

PEARSON



BUSINESS  
ADMINISTRATION  
CLASSICS

工商管理经典译丛·会计与财务系列

Administration Classics

# 成本与管理会计

(第13版)

Cost Accounting: A Managerial Emphasis

(13th Edition)

查尔斯·T·亨格瑞 (Charles T. Horngren)

斯里坎特·M·达塔尔 (Srikant M. Datar)

乔治·福斯特 (George Foster)

著

马达夫·V·拉詹 (Madhav V. Rajan)

克里斯托弗·伊特纳 (Christopher Ittner)

王立彦 刘应文 罗炜 译

中国人民大学出版社

**图书在版编目 (CIP) 数据**

成本与管理会计：第 13 版/亨格瑞等著；王立彦等译。

北京：中国人民大学出版社，2010

(工商管理经典译丛·会计与财务系列)

ISBN 978-7-300-12594-7

I. 成…

II. ①亨…②王…

III. ①成本会计…②管理会计

IV. F234

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 155319 号

工商管理经典译丛·会计与财务系列

**成本与管理会计 (第 13 版)**

查尔斯·T·亨格瑞

斯里坎特·M·达塔尔

乔治·福斯特 著

马达夫·V·拉詹

克里斯托弗·伊特纳

王立彦 刘应文 罗 炜 译

Chengben yu Guanli Kuaiji

---

出版发行	中国人民大学出版社		
社 址	北京中关村大街 31 号	邮政编码	100080
电 话	010-62511242 (总编室)		010-62511398 (质管部)
	010-82501766 (邮购部)		010-62514148 (门市部)
	010-62515195 (发行公司)		010-62515275 (盗版举报)
网 址	<a href="http://www.crup.com.cn">http://www.crup.com.cn</a>		
	<a href="http://www.ttrnet.com">http://www.ttrnet.com</a> (人大教研网)		
经 销	新华书店		
印 刷	涿州星河印刷有限公司		
规 格	185 mm×260 mm 16 开本	版 次	2010 年 9 月第 1 版
印 张	42.5 插页 1	印 次	2010 年 9 月第 1 次印刷
字 数	1 156 000	定 价	79.00 元

---

**版权所有 侵权必究**

**印装差错 负责调换**

# 工商管理经典译丛·会计与财务系列

## 出版说明

21世纪是知识经济时代，也是全球经济融合的时代，越来越多的外资企业进入中国市场，同时中国的企业也在不断地走向世界。面对充满竞争和机会的新世纪，我们不但要总结国内先进的管理经验和方法，更要了解国际发展动态，学习西方先进的管理思想和方法。会计作为一种商业语言，在企业经营管理活动中发挥着十分重要的作用。吸收国外最新的科研成果，了解国外会计的最新发展动态，对提高我国的会计理论研究水平及企业管理水平，都将有很大的帮助。

中国人民大学出版社一直致力于为读者提供高水平的会计学教材和学术著作，出版了一系列高水平的教科书，促进了国内会计领域教学的发展。20世纪90年代，为了适应中国新的会计制度改革，中国人民大学出版社推出了“中国人民大学会计系列教材”，得到读者的广泛好评。在这套本土化教材成功的基础上，我们又引进了一批西方尤其是欧美影响较大的图书，现在奉献给读者的这套“工商管理经典译丛·会计与财务系列”，侧重于引进西方优秀的教科书。本系列教材具有以下特点：

1. 高质量。均选自欧美等国家最流行的教科书，其作者都是蜚声国际的会计学、财务学专家、教授。因此，这些教材能够代表国际会计的较高水平。

2. 内容丰富。既能满足学习会计学基础的需要，又具有一定的理论深度；既能满足本科生、MBA学生的需求，又能满足研究生、相关领域研究人员的需要。

3. 体系开放。目前已推出《会计学原理》（第18版）/克米特·D·拉森等、《中级会计学》（第12版）/基索等、《政府与非营利组织会计》（第12版）/厄尔·R·威尔逊等、《审计学：一种整合方法》（第12版）/阿尔文·A·阿伦斯等、《财务管理基础》（第11版）/斯坦利·B·布洛克等、《中级财务管理》（第8版）/尤金·F·布里格姆等、《跨国公司财务管理》（第7版）/艾伦·C·夏皮罗、《公司理财》/乔纳森·伯克等、《财务报表分析》（第10版）/约翰·J·怀尔德等，还将陆续推出《财务呈报、报表分析与估值：战略的观点》（第6版）/克莱德·P·斯蒂克尼等、《高级会计学》（第8版）/阿诺德·J·帕勒等一系列相关图书。我们会根据高校教学的发展、老师教学的需要以及广大读者的反馈，适时、不断地补充和更新本系列丛书，以满足广大读者进一步的需求。

一套好的丛书既需要出版者和作者的精心设计和维护，也需要读者的细心呵护。真诚希望大家能一如既往地支持我们，给我们提出宝贵的建议和意见。

中国人民大学出版社

# 译者前言

会计作为一种管理信息系统，其直接产品表现为一整套有关企业经营、财务状况的数字信息。这些数字信息能在多大程度上为决策者所用呢？即所谓会计信息的相关性问题。在我国，长期以来企业会计信息主要是满足对上级主管机关的报告和财政主管机关的汇总需求。即使是在改革开放以后证券市场兴起，会计信息的相关性也至多是有限度地扩展到资本市场投资人。随着企业改革的深入，管理者对企业承担效益责任和保值增值责任的程度，与计划经济时代早已不可同日而语，管理者越来越迫切需要能够真实反映企业经营状况，尤其是涉及企业短期和长期决策的信息，而现有的以财务会计信息为主的企业会计信息系统，并不能满足内部管理需求。会计信息缺乏管理价值内涵，对内部管理者而言就是缺乏相关性。这种不能被满足的需求，就是会计信息缺乏管理价值的表现，但也正是我国管理会计发展的空间。

以下先简要透视欧美管理会计的发展沿革，尤其是 20 世纪 80 年代以来所取得的新突破，及其促进整个企业会计信息系统重构的过程，从而提出发展我国管理会计的线索。

## 1. 欧美管理会计发展沿革

- 与财务会计相比，管理会计更关注企业内部运营和管理

记录交易信息的会计报告系统的历史可以追溯到千年以前，但产生汇总和报告组织内部交易信息从而满足管理者的需要，源自近代大工业的发展。由于 19 世纪以前的交易交换活动大多发生在单业主企业与个人之间，而单业主企业不存在管理的层次问题，企业主只是关心更多地从交易中取得现金，一切活动都可以通过直接交易来进行，当然就不存在长期决策问题。但是随着机器大工业生产时代的到来，企业主必须为企业投入大量资本金，雇用长期合同工人，已经不可能只是指望通过直接交易市场来完成企业所有的交易。企业必须自主生产，企业主必须对内部进行管理，以达到投入产出的效益比。最初出现的一些组织形式多为等级制，正是在这些组织中产生了对会计信息处理的新需求。生产产品转换过程的内部化，要求企业在缺乏市场的条件下组织“定价”，从而产生了近代的管理会计。

最初的管理会计可以很好地满足企业管理的需求，而且随着工业化的深入，全球市场的扩大，管理会计也逐步加入了一些成本计算和管理以外的内容，如引入 ROE（净资产收益率）、ROI（投资收益率）等指标体系，衡量企业的长期投资决策效益。这时，整个管理会计信息系统不仅可以提供有关成本管理的及时、真实的信息，还逐步发展成为一种双向沟通系统，在企业内部的规划、控制、交流、激励、评价等方面发挥作用。管理会计更像是企业长期战略决策的一部分，虽然其机制本身并不能保障企业的成功，但缺乏有效率的管理会计系统的企业是很难成功的。

然而到了 20 世纪二三十年代，当几乎所有与管理会计有关的技术方法都出现以后，管理会计的发展却似乎停步了。分析其原因，部分是因为采用管理会计系统的大型企业的成功，使得小型企业以其为范例，不再追求创新和改进。而实际的情况是，产品的多样化和技术进步带来的生产过程的复杂化，在企业内部已经形成对管理会计信息的新的需求。可惜会计理论界和教育界并未意识到这一点，由此成为企业内部成本信息扭曲、短期行为加剧这



类问题的信息根源。管理会计信息的相关性开始丧失。

另一导致管理会计信息相关性丧失的客观因素是外部信息需求的增长。30 年代以后, 外部市场尤其是证券市场强化了社会对企业财务信息披露的需求, 以降低投资者的风险, 保护投资者的权益。外部审计也得到了强化。与此同时, 企业的股权越来越多地分散到众多小股东手中, 企业受到的来自对外财务报告的压力不断加大。面对压力, 企业自然会将会计工作的重心更多地转向“对外”。企业必须为了满足资本市场管理者和广大股东的要求, 按照某些权威部门制定的标准, 定期地对外公布财务报告, 报告中的数字要方便阅览者的理解, 必须首先加以人工整合, 结果是更加难以理解。制定的所谓标准在不可能考虑每个特定企业经营管理的方方面面的情况下, 还是列举了种种复杂的会计处理方法, 企业会计人员不得不忙于编制各期的财务报告, 不再愿意花时间去设计和改进管理会计系统。企业管理者也受到了迷信财务数字的投资者的影响, 不得不时时关注外部对自己的财务评价, 琢磨如何修饰自己的财务数字表现, 而不是关注企业的长期生存和发展。一句话, 推动管理会计发展所必备的企业精神和基本要求丧失了, 管理会计也就不能再为企业的管理者提供高度相关的信息。

这种情况持续到 20 世纪 80 年代初期的情形是, 管理会计信息几乎完全依附于财务会计信息系统。对管理者而言, 这些信息既缺乏时效, 又过于笼统; 对规划和控制而言, 更是被扭曲的信息。遗憾的是, 这种状况并没有被会计界的大多数人感受到。正因为如此, 当其被研究者揭示出来以后, 立即在欧美的管理会计界引发了极大震动, 无论是实务界还是学术界都开始对以往的理论 and 实践进行反思, 并对传统管理会计系统按现有的技术条件、环境因素, 结合企业的实际情况进行了革新, 从而促成了管理会计教育和理论研究的新发展。

#### ● 理论界的发展

20 世纪 80 年代初期, 管理会计理论发展的最大推动力, 是经济学的委托—代理理论。代理人和委托人之间的责任关系和内容, 是双方在事前的雇佣合同中约定的。由于在委托—代理理论中个人被认为是被特定利益所驱动, 所以一旦双方合作行为与特定利益最大化行为出现背离, 就会使得整个企业的利益受损, 主要的情形包括: 第一, 合约签订以前的逆向选择问题, 即代理人因为特定利益而作出与企业整体利益不一致的选择; 第二, 合约签订以后的道德风险问题, 即代理人面临行为选择上面对利益冲突时的道德两难。无论出现哪一种情况, 都会对公司的整体效率和效益造成损失。

最初的代理模型只是关注风险规避和惰性条件下的代理人与委托人之间均衡的薪酬计划, 也就是委托人在激励机制与风险选择之间的制约均衡。很明显这只是企业行为的一个方面, 后来这一理论逐步扩展到研究管理会计过程和方法在公司内部发挥作用的必要性以及如何发挥。从这一意义上说, 委托—代理理论为我们提供了认识整个企业管理会计的基本理论框架。后来的实证研究也证明, 该理论与企业的部分实际行为 (如企业长期投资选择, 短期行为倾向, 签订薪酬合同等) 保持一致。但是由于模型本身的假设过于严格, 分析过于简洁, 使得理论在实践中直接应用的效果不明显, 对理论的实证检验也非常有限。针对理论模型的缺陷, 90 年代以后, 委托—代理理论又形成了几大分支: (1) 分析式代理理论。简称代理理论, 注重分析方法的规范化, 坚信严格方法下必定回到正确答案。(2) 交易成本理论。强调模型参与人的有限理性, 交易成本以及合同的不完美性, 可以很好地解释在发生突发事件的情况下, 模型内部的稳定性, 以交易成本的最小化解决代理基本模型与实践的脱节。该理论非常强调实证研究, 强调问题的发现, 而不是答案。(3) Rochester 模型。强调企业内部均衡之外的劳动力市场与资本市场的作用, 以及交易成本、机会主义行为的存在。该理论的模型分析过程非常明确, 尤其注重利用数据对所提出假设的实证性验证结果, 可以很好地解释管理者对财务政策的选择倾向和公司模式的选择行为。

以上两个模型大大拓展了传统代理模型在实践中的应用, 尤其是在以下几个方面的工作中取得突破: (1) 内部监督的价值, 主要涉及企业代理人、委托人双方的信息状态, 以及监

督系统本身的成本—效益分析；(2) 盈余行为，主要考察企业内部披露原则的适用性，以及存在代理人私有信息情况下的信息披露的帕累托最优水平；(3) 成本分摊选择，主要讨论零和博弈条件下，委托人的最优成本分摊政策选择；(4) 业绩评价与回报评价，从敏感性角度设立模型，考察不同业绩/回报评价组合的最优化。

这些方面作为传统委托—代理理论模型的有益补充，构成了未来管理会计理论界研究的基本框架。但是，就算有了构造严谨的模型作为补充，委托—代理理论仍存在很大的改进空间，尤其是对后两个模型而言，模型发展并不像前者那样完美，尤其是对诸如交易成本、均衡等基本概念的定义过于模糊，内容也不够全面，相关的批判性和改进性的文章是近年的焦点。除了理论模型的探讨，实证检验方法也受到批评。由于管理会计本身是一项涉及企业方方面面实践活动的工程，管理会计理论研究倾向于理论本身必须是经过企业的实践检验的，而对实证研究方法而言，希望得出的结论应当是涉及委托—代理理论的一般性原则，所以不可能直接拿来解释企业中出现的特定问题，这是由企业实践的复杂性和实证研究的局限性所决定的。所以单从方法论的角度而言，即使委托—代理理论对管理会计理论的发展具有基础性支撑作用，管理会计本身仍然需要有自己特定的拓展。

#### ● 实务界的发展

应该说，前述管理会计在理论上的飞跃，首先是基于管理会计实务在科技进步企业已经出现的变革（尽管还不够普遍）。

企业管理会计实务上的变革和发展，很大程度上由企业的组织形式所驱动，而决定企业组织形式的主要因素是企业所处的经营环境。进入 20 世纪 80 年代以后，对公司企业而言，欧美市场的最大变化体现在：

(1) 竞争加剧。企业面对日益扩大的全球化市场，必须不断改进技术和换代产品，更要集中精力关注市场上客户的需求。如果市场全球化带来的只是对企业文化的冲击，那么满足客户需求所引致的市场纵深化会促使整个企业文化的重构。与之相应的企业组织结构也会发生很大的变化，要求有一定的弹性来处理全球化中的文化冲突，以及营销扩展和客户需求满足中的及时反馈。各类企业都在变革中突出自己的个性化形象。作为市场的管理者，政府也不失时机地推出限制性措施，使得企业面临的竞争环境受到更多的制约，从而日趋激烈。

(2) 经营技术的变革。在一些行业的先导企业中，为了解决机制陈旧问题，激励员工的工作积极性，出现了适时制（JIT）、全面质量管理（TQM）、弹性工作系统（FWS）等创新机制。这些机制的运用使企业内部管理者得以更深刻地了解企业在经营运作中产生的各种信息。而对员工来说，新机制放松了对其具体行为的限制，却加重了他们对生产经营的责任，有利于调动员工的积极性。另一方面计算机与企业生产过程逐步结合，使得整个企业内部信息系统更为透明。

(3) 信息技术的飞跃。突破了原有会计信息处理的手工化行为后，计算机的广泛应用，不仅使会计信息处理的手工化行为得以“电算化”，更重要的是，导致整个企业的内部管理信息流程发生了质的变化。对经营管理信息的量化、收集、处理、报告、分析系统完全可以按固定的程式进行，并进一步灵活组合。所“生产”的信息不仅数量多，而且及时、准确，可以保证贴近第一时间进行反映。

(4) 组织设计战略。今天的组织不再是单纯的责任分配，而是更多要从企业所处的环境和企业战略来考虑。无论是水平、弹性的结构，还是对外的兼并、收购行为，都是为了配合整个企业的战略发展。

正是由于以上变化，才在企业管理会计实务中出现了基于作业的成本核算（ABC）、基于作业的管理（ABM）、基于作业的预算（ABB）、标杆制（benchmark），以及业绩评价中的综合平衡计分卡（balanced scorecard）等创新方法。其中，ABC，ABM 和 ABB 强调的是突破原有的成本机制，从企业生产经营活动的作业动因出发，按作业的基础分摊成本，获取

管理信息, 制定管理决策, 改进作业质量; 标杆制和经营业绩平衡计分卡则突破了企业财务会计信息系统的限制, 吸收财务指标之外的非财务指标信息, 共同作为业绩评价的组成部分。同时其他涉及企业战略行为的新方法如战略成本等观念也已成型。

#### ● 教育界的转变

追溯 20 世纪 80 年代初期管理会计界的反省和重新发展, 是从会计学者和实务工作者对管理会计教育的知识体系 (尤其是对教科书的内容) 提出批评开始的。也就是说, 即使在欧美教育界, 相对于对财务会计领域的重视程度而言, 其实也一直存在对管理会计的忽视。在传统的教育体制下, 管理会计与财务会计长期相互困扰, 管理会计在会计教育体系中的比重相对比较轻。

从著名管理会计学家、美国哈佛大学教授罗伯特·卡普兰 (Robert Kaplan) 等所著《相关性的丧失——管理会计的兴衰》一书开始, 管理会计的变革波及了教育界。而且, 卡普兰教授本人也参与到推动管理会计理论与实践在教育界的结合中来。其所著《高级管理会计》一书, 1982 年以来有过多次修订更新版本。鉴于卡普兰教授在国际会计界的地位, 该书每个版本在内容和指导思想上的明显不同, 可以说在相当大的程度上体现了近 20 年来管理会计的重心演变。概括这些变化的要点为: (1) 建立在动因作业确认基础上的成本分摊, 既力求成本核算的精确, 为内部管理决策提供更精细的信息, 也符合财务会计的成本处理原则, 具有可行性; (2) 由 ABC 推展向 ABM, 并精辟论述了 ABC 与 ABM 的理论与实务, 并使之成为该书新的重心; (3) 通过生命周期成本 (LCC)、目标成本 (MC)、改善成本 (KC) 等, 将战略管理观念融入管理会计系统, 突出战略成本管理的意义; (4) 以综合平衡计分卡取代传统的以财务指标体系为主的经营业绩评价方法; (5) 适应于实务的特点, 减少了数学方法应用的内容。

由此可见欧美教育界对管理会计教育变革之一斑。另一方面, 管理会计理论与组织行为学、信息经济学等相关学科相结合, 也使得管理会计的内容空前丰富。

综上所述, 20 世纪 80 年代的欧美管理会计最具突破性的变革, 与市场环境变化密切联系。可以说, 是市场环境和技术环境的迅速改变, 推动了管理会计的发展。而对管理会计而言, 所有的创新都来自管理会计体制的创新。归根结底, 没有信息系统的创新就没有管理会计的发展。

#### 2. 我国管理会计发展现状分析

国内对管理会计产生兴趣, 始于 20 世纪 80 年代初期。著名学者杨时展教授、余绪缨教授、李天民教授等先后编写管理会计教材, 比较系统地引进和介绍了当时西方国家流行的管理会计理论, 管理会计才算正式登陆中国, 并逐渐为中国会计界所了解、接受、认识和重视。

在整个 20 世纪 80 年代, 由于我国正处于体制的转轨初期, 无论从认识和实践上, 给予管理会计的还基本上只是停留在借鉴意义层面的讨论。可以说在这一时期, 管理会计并未在整个国内会计界引起足够的重视。而且管理会计在引入的过程中, 由于企业体制的原因——传统的计划体制下的企业将更多的注意力放在“外部关系”, 并没有根本动力促使企业管理者去真正关心内部管理问题, 所以引入管理会计只能局限在企业内部的成本核算方面, 尤其是与计划成本貌合神离的冲突, 可以说对理论研究和实践并无意义。这种引进上先天的局限性, 使得管理会计对当时的企业而言并无显著价值, 自然也得不到应有的重视和发展。

进入 20 世纪 90 年代以后, 直到 21 世纪的今天, 虽然改革开放使企业脱离了原有的受限状态, 但管理会计理论研究并没有特别注重这一变化, 依然是一味将管理会计局限在企业内部成本管理上, 虽然出现了一些学术上的新动向, 如大力推广国外成功的经验, 总结我国实践中的成功做法, 并加以推广, 体现出一种会计研究与会计实务密切结合、互通有无的特点, 但实际上, 这种结合也仅局限在具体做法的介绍推广这一很狭隘的方面。

从总体上看, 管理会计的发展呈现出以下特点: (1) 在管理会计的应用上, 应用最多的方法为内部管理的财务分析, 本量利分析, 固定资产投资决策。这一部分应用最为广泛的内容与传统的财务部门结合紧密, 基本上不需要额外的会计信息处理, 也就是说, 大多数企业的信息系统依然是为财务会计而非管理会计设计的。(2) 管理会计的一部分在理论上完美的方法, 譬如成本差异分析等, 由于在理论的模型设计上过于简化(如单一产品、单一工资), 与实践存在脱节, 所以并不适用。(3) 在资产回报评价中, 之所以采用较为先进的指标体系, 多半是出于形式上的需要, 企业本身并没有原动力采用新的指标体系。所造成的另一后果是, 统计数据有水分。(4) 影响管理会计在企业中运用的最主要因素是企业内部管理者未给予足够的支持和重视, 从企业内部而言, 由于管理者对企业业绩不承担相应的责任, 一直就不存在强化管理水平和提高管理会计作用的动力。

而在管理会计教育界, 上述局限性体现为: (1) 对已有的管理会计应用经验缺乏系统总结和提高。其实, 西方管理会计的很多做法在我国已经有类似的实践, 并且结合我国的实际情况形成了比较成熟的做法, 取得了相当可观的发展(譬如责任会计制度), 也有了很介绍性的文章, 但大多是由实践工作者来编写的, 侧重于操作过程, 而没有使经验上升到理论的一般化的高度, 也不太适于教育推广。(2) 虽然管理会计自从被介绍进国内开始, 就逐步成为高等学校会计专业的教学必修课程, 但管理会计的设置目的似乎仅仅是为了补充财务会计的不足, 完全不涉及管理会计本身的体系设计。与财务会计从基本理论到中级、高级的体系相比, 管理会计教育显得十分单薄, 而实际上无论从会计实务还是会计教育看, 管理会计与财务会计至少是同等重要的。(3) 学术界投入的力量比较少、比较小, 学者们不肯深入实践去调查, 去访问, 去总结经验。甚至可以说, 长期以来理论界就过于偏重财务会计(这一点, 在西方国家也类似)。当然, 这种状况目前在国内外都已经有所改变或正在改变。

管理会计在我国的发展, 基本特点是起步晚、发展慢。另一方面, 从我国改革开放以来的环境来看, 企业机制的改变又为管理会计的发展提供了极好的机遇。这主要是因为有关企业产权改革的推进, 使得我国传统的企业体制必将被打破, 形成产权清晰、自主经营的法人治理机制。在面向市场的经营条件下, 企业管理者一定会更加关心企业的内部事务, 努力提高管理水平。企业的内部激励机制一旦被日益加剧的外部市场竞争激活, 管理会计就必然为企业所重视。

我国管理会计现在所处的市场环境和信息条件, 与 20 世纪 80 年代初期管理会计在欧美重获重视时的情景何其相似! 现有的企业成本会计和管理会计信息正处在失去相关性的境况, 并且因为传统的计划经济下国有企业的体制限制, 使这种相关性的失去有可能进一步加剧。可以说, 国内管理会计已经走到了变革的边缘。

### 3. 我国管理会计发展的关键

要充分发挥管理会计的作用, 提高企业经济效益, 必须从推动管理会计发展的原动力出发进行分析, 立足于我国目前的国情, 推动管理会计发展的原动力可以从下述几个方面分析。

#### ● 管理会计创新

前面回顾了欧美管理会计的发展沿革, 尤其是 20 世纪 80 年代以来的飞跃, 从中得出的结论是, 信息系统的改进决定了管理会计的发展。无论是 ABC、ABM、ABB, 还是综合平衡计分卡, 从根本上说都是突破了原有管理会计所依赖的信息系统, 更多地关注管理会计的管理本质, 重视挖掘企业经营活动信息的管理内涵, 从符合管理会计的应用角度处理信息, 从而提高了会计信息的管理质量。如果仅仅依靠财务会计的那套对外财务报表/报告和以对外披露为目的的信息系统是不可能取得以上成绩的。只有对管理会计所依赖的信息系统进行有效的重新设计, 形成以企业内外交易活动为中心的立体信息框架, 即水平方向以对外报告为目的的财务会计信息系统, 与纵深方向以对内控制为目的管理会计信息系统相结合, 才



能从根本上解决管理会计的发展问题。在这个立体信息系统中, 每一个交点都是一个企业控制的中心, 其中财务会计重整合, 管理会计重析细, 两者互相促进, 相辅相成。

目前, 我国企业在管理会计运用的技术方面并不存在难以逾越的障碍, 关键在于如何使企业增进创立管理会计系统和运用管理会计信息的意识。正如管理会计的创新只是管理会计发展的手段, 真正推动发展的还应当是来自企业管理的推动力量。

#### ● 国内管理会计停滞的根源在于内外环境需求的脱节

我国改革开放 30 多年的重点一直都是企业的产权制度, 目标是建立独立面对市场竞争, 自主经营、自负盈亏的法人实体。按照委托—代理理论的观点, 产权不明晰的后果只能是委托人与代理人之间关系的混乱, 代理人完全可以不把心思放在管理上, 而独自追求特别利益的最大化。这样, 管理会计在企业管理中的定位就一直居于次要位置的体系建设。

另一方面, 改革开放所造成的市场环境又迫切要求企业凭借经济效益立足于市场, 尤其是要注重企业的长期生命力。很明显, 后者依赖于企业的长期决策行为, 而长期决策行为的正确与否在于信息的有效性, 建立和改进管理会计系统本来正是发挥这一作用的最有效措施。提高企业效益是今天许多企业的共识, 发展管理会计却未得到足够的重视, 如果企业管理者可以一直利用私有信息, 损害企业的长远利益, 管理会计的发展也将无从谈起。所以说, 必须突破企业内外环境之间的界限, 统一两者的需求, 企业才会有动力去关注管理会计的应用与推广。

#### ● 推进管理会计研究、教育和实践的良好联系

目前在管理会计理论研究中, 学者们的研究方向可以分为两类, 一类是关注欧美管理会计的发展, 追踪欧美学者的足迹, 总结好的做法, 形成系统的评价, 进而应用于解释我国的实践活动, 解决在我国企业管理中出现的问题; 另一类则推崇深入实践, 总结成功企业的经验, 尤其是那些成功的民营企业和合资企业的经验, 从理论研究的水平发掘其共性和可推广的东西。

教育界一直都是理论研究和发展的基地, 又是会计人员的培养中心。我们认为对会计人才的培养应当既包括专业会计教育, 也包括其他类型的在职教育。从专业教育角度来看, 应当形成系统的课程体制, 其中必须包括专门的实践介绍性的课程。要达到这一目的, 可以从引进国外专业教材和师资力量做起。对于其他类型的人才培养, 除了要提高他们的管理会计意识, 还应当在管理会计基本知识之外, 加强对企业管理方方面面的其他知识的积累。后续教育将是企业管理人员和会计人员追随管理会计发展的主要手段。

#### ● 我国管理会计进一步发展的线索

(1) 建立管理会计决策系统的不同主线索: 企业经营战术管理会计——企业经营战略会计线索; 企业总厂/分厂管理会计——公司/集团公司管理会计线索; 企业经营成本管理会计——企业综合成本管理会计线索。

(2) 企业经营管理前线实施管理会计的不同线索: 生产成本控制——生产成本计划线索; 大批量/标准化生产成本管理——小批量/个性化生产成本管理线索; ABC/ABM 管理——活动标准管理线索; 综合质量管理会计——质量成本计算线索。

(3) 流通领域企业管理会计的不同线索: 面向商品流通企业的管理会计——面向产品、市场、顾客的商品流通企业管理会计线索; 批发交易业管理会计——小型零售业管理会计线索。

(4) 企业信息管理部门建立和实施管理会计的不同线索: 会计信息系统——管理信息系统线索; 企业内部信息孤岛管理会计——企业内部与外部信息共享和交换的系统线索。

(5) 现代信息技术条件下的管理会计课题, 譬如信息技术发展与管理会计, 信息技术投资评价, 运用信息技术的成本作业管理, 管理会计实务所用的计算机软件开发与担保融资, 等等。列举的这些管理会计的新课题, 初看上去, 似乎距离我国企业管理的现状还比较远,

这也是很现实的一面。经济体制改革和企业经营管理现代化,为企业管理会计研究和实践都提供了良好的机遇,只能是在变革中促进管理会计理论和实践的融合,提高管理会计在社会效益和经济效益方面的作用。

综上所述,我国管理会计发展的核心问题是原动力及发展取向。信息系统是管理会计发展的关键,会计信息的管理质量也就是会计信息对内部管理的相关性,是会计信息的管理价值,这是管理会计的根本。

#### 4. 关于本书

展现在读者面前的这本书,在我国曾经出版发行过中文译本,在会计界和管理界有着广泛的影响。

20世纪80年代末期以来,在欧美各国(尤其在美国)成本会计或管理会计领域,出现了许多新的思想和方法,经过学术界多年的研究和教育界的归纳和推广,在各种教材中都有不同的体现。其中,最主要的内容就是适时制管理思想对成本(管理)会计的影响,以及作业制成本制度和管理控制系统的推广应用。这由本书近几版的内容变化得以印证,并在各版的原作者序言中给出了详尽阐述。

在高新技术迅速发展的今天,技术创新运用于产业活动,既导致生产技术体系的变化,也引起生产组织与管理的变化,从而对会计信息提出新的要求。这种革新首先冲击的就是成本会计。核心问题是,成本会计体系必须提供与管理需要具有高度相关性和充分可靠性的信息,改变会计信息与企业管理需要脱节的局面。

成本管理会计在我国的会计体系中长期以来是一个比较沉寂的分支(相对于财务会计而言),多年来在实践和理论两方面都鲜见有价值的发展。因而,眼下我们还不得不比较多地使用发达国家的教材。

本书是由美国斯坦福大学和哈佛大学的几位教授所写,内容全面新颖,讲解详尽,习题配套,作为会计专业教材或主要参考书是非常适合的。我们将这本美国2009年修订版新教材翻译出来,希望能为促进我国的成本(管理)会计教育、研究以及实践的发展起到启示和推动作用。

本书由北京大学光华管理学院会计系的教师和研究生翻译。本版翻译工作由王立彦、罗炜、刘应文承担。这里必须提到参加前一版本翻译工作的代冰彬、陈爱霞、吕源、汤睿。在翻译过程中,我们尽可能统一翻译用语和风格,但一定还存在许多可以改进之处。如果有些读者使用英文原版书,欢迎就翻译问题提出讨论和批评指正。

译者 谨识

2010年夏 于北京大学

# 前 言

学习成本会计是一个学生能够作出的最佳商业投资之一。为什么这样说呢？因为在商界——从最偏僻的小店铺到最大的跨国公司——的任何一项成功之中，都需要用到成本会计概念和实务。成本会计为管理者提供编制计划和实施控制的关键数据，也用于产品、服务和客户方面的成本计算。书中的主题对个人理财同样具有重要价值。

本书所强调的主题是，成本会计怎样帮助管理者制定更好的决策。成本会计人员正在被要求变为决策制定者而不仅仅是数据提供者。为了达到这种决策制定重心的转变，“为不同目的提供不同的成本资料”观念贯穿本书始终。通过强调基本概念、分析、使用以及程序（而不仅仅是程序），我们确认成本会计是作为一种企业策略和实施的管理工具，并让学生为在今天和未来的职业成本会计领域面对奖励和挑战而作好准备。

## 一、本书突出特点

- 特别强调成本信息的管理运用
- 内容清晰易懂
- 非常好地将成本会计领域的现代课题与既有内容相结合
- 强调人的行为
- 广泛使用现实世界实例
- 教学中对章次组合具有灵活性
- 作业资料在数量、质量和范围方面都很出色

本书前 13 章可供一个学期课程之用。对于两学期之课程，本书 23 章的内容及作业题都是足够的。学生在学过财务会计入门课程之后，即可使用本书学习；或者，本书也可以作为管理会计课程之用。

决定教材中的章节次序，可以说是一项挑战。每一位教师都有自己偏好的章次组织方式，因此，我们给出了一种模块式的、灵活的章次结构，使得课程之组织能够实现使用者的倾向。

说到灵活组合，以分步成本计算为例，本书安排在第 17、第 18 章，教师也可以将其与第 4 章分批成本计算连接在一起，使成本计算内容更具整体性而不至于被打断。另一些教师则偏好让学生较早地接触作业成本计算、预算和决策相关问题，而把分步成本计算的讨论推后。

## 二、本版主要变动

### 1. 决策问题新框架

第 1 章介绍的管理人员制定决策中运用的“五步骤决策过程”，在以后各章都有体现，帮助学生获悉各种管理会计信息的需求。

### 2. 体现环境变化的现实话题

- 重写了预算一章
- 能力管理话题贯穿全书



- 引进了客户业绩地图和战略地图
- 价值流和精益会计问题研讨

查尔斯·T·亨格瑞  
斯里坎特·M·达塔尔  
乔治·福斯特  
马达夫·V·拉詹  
克里斯托弗·伊特纳



# 目 录

<b>第 1 章 组织中会计人员的职责</b> .....	1
管理会计、财务会计和成本会计.....	2
战略决策和管理会计师.....	4
价值链、供应链分析与关键成功因素.....	5
决策制定、计划与控制：五步决策制定程序.....	7
关键的管理会计指导原则.....	10
组织结构与管理会计师.....	11
职业道德.....	12
<b>第 2 章 成本术语及其用途</b> .....	20
成本与成本术语.....	22
直接成本与间接成本.....	23
成本性态模式：变动成本与固定成本.....	24
总成本与单位成本.....	29
制造业、商业与服务业公司.....	31
存货类型、存货性成本与期间成本.....	31
存货性成本与期间成本流转举例.....	33
计量成本需要判断.....	38
成本会计和成本管理的框架.....	41
<b>第 3 章 本量利分析</b> .....	49
CVP 分析的要点.....	51
盈亏平衡点和目标净利润.....	55
利用 CVP 分析做决策.....	58
敏感性分析与不确定性.....	60
成本计划与 CVP.....	62
销售组合对利润的影响.....	64
多重成本动因.....	67
服务业和非营利组织的 CVP 分析.....	68
贡献毛益与毛利.....	69
<b>第 4 章 分批成本法</b> .....	75
成本计算系统的概念.....	77
分批成本法和分步成本法.....	78
分批成本法：一个例子.....	79
实际成本法.....	80
用于计算间接成本率的时间区间.....	85



正常成本法 .....	86
制造业正常分批成本系统 .....	88
预算间接成本和期末调整 .....	94
多个制造费用成本库 .....	97
正常成本法的变形: 服务业的示例 .....	98
<b>第 5 章 作业成本和作业管理</b> .....	105
广泛平均及其后果 .....	107
改进成本系统 .....	112
作业成本系统 .....	113
在 Plastim 公司实施作业成本系统 .....	117
两种成本系统的比较 .....	120
利用作业成本系统改善成本管理和获利能力 .....	121
作业成本系统和部门成本系统 .....	124
实施作业成本系统 .....	125
服务业和商业公司内的作业成本系统 .....	126
<b>第 6 章 总预算和责任会计</b> .....	137
预算和预算循环 .....	139
预算的优点 .....	140
预算的时间跨度 .....	142
经营预算的编制步骤 .....	142
以计算机为基础的财务计划模型 .....	151
改善预算 .....	153
预算与责任会计 .....	154
责任和可控性 .....	155
预算编制中的人为因素 .....	156
跨国公司的预算 .....	157
附录: 现金预算 .....	159
<b>第 7 章 弹性预算、直接成本差异与管理控制</b> .....	170
差异的用途 .....	172
静态预算和静态预算差异 .....	172
弹性预算 .....	174
弹性预算差异和销售数量差异 .....	175
直接成本投入的价格差异与效率差异 .....	177
标准成本的实施 .....	185
差异在管理上的应用 .....	185
差异分析和作业成本法 .....	188
基准制度与差异分析 .....	190
<b>第 8 章 弹性预算、制造费用差异与管理控制</b> .....	197
变动与固定制造费用的计划 .....	199
Webb 公司的标准成本制度 .....	200
拟定预算变动制造费用分配率 .....	200

变动制造费用差异	201
拟定固定制造费用的成本分配率	205
固定制造费用差异	206
生产数量差异	207
固定制造费用及差异的会计分录	209
制造费用差异的整体分析	211
生产数量差异和销货数量差异	214
财务与非财务绩效指标	216
非生产部门及服务部门的间接成本差异	216
作业成本法和差异分析	217
<b>第9章 存货成本与生产能力分析</b>	<b>226</b>
<b>第一部分：制造业企业的存货成本计算方法</b>	<b>228</b>
对营业利润差异的解释	231
业绩评价与吸收成本法	235
产量成本法	238
存货成本计算方法的比较	239
<b>第二部分：基准水平生产能力概念与固定成本生产能力分析</b>	<b>240</b>
吸收成本法下基准水平生产能力的几种含义	240
生产能力水平的选择	242
生产能力成本及基准水平的一些问题	247
<b>第10章 成本性态的确定</b>	<b>255</b>
估计成本函数时的一般问题	257
选择成本动因时的因果标准	260
成本估计方法	262
定量分析法估计成本函数的步骤	264
对估计成本函数的成本动因的评价	268
成本动因和作业成本法	271
非线性和成本函数	272
学习曲线与非线性成本函数	274
数据收集及调整问题	278
<b>第11章 决策制定与相关信息</b>	<b>286</b>
信息与决策过程	288
相关	289
相关概念示例：选择产出水平	290
自制与外购决策	293
机会成本与外购	297
生产能力约束下的产品组合决策	300
顾客盈利能力、作业成本法和相关成本	301
过去成本的无关性与设备更新决策	305
决策与业绩评价	306



<b>第 12 章 价格决策与成本管理</b> .....	314
影响定价决策的主要因素 .....	316
短期的成本与定价 .....	317
长期的成本与定价 .....	318
目标成本与目标定价 .....	321
实现 Provalue 的单位目标成本 .....	326
基于成本的 (成本加成) 定价法 .....	328
生命周期产品的预算与成本制度 .....	330
在价格决策中考虑非成本因素 .....	332
反托拉斯法对定价的影响 .....	334
<b>第 13 章 战略、平衡计分卡与战略盈利性分析</b> .....	342
什么是战略 .....	344
建立内部能力: Chipset 的质量改进和重组 .....	345
战略实施和平衡计分卡 .....	346
评价战略与实施的成功 .....	353
营业利润的战略分析 .....	354
将五步决策制定框架应用于战略 .....	361
生产能力的缩减和管理生产能力 .....	362
管理未利用生产能力 .....	364
附录: 生产率衡量 .....	368
<b>第 14 章 成本分配、顾客盈利性分析和销售差异分析</b> .....	375
成本分配的目的 .....	377
成本分配决策的标准 .....	378
成本分配和成本系统 .....	379
顾客收入和顾客成本 .....	383
顾客盈利性剖面图 .....	388
利用五步决策制定程序管理顾客盈利性 .....	389
销售差异 .....	390
销售组合和销售数量差异 .....	392
市场份额和市场规模差异 .....	394
附录: 替代投入的组合和产出差异 .....	398
<b>第 15 章 辅助部门成本、共同成本与收入的分配</b> .....	405
分配辅助部门成本到运营部门 .....	407
多个辅助部门的成本分配 .....	412
共同成本的分配 .....	418
成本分配与合同 .....	420
收入分配与捆绑产品 .....	422
收入分配方法 .....	423
<b>第 16 章 成本分配: 联产品与副产品</b> .....	432
联合成本基础 .....	434

联合成本的分配方法 .....	435
联合成本与决策无关 .....	442
副产品会计核算 .....	444
<b>第 17 章 分步成本法 .....</b>	<b>456</b>
分步成本法图解 .....	458
情况 1: 期初和期末均无在产品存货时的分步成本法 .....	459
情况 2: 期初无存货但期末有在产品存货时的分步成本法 .....	460
情况 3: 同时存在期初和期末在产品存货时的分步成本法 .....	463
加权平均法 .....	464
先进先出法 .....	467
加权平均法与先进先出法比较 .....	469
分步成本法的标准成本法 .....	470
分步成本法中的转入成本 .....	474
混合成本制度 .....	478
附录: 工序成本制度 .....	481
<b>第 18 章 废品、返工品及残料 .....</b>	<b>487</b>
术语 .....	489
废品的不同种类 .....	489
分步成本法与废品 .....	490
分批成本法与废品 .....	498
分批成本法与返工品 .....	499
残料核算 .....	500
附录: 分步成本法下在生产期间对废品进行检验 .....	504
<b>第 19 章 平衡计分卡: 质量、时间与约束理论 .....</b>	<b>510</b>
<b>第一部分: 以质量作为竞争武器 .....</b>	<b>512</b>
财务维度: 质量成本 .....	513
顾客维度: 顾客满意度的非财务衡量指标 .....	515
内部业务流程维度: 分析质量问题与改进质量 .....	516
质量改进的学习与成长维度 .....	520
质量业绩评价 .....	520
<b>第二部分: 以时间作为竞争武器 .....</b>	<b>521</b>
顾客响应时间和准时履约 .....	521
时间动因和时间成本 .....	522
<b>第三部分: 约束理论和产量贡献分析 .....</b>	<b>527</b>
管理瓶颈 .....	527
平衡计分卡和与时间有关的指标 .....	529
<b>第 20 章 存货管理、适时生产和简化成本法 .....</b>	<b>537</b>
零售组织中的存货管理 .....	539
对存货相关成本的预计及其影响 .....	544
适时采购 .....	545