

C 第一章

CHAPTER ONE

成本管理会计概论

学 习 目 标

1. 了解成本管理会计的作用；
2. 把握财务会计与成本管理会计的区别与联系；
3. 理解成本管理会计的本质与职能作用；
4. 掌握成本管理会计信息的质量特征；
5. 认识成本管理会计师职业道德规范。

重 点 难 点 提 示

- 管理会计在发展与演进过程中与成本会计之间密不可分的联系；
- 财务会计与成本管理会计的本质区别与联系；
- 成本管理会计方法中边际分析的基本原理,如差量分析、动态规划和控制思路。



第一节 成本管理会计的发展与演进

现代管理会计脱胎于成本核算,臻于成熟后再回归母体,突破了传统管理会计的界限,使二者更加完善统一。成本管理会计是成本核算的基本原理结合现代管理会计而形成的一个新领域。

从传统意义上说,会计有两大分支,一个是财务会计,一个是管理会计,二者共同构成现代会计的主体。财务会计(Financial Accounting)的主要目的在于通过定期编制财务报表,为企业外部与企业有不同经济利益的个人和组织等提供信息服务,为他们提供据以进行投资、信贷及其他相关决策的信息。随着我国社会主义市场经济的建立与发展、国有企业体制改革和现代企业制度的建立与完善,尤其是资本市场和上市公司的发展、金融制度的改革,我国的会计制度发生了巨大的变革。适应社会主义市场经济发展的会计制度已经确立,会计准则的制定基本上实现了与国际会计的接轨,财务会计信息也日益成为公众、企业、政府及有关方面进行经济决策,实施监督和调节的重要依据。管理会计(Management Accounting)的形成与经济技术的发展,管理实践的要求以及管理科学的发展是密切相关的,管理学为管理会计提供了理论指导,企业的实践对于会计方法的变革起到了重要的推动作用,成本会计也和管理会计同步完善。

一、财务会计

会计的产生最初源于借贷记账法下的“簿记”制度,逐步完善成为一门独立的经济学科,即后来的财务会计。财务会计主要通过对企业经营活动的确认、计量、记录汇总和编报会计报表,向企业外部的有关利益集团或个人提供他们据以决策的会计信息。财务会计虽然仍沿用传统的会计方法和程序,但它与传统的会计有很大的不同。传统会计主要是满足既是经营者又是所有者的业主的需要,而现代财务会计的主要目标则是向企业外部与企业有着各种利益关系的集团或个人提供会计报表,满足其相关决策对会计信息的需要。会计目标的变化是由会计环境的变化所引起的。社会金融和货币体系的发展,资本市场的不断完善,企业资本筹集的社会化和公众化,是发达国家和一些发展中国家经济发展的重要特点。企业社会环境的改变使企业成为社会经济利益的集结点和纽带,企业财务会计信息成为公共产品的特点越来越明显,日益成为公众、企业、政府及有关方面进行经济决策,实施监督和调节的重要依据。可见会计信息客观上起着平衡和协调各方面的经济利益,引导社会经济资源流向和合理分配经济资源的作用。因此社会对于会计信息的要求越来越高,要求财务会计站在客观、公正的立场上,要求会计信息的提供必须遵循一定的标准或原则,以保证会计



信息的真实可靠,这就是公认会计准则。所以世界上经济较为发达的各个国家都在不同程度上发展并制定会计准则。遵循会计准则是现代财务会计的主要特点。试想在一些西方国家,如果没有会计准则,没有会计报表的审查制度,那么公众就会失去对会计信息的信赖,现行的资本市场和金融体制也就难以维持。

我国在 2006 年进行了会计准则的修订,修改了 1 项基本准则和 37 项具体准则,对于公允价值、金融工具、关联方交易等方面的会计核算方法予以确定。2007 年 1 月公布实施了新会计准则,在市场经济环境下,遵循基本会计准则,对企业的经济活动进行连续、系统和全面的计量、确认、记录与汇总,定期编制财务报告,为企业外部有关利益团体提供其据以决策的有关信息。

二、管理会计

与传统财务会计不同的是,管理会计并不着力于传统的会计记录和计量,而是把重点放在对于企业内部决策的分析上。它的内容具体包括信息的收集、分类、加工整理、分析报告和信息传递等。管理会计与财务会计不同,其服务对象不是企业外部的有关利益集团,而是侧重于为企业内部的经营管理服务,管理者依据管理会计提供的信息管理和控制企业的经营活动。与财务会计相比,管理会计的历史较短,它萌芽于 20 世纪初,20 世纪 50 年代传统管理会计的体系及内容基本形成,并得到了较为迅速的发展,80 年代以来又有了许多发展与创新。其形成和发展是同现代企业的内外环境及与之相应的管理学理论和实践的发展相联系的。

根据会计界学者的观点,一般认为管理会计的发展和演进分为以下几个阶段。

(一) 20 世纪初管理会计萌芽阶段

在此之前经济发展的水平还不太高,市场也不够发达,企业的规模不大,其组织形式多为独资或合伙方式,所以企业的内外关系较为简单。企业的经营管理者通常凭着自己的智慧和经验,就可以管理好企业,所以对会计在管理方面的职能没有专门的要求。20 世纪以来,社会经济和科学技术有了很大的发展,生产工艺日益复杂,企业的规模不断扩大,传统的经验管理难以对企业的生产经营活动进行有效控制,这就导致了泰勒(Frederick Taylor)科学管理的产生。泰勒的科学管理强调对动作和时间的研究,对生产过程的各个方面进行严格的标准化。随着泰勒科学管理的推行,会计为了配合科学管理的实施和提高生产效率,就产生了标准成本、预算控制和差异分析等方法。这些用于企业内部管理方面的会计方法的出现,为管理会计的形成奠定了基础。

(二) 20 世纪 20—60 年代管理会计形成发展阶段

继泰勒的科学管理理论之后,基于企业内外环境的变化,如从事多种经营的综合性大



企业的兴起、技术进步推动经济的迅速发展和市场竞争的加剧,管理学又有了许多发展,如20世纪20年代的决策理论、40年代的行为科学、50年代的数学流派和60年代的系统管理学等。随着管理方法的推行与实践,服务于管理的会计也得到了相应的发展,如与决策相联系的决策分析、为配合职能管理和行为管理的业绩评价和责任会计、数学流派的各种数量分析方法的应用等。管理会计的发展也是与企业管理的实践紧密相关的,早在20世纪20年代杜邦公司的管理者设计了多个重要的经营和预算指标,以合理有效分配资源和协调各部门的经营活动。例如,管理会计中使用的评价指标投资报酬率,当时就是杜邦公司用以评价部门和公司业绩的重要指标,其财务主管唐纳德森·布朗(Donaldson Brown)还说明了如何将其分解成销售利润率和资产周转率,分别反映产品经营和资产管理业绩。

20世纪50年代,管理会计的系统方法与理论已基本形成,成为企业进行科学管理、提高经济效益的重要工具。在1952年的世界会计学会年会上,“管理会计”一词被正式确认。当时一些国家的财务会计准则也日趋成熟,财务会计服务于外部利益集团的目标得到进一步的肯定和强调,会计准则对于财务会计的约束性进一步增强,管理会计和财务会计终于从单一的会计系统中分离开来,成为现代会计的两大分支。

(三) 20世纪70—80年代成本会计和管理会计融合阶段

20世纪70年代,尤其是80年代以来由于科学技术进步和社会经济的发展,企业的环境发生了巨大的变化,产品更新速度加快,市场竞争激烈,企业环境变化对管理会计的发展提出了新的挑战。为适应管理的需要,管理会计又有了新的发展,如作业成本计算和作业管理、适时生产系统、综合记分卡与经济增值等。这些新的观念和方法的产生极大地丰富了管理会计的内容。管理会计在其发展过程中,越来越倚重于成本会计的最新成果,再加上传统管理会计本身就包括这许多成本会计的内容,二者的融合成为未来的发展方向。

第二节 成本管理会计的本质与特征

虽然财务会计的信息也为企业内部都管理所用,但信息的提供并不以内部使用者的意志为依据,它受会计准则的约束,着重于过去事件的如实反映,因此财务会计方法的特点是描述性的。管理会计突破了会计的传统模式,吸收和借鉴了管理学、微观经济学、工程技术研究、统计学和现代数学的一些理论与方法,其特征主要是分析性的,具有很大的灵活性。管理会计与财务会计信息的不同之处可以概括如表1-1所示。



表 1-1 财务会计与管理会计提供信息报告特点一览表

主要项目	财务会计提供信息报告特点	管理会计提供信息报告特点
信息使用者	外部使用者: 股东、债权人、监管机构等	内部使用者: 企业各级管理者
信息的属性	历史性、滞后性	现时性、预测性
信息报告的类型和频率	对外财务报表: 年度、中期、季度	内部报告: 根据需要随时提供
信息报告的目的	对外一般决策用的财务报表	对内特定决策、控制等具体目的
信息报告的内容	反映企业整体的总括性情况, 与企业内部决策无关。	反映企业内部机构、部门等的详细情况, 与企业内部决策相关。
信息报告的约束性	要求符合会计准则	不受会计准则约束
信息报告的验证程序	公认会计师审计、出具审计报告	无须审计

一、成本会计的基本目标

在市场经济条件下, 企业要在竞争中生存并获得发展, 必须以市场为起点, 安排生产, 组织销售, 加强管理和控制, 以降低成本、增加利润, 使自身在竞争中得以生存和持续发展。利润是企业经营管理的直接目标, 所以获取尽可能多的利润, 是管理会计提供信息、参与决策、执行计划和实施控制的准则。如短期决策是以短期利润的高低为标准, 长期决策是以投资报酬率的高低为标准, 亦即寻求长期利润的最大化。计划是决策的具体化, 执行和控制是保证计划所确定的利润目标得以实现的途径。管理会计的方法虽灵活多样, 但共同之处都是围绕利润及其相关变量的关系展开的。在进行企业本量利分析、长短期决策、生产预算、标准成本系统分析、责任会计控制工程中, 无一不是以利润为基本导向的。

二、管理会计方法的基本特征

管理会计方法总体性质是分析性的, 把企业的经营管理纳入动态分析和控制的轨道, 而不是传统会计的静态描述。管理会计的主体可以表述为决策与规划会计和执行与控制会计, 其中决策分析可以区分为短期决策和长期决策分析。它有目的地吸收了经济学、管理学和数学的研究成果, 借鉴工程技术研究和统计分析等方法, 表现出方法的灵活多样。贯穿着边际分析的基本原理, 表现为差量分析、动态规划和控制的具体方式, 使微观经济理论呈现为可操作性。所以管理会计的短期决策分析基本上可以分为三种类型:

1. 成本与成本的比较分析问题;
2. 成本与收入的比较分析问题;
3. 企业内部资源的分配问题。

成本问题着重于选择达到特定目的的最低成本方案, 分析平均成本与边际成本的关系, 以确定企业内部成本最优的经济规模和生产方式, 如不同生产设备的选择、设备的租用或购



置、存货控制等。成本与收入问题涉及的是边际成本与边际收入的关系问题,研究的是在生产能力既定的条件下,如何充分利用生产能力,以增加利润,如特定的价格决策、亏损产品应否停产等。资源的最优分配问题包括重要的概念如机会成本,典型的应用如线性规划及与其相关的影子价格。影子价格是线性规划对偶问题的最优解,立足于投入,表示资源的边际成本;立足于产出,表示资源的边际收入。经济资源的分配决策就是根据成本或收入对总收益的影响幅度来进行的。

长期投资决策建立在货币时间价值的基础上。货币时间价值是资本机会成本的体现,是资本对时间的增量,其数值确定与资本的边际成本或边际收入是联系在一起的。

执行和控制是保证计划所确定的目标得以实现的实施过程,主要通过计划执行结果与预算的比较,评价执行者的工作成绩,通过差异分析获得反馈信息,以便采取措施,达到控制的目的。其中影子价格和增量成本在制定内部转移价格中的运用、剩余收益、经济增值用作评价投资中心的指标、业绩评价中的相关性原则等都注重边际增量对于责任中心的行为和执行结果的影响。

通过以上分析可知,管理会计始终贯穿边际分析基本原理,采用差量分析的具体形式,与财务会计的总括性静态描述的方法是根本不同的。同时在进行以利润为导向的分析中,大量使用成本会计资料,利用成本计算、成本控制、成本分析、成本预算、成本决策、成本考核等手段,达到为管理会计分析决策提供帮助的目的,完整地体现了成本会计和管理会计的统一性。

三、提供信息的时间特征

财务会计主要是对于已经发生的经济事务进行完整、准确、连续的记录和计量,所提供的信息具有历史的特征。虽然财务会计也涉及未来的事件,如固定资产使用年限的估计、坏账准备的估计提取等,但这些相对于财务会计的信息总体来说是微不足道的,并不能改变财务会计信息着重于历史描述的基本特征。管理会计服务于企业内部管理,以未来的事件为决策和控制对象。计划是决策的具体化,通过预算落实到具体环节,并作为执行和控制的依据,从而保证决策所确定的目标的实现。管理会计的新概念——综合记分卡所体现的战略管理更是面对未来的典型,所以管理会计所提供的信息的时间特征是现时和未来的,这与管理会计重视历史数据并不矛盾,历史数据是预测和规划未来的起点,历史信息可以提供反馈和经验信息,从而保证其所提供的现时和未来信息更为客观可靠。

四、提供信息的约束性

投资者和债权人是外部信息使用者的主要代表,他们要求了解企业的财务状况、经营成果及经营成果的分配,以及企业的偿债能力等,据以进行投资和信贷方面的有关决策。除了



投资者和债权人以外,有关政府和证券交易管理机构也要了解企业的详细情况,借以发挥有关的监督和调节作用。然而这些不同的利益集团,并不直接参与企业的经营管理活动,只能从企业所提供的财务报告中获取信息。财务报告是企业的经营管理者提供的,出于某些目的,报表的提供者可能有意歪曲或不愿提供详实资料,或者应用了不恰当的会计方法造成会计信息的不真实,这就要求财务会计必须遵循会计准则以保证会计信息真实可靠、客观公正。可见财务会计提供会计信息受会计准则的严格约束,这些约束包括会计事项的计量与确认的标准、会计处理的程序和方法、会计报表的种类与格式、会计报告的时间等各个方面。

管理会计服务于企业内部管理,所以提供信息是根据经营管理和决策控制的需要,不受会计准则的约束,其方法和程序具有很大的自由度和弹性。例如,会计计量可以不遵循历史成本原则,视不同的情况而采用重置成本或现行价格;在成本的计算上可以不采用传统的完全成本计算方法,而采用变动成本计算方法;业绩评价指标既可以用财务指标也可以用非财务指标;报表的种类没有严格规定,而是根据管理的需要设计,其编报的时间和格式都没有特别的要求;在计算和分析方法上,更是灵活多样,表现为多种学科的相互渗透,以满足经营管理过程中不同方面决策和控制的需要。所以管理会计在提供信息的过程中,没有较为严格的约束,其宗旨在于满足管理的需要,符合成本效益原则,有利于企业经济效益的提高。

五、信息与人的行为的关系

管理会计受现代管理理论的影响很深,如信息经济学理论、代理人理论等,在提供信息时非常重视信息对人的行为的影响。管理会计进行计划和预算时要考虑有关指标对各级管理和执行者行为的引导,目的在于产生积极的激励作用,调动内部各方面的积极性,使之为企业的总体目标努力工作,如责任中心评价指标的设置、预算标准的确定、激励政策的选择等。在执行和控制过程中,管理会计关注执行者的行为结果,以便取得反馈信息,修正计划指标,影响或引导有关方面的行动方向,所以行为科学在管理会计中得到了量化。而财务会计在提供信息时不允许以引导信息使用者的行为为动机而对信息进行任何修正,财务会计必须依据会计准则,只能是客观如实地、如同摄像机一样来反映和描述企业经营活动的历史全貌,而让信息使用者根据客观情况自行作出判断并据以进行决策。

20 世纪 80 年代以来,管理会计又有了许多创新,增加了一些新的内容,但以上所述管理会计的基本特征并未发生实质性的变化。例如,经济增值是考虑了资本机会成本后的增量,仍然属于差量分析与控制的表现形式。除此之外还有价值链分析、全面质量管理、适时生产系统和综合计分卡等,使得管理会计在新的经济形势下迅速进入战略管理会计阶段,重视会计职业道德建设,管理会计与成本会计的融合趋势更为明显,内容也更加成熟完善。



第三节 成本管理会计的职能作用与信息质量

一、企业目标和管理职能

(一) 企业目标

众所周知,企业与非营利组织最根本的区别就是追求利润的最大化,从而达到整个社会财富的最大化。由此可见,企业的主要目标是获取尽可能多的利润,以回报其投资者并保证企业自身的生存和持续发展。在现代社会经济环境中,企业主要目标的实现是建立在相关子目标的基础上的,以保证企业适应环境变化,实现与内外环境的协调发展。子目标主要有产品成本的最小化、产品的主导地位、赢利的成长性、市场的多元化、环境保护责任、社区服务、企业的财务弹性和长期增长等。

(二) 企业管理的基本职能

企业为实现经营目标会建立一系列内部管理职能程序,以保证利润目标和日常经营目标的实施。企业的管理职能主要包括决策、计划预算、组织实施和控制经营活动四个方面。决策是决定企业经营活动中大大小小的行动方案,它贯穿于企业经营管理过程中的各个方面与所有环节,是企业管理的重心。决策所确定行为方案的实施有赖于严密的计划和预算,通过计划和预算将方案实施过程中的各方面工作和目标要求具体化,使之成为各个执行部门行动的直接目标和指南。企业的各项经营活动能否达到计划和预算的目标,又有赖于计划期内预算实施过程中的组织执行和控制程序。执行和控制就是跟踪实际实施过程,通过工作业绩的分析评价,取得反馈信息,修正预算控制实施过程,使得各项经营活动按既定目标进行。虽然现代企业的管理环境发生了巨大的变化,管理的理念和方法有许多创新和发展,但企业管理的基本职能并未改变。不同的是,随着经济发展变化的多样性,在基本管理会计职能方式的基础上,企业的决策、计划预算、组织实施和控制都呈现出越来越丰富的途径和方法。

二、管理会计的职能作用

管理会计从产生之日起就服务并参与企业内部管理,这一特点决定了它的职能主要针对企业内部经营管理和决策等发挥作用。其目标就是提供管理信息满足实施各项管理职能的需要,为企业的管理者和决策者提供第一手信息资料。



（一）为决策提供客观可靠的信息

决策是管理的核心,为了保证企业各项决策的正确性,管理会计通过收集和分析同该项决策相关的信息,为企业各方面的决策提供客观可靠依据,参与决策影响引导决策。企业的决策从时间上来说主要分为两大类型:短期决策和长期决策。短期决策分析中,管理会计主要吸收微观经济学的理论,运用增量分析、差量分析和本—量—利分析,分析相关成本和相关收入对企业利润的影响,为企业经营过程中一些非常规性的短期决策提供依据。长期决策要重视时间因素对决策的影响,管理会计以货币的时间价值为基础,归集和分析现金流量,考察时间价值对现金流量的影响,分析现金流量与相关因素的关系,从而为长期投资决策提供依据。

（二）为决策目标的实现制定计划,编制预算

决策选定方案的实施和目标的实现,有赖于严密的计划和控制。计划包括长期财务计划、年度总预算和业务预算等。管理会计通过制定计划及编制经营预算和资本预算的方式,确定实施决策方案的步骤和目标。预算是将经营过程中的各项工作和目标逐步分解,使之数量化和具体化,并通过协作沟通层层落实,成为各执行部门的工作目标和依据,也是实施控制的重要环节。

（三）为企业经营活动提供指导,实施控制

决策所确定的目标能否达到,预算能否顺利实施,有赖于计划和预算实际执行实施过程中的控制。管理会计通过追踪企业经营活动的预算执行过程,归集实际经营活动中的各项数据资料,通过预算数据和实际数据的比较,揭示和分析差异,发现问题并调查分析原因,帮助管理当局对预算实施过程进行控制,指导经营活动按既定的目标运行,同时取得反馈信息,对计划预算的不足之处加以修正,以保证计划和预算的客观可行。管理会计还通过预算与实际执行情况的比较,对企业各部门的工作业绩加以客观评价,运用激励机制产生激励效果,调动员工的积极性。此外,管理会计还注意各种管理和激励方式对人的行为的影响,改善企业内部的人际关系,提高员工的敬业精神和士气。

（四）成本确定和成本计算

企业经营活动的各个环节,经营管理的各个方面都离不开成本信息的运用。管理会计在参与企业决策、编制计划和预算、帮助管理部门指导和控制经营活动的过程中,处处贯穿着成本的确定和成本的计算,因此成本确定和成本计算是管理会计职能的重要方面。为了适应管理的不同要求,管理会计对成本进行不同的分类、不同的定义,对成本确定采用不同的分析和计算方法。管理会计的成本确定和计量方法也是随管理的要求而逐渐发展的,如



适应于传统管理的标准成本计算和变动成本计算,适应于现代战略管理的质量成本计算、作业成本计算、目标成本计算及生命周期的成本确定与计算等。

三、管理会计信息的质量特征

管理会计信息虽然只为企业内部的管理者所使用,但是,管理会计在本质上不失会计的基本特点,即它所提供的信息要具备一定的质量要求。与财务会计相似,其质量要求主要包括准确性、相关性、可理解性和及时性。

(一) 准确性

准确性(Accuracy)是指所提供的信息在一定的范围内是正确的,不正确的信息对管理是无用的,甚至会导致决策的失误从而影响企业的经营业绩。准确性也称为可靠性,要求提供准确的信息而并非信息绝对精确。管理会计是面对未来的,许多信息建立在估计和预测的基础上,主观因素不免会影响信息的准确性,管理会计的目的是在一定的环境和条件下,尽可能提供正确可靠的信息。

(二) 相关性

管理会计服务于企业的管理决策、内部规划和控制,其信息不受对外报告规范的约束,大量使用预测、估计未来事项等信息,可能达不到财务会计信息的客观性和可验证性的要求。对于管理会计而言,信息的相关性价值要高于客观性和可验证性。当然在相关的基础上,应尽可能客观可靠。

相关性(Relevance)是指管理会计所提供的信息必须与决策有关。提供不相关的信息会贻误决策时机,浪费决策时间,导致决策的失误。相关性是与特定决策目的相关,与某一决策相关的信息与其他决策不一定相关。

(三) 可理解性

可理解性(Understandability)也称为易懂性。如果提供的信息不为使用者所理解,那么其作用就会降低,甚至不为决策者所用。因此管理会计所提供的信息应以使用者容易理解为准,以使用者容易理解和接受的形式及表达方式提供。而提高易懂性的途径就是管理会计师应与信息的使用者加强沟通和协商,就管理会计报告的形式和内容进行讨论。当然易懂性是指对具备一定经营管理知识的经营管理者来说的,而非那些毫无经营管理知识,而又不努力了解这些信息的人。

(四) 及时性

及时性(Timeliness)是指管理会计适时、快速地为信息使用者提供决策所需要的相关信



息。在现代社会经济环境中,知识日新月异,只有依靠及时的信息才能作出正确合理的决策,才能把握机遇获取成功。但及时性和准确性往往难以兼得,为了追求准确性就可能牺牲及时性,反之为了及时性就必须牺牲准确性。因此应根据具体情况权衡利害,在及时和准确性之间进行折中,以满足决策者的需要。

四、成本和效益原则

管理会计对信息收集和处理程序的设置、业绩评价指标的设计、控制措施的运用都应考虑其成本和产生的效益。以成本和效益原则(Cost-Benefit Theme)为约束,权衡方法的详略、程序的简繁及数据的精确和粗略等。可以说管理会计对信息的处理、传递和应用,始终贯穿信息的经济分析这条主线。对任何信息或信息系统的形成、建立、存在或变更的成本和收益都要进行计量、分析和评价,使对信息资源的获取和利用建立在获取经济效益的基础上。与财务会计相比,成本和效益原则的约束对管理会计更为显著,是最基本的指导原则。

第四节 管理会计师职业与职业道德规范

纵观成本管理会计的发展历史,它自身的发展及在管理中作用,大大促进了管理会计职业化的发展,其中最为明显的是美国。在美国和欧洲发达国家,管理会计师与注册会计师一样,已发展成为专业化的职业队伍。

一、美国管理会计师的职业发展

1972年美国全国会计师联合会(National Association of Accountants, NAA),后改名为管理会计师协会(Institute of Management Accountants, IMA)设立了“管理会计证书”(Certificate in Management Accounting)项目,并建立了执业管理会计师协会(Institute of Certified Management Accountants, ICMA)负责实施。同年由管理会计师协会主持,举行了美国第一次执业管理会计师(Certified Management Accountants, CMA)资格考试。考试的内容为:经济学和企业财务;组织行为学,包括职业道德;对外财务报告准则、审计和税务;企业内部报告的编制和分析;决策分析,包括决策模型的建立和信息系统。目前总部位于新泽西州蒙特威利的ICMA负责CFA(Certified In Financial Management)和CMA项目的实施,负责考试的各项事宜,如出卷和阅卷等工作。

CMA资格考试项目的目的在于促进管理会计职业的发展,使管理会计师在现代管理活动中发挥积极参与者和贡献者的作用,像注册会计师一样,得到工商界的信任和青睐。自管理会计证书项目实施以来,在管理会计的教育、研究、培训和职业化发展中都取得了显著的



成果,执业管理会计师与注册会计师一样得到了社会的认可,报考的人数逐年增多,获取管理会计证书已成为一些企业聘用员工的优先条件。管理会计师协会在其 1988—1989 年度的通告中指出:许多公司的会计部门和财务管理人员中都有执业管理会计师,他们最初通常是这些部门的职员或部门主管,其后被任命为公司的财务经理或财务主任。而且该项目还得到了企业界的广泛支持,《幸福》杂志所列的许多家大公司向其职员提供财务上的支持,鼓励他们参加管理会计师资格考试。可见管理会计师项目的实施,大大提高了管理会计的教育水平,吸引和鼓励更多的人从事这一领域的学习和研究,从而推动了管理会计理论与实践水平的提高。

二、管理会计的职业道德规范

1969 年管理会计师协会成立了管理会计实务委员会 (Management Accounting Practices Committee, MAP), 1995 年改名为管理会计委员会 (Management Accounting Committee, MAC), 负责管理会计实践中的发展和信息交流等事务。该委员会的工作之一是就有关会计问题向其他职业组织或政府机构发表见解, 表明立场; 工作之二是就管理会计的概念、术语、技术方法和实务, 向协会成员和企业管理提供指南和指导。管理会计委员会关于管理会计技术和实践等方面的见解是通过发表文告的方式进行的, 其文告被称为“管理会计公告” (Statements on Management Accounting, SMA), 如 1981 年发表的“管理会计的定义” (Definition of Management Accounting), 1985 年 6 月发表的“服务和行政管理成本的分配” (Allocation of Service and Administrative Cost), 1988 年发表的“管理会计职业教育” (Education for Careers in Management Accounting) 和 1997 年发表的“管理会计和财务管理道德规范标准” (Standards of Ethical Conduct for Practitioners of Management Accounting and Financial Management) 等。管理会计委员会的工作促进了管理会计技术水平的提高, 推动了管理会计概念、术语、方法和道德规范的公认和标准化。近年来, 相关的文告内容更加完善。

管理会计委员会 1997 年 4 月 30 日发表了“管理会计公告——目标”, 其中“管理会计和财务管理道德规范标准”从四个方面对管理会计师的品质提出要求: 胜任 (Competence)、严守秘密 (Confidentiality)、诚信 (Integrity)、客观 (Objectivity)。

胜任是从知识能力方面对管理会计师的品质要求, 要求管理会计师保持一定的知识、技术和技能水平, 熟悉有关的法律和制度, 能够根据相关的信息和可靠的数据进行分析、提供报告, 胜任管理会计工作, 履行相关职责。

严守秘密要求管理会计师除非出于法律责任的要求, 否则应当严守在执行业务过程中所获取的机密。还应避免在执行业务履行责任的过程中泄露秘密, 防止利用掌握的机密为自己或他人谋取任何利益。

诚信是指管理会计师要正直诚实、维护信誉, 在执行业务的过程中应维护相关各方面的



利益,杜绝任何阻碍和破坏合理公正执行业务履行职责的行为和活动,拒绝收受礼品和贿赂,防止参与或支持有损信誉的活动。

客观要求管理会计师应如实客观地反映情况,对可能影响信息使用者决策的有关信息应予以充分揭示。

以上是对一个合格的管理会计师的基本要求,与此相对应的还有在执业中遵守行业规则,尽专家注意义务,及时交纳会费,遵守与管理会计师执业相关的法律法规和企业制度等。

三、其他国家或组织管理会计职业化的发展

除美国以外,其他发达国家的管理会计也在职业化和专业化方面取得了长足发展。

1980年4月,美国、澳大利亚和欧洲的十个国家的会计人员联合会在法国巴黎举行了一次国际性会议,第一次探讨如何推广和应用管理会计,表明管理会计的发展和应用得到了世界的关注和认可。目前英国、加拿大、澳大利亚和日本等国都有类似美国管理会计的资格考试和职业组织。例如,加拿大的管理会计师协会(Society of Management Accountants, SMA)负责组织和管理加拿大管理会计师证书的考试事宜。考试内容与美国相似,包括管理会计、财务会计和管理学。目前加拿大约有30 000名管理会计师任职于全国的工商企业和政府机构。英国的特许管理会计师协会(Chartered Institute of Management Accountants, CIMA)类似于美国的管理会计师协会,负责管理会计师资格考试及课程设置,并为其成员提供教育、职业发展和商业活动等广泛的服务。CIMA的考试内容包括基础会计、管理会计基础及运用、企业管理、战略管理会计和管理会计控制系统等。国际会计师联合会(The International Federation of Accountants, IFAC)所属的财务与管理会计委员会(Financial and Management Accounting Committee, FMAC)也致力于提高管理会计师的能力与作用,该委员还发表了一些有关国际管理会计实务方面的文告,如管理会计的概念、项目的管理控制、资本支出决策的内部控制和管理质量改进等,目的在于提高管理会计专业服务的质量水平,扩大管理会计师的专业服务在国际上的认可范围。^①总之无论是国际性还是一些国家的会计职业组织在管理会计教育、推广应用和职业化发展方面都起着重要的推动和促进作用。

我国注册会计师资格考试和职业认可已运行多年,但目前还没有实施专业管理会计师资格考试和职业资格认可制度。我国会计师资格考试与西方国家的管理会计师考试有相似之处,会计职业界可以采取一些措施,促使一般会计师资格考试发展为管理会计师职业资格考试制度,从而在管理会计的职业化方面与国际接轨。事实上,我国无论是注册会计师资格考试还是一般会计师的资格考试都已将管理会计列作考试的重要内容。管理会

^① Steve Lawrence, International Accounting[M]. 大连:东北财经大学出版社,1998:268.



计方法在我国企业管理中的运用也非常广泛,管理会计师职业化在我国的发展,无疑将对我国管理会计理论与方法的研究以及在企业管理中的推广和应用起到更大的促进作用。

事实上,我国的《会计法》、《注册会计师法》、《公司法》和《企业会计准则》等法律法规对于会计师的职业道德都做出了明确的规范,要求管理会计师自觉遵守,以保证我国会计师行业沿着健康的方向发展。

本章小结

本章主要介绍成本管理会计的基本知识和基本理论,以帮助读者对成本管理会计的体系有一个完整的了解和把握。本章主要内容包括:成本管理会计作为一门独立学科的发展与演进、成本管理会计的本质与特征、成本管理会计的职能作用、成本管理会计的信息质量、成本管理会计的新领域和新发展以及会计师职业和职业道德规范。

现代企业会计有两大分支,一是财务会计,一是管理会计。作为传统会计模式的财务会计先于管理会计出现,并且为管理会计提供信息数据资料。从另一个角度来说,也可以把管理会计作为财务会计的发展和延伸。当然,财务会计的基本方法与管理方法有所不同。财务会计的主要职能是核算和监督,其目的是为企业外界提供有用的决策信息,而管理会计则是适应企业内外经济环境及相应的管理学理论和实践的发展而产生的,其目的是为企业内部的管理和决策提供有用的信息。

成本管理会计的主要职能包括:为决策提供客观可靠的信息;制定计划,编制预算;成本确定和成本计算;指导经营,实施控制。成本管理会计的以上职能完全是以企业经营管理工作作为基本的出发点,围绕管理的理念进行的。此外,在会计信息质量特征的要求上,管理会计信息与财务会计信息在很多方面相同或相近,如可靠性、相关性、可理解性和及时性等。成本管理会计的方法表现为灵活多样,但并不是杂乱无章的,其中贯穿着边际分析的基本原理,表现为差量分析、规划控制的具体方式,使微观经济理论呈现出可操作性。成本管理会计的总体方法是分析性的,突破了传统会计静态描述的缺陷。成本管理会计在提供信息时也要受成本效益原则的约束,提供和使用信息的成本应当低于使用信息所产生的经济利益,以保证成本管理会计对于提高企业经济效益所应当发挥的功能。对于信息收集和处理程序的设置、业绩评价指标的设计、控制措施的运用等,都应考虑其产生的效益。以成本和效益原则为约束,权衡方法的详略、程序的繁简以及数据的精确和粗略等,都是完全必要的。

成本管理会计在管理中的作用以及它自身的发展,促进了成本管理会计职业化的发展。在一些发达国家,如美国,成本管理会计师与注册会计师一样,已发展成为专业化的职业队伍。除美国以外,其他发达国家的成本管理会计也在向职业化和专业化的方向发展,如英国、加拿大、澳大利亚和日本等都有类似美国的管理会计师资格考试和职业组织。我国目前



处于起步阶段。

在本章的学习中,应重点掌握成本会计的主要特征、成本会计的职能、成本管理会计信息的质量特征、成本会计的基本原则以及管理会计与财务会计的区别和联系。

重要概念

财务会计	成本会计	管理会计的信息质量
管理会计的职能作用	管理会计职业化	管理会计师
管理会计师职业道德		

案例分析

案例一 ABC 公司有一个新来的会计人员张某,对于管理会计知识不甚了解。以下是他对管理会计提出的个人观点:

- (1) 管理会计与财务会计的职能一样,主要是核算和监督。
- (2) 管理会计和财务会计是截然分开的,无任何联系。
- (3) 管理会计报告要在会计期末以报表的形式上报。
- (4) 管理会计吸收了经济学、管理学和数学等方面的研究成果,在方法上灵活多样。
- (5) 贯穿管理会计的理论是本量利分析理论。
- (6) 管理会计服务于企业外部,受会计法规的约束。
- (7) 管理会计的职能主要是满足企业各项管理职能的需要。
- (8) 管理会计的信息质量特征与财务会计的信息质量特征完全不同。
- (9) 在提供管理会计信息时可以完全不用考虑成本效益原则。
- (10) 管理会计师可以将手中掌握的信息资料随意提供给他人。
- (11) 与财务会计相比,管理会计不能算是一个独立的职业,它的职业化发展受到限制。

要求:

1. 对以上观点加以分析说明,指出正确与否。
2. 说明企业主要的管理目标和管理职能是什么。

案例二 TD 公司针对目前的主要产品 W 的生产、研制及开发急需编写一份管理计划书。现在如果不考虑 W 产品的研究、开发及生产中的详细数据,仅从管理会计理论考虑,你认为有哪些最新的管理理论可以帮助你构架该管理计划书的基本格局? 应当如何正确使用财务会计和成本会计的相关数据来服务于管理会计?

参考答案

案例一

1. 对于该会计人员观点正误详细分析如下:

(1) 错误。管理会计的职能与财务会计不同,它不在于对数据的核算和监督,而着重于管理方面。具体可表述为:为决策提供客观可靠的信息;制定计划,编制预算;成本确定和成本计算;指导经营,实施控制等。该会计人员混淆了财务会计和管理会计的职能,核算和监督是财务会计的主要职能。

(2) 错误。管理会计和财务会计是现代会计的两大分支,财务会计先于管理会计而存在,对管理会计的产生和发展都起到了积极的铺垫和推进作用。管理会计通常使用财务会计的资料来进行管理和经济效益方面的计算和分析。该会计人员把财务会计和管理会计完全割裂开来,容易在企业内部造成财务会计和管理会计的对立,从而造成企业内部核算和管理方法之间的矛盾,对企业不利。

(3) 错误。财务会计报表必须在规定的日期上报,但管理会计信息的提供有其独特的时间特征,即不必拘泥时间的限制。由于管理会计信息服务于企业内部,根据内部管理的需要,当在企业经营管理中发现需要由管理会计解决的问题时,就应随时提出管理会计报告。另外,管理会计信息的报告形式也不受会计法规和会计制度的约束。

(4) 正确。管理会计的方法是灵活多样的,但并非杂乱无章的,其中贯穿着边际分析的基本原理,表现为差量分析、规划控制的具体方式,使微观经济理论呈现出可操作性。管理会计的总体方法是分析性的,突破了传统会计静态描述的缺陷。

(5) 错误。管理会计中贯穿着边际分析的基本原理,而不是本量利分析原理。本量利分析原理不过是边际分析的基本原理在企业成本、业务量和利润分析中的一个具体应用。该会计人员以偏概全,不利于管理会计作为系统理论在企业实际中的应用。

(6) 错误。管理会计信息主要应用于企业内部,不受会计法的制约。详细解释请参见(3)。

(7) 正确。从管理会计的具体职能考虑就可以得出结论,管理会计的职能是满足企业各项管理职能需要的。无论是制定计划、编制预算、成本确定、成本计算还是指导经营、实施控制,都完全以企业经营管理为基本的出发点,围绕管理理念进行。

(8) 错误。在会计信息质量特征的要求上,管理会计信息与财务会计信息在很多方面相同,如可靠性、相关性、可理解性和及时性等。该会计人员认为管理会计的信息质量特征与财务会计完全不同,必然会使管理人员误以为管理会计信息可以不准确,由于无固定时间限制就可以不及时,在时序上和使用方法上就可以前后不一致。这有可能导致企业内部信息混乱、令出多门的现象,甚至造成相互推委、以假乱真。所以一定要正确理解管理会计信息的质量特征,在实践中注意掌握尺度,保证信息的真实可靠、准确及时。



(9) 错误。管理会计在提供信息时也要受成本效益原则的约束。提供和使用会计信息的成本应当低于未来可能取得的收益,以保证管理会计工作对提高企业经济效益所应当发挥的功能。对于信息收集和处理程序的设置、业绩评价指标的设计、控制措施的运用,都应考虑其花费的代价。以成本效益原则为约束,权衡方法的详略、程序的繁简以及数据的精确和粗略等,都是完全必要的。该会计人员忽视成本效益原则,必然会在工作中出现获取信息的成本浪费现象,给企业带来经济损失。

(10) 错误。管理会计的信息资料只能用于企业内部,作为管理会计师绝对不可以将资料随便提供给企业外部人员,否则会违反保密原则,同时也严重违反了管理会计师的职业道德规范。职业管理会计师的职业道德规范主要包括胜任、严守秘密、诚信、客观。该会计人员“可以将信息资料随意提供他人”的观点同时违反了严守秘密和诚信原则。对管理会计信息资料不慎重的提供和使用,有可能给企业带来重大损失。

(11) 错误。管理会计在企业经营管理中的作用以及它自身的发展,促进了管理会计职业化的发展。在一些发达国家,如美国,管理会计与注册会计师一样,已发展成为专业化的职业队伍,潜力巨大。除美国以外的其他发达国家的管理会计也在向职业化和专业化的方向发展。现在英国、加拿大、澳大利亚和日本都有类似美国的注册管理会计师资格考试和职业组织。

2. 企业的主要管理目标和管理职能:以赢利为导向的企业的主要管理目标是获取尽可能多的利润以回报投资者,并保证企业自身的存在与发展。企业管理的主要职能包括决策、计划预算、组织实旌和控制。其中决策贯穿于企业各个方面,是企业管理的核心。

案例二

1. 如果不考虑生产、研制开发的具体技术过程和数据,仅从管理会计理论的角度,可以参照以下新兴的管理理论来构架管理计划书。

(1) 信息经济学。对于新近研制和开发的产品建立一个专门的信息系统,用来收集国内外市场上同类产品的相关信息,包括研究开发、生产技术、市场调研、质量管理、人力资源、金融融资等方面的信息,以帮助企业实现该产品的领先地位和市场占有率。同时发挥管理会计数量分析的优势,形成信息会计。此外,必须考虑成本效益原则,对于信息系统的设计、建立、存在或变更等方面的成本,应与其产生的未来收益相比较,进行计量、分析和评价,从而使信息资源的获取和利用建立在最佳经济效益基础上。

(2) 价值链分析系统。因为是新产品开发,所以产品投产形成规模经营后,可能会导致企业经营规模大,经营领域广,经营活动的作业链冗长,作业链的关系复杂等情况。因此,无论产品研制成功后是由本企业生产还是委托外企业生产,都有必要建立价值链分析系统,将企业复杂的组织和经营进行分解,消除非增值作业,以保证产品质量和提高产品价值,同时方便成本计算。

(3) 作业成本计算和作业管理。对于新产品可以考虑采用作业成本计算法计算产品成



本。作业成本计算法在计算产品成本时,区别不同作业,按作业归集成本,并按引起作业成本变动的成本动因分配成本,从而使成本计算更加合理准确。同时可应用作业管理方法,寻找生产经营中的作业规律和特点,并利用其规律帮助进行生产管理,从而减少非增值作业,改进增值作业。

(4) 适时生产系统。对新产品的生产,可以考虑实施适时生产系统。适时生产系统的目的是消除生产过程中不增加价值的储存、等待等作业,使产品的生产周期等于对产品进行直接加工和处理的必要时间。它是一种拉动式的生产组织方式,要求企业按照客户订单的需求来组织生产,由最后生产工序自后向前推进安排生产,组织采购,环环衔接,以消除等待和储存,从而做到零存货。新产品投产时若能实施适时生产系统,则可以引导企业全面质量管理的改进,使企业生产布局更具有弹性,并提高员工队伍素质。

(5) 全面质量管理理论。全面质量管理、作业管理、作业成本计算、适时生产系统是相互联系和相互支持的。质量就是产品消费者的满意程度。只有实施全面质量管理,努力提高产品质量,才能满足消费者的要求。对新产品的开发尤其要注意产品质量管理。

(6) 综合记分卡。综合记分卡是针对信息时代传统财务指标在信息传递和业绩计量方面存在的缺陷,将企业目标设立和企业内外环境结合起来的一种战略业绩计量与管理系统。该系统既考虑财务目标,也考虑非财务目标,并对所有相关目标都建立了业绩评估指标。它通过对企业财务、顾客、企业内部经营活动程序和创新与学习等四方面的计量和评价,将企业的使命和战略转换为业绩计量方法。如果采用综合记分卡对新产品的开发进行评估,对提高整个企业的业绩会卓有成效。

2. 财务会计和成本会计可以为管理会计提供基础的数据资料,因为财务会计和成本会计在核算方面都具有真实准确的特点,这种信息在使用中表现出客观、可信度高等特点。但是在使用这些信息的过程中还要注意把握管理会计的特点。管理会计信息服务于企业内部,根据企业管理决策和控制的需要编报,不受企业会计准则和会计法规的影响,其方法和程序也有很大的自由度和弹性。具体表现在以下方面:

- (1) 信息计量可以不采用历史成本原则,而视情况采用现行价格或重置成本。
- (2) 在成本计算上不采用完全成本法,而采用变动成本法计算。
- (3) 会计报表可以采用多种形式,如图表、文字说明、数据计算、图象显示等。
- (4) 计算和分析方法灵活多样,多种学科相互渗透。
- (5) 数据的准确度上可以突破财务会计必须准确的要求,计算不必特别精确,可省略不必要的尾数,以更宏观地反映管理中的问题。

复习思考题

1. 财务会计和管理会计的主要区别在哪里?



2. 成本会计的形成和发展与企业的经营环境有什么联系？表现在哪些方面？
3. 企业内部的管理控制职能与成本会计的内容有何联系？
4. 成本会计有哪些重要特点？
5. 成本会计的信息应具备哪些质量特征？
6. 成本会计的主要职能包括哪些？
7. 20 世纪 50 年代以后，成本会计又有哪些新的发展？
8. 举例说明成本会计的方法如何表现为灵活多样。
9. 成本会计的职业化、专业化发展有什么意义？会产生什么影响？

C 第二章

CHAPTER TWO

成本计算的基本方法

学 习 目 标

1. 了解成本的定义和作用；
2. 把握成本的主要类型；
3. 掌握产品制造成本的计算程序和方法；
4. 理解财务会计和管理会计对成本信息的不同使用方法；
5. 学会运用分批成本法和分步成本法进行产品成本的计量和控制。

重 点 难 点 提 示

- 财务会计和管理会计对成本的不同分类标准；
- 制造费用和间接费用的分配方法和预定分配率的设定；
- 分步成本计算法下的成本计算和会计处理方法。