

规则》……等等，统统明令废止，而将其精神写入《会计法施行细则》中，使以后我国的会计工作，除依循《会计法》、《会计法施行细则》、《会计准则》外，再不必考虑其他，以便集中注意，加强贯彻。

(4)在今天中国，法的贯彻，比法的制定困难得多，为了改变目前普遍存在的有法不依的局面，全国人大常委会是否考虑制定一部专门的法律，来监督、确保人大公布、施行的一切法

律的贯彻？一有违法情事，则两罪并举。如何？

一句话，《会计法》施行十年了，如何将其作用发挥得更理想，有待于全国上下共同的努力。一个国家，法行则强，法削则弱，无法则亡，史有明鉴。为了我们这个来之不易的今天，也为了我们的更美好的明天，我们在法的贯彻问题上要抓得紧，抓得更紧。

（《财务与会计》1995年第4、5、6期  
删去原文一、二两个问题）

## 简论当代管理会计的新发展

——以高科技为基础、同“作业管理”紧密结合的“作业成本计算”

余绪缨

### 一、以高科技为基础的新的企业观

当代高科技的蓬勃发展，可称之为第三次技术革命，它为当今世界上高速度发展的社会生产力发挥了重要作用。其主要特征是在电子技术革命的基础上形成的生产高度的电脑化、自动化，它使产品生产从订货开始，直到设计、制造、销售等所有阶段，所使用的各种自动化系统综合成一个整体，由中心电脑室统一进行调控，这为生产经营管理进行革命性的变革提供了技术上的可能。这正是现代经济中，技术—管理—经济相辅相成的具体体现。

为了有效地运用当代高科技的优势，以适应富裕社会顾客需求日新月异的新变化，进而实现现代市场经济中具有最大综合性的企业经营目标——“股东投资报酬现值最大化”，现代化的企业管理首先在管理思想上要进行重大的变革，形成新的企业观。

所谓新的企业观，就是把企业看作是最终满足顾客需要而设计的“一系列作业”(a series of activities)的集合体，形成一个由此及彼、由内到外的作业链(activity chain)。每完成一项作业，要消耗一定的资源，而作业的产出(activities/output)又形成一定的价值，转移到

下一个作业，按此逐步推移，直到最终把产品提供给企业外部的顾客，以满足他们的需要。最终产品，作为企业内部一系列作业的集合体，它凝聚了在各个作业上形成而最终转移给顾客的价值。因此，作业链同时也表现为“价值链”(value chain)，作业的推移，同时也表现价值在企业内部的逐步积累与转移，最终形成转移给企业外部顾客的总价值。从顾客那里收回转移给他们的价值，形成企业的收入。收入补偿完成各有关作业所消耗的资源的价值之和后的余额，成为从转移给顾客的价值中盈得的利润。问题在于：并不是所有作业都可以增加转移给顾客的价值。有些作业可以增加转移顾客的价值，称为可增加价值的作业(value-added activities)；有些则不能，称为不增加价值的作业(nonvalue-added activities)。企业管理深入到作业水平，有助于索本求源，尽可能消除不增加价值的作业，对可增加价值的作业，也要尽可能提高其运作的效率，减少完成它们的资源消耗，并尽可能提高可从顾客收回的价值。这几个方面的综合，有助于企业经营目标——“股东投资报酬现值最大化”的实现。企业管理深入到作业水平，形成“以作业为基础的管理”(activity-based management)或简称为“作业管理”(activity

management),是继被誉为“科学管理之父”的泰罗于本世纪初创立“科学管理学说”以来,在企业管理上又一新的重大突破。它以“作业”作为企业管理的起点和核心,比传统的以“产品”作为企业管理的起点和核心,在层次上大大地深化了,可视为企业管理上一个重大的革命性变革。

## 二、使管理深入到作业水平的相关问题

为实现作业管理所要求的尽可能消除不增加价值的作业,并尽可能提高可增加价值作业的运作效率,企业应同时实施“适时生产系统”(Just-In-Time Production System)和“全面质量管理”(Total Quality Control)。因为所谓不增加价值的作业,其总的特点是没有它们并不会对最终产品的质量造成任何损害。因而从满足顾客需要看,它们的存在可视为生产经营中的一种“浪费”,如与各种形式的存货有关的作业(存货的存储、维护、分类、整理等),因质量不符合要求而进行的加工、改造、原材料、在产品、半成品、产成品上的质量损失,供、产、销各个环节各种形式的等待和延误形成的损失等。适时生产系统的建立,就是力求把这些不增加价值的作业缩减到最低限度,借以把用在这方面的资源转而有效地应用到可增加价值的作业上去,从而使企业所掌握的有限资源能最有效地为社会提供最大效益。而要尽量地消除这些不增加价值的作业,把“全面质量管理”贯穿于生产经营的各个环节,是一个重要条件。因为原材料、外购件的供应,在产品、半成品的生产,如果不在每一个环节上把好质量关,使之尽量做到“零缺陷”(zero defect),在适时生产系统所要求的“零存货”(zero inventory)的条件下,废次品的出现将引起生产秩序的混乱,在各有关方面产生连锁性的不良后果,所造成的损失、浪费将是难以估量的。正是因为这样,作业管理的实施必须和“适时生产系统”、“全面质量管理”同步进行,才能相辅相成、相得益彰,全面提高生产经营的综合经济效益。

较具体地说,适时生产系统是上世纪七十

年代,在日本首先创建,随后在西方经济发达国家(美、加、西欧)也得到广泛应用的一种新的生产管理系统。适时生产系统与传统生产系统的不同在于:传统生产系统是一种生产程序由前向后推动式的生产系统(push-through production system)——由原材料仓库向第一个生产程序供应原材料,把它们加工成在产品、半成品,转入第一生产程序的在产品、半成品仓库,然后由第一生产程序的在产品、半成品仓库向第二个生产程序供应在产品、半成品,由它们继续进行深加工,如此由前向后顺序推移,直至最终完成全部生产程序,转入产成品仓库等待对外发运销售。由此可见,传统的推动式的生产系统,是由在前面的生产程序居于主导地位,后面的生产程序只是被动地接受前一生产程序转移下来的加工对象,继续完成其未了的加工程序。推行这种生产系统,在生产经营的各个环节,导致大量原材料、在产品、半成品库存的存在,就成为无可避免的必然结果。新的适时生产系统则与此相反,它是采取由后向前拉动式的生产系统(pull-through production system)。企业要根据顾客定货所提出的有关产品数量、质量和交货时间等特定要求作为组织生产的基本出发点,即以最终满足顾客需求为起点,由后向前进行逐步推移,来全面安排生产任务;前一生产程序只能严格按照后一生产程序所要求的有关在产品、半成品的数量、质量和交货时间来组织生产,前一生产程序生产什么、生产多少、质量要求和交货时间只能根据后一生产程序提出的具体要求来进行。这一新的生产系统,所以称之为适时生产系统,是因为它要求企业供、产、销的各个环节,尽可能实现“零存货”,也就是要求原材料、外购零部件的供应能“适时”到达生产现场,直接交付使用,而毋需建立原材料、外购件的库存储备;生产的各个环节紧密地协调配合,生产的前阶段按生产后阶段进一步加工的要求,保质、保量地生产在产品、产成品,并“适时”地送达后一加工阶段,直接投入生产,而毋需建立在产品、产成品库存储备;在销售阶段,生产出来的产品能保质、保量地适应顾客的需

要,并按照顾客的要求,“适时”送到顾客手中,而毋需建立产成品库存储备。由此可见,适时生产系统要求整个企业生产经营的各个环节能象钟表一样相互协调、准确无误地进行运转,使之达到很高的效率和效益。

全面质量管理同适时生产系统有着直接的联系。因为在适时生产系统要求生产经营的各个环节实现“零存货”的情况下,原材料、外购件的供应,在产品、半成品的生产如果不在每一个环节上把好质量关,使之尽量做到“零缺陷”,废次品的出现将引起生产秩序的混乱,在各有关方面产生连锁性的不良后果,所造成的损失、浪费将是难以估量的。可见“全面质量管理”是使适时生产系统得以顺利实施的一个必要条件。

全面质量管理 and 传统质量管理最大的不同在于:传统质量管理是把重点放在生产过程终了专业检验人员的质量把关上,发现零部件或产品在质量上有缺陷,在可能的条件下,即进一步投入追加的人力、物力,尽量对已发现的质量上的缺陷进行修补(修复或消除),把质量管理的重点放在依靠专业人员的事后监控和补救上,没有从严要求,树立“零缺陷”的观念。全面质量管理则不同,它是以实现“零缺陷”,作为质量管理的出发点,把重点放在操作工人(不是专业检验人员)在每一加工程序上连续性的自我质量监控上,加工操作发现问题,立即采取措施,尽快进行纠正(或消除),以实现缺陷在生产第一线上瞬时的自动控制,绝对不允许让任何一件有缺陷(不符合质量预定要求)的零部件从前一生产程序转移到后一生产程序上,以保证企业整个生产过程中“零缺陷”的实现。这正是全面质量管理所以大大优于传统质量管理的关键所在。

### 三、作业成本计算是作业管理的核心和中介

作业成本计算(activity-based costing)是一个以作业为基础的科学信息系统,贯穿于作业管理的始终,通过对所有作业活动追踪地进行动态反映,借以更好地发挥在决策、计划和控

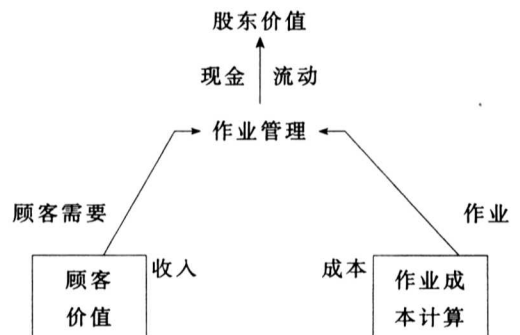
制中的作用,以促进作业管理水平的不断提高。由此可见,作业成本计算不仅是先进的成本计算方法,同时也是实现成本计算与成本管理(控制)相结合的“全面成本管理制度”(total cost management system)。它和传统成本计算方法的不同,在于它从以“产品”为中心转移到以“作业”为中心上来,通过对作业成本的确认、计量,为尽可能消除“不增加价值的作业、改进“可增加价值的作业”及时提供有用信息,从而促使有关的损失、浪费减少到最低限度。这是深挖降低成本潜力,实现成本降低的基本源泉。

作业成本计算与传统成本计算最大的不同,在于它不是就成本论成本,而是把着眼点与着重点放在成本发生的前因后果上。从前因看,成本是由作业引起,形成一个作业的必要性如何?要追踪到产品的设计环节,因为索本求源,正是在产品的设计环节,决定产品生产的作业组成和每一作业预期的资源消耗水平以及预期产品最终可对顾客提供的价值的大小。从后果看,作业的执行以至完成实际耗费了多少资源?这些资源的耗费可对产品最终提供给顾客的价值作多大贡献?对所有这些问题及时进行动态分析,可以提供有效信息,促进企业改进产品设计、提高作业完成的效率和质量水平、在所有环节上减少浪费并尽可能降低资源消耗、寻求最有利的产品和顾客和相应的最有利的投资方向,并将企业置于不断改进的环境(environment of continuous improvement)中,以促进企业生产经营整个价值链(entire value chain of business process)的水平得以不断提高。由此可以看到,作业成本计算提供的动态信息,可以促使作业管理把重点放在产品设计(product design)、适时生产系统和全面质量管理这些基本环节的改进和提高上。

从成本的构成看,在生产电脑化、自动化的条件下,一方面,制造费用在产品成本中所占的比重大大提高;另一方面,它的构成内容也大大复杂化。在这种情况下,无论从提高产品成本计算的正确性看,还是从提高成本控制的有效性看,都要求作业成本计算把工作重点放在制造

费用上,对制造费用的核算作革命性变革。众所周知,传统的成本计算,产品成本中除直接材料、直接人工外,其余的都归入制造费用,然后,采用单一的分配标准,按各产品所用的直接人工小时或机器工作小时的比例进行分配,形成各种产品应负担的制造费用成本。这样做的结果,往往会使生产量大、技术上不很复杂(不是很精密)的产品成本偏高;生产量较小、技术上比较复杂(比较精密)的产品成本偏低,形成不同产品之间成本的严重歪曲,使得出的成本指标不能如实反映不同产品生产耗费的基本面貌。而以作业成本计算法取代传统的成本计算法,就能够较好地解决这一方面存在的问题。解决问题的基本途径是:缩小制造费用的分配范围——由全厂统一分配改为由若干个“成本库”(cost pool)分别进行分配;增加分配标准——由单标准(直接人工小时或机器工作小时)分配改为多标准分配,即按引起制造费用发生的多种“成本动因”(cost driver)进行分配。一个成本库是由同质的成本动因组成,它对库内同质费用的耗费水平负有责任。例如,材料采购部门发生的和“材料的计划与订购”有关的费用,同材料的取得来源有着直接的联系,它要和每一个材料供应商打交道,进行函电联系和合同签订、货款结算等,因而其费用的多寡同材料供应商的数量有着直接的联系,但和材料供应量的多少没有直接联系。这样,同“材料的计划与订购”有关的费用可以归入一个“成本库”,以材料供应商的数量为其成本动因,以此为标准对该成本库汇集的成本进行分配。质量控制部门可按“外购材料的检验”、“在产品的检验”和“产成品的检验”分别设置三个成本库,分别以“材料订购次数”(材料每订购一次,要进行一次质量的抽样检验)、“设备的调整与准备次数”(每一次新的投产,要对其产出物进行一次质量的抽样检验)和“销售产品数量”作为它们具有代表性的成本动因进行成本分配。同理,生产部门要按制造单元分别设置成本库,按它们各自具有代表性的成本动因进行成本分配。作业成本计算法通过分别设置多样化的成本库并按多样化

的成本动因进行制造费用分配,使成本计算特别使比重日趋增长的制造费用按产品对象化的过程大大明细化了,从而使成本的可归属性大大提高。也就是使产品成本中有技术经济依据,能直接归属于有关产品的成本比重大大增加,而按照人为的标准间接地分配于有关产品的成本比重缩减到最低限度,这样做对提高成本计算的正确性,有很大帮助。与此同时,在采用适时生产系统的条件下,由于要求在供、产、销各个环节实现“零存货”,意味着按照作业成本计算所确定的“产品成本”,同时也就是这一期间所发生的“期间成本”,使产品成本和期间成本趋于一致,成为一种非积累性的成本计算。它同传统的感受期初、期末存货成本结转影响的积累性的成本计算对比,是成本计算上的一个重大转变。作业成本计算,作为一种明细化的非积累性成本信息系统,可区分不同产品,对所有作业活动进行动态反映,自始至终追踪其现金流入与流出的全过程。这样,就使管理上可经常、全面掌握不同产品在不同时期的现金流量,为正确计量与考评在新的历史条件下,具有最大综合程度的企业经营目标——“股东投资报酬现值(可简称为股东价值)最大化”的实现程度提供客观、现实的基础,从而有效地促进企业这一新经营目标的顺利实现。它们之间的关系,如下图所示:



上图表明:一方面作业成本计算系统把资源的消耗(成本)和作业联系起来,进而把作业和产品联系起来;另一方面,它把企业内部系列

作业提供给顾客的累积的价值和企业的收入(顾客为取得企业提供的包含在产品中的系列作业的累积价值愿意支付的代价)联系起来。而顾客愿意支付的代价,又建立在顾客需要满足程度的基础上。而提供给顾客的最终价值的形成过程(由“价值链”体现)和通过作业成本计算所掌握的相应的资源消耗(体现在“作业链”中),又都纳入贯彻始终的作业管理体系,以促进企业生产经营的各个环节协调一致,共同为实现企业经营目标——“股东价值”的最大化作

出最大的贡献。也正是在这里,体现了先进的生产管理形式——作业管理的威力;而作业管理的有效实施,又必需作业成本计算与之相配合。这是意味着生产技术上不管如何先进,如果没有相应的包括作业成本计算的先进的生产管理与之相配合,技术上的先进性可能产生的巨大经济效益将难于完全顺利实现。这正是新的历史条件下,技术—管理—经济之间的相辅相成之处。

(《会计研究》1995年第7期)

## 关于制定中国独立审计准则的思考

陈建明

我国经济体制改革的目的是建立社会主义市场经济体制。发展社会主义市场经济,要求建立健全以注册会计师审计为核心的社会经济监督体系。中国注册会计师协会作为我国注册会计师行业的全国组织,根据《中华人民共和国注册会计师法》的规定,经财政部批准,于1994年5月起,开始了中国独立审计准则的调查、研究和系统论证工作,并组织专门班子开始起草。经过不断的努力,提出了制定中国独立审计准则的设想、思路和基本框架,并于1995年1月提交了第一批10个独立审计准则征求意见稿的初稿,向各地方注册会计师协会征求意见。研究制定中国独立审计准则对于发展我国注册会计师事业是一件大事,也是一项十分庞大的系统工程,需要集思广益、群策群力。本文拟对制定中国独立审计准则的若干问题提出个人的看法,供读者参考。

### 一、研究制定中国独立审计准则的必要性

我国的注册会计师制度于1980年恢复重建。自1988年11月中国注册会计师协会成立以来,先后发布了《注册会计师检查验证会计报表规则(试行)》、《注册会计师验资规则(试行)》等八个专业标准。这些规则在过去的几年中,对规范我国注册会计师的执业行为,提高我国注

册会计师的执业质量起过重要的作用。但随着改革的深入、开放的扩大,随着市场经济尤其是证券市场的发展,这些规则已经满足不了形势发展的需要,要求我们对这些规则加以全面修订、补充,建立一个完善的注册会计师独立审计准则体系,促进我国注册会计师事业的全面发展,更好地为社会主义市场经济服务。

(一)制定独立审计准则是注册会计师审计的内在要求。制定独立审计准则是注册会计师审计的内在要求,用国际审计大师E. 斯坦泼和M. 穆克兹的有关论述来证明这一点再恰当不过了:“审计人员的主要职责是对管理当局编制的会计报表提供可信性。但是,如果审计人员的意见是这样做的,随之而来的就是审计人员本身必须具有可信性,就象对会计报表的公正、合理所做出的独立的、客观的和专业的判断那样。审计人员的报告受外界人士所信任,外界人士需要对审计人员有充分的信心,并乐于依赖其意见。如果审计人员在对会计报表提供可信性方面的作用被证实了,那么,信赖其意见的外界人士必须能够断定审计人员意见是什么意思,以及它很可能会有多大用途。因此,审计职业界本身需要有一套审计准则,以便对审计人员的任务和其职责提供可信性,这一点和审计人员工作对管理当局的会计报表提供可信性的