



普通高等教育“十五”国家级规划教材

(研究生用)

管理会计学

(第二版)

主 编 余绪缨

副主编 胡玉明 于增彪 汪一凡

 中国人民大学出版社



普通高等教育“十五”国家级规划教材

(研究生用)

管理会计学

(第二版)

主 编 余绪缨

副主编 胡玉明 于增彪 汪一凡

 中国人民大学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

管理会计学/余绪缨主编. 2 版

北京: 中国人民大学出版社, 2005

普通高等教育“十五”国家级规划教材·研究生用

ISBN 7-300-06624-0

I. 管…

II. 余…

III. 管理会计-研究生-教材

IV. F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2005) 第 068564 号

普通高等教育“十五”国家级规划教材

管理会计学 (第二版) (研究生用)

主编 余绪缨

副主编 胡玉明 于增彪 汪一凡

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 北京宏伟双华印刷有限公司

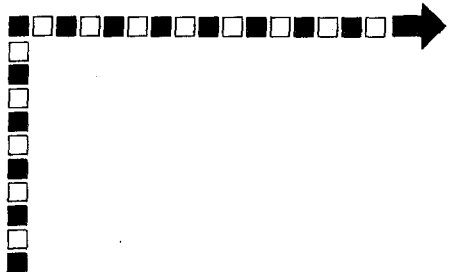
开 本 787×965 毫米 1/16 版 次 1999 年 8 月第 1 版
2005 年 7 月第 2 版

印 张 18.5 插页 1 印 次 2005 年 7 月第 1 次印刷

字 数 331 000 定 价 21.00 元

版权所有 侵权必究

印装差错 负责调换



第二版前言

本书是普通高等教育“十五”国家级规划教材《管理会计学》(第二版)供研究生用的第二分册,它是以第一分册(本科生用)的内容为基础,主要论述在新的历史条件下,管理会计领域取得的一系列进展和创新,使之能较好地体现学科前沿重要的开拓性成果,较多地具有研究性和前瞻性,以期在扩大学术视野、启发研究思路和加深理论认识等方面对研究生的教学有所帮助。

本书从较广阔的视野,对相关问题进行前瞻性的分析、研究,对实务界高级经理人员、财会人员的进修、提高可能也有一定的参考价值。

本书由厦门大学“现代管理会计”方向博士生导师、管理学博士后流动站管理学带头人

余绪缨教授任主编，暨南大学管理学院会计系副主任、博士生导师胡玉明教授（博士）、清华大学经济管理学院博士生导师于增彪教授（博士）、厦门大学管理学院会计系汪一凡副教授任副主编。

具体的写作分工如下：第一、二、三、四、九、十二、十三、十四各章，由余绪缨编写，第七、八章由陈胜群博士、余绪缨共同编写，第五章由于增彪编写，第六、十一章由胡玉明编写，第十章由郭晓梅博士编写，第十五章由汪一凡编写，最后由余绪缨进行书稿的总纂与定稿。

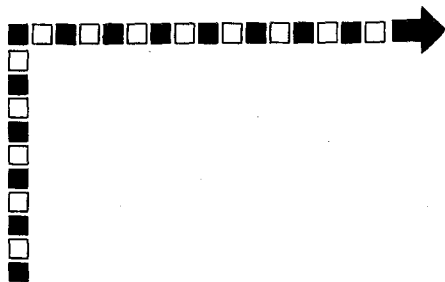
在本书编写过程中，书稿的整理、校对等多方面的工作，得到了在校攻读管理会计的博士生刘俊茹的大量帮助，对她为此而付出的辛勤劳动，谨致衷心的感谢！

我们在本书编写过程中，虽作了力所能及的努力，但书中疏漏、不妥甚至错误之处一定难免，敬请广大读者批评指正，以便有机会修订再版时得以改正和提高。

余 绪 缨

2005年5月5日

厦门大学敬贤楼（9-302）



第一版前言

管理会计是将现代化管理与会计融为一体，为企业的领导者和管理人员提供管理信息的会计，它是企业管理信息系统的一个子系统，是决策支持系统的重要组成部分。它作为一门新兴的学科和会计的一个新兴领域，从20世纪初以来，得到迅速发展，在理论与实践上都取得了丰硕的成果。

成本会计是管理会计的前身。20世纪初，为配合泰罗制的广泛实施而形成的标准成本会计，可视为由成本会计向管理会计过渡的一个中间环节。以标准成本会计为起点形成的管理会计，可称之为基础性管理会计，它的形成与发展大致可区分为两个大的阶段，即执行性管理会计阶段（从20世纪初到20世纪50年代）和决策性管理会计阶段（20世纪50年代以后）。决策性管理会计与执行性管理会计的不同在于：它是以决策研究为其核心内容、为企业正确地

进行经营决策、改善经营管理、全面提高经济效益提供信息与智力支持的管理会计。它包含了执行性管理会计，但在广度和深度上对比执行性管理会计又得到了进一步的丰富和发展。经过较长期的理论探索和实践经验的积累，到 20 世纪 70 年代，以决策性管理会计为主体的基础性管理会计已趋于成熟并定型化了。

20 世纪后期以来，为适应社会经济条件的重大变化和科学技术的迅速发展，管理会计进入一个大变革、大发展的历史时期，从而形成了许多新的领域，使管理会计从广度、深度和高度上提到一个新的水平，使管理会计的发展进入了一个五彩缤纷的新阶段。

但也必须看到，已趋于定型化的基础性管理会计与 20 世纪后期以来管理会计的新发展形成的新领域之间的不同，是源于它们据以形成的社会经济发展的阶段性不同，基于事物发展的不平衡性（非同步性）。无论从全球的各个国家看，或是同一国家的各个地区看，以至同一地区的各个企业看，不同发展水平同时并存的情况是普遍存在的，因而不能认为管理会计的新发展形成的新领域是对基础性管理会计的否定或取代，而应把它们视为适应社会经济环境条件的变化对基础性管理会计的丰富和发展。基础性管理会计在与其相适应的技术经济条件下，仍具有广泛的适用性；与此同时，在实际工作中，根据企业生产经营条件的具体情况，选择管理会计新发展形成的新领域的某些方面与基础性管理会计相互结合起来进行综合运行，还可使它增添新的活力，发挥更大的作用，因而可以把基础性管理会计视为整个管理会计体系的基石。

从上述基本认识出发，我们将本书的内容概括为三部分、共三十章，并编写三个附录。其中：

第一部分“总论”由第一章至第六章组成，着重阐述管理会计的基本理论和科学的方法论等问题。它作为全书的先导，对以后各章具有理论指导作用。

第二部分“基础性管理会计”，包括了三大篇，第一篇“从成本会计到管理会计”由第七章至第十章组成；第二篇“决策会计”由第十一章至第十六章组成；第三篇“执行会计”由第十七章至第十九章组成。本部分对“基础性管理会计”已趋于成熟并基本上定型化了的内容作较全面而系统的论述。

第三部分“20 世纪后期管理会计新发展形成的新领域”，也包括了三大篇，第一篇“适应当代新的技术经济条件的新发展而形成的新领域”由第二十章至第二十五章组成；第二篇“基于学科的交叉渗透而形成的新领域”由第二十六章至第二十八章组成；第三篇“基于世界经济一体化和国际性经济竞争日趋激烈而形成的新领域”由第二十九章、第三十章组成。本部分的内容，大多是属于正在发展而尚未趋于定型化的新事物，因而本部分的论述具有较大的探索性

和开拓性，因为任何新事物的形成、发展至趋于成熟，都不可能一蹴而就，而需经历一个逐步改进和完善的过程。

本书上述体系安排是和我国经济改革现实的环境、条件相适应的。因为随着我国社会主义市场经济体制的建立和发展，我国社会主义市场经济与国际大市场的衔接与贯通，标志着我国经济的市场化、国际化已进入一个新的发展阶段。据此，可以认为，我国目前正处在一个大改革、大发展，也是大创造的历史时代。这样的时代，正是理论工作者可以大有作为，开展创造性理论研究、产生重要理论成果的黄金时代。因为实践的开拓需要理论的开拓为先导；理论上的开拓可以为实践上的开拓开辟广阔的前景。为此，本书的著述，力求体现这一时代精神，以促进我国的管理会计沿着为发展我国社会主义市场经济服务的正确方向，健康地向前发展。

基于上述认识，本书编写的指导原则是：立足现实、展望未来；立足中国、放眼世界；既重视所述业务内容的现实适用性，又致力于理论探索的前瞻性；借以使读者扩大视野、开拓思路，从而为他们能适应有关环境和条件的变化，综合而灵活地运用本书所述的原理和方法提高理论洞察力。

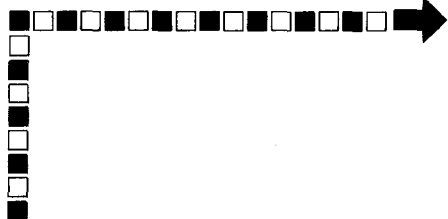
本书可作为高等财经院校、管理院校有关专业的学生学习“管理会计”的教材，也可作为广大经济管理干部自学或进修“管理会计”课程的参考用书。

本书由厦门大学经济学博士后研究学者联系人、博士生导师余绪缨教授担任主编，汪一凡副教授、毛付根副教授和胡玉明副教授担任副主编。主编在副主编的协助下负责总体框架的设计、编写大纲的拟定、各章初稿的修订和全书的总纂与定稿。参加编写人员的具体分工是：第一章至第六章、第十六章、第二十二章、第二十九章、第三十章及附录一由余绪缨执笔；第七章、第八章和第二十五章由汪一凡（硕士）执笔；第九章和第十章由余绪缨和郭丹霞（副教授）共同执笔；第十一章至第十五章、第二十章、第二十三章、第二十四章由胡玉明（博士）执笔；第十七章至第十九章、第二十一章由毛付根（博士）执笔；第二十六章至第二十八章由增彪（博士）执笔。在本书编写过程中，得到在校攻读管理会计方向博士学位的周长青、王剑、丁鹏等和攻读硕士学位的张浩洋等多方面的帮助，对他们为此而付出的辛勤劳动，谨致衷心的感谢！

我们在编写中虽尽可能地作了力所能及的努力，但书中疏漏甚至错误之处一定难免，敬请广大读者批评指正，以便修订再版时得以改正提高。

余 绪 缨

1999年1月于厦门大学



目 录

第一章	半个世纪以来管理会计形成与发展的历史回顾与展望	(1)
第一节	半个世纪以来管理会计形成与发展的历史回顾	(2)
第二节	管理会计 21 世纪发展的展望	(6)
第二章	管理的历史发展与管理会计的人文化趋向	(9)
第一节	管理从低级形态向高级形态的发展历程	(10)
第二节	运用不同的思维方式, 研究不同类型的管理	(12)
第三节	在新的历史条件下, 管理会计	

	向人文化的方向发展	(13)
第三章	管理会计的技术观与社会文化观	(18)
第一节	管理会计的研究不能局限于其技术层面, 而必须同 社会文化观相结合	(19)
第二节	管理会计技术方法的应用必须以正确的社会文化观 为指导	(20)
第四章	管理与管理会计研究的新思维	(25)
第一节	“系统观” 优于 “机械观”	(26)
第二节	“柔性观” 的运用比 “刚性观” 的运用能更好地适应 社会经济向高级形态发展的要求	(27)
第三节	研究的视野从 “二维结构” 向 “三维结构” 扩展	(30)
第五章	组织创新与管理会计新发展	(34)
第一节	组织创新	(35)
第二节	现代企业组织创新的基点: 战略与流程	(41)
第三节	业务流程的绘制、改进与再造	(50)
第四节	组织创新与管理会计	(62)
第六章	作业成本计算与作业管理	(73)
第一节	作业成本计算产生的时代背景	(74)
第二节	作业成本计算的基本原理	(78)
第三节	作业管理的基本特点及其在管理上的重大开拓性	(89)
第七章	目标成本计算与成本企划	(104)
第一节	成本企划与目标成本计算概述	(105)
第二节	目标成本计算构造的基本研究	(107)
第三节	会计层面: 目标成本计算构造的深入解析	(114)
第四节	技术层面: 以价值工程手段实施产品策划和开发	(116)
第五节	组织层面: 配合创新的协调措施	(122)

第八章	生命周期成本管理会计	(129)
	第一节 生命周期成本的由来及其发展	(130)
	第二节 产品生命周期成本的构成	(131)
	第三节 生产者成本与消费者成本的研究	(132)
	第四节 从生命周期成本计算到生命周期成本会计	(135)
第九章	战略管理与战略管理会计	(139)
	第一节 战略管理	(140)
	第二节 战略管理会计	(159)
第十章	环境管理会计	(176)
	第一节 环境管理战略	(177)
	第二节 环境管理会计的理论框架	(179)
	第三节 环境成本会计	(185)
	第四节 环境业绩评价	(192)
第十一章	平衡计分卡与激励机制	(198)
	第一节 企业价值创造模式与绩效评价模式	(199)
	第二节 平衡计分卡	(206)
	第三节 企业激励机制	(218)
第十二章	智力资产与智力资本会计原理	(230)
	第一节 对“人资源”构成要素认识的深化	(231)
	第二节 培育创新能力, 激活“智力资源”	(232)
	第三节 智力资产与智力资本的经济学剖析	(234)
	第四节 智力资产与智力资本的计量特性	(236)
第十三章	知识经济条件下管理会计的新特点	(240)
	第一节 管理会计新方法论的开创	(241)
	第二节 为“知识创新”服务的管理会计新体系的创建	(242)
第十四章	经济体验化与管理、管理会计的创新	(246)
	第一节 体验经济的基本特征及其形成与发展的社会经济背景	(247)

	第二节 与体验经济的要求相适应的管理创新	(250)
	第三节 与体验经济的要求相适应的管理会计的创新	(255)
第十五章	会计信息系统	(261)
	第一节 计算机管理系统的发展阶段及其基本特征	(262)
	第二节 AIS 数据的组织与设计问题	(265)
	第三节 会计软件的结构与开发方式	(266)
	第四节 我国会计信息系统的发展现状	(269)
附录一	Several Theoretical Problems Concerning PhD Candidate's Education in the Area of Modern Management Accounting ...	(273)
参考文献		(284)



第一章

半个世纪以来 管理会计形成 与发展的历史 回顾与展望*

本章要点

1. 明确管理会计与成本会计的联系与区别。
2. 明确数学方法在管理会计领域的地位、作用。
3. 明确“案例研究”的重要性。
4. 明确管理会计 20 世纪 80 年代以来取得的进展和创新。
5. 明确在新的历史条件下,怎样从总体上加强管理会计的学科建设。
6. 明确在新的历史条件下,管理会计师面临的挑战及其自立、自强之路。

* 本章是由余绪缨的《半个世纪以来管理会计形成与发展的历史回顾及其新世纪发展的展望》(《财会通讯》, 2001 年第 1 期) 改编而成。

第一节 半个世纪以来管理会计形成与发展的历史回顾

一、关于管理会计与成本会计的关系问题 (the relationship and difference between the management accounting and cost accounting)

管理会计中的某些因素最初是从成本会计衍生而来；成本问题是管理会计必须研究的一个重要问题，不能把成本问题排除在管理会计的视野之外，这是中外会计学界所认同的。但也必须看到，成本会计与管理会计到底存在着怎样的联系与区别，它们之间到底有没有明确的界限，目前还存在着很大的分歧甚至混乱的情况，这从西方许多名家所写的教材名称中即可看出，如 *Cost Accounting—A Managerial Emphasis*、*Managerial Cost Accounting*、*Cost and Managerial Accounting* 等。

由此可见，成本会计与管理会计之间虽然有一定的联系，但也应明确区分它们之间的界限，不同事物应具有不同的质的规定性。

从历史发展看，成本会计导源于成本计算，它是工业化的产物。19 世纪中叶以后，由于股份有限公司这个企业组织形式可以筹集巨额资金，兴办大规模企业，使得企业可将大量资金用在昂贵的生产设备上，引起间接费用在产品成本中所占的比重越来越大，加上产品品种日益多样化，使间接费用的分配以及使之对象化于各种特定产品，就成为一个难题。为取得各产品的成本数据，成本计算原是在账外进行的，并没有纳入以复式簿记为基础的企业会计体系。以后经过较长期的实践，才逐步将成本的形成、积累与结转纳入复式簿记的框架，实现成本会计与财务会的有机结合，为财务会计对外编制财务报表（如确定本期已销售产品的成本列入损益表，期末未销售产成品、在产品成本作为资产列入资产负债表）。可见原始意义上的成本会计实际上是财务会计的一个组成部分，与管理会计之间并没有建立直接的联系。管理会计从总体上看，是第二次世界大战后社会经济条件的变化、科学技术和现代管理科学的发展相结合的产物。

成本会计从深度上发展，是从单纯的事后计算发展到成本计算与成本控制相结合，即把为配合 20 世纪初期泰罗制的广泛实施形成的“标准成本系统”，

引进、应用到会计体系中来，为会计直接服务于企业管理开创了一条新路，从而使成本会计开始在一定程度上具有管理会计的性质，为管理会计所继承，而成为管理会计中执行性管理会计的一个组成部分。即使如此，利用“标准成本系统”进行成本控制，其控制的对象只限于“制造成本”，而在当代应用高科技和弹性制造系统进行“顾客化”生产的条件下，产品成本的绝大部分（80%以上）取决于产品的“研究与开发”和设计阶段，产品投产以后按照设计标准进行成本控制，深挖降低成本的潜力，已经没有什么用武之地了。由于它还具有一定作用，因而“标准成本系统”仍作为现代管理会计中执行性管理会计的一个组成部分而存在。

从总体上看，管理会计虽然也研究许多涉及成本的问题，但成本会计与管理会计的界限还可以从以下几个方面进行明确区分。

1. 从成本的内涵看，成本会计侧重于从过去到现在为止的产品每单位的“平均成本”，借以为企业对外编制旨在总结过去的财务报表提供成本数据。而管理会计则侧重于联系过去、着眼现在、面向未来的“差别成本”，为企业未来的经营决策提供成本数据。

2. 从成本的分类看，成本会计除按成本的内容区分为料、工、费以外，着重把成本区分为直接成本和间接成本，借以为成本计算服务。而管理会计则对成本进行多样化的分类，如边际成本、机会成本、可控成本与非可控成本、责任成本与非责任成本，等等，使企业能利用“不同成本服务于不同目的”，为企业在不同方面提高生产经营的经济效益服务。

3. 从成本发生的空间范围看，成本会计中所说的成本，只涉及微观成本；而管理会计的视野，不仅涉及微观领域，同时扩展到宏观视野。例如，产品全生命周期成本的计算，既计算产品生产者的成本（如产品的研究与开发成本、规划与设计成本、制造成本、营销成本），也包括产品使用者的成本（如产品的使用成本、维修成本和处置成本等）。再如环境管理会计中的环境成本，更具明显的宏观性。

二、关于数学方法在管理会计中的应用问题 (the application of mathematical methods to management accounting)

“数学是科学的语言”，它既不是自然科学，也不是社会科学，而是量及其关系的科学，是从量的角度出发，反映和研究客观世界的运动变化及其规律性的科学。

在管理会计领域运用一定的数学方法研究其变量之间的相互依存关系，是

很自然的。问题在于：在管理会计中应用的数学方法是不是越艰深就越能提高其有效性呢？这是管理会计在其发展中值得研究的一个问题。

20 世纪 70 年代到 80 年代，曾兴起过一股在管理会计中应用较高深的数学的热潮，并认为这是管理会计区别于财务会计的主要标志之一。因为从方法上看，财务会计所用的方法是描述性方法（对已发生的事情进行描述），只用到初等数学就够了；而管理会计所用的方法是分析性方法，要分析所涉及的各种变量的运动变化及其客观规律，因而要用到较高深的数学方法，由此也可以表明管理会计比财务会计更具艰深性和科学性。从这种认识出发，西方在这一领域的许多名家在这一时期出版的影响较大的教科书，如 H. Bierm, Jr. 等合著的 *Managerial Cost Accounting* (1976)，G. Shillinglaw 编著的 *Managerial Accounting* (1977)，Jack Gray 等合著的 *Cost and Management Accounting* (1982)，Robert S. Kaplan 编著的 *Advanced Management Accounting* (1982 年第 1 版)，都较广泛地应用了许多高等数学方法（如微积分、数学规划、矩阵代数、投入—产出模型、排队论、蒙特卡罗模拟法等），似乎这是管理会计进行学科建设应继续遵循的一个方向。实际情况是不是这样呢？最具典型意义的是：著名的 Robert S. Kaplan 与 Anthony A. Atkinson 合著的 *Advanced Management Accounting* (1989 年的第 2 版、1998 年的第 3 版) 却明显地转向了，删去了绝大部分用较深的数学方法表述的内容，而把研究重点转移到有关企业管理体制、组织与决策等问题上来。Robert S. Kaplan 在教材编纂上的这一示范行动，有助于拨正管理会计学科建设的航向，是有重大意义的。

较客观的认识应当是：高等数学方法在管理会计中可恰当地运用，但不能过高地估计它的作用。这是因为，所谓“数学是科学的语言”，严格地说只能理解为是自然科学的语言。必须看到社会经济现象和自然现象毕竟有很大的差别，因而数学方法在社会经济科学和自然科学中应用的有效程度也有很大的不同。这是因为：在社会经济活动中，人的因素是居于主导地位的。人作为社会生产力诸因素中最重要的因素，并不像物质资源、财务资源、时间资源等可以直接进行量化，按照一定的规则纳入数学模型。人，作为社会人，以至文化人，其学识、经验、能力、心理等因素及其主动性、积极性发挥的程度等，是极为复杂、多变，难于甚至无法进行量化，进而纳入数学模型进行定量分析的。对数学模型的求解得出的“最优”数量关系，也有赖于模型的使用者（决策者）根据其智慧、谋略进行综合判断，以确定其可行和满意的程度，并据以作必要的修正。

由此可见，在管理会计中，高等数学方法的应用虽可在较大程度上弥补一般定性分析的不足，但不能过分夸大它的作用。在以人为主导的社会经济活动中，

数学方法只能作为一种辅助性的工具来使用，应力求避免滥用数学方法的倾向。

三、“案例”研究 (case studies) 的重要性

20 世纪 80 年代以来，以哈佛大学教授 Robert S. Kaplan 为首的学者们所倡导和实行的“经验性研究” (empirical research) 即以“现场为基础的研究” (field-based research) 为管理会计实现大量的创新 (innovations) 及其在“非财务计算领域” (nonfinancial measure area) 的扩展，取得了大量的丰硕成果，标志着管理会计进入了一个充满生机与活力的蓬勃发展的新阶段。

他们所采用的方法是由理论工作者有针对性地长期深入相关企业收集、分析和研究大量实际材料，以此为基础，系统编写大量的“案例” (case)，使丰富的实践经验进行条理化和系统化，并以“案例研究” (case studies) 作为从实践到理论的中介。

众所周知，任何学者的原创性观念 (original idea) 都是不可能凭空产生的。从管理会计这个领域看，任何理论上新领域的出现，总是深深根植于现实世界中管理会计为适应客观大环境的变化所进行的实践上的变革。由此可见根植于实践的“案例”的重要性。为此，著名的《哈佛商业评论》也常常刊登具有典型意义的“案例”；西方出版的教材也把“案例”作为其重要组成部分，借以提高读者对教材基本内容的领悟能力。

但从严格意义上看，“案例”还不具备完美的理论形式，只能实事求是地把它们看作是从实践到理论的中间产品。理论工作者的最终任务，还必须以“案例”为基础，通过去粗取精、去伪存真，从个性上升到共性，从特殊上升到一般，才有可能使它对相关的客观实践具有普遍的指导意义。由此可见，管理会计以“现场为基础的研究方法”，是一种值得大力提倡和借鉴的重要研究方法，否则，任何理论上的创造就成为“无源之水，无本之木”了。

四、20 世纪后期以来，管理会计的进展与创新 (the developments and innovations in management accounting)

1. 总的特点。(1) 提供的信息对内深化与对外扩展并重；(2) 应用的指标从滞后性指标向前导性指标转变；(3) 涉及的内容更趋多学科化。

2. 形成的新领域。主要包括：(1) 企业管理深入到作业水平形成的作业成本计算与作业成本管理；(2) 财务衡量与非财务衡量并重的新的业绩衡量模