

管理会计领域的新变革

译者按：加拿大达尔豪西大学会计学副教授雷科罗应邀于1990年2—5月在厦门大学经济学院中加MBA中心讲授“国际会计”与“管理会计”课程。本文是作者在厦门大学讲学期间撰写的。作者意就这篇短文，给我国会计工作者提供一点关于现代管理会计的新的动向。

会计人员经常声称：会计报告应该与其使用者的需要密切相关。对管理会计人员来说，他们就要负责进行会计报告结构的调整以反映生产环境的不断变化。由于管理会计的主要目的是为了设计和维护控制系统，以利于企业经营策略的贯彻执行，促进经营者实现其经营目标，因此，这种调整尤为重要。北美企业在管理会计领域中的一些变革说明了这一点。

北美经济发展的推动因素在于以下两个方面：一是生产领域科学技术的突飞猛进。计算机辅助设计及计算机辅助工程系统的发展，促使许多公司联合形成计算机一体化式的生产环境。由于采用一些新的尖端的自动化技术，通过计算机来控制机器设备及机器人，整个工业世界出现了根本性的变化。高质量控制技术及其灵活多变的系统，使得企业可以随时进行生产调整以适应不断变化的市场需求。二是学习了日本的先进经验，把先进的科学技术应用于内部管理和会计方面。第二个因素的出现可以看成是第一个因素的产物，当日本企业在不断地利用先进技术改善其经营管理时，北美企业却日渐丧失其竞争力。当日本企业集中力量进行长期计划的制定和生产方式的改善的时候，北美企业却在忙于企业兼并，资源获取以及理财技术的改进。他们把着眼点放在短期盈利行为上，从而失去了长期竞争能力。此外，还有其他一些因素，诸如忽视研究开发、过分强调维持短期股票价格以及短期补偿行为，这就使得北美经济问题更加尖锐。面临失去竞争能力的严峻现实，北美的一些公司已开始学习日本公司的经验，并且已在存货管理及质量控制技术上取得了创新和提高。比如，福特·路特公司(Ford Motor Company)由于在供销双方之间建立起有效的配合系统，该公司每年成功地削减了2.5亿美元的存货运转成本。卡普兰(Kaplan)曾令人信服地指出：日本企业的许多成功经验已经为那些

自觉自愿想学习这些经验的国家所接受。

即时存货系统

美国的公司从日本企业学得的一种成功地减少存货的方法是即时存货系统。即时存货系统的主要内容是：产成品要即时生产并即时销售出去；在制品要即时组装成产成品；零部件要即时转化为在制品；而原材料要即时加工成零部件。这种即时性技术要靠总装工序完美地协调与配合来保证。总装工序通常会提供信号给前段工序，告知前段工序在下一期的装配时间里应该提供的零部件的确切数量，前段工序再反馈回同样的信号，以保证零部件流转的畅通，并且不会出现任何时点上的存货聚集现象。而要使这种即时性生产得以顺利进行，建立高质量控制系统很有必要。高质量控制系统意味着不允许有次品的存在，因为一个工序所提供的零部件数量刚好是一个工序需要的零部件数量。若是出现次品，就会使得整个装配线陷于瘫痪。卡普兰曾指出：许多美国公司在降低产品次品率的工作上取得了很大的成就。例如，帕索尼克公司(Panasonic Company)在接管蒙特路拉(Motorola)电视机厂之后，在不增加劳动力的情况下，出现瑕疵品次数由每百套150次降低到每百套3次。

新技术对管理会计的影响

这种新的生产与控制技术对会计产生了较大的影响。由于存货一般维持在零或接近于零的水平，这大大简化了会计核算程序。现在不再需要做繁多的日记帐与分录了。比如，赫沃——柏克特公司(Heward—Packard Company)每个月差不多记了10万笔日记帐与分录。

20世纪初发展起来的传统成本会计仍被目前的企业采用，但当时的劳动力密集型环境与现代的高技术

资本密集型环境已大不相同。在過去的环境下，间接成本的多少取决于直接人工成本。卡普兰曾指出，70年前，间接成本大概占直接人工成本的50%—80%。而在新环境下，却是直接人工成本的400—500%，直接人工成本在新环境下大概只占总产品成本的3%—5%。因此，详尽且多变的财务分析显得无足轻重了。现在，直接人工成本可以与间接性制造费用归集一起，间接性制造费用的分摊显得特别重要，而这种分摊是通过与某些能说明间接成本怎样发生的变量配比来进行的。生产成本的多少是由交易行为决定，而不是取决于人工成本及机器小时。过去是将直接人工成本与间接成本分开，而且还要编制很多相关的会计报告。现在把直接人工成本归入间接性制造费用，这样会减少簿记成本。

在多变的生产环境下，根据工序来记录成本已不至至关重要。处于多变的生产系统下，人工及原料要在各工序间调配，以保证生产线的顺利运行。另外，现在产品批量的规模比较小，所以，为每一批产品单独设立一个工序是不切实际的。再者，在新环境下，不再将直接人工费和间接费用在在制品与产成品之间分配，而是把直接成本和间接成本全部记入销货成本，因为存货通常是零或接近于零数，精确地分配各种费用已无必要。这也会大大降低簿记成本。

在新的更加灵活多变的生产环境下，传统的分步成本计算程序可以大为简化。由于不存在存货上的大量投资，也就不需要进行相应的计算。另一方面，生产过程中本期投产数与本期完工数的差额以及本期发出数与本期完工数的差额不是很大，这就大大减少了编制生产成本报告的成本，而且报告编制时间也可大大缩短。

期初存货（包括在制品）+本期投产数=本期完工数

期末存货（包括在制品）+本期发出数=本期完工数

值得注意的是，由于全面质量控制，实际上废品数显著减少，这进一步简化了会计核算程序。废品现象被认为非正常及完全可控现象，会计处理上也无需花时间来计算废品损失及正常完工产品的成本。

新的生产环境影响会计处理方法的另一个方面表现在，它解决了变动成本法与完全成本法间的传统争议问题。大家或许还记得，变动成本法下，产品成本只包括变动成本，即直接材料、直接人工和变动性的间接制造费用，固定成本则视为期间成本。而在完全成本法下，固定成本和变动成本都视为产品成本。新环境下，变动成本在总成本中所占的份额逐渐减少，因而完全成本法显得更切实可行。在多变的生产系统

下，相对初始成本和负载成本而言，直接人工费多数情况下是固定的和有限的。正如前面提到的那样，有效的方法是把这部分成本归入间接费用，这样会减少簿记成本。而仍采用变动成本法，将固定成本归集后再摊入期间成本，会使公司无法找出控制固定成本的新途径。

管理会计人员正面临的挑战是：如何适应信息环境的需要，提供及时、相关的产品信息，有利于发挥生产过程中的控制利用。管理会计人员应该摒弃那些陈旧的成本归集方法和报告模式，协助企业进行一些有关系统设计及工作方法的选择，使这些措施不仅能与新的环境协调一致，而且能够衡量企业的生产能力与工作效率，并能预测企业的发展远景。

（雷科罗著 姜晓红译）



银行在“质量、品种、效益年”活动中应抓好五个结合

今年是质量、品种、效益年。作为宏观调控职能部门，银行如何在这一活动中发挥应有的作用，笔者认为应做到五个结合：一是开展这一活动应与支持企业强化内部管理相结合。帮助企业下大气力完善第二轮承包，引导企业牢固树立质量、品种、效益观念。二是要与支持企业推进技术进步相结合。拿出足额的技术改造贷款，集中力量把重点项目保上去，改造好企业，增强竞争力。三是要与支持企业调整产品结构相结合。支持引导企业积极开发适应市场需求的产品，把当前不适应的产品结构调整过来。四是要与实现信贷倾斜相结合。根据国家产业结构政策，金融部门要排出重点支持的产业序列，真正体现出“择优扶持”的原则。五是要与消灭潜在亏损、减少损失相结合。帮助企业把“全面清查资产、扭转潜在亏损”作为开展这一活动的具体内容来抓，对由于政策性等客观原因形成的潜亏，要限定时间分期解决，对企业经营管理不善等形成的潜亏，从已留待分配的利润中逐步扣回，为企业创造宽松的环境，以逐步改变经济结构不合理、技术管理落后、经济战略机制不适应的现状。

（刘鲁武）