

Mc
Graw
Hill
Education

HZ BOOKS
华章经管

| MBA教材精品译丛 |

(原书第13版)

会计学

教程与案例

管理会计分册

罗伯特 N. 安东尼 (Robert N. Anthony)

哈佛大学商学院

大卫 F. 霍金斯 (David F. Hawkins)

哈佛大学商学院

著

肯尼斯 A. 麦钱特 (Kenneth A. Merchant)

南加州大学

李晓梅 张永冀 译



机械工业出版社
China Machine Press

Accounting

Text and Cases (13th Edition)

014004395

MB

教材精品

F230

107

2

V2

(原书第13版)

会计学

教程与案例

管理会计分册

罗伯特 N. 安东尼 (Robert N. Anthony)

哈佛大学商学院

(美) 大卫 F. 霍金斯 (David F. Hawkins)

哈佛大学商学院

著

肯尼斯 A. 麦钱特 (Kenneth A. Merchant)

南加州大学

李晓梅 张永冀 译

Accounting



Text and Cases (13th Edition)



北航

C1692460



机械工业出版社
China Machine Press

F230

107-2

V2

01400432

图书在版编目 (CIP) 数据

会计学: 教程与案例 (原书第 13 版) 管理会计分册 / (美) 安东尼 (Anthony, R. N.), (美) 霍金斯 (Hawkins, D. F.), (美) 麦钱特 (Merchant, K.) 著; 李晓梅, 张永冀译. —北京: 机械工业出版社, 2013. 11

(MBA 教材精品译丛)

书名原文: Accounting: Text and Cases

ISBN 978-7-111-44335-3

I. 会… II. ①安… ②霍… ③麦… ④李… ⑤张… III. 会计学—研究生—教学参考资料 ②管理会计—研究生—教学参考资料 IV. ①F230 ②F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2013) 第 241788 号

版权所有·侵权必究

封底无防伪标均为盗版

本书法律顾问 北京市展达律师事务所

本书版权登记号: 图字: 01-2012-8330

Robert N. Anthony, David F. Hawkins, Kenneth A. Merchant. Accounting: Text and Cases, 13th Edition.

ISBN 0-07-337959-X

Copyright © 2011 by McGraw-Hill Education.

This authorized Chinese translation edition is jointly published by McGraw-Hill Education (Asia) and China Machine Press. This edition is authorized for sale in the People's Republic of China only, excluding Hong Kong, Macao SAR and Taiwan.

Copyright © 2013 by The McGraw-Hill Asia Holdings (Singapore) PTE. LTD and China Machine Press.

No part of this publication may be reproduced or transmitted in any form or by any means, electronic or mechanical, including without limitation photocopying, recording, taping, or any database, information or retrieval system, without the prior written permission of the publisher.

All rights reserved.

本书中文简体字翻译版由机械工业出版社和麦格劳-希尔 (亚洲) 教育出版公司合作出版。

版权 © 2013 由麦格劳-希尔 (亚洲) 教育出版公司与机械工业出版社所有。

此版本经授权仅限在中华人民共和国境内 (不包括中国香港、澳门特别行政区及中国台湾地区) 销售。未经出版人事先书面许可, 对本出版物的任何部分不得以任何方式或途径复制或传播, 包括但不限于复印、录制、录音, 或通过任何数据库、信息或可检索的系统。

本书封底贴有 McGraw-Hill Education 公司防伪标签, 无标签者不得销售。

本书是一部风靡全球 40 余年的经典会计学著作, 自 1956 年首版以来, 以其独特的视角和作者的权威性在欧美商学院产生了巨大的影响。全书包含财务会计和管理会计两个部分, 同时也包含了大量的管理实务, 最为独特的是 109 个案例, 其中不乏哈佛经典商业案例。

本书适用于会计学、财务管理和工商管理及其他相关专业本科生、研究生、MBA 学生, 会计管理及相关领域研究人员。

机械工业出版社 (北京市西城区百万庄大街 22 号 邮政编码 100037)

责任编辑: 桑叶 版式设计: 刘永青

北京市京瑞印刷有限公司印刷

2014 年 1 月第 1 版第 1 次印刷

185mm × 260mm · 15.75 印张

标准书号: ISBN 978-7-111-44335-3

定 价: 45.00 元

凡购本书, 如有缺页、倒页、脱页, 由本社发行部调换

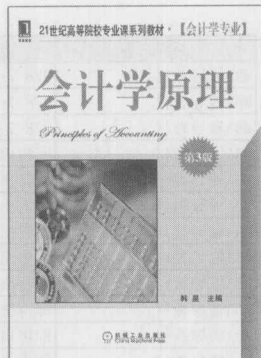
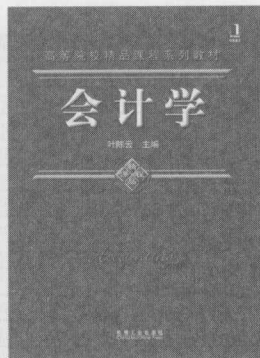
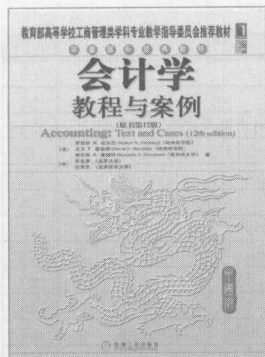
客服热线: (010) 88379210 88361066

投稿热线: (010) 88379007

购书热线: (010) 68326294 88379649 68995259

读者信箱: hzjg@hzbook.com

会计学



课程名称	书号	书名、作者及出版时间	版别	定价
中级财务会计 (中级会计)	978-7-111-21201-0	中级会计 (英文版·第12版) (基索) (2007年)	外版	146
会计学	978-7-111-25443-0	会计学: 教程与案例 (第12版) (中国版) (安东尼、王立彦) (2009年)	外版	48
会计学	978-7-111-40215-2	会计学: 企业决策的基础: 财务会计分册 (第16版) (威廉姆斯) (2012年)	外版	69
会计学	978-7-111-40610-5	会计学: 企业决策的基础: 财务会计分册 (英文版·第16版) (威廉姆斯) (2012年)	外版	69
会计学	978-7-111-39775-5	会计学: 企业决策的基础: 管理会计分册 (第16版) (威廉姆斯) (2012年)	外版	69
会计学	978-7-111-40656-3	会计学: 企业决策的基础: 管理会计分册 (英文版·第16版) (威廉姆斯) (2012年)	外版	69
会计学	978-7-111-40949-6	会计学原理 (第2版) (2013年)	外版	49
财务会计	978-7-111-24170-6	财务会计 为决策提供的信息 (第4版) (怀尔德) (2008年)	外版	75
财务会计	978-7-111-25531-4	财务会计 (第5版) (韦安特) (2009年)	外版	69
财务会计	978-7-111-43453-5	财务会计 (戈德温) (2013年)	外版	59
财务会计	978-7-111-28081-1	财务会计 (赖默斯) (2009年)	外版	75
财务会计	978-7-111-21203-4	财务会计 (英文版·第5版) (韦安特) (2007年)	外版	98
财务会计	978-7-111-27376-9	财务会计: 概念、方法与应用 (第12版) (斯蒂克尼) (2009年)	外版	78
财务会计	978-7-111-39244-6	财务会计教程 (第10版) (亨格瑞) (2012年)	外版	79
财务会计	978-7-111-17322-8	财务会计理论 (第3版) (斯科特) (2005年)	外版	41
财务会计	978-7-111-24756-2	经济环境下的财务会计 (第6版) (帕拉特) (2008年)	外版	78
财务会计	978-7-111-21202-7	经济环境下的财务会计 (英文版·第6版) (帕拉特) (2007年)	外版	88
中级财务会计 (中级会计)	978-7-111-37319-3	中级财务会计 (马建威) (2012年)	本版	38
会计专业英语	978-7-111-38803-6	会计审计专业英语 (第2版) (罗殿英) (2012年)	本版	29
会计专业英语	978-7-111-25001-2	会计英语 (仇颖) (2008年)	本版	24
会计学	978-7-111-35292-1	会计基础 (李立新) (2011年)	本版	34
会计学	978-7-111-33292-3	会计基础 (刘志娟) (2011年)	本版	29
会计学	978-7-111-30231-5	会计学 (精品课) (叶陈云) (2010年)	本版	39
会计学	978-7-111-31728-9	会计学 (李立新) (2010年)	本版	36
会计学	即将出版	会计学基础 (杨艳秋) (2013年)	本版	30
会计学	978-7-111-30620-7	会计学原理 (第3版) (韩星) (2010年)	本版	28
会计学	978-7-111-35257-0	基础会计学 (第2版) (徐泓) (2011年)	本版	32
会计学	978-7-111-42996-8	基础会计学 (张献英) (2013年)	本版	35
高级财务会计	978-7-111-27689-0	高级财务会计 (王竹泉) (2009年)	本版	42
高级财务会计	978-7-111-44076-5	高级会计实务 (傅秉潇) (2013年)	本版	35
财务会计	978-7-111-36072-8	财务会计 (第2版) (赵书和) (2011年)	本版	38
财务会计	978-7-111-31107-2	财务会计实务 (陈澎) (2010年)	本版	32
财务会计	978-7-111-33443-9	财务会计实务 (赵红) (2011年)	本版	29

MBA和EMBA系列

课程名称	书号	书名、作者及出版时间	定价
MBA辅导教材	978-7-111-43779-6	2014年MBA、MPA、MPAcc入学考试英语辅导教材（2013年）	65
MBA辅导教材	978-7-111-43780-2	2014年MBA、MPA、MPAcc入学考试综合能力辅导教材（2013年）	80
MBA辅导教材	978-7-111-42889-3	2013年在职攻读工商管理硕士专业学位入学考试综合能力考试大纲及报考指南（2013年）	25
MBA辅导教材	即将出版	2015年MBA、MPA、MPAcc管理类联考逻辑及写作历年真题详解（王金门）（2014年）	49
MBA辅导教材	即将出版	2015年MBA、MPA、MPAcc管理类联考逻辑精选300题（陈慕泽）（2014年）	35
MBA辅导教材	即将出版	2015年MBA、MPA、MPAcc管理类联考逻辑零基础高分辅导（陈慕泽）（2014年）	39
MBA辅导教材	即将出版	2015年MBA、MPA、MPAcc管理类联考面试高分指导（甄诚）（2014年）	49
MBA辅导教材	即将出版	2015年MBA、MPA、MPAcc管理类联考数学精选500题（周远飞）（2014年）	39
MBA辅导教材	即将出版	2015年MBA、MPA、MPAcc管理类联考数学历年真题详解（孙晓丹）（2014年）	29
MBA辅导教材	即将出版	2015年MBA、MPA、MPAcc管理类联考数学满分攻略宝典（周远飞）（2014年）	49
MBA辅导教材	即将出版	2014年MBA、MPA、MPAcc管理类联考数学模拟冲刺密卷（10套）（周远飞）（2013年）	39
MBA辅导教材	即将出版	2015年MBA、MPA、MPAcc管理类联考数学真题全解（周远飞）（2014年）	59
MBA辅导教材	即将出版	2015年MBA、MPA、MPAcc管理类联考写作高分应试教程（陈君华）（2014年）	49
MBA辅导教材	即将出版	2015年MBA、MPA、MPAcc管理类联考写作高分指导（赵羽）（2014年）	30
MBA辅导教材	即将出版	2015年MBA、MPA、MPAcc管理类联考英语（二）模拟试卷（郭崇兴）（2014年）	49
MBA辅导教材	即将出版	2015年MBA、MPA、MPAcc管理类联考英语词汇专项突破（英语二）（薛冰）（2014年）	49
MBA辅导教材	即将出版	2015年MBA、MPA、MPAcc管理类联考英语历年真题详解（马鹏）（2014年）	49
MBA辅导教材	即将出版	2015年MBA、MPA、MPAcc管理类联考英语阅读理解80篇（薛冰）（2014年）	59
MBA辅导教材	即将出版	2015年MBA、MPA、MPAcc管理类联考综合模拟试卷（孙晓丹）（2014年）	49
MBA辅导教材	即将出版	2015年MBA、MPA、MPAcc管理类联考数学手把手同步辅导（陈忠才）（2014年）	35
MBA辅导教材	即将出版	2015年MBA、MPA、MPAcc管理类联考英语写作专项高分突破（曹其军）（2014年）	29
MBA辅导教材	即将出版	2015年MBA、MPA、MPAcc管理类联考数学精选500题（周远飞）（2014年）	39
MBA辅导教材	即将出版	2015年MBA、MPA、MPAcc管理类联考数学满分攻略宝典（周远飞）（2014年）	49
MBA辅导教材	即将出版	2015年MBA、MPA、MPAcc管理类联考英语词汇专项突破（英语二）（薛冰）（2014年）	49
MBA辅导教材	即将出版	2015年MBA、MPA、MPAcc管理类联考英语语法概要与长难句分类突破（薛冰）（2014年）	39
组织理论与设计	即将出版	组织理论与设计（武立东）（2013年）	32
战略管理案例	978-7-111-36186-2	战略管理：竞争与全球化（亚洲案例）（第3版）（辛格）（2011年）	58
战略管理	978-7-111-24866-8	战略管理：动态观点（卡彭特）（2009年）	78
战略管理	即将出版	战略管理：竞争与全球化（概念）（第10版）（希特）（2013年）	49
战略管理	978-7-111-37570-8	战略管理：竞争与全球化（概念）（第9版）（希特）（2012年）	48
运营管理	978-7-111-34260-1	运营管理（第13版）（蔡斯）（2011年）	89
管理研究方法	即将出版	管理研究：理论前沿与方法（第2版）（席西民）（2013年）	39
管理学	978-7-111-41918-1	管理学（第7版）（罗宾斯）（2013年）	69
创业管理	978-7-111-37512-8	创业管理：企业家的视角（丁栋虹）（2012年）	58
数据、模型与决策	978-7-111-38280-5	数据、模型与决策（第13版）（安德森）（2012年）	75
技术创新管理	978-7-111-36731-4	创新管理：获取持续竞争优势（宁钟）（2011年）	68
管理经济学	978-7-111-39670-3	管理经济学（第12版）（麦圭根）（2012年）	89
MBA辅导教材	978-7-111-35836-7	工商管理硕士教学大纲（王方华）（2011年）	38
MBA辅导教材	978-7-111-30442-5	专业学位硕士论文写作指南（丁斌）（2010年）	32
组织行为学案例	即将出版	组织行为学案例（王重鸣）（2013年）	39
组织行为学	即将出版	组织行为学（王重鸣）（2013年）	39
组织行为学	978-7-111-40000-4	组织行为学：基于战略的方法（第2版）（希特）（2012年）	59
人力资源管理	978-7-111-26643-3	人力资源管理：获取竞争优势的工具（第4版）（克雷曼）（2009年）	42
市场营销学（营销管理）	978-7-111-39589-8	营销管理（第2版）（王方华）（2012年）	39
管理信息系统	978-7-111-32865-0	信息时代的管理信息系统（第8版）（哈格）（2011年）	59

地址：北京市西城区百万庄南街1号 100037

咨询热线：010-88379625 88379210

购书热线：010-68995261 010-88379628 张老师 董老师

传真：010-68995260



北航

C1692460

第 15 章 管理会计的性质 1

15.1 管理会计 1

15.2 管理会计与财务报告的比较 3

15.3 管理会计信息的种类和用途 6

15.4 数据库 8

15.5 管理会计概述 9

小结 11

习题 12

注释 13

第 16 章 成本习性 14

16.1 成本 - 业务量关系 14

16.2 利润图 24

小结 31

附录 16A 学习曲线 31

习题 32

注释 34

第 17 章 完全成本及其应用 35

17.1 成本的概念 35

17.2 产品成本核算系统 39

17.3 非制造企业的成本 43

17.4 完全成本的使用 45

小结 49

习题 49

注释 50

第 18 章 其他产品成本计算法 51

18.1 成本计算的分批法和分步法 51

18.2 直接成本的计量 55

18.3 间接成本的分摊 57

小结 75

习题 76

注释 78

第 19 章 标准成本、变动成本、
质量成本和联合成本 81

19.1 标准成本 81

19.2 变动成本 87

19.3 质量成本 92

19.4 联合产品和副产品 92

19.5 成本的精确性 94

19.6 成本计算系统设计选择 95

小结 95

附录 19A 标准成本法说明 96

附录 19B 完全成本法与变动成本法
对利润的影响 101

习题 101

案例 102

注释 104

第 20 章 生产成本差异分析 106

20.1 差异 106

20.2 直接材料和直接人工成本		第24章 战略规划和预算	166
差异	106	24.1 战略规划	166
20.3 制造费用差异	110	24.2 预算	169
小结	116	24.3 经营预算	171
习题	116	24.4 编制经营预算	173
注释	118	24.5 现金预算	179
第21章 其他差异分析	119	24.6 资本支出预算	181
21.1 分析步骤概览	119	24.7 走出预算	182
21.2 市场营销差异	121	小结	182
21.3 生产成本差异	126	习题	182
21.4 其他差异	127	注释	184
21.5 全面分析	128	第25章 报告与评价	185
小结	131	25.1 控制报告	185
习题	131	25.2 控制报告的使用	191
案例	132	25.3 激励薪酬	193
注释	133	小结	194
第22章 控制：管理控制环境	135	习题	194
22.1 管理控制	135	注释	195
22.2 环境	136	第26章 短期备择方案决策	196
22.3 责任中心和责任账户	138	26.1 差量概念	196
22.4 责任中心的种类	141	26.2 贡献分析	198
小结	147	26.3 备择方案筛选问题	200
习题	147	26.4 差量成本	202
案例	149	26.5 备择方案筛选问题的种类	208
注释	151	26.6 实务操作指南	214
第23章 控制：管理控制程序	152	小结	214
23.1 管理控制的阶段	152	习题	215
23.2 管理控制使用的会计信息	154	案例	216
23.3 管理控制的行为特征	158	注释	218
小结	163	第27章 长期决策：资本预算	219
习题	163	27.1 问题的性质	219
注释	165		

27.2	一般方法	220
27.3	估计变量	222
27.4	其他分析方法	230
27.5	优先问题	233
27.6	非营利组织	234
小结		235
习题		235
案例		237

注释	238
----------	-----

第 28 章 管理会计系统设计

28.1	会计信息的种类	239
28.2	成本分类	240
28.3	设计管理会计系统	242

附录 A

245

管理会计的性质

本书第一部分集中介绍在财务报表中列报信息的财务会计。财务报表主要供企业外部人员使用，重点包括股东、潜在的投资人和债权人。尽管三张标准财务报表——资产负债表、利润表和现金流量表主要供企业外部人员使用，但显然也可以为企业管理层所用，它们提供了关于会计主体财务状况和业务活动成果方面的总括情况。本书第一部分介绍了这类信息在管理方面的应用，但企业管理层需要比财务报表能够提供的内容更多、也更详细的财务信息。本书的第二部分将重点关注这些信息。

本章对管理会计信息与其他类别的信息进行了区分，并对管理会计信息与用于财务报告的信息进行了比较，介绍了管理会计信息的三种主要用途。本章还介绍了电子数据表和数据库系统的使用，这些系统增强了会计信息的易得性和有用性。最后，本章对管理层如何使用会计信息的问题进行了概括性归纳。

15.1 管理会计

如第 1 章（见本书财务会计分册）所述，**管理会计**（management accounting）包含一系列帮助管理层构建并实施组织战略的技术、程序和实务。在对管理层履行职能所需信息进行确认、计量、归集、分析、编制、解释和交流等方面，管理会计师都起到至关重要的作用。¹

历史上，管理会计师曾主要关注货币化信息和计划的编制与利用。但是，随着时间的推移，管理会计的概念已扩展到将各种各样的非货币化信息包含在内，这些信息包括产品或劳务的质量、经营效果和客户满意度。

管理会计可以应用于各类组织：营利性制造企业、商业企业、金融业、服务业以及政府和其他非营利组织。大多数管理会计原则与组织的类型无关。

管理会计提供了有助于管理层履行职责的部分信息。信息存在于各种旨在帮助决策或影响决策的事实、资料、观察或感知中。² 帮助决策的信息能够提升决策质量，例如，这类信息可以引导管理者进行合理定价，有效降低成本，或更好地进行资源配置。影响决策的信息会以积极的方式影响雇员行为，例如，这些信息可以激励雇员做出最有利于组织机构的决策。数字 1 000 本身并非信息。但是，如果说“1 000 家公司都使用某种类型的设备”，在该事实能够用于帮助决策或影响决策的情况下，该资料就成为了信息。

总体上，管理层可用的信息是复杂多样的。例如，有会计信息也有非会计信息；有量化信息也有非量化信息。某一重要客户对公司产品不满意，并打算更换供应商的传闻，本身既不是会计信息也不是量化信息，但如果传闻属实，则一定是重要信息。³

经营信息为管理会计提供了最多的原始数据，但经理人对这类信息往往都没有直接的兴趣。在正常情况下，经理并不关心某一个客户的具体欠款数，某个雇员上周的薪水数或企业昨天存入银行的存款金额是多少。账务记录必须记载这些事项，但这些记录的使用者一般是经营人员而非经理。经理人感兴趣的是对这些记录的归纳结果，而不是某些具体的细节。因此，管理会计信息一般都是汇总信息。为理解管理会计信息，确实需要了解原始数据的来源，但能够理解汇总的结果才是最基本的要求。

15.1.1 管理会计是相对年轻的领域

有关财务会计的文献记载已有 400 多年历史，但是直到 20 世纪之前，几乎找不到关于管理会计的记载，尽管在此之前已经有了不少管理会计实践。最早申明需要管理会计信息的文献出现于 1875 年，一位英国企业管理者 Thomas Sutherland 所写的备忘录中：

“当前的簿记系统……非常适合于……一年一次或更频繁地确定公司交易产生的利润；但显而易见的是，这类企业需要更多关于公司运作方面的详细信息，且这类信息的获取方式应切实可行，使经理人能够便捷清晰地观察到正在实施的事项是否有利于公司的成功经营。”

在北美，早期的管理会计系统是在 19 世纪后半叶由纺织厂和铁路行业率先开发的。其后，钢铁、清洁剂、照片胶卷、汽车、烟草制品和面粉制造厂根据企业自身的需要采纳了铁路行业的管理会计体系。直到 1925 年，现代管理会计的大多数方面已经建立起来。⁴ 尖端的体系首先在大型制造企业得以开发利用，随后被零售业和政府组织采纳。近些年，强有力的信息技术极大促进了管理会计体系的发展。

15.1.2 管理会计师

组织机构中负责管理会计系统设计和运行的成员称为**管理会计师**（management accountant）。组织机构的很多人员以会计岗位开始职业生涯，然后又转入管理岗位。会计工作经验使他们对企业整体有了全面的了解，赋予了他们分析问题的能力，并能够甄别管理层可以把握的信息类别。

在美国，管理会计师有一个职业认证项目，可授予**注册管理会计师**（Certified Management Accountant, CMA）证书。想要成为 CMA，应试者必须通过四部分的考试。之后，还需要获得继续教育的学分并坚持职业操守，才能维持职业资格。有些组织机构在员工入职时要求入职人员拥有 CMA 证书，但大部分企业将该证书作为具备管理会计原理和技术方面相关知识的一个有效证明。⁵

CMA 项目由注册管理会计师协会负责管理，它是**管理会计师协会**（Institute of Management Accountant, IMA）的附属机构。IMA 出版两份期刊：《管理会计季刊》（*Management Accounting Quarterly*）和《战略财务》（*Strategic Finance*，前身是 *Management Accounting*），协会通过它在各地的分会完成对会员的教育项目。在加拿大和英国也有类似职能的机构，分别称为**管理会计师协会**（Society of Management Accountant）和**特许管理会计师协会**（Chartered Institute of Management Accountant）。IMA 还负责发布《管理会计公告》。（其他组织，包括加拿大管理会计师协会和国际会

计师联合会，也发布类似的公告系列。) 尽管这些规范对组织机构并无约束力，但这些公告为管理会计系统的设计提供了有效指南。

许多管理会计师也会参加很多特殊的职业团体。这些团体包括出版《内部审计》杂志的内部审计师协会、出版《政府会计师日报》的政府会计师协会、出版《财务经理》杂志的财务经理协会。还有许多专门的行业组织重点关注医疗卫生组织、高等学校和金融机构的特殊管理和管理会计问题。

在很多组织机构，最高等级的管理会计师称为主计长 (controller)。在小型企业，主计长通常直接向总裁汇报工作。在大型企业，主计长经常向首席财务官 (CFO) 汇报工作，随后 CFO 再向总经理做出汇报。

许多主计长也负责本单位的财务报告工作。但是，在较大的企业，主计长的职责主要是对内的——主计长的任务是提供组织机构内部管理层使用的信息。与此相反，更多对外的工作，如管理现金和其他资产，从债权人和权益投资人手中获得资金，购买必要的保险等，则属于另设的财务经理职责范畴，财务经理也称财务主管 (treasurer)，也需向 CFO 汇报工作。

近年来，管理会计人员的地位已有很大提高。一旦主计长被认为是精通成本会计的专业人士，他们就会成为管理高层的核心成员，有些甚至会成为组织的董事会成员。类似的，主计长主管部门中的成员现在已经担负起信息分析的任务，而他们在早些年的工作主要是收集和报告用于其他人作分析的信息。

15.2 管理会计与财务报告的比较

管理会计与本书第 1 部分介绍的财务报告程序存在若干方面的区别。为帮助读者由财务会计的学习顺利转向管理会计，在此有必要指出二者的异同。

15.2.1 不同点

这里列举了管理会计和财务会计在 12 个方面的不同点。表 15-1 对此做出了汇总。

表 15-1 管理会计与财务报告的比较

层面	管理会计	财务报告
1. 强制性	自愿	必须
2. 目标	帮助实现管理目标的手段	为外部使用者编制报表
3. 使用者	已知身份的较小群体	身份不明的较大群体
4. 基本框架	因信息用途不同而异	基本等式：资产 = 负债 + 所有者权益
5. 准则来源	对管理层有用的准则	一般公认会计原则 (GAAP)
6. 时间导向	历史信息和对未来的估计信息	历史信息
7. 信息内容	货币化和非货币化信息	主要为货币化信息
8. 信息精确度	很多是近似值	较少近似值
9. 报告频度	依目标而定，常用的有周报和月报	季报和年报
10. 报告及时性	期间一旦结束立即发布	延后数周甚至数月
11. 报告主体	责任中心	整个组织机构
12. 潜在责任	几乎没有	尽管诉讼较少，但威胁一直存在

(1) 强制性。财务会计属于企业必备的。将数据归集为可接受的形式，并确保可接受程度上的精确性，以满足财务会计准则委员会（FASB）和证券交易管理委员会（SEC）及其他外部人员的要求，不论管理层是否认可信息的有用性，企业必须为实现上述目标付出足够的努力。相反，管理会计完全是企业自愿的选择：没有外部机构指定企业必须做什么，或需要做什么。由于它的自主选择特性，因此只有在企业认定某信息对管理层的价值超过了收集信息付出的成本时，才会归集这类管理会计信息。

(2) 目标。财务会计的目标在于为企业外部使用者编制财务报表。财务报表一旦编制完成，这一目标即告实现。但是，管理会计信息只是达到目的的手段，其目的在于计划、实施和控制管理的有关职能。

(3) 使用者。财务信息的使用者（除管理层自己以外）往往是无面孔的群体。大多数公司的管理者并不认识太多股东、债权人或其他财务报表信息的使用者。另外，大多数外部使用者的信息需求是需要推测的，多数外部信息使用者个人对需要何种信息并未提出具体要求。与此相反，管理会计信息的使用者是已知的管理层以及帮助管理层分析信息的人群。内部信息使用者的需要相对容易获悉，因为主计长办公室在设计或反观管理会计系统时会征询管理层的信息需求。

(4) 基本框架。财务会计的构建围绕会计基本等式： $\text{资产} = \text{负债} + \text{所有者权益}$ 。在管理会计中，存在着三种主要会计信息目标，每个目标都有自己的一套概念和框架。（本章稍后将介绍这三个目标。）

(5) 准则来源。财务会计信息的报告必须遵循一般公认会计原则（GAAP）。外部使用者需确信财务报表是根据双方都理解的一系列基本规则编制的；否则，他们将无法读懂各项指标的含义。GAAP 提供了这些基本规则。

相反，组织机构的管理层出于自身使用的目的可以运用任何会计规则，因此，企业的管理会计信息系统可以包含未填写的销售订单（即待办事项），尽管这类订单不属于会计业务；也可以将固定资产按当前价值而不是历史成本列示；可以从存货中忽略某些生产制造费用成本；还可以在收入“实现”之前记录收入——上述这些方面均与 GAAP 不一致。不必过问是否符合 GAAP，管理会计的基本问题是相当务实的：这个信息是否有用？

(6) 时间导向。财务会计记录和报告组织机构的财务历史过程。只有在交易发生之后，才会在账户中编制分录。尽管财务会计信息可以用作未来规划的基础，但信息本身是历史信息。财务会计的目标是“讲述过去的情形”，不是将来的情形。与此不同，管理会计的正式框架中包含了代表对未来的预测、估计和计划指标，也包含了关于过去的信息。

(7) 信息内容。财务会计仅把握了组织机构业务事项某个子集的部分特性（即日期、账户和金额），这些事项被财务会计师定义为“会计交易”。财务会计报告主要以货币形式汇总了这些事项的影响。不同的是，管理会计汇总了许多对决策者有用的各类信息，包括货币和非货币信息。这些信息既反映材料的数量，又反映材料的成本；既反映雇员的数量和劳动工时，又反映人工成本；既反映产品的销售数量，又反映产品销售收入、废品率和报废成本等。有些信息肯定不是货币化信息，例如新产品的开发时间、生产产出量、按时交货率、产品故障率、收到的客户投诉数量以及竞争对手的估计市场份额。

(8) 信息精确度。管理层需要非常及时的信息，并且往往愿意牺牲一些精确度以满足报告的速度。因此，在管理会计中，近似值往往与精确的指标一样有用，甚至更加有用。尽管财务会计

也不能做到绝对精确,但管理会计对近似值的利用较财务会计更为广泛。

(9) 报告频度。公司只需按年发布详细的财务报表,并按季发布简化的中期报告。与此相反,在大型企业中,每个月都要发布非常详细的管理会计报告,对于某些业务活动则需每周、每天甚至更频繁地出具报告。为方便管理层随时把握(实时基础)信息,有些管理会计信息还必须随时更新。

(10) 报告及时性。为满足精确性的要求和外部审计师年审的需要,再加上印刷和对外公布花费的时间,财务报告的发布一般在会计期间结束的几周之后。对于大型公司,如果会计年度结束于12月31日,股东往往会在3月或4月才能收到年报。与此相反,由于管理会计报告中可能包含了管理层需要立即采取措施的信息,这些报告通常在每月结束后的几天之内发布(日报会在第二天早晨发布)。

(11) 报告主体。财务报表将企业作为一个整体描述。尽管跨行业经营的公司需要按几个行业分别报告收入和利润,但这些行业只是企业整体的大型分支机构。与此相反,管理会计重点关注主体中较小的局部——个别产品、单项任务、单个经营程序,或个别区域、部门及其他责任中心。如我们将要在后续章节看到的,将企业组织的总成本在各个局部之间进行分配的需要,会给管理会计带来一些重大的问题,这些问题在财务会计中是没有的。

(12) 潜在责任。公司如果在年报或向SEC提交的文件中报告了带有误导性的财务信息,则会遭到股东或债权人的起诉,尽管这种事情不常发生。相反,如前所述,管理会计报告无须遵循GAAP,也非公开发布的文件。尽管经理人可能会承担违法或不道德行为的责任,且管理会计信息在其不当行为中确实起到了一定作用,但造成责任的不是管理会计报告,而是不当行为本身。

15.2.2 相同点

财务会计与管理会计之间确实存在重要的相同点。多数财务会计要素也能在管理会计中找到,这有两个原因。首先,GAAP在财务会计上可用的种种考虑,对于管理会计也同样奏效。例如,管理层的报告系统不能以较低层级对利润的无法验证的主观估计数为基础;出于同样的原因,财务会计也需要遵循历史成本和收入实现原则。

其次,对凭证或计算机记录中经营成果的汇总,例如,订单和发出单据、客户的收款账单、完成的保修单、收回客户支付的货款、收到的发票、填写的支票、消耗的人工、借入的款项以及借款的到期和归还,这些都为财务报告和管理会计提供了可以共享的原始资料。⁶因此,有一种假设,即基础数据仍需根据公认财务会计原则进行归集。若非如此,则收集数据的工作量就要加倍。

或许财务会计和管理会计信息最重要的相同点在于二者均可用于决策。财务会计信息有助于投资人评价公司的前景,以便做出向该公司提供债权或权益资金的决策。管理会计信息可用于管理层较大范围的决策领域,包括(但不限于)产品定价、原料供应、人员配备、固定资产投资以及对个别主体和经理人进行的绩效评价。

【例15-1】 某年12月份,公司向客户运送了价值100 000美元的设备。在次年的1月份,向客户发出的收款账单金额为120 000美元。提高的价格反映了因安装造成的加价因素。

公司的会计师需考虑收入列报的年份以及不同部分的销售收入(即设备本身和附加的安装

部分) 相配套的成本。公司的管理会计师则更加关注提供给管理层使用的信息。他们关心这些交易对公司和部门利润、绩效评价和激励机制的影响。更直接地讲, 生产经理想要了解是否达到了客户对产品的特殊要求, 对交货时间的要求以及客户是否满意。营销经理想要了解客户选择本公司产品的原因, 选择本公司提供附加服务的原因以及产品出售并计算应付销售人员佣金的具体时间。公司的财务主管想要了解客户何时支付货款, 也就是现金何时可以用于再投资。⁷

15.3 管理会计信息的种类和用途

如前所述, 财务会计信息基本来自于单独的流程, 受 GAAP 约束, 并统一使用会计基本等式: 资产 = 负债 + 所有者权益。管理会计则比较复杂。许多企业确实有单独的管理会计系统, 但系统中的信息可用于两个截然不同的目标: ①计量收入、成本和资产; ②控制。管理会计还服务于第三个目标——帮助在多个备选行动方案中做出选择 (称为备选方案筛选问题)。用于第三个目标的信息不能直接取自管理会计系统, 因为每个备选方案筛选问题都需要适合自身的会计信息组合, 而正常的管理会计系统无法完全适应各种变数。

管理会计不存在类似于统驭财务会计的基本等式的统一等式。另外, 对于管理会计的三个目标来讲, 每个目标都有适合其所用信息的一系列原则和规律, 但这些原则和规律却不适用于其他目标。若将适用于一个目标的规律用于解决其他目标之下的问题, 就会导致严重的错误。

表 15-2 归纳了管理会计三个目标的信息用途。其中某些用途与历史信息相关, 某些属于对未来的估计数。前者记录已经发生的事实, 后者是对将要发生事项的估计。在 Herbert Simon 对用途特征的描述中, 历史数据属于得分记录信息 (我们做得如何?) 或注意力导向信息 (需要注意什么问题?); 相反, 对未来的估计属于解决问题信息 (处理问题的最佳方式是什么?)。⁸ 这里我们还要加一句: 报告历史信息或未来估计数都会带来影响性的冲击, 即报告这类信息会影响经理在日常活动中的行为模式 (这与成绩报告单会影响学生的行为是一个道理)。

表 15-2 管理会计信息的目标及用途

目标	使用	
	未来预测	历史数据
计量	对外报告的基础	正常定价决策
	分析经济效益	
	成本类合同支付	
控制	分析管理绩效	战略规划
	激励、嘉奖管理人员	预算
方案选择	无	短期经营决策
		资本预算

每种目标均可使用的会计信息包括收入、成本、费用、资产和负债。为方便起见, 在后续的介绍中, 我们重点强调成本。本章将给出各种类型成本的举例, 它们以 Varsity Motors 公司为例, 是本书第 1 章 (见本书财务会计分册) 介绍过的一家汽车经销公司。

15.3.1 计量

从计量角度出发, 管理会计系统侧重于完全成本的计量。(能够从完全成本计量系统中导出的其他成本概念将在后续内容介绍。)

完全成本会计 (full cost accounting) 计量实施某种作业消耗的资源。生产产品或提供劳务的完全成本是下列两项内容的合计: ①可直接追溯到产品或劳务的成本, 称为**直接成本** (direct cost); ②生产产品或劳务共同发生的成本摊入的合理份额, 称为**间接成本** (indirect cost)。完全

成本会计不仅计量生产产品或提供劳务发生的直接与间接成本,而且计量管理层关心的其他作业发生的直接与间接成本,例如从事研究项目或经营员工自助餐厅。因此,完全成本不像人们想象的那样,仅限于计量制造业的商品成本。

【例 15-2】在 Varsity Motors 公司,一项汽车修理业务的直接成本包括修理消耗的零部件成本以及技师完成修理工作花费的时间成本。一项修理业务的完全成本则包含这些直接成本以及间接成本摊入的合理份额,这些间接成本包括维修店的供暖和照明、店长的工资、房产税、保险甚至总经理的工资。

完全历史成本可以用于财务报告。我们已经探讨了 this 用途,特别是在第 6 章,还列举了产品流经生产各流程时用来归集产品材料成本、直接人工成本和其他生产成本的会计分录。⁹

在很多销售合同中,买方同意按产品或劳务的生产成本加上定额利润后得出的价格支付货款。在此情况下,成本一般是指完全成本。同样,在确定产品或劳务的售价时,企业往往也用完全成本的估计数加定额利润作为参考。非营利组织靠收费筹集业务活动所需资金,比如高校和医院,其收费标准也是基于对提供劳务完全成本的估计数。

最后,对完全成本的估计可以用于某些类型的计划活动,特别是称为战略规划的计划。

本书第 17~19 章将介绍完全成本信息的计量和使用。

15.3.2 控制

管理会计系统的构建方式便于通过责任中心计量成本。责任中心 (responsibility center) 是一个组织单元,其经理人对该单元的经营活动和绩效负有责任。这种结构很有必要,因为控制活动只能由人来完成。

对未来责任成本的估计数会在计划过程中使用,特别是称为预算的年度计划程序。责任中心发生实际成本的历史记录用于报告和分析责任中心绩效。这种报告很有用,因为它们与负责绩效的经理的组织结构完全匹配。修正的措施只能由人来完成,因此一旦绩效不尽如人意,在采取修正措施之前必须明确责任人。

【例 15-3】Varsity Motors 售后服务部 6 月的利润表显示,在售后服务部业务量相同的情况下,修理零部件的成本高于平常。在对此进行调查时, Lee Carroll 意识到,售后服务部的报表在零件的用途上没有把用于服务部修理业务的零部件与出售给服务站以及出售给愿意自己修车的顾客的零部件加以区分。经仔细考虑, Lee Carroll 决定将服务部拆分为两个责任中心,一个负责修理业务,另一个负责出售零部件 (不论出售给外部客户还是出售给修理业务部)。从这以后,这两个责任中心将分别出具各自的报告。

本书第 20~25 章将介绍如何使用责任中心构建的成本信息。

15.3.3 备择方案筛选决策

很多决策涉及比较各个备择方案将要发生的估计成本 (以及将要实现的收入和将要运用的资产)。这类信息无法直接从管理会计系统获得,因为相关成本对每个备择方案来讲都是独一无二的。

这些成本一般是指对未来成本的估计数。与各种类型的估计相同,他们有时来自于历史成本记

录。由于这些估计数显示了各备选方案成本的不同，因此常被称为**差量成本**（differential cost）。

【例 15-4】福特汽车公司向 Varsity Motors 提供了除继续销售福特汽车之外的福特卡车销售与售后服务机会。在考虑这个机会时，公司总经理 Lee Carroll 与经销业务会计估计了卡车销售与售后服务能带来的年度额外收入以及增加的销售成本、卡车销售人员和技师的薪酬成本、卡车零部件存货占用的资产成本以及扩大维修店占用的资产成本等。这些收入、经营成本和资产项目均与 Varsity Motors 当前的经营模式不同。Carroll 决定拒绝这一提案，因为他对估计的差量投资报酬不够满意。

很多备选方案筛选决策仅涉及与特定业务局部相关的短期问题。对于这类决策，只需要对直接成本进行估计即可满足相关性要求。这类问题将在第 26 章介绍。其他决策期限较长，且涉及整个企业或企业的部门。对这类决策来讲，完全成本才是关键。我们将在第 27 章对此进行讨论。

15.4 数据库

直到 20 世纪 80 年代，收集和使用管理会计信息的正式系统还是以本书第 4 章介绍的日记账和分类账系统为主，辅以各种经营活动的详细记录。在此之后，**电子数据表**（spreadsheet）和**数据库**（database）系统开始普及使用。电子数据表提供了两个维度序列的数据，包括横行（通常以数字编号区分）和竖栏（通常以字母顺序编号区分）。数据库系统有多种形式，但大部分数据库都能存储多维序列的数据，并按具体的决策输出定制报告。我们有必要将以往使用的分类账系统与新系统各自的贡献能力进行比较，因为信息技术的发展对管理会计系统有着重要的影响。

每个分类账都有两个方向：借方和贷方。以表 15-3 所列的销售收入账户为例，销售收入记入账户贷方，销售退回记入账户借方。8 月的销售净收入通过将借、贷方的发生额分别加总，并以贷方合计数减去借方合计数即可得到。于是，分类账余额是通过相加和相减得到的——这是分类账中仅有的数学运算。

表 15-3 分类账与电子数据表的比较

销售分类账 销售收入				
借方		贷方		
8 月 22 日（退货）	100	8 月 1 日	605	
		4 日	1 253	
		12 日	903	
		18 日	2 800	
			5 561	
		余额	5 461	
电子数据表 （栏）				
（行）	销售收入	销售成本	销售毛利	毛利率（%）
	1	2	3	4
A	605	423	182	30.0
B	1 253	815	438	35.0
C	903	642	261	28.9
D	2 800	1 820	980	35.0
E	（100）	（60）	（40）	40.0
F	5 461	3 640	1 821	33.3

8月的销售收入金额列示在表15-3电子数据表中的第1栏。电子数据表中的每一个格,可按所在行的字母和所在栏的数字标注,列报内容或为一个数据,或为一个计算数据的公式。从A~E行的指标为8月的销售收入金额,E1格中带括号的数字表示该金额为减项。

8月销售收入总额为A1~E1各格数字的合计数。电子数据表本身反映了这一合计数,公式隐藏在数字后面,但可以根据需要随时调出。因此,电子数据表可按照指令完成对任何序列数据的加减法运算。

电子数据表还有许多功能。它可以反映各格之间的关系,并反映任何公式的计算结果,不论有多么复杂。例如,8月的销售成本列示在第2栏,合计金额为3 640美元。在第3栏,计算机算出了每笔销售收入(或销售退回)的销售毛利及毛利合计。在第4栏,计算机算出了每笔销售业务和全部销售业务的毛利率。对销售收入总额来讲,33.3%的毛利率可以用公式(销售毛利/销售收入)计算得出。

数据库系统通常包含了电子数据表的全部数学功能,它的功能甚至更加强大。如果数据编码恰当,这些系统能将组织机构的原始数据存储在一个 n 维矩阵中。例如,销售收入和毛利指标可以轻而易举地按照客户、区域、分销商、产品类别、销售人员或销售时点分别计算和报告。帮助组织机构编制管理报告的基本数据源与用于财务会计目的的数据源是相同的(如销售报告、发票、标准成本等)。这些额外的信息分类和报告极少用于财务会计目的(有些可能会用于计税目的),但很多分类和报告信息对管理层决策具有相当高的价值。因此,这些数据及相关的公式和报告格式可以说是组织机构管理会计系统的组成部分。

计算机能力的开发以及数据电子化运动的发展导致数据库的应用与日俱增。一旦形成电子记录,数据可从其来源(机器或人)以极低的成本迅速传递到数据库。例如,沃尔玛超市在电子现金收款机上记录每一笔销售收入和销售成本,这些电子信息每天传输给总部。整个公司的销售收入在第二日早晨即可获得。

计算机在数据定位、操控和报告方面也十分迅捷。在分类账系统中,找到某一项目列示的页码可能需要几分钟,而计算机可以在一秒钟内从几百万数据中找到其中任何一个。在分类账系统中,汇总和报告信息靠手工完成;使用电子数据表,则由计算机来完成。每18个月,计算机处理数据的速度就会加倍,而处理数据所需的单位成本也随之同步降低。一旦计算机写入数据处理程序,实际工作仅需很少的时间和成本。但是,这些结果只有在计算机程序正确的情况下才能获得。编程者必须预设数据的全部用途。只要有一个用途被忽略,机器就不会提供需要的结果。如果编程者提供了不必要的计算过程,就会徒增系统的复杂性。

信息技术、数据截取设备、计算机硬件软件、放弃分类账而将数据在电子数据表和数据库中的移动组合等趋向带来的优势,均对管理会计系统产生了重大影响。如本书第1章(见财务会计分册)所述,可扩展商务报告语言(XBRL)甚至可以促成不在同一国家的公司和主体之间更加密切的合作。例如,XBRL允许客户和供应商直接参与公司的内部预测和预算程序。¹⁰这些进展使得原始数据的记录、存储、操控和报告的费用以及将数据转化为可用信息的过程变得成本低廉,而且形成的信息往往更具价值,因为这些信息的敏感度更高、更方便管理层使用。

15.5 管理会计概述

在深入探讨细节之前,我们在此对管理会计信息的性质和用途做一个总体概括。在后续章节