

PEARSON

Sunyo Translation Series in Accounting Classics

(Third Edition) **Advanced
Management
Accounting**

Robert S. Kaplan Anthony A. Atkinson

三友会计名著译丛

“十二五”国家重点图书出版规划项目

高级管理会计

(第3版)

(美) 罗伯特·S. 卡普兰 安东尼·A. 阿特金森 ● 著

吕长江 ● 主译

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press



Sunyo Translation Series

PEARSON

(Third Edition) **Advanced
Management
Accounting**

Robert S. Kaplan Anthony A. Atkinson

三友会计名著译丛

“十二五”国家重点图书出版规划项目

高级管理会计 (第3版)

(美) 罗伯特·S. 卡普兰 安东尼·A. 阿特金森 • 著

吕长江 • 主译

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大连

© 东北财经大学出版社 2012

图书在版编目 (CIP) 数据

高级管理会计 (第3版) / 卡普兰 (Kaplan, R. S.) 等著; 吕长江主译.
—大连: 东北财经大学出版社, 2012. 9

(三友会计名著译丛)

书名原文: Advanced Management Accounting (3e)

ISBN 978 - 7 - 5654 - 0963 - 9

I. 高… II. ①卡… ②吕… III. 管理会计 IV. F234. 3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2012) 第 200309 号

辽宁省版权局著作权合同登记号: 图字 06 - 2010 - 454 号

Authorized translation from the English language edition, entitled Advanced Management Accounting (Third Edition), 9780132622882 by Robert S. Kaplan, Anthony A. Atkinson, published by Pearson Education, Inc, Copyright © 1998

All rights reserved. No part of this book may be reproduced or transmitted in any form or by any means, electronic or mechanical, including photocopying, recording or by any information storage retrieval system, without permission from Pearson Education, Inc.

Translation edition published by PEARSON EDUCATION ASIA LTD., and DONGBEI UNIVERSITY OF FINANCE & ECONOMICS PRESS Copyright © 2012

本书翻译版由培生教育出版集团授权东北财经大学出版社独家出版发行。此版本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) 销售。未经授权的本书出口将被视为违反版权法的行为。未经出版者预先书面许可, 不得以任何方式复制或发行本书的任何部分。

版权所有, 侵权必究。

本书封面贴有 Pearson Education 培生教育出版集团防伪标签, 无标签者不得销售。

东北财经大学出版社出版
(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)
教学支持: (0411) 84710309
营 销 部: (0411) 84710711
总 编 室: (0411) 84710523
网 址: <http://www.dufep.cn>
读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连华伟印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 185mm × 260mm 字数: 962 千字 印张: 42 1/2 插页: 1
2012 年 9 月中国第 3 版 2012 年 9 月第 7 次印刷

责任编辑: 李 季 王晓欣
封面设计: 冀贵收

责任校对: 贺 鑫
版式设计: 钟福建

ISBN 978 - 7 - 5654 - 0963 - 9

定价: 79.00 元

前言

《高级管理会计（第三版）》是由1989年出版的第二版修改而成。在第二版的前言中，我们阐述了企业生产制造和服务经营的巨大变化，强调了信息处理技术的革新，这些变革为管理会计系统创造了一个充满挑战的全新环境。总之，十年来，管理会计在理论和实务中发生了很大的变化。为适应企业环境的新变化，我们删去了过时的章节，增添了新内容，写出了《高级管理会计（第三版）》。

管理会计的职能一直在不断变化。管理会计师不再仅是企业过去经营业绩的簿记者，他们已成为企业管理队伍中增加企业价值的成员，为提高企业经营效率提供重要的信息，与管理者一道规划并执行企业的新战略。本书将全面介绍国际上知名企业采用的管理会计新实践，包括作业成本计算法、改善成本法、目标成本法及平衡计分卡。

最近一项由美国管理会计协会（Institute of Management Accountants）和财务主管协会（Financial Executives Institute）主持的财务研究项目对美国公司会计人员和财务主管的各种会计知识和技能领域（accounting knowledge and skill areas, AKSAs）的相对重要性以及这些 AKSAs 在入门者工作中应用的程度做了调查。结果表明，对于管理会计师而言，最重要的 AKSAs 依次是编制预算、产品和服务成本计算、控制和业绩评价、战略成本管理（包括作业成本计算）。这四方面的 AKSAs，说明了企业预期与会计入门工作者的实际准备间的差距。在第三版里，我们将对这四方面的 AKSAs 做详细的阐述和分析。

本书导论部分，考察了管理会计在大型工业企业、服务业企业发展过程中的历史作用。第1章对成本定义和成本分类进行了详尽的介绍。我们将利用一个生动的例子说明传统的固定成本和变动成本的概念是如何被移入更宽泛的约束性成本和弹性成本框架中。该章将约束性成本视为由企业管理决策引致，用以支持预期项目运营的生产能力的成本。第1章阐明了提供资源成本与已耗资源成本之间的差异，进而基于各种管理层次水平和决策点，确认了维持成本的重要性，因为这将影响管理者的长期决策。这些长期决策包括是否开发或继续生产某种产品、选择何种交易方式、顾客群、资源获取渠道和市场分布。

第2章以企业既有资源供给能力为基础，为短期预算建立综合模型，以便短期约束性资源的使用效率达到最优化。

第3章与以往第一、第二版不同，将重点放在服务部门成本的处理上，并将服务部门的成本作为成本系统设计需处理的一部分内容。在为生产经营控制和产品（服务）成本计算目的而设计成本系统时，我们将服务部门及辅助生产部门成本的分配作为成本分配的第一阶段，即将资源成本分配到生产成本中心。

第4章进一步扩展了成本分配的框架，引入作业成本计算法，并将资源成本不仅可以按生产成本中心而且可以按发生的作业进行分配。该章以作业为框架，强调作业成本计算，就如何利用不同类型的作业成本动因，将资源成本更准确地分配到产品、服务及顾客等成本目标进行了详细说明。最后，第4章对作业成本系统的设计成本与

其获取的收益进行了总结性分析。

第5章以作业为基础的管理——作业成本管理（ABM），结合了第二版中定价一章的内容，并着重从作业成本系统角度为企业经营和战略决策提供更准确的相关决策信息。作业管理主要采取产品重新定价、产品生产和销售组合决策、产品设计、生产过程改进、经营战略和技术投资等措施为企业管理者提供决策支持。第6章更加注重为生产过程改进而进行的作业成本，探讨在持续改善过程中改善成本计算法的作用，分析在产品设计阶段影响预期产品成本的目标成本计算法的应用。

总之，在本书前6章中，我们以作业成本计算法为框架对这部分内容进行了整体介绍。第1、4、5、6章采用了全新第三版的材料和案例，第2、3章则在第二版的基础上改写而成。为了使内容与新材料相一致，我们删除了曾经是前两版中很重要的但目前已过时的两章内容——回归分析和联合成本。之所以删除回归分析，一部分是因为统计分析技术仅能计量管理决策的结果；一部分是因为统计分析技术仅能计量管理决策（需要多少资本，管理者如何尽快调整生产能力以改变资源需求）的结果。对于管理者而言，重要的不再是提供资源成本的估计，而是计量占企业资源绝大部分的实际已耗资源的成本。统计分析已不能完成这一使命，而应由作业成本计算系统来完成。我们还删除了关于联合成本的一章内容，因为这部分内容与其说有利于管理决策和控制，不如说有利于解决成本会计中的存货估计问题。另外，第二版中的线性规划部分也被 Excel 软件取代，用来解决第2章中短期资源分配的问题。

第7章分散经营，作为本书后半部分的导论。在第二版的基础上增加了作业成本计算和平衡计分卡的内容。第7章高度关注分散经营组织激励、控制和业绩评价问题。第8章平衡计分卡，为企业战略和经营控制提供了新的综合框架。该章总结了20世纪90年代以来企业经营业绩评价指标体系的发展，提出了包含财务与非财务评价指标的整体评价指标体系，这些指标与顾客导向、产品创新、经营控制、加强员工及企业生产能力等密切相关。

第9章和第10章以利润中心和投资中心的建立为重点，并在第二版的基础上增加了平衡计分卡的财务层面计量手段。另外，前两版中的剩余利益法亦被更新，以反映经济附加值的广泛应用。第11章是对第二版中质量与适时制一章的修改，该章从平衡计分卡的另外三个方面扩展了潜在的计量指标，其中包括产品质量和生命周期运作计量指标，还增加了一些非常重要的计量指标，这些指标与目标客户、目标产品和服务开发、员工及企业生产能力的计量相关。

第12章新技术投资，扩展了第二版中以增加企业运营能力为目标的投资的内容。在第二版中独成一章的高级资本预算，现已被合并到管理控制框架中。投资决策作为平衡计分卡四方面之一的战略性指标，用以实现企业出色的业绩。财务收益固然重要，但是投资收益更包括改善客户服务、增强内部控制、提高企业运营能力等内容。

第13章是关于激励补偿计划，第14章是关于预算与激励之间的形式模型，都是在第二版相关章节基础上更新而来的。第三版的第13、14章增加了近期研究和经验的新成果，还以更详细、更直接的方式展现了新模型与传统合同理论研究的不同。

纵观全书，除了第14章略有例外，几乎每一章都包容了过去曾经被企业成功地用于实践、能够立即应用于当代企业经营环境的材料。本书引用了大量的案例，增强

了相关理论在企业中的实用程度。而且，我们所选择的用以说明每一章概念的指定材料曾经被或现在能被应用于企业实践，而不仅仅是应用于理想状态下的企业。我们所提供的案例或许不存在简单的答案，但是我们相信在学生们离开学校后，这些案例能够帮助他们理解并应用相关概念，从而解决实际工作中遇到的问题。

译者前言

承蒙全国高校从事“高级管理会计”教学工作的各位同行的支持和厚爱，本人于1999年主译的罗伯特·卡普兰（Robert S. Kaplan）和安东尼·A. 阿特金森（Anthony A. Atkinson）所著的《高级管理会计》教材一直受到学界和各类学生，尤其是MPAcc学生的关注。自1999年初次翻译、2006年大幅修订以来，不少读者和学生与我交流讨论教材中的问题和案例，并对译稿中的问题提出了建设性的意见。

本次修订，主要源于全国各高校同仁以及东北财经大学出版社执着敬业精神的支持，特别感谢暨南大学会计学系丁友刚博士在修订《高级管理会计》教材的过程中做出的大量工作，并将其整理成中文WORD文档，提高了本次教材修订的效率。

自2006年我在复旦大学管理学院MPAcc项目开设“高级管理会计”课程以来，通过7年的教学实践讲授以及与学生的讨论，尤其是项目中许多学生在实际工作中就直接从事作业成本计算、业绩评价与考核、平衡计分卡的制定与实施等工作，与学生的沟通与交流，提高了我对“高级管理会计”课程的认识。鉴于这本教材案例较多且复杂，下面结合MPAcc“高级管理会计”课程教学的体会，谈几点案例教学认识，以抛砖引玉：

首先要基于对管理会计核心价值理念的认识，在进行案例分析时，我们需要掌握所有管理会计案例的主线，即围绕战略的制定与执行，通过会计信息的分析，来合理地配置公司的软资源（组织设计、流程再造、激励制度、公司文化）与硬资源（各种资产的安排），以及实现软硬资源的有效结合。因此，阅读并学习掌握管理会计相关的文献是案例分析的前提。

财务会计学得好的同学往往会局限于会计的视角来分析案例，这也是我在上课开始建议大家忘却财务会计的原因之一，会计师往往会受制于会计惯例和会计经验来考虑问题，这样会束缚住思维的维度，我当初也是仅从逻辑和严谨分析推理的视角考虑管理会计问题，也有思维空间的局限问题。因为管理问题是一个系统工程，既分散在各个管理领域，又通过企业的组织形式系统地结合在一起，只有掌握了管理会计的核心价值理念，才能有针对性地解析案例，进而可能实现从CFO到CEO的转变。

管理会计理论涉及会计、财务、战略、运营、营销、人力资源管理等各个领域，而管理会计案例恰是基于这些领域基础上对某一具体问题结合会计信息的深入探析，学习管理会计案例需要在多读多做案例的基础上去深入更需要体味和思考。在阅读经典相关领域的文献基础上，认真体会、品味、思考、分析管理会计案例的逻辑内涵，了解了案例相关问题的来龙去脉，才能真正切入案例的主题，找到案例的关键点。

学习一定是一个互动的过程。在认真体味和思考案例之后，与同学、老师充分交流才能真正认知个人的理解的价值，才能真正体味到同学、老师观点的精华和不足，这也是我希望同学在我讲解案例之前最好阅读并完成案例的初衷。这里有一个建议，即每完成一个案例，每每与同学、老师交流都要养成一个记笔记的习惯，将每次的体

会都记录下来，日积月累，这可能是你将来最重要的知识财富。

吕长江

2012年6月16日

复旦大学管理学院

致 谢

许多同事为本书的编撰做出了宝贵的贡献。感谢范德堡大学 (Vanderbilt University) 的杰曼·博尔 (Germain Boer) 教授、纽约州立大学 (SUNY-Geneseo) 的威廉·D. J. 科顿 (William D. J. Cotton)、加利福尼亚大学戴维斯校区 (University of California-Davis) 的迈克尔·W. 马厄 (Michael W. Maher)、俄勒冈大学 (University of Oregon) 的戴尔·C. 莫尔斯 (Dale C. Morse)、凯斯西储大学 (Case Western Reserve University) 的沃恩·S. 拉德克利夫 (Vaughan S. Radcliffe) 和布鲁克大学 (Brock University) 的 R. 罗比 (R. Roubi) 对如何改进《高级管理会计 (第二版)》提出的观点和建议。其中纽约州立大学的比尔·科顿 (Bill Cotton) 教授为本书第三版提供了许多新案例, 同样提供案例的还有华盛顿大学 (University of Washington) 的 Kavasseri V. Ramanathan 教授、宾夕法尼亚大学 (Wharton University of Pennsylvania) 的克莉丝·伊特纳 (Chris Ittner)、维克森林大学 (Wake Forest University) 的保罗·德克斯 (Paul Dierkes)。感谢管理会计协会 (Institute of Management Accountants) 以及美国注册会计师协会 (Institute of Certified Public Accountants) 允许我们分别从其管理会计实务 (IMA/AAA 管理会计座谈会系列) 及 AICPA 案例发展计划 (由在富勒顿加州州立大学 (California State University) 的 Paul Foote 教授和 Lawrence Carr 教授编写) 中选取相关案例。感谢哈佛商学院的 Bob Anthony、George Baker、Bill Bruns、Robin Cooper、John Dearden、Bill Fruhan、David Hawkins、Ken Merchant、Jim Reece、Bill Sahlman、Bob Simons、David Upton 教授, 感谢他们提供的 HBS 案例。

感谢我们的主编 P. J. Boardman 长期以来鼓励并支持我们完成这次改版。Jane Avery 和 Katherine Evancie 认真负责地完成了编辑和出版。尽管时不待人, Susan Rifkin 仍然出色地完成了校对工作。衷心感谢他们的努力。

最后, 感谢我们耐心体贴的爱人, 给予我们充足的时间和空间。

Robert S. Kaplan
Anthony A. Atkinson

东北财经大学出版社

Supplements Request Form (教辅材料申请表)

Lecturer's Details (教师信息)			
Name: (姓名)		Title: (职务)	
Department: (系科)		School/University: (学院/大学)	
E-mail: (邮箱)		Lecturer's Address / Post Code: (教师通讯地址/邮编)	
Tel: (电话)			
Mobile: (手机)			
Adoption Details (教材信息) 影印版 ☐ 双语版 ☐ 翻译版 ☐			
Title: (中文书名) (英文书名) Edition: (版次) Author: (作者)			
Local Puber: (外国出版社)			
Enrolment: (学生人数)		Semester: (学期起止日期时间)	
通过哪种方式获得我社的图书信息			
参加会议 ☐ 邮寄书目 ☐ 书店 ☐ 网站 ☐ 他人推荐 ☐			

Please fax or post the complete form to (请将此表格传真或 email 至) :

东北财经大学出版社有限责任公司
电话: (86) 0411-84710878/84712996
传真: (86) 0411-84710878
邮箱: guohebu@126.com
通讯地址: 辽宁省大连市沙河口区尖山街 217 号东北财经大学出版社
邮编: 116025

PEARSON

北京培生信息中心
北京市东城区北三环东路 36 号
北京环球贸易中心 D 座 1208 室
邮政编码:100013
电话: (8610)57355171/57355169/57355176
传真: (8610)58257961

Beijing Pearson Education
Information Centre
Suit 1208, Tower D, Beijing Global Trade Centre,
36 North Third Ring Road East,
Dongcheng District, Beijing, China 100013
TEL: (8610)57355171/57355169/57355176
FAX: (8610)58257961

尊敬的老师:
您好!

为了确保您及时有效地申请教辅资源,请您务必完整填写如下教辅申请表,加盖学院的公章后传真给我们,我们将会 在 2-3 个工作日内为您开通属于您个人的唯一账号以供您下载与教材配套的教师资源。

请填写所需教辅的开课信息:

采用教材			☐ 中文版 ☐ 英文版 ☐ 双语版
作 者		出版社	
版 次		ISBN	
课程时间	始于 年 月 日	学生人数	
	止于 年 月 日	学生年级	☐ 专科 ☐ 本科 1/2 年级 ☐ 研究生 ☐ 本科 3/4 年级

请填写您的个人信息:

学 校			
院系/专业			
姓 名		职 称	☐ 助教 ☐ 讲师 ☐ 副教授 ☐ 教授
通信地址/邮编			
手 机		电 话	
传 真			
official email(必填) (eg:XXX@ruc.edu.cn)		email (eg:XXX@163.com)	
是否愿意接受我们定期的新书讯息通知: ☐ 是 ☐ 否			

系 / 院主任: _____ (签字)

(系 / 院办公室章)

Please send this form to: Service.CN@pearson.com

Website: www.pearsonhigher.com/educator

____年____月____日

目 录

导 论	1
0.1 成本管理会计的起源	1
0.2 科学管理活动	3
0.3 综合性企业的管理控制	5
0.4 从成本管理到成本会计	6
0.5 近年来制造业和服务业的发展变化	6
0.6 当代管理会计的发展	7
0.7 小 结	8
第 1 章 理解成本性态.....	9
1.1 管理会计的应用	9
1.2 理解成本性态	9
1.3 成本结构举例.....	10
1.4 间接（共同）成本的处理	17
1.5 未使用生产能力成本的计算.....	17
1.6 本—量—利分析.....	19
1.7 小 结.....	21
问 题	22
第 2 章 短期预算、资源分配和生产能力成本	26
2.1 示 例.....	26
2.2 短期规划和预算.....	27
2.3 作业、资源使用与成本.....	27
2.4 短期资源使用的最优规划.....	28
2.5 机会成本、生产能力成本和约束理论.....	30
2.6 多种资源限制.....	31
2.7 成本信息在短期资源配置中的作用.....	32
2.8 经营预算.....	34
2.9 小 结.....	37
问 题	38
案 例	44

第3章 将资源成本分配到生产成本中心	48
3.1 为什么要分配服务部门成本?	49
3.2 计量服务使用部门的成本	50
3.3 成本控制应避免估计和分摊	51
3.4 基本的成本会计等式	52
3.5 分配服务部门成本	52
3.6 不直接支持生产部门的服务部门	56
3.7 主要作业和次要作业的区别	57
3.8 交互服务的性质与问题	58
3.9 主观分摊的特殊情况	61
3.10 小 结	62
问 题	64
案 例	69
第4章 作业成本法	75
4.1 分配服务部门成本到作业	76
4.2 分配服务部门成本: 固定成本和变动成本	79
4.3 作业成本动因	80
4.4 设计最优的成本计算系统	85
4.5 小 结	86
案 例	87
第5章 作业成本管理	119
5.1 产品盈利能力的鲸鱼曲线	119
5.2 定 价	121
5.3 运用作业成本法分析客户的获利能力	127
5.4 产品替代	129
5.5 重新设计产品	129
5.6 改进生产过程和经营战略	130
5.7 技术投资	131
5.8 削减产品	131
5.9 小 结	132
问 题	132
案 例	135
第6章 以成本为基础进行决策	184
6.1 目标成本法	185
6.2 改善成本法	190

6.3	目标成本法：综合性的示例	191
6.4	生命周期成本法	197
6.5	其他成本计算工具	197
6.6	环境成本、残值成本和处置成本	198
6.7	小 结	199
	问 题.....	199
	案 例.....	203
第7章	分散经营.....	242
7.1	集权和分权问题	242
7.2	为什么要分散经营?	243
7.3	分权单位的组织	246
7.4	为分权经营单位建立业绩指标	250
7.5	小 结	255
	问 题.....	255
	案 例.....	257
第8章	平衡计分卡：计量经营单位的全面业绩.....	305
8.1	平衡计分卡	305
8.2	把多元的计分卡指标与单一战略相联系	311
8.3	诊断指标与战略指标的比较	313
8.4	四个维度是否足够?	314
8.5	小 结	314
	案 例.....	315
第9章	业绩的财务指标.....	370
9.1	财务控制的性质	370
9.2	运用财务指标进行总体控制	370
9.3	运用非财务指标进行具体控制	370
9.4	运用差异分析进行经营控制和例外管理	371
9.5	运用利润指标进行组织控制	376
9.6	生产率指标	389
9.7	小 结	391
	问 题.....	391
	案 例.....	399
第10章	业绩的财务指标：投资报酬率与经济附加值	415
10.1	将利润与占用资源联系起来	415
10.2	历史回顾	415

10.3	松下公司的内部资本系统	416
10.4	投资报酬率控制的危险	419
10.5	投资报酬率指标的技术缺陷	420
10.6	经济附加值（剩余收益）	421
10.7	费用与资本化	423
10.8	按物价水平进行调整	427
10.9	折旧方法	430
10.10	对投资报酬率和经济附加值计算进行技术性调整的总结	432
10.11	作业成本计算与经济附加值的联系：分配资产	432
10.12	小 结	434
	问 题	435
	案 例	442
第 11 章	计量顾客、内部业务流程及雇员的业绩	460
11.1	顾客维度	460
11.2	内部经营维度：经营和创新流程	465
11.3	雇员能力	472
11.4	小 结	474
	问 题	474
	案 例	480
第 12 章	投资开发未来生产能力技术	494
12.1	需要一个新理论吗？	495
12.2	计量来自新流程的全部收益	502
12.3	组织能力的投资	504
12.4	小 结	507
	问 题	508
	案 例	510
第 13 章	激励与薪酬系统	564
13.1	行为的期望理论	564
13.2	内在回报和外在此回报	564
13.3	将报酬与业绩相联系	565
13.4	薪酬系统的重要属性	570
13.5	组织中其他成员的报酬	582
13.6	小 结	584
	问 题	585
	案 例	591

第 14 章	预算与激励合同的形式模型	639
14.1	形式激励模型中的问题与术语	639
14.2	标准和预算的信息获取问题	642
14.3	代理模型	644
14.4	引导私人信念的诚实披露	647
14.5	保险的作用	652
14.6	小 结	653
问 题		653

导论

管理会计系统为协助管理者规划和控制企业的各种经济活动提供信息。管理会计工作包括为内部管理者收集、分类、处理、分析和报告信息。与财务会计为投资者、债权人、供应商、税务和政府机关等企业外部利益集团提供信息服务不同的是,管理会计侧重于为企业内部经营决策的制定提供信息服务。因此,管理会计的范围从传统的已经发生交易的成本收入计量,延伸至记录销售订货量、产量、价格、资源需求量等信息和以实物或非财务计量为基础的广泛的业绩计量。

由于服务于内部计划和控制活动的信息不受对外报告要求的约束,管理会计系统对信息的客观性和可验证性的要求没有财务会计系统那么严格。因此更多信息被用来预测、估计企业未来事项及计量尚未发生的机会成本。检验管理会计系统的最终标准就是系统能否及时、有效地激励和协助管理者实现企业的经营目标。尽管对于企业而言,所使用的信息必须是可靠的和明晰的,然而,对于管理会计系统,信息相关性的价值要远高于信息的客观性和可验证性。

0.1 成本管理会计的起源^①

早在中世纪,英格兰的同业工会就建议同业会员应详细地记录原材料和劳动力的成本信息,用以证明其供给未来顾客产品的质量。但是,在19世纪之前,企业与其他独立经济主体所进行的,几乎所有的实施各自职能的交易活动,都是在制造过程中进行的。当大量的交易活动发生在企业外部,并且企业大部分投资决策由外部利益集团制定时,财务会计系统这一官方的交易记录就能为企业经营效率和获利能力的评估提供充分的信息依据。

现代管理会计的起源可以追溯到19世纪初出现的可控的、多层次管理的企业,如军工企业、纺织企业等。^② 这些企业都是在单一经济组织内完成多步骤产品生产,企业利用资金密集型生产的规模经济的优势,雇用大量的工人从事生产。通常,制造企业的设备或工厂位于可利用的能源附近,如流速湍急的河流,这使得设在城区的总厂与厂区有一定的距离。为了反映厂区内各步骤生产效率的信息,有关内部生产的信息将取代过去仅仅从市场交易中获得的信息。同时,总厂需要建立一个信息系统以激励边远厂区的管理者、评价厂区管理者和工人的工作效率。对于纺织企业,需要在各自独立的梳理、纺织、编织、漂白过程中按照每码成本或每磅成本建立内部经营效率评价指标。

或许管理会计系统发展的最大动力来自于19世纪中叶铁路业的产生和迅速发展。铁路业是当时人类创建的规模最大、经营最复杂的企业组织,铁路的经营跨越广泛的

^① 本部分的讨论取材于 H. T. Johnson and R. S. Kaplan, *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting* (Boston: Harvard Business School Press, 1987)。美国管理资本主义的发展取材于 A. D. Chandler, *The Visible Hand: The Managerial Revolution in American Business* (Cambridge: Harvard University Press, 1977)。Chandler 的著作作为美国公司的发展提供了大量有价值的历史资料,这对现代管理会计理论和实践的发展都有重大意义。

^② 参见 H. T. Johnson, "Early Cost Accounting for Internal Management Control: Lyman Mills in the 1850s", *Business History Review* (Winter 1972), pp. 466-474; and K. W. Hoskin and R. H. Macve, "The Genesis of Accountability: The West Point Connection", *Accounting, Organizations and Society* (1986), pp. 1-37.