁路、兵工厂等跨地域经营企业和多生产步骤企业出于衡量内部经营过程的效率和实施激励的目的,开始针对复杂的内部管理目的而提供特定信息。也是基于该分析,以卡普兰教授为代表的部分管理会计学家认为管理会计的历史要早得多。他们甚至认为“实际上到 1925 年,所有(重要的)管理会计实践已经得到了发展”。具体内容可参见约翰逊和卡普兰著:《管理会计的兴衰》,1987 年版。

^② 对此问题,学术界存在不同看法,具体可参见胡玉明(2008)。

方针、政策等重大问题已经确定的前提下,通过标准的制定、预算的控制和差异的分析,实现严密的事前计算和事后分析的结合,促进企业提高原材料、劳动力资源的使用效率,主要解决企业内部执行过程中的问题,没有触及企业全局性的问题、企业与环境的关系等问题。这个阶段的管理会计还只是处于局部性、执行性的初级阶段,因此称为执行性管理会计。

2. 以追求效益为目的管理会计阶段(20世纪50—80年代)

执行性管理会计阶段还只能算是管理会计的雏形,还不是现代意义上的管理会计^①,现代管理会计体系的完整地形成则是从20世纪50年代开始的。

二次大战之后,西方国家的社会经济发展出现了一些新的特点:(1)科学技术迅速发展,并广泛应用于生产领域,极大地促进了社会生产力的发展;(2)跨国公司大量涌现,企业规模进一步扩大,企业内部管理过程日益复杂;(3)市场条件发生了很大的变化,由卖方市场向买方市场转变。在新的竞争环境下,企业成败的关键首先取决于企业制定的方针、决策是否正确,目标是否与环境相适应;“管理的重心在经营,经营的重心在决策”开始成为企业普遍接受的管理信条,如果决策错了,企业个别环节的效率再高也无济于事,它仍会在竞争中被淘汰。在这种大背景下,早先的执行性管理会计系统由于忽略了企业全局性问题、企业与环境的关系问题,已经不能适应社会新发展的要求。

与此同期,现代管理科学逐步取代泰罗的科学管理学说,并成为管理会计的新的理论基础。上世纪60年代之后,管理会计广泛吸收了行为科学管理、数量管理和系统理论等方面的研究成果,成为多学科相互交叉、相互渗透的联合体,改变了传统会计只提供历史信息的旧模式,而把研究的重心放在利用信息来预测前景、参与决策、规划未来、控制和评价企业经济活动等方面。^②美国会计学会(AAA)在1958年的一份研究报告中明确指出管理会计的基本方法包括标准成本计算、预算管理、盈亏临界点分析、差量分析、变动预算、边际分析等,构建了管理会计方法体系的基础(胡玉明,2008);上世纪60年代,随着计算机技术和信息科学的发展,“执行会计”和“决策会计”的理论方法体系逐步完善,至此,管理会计进入一个全新的历史阶段——决策性管理会计阶段。该阶段的管理会计以追求效益(efficiency)最大化为目的,强调做对的事(doing right thing)的同时兼顾把事情做对(doing thing right),管理会计的

^① 余绪缨:《管理会计》,辽宁人民出版社1996年版,第15页。

^② 李天民:《论管理会计的前景》,《会计研究》,1988年第5期。



Accounting

理论的深度和广度得到极大的拓宽。

到 20 世纪 80 年代,以“决策与计划会计”和“执行会计”为主体、以“决策会计”为核心的管理会计体系已基本发展完善。

3. 以价值管理为核心的管理会计发展的新阶段

20 世纪 70 年代到 80 年代初,管理会计学科的发展进入反思期^①,学者们普遍注意到管理会计的理论发展与实践出现了严重的脱节。1987 年,哈佛商学院的罗伯特·卡普兰(Robert S. Kaplan)教授与托马斯·约翰逊(H. Thomas Johnson)教授合作出版了专著《相关性的消失:管理会计的兴衰》,他们认为传统的管理会计体系所赖以存在的经济环境已经发生了根本性的变化,管理会计的方法和技术已经不能适应,管理会计信息失去了决策的相关性。他们主张会计学者必须走出办公室,到实践中去寻找新的理论和方法并致力于管理会计信息相关性的研究。作业成本计算与作业成本管理就是卡普兰教授等一批管理会计学者沿着这一思路所取得的重要研究成果。

20 世纪 90 年代以来,西方国家从工业经济向知识经济转变,这一转变对管理会计及其存在的社会、经济基础都产生了极其深刻的影响,并最终促使管理会计进入一个全新的发展阶段。导致管理会计发生变化的关键因素主要包括:

(1) 富裕社会引起社会需求发生重大变化,导致传统的以追求规模经济为目的的大规模生产逐步为灵活性的“顾客化生产”所取代。^②

(2) 新企业观的形成。为适应生产组织的重大变革,传统的企业观和管理思想发生了转变。新的企业观认为,现代企业是一个为最终满足顾客需求而设计的一系列作业的集合体。每一个作业成为其他作业的顾客,各种作业之间互为顾客,彼此连成一个整体,形成顾客链(customer chain),最终为外部顾客服务。换一种角度看来,企业本身也就是一个由此及彼、由内到外的作业链(activity chain)。^③ 这种新的企业观要求管理会计突破传统的以产品为核心的管理体系,深入到作业层面,将管理会计和营销、管理、工程、财务及企业的其他职能有机结合起来,实现管理视角的职能交叉(D. R. Hansen, M. M.

① 毛付根:《管理会计》,江西人民出版社,1995 年版。

② 具体可参见本书第四章第一节的相关内容。

③ 余绪缨:《以 ABM 为核心的新管理会计体系的基本框架》,《当代财经》,1994 年第 4 期。

Mowen,1997)。图 1-1^① 表示管理会计与企业作业链的关系：

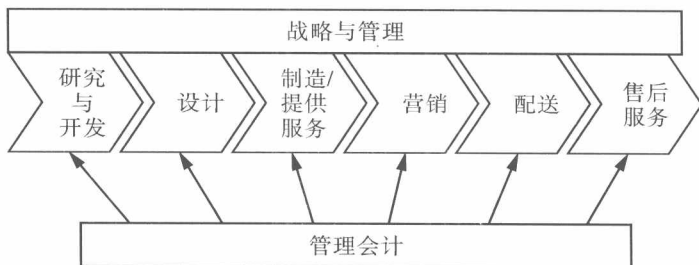


图 1-1 作业链与管理会计

(3)企业经营目标从追求短期性的会计报表利润最大化,向追求长期性的股东财富最大化目标转变。随着全球一体化的推进和市场竞争的加剧,企业只有树立长期发展的观点,才能正确制定企业竞争战略和决策,才能有效消除企业的种种短期化行为和局部行为,才能做到居安思危、未雨绸缪,才能在激烈的全球化竞争中及早准备,立于不败之地。企业经营目标的转变对管理会计提出了更高的信息要求。

(4)技术革新引致企业管理基础和制造环境的变革。新技术的应用极大地加快了社会生产力的发展速度,适时生产系统(just in time production system, JIT)、全面质量管理(total quality control, TQC)、弹性制造系统(flexible manufacturing system, FMS)及电脑一体化制造系统(computer integrated manufacturing system, CIMS)等新技术、新方法得到广泛的应用,使企业的生产经营进入高度电脑化、自动化、一体化的全新的发展阶段。这一方面大大提高了管理会计收集和处理数据的能力,另一方面也对管理会计信息的及时性和相关性、精确度提出了更高的要求。

为了适应这些变化,管理会计工作的重点由过去的计划、控制及减少浪费扩展成为通过对股东价值、客户价值、组织创新以及业绩创造动因的确认、计量和管理,并更多地强调战略性的企业价值创造(潘飞等,2005)。学者们陆续提出并完善了诸如作业成本系统、平衡记分卡、经济增加值评价指标、战略管理会计等一系列新的管理会计的技术和方法,尽管这些新的技术和方法迥然不同,但企业却在不断运用一个被称作“价值管理(VBM)”的综合框架将它们

^① C. T. Horngren, G. Foster and S. M. Datar, *Cost Accounting—A Managerial Emphasis*, 8th ed., Prentice Hall, 1994.



Accounting

整合在一起,这些整合着眼于:①界定和实施能为股东创造最大价值的各项战略;②实施聚焦于横跨企业业务单元、产品和客户群的价值创造活动和潜在价值动因的信息系统;③契合管理流程和价值创造;④设计反映价值创造的业绩计量和员工激励计划(潘飞等,2005)。这些成果极大地拓宽了基础性管理会计的深度和广度,管理会计也因此迎来一个以价值管理为核心的新发展阶段。

(三)财务会计和管理会计

理解财务会计和管理会计的关系问题将有助于理解管理会计概念及管理会计的形成与发展的演进过程。

企业在经营过程中形成了诸多的利益相关集团,它们的利益取向不同,对信息的需求也不一样。会计作为企业最重要的信息系统,为满足多方利益集团不同的信息需求,逐渐形成了两个相互独立又相互联系的子系统:财务会计系统和管理会计系统。

1. 财务会计系统和管理会计系统的比较

与管理会计系统不同,财务会计系统主要为企业的外部利益相关集团提供财务信息,侧重于经济活动事项的事后反映,发挥会计的社会职能。企业的外部利益集团远离企业的经营实体,财务会计的基本产出——定期财务报告是他们了解企业财务状况和经营成果的主要途径。企业对外财务报告主要包括:资产负债表、损益表和现金流量表。其中,资产负债表反映企业特定时点的财务状况,即资产、负债和所有者权益的状况;损益表反映企业特定时期内的经营业绩;现金流量表反映企业现金流动的来龙去脉。外部利益集团基于决策目的,必然要求财务会计站在“客观公正”的立场,以确保财务会计信息的真实可靠。为了做到这一点,就要求财务会计的日常核算及报表编制须遵循一定的规范和程序,即公认会计准则(generally accepted accounting principles, GAAP),要求在公认会计准则的指引下客观、合理地对企业已发生的经济事项进行确认、货币计量和综合反映。

管理会计和财务会计同源而分流,管理会计侧重于为内部使用者提供管理信息,发挥会计的管理职能。管理会计在执行内部管理职能时,一方面要求尽可能地利用财务会计系统提供的资料,另一方面又要根据不同的管理决策目的,结合其他财务或非财务、内部或外部资料进行数据、信息的分类收集、组合,满足多样化的管理决策需求。

表 1-1 对管理会计和财务会计的主要差异作了简要的归纳:

表 1-1

项 目	财务会计	管理会计
信息使用者	企业外部利益集团	企业内部利益集团
信息用途	利益关系人的利益协调	企业决策和控制
主要课题	利润核算和分配	如何提高效率和效益
信息的时间维度	历史信息	历史信息、现在信息、未来信息
信息的空间维度	以企业整体(会计主体)信息为主	整体信息、分部信息、外部信息等,具有较强的随意性
信息的计量方式	货币性计量	货币性计量与非货币性计量相结合
信息系统输出	规范性的财务报告	多样化报告
信息处理规范	GAAP 及相关法律	管理需求
信息质量特征	客观、公正、合法	及时、有效

为了满足多样化的信息需求,管理会计在实际应用中往往需要从运筹学、工程学、行为科学等诸多相关学科中吸取方法和养分,并藉此最终发展成为一门综合性的交叉学科。

2. 财务会计、成本会计与管理会计的关系(胡玉明,2002)

成本会计既是管理会计的前身,又是财务会计与管理会计的中介,同时也是现代管理会计的重要组成部分。成本会计源于工业革命对产品成本信息的需求,最初,对产品成本数据的计算是在账外进行的,经过较长时间的实践,账外计算进而转入账内计算,使成本的形成、积累与结转纳入复式簿记的框架,成本会计因此正式诞生(余绪缨,2009)。原始意义上的成本会计侧重于成本的归集、分配和产品成本的事后计算,其主要目的是为企业定期的财务报告提供有关的成本资料。只有通过成本计算,才能将企业消耗在期间销售成本、期末存货成本和期末在产品之间进行合理分配,并将它们分别列入企业损益表和资产负债表。即,在该阶段成本会计主要服务于财务会计的存货计价和收益确定。

随着企业生产经营的发展,成本会计逐步从单纯的成本计算向成本计算与成本管理相结合发展,逐步深入企业的生产经营过程,成为企业降低成本、控制成本的工具,这具体表现在标准成本系统之中。标准成本系统是成本会计向管理会计过渡的分界点,成本性态分析则是管理会计的起点。因此,从管理会计的发展史来看,成本会计是管理会计的前身。



Accounting

而在现代的企业经营过程中,成本信息的地位和作用变得越来越重要。存货计价和收益确定、经营控制、管理决策都需要成本信息的支持,单一的成本信息难以同时满足这三种目的,这就要求实现“不同目的,不同成本”。财务会计以成本计算的结果作为存货计价和收益确定的基础;管理会计以成本信息为工具,应用多维的成本概念进行经营管理决策。从这个意义上说,成本会计又是联结财务会计和管理会计的中介。

管理会计以优化企业价值链为目的,着眼于利润的最大化;而成本会计则着眼于成本的最小化,为管理的控制功能提供相关信息,二者相辅相成、不可偏废,共同组成统一的现代管理会计系统,为提高企业经营的效率和效益服务。

二、企业组织中的管理会计

(一)企业组织结构中的管理会计

图 1-2 是一个典型的大型企业的组织结构图。

会计属于企业的参谋职位,它们虽不直接参与企业的经营活动,但是通过提供决策相关信息的方式为企业的直线职位提供参谋和支持服务。财务会计和管理会计是企业会计工作的两个重点,它们各有侧重。通常而言,管理会计在企业管理过程中担负的责任包括:

(1)成本核算与管理。提供管理当局需要的产品、服务、作业等成本对象的多样化的成本信息,并帮助他们发现问题的征兆以寻找出有效的解决办法。

(2)预算控制和业绩计量。预算控制与业绩计量是管理会计履行计划与控制职能的核心。管理会计通过预算将企业未来一定期间的战略规划以数字的形式落实到部门、责任人,并据以进行事前、事中和事后的控制;业绩计量则为企业进行评价与激励提供了依据。

(3)决策支持。“管理的重心在经营,经营的重心在决策”,没有决策,企业就无从实现经营的目标,管理会计对备选方案所做出的详细的分析和评价是管理当局正确决策的重要的信息支持。

(二)多样化的管理会计信息

决定一门学科研究内容的基本要素在于其所担负的社会、经济职能及其研究对象的特殊性。就管理会计而言,它以优化资源配置为目标、以现金流动(cash flow)为对象,并根据现金流动时间和数量上的差异,将企业生产经营中的资金、成本、盈利几个方面总括起来进行统一评价,为企业改善生产经营、