

 浙江省高等教育重点教材

新会计准则系列教程

管理会计

GUANLI KUAIJI

■ 史习民 主 编

杨忠智 副主编

浙江人民出版社

第2版 中国注册会计师全国统一考试教材

管理会计

中国注册会计师全国统一考试教材

主 编 李天路

副主编 李天路

中国人民大学出版社

 浙江省高等教育重点教材

新会计准则系列教程

管理会计

GUANLI KUAIJI

■ 史习民 主 编

杨忠智 副主编

浙江人民出版社

图书在版编目(CIP)数据

管理会计/史习民主编. —杭州: 浙江人民出版社,
2009.6

(新会计审计准则系统教程)

ISBN 978-7-213-04026-9

I. 管… II. 史… III. 管理会计-教材
IV. F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2009)第 043466 号

书 名

管理会计

作 者

史习民 主 编

杨忠智 副主编

出版发行

浙江人民出版社

杭州市体育场路347号

市场部电话:(0571)85061682 85176516

责任编辑

金 纪

责任校对

戴文英 姚建国 朱 妍

封面设计

厉 琳

电脑制版

杭州兴邦电子印务有限公司

印 刷

杭州浙大同济教育彩印有限公司

开 本

710×1000毫米 1/16

印 张

25.75

字 数

44万

插 页

2

版 次

2009年6月第1版·第1次印刷

书 号

ISBN 978-7-213-04026-9

定 价

42.00元

如发现印装质量问题,影响阅读,请与市场部联系调换。

新会计准则系列教程编辑委员会

顾 问 童本立 罗石林 王广兵

主 编 汪祥耀

副主编 李连华 邱学文 邵毅平

委 员 吴俊英 赵 敏 刘 菁 徐亚明

沈颖玲 余景选 杨忠智 戴娟萍

王方明 史习民 张红英 邓 川

黄董良

总 序

在浙江人民出版社的大力支持下,我们决定出版一套能够反映当前国际会计发展趋势和我国会计改革最新成果,以及新会计、审计准则精神的系列教程,主要供会计专业大学本科学生使用。全套教程共 16 种,题名为“新会计审计准则系列教程”。

出版这套教程,主要出于以下考虑:

第一,为了满足会计教学以及社会各界学习我国新会计、审计准则的需要。在世界经济全球化以及会计、审计准则国际趋同的历史背景下,我国于 2006 年 2 月发布了与国际准则实质性趋同的新会计、审计准则。新准则的发布,使得原有的会计、审计教材的内容需要作出全面的修改和更新,考虑到教学和社会的需要,我们力图组织编写一套体系完整、内容新颖、特色明显、质量上乘、适于应用的教材。

第二,为了推进教学改革、加强教材建设的需要。近年来,浙江财经学院会计学院发展迅猛,其会计学科成为浙江省唯一的会计类 A 类重点学科,同时会计专业亦被列为浙江省重点建设专业。学院拥有一支由 17 名教授、35 名副教授和 20 多名博士构成的会计、审计专业师资队伍,具备了开展教学改革研究和教材建设的实力。最近几年来,学院已经独立编写了 20 多种会计、审计教材,其中有 10 种教材被列为浙江省高等教育重点教材,所编写的“会计教育系列教材”在 2005 年曾荣获浙江省优秀教学成果奖二等奖。这一切均为编写本套教程提供了良好的基础。

第三,为了顺利实现科研成果转化,体现科研促进教学的需要。近年来,配合我国会计制度改革和会计准则的制定,我院重点开展了各国会计准则的比较研究,形成了研究特色,出版了一批具有较高质量的科研成果,使我院会计准则的研究在国内处于先进水平。尤其是在 2006 年 2 月我国新会计、审计准则发布后,我院及时推出了一套“中外会计审计准则研究与比较丛书”,在社会上产生

了较大的影响。科研工作地开展以及科研水平的提升,充实并更新了教师们课堂中的教学内容,促进了教学质量的提高。因此,我们试图利用出版本套教程的机会,进一步深化我们的研究,同时也希望将我们的研究成果体现到所编写的教材之中,努力实现以科研带动和促进教学,并以教学反哺科研的目标。

在出版本套教程的过程中,得到了浙江财经学院党委书记童本立教授,浙江省财政厅副厅长、浙江财经学院兼职教授罗石林同志,浙江省审计厅副厅长王广兵同志的关心和帮助,三位领导、专家并欣然担任本套教程顾问,在此表示诚挚的感谢。同时,得到了浙江人民出版社的支持,在此一并表示感谢。

为了保证本套教程的质量,我院组织了最强的师资力量共同参与编写,并列入了7本浙江省高等教育重点教材。我们希望本套教程能够受到读者的欢迎,并希望读者能够对教程的不足之处提出建议或批评,以便我们能够进一步提高教程的质量。

浙江财经学院会计学院院长、教授、经济学博士

汪祥耀

2007年5月于杭州

目 录

第一章 导论	(1)
第一节 企业管理环境	(1)
第二节 管理会计的性质和任务	(6)
第三节 管理会计工作的组织和职业道德	(9)
第四节 管理会计的历史演进与未来发展	(12)
第二章 成本属性与本量利分析	(26)
第一节 成本概念的多元化	(26)
第二节 变动成本法	(39)
第三节 本量利分析	(52)
第三章 经营决策分析	(71)
第一节 经营决策的意义及一般程序	(71)
第二节 经营决策常用的分析方法	(74)
第三节 生产决策	(80)
第四节 以成本为基础的定价决策	(96)
第五节 经营决策的深入分析	(100)
第四章 投资决策	(110)
第一节 长期投资决策需考虑的相关因素	(110)
第二节 长期投资决策的静态分析法	(126)
第三节 长期投资决策的动态分析法	(129)
第四节 投资决策的深入	(136)
第五章 全面预算管理	(148)
第一节 预算管理的内容和作用	(148)

第二节 全面预算管理的组织方式	(153)
第三节 预算的编制	(156)
第四节 预算运行的保障机制	(172)
第六章 存货控制	(186)
第一节 存货成本的种类	(186)
第二节 经济订货批量模型	(188)
第三节 及时制及其对存货控制的影响	(197)
第四节 存货的日常控制制度	(206)
第七章 成本控制制度	(212)
第一节 标准成本系统	(212)
第二节 目标成本法与标杆制度	(226)
第三节 作业成本法与作业成本管理	(231)
第四节 质量成本控制	(244)
第八章 责任会计	(262)
第一节 责任中心和责任会计	(262)
第二节 内部转移价格	(275)
第三节 内部报表与信息流	(279)
第九章 业绩评价与激励补偿	(285)
第一节 业绩评价指标体系的构建	(285)
第二节 EVA	(293)
第三节 平衡计分卡	(302)
第四节 企业激励补偿机制	(309)
第十章 管理会计的若干新领域	(317)
第一节 战略管理会计	(317)
第二节 服务业管理会计	(329)
第三节 环境会计	(344)
第四节 人力资源会计	(351)
主要参考文献	(375)
附录一 专业词汇	(377)
附录二 终值与现值系数表	(386)
一、1元复利终值系数表	(387)

二、1 元复利现值系数表	(391)
三、1 元普通年金终值系数表	(395)
四、1 元普通年金现值系数表	(399)
后记	(403)

第一章 导论

本章提要

管理会计是一个组织中管理控制系统的重要组成部分。在经济全球化的商业环境下,无论是跨国企业、国内大型企业还是中小型企业,无论在哪个行业中的不同部门,也无论是非营利机构还是政府公共部门,管理会计在战略管理、风险控制、成本管理、绩效评价等多个领域,都凸显出其重要性。

通过本章的学习,应了解管理控制环境的主要因素,理解财务会计与管理会计的性质,掌握管理会计的目标和主要内容,领会管理会计工作的组织方法和职业道德。

第一节 企业管理环境

一、管理环境的特点

管理环境是会计理论与实务赖以产生、存在与发展的基础,也是开展会计研究的主要立足点。任何管理控制系统,都受到管理环境的制约,管理会计也不例外。

环境是指周围的境况。从系统论的观点看,环境是被研究系统之外的、对被研究系统有影响作用的一切系统的总和。环境具有区域性和相对性,如企业环境、行业环境、国家环境和国际环境等。行业境况是企业环境的决定因素,国家境况又是行业环境的决定因素。

影响企业环境的因素很多,罗伯特·N. 安东尼在其《管理控制系统》^①一书

①【美】罗伯特·N. 安东尼等:《管理控制系统》,赵玉涛等译,机械工业出版社2004年版。罗伯特·N. 安东尼,哈佛商学院教授。

中认为,管理环境包括组织战略、组织结构、责任中心、企业文化和人力资源。美国 COSO 报告中关于内部控制环境包括诚信原则和道德价值观、执行与技能、董事会与监事会、管理哲学与经营风格、组织结构、责任分配与授权、人力资源政策与实施等。

管理环境具有以下特点:第一,它是建立管理控制系统的关键要素。脱离管理环境的管理控制系统是不可能实现其目标的。第二,它是一个组织进行管理控制所面临的环境,包括外部环境和内部环境,内部环境与外部环境是紧密相关的。第三,在相同的外部环境下,由于内部环境不同,管理控制系统的模式也可能不同。第四,对不同类型和不同管理基础的组织,管理控制方式的侧重点也不相同。建立内部管理控制系统时,应根据组织的环境特点选择管理控制的侧重点。

二、管理环境因素

(一) 外部环境因素

1. 不确定性。环境的不确定性是指在给定的领域内存在一系列因素,导致对未来的预测非常困难。技术变化越快的领域,不确定性就越高;投资回收期越长的项目,不确定性也越高。

不确定性对管理控制系统有十分重要的影响,表现在:第一,影响行为控制手段的实施。实行有效的行为控制的前提就是管理人员知道什么行为是理想的行为。而在不确定性环境下要做到这一点就非常困难。第二,限制结果控制手段的实施。结果控制要求员工知道如何生产出更多的产品,而不确定性的环境限制了员工获取这方面信息的能力。结果控制要求建立起具有挑战性的业绩目标,而不确定性的环境下,业绩目标中通常包含许多不可控的因素,这些因素的存在影响了业绩评价的可靠性。

2. 经济环境。经济环境主要包括经济发展水平和经济体制。

一般而言,经济发展水平高的国家,企业管理控制的水平也较高。我国属于发展中国家,企业管理控制的水平还不高。尤其在目前的转型时期,一些经济政策变化快、缺乏连续性,这在某种程度上制约了企业管理控制的水平。

经济体制对企业管理控制同样有着重要的影响。在计划经济时代,企业的一切经营行为听从政府指令,缺乏经营自主权,因此不存在真正意义上的管理控制。随着社会主义市场经济体制的建立,企业被推向市场,不仅要自主经营,同时还要承担盈亏责任,企业的管理控制就显得十分重要。

3. 资本市场状况。资本市场是资本的重要来源,也为实施管理控制提供了重要依据。一方面,资本市场所提供的资本,在数量、筹资速度和质量上都必须符合企业扩张的时间性安排和低成本的要求。企业管理控制的实施既需要各种技能与战术,也需要有适宜的资本市场环境和操作规则,后者是资本市场的重要构成要素。另一方面,资本市场不断地向企业提供市场信号,市场价格是引导资源向高效率产品线或部门流动的依据。因此企业管理控制的实施,离不开对市场信号的分析。

4. 诚信程度。诚信是一种基本承诺,它是构建市场经济的基础。与企业相联系的信任包含合约信任、能力信任和声誉信任三种形式。合约信任基于诚信的道德标准,并假设其他方会履行合约。合约信任的程度越高,搜集信息来防止或减少机会主义行为发生的必要性就越小。能力信任基于能力和专业知识,它与对方执行具体合约的能力相关。声誉信任是对对方执行合约意图的看法,它与诚实、责任感和独立性相关。

5. 产品市场的竞争程度。产品市场的竞争是解决各种代理问题的重要机制。市场的激烈竞争会降低管理层的懈怠,并有助于限制低效率的行为。如果企业的管理者浪费资源,该企业最终将遭受市场的淘汰。

(二) 内部环境因素

1. 组织战略。一般来说,不同的组织总是在不同的战略背景下运行。为了使战略得到更有效地执行,需要获得员工的认同。管理控制系统直接影响着员工的行为,因此在系统设计中应该关注所诱发的行为是否与企业战略相一致。

企业战略包括两个层次:①与整个企业相关的战略,即企业层次的战略;②与内部某个业务部门相关的战略,即业务部门层次的战略。见表1—1。

表1—1 企业两个层次的不同战略

战略层次	关键的战略问题	战略选择	主要参与者
企业层次	业务组合是否正确;应该参加哪些行业或次行业	单一行业;相关或非相关多元化	高层管理人员
业务部门层次	业务部门的任务	创建;维持;收缩;分化	高层管理人员和部门经理
	完成任务的途径	低成本;多元化	部门经理

2. 组织结构。从组织结构的性质看,存在着三种基本模式:

(1) 集权制。集权制企业的下属单位很少有决策权,高层管理者集中统一了几乎所有的管理决策权。集权制有利于发挥资源的整合优势,提高管理效率;

有利于实施统一的经营政策,降低管理成本;有利于高层管理者发挥调控功能,完成企业目标;有利于调剂资金,提高资金使用效率。但是权限高度集中,既容易挫伤下属单位经营者的积极性,影响下属单位的灵活性和创造性;也缺乏应变性和灵活性,要求最高决策层必须具有极高的素质与能力,能高效率地汇集起各方面信息,否则极有可能导致盲目臆断。因此,集权制主要见于规模不大、处于初建时期的企业。

(2) 分权制。分权制企业的高层管理者只保留对重大事项的决策权或审批权,而将日常事务的决策权与管理权完全下放给下属单位。分权制可以调动下属单位的积极性,决策速度快;同时,减轻企业高层管理者的决策压力,减少高层管理者直接干预的负面效应。但在分权制下统一指挥和协调的难度较大,容易弱化高层管理者的调控功能,而且不容易及时发现下属单位面临的风险和重大问题,有可能造成下属单位的“内部控制人”问题。

(3) 集权与分权结合制。在这种体制下,凡关系到企业发展战略、核心能力和核心业务的重大事项决策权集中于高层管理者,同时下属单位也具有较多的自主经营权。集权与分权的恰当结合,既能发挥企业高层管理者的调控职能,也能激发下属单位的积极性和创造性。

随着企业规模的不断扩大,组织结构必然逐步从集权走向分权。但是由于信息不对称等原因,分权往往会带来道德风险、逆向选择等负面效应,使得分权带来的好处被抵消。随着互联网技术的迅速发展,许多企业开始运用网络对下属单位进行实时、动态甚至远程的管理。因此,在实务中集权制与分权制的界线并不非常清晰。

应该指出的是,企业组织结构与管理控制的方式和内容密切相关。企业组织结构包括企业管理体制和企业责任中心两部分。从管理体制角度看,企业组织结构通常可分为直线职能制、事业部制和控股制。不同的组织结构,管理控制方式与权限具有不同的特点。①直线职能制,其管理控制属于直接控制,管理控制的权限集中。如在财务控制方面,企业总部财务部门作为统一的权力机构,对整个企业的资金筹集、运用及利润分配实行集中管理,统辖下属企业和部门的财务机构。②事业部制,其管理控制属于直接控制与间接控制相结合,各事业部对其管辖业务具有自主权。企业总部只对重大的、全局性的财务事项作出决策,如重大的筹资、投资决策等,一部分次要财务决策权力则下放给事业部。③控股制,其管理控制属于间接控制,管理控制权下放。这种组织结构的企业财务决策权由各成员企业分散行使,成员企业独立决策、独立经营、分散管理、独立核算,

但每一个子公司或部门并不都享有完全的财务管理权力。

3. 企业规模。企业规模增长可以提高效率,为专业化提供机会。规模大的企业往往在控制运营环境上具有更大的权力,大公司进行大批量生产可以减少不确定性。规模也给组织提供了对外扩张的资源。

4. 董事会职能与效率。董事会在公司管理中居于核心地位,董事会应对公司管理控制系统的建立、完善和有效运行负责。构建良好的管理控制系统,是为了保证公司有效运行,保证法律、公司政策及董事会决议得以实施,解决信息不对称、保证会计信息和其他业务信息的真实可靠,所以董事会责无旁贷。

5. 股东大会的运作方式。随着企业间竞争的日益加剧和大规模股份公司的涌现,以股东大会作为公司权力中心的传统定位,已逐渐让位于董事会中心和经营层中心。股东大会虽然已不能就公司经营中的所有事项享有无所不包的决策权,但其在公司中所处的最高地位没有也不允许动摇。作为公司治理结构的制衡力量,股东大会制度是否得到有效运作也十分重要。

6. 业绩评价与激励制度。激励的最大作用在于保持总部与下属部门的目标相一致。如果这一目标能够达成,则经营和财务上都适合高度分权模式;如果不能设计有效的激励机制,则分权模式是很难被采用的。

7. 管理者的风险态度。从一定意义上说,管理控制系统体现出管理者的价值判断标准与风险意识。管理者大致上可以分为风险厌恶者、风险中庸者和风险偏好者三种类型,尽管他们对待风险的态度不同,但都会遵循风险与收益相对等的原则。一般认为,风险厌恶型管理者会选择稳健型的管理控制,他们对企业的资本结构有着自己的理解与判断,对企业的扩张速度也有着自身的把握分寸;风险偏好型管理者,则勇于承担风险,认为有序的市场会给风险提供必要的补偿,因此比较乐意选择更具激进型的管理控制,如乐观对待资本市场环境、易于采用超过正常投资能力以外的投资增长速度等;风险中庸型管理者介于上述两种风险类型之间。

8. 企业生命周期的阶段。企业处于生命周期的不同阶段,其组织体制的灵活性和可控性也不相同。在初始阶段,企业可能会集权管理。特别是对于那些知名度低,单一成员企业无力进入市场,只有通过聚合力才能求得生存与发展的企业,认同财务集权管理的程度更大。随着企业规模的不断扩大与日趋成熟,无论是董事会对总经理、还是总经理对中基层经理或组织,都应当通过集权和培养自控力来保证其稳步发展,管理控制力的把握是关键。当企业处于衰退阶段时,应通过加强财务授权和分权来激化组织的创造力,强调复杂的管理控制手段也

显得格外重要。

9. 技术因素。在批量生产的年代,顾客的要求比较容易预测,产量变化较小,员工行为和作业程序标准化。近年来,管理控制系统的设计开始考虑高级技术如及时生产(JIT)、全面质量管理(TQM)和弹性生产(FM)的影响。这些高级技术要求公司对市场进行快速反应,并进行快速调整。同时,它们也增加了员工在执行任务时的相互依赖。因此,使用这些高级技术的公司通常实行扁平化的组织结构,减少中间管理层,增加团队间的合作,减少使用基于个人业绩的奖励制度。

第二节 管理会计的性质和任务

一、企业会计的两个基本领域

现代企业会计包含财务会计和管理会计两个基本领域。财务会计是以法定的财务报告形式,向企业外部利益相关者(如投资者、债权人、供应商、税务和政府机关等)及内部管理人员提供基本的财务信息。管理会计则是提供各种法定财务报告之外的财务和非财务信息,用以满足公司治理和公司管理中的特殊信息需求,协助管理者规划和控制企业的各种经济活动。

管理会计提供的信息在企业管理中发挥着重要的作用,它有助于管理者作出决策,指导企业经营战略的建立并评价正在实施的经营策略,并且它致力于改进企业的经营状况和评价企业各部门及相关成员的业绩。同时,由于财务报告所承载信息的有限性,使得股东和其他利益相关者无法从法定的财务报告中得到充分的信息满足,因此管理会计对完善公司治理也扮演着越来越重要的角色,其提供的信息有助于建立完善的公司治理结构并维持治理结构的高效运转。

管理会计与财务会计在以下几个方面有比较明显的差异:

第一,基本职能。管理会计是规划未来和控制现在的会计,其职能侧重于对未来的预测、决策、规划和对现在的控制、考核、评价;财务会计是反映过去的会计,其职能侧重于核算和监督。

第二,约束条件。管理会计不受会计准则的制约,其业务方法可以根据实际需要确定,具有比较大的灵活性;财务会计必须接受会计准则的制约,其业务方法只能在允许的范围内选择,灵活性较小。

第三,报告期间。管理会计报告的编制不受固定会计期间的限制,根据管理

需要可以有各种不同的报告期;财务会计为反映一定期间的经营成果和财务状况,必须按规定的会计期间(如月、季、年)编制报告。

第四,会计主体。管理会计既要提供反映企业整体情况的资料,又要提供反映企业内部各责任单位情况的资料,其会计主体是多层次的;财务会计是以整个企业为会计主体,通常不以企业的内部单位为会计主体提供相关资料。

第五,计量尺度。管理会计虽然主要使用货币量度,但也大量采用非货币量度,如实物量度、劳动量度等;财务会计几乎全部使用货币量度。

尽管管理会计与财务会计在许多方面表现出不同,但两者没有截然分明的界线,它们相互渗透、相互依存,共同构成了企业会计信息系统,向会计信息的使用者提供对其决策有用的信息。在许多情况下,管理会计的信息可以为外部利益集团所利用,财务会计信息对企业内部决策和控制也至关重要。

二、管理会计的目标和主要任务

会计目标包括会计信息向谁提供(服务对象)和提供什么(服务范围)这两层含义。对一个企业会计信息系统来说,其基本目的是为企业的各个利益相关者提供决策所需的信息。但财务会计和管理会计作为会计信息系统的两个主要分支,又有各自相对独立的目标和任务。财务会计作为一个强制性会计系统,为企业利益相关者提供充分有效的法定信息;管理会计则是非强制性会计系统,它可以根据公司治理与公司管理的多重目的向各方提供非法定的相关信息。

企业管理会计工作的主要任务是:

1. 向利益相关者提供非法定的相关信息。例如,提供预测未来发展的信息,使信息使用者全面了解企业未来的财务状况、经营成果及现金流量,并据以判断企业近远期目标、各种筹投资和资本营运等计划的合理性;提供各种非财务信息,如企业未来机会和风险、企业目标和发展战略、顾客满意度、雇员数量及薪金水平、新产品开发和服务、市场竞争情况、行业结构状况等,使信息使用者对企业有深层次的了解;提供与履行社会责任有关的信息,包括对债权人、职工、消费者、供应商、政府、社区和公众等方面责任的履行情况等,使信息使用者判断企业的经营方针和整体形象。

2. 根据有效使用经济资源、充分实现企业战略目标的要求,参与和审核管理决策。

3. 适应内部控制的需要,形成快捷、准确的内部信息传递和反馈机制。

4. 健全激励与补偿系统,为业绩考评和员工薪酬的确定提供依据。