

PEARSON  
Prentice  
Hall

*B*

BUSINESS  
ADMINISTRATION  
CLASSICS

Business

工商管理经典译丛

Administration Classics

# 成本与管理会计 (第11版)

COST ACCOUNTING: A MANAGERIAL EMPHASIS  
(11th Edition)

查尔斯·T·亨格瑞 (Charles T. Horngren)

斯坎特·M·达塔 (Srikant M. Datar) 著

乔治·福斯特 (George Foster)

王立彦 代冰彬 陈爱霞 汤睿 吕源 译



中国人民大学出版社



BUSINESS  
ADMINISTRATION  
CLASSICS

工商管理经典译丛  
Administration Classics

# 成本与管理会计 (第11版)


**COST ACCOUNTING: A MANAGERIAL EMPHASIS**  
**(11th Edition)**

查尔斯·T·亨格瑞 (Charles T. Horngren)

斯坎特·M·达塔 (Srikant M. Datar) 著

乔治·福斯特 (George Foster)

王立彦 代冰彬 陈爱霞 汤睿 吕源 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 11 版/ (美) 亨格瑞等著; 王立彦等译.  
北京: 中国人民大学出版社, 2004  
(工商管理经典译丛)  
ISBN 7-300-06167-2

- 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 (2004) 第 129898 号

工商管理经典译丛

**成本与管理会计 (第 11 版)**

查尔斯·T·亨格瑞

斯坎特·M·达塔 著

乔治·福斯特

王立彦 代冰彬 陈爱霞 汤睿 吕源 译

---

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) 010-62511239 (出版部)  
010-82501766 (邮购部) 010-62514148 (门市部)  
010-62515195 (发行公司) 010-62515275 (盗版举报)  
网 址 <http://www.crup.com.cn>  
<http://www.ttrnet.com> (人大教研网)  
经 销 新华书店  
印 刷 河北涿州星河印刷有限公司  
开 本 787×1092 毫米 1/16 版 次 2004 年 12 月第 1 版  
印 张 65.25 插页 2 印 次 2004 年 12 月第 1 次印刷  
字 数 1 487 000 定 价 99.00 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》 出版说明

随着中国改革开放的深入发展，中国经济高速增长，为中国企业带来了勃勃生机，也为中国管理人才提供了成长和一显身手的广阔天地。时代呼唤能够在国际市场上搏击的中国企业家，时代呼唤谙熟国际市场规则的职业经理人。中国的工商管理教育事业也迎来了快速发展的良机。中国人民大学出版社正是为了适应这样一种时代的需要，从1997年开始就组织策划《工商管理经典译丛》，这是国内第一套与国际管理教育全面接轨的引进版工商管理类丛书，该套丛书凝聚着100多位管理学专家学者的心血，一经推出，立即受到了国内管理学界和企业界读者们的一致好评和普遍欢迎，并持续畅销数年。全国人大常委会副委员长、国家自然科学基金会管理科学部主任成思危先生，以及全国MBA教育指导委员会的专家们，都对这套丛书给予了很高的评价，认为这套译丛为中国工商管理教育事业做了开创性的工作，为国内管理专业教学首次系统地引进了优秀的范本，并为广大管理专业教师提高教材甄选和编写水平发挥了很大的作用。据统计，本丛书现已成为目前国内管理院校和企业培训中采用率最高、影响最大的引进版教材。其中《人力资源管理》（第六版）获第十二届“中国图书奖”；《管理学》（第四版）获全国优秀畅销书奖。

进入21世纪后，随着经济全球化和信息化的发展，国际MBA教育在课程体系上进行了重大的改革，从20世纪80年代以行为科学为基础，注重营销管理、运营管理、财务管理到战略管理等方面的研究，到开始重视沟通、创业、公共关系和商业伦理等人文类内容；并且增加了基于网络的电子商务、技术管理、业务流程重组和统计学等技术类内容。另外，管理教育的国际化趋势也越来越明显，主要表现在师资的国际化、生源的国际化 and 教材的国际化方面。近5年来，随着我国MBA和工商管理教育事业的快速发展，国内管理类引进版教材的品种越来越多，出版和更新的周期也在明显加快。为此，我们这套《工商管理经典译丛》也必须适时更新版本，并增加新的内容，才能保持持久的生命力。我们将在推出更新版的基础上，增加《管理沟通》、《商业伦理》、《经济管理统计学》、《企业的法律环境》、《管理信息技术》和《企业研究方法》等新的内容，同时还将陆续推出新的系列和配套的案例教材、教学参考书，以顺应国际管理教育发展的大趋势。

本译丛入选的书目，都是世界著名的培生教育出版集团、美国麦格劳-希尔教育出版公司、汤姆森学习集团、约翰威立出版公司等权威出版机构畅销全球的工商管理教材，被世界各国（地区）的著名大学商学院和管理学院所普遍选用，是国际工商管理教育界最具影响力的教科书。本丛书的作者，皆为美国管理学界享有盛誉的著名教授，他们的这些教材，经过了美国和世界各地数千所大学和管理学院教学实践的检验，被证明是论述精辟、视野开阔、

资料丰富、通俗易懂，又具有生动性、启发性和可操作性的经典之作。本译丛的译者，是中国人民大学、北京大学和上海各著名大学的优秀中青年学术骨干，他们大都曾留学欧美，在长期的教学研究和社会实践中积累了丰富的经验，具有较高的翻译水平。

本丛书的引进和运作过程，从市场调研与选题策划、每本书的推荐与论证、对译者翻译水平的考察与甄选、翻译规程与交稿要求的制定、对译者质量的严格把关和控制，到版式、封面和插图的设计等各方面，都坚持高水平和高标准的原则，力图奉献给读者一套译文准确、文字流畅、从内容到形式都保持原著风格的工商管理精品图书。

本丛书参考了国际上通行的 MBA 和工商管理专业核心课程的设置，并充分兼顾了我国管理各专业现行通开课与专业课程设置，以及企业管理培训的要求，故适应面较广，既可用于管理各专业不同层次的教学，又可供各类管理人员培训和个人自学使用。

为了本丛书的出版，我们成立了由中国人民大学、北京大学、中国社会科学院等单位专家学者组成的编辑委员会，德高望重的袁宝华同志、黄达教授和中国人民大学校长纪宝成教授，都给了我们强有力的支持，使本丛书得以在管理学界和企业界产生较大的影响。许多我国留美学者和国内管理学界著名专家教授，参与了原著的推荐、论证和翻译主持工作，原我社编辑闻洁女士在这套书的总体策划中付出了很多心血。在此，谨向他们致以崇高的敬意并表示衷心的感谢。

愿这套丛书为我国 MBA 和工商管理教育事业的发展，为中国企业管理水平的不断提升继续做出应有的贡献。

中国人民大学出版社

2003年6月

# 译者前言

## 关注会计信息的管理价值

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？这就是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的需求。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，但这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 年代以来取得的新突破，及其促进整个企业会计信息系统的重构，从而提出 21 世纪发展我国管理会计的启示。

### 一、欧美管理会计发展沿革

#### （一）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，则源自近代大工业发展。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，它们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，工厂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，工厂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”，从而产生出近代的管理会计。

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世纪的二三十年代，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。20世纪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，企业受到来自对外财务报告的压力不断加大。企业面对压力，自然会将会计工作的重心更多地“外向”。企业为了满足资本市场管理者的要求和广大股东的要求，必须按照某些权威部门制定的标准，定期对外公布财务报告，而报告中的数字要方便阅览者的理解，就必须首先加以人工整合，其结果更加难以理解。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信息。

这种情况持续到20世纪80年代初期，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。可叹的是，这种状况并没有被会计界的大多数人所感受到。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。

## （二）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，是双方在事前的雇用合同中约定的。由于在委托—代理理论中个人被认为是受特定利益驱动，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：（1）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相一致的选择；（2）合约签订以后的道德风险问题，即代理人面临行为选择及面对利益冲突时的道德两难。无论出现哪种情况，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，分析过于简单，使得理论在实际中的直接应用效果不明显，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能得到正确答案。（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条件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。本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。本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，尤其是对待诸如交易成本、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；另一方面，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具体问题，这是由企业实践的复杂性和实证研究的局限性所决定的。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。

### （三）实务界的发展

应当说，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是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，不仅需要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，出现了即时制（JIT）、全面质量管理（TQM）、弹性工作系统（FWS）等创新机制。这些机制的运用使得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得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，可以保证是贴近第一时间的反映。

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、弹性结构，还是对外兼并、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作业制成本核算（ABC）、作业制管理（ABM）、作业制预算（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，从企业经营生产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表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。

#### （四）教育界的转变

20世纪80年代初期管理会计界的反省和重新发展，是从会计界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。在传统教育体制下，管理会计与财务会计长期相互困扰，尤其管理会计在会计教育体系中的比重相对较轻。

从著名管理会计学家、美国哈佛大学教授卡普兰等所著的《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。其所著的《高级管理会计》一书，分别有过1982年、1989年和1998年三个版本。鉴于卡普兰教授在国际会计界的地位，该书三个版本在内容和

指导思想上的明显不同，可以说在相当大程度上体现了近 20 年来管理会计的重心演变。概括这些变化的要点：(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，并使之成为本书新的重心；(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) 为适宜实务的特点，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的变革之一斑；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变革，与市场环境变化密切联系。可以说是市场环境的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。

## 二、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，无论从认识上还是实践上，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”，并没有根本动力促动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被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。这种先天引进上的局限性，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，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注重这一变化，依然是一味地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，实际上，这种结合也仅仅局限在具体做法的介绍推广这一狭隘的方面。

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，应用最多的方法是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，基本上属于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出现完美的方法，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，企业本身并无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。

而在管理会计的教育界, 这种局限性体现为: (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, 并且结合我国实际情况形成了比较成熟的做法, 已经取得了相当可观的发展(譬如责任会计制度), 也有了很多介绍性的文章, 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高度, 也不太适合于教育推广。(2) 虽然管理会计自从被介绍进国内开始就逐步成为高校会计专业的教学必修课程, 但管理会计的设置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来看, 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, 学者们不肯深入实践去调查、访问、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, 这种状况目前在外国、在我国都已经有所改变或正在改变。

管理会计在我国的发展是起步晚, 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。在面对市场的条件下, 企业管理者一定会倍加关心企业的内部事宜, 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竞争市场激活, 管理会计就必然为企业所重视。

环视纵横, 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, 并且因为传统计划经济下国有企业的体制限制, 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“峰界”。

### 三、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源动力出发进行分析, 立足于我国目前的国情。推动管理会计发展的源动力可以从下述几个方面分析。

#### (一) 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对外财务报表/报告, 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，与纵深方向以对内部控制为目的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，管理会计重分析，两者互相促动，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。

## **(二) 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 20 年来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自身利益的最大化。这样，管理会计在企业管理中的定位就一直会是居于次要位置的系统建设。

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了，所以，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。

## **(三) 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，总结成功企业的成功经验，尤其是那些成功的民营企业和合资企业的成功经验，从理论研究的水平发掘共性可推广的东西。

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性、介绍性课程。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。

## **(四) 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：面向商品的流通企业管理会计—面向产品、市场、顾客的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. 现代高信息技术化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。列举出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，但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，提高管理会计在提高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。

## 四、关于本书

展现在读者面前的这本书，我国曾经有过译本出版发行（中国财政经济出版社，1982年；中国人民大学出版社，1997年；东北财经大学出版社，2000年），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，经过学术界许多年的研究和教育界的归纳和推广，在各种教科书中都有不同特点的体现。其中，最主要的内容就是即时制（JIT）管理思想对成本（管理）会计的影响，以及作业制成本核算（ABC）和管理控制系统（MCS）的推广应用。这在本书近几版的内容变化中得以印证，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，也引起了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相脱节的局面。

在我国的会计体系中，成本管理会计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科书。

本书由美国著名的斯坦福大学和哈佛大学的名教授所编写，内容全面且新颖，讲解详尽，习题配套，作为会计专业教科书或主要参考书是非常适合的。我们将这本美国2002年版新教科书翻译出来，希望能为我国成本（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进行翻译。翻译工作由王立彦主

持，代冰彬协助负责，参加翻译工作的还有陈爱霞、吕源、汤睿，最后由王立彦、代冰彬对全部译稿进行审校。

在翻译工作全过程中，我们多次开会讨论书中的要点，尽可能统一翻译用语和风格，但仍然很难做到整体一致，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**

2004年10月于北京大学

# 英文版前言

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——的任何一项成功投资中，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。本书中的主题也对个人理财同样具有重要价值。

本书中所强调的主题是，成本会计怎样帮助管理者制定更好的决策。成本会计人员正在从数据提供者向决策制定者转变。为了达到这种决策制定重心，“为不同目的提供不同的成本资料”的观念贯穿本书始终。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做好准备。

## 第 10 版优点之保留和增强

第 10 版使用者和评论家给予的如下赞扬，在第 11 版中得以保留和增强：

- \* 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，即可学修本书；或者，本书也可以作为管理会计课程之用。

决定教科书中的章节次序，可以说是一项挑战。每一位教师都具有他（她）自己偏好的章次组织方式，因此，我们给出了一种模块式、灵活的章次结构，使得课程组织能够实现使用者倾向。

说到灵活组合，以分步成本计算为例，本书安排在第 17、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。

## 第 11 版内容变动及教学建议

组织机构的变化进度正在持续加快。第 11 版所做的较大改动，正是要反映在组织中和在研究中有关成本会计发生的变化。本版中增加的关键主题列举如下：

拓展了战略主题以及成本信息的战略性运用主题。下列各题目引导我们选定所要强调的主题：

1. 拓展了战略问题范围以及成本信息的战略性运用。第 13 章“战略、平衡计分卡和战略性盈利性分析”，被改写和简化。此外，第 1 章描述了战略和战略实施；第 3 章讲述了本量利分析在定价、产品推广和选择成本结构等方面的战略性决策；第 6、7、8 章讨论了预算和差异怎样为管理者提供有关其战略有效性的反馈；第 9 章描述管理者如何制定涉及生产量的战略决策；第 11、12 章讲述相关成本和相关收入在诸如开设或关闭一个部门及产品定价等方面的战略决策运用；第 19、20 章强调质量和即时制存货制度的战略意义；第 21 章讲述怎样运用资本预算方法帮助制定诸如长期客户关系这样的战略决策。

2. 通过第 2 章中介绍的成本会计和成本管理框架，第 1 章、第 2 章的成本概念与第 3~12 章的主题前后衔接相连。框架强调了成本会计和成本管理研究的三个关键观点：（1）计算产品、服务和其他成本对象的成本；（2）从计划、控制和业绩评估中获得信息；（3）识别制定决策所需的相关信息。框架提供了讨论各章主题时的结构，如战略评估、质量、持续计算产品成本的适时制、计划与控制以及决策视野。

3. 用单独的一章（第 5 章）阐述作业成本法，并与较为简单的分批成本系统（第 4 章）相连。与作业成本法有关的最新材料分别融入如下内容中：如预算（第 6 章）、计算作业率时的生产能力选择（第 9 章）、成本估计（第 10 章）、顾客盈利性分析（第 14 章）。作业成本法和作业成本管理的其他材料包括在如下章节中：第 7 章、第 8 章的差异分析、第 11 章的外购和增减分部、第 12 章的设计决策、第 13 章的重组和缩小规模、第 19 章的质量成本和质量改进以及第 20 章的供应商分析。

4. 增加了对利用成本会计信息制定决策的讨论。许多主题领域都体现了这一增加，如作业成本法（第 5 章）、差异分析（第 7 章和第 8 章）、生产能力分析（第 9 章）、成本估计（第 10 章）、相关成本和价格（第 11 章和第 12 章）、联合成本分配（第 16 章）、分步成本法（第 17 章）、质量管理（第 19 章）以及转移定价（第 22 章）。

5. 系统吸收了新的尚在形成阶段的管理思考，包括生产能力决策（第 9 章）、供应链分析、供货商存货管理、企业资源计划（ERP）系统（第 20 章）以及长期顾客关系（第 21 章）。

6. 将技术上的改进纳入各主题中。很多观念实施都重点讨论了技术、信息系统和互联网。比如，电子商务战略与管理会计（第 1 章），应用服务提供商（ASPs）如何影响成本结构（第 2 章），亚马逊的成本结构与风险—回报权衡（第 3 章），利用作业成本法计量和管理电子零售（第 5 章），利用网络技术制定预算（第 6 章），网上定价（第 12 章），dot.com 公司的发展与盈利性选择（第 13 章），Levi Strauss 量身定制牛仔褲（第 17 章），克服互联网上的瓶颈（第 19 章），以及按需即印（第 20 章）。



7. 提高对行为问题的关注，如减少预算水分，激励管理者和雇员，建立学习和支持的文化（第6章），在设定可达到目标与理想目标时的权衡（第7章），联成本分配对业绩评估和管理行为的影响（第16章），管理控制和转移定价对管理者行为的影响（第22章），以及组织文化、价值和内在动机在激励管理者时发挥的作用（第23章）。

## 内容和次序的主要变化

本书特别注意对每一章以流线型表述，并给出更好、更清晰的解释。结稿前，每一章都经由专业评论家仔细审查，使本书变得更简洁，而且更方便学生学习。个别章节的内容和次序上的主要变化包括：

1. 第2章给出了学习和理解成本会计和成本管理的框架。

2. 第6、7章对预算的行为影响有更多涉及，包括预算如何激励管理者和雇员，管理者如何减少预算水分，以及可达到目标与理想目标之间的权衡。

3. 第7章表明如何利用差异使静态预算的营业利润和实际的营业利润一致。

4. 第8章表明产量差异如何与销售量差异相连，以及每一种差异旨在解释什么。

5. 第9章的第二部分中有关基准水平选择的内容已经重新组织，新增了有关基准水平对产品成本、生产能力管理和定价的影响的新材料。

6. 贯穿整个第13章的例子减少了成本种类的个数，变得更为简单。

7. 上一版第14、16章经调整后成为本版的第14、15章。上一版第15章中有关联成本的内容现在在本版第16章中。第14章侧重成本和收入分析的宏观问题。它包括将公司成本分配给分公司的有关材料（来自上一版第14章），以及顾客盈利性分析和销售收入分析（来自上一版第16章）。第15章侧重成本和收入分配的微观问题，如将辅助部门成本分配给运营部门，以及共同成本和共同收入的分配问题。第14、15章保留了本书余下部分的模块式结构。教师如果想着重讲解成本和收入的分配，可以直接从第14章的第一部分跳到第15章而不会打断内容。第15章也包含了有关利用实际生产能力计算成本分配率的材料，交互分配的第二种途径，以及用于共同成本分配的 Shapley 价值。

8. 对第21章有关资本预算的内容进行了调整。资本预算中相关现金流分析的表述合并在一节中，其中包括了对所得税影响的讨论。该节按出现顺序阐述了所有四种资本预算方法，包括净现值法、内部收益率法、回收期法和应计会计收益率法。

9. 关键章节中的很多公司实例已被更新或改写，使阐述更为流线化，并给出了更好的解释。

教师用的解答指南也逐章列出了本版正文的主要变化。

## 作业资料

本版继续保持前版颇受认同的正文与作业资料密切配合的特点，并大大扩充了作业资料，增加了结构层次，增强了资料的多样性。

章后作业资料分为六个部分：简答题、练习题、问题研讨、分组讨论、网上习题和视听案例。额外的作业资料放在 [www.prenhall.com/horngren](http://www.prenhall.com/horngren) 上。简答要求学生理解基本概念和关键术语的含义。练习短小而且结构化，测试本章中的基本问题。问题则较长而且更难一