

THOMSON

Business  
Administration Classics  
*Accounting & Finance*

工商管理经典译丛  
·  
会计与财务系列

# 管理 会计学

*Management Accounting* (第六版)

(6th Edition)

唐·R·汉森 (Don R. Hansen)

玛丽安娜·M·莫温 (Maryanne M. Mowen)

著

陈良华 等译



中国人民大学出版社

THOMSON  
★

F234.3  
64

Business  
Administration Classics  
*Accounting & Finance*

工商管理经典译丛  
·  
会计与财务系列

# 管理 会计学


*Management Accounting* (第六版)

(6th Edition)

唐·R·汉森 (Don R. Hansen)

玛丽安娜·M·莫温 (Maryanne M. Mowen) 著

陈良华 等译

 中国人民大学出版社

## 图书在版编目 (CIP) 数据

管理会计学: 第6版/汉森, 莫温著; 陈良华等译.

北京: 中国人民大学出版社, 2005

(工商管理经典译丛·会计与财务系列)

ISBN 7-300-06479-5

- I. 管…
- II. ①汉…②莫…③陈…
- III. 管理会计
- IV. F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2005) 第 046889 号

工商管理经典译丛·会计与财务系列

管理会计学 (第六版)

唐·R·汉森 著  
玛丽安娜·M·莫温  
陈良华 等译

---

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 2005 年 6 月第 1 版  
印 张 63.25 插页 1 印 次 2005 年 6 月第 1 次印刷  
字 数 1 487 000 定 价 96.00 元

---

版权所有 侵权必究 印装差错 负责调换



本书在前版的基础上，引入具有现实背景的情景案例，全面介绍了管理会计的概念、原理、方法及实际运用。其特色如下：

- 视野开阔。善于从跨学科的角度讲授管理会计，把作业成本理念融入整个管理会计中，体系完整，内容又不失前瞻性，是为数不多的管理会计优秀教材之一。
- 强调现实性。融入了管理会计概念的实际运用，在每章开篇的情景案例中提供真实公司的实际情况，加强学生对管理会计现实环境的认识。
- 国际性视角。为了强调一些国际性问题的重要性，本书不仅提供相关案例，而且用第14章整章的篇幅对该问题进行讨论。另外，对环境成本、道德问题等进行了全新的论述。

本书内容新颖，讲解详尽，重点在于会计信息的使用，对许多不同专业背景的学生都有参考价值。本书虽然主要面向本科生，但在研究生教育阶段，也获得了相当的成功，对于商学院非会计专业的学生及企业管理人士学习管理会计课程，也是比较理想的选择。

## 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。会计与财务作为一种商业语言，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，了解国外会计与财务的最新发展动态，无论对提高我国的会计与财务的理论研究水平，抑或对我国的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、财务学教材和学术著作。自出版社成立以来，我们出版了一系列高水平的教科书，许多教材风靡全国。20 世纪 90 年代，为了适应中国新的会计制度与财务制度改革，我们曾出版了“中国人民大学会计系列教材”，得到读者的高度评价。为了迎接 21 世纪的到来，我们又推出了“21 世纪会计系列教材”、“21 世纪财务管理系列教材”。现在奉献给读者的“工商管理经典译丛·会计与财务系列”是上述两套 21 世纪系列教材的姊妹篇，侧重于引进西方优秀的教科书。本系列教材主要有以下特点：

1. 高质量。本系列丛书均选自美、英、澳大利亚等国家最流行的教科书或专著，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界与财务界的较高水平。

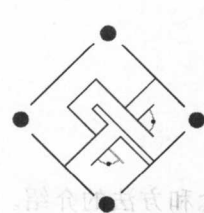
2. 内容丰富。本系列丛书既能满足学习会计学基础的需要，又具有一定的理论深度；既能满足本科生、MBA 学员的需求，又能满足研究生、研究人员的需要。

3. 体系开放。作为系列丛书，我们计划初步推出《会计学导论》、《会计学原理》、《中级会计学》、《财务会计学》、《成本会计学》、《管理会计学》、《政府与非营利组织会计》、《审计学：一项风险分析方法》、《财务报表分析》、《会计理论》、《高级会计学》、《财务管理基础》、《跨国公司财务管理》等。但是，本丛书不是仅限于上述内容，我们会不断地将更多的高水平著作纳入，以期为读者提供更多更好的服务。

一套好的丛书既需要出版者和作者的精心设计和编著，更需要读者给予精心的呵护。真诚地希望读者能一如既往地支持我们的工作，对本丛书提出宝贵的意见。让我们携手来，共创 21 世纪的辉煌！

中国人民大学出版社

2004 年 10 月



工商管理经典译丛·会计与财务系列

## 作者前言

《管理会计学》第六版向学生介绍管理会计的原理，虽然使用本书的学生应该已经掌握了一定的财务会计基础知识，但并不需要他们具有太多的财务知识。因此我们的重点在于会计信息的使用。本书对于许多不同专业背景的学生都有参考价值。虽然本教材主要面向本科生，但是，在研究生教育阶段本书的使用也获得了成功。本书在练习的设计上内容丰富多样，以保证本书既适用于本科生的学习，也适合研究生的使用。

许多商学院要求学生修一门管理会计课程，但他们并非会计专业的学生。这些学生经常难以领悟自己所学各种概念的价值所在。《管理会计学》第六版在这方面作了改进，在每一章中引入具有现实背景的情景案例，说明管理会计的概念、实际运用的图片以及现实中有有助于说明这些概念的实例。有效的管理要求正确地理解和使用会计信息，明白这一点能够激发会计专业学生的学习兴趣。

### 拟定各章内容

《管理会计学》第六版向学生介绍管理会计的原理，虽然使用本书的学生应该已经掌握了一定的财务会计基础知识，但并不需要他们具有太多的财务知识。因此我们的重点在于会计信息的使用。本书对于许多不同专业背景的学生都有参考价值。虽然本教材主要面向本科生，但是，在研究生教育阶段本书的使用也获得了成功。本书在练习的设计上内容丰富多样，以保证本书既适用于本科生的学习，也适合研究生的使用。

许多商学院要求学生修一门管理会计课程，但他们并非会计专业的学生。这些学生经常难以领悟自己所学各种概念的价值所在。《管理会计学》第六版在这方面作了改进，在每一章中引入具有现实背景的情景案例，说明管理会计的概念、实际运用的图片以及现实中有有助于说明这些概念的实例。有效的管理要求正确地理解和使用会计信息，明白这一点能够激发会计专业学生的学习兴趣。

### 作业管理

在当今的商界，制造业和服务业的变化推动着管理会计的变化与发展，肩负重要使命的作业管理法也应运而生。作业管理模式应用于管理会计已取得了令人瞩目的成效。对作业理念的广泛接受和实践要求在综合、整合的框架内使用作业成本法。本书为此设计了这样一个框架，在该框架内，我们将广泛讨论作业成本法、Kaizen 成本法、平衡计分卡、环境成本管理、作业预算法、作业流程的价值分析、质量、生产率、产品生命周期成本管理、目标成本法以及国际性的管理会计问题等问题。



## 职能管理

为了保持内容上的平衡，第六版仍然保留了大量对传统管理会计概念和方法的介绍。依赖于生产函数的成本计算模型和以职能部门为单位的控制模式仍然具有广泛的作用。对这些基于职能的相关模型描述是十分必要的，这不仅仅因为它们还在使用，更因为通过对比能更清楚地阐明基于作业的方法同基于职能的方法之间的重要差异，从而有助于学生因地制宜地选择适当的方法。同时，这样安排材料还可以揭示基于职能的成本计算方法及控制方法的缺陷，并能更加突出基于作业的成本计算方法及控制方法的优势所在。了解书中的整合方法还将有助于未来的管理者在必要的时候进行变革。而且，管理会计并不是一门静态的学科，认识这一点本身就有助于管理会计学科的创新和发展。

用几分钟时间浏览一下目录，你会发现本书对基于作业的管理会计和基于职能的管理会计概念进行了均衡、系统而整合的介绍。

## 本教材的内容安排

章节顺序同第五版。这样的安排便于基于作业的相关概念在全书中形成一个整体，具体章节修改如下：

每一章之后增加了多项选择题，大约有 40% 的练习题和问题进行了修订。

**第 1 章：**本章开篇的情景案例进行了更新，并专门增加了一节内容介绍电子商务。

**第 2 章：**本章增加了一个新的情景案例。

**第 3 章：**本章加入了回归系数的笔算法，以帮助学生理解普通最小平方分析法中的技术和理论概念。

**第 4 章：**适时制 (JIT) 的内容调整到第 19 章讲解。本章增加了作业成本会计问题，修改后本章的内容更突出作业成本算法。更新开篇的情景案例的目的在于更好地反映本章重点讨论作业概念这一特点。

**第 8 章：**字体运用了更简洁的新例子说明预算法的概念。

**第 10 章：**字体增加了一个新的情景案例。

**第 12 章：**本章使用了真实的例子强调环境成本管理生命力和价值。

**第 19 章：**本章增加了一个新的情景案例，原来在第 4 章中阐述的适时制内容被移植到本章中讨论。

## 各章的组织结构

我们精心地设计了每一章的组织结构，以帮助学生关注并记住重要概念。每章的构成





部分如下:

**学习目标:** 在每章开头均列出了学习目标。这些目标既概括了每章组织结构的流程,也是学生理解与评估的重点内容。我们同时将这些目标列示于每章各部分的开头,以作提示,并在各章最后予以总结。

**学习目的小结:** 每章结尾是学习目标的全面总结,以便学生复习与自测该章的重要概念,并帮助他们评估自己完成本章学习目标的能力。

**情景案例:** 在每章的开头都有一个真实有趣的情景案例。这些案例与该章中讨论的概念直接相关,并帮助学生把概念知识与实际业务场景相结合。另外,在每个情景案例之后都设计了若干思考题,以激发学生的学习兴趣和活跃课堂讨论气氛。

**关键术语:** 每章的关键术语都用黑色字体标出,以便迅速查找。在每章结尾附有关键术语表,表中归纳了重要的术语及其相应页码,再次对这些术语进行强化。所有的关键术语的定义最后均汇总在书末的术语表中。

**复习题:** 每章至少有一道复习题,并附答案。这些复习题是对本章中所授概念与程序的应用。

**写作与讨论题** 每章结尾附有 15 道~25 道简答题,以检测学生对本章概念的掌握情况,其中许多问题要求学生运用批判性思维、书面与口头沟通能力。有些问题可用来促进课堂参与和课堂讨论。

**练习题:** 练习题通常强调章节中的一两个概念,可以很快做完(最多 30 分钟)练习题要求学生具备基本的计算和运用能力,并能解释计算结果。

**问题:** 每章最后包含一些长短不一、有难有易的问题,这些问题通常包含多个方面,介绍一些颇具挑战性的场合,涉及复杂的计算与分析。

列示于其标题下页边处的学习目标使这些练习题与问题产生关联性。

**管理与决策案例:** 大部分章节都包含至少两个案例。与问题相比,案例可以更深刻,更复杂。设计这些案例的目的在于帮助学生整合众多的概念并进一步培养学生的分析能力。许多案例还涉及职业道德行为。

**研究题:** 除第 1 章外,每一章都有一些研究题。这些题目能够使学生将其研究与沟通能力扩展至课堂以外。以“网络案例”标出的研究题要求学生在网上查询资料。

## 第六版的其他特色

**对环境成本的介绍** 我们继续用一整章(第 12 章)的篇幅就当前关注的这一话题进行讨论。

**国际性视角** 为了强调一些国际性问题的重要性,我们不仅在全书各处提供相关的例子,而且用了第 14 章整章的篇幅对该问题进行讨论。

**道德问题** 与前几版一样,第六版也强调对管理会计人员道德行为的研究,第 1 章讨论了道德的作用,介绍了管理会计学院制定的道德准则;另外,在其他章节中也安排了涉





及管理会计道德问题的案例。第 1 章提出了道德上的一些实质性问题，而且在以后各章中至少有一个问题或案例涉及道德困境。这些问题能够使教师把价值判断引入管理会计的决策过程中。第 14 章讨论管理会计中涉及的国际性问题，并有一节专门讨论国际环境中的道德问题。

**强调现实性** 第六版融入了管理会计概念的实际运用，使学生对这些概念的学习既觉得亲切又感到有意义。我们使用每章开篇的情景案例在真实的案例背景下导入本章的主题。另外，我们还将许多真实公司网站的 URL 地址列在页边空白处。各个章节还新增了图片以帮助学生认识管理会计的现实环境。

**对服务业的论述增多** 当今经济中，服务业正经历着前所未有的发展。服务业的管理者通常使用与制造业相同的管理会计模式，但是由于服务业向客户提供无形产品（服务），这些管理者必须对管理会计模式进行调整。为了适应这种需求，第六版增加了符合服务业管理应用的内容，并提供了许多服务行业真实公司的案例。

## 教辅产品（略）

答案

教师手册

答案幻灯片

电子表格模板

教师资源光盘

集体在线学习

InfoTrac College Edition

学习指南

答案手册

题库

幻灯片

网址 (<http://hansen.swcollede.com>)

个人在线学习

商务链接光盘

## 鸣 谢

我们要向对本书提出过有益的意见和建议的人们致谢。对前几版进行了审阅的人士帮助我们成功地推出了目前的第六版。本版的重大改进得益于师生们提出的许多宝贵建议。我们特别要感谢以下审阅者，他们对第六版进行了全面深入的审阅：

Jack Bailes

Oregon State University

Iris Jenkel

St. Norbrt College

Hubert W. Gill

University of North Florida

Glenn W. Goodale

Castleton State College

Clina L. Jozsi

University of South Florida

Karl Putman

University of Texas at El Paso



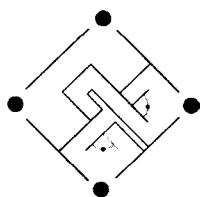
David R. Honodel  
University of Denver

我们还要感谢如下校对人员——来自 Middlesex Community College 的 Cathy Larson，她主要负责正文和答案手册的校对工作，以及 Beth Woods，她负责学习指南和试题库的校对。她们认真细致的编辑保证了课本和教辅产品的准确性和高质量。

此外，我们还要向管理会计学院致谢，感谢它们允许我们改编历年 CMA 考试的试题，并允许我们在书中重印关于管理会计人员的道德行为准则。

最后，我们要特别感谢西南出版社和 Litten Editing and Production 的员工，他们工作熟练，业务精湛，给我们提供了极大的帮助。我们还要专门向我们的策划 Leslie Kauffman 致谢，感谢他提出的颇有见地的意见以及他在本书的写作过程中表现出的勤勉与耐心。

唐·R·汉森  
玛丽安娜·M·莫温



## 译者前言

传统的成本计量模式是嫁接在会计账户系统上的。80年前，会计师和工程师们将成本记录与会计账户系统结合起来，创立了成本会计方法。它的出现大大地提高和改善了企业经营管理的信 息质量，推动了管理理论和方法的进步，也形成了有独立理论体系的成本会计。80年后的今天，信息时代这股潮流使得企业经营环境发生了种种目不暇接的变化，经营环境的变化推动着管理科学的发展，管理科学的发展又对成本计量提出了更高的要求，传统的成本计量模式已呈现出诸多不足，突破成本记录与账户单一结合的体系势在必行。下面我们将从历史角度来考察成本计量模式四个阶段的演进过程，以便更好地理解成本计量的内在发展规律。

### 第一阶段，1885年前的成本计量模式：成本记录与会计账户体系相分离

1885年之前，成本计量 的发展进程是十分缓慢的。会计账簿的记录中成本概念几乎没有，会计记录既不区分资本性支出和收益性支出，也不考虑成本计量单位的一致性，甚至都不划分会计期间。工业会计出现以后，业主开始关注生产过程的成本信息。但1885年前的成本计量仍主要借助统计方法来实现，成本记录大都是在会计账户体系之外进行的。当时，并没有设置必要的成本费用总分类账户，以反映制造成本从一个账户转到另一个账户的过程和账户间的勾稽关系，成本记录与会计账户体系是相分离的。这种状况按照会计史学家迈克尔·查特菲尔德（Michael Chatfield，1974）所述，在1885年以前，无论是会计师或实业家，对从理论上或实践中总结工厂会计都不感兴趣。业主们将自己的成本核算法视为工业秘密。簿记教科书一般都忽视成本计量问题，而且，论及该问题的屈指可数的教科书对后世的实务几乎没有影响。英国和美国在19世纪70年代的成本核算只是勉强比400年以前的梅迪席的方法好一些。





这种成本记录与会计账户体系相分离的状况持续了很长一段时间，这与当时的社会经济条件是相适应的。19世纪以前，欧洲的工业革命尚处于萌芽阶段，虽然全新的工业生产方式已经开始渐渐影响西方人的思想和生活方式。不过直至19世纪中叶，欧洲的工业还不发达，工厂的规模还极其有限，企业的组织仍然是业主制和合伙制形式。因此分析起来，原因可以归结为三点：一是当时的工业生产企业也和商业企业一样，仍然是小规模和个人经营的方式，它们对准确的成本计量还没有迫切的需求；二是重型机械设备还比较少，间接费用仅占很小的比重，材料成本和人工成本占了产品成本的绝大比重；三是企业之间对成本计算方法是相互保密的，由于缺乏交流，阻碍了新的成本计算方法的传播。

上述成本记录与会计账户体系相分离模式与现代成本计量模式相对比，具有以下几个基本特征：（1）在19世纪以前，成本计量的目的主要是为了提供完成财务会计记录和报告所必要的期末存货的数据。利用成本数据进行产品估价和进行生产管理尚未被业主所重视。因而在会计账户中，只开设了一个生产账户来简单反映费用的发生情况，而没有设置一组账户来反映成本形成过程。（2）当时的人们对成本构成要素和成本习性的认识不足。对间接费用认识肤浅，认为间接费用的产生与产品生产过程无关，因此，在成本计算中并没有考虑间接费用的因素。还没有认识到产量与成本之间的关系，不知道成本可以有固定成本与变动成本之分。（3）由于成本计量主要借助于统计工具，成本记录是独立于复式账户体系之外的。在将费用分配于产品时，就非常困难，只能计算已发生的成本，而且这个成本计算过程通常是一个简单的数据积累过程，并不反映生产过程中发生的价值转移。在成本计算中，没有明确地区分工厂成本和管理成本，甚至没有区分费用和损失。

1885年前成本计量的总体水平较低，成本记录是独立于会计账户体系之外的，不能有效地反映产品成本的形成过程，加之在成本归集时，没有考虑折旧和间接费用等因素，使得成本计算结果的有效性不足。

### **第二阶段，1885—1920年的成本计量模式：成本记录与会计账户一体化**

这个时期的背景是工业革命和科学管理运动正处于新兴阶段。大型重机械被大量引入，企业生产规模和生产率大大提高，管理人员和设备费用的增加，要求建立严格的管理和控制体系，那种成本记录与会计账户体系相分离模式已无法满足科学化管理的需要，由此产生了工业成本会计。1885—1920年是工业成本会计的形成时期，也是成本计量理论和实践的大发展时期，被会计史学家称为“成本会计第一次繁荣时期”。

第一本成本会计著作是美国的亨利·梅特卡夫（Henry Metcalfe）于1885年所著的《工厂成本》（The Cost of Manufacture）。两年后，英国的电力工程师埃米尔·加克（Emile Garcke）和会计师约翰·M·费尔斯（John M. Fells）撰写了《工厂会计》（Factory Account），该书是最早主张按照复式簿记法记录所有成本账户，并将成本账户与财务会计结合的著作。成本记录与会计账户的结合，可以有效地反映原材料、人工费用的归集过程并正确地计量存货价值。因此，《工厂会计》一书在会计发展史上被看成是19世纪最有影响的成本会计专著。

1885年前，人们对间接费用的理解不够深刻，只是把它看成一种生产损失而不加到产品价值中去。工业革命后期，工厂大量使用重型设备，间接费用急剧增加，生产过程的





复杂化也增加了间接费用种类的多样化。因此，间接费用的处理便成为人们关注的中心问题。1896年，英国工厂会计师斯莱特·刘易斯（Slater Lewis）提出，间接费用可以在会计期末作为一个单位来处理，将间接费用像其他费用账户一样结转到损益账户中。同时将分配过的间接费用记入在产品 and 产成品的借方，并记入总账中的暂记账户的贷方。在下一期开始时，再在暂记账户的借方和损益账户的贷方做相反的记录。1901年，英国管理专家汉密尔顿·丘奇（Hamilton Church）是第一个将成本计量放在整个生产过程中考察的人。他对间接费用进行了系统的研究，在《工程杂志》上发表了六篇有关间接费用分配的文章。指出采用劳动时间和主要成本配比等方法来分配间接费用存在弊端，主张工厂应分为许多小型车间或生产中心，并规定它们的机器小时费用分配率，当产品经过小型车间或生产中心加工时，即按所耗机器小时数乘以规定的分配率，来计算出各车间或生产中心应承担的间接费用。

这一阶段的成本计量理论和实践者得到了长足的发展，工业成本会计的出现，标志着现代成本计量模式形成，工业成本会计的计量方法是成本计量理论的第一座里程碑。成本记录与会计账户体系的有效结合，不仅可以改善财务报表中的资产、收益要素的计量质量；而且还可以揭示产品成本费用形成的过程。不过，将成本记录与会计账户系统一体化并不是最佳计量模式，当时整个经济社会处在供不应求状态，企业管理的重心是生产管理。因此，管理者关注的产品生产效率，关心产品的成本，以账户体系进行成本计算和成本归集，提供的成本信息对管理者已有足够的相关性。但是，随着企业经营环境的变迁和管理要求的提高，这种计量模式将会显现出结构性的弊端。

### 第三阶段，1920—1987年的成本计量模式：成本会计从财务会计中分离出来

到了1920年，有关成本记录与会计账户一体化的争论问题已基本得到平息。成本会计系统不仅为财务会计的存货计量提供成本信息，而且还定期向企业管理当局提供制造成本表和成本费用明细表。以后的50年间，成本计量发展使得管理会计理论和实践发生了翻天覆地的变化，基于决策的成本分析和预算控制的出现，成为管理会计形成的基础。管理会计的出现，标志着会计进入了一个新的发展时期。同时对于成本计量来说，管理会计的产生，也使得成本计量理论又得到一次长足发展。

管理会计是产生于美国的一门新兴的边缘科学，是由多种学科相互交叉、相互渗透的结合体。它是随着科学技术的进步和社会生产力的发展而逐渐从传统成本会计中派生出来的。这门学科的创建具有强烈的目的性，就是为了改善企业经营管理效益和提升核心竞争力服务的。管理会计形成于20世纪30年代，成熟于50年代末期。管理会计的产生是与成本会计的发展密不可分的。有人说，管理会计是成本会计从财务会计中分离出来而形成的，有一定的道理，正是由于成本从单纯计算发展到计算与控制相结合，因此从传统会计中分化出来一门独立的管理会计学。第一本管理会计的著作发表于1922年，H. W. 奎因斯坦（Quaintance H. W.）撰写了《管理会计：财务管理入门》，在书中他首先明确地提出了“管理会计”概念。不过对最初管理会计发展贡献最大的应该是J. O. 麦金希（McKinsey J. O.），他在1924年出版的《管理会计》是第一本较系统地论述管理会计概念和理论的著作。他主张把企业的服务中心，从对外财务会计报告转向对内管理会计信息决



策支持和控制方面来,该书还提出了系统的管理会计基本框架。

第一次世界大战结束以后,为了度过经济萧条,美国正广泛地推行泰罗(Taylor)的科学管理方法,为了配合科学管理的需要,成本计量要求由“先干后算”的成本核算模式,发展为“先算后干”的成本控制和核算模式。标准成本制度(standard costing)和预算控制(pudget control)正是在此背景下产生的。标准成本制度和预算控制的共同特点是:首先通过测算,制定出未来活动的规范的标准或预算数;然后将它们作为控制实际数发生的依据,并进一步分析它们产生差异的原因,确定其经济责任,提出管理建议和措施。在实际工作中,它们对提高企业的生产效率和效益有很大的促进作用。难怪西方会计史学家将标准成本和预算控制称为管理会计的两大支柱。值得一提的是,由于当时会计师们十分重视财务会计的目的,为了保证财务报表信息的客观性和可核实现性,标准成本计算采用了全部成本法,那时的成本计量强调“绝对真实的成本法”(absolutely irue method),强调会计数据应绝对遵循“客观性”(objectivity)和“可验性”(verifiability)要求。因此,标准成本必须对全部成本(full cost)进行全面归集和合理分配,强调产品全部成本及其费用需要在已销产品与未销产品之间进行划分,并认为从理论上可以找到一种“绝对真实成本”来计算产品成本。

第二次大战结束以后,西方经济进入快速发展的蜜月期,科学技术日新月异,企业生产率急速提高,企业的规模不断扩大。同时,西方社会经济已由“供不应求”的状况转入“供大于求”的状况。在这种新形势下,过分强调生产管理和以提高生产效率为目的的泰罗的科学管理方法已呈现出诸多方面的不足,在这个时期,管理界提出了“行为科学”、“数量管理”、“决策学派”、“权变理论”等多种管理思想和管理方法,形成了管理理论和方法的“管理丛林”时期。变动成本法(variable costing)、量本利分析法(cost-profit-volume analysis)、责任会计(responsibility accounting)均是在这个时期被广泛运用的。人们开始检讨过去强调成本计量的“绝对真实成本”,发现“绝对真实成本”原则下的全部成本法缺乏决策相关性,无法进行成本决策判断。美国斯坦福大学教授霍恩格伦(Charles T. Horngren)提出应该以“条件真实性的成本法”(conditional irue method)代替“绝对真实的成本法”(absolutely true method),他认为为了满足企业内部的决策和控制需要,制造成本的构成应该由全部成本改为变动成本,成本的真实性取决于成本分配的目的。

1955年,美国会计学会(AAA)对一些重要的决策型成本概念进行了界定,这些重要的概念包括差别成本、重置成本、计划成本、历史成本、标准成本、责任成本、预算成本等。1958年,该学会又在报告中明确提出了管理会计体系主要包括标准成本制度、预算控制管理、量本利分析、差量成本分析、弹性预算、边际贡献分析和责任会计等七个方面的内容。至此,成本计量已由过去的单纯财务成本概念发展到多维管理成本概念。

管理会计的出现,使得成本计量在内涵和外延上都得到了扩展。成本计量由过去只重视满足外部财务报表使用者的需要,转为开始重视内部管理决策和控制的需要;由只对实际成本的计量,扩展为对实际成本和未来预期成本的计量;由只建立单元成本计量模式,扩展为建立多元成本计量模式,满足多用户和多目标需要。但是,这一时期的成本计量仍



然受制于会计账户体系之中，许多结构性的矛盾在成本记录与账户一体化模式下是无法根本解决的，成本信息的相关性问题受到来自各方的愈来愈多的批评，成本计量模式的改革迫在眉睫。

#### 第四阶段，1987年以后的成本计量模式：成本计量系统最终将摆脱账户体系的约束

20世纪80年代以后，人类社会经历着一次新的社会更替。工业社会正在消退，而信息化社会正向我们走来。由于企业经营环境的巨变，新管理方法和计算机技术在企业管理中被广泛应用，原有的成本会计已不适应新的管理方法和技术的要求，呈现出诸多“冲突”。成本会计改革呼声骤起，成本会计研究进入了一个“百家争鸣”的时期，许多新型的成本会计方法相继出现，突破账户体系约束的成本计量模式已成为发展的必然趋势。

美国哈佛大学商业管理学院教授罗伯特·卡普兰和托马斯·约翰逊（Robert S. Kaplan & Thomas Johnson, 1987）在《相关性已消失：管理会计的兴衰》一书中指出，就当今企业所处的环境而言，目前企业所采用的管理会计系统远远满足不了企业管理的需要。在当今科技飞速发展、国内及全球性竞争日益强烈的时代，以及伴随着对巨大信息量的需要，管理会计系统对于企业生产过程的控制、产品成本计算以及对管理人员业绩的评价，不能再及时地提供有用的信息。书中提出的观点给会计界带来了极大的冲击，向人们揭示了现行企业经营环境下成本信息已失去了决策相关性，管理会计已面临着严峻的挑战，并提出应重构管理会计体系。该书的出版标志着传统经典管理会计理论和方法将要寿终正寝，新的管理会计理论和方法正在新的管理思想和信息技术的推动下构建新的理论体系和框架，1987年以后成本计量研究又进入了“第二个繁荣时期”。20世纪80年代以后相继出现了全面质量管理（TQM）、敏捷制造（AM）、适时制（JIT）、企业资源计划（ERP）和供应链管理（SCM）等新的管理技术。新的技术和管理方法已不同于20世纪60年代以前批量生产标准产品的相对稳定的管理方式。在新的管理环境下，许多企业发现传统的成本会计方法有碍于新管理技术的应用。（1）成本重心前移，使成本信息出现“时滞”。资料表明，制造行业产品的75%的成本因素在产品研发阶段已确定，只注重生产过程成本核算和控制的成本计量模式容易发生“失真”现象。（2）传统的成本计量模式“好量疏质”、“忽视核心竞争”等缺陷，与现代化管理思想相抵触。（3）传统的成本计量建立的基准点是“短期的”（一个月到一年），反映企业短期的成本信息，将固定成本进行短期的期间化处理，淹没了大量战略信息，企业绩效难以真正体现。（4）将间接费用简单化对待，没有揭示出业务活动背后真正的成本动因。例如，计量每位员工工作效率及机器利用效率的方法与企业改善产品质量、增加生产能力、降低存货水平等目标相冲突。因此，现行的成本计量模式必须经过重新设计以支持并促进新管理技术在企业的应用。成本会计系统必须经过革新以适应现代管理的需要并协助管理者在新环境下进行有效的过程控制。

20世纪80年代以来，美国、日本企业相继出现了作业成本会计（activity based costing）、成本企划（target costing）与产品全生命周期目标成本会计（life-cycle costing）、质量成本会计（quality costing）、资本成本会计（capital costing）和战略成本会计（strategic management costing）等新型的成本会计方法，这些新成本会计方法在实际应用中已



显成效，并为今后构建新成本会计理论提供了实践基础。成本计量模式已呈现以下四个发展趋势：（1）成本计量突破了会计账户约束，形成一种开放性的计量系统；（2）成本计量将跨越财务会计与管理会计两个领域，促进财务会计与管理会计信息的融合；（3）改变了传统成本计算的数据流向，由财务系统流向业务系统变为由业务系统流向财务系统；（4）扩展了成本内涵，将传统会计收益观逐步转变成经济学收益观。

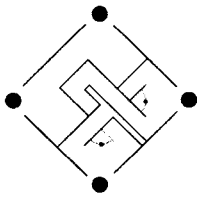
近 20 年来成本会计研究进入了第二个繁荣时期，虽然涌现出许多新的成本计量方法，但迄今为止尚未形成有效的成本理论体系。目前西方对管理成本会计研究分为两大阵营，即传统管理会计学派和创新管理会计学派。创新学派认为传统学派过于守旧，不能突破传统会计理论范式的束缚，所研究的成本技术方法远远落后于现实企业的管理需要，而传统学派却批评创新学派缺乏系统理论体系，认为他们虽然引进了大量的相关学科的成果（相关学科主要是指计算机、管理工程、数学等），但只停留在对相关学科的成果“拼凑”性的介绍上面，缺乏新的成本理论。从以账户为基础的传统成本计量模式扩展到与业务系统相融合的成本计量模式，不仅仅是成本计量内涵和外延的扩充，这种变化体现了两个方面需要：一是现代管理技术急切地呼唤成本计量改革，需要通过有效、可靠的成本计量模式来正确、及时地反映企业耗费；二是完善和发展成本会计学科也需要有新的成本计量模式出现。我们可以预见，随着信息化革命的不断深入和新管理技术手段的日趋成熟，在不久的将来突破会计账户体系的新型成本计量模式就会被我们接受。

我们正处在一个急剧变革的时代。工业社会向信息社会的转变，会使一切发生深刻的变化，包括人们的生活方式、交流方式；组织机构的经营方式、管理方式；国家的管理规则、政治机构；市场的运作模式、运行规律……变革的潜流已经涌来，在市场浪潮中搏击的企业已最先感受到这种变革浪潮的冲击。这种冲击正在动摇现有企业的管理理论和管理方法以及现行成本会计的计量模式，而且动摇了数百年建立起来的现有会计模式，新的会计信息技术和计量模式在新经济时代初现，一些敢于弄潮的理论先驱者已经在进行创新的尝试。本书是由美国俄克拉何马州立大学的著名会计学教授唐·R·汉森博士和玛丽安娜·M·莫温博士编写的，内容全面新颖，讲解详尽，习题配套，作为会计专业教科书或参考书是十分合适的。该书最大特点是视角开阔、善于从跨学科的角度讲授管理会计，把作业成本理论无缝地融入整个管理会计体系中，体系完整，又不失前瞻性内容，是迄今为止为数不多的管理会计优秀教材之一。我们将这本新版教科书（第六版）翻译出来，希望能为我国管理会计的教育和研究以及实践的发展起到启发和推动的作用。

本书由东南大学经济管理学院会计系组织翻译，由陈良华和杨敏负责，参加翻译的有王迪、阎元、彭璐、冯洁、田丰、杨静芳、孙健和王蓉等。最后由陈良华、杨敏对全部翻译稿进行了通译和修订。在此要十分感谢中国人民大学工商管理学副院长王化成教授，他为本书的翻译提供了许多帮助，还要感谢中国人民大学出版社的雷丹宇女士，她为本书的编辑加工付出了辛勤的劳动。在翻译过程中，我们多次讨论书中的要点，尽可能统一翻译用语和风格，对一些全新技术语选择最恰当的词汇。但由于译者水平有限，中译本中仍存在许多有待改进的地方，错漏之处望广大读者批评指正。

2004 年 12 月





# 目 录

<b>第 1 章 导论：管理会计的作用、历史及发展方向</b> .....	(1)
情景案例 .....	(1)
管理会计信息系统 .....	(3)
管理会计与财务会计 .....	(6)
管理会计发展简史 .....	(8)
当代管理会计热点 .....	(9)
管理会计的作用 .....	(14)
管理会计与道德行为 .....	(15)
管理会计人员的资格证书 .....	(19)
学习目标总结 .....	(20)
关键术语 .....	(21)
写作和讨论题 .....	(22)
练习题 .....	(23)
问题 .....	(26)

## 第一部分 成本归集和产品成本计算

<b>第 2 章 管理会计基本概念</b> .....	(33)
情景案例 .....	(33)
成本归集：直接追溯法、动因追溯法和成本分配 .....	(35)

