

三友会计 名著译丛

Sunyo Translation Series in Accounting Classics

▶ “十一五”国家重点图书出版规划项目

管理会计导论

第4版

Fourth Edition

(美) 彼德·C.布鲁尔
雷·H.加里森 著
埃里克·W.诺琳

刘洪生 王思妍 李冰洋 主译
王满 校

Peter C. Brewer Ray H. Garrison Eric W. Noreen

Introductory
Management Accounting

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

Mc
Graw
Hill

三友会计 名著译丛

Sunyo Translation Series in Accounting Classics

▶ “十一五”国家重点图书出版规划项目

管理会计导论

F234.3
70

第4版

Fourth Edition

(美) 彼德·C.布鲁尔
雷·H.加里森 著
埃里克·W.诺琳

刘洪生 王思妍 李冰洋 主译
王满 校

Peter C. Brewer Ray H. Garrison Eric W. Noreen

Introductory
Management Accounting

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大连

Mc
Graw
Hill

© 东北财经大学出版社 2009

图书在版编目 (CIP) 数据

管理会计导论: (第4版) / (美) 布鲁尔 (Brewer, P. C.), (美) 加里森 (Garrison, R. H.), (美) 诺琳 (Noreen, E. W.) 著; 刘洪生, 王思研, 李冰洋主译. —大连: 东北财经大学出版社, 2009. 9

(三友会计名著译丛)

书名原文: Introduction to Managerial Accounting

ISBN 978 - 7 - 81122 - 771 - 0

I. 管… II. ①布…②加…③诺…④刘…⑤王…⑥李… III. 管理会计 IV. F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 156302 号

辽宁省版权局著作权合同登记号: 图字 06 - 2008 - 391 号

Brewer, Garrison, Noreen: Introduction to Managerial Accounting (4e)

Copyright © 2008 by The McGraw-Hill/Irwin, a business unit of The McGraw-Hill Companies, Inc.

DUFEP is authorized by McGraw-Hill/Irwin to publish and distribute exclusively this translation edition. This edition is authorized for sale in the People's Republic of China only (excluding Hong Kong, Macao SAR and Taiwan). Unauthorized export of this edition is a violation of the Copyright Act. No part of this publication may be reproduced or distributed by any means, or stored in a database of retrieval system, without the prior written permission of the publisher.

All rights reserved.

本书翻译版由麦格劳—希尔出版公司授权东北财经大学出版社独家出版发行。此版本仅限在中华人民共和国境内 (不包括中国香港、澳门特别行政区及中国台湾) 销售。未经授权的本书出口将被视为违反版权法的行为。未经出版者预先书面许可, 不得以任何方式复制或发行本书的任何部分。

版权所有, 侵权必究。

本书封面贴有 McGraw-Hill 公司防伪标签, 无标签者不得销售。

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

教学支持: (0411) 84710309

营 销 部: (0411) 84710711

总 编 室: (0411) 84710523

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连美跃彩色印刷有限公司印刷

东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 185mm × 260mm 字数: 730 千字 印张: 32 3/4 插页: 1
2009 年 9 月第 1 版 2009 年 9 月第 1 次印刷

责任编辑: 李 季
封面设计: 冀贵收

责任校对: 贺 鑫
版式设计: 刘瑞东

ISBN 978 - 7 - 81122 - 771 - 0

定价: 62.00 元

译者前言

得知本书的中译本即将出版，我的精神又紧绷起来。上次是接受编辑的审阅，而今要悉听读者的品评，自觉这才是真正的大考。

距离当年在东北财经大学会计系吴大军先生的课上学习《管理会计》已经过去将近20年了。这20年来从学习、运用到讲授、翻译《管理会计》，我所精读或泛读乃至随意翻阅的《管理会计》的中英文教材也有近百种了。比较起来，眼前这本《管理会计导论》是我所见的引进版中最具吸引力的一本。大致说来，本书有以下特点：

一是体系完备、设计缜密。本书涵盖了管理会计的各个重大问题，而作者又精心地对各个章节做出了巧妙安排，使全书逻辑严谨、详略得当、篇幅适宜。读者很快就可以抓住要领，一窥本书的全貌。

二是写作思路清晰、行文流畅精炼。纵观全书，作者在每一章开篇都回顾上一章、简介本章并预介下一章。正文中从框架设计到字里行间都紧扣主题层层展开、娓娓道来。即便是图表和案例也都倾注了作者的匠心，读来使人神清气爽、心境怡然。

三是注重实际、体现应用。管理会计的生命力体现在其源于实践、总结经验、指导应用的特征。三位作者以其丰富的阅历和深刻的体验从实践中提出问题，在理论中分析问题，又用实例说明问题。他们用朴实单纯的视角和简明易懂的语言给读者展示了一个真实而又演进着的世界，我们不仅从中学到知识和方法，更得到思维的训练，从而实现思考方式的总结和提升。

四是关注职业特征、注重道德培养。会计行业的核心特征即在于其严谨性。而这一行的从业人员接受专业教育的甫一开始就为其职业道德和行为规范打下了基础。本书作者没有就道德谈道德地空泛说教，而是将职业训练融入文字，给读者以潜移默化的影响，让人们在接受知识传播中也自然而然地接受了他们的道德教化与行为示范。

本书的翻译历时近两年，是多位管理会计教学、科研一线同仁通力合作的结果。他们是：东北财经大学会计学院教授王满，北京科技大学经济管理学院金融工程系副教授、中国人民大学商学院财务金融系博士研究生刘洪生，东北财经大学MBA学院的王思妍、李冰洋，中国青年政治学院经济系副教授、中国人民大学商学院财务金融系博士研究生王艳茹，北京工商大学经济学院金融系教授、中国人民大学商学院产业经济系博士研究生葛红玲。中国人民大学商学院财务金融系博士研究生李艳丽、申景奇、姜军、

王宏、王芃南，东北财经大学研究生王娜娜、王雅平、陈秋影、于卓男、于文婧、周奇协助我们收集了相关资料、制作了部分图表。吴茜、王莹、张旭凤、田玉海、张晓丹、王龙、包利华、车锐、王伟民、刘东威、章蓓蓓、吴迅捷参与了全书初稿的校对。

在本书的整个翻译过程中，我们的工作都得到了清华大学经济管理学院教授、博士生导师、我国国内培养的第一位管理会计博士于增彪先生的关注与指导，我们特向于老师致以诚挚的谢意。

笔者特别感谢东北财经大学出版社社长方红星教授的信任与支持，感谢编辑李季女士的辛勤工作和极大的耐心。

希望本书中文版的出版能够为推动我国管理会计的教学与科研工作，并为管理会计在社会主义市场经济建设中的实际应用贡献微薄之力。

刘洪生

2009年7月28日于中国人民大学明德商学楼

目 录

序 言	管理会计与工商业环境	1
0.1	全球化	2
0.2	战略	4
0.3	组织结构	5
0.4	过程管理	7
0.5	工商企业中的技术	12
0.6	工商业中道德的重要性	15
0.7	公司治理	20
0.8	企业风险管理	22
0.9	注册管理会计师(CMA)	24
	本章小结	25
	词汇表	25
第1章	管理会计与成本概念介绍	27
1.1	管理者工作与对管理会计信息的需求	29
1.2	财务会计与管理会计的比较	31
1.3	一般成本分类	33
1.4	产品成本与期间成本	35
1.5	财务报表上的成本分类	37
1.6	产品成本流转	41
1.7	预测成本性态所需的成本分类	44
1.8	分配成本到成本对象所需的成本分类	47
1.9	制定决策所需的成本分类	48
	本章小结	51
	词汇表	55
第2章	系统设计:分批成本计算法	71
2.1	分步成本计算法与分批成本计算法	73
2.2	分批成本计算法概述	75

2.3	分批成本计算法——成本流转	82
2.4	制造费用分配问题	91
	本章小结	95
	词汇表	99
第3章	系统设计:作业成本计算法	117
3.1	将制造费用分配到产品	119
3.2	设计作业成本计算法	122
3.3	运用作业成本计算法	126
3.4	目标程序改善	130
3.5	评估作业成本计算法	131
3.6	作业成本计算法的成本流转案例	134
	本章小结	136
	词汇表	140
第4章	系统设计:分步成本计算法	156
4.1	比较分批成本计算法与分步成本计算法	158
4.2	分步成本计算法中的成本流转	159
4.3	产品约当产量	161
4.4	成本的计算和分配	164
	本章小结	167
	词汇表	170
第5章	成本性态:分析与应用	176
5.1	成本性态的类型	178
5.2	混合成本分析	189
5.3	贡献格式利润表	199
	本章小结	200
	词汇表	203
	附录 5A:变动成本	204
第6章	成本—数量—利润关系	219
6.1	成本—数量—利润分析的基础	221
6.2	保本点分析	230
6.3	本量利分析与成本结构	233
6.4	销售佣金结构	236
6.5	销售组合	237
6.6	CVP 分析的假设	240
	本章小结	240
	词汇表	245
第7章	利润规划	255
7.1	预算编制的基本框架	257
7.2	编制全面预算	261

本章小结	277
词汇表	280
第 8 章 标准成本	292
8.1 标准成本——例外管理	294
8.2 设定标准成本	296
8.3 差异分析的一般模式	299
8.4 使用标准成本——直接材料差异	300
8.5 使用标准成本——直接人工差异	305
8.6 使用标准成本——变动制造费用差异	307
8.7 差异分析与例外管理	309
8.8 评估标准成本的控制基础	310
8.9 平衡计分卡	311
本章小结	312
词汇表	315
附录 8A:记录差异的总分类账分录	316
第 9 章 弹性预算与制造费用分析	324
9.1 弹性预算	326
9.2 变动制造费用差异——进一步分析	331
9.3 制造费用分配率与固定制造费用分析	335
本章小结	343
词汇表	346
第 10 章 分权化管理	356
10.1 组织中的分权化	357
10.2 责任会计	358
10.3 衡量管理绩效的报酬率	361
10.4 剩余收益——另一个衡量绩效的方法	367
本章小结	371
词汇表	373
第 11 章 制定决策的相关成本	379
11.1 制定决策的成本概念	381
11.2 扩增或减少生产线与部门	387
11.3 自制或外购的决策	391
11.4 机会成本的问题	393
11.5 特殊订单	394
11.6 新产品的定价策略	395
11.7 约束性资源的有效利用	396
本章小结	399
词汇表	402

第 12 章 资本预算决策	413
12.1 资本预算——投资项目	414
12.2 净现值法	416
12.3 净现值法拓展应用形式	420
12.4 偏好决策——投资项目排序	424
12.5 内含报酬率法	425
12.6 净现值法与所得税	425
12.7 资本预算决策的其他方法	426
12.8 投资项目的事后审计	431
本章小结	433
词汇表	435
附录 12A: 现值概念	436
附录 12B: 现值表	439
第 13 章 如何运用现金流量表	448
13.1 编制现金流量表的基本方法	451
13.2 简化的现金流量表举例	453
13.3 完整现金流量表的构成	456
13.4 编制现金流量表时的其他问题	458
13.5 完整现金流量表举例	459
本章小结	466
词汇表	469
附录 13A: 以直接法计算经营活动提供的净现金流量	470
附录 13B: 以 T 字账法编制现金流量表	472
第 14 章 如何运用财务报表分析	483
14.1 财务报表分析的局限性	485
14.2 比较式报表与统一格式报表	486
14.3 比率分析——普通股股东	491
14.4 比率分析——短期债权人	495
14.5 比率分析——长期债权人	499
14.6 比率汇总与比较性比率资料的来源	500
本章小结	502
词汇表	505

序 言

管理会计与 工商业环境

■ 本章简介

当今的管理者们都清楚他们所面临的世界正处于连续不断地变化之中，并且变得越来越复杂。在开始管理会计基础知识的描述之前，我们先在本序言中介绍当代管理者们面临的一些革命性的变化。

■ 下章简介

第1章描述了管理者们所从事的工作，这些工作对管理会计信息提出了要求，使管理会计和财务会计形成了对比，并且为贯穿本书的许多成本概念下了精确的定义。这些将为读者的进一步学习打下坚实的基础。

本章概要

全球化

战略

组织结构

☐ 分权化管理

☐ 组织的功能观点

过程管理

☐ 精益生产

☐ 约束理论 (TOC)

☐ 六西格玛管理

工商企业中的技术

☐ 电子商务

☐ 企业管理信息系统

工商业中道德的重要性

☐ 管理会计师的行为守则

☐ 公司的行为准则

☐ 国际水平上的行为准则

公司治理

☐ 2002 年的萨班斯—奥克斯利法案

企业风险管理

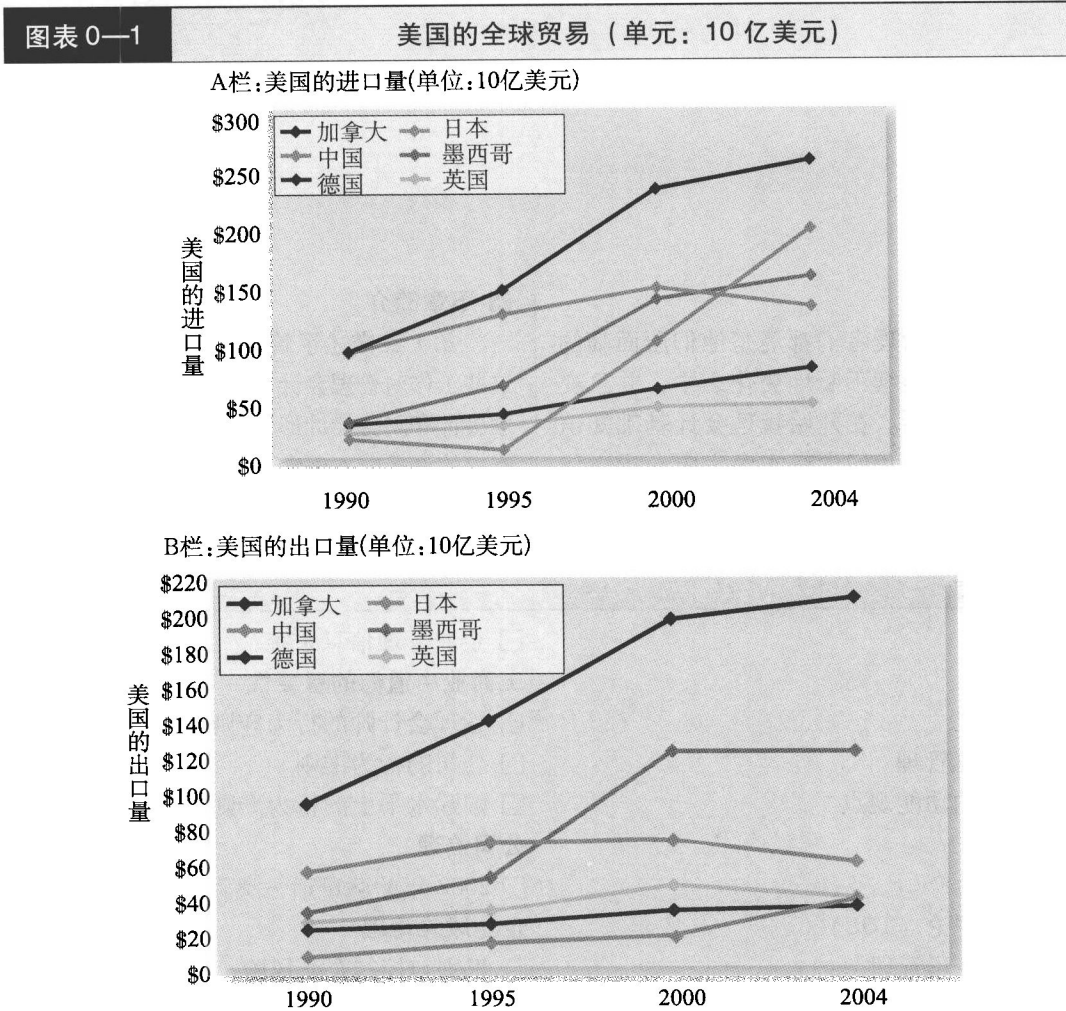
☐ 识别与控制企业风险

注册管理会计师 (CMA)

本书将讲述管理会计如何在组织中发挥作用，在开始学习管理会计之前，你首先需要了解管理会计得以运作的工商业环境。本序言分为九个部分：(1) 全球化；(2) 战略；(3) 组织结构；(4) 过程管理；(5) 工商业中的技术；(6) 工商业中道德的重要性；(7) 公司治理；(8) 企业风险管理；(9) 注册管理会计师（CMA）。其他的工商业分类方法能为诸多此类的话题提供更为详尽的细节，但对此类话题的广泛讨论对人们将管理会计置于适当的背景是大有裨益的。

0.1 全球化

在过去的 20 年中，世界已变得越来越融洽。关税、配额与其他妨碍自由贸易的障碍的减少、全球运输系统的改善、国际互联网的爆炸性膨胀以及国际市场的日益细化和复杂已经催生了一个真正的全球市场。图表 0—1 列示了美国与其若干主要贸易伙伴在国际贸易方面的迅猛发展。



资料来源：U. S. Census Bureau, Foreign Trade Division, Data Dissemination Branch, Washington, D. C. 20233.
www.census.gov/foreign-trade/balance.

图中 A 栏是美国从 6 个国家按美元计价（单位为 10 亿美元）的进口额；B 栏是美国向同样的 6 个国家按美元计价的出口额。图中显示，1990 年到 2004 年进出口额的增加是巨大的。尤其是中美贸易增长迅猛，其增幅与同为北美自由贸易协议（the North American Free Trade Association，简称 NAFTA）缔约国的墨西哥和加拿大几乎难分伯仲。

身处全球市场，那些已在其各自区域性市场取得巨大成功的企业，可能突然发现它们正面临着来自全球各地半路杀出的竞争者。比方说，在 20 世纪 80 年代的美国，来自日本的竞争者开始夺走美国本土汽车制造商的市场份额，因为日本的汽车制造商向美国的消费者出售更为质优价廉的轿车。对于消费者来说，这种增强了的国际竞争能以更高的质量和更低的价格为他们提供更多样化的产品和服务。但是，这样的国际竞争确实可能对那些在其各自区域市场上业已具有相当盈利能力的企业构成威胁。

尽管全球化会带来更为激烈的竞争，但它也意味着企业可以接触新的市场、消费者和获取劳动力的更多的机会。比方说，中国、印度、俄罗斯以及巴西等新兴市场就存在着超过 25 亿的潜在消费者与劳动力。^① 诸如联邦快递（FedEx）、麦当劳（McDonald）和耐克（Nike）等公司正积极寻求通过投资于上述新兴市场来扩大其销售额。此外，近些年工作岗位由美国和西欧向世界上其他地区的转移已经引起人们的高度重视。据一项研究估计，这个世纪最初 10 年的后期，将有超过 825 000 个金融服务和高科技岗位从西欧转移到诸如印度、中国、非洲、东欧和拉丁美洲等劳动力更为低廉的市场。^②

国际互联网通过为企业从地理上接近分散的消费者、雇员和供货商的便利加速了全球化的进程。到 2004 年，尽管全球的互联网用户比世纪之初已经翻了一番还多，但世界上超过 87% 的人口仍然没能接触到互联网。这也意味着互联网对全球工商业活动的影响仍有待于更充分地彰显。

商业实践 全球化的含义

国际竞争伴随着全球化的进程。中国进入全球市场使许多美国企业切实感受到了这一严酷的现实。例如，从 2000 年到 2003 年，中国出口到美国的木制家具总价值从 36 亿美元攀升到 120 亿美元；同一时期，美国国内家具制造厂的工人人数则减少了 35 000 人，这相当于该行业每 3 位美国工人中就有 1 位失去了工作。

但是，全球化并不仅仅意味着国际竞争，它还为企业进入新的市场带来了机会。联邦快递公司（FedEx）就已经在新兴的亚洲货运市场上扮演了重要的角色。FedEx 开辟了 622 个每周往返亚洲市场的航班，其中就包括 224 个中国城市。目前，FedEx 已经占有了中美快递市场份额的 39%，并且计划着进一步拓展该地区的业务。

资料来源：Ted Fishman, "How China Will Change Your Business," *Inc.*, magazine March 2005, pp. 70-84; Matthew Boyle, "Why FedEx Is Flying High," *Fortune*, November 1, 2004, pp. 145-150.

① *The Economist: Pocket World in Figures 2004*, Profile Books Ltd., London, U. K.

② Job Exports: Europe's Turn, *Business Week*, April 19, 2004, p. 50.

0.2 战略

与以往不同的是，面临着全球竞争的当代企业要想在市场中获得成功，必须制定出切实可行的战略。**战略（strategy）**是指能使本公司有别于其竞争者从而吸引客户的“策略”（game plan）。

企业战略的焦点应该是其目标客户。一家企业只有在为其客户创造出一个选择它而不是其竞争者的充分理由的情况下才会获得成功。这样的理由，或者更正式地称其为客户价值主张（customer value propositions），才是战略的精髓。

客户价值主张可以分成三种更为宽泛的类别——客户亲近（customer intimacy）、卓越运作（operational excellence）与产品领先（product leadership）。从本质上说，那些采用客户亲近战略的企业是在对其客户讲，“各位之所以选择本公司是因为我们比我们的竞争者更为理解各位的个人需求并能对您的需求作出更为恰当的反应”。Ritz-Carlton、Nordstrom 和 Starbucks 等公司最初的成功就在于它们采取的是客户亲近价值主张。而那些采取第二类客户价值主张，即卓越运作的企业是在对其目标客户讲，“各位之所以选择本公司是因为我们比我们的竞争者能以更为低廉的价格更快捷、更便利地为各位提供产品和服务”。Southwest Airlines、Wal-Mart 和 The Vanguard Group 等公司成功的首要秘诀即在于其卓越的运作。至于那些追求第三类客户价值主张，即产品领先的企业是在对其目标客户讲，“各位之所以选择本公司是因为我们向各位提供了比我们的竞争者更高质量的产品”。BMW、Cisco Systems 和 W. L. Gore（Gore-Tex 布料的发明者）等公司正是实施产品领先战略的成功范例。虽然一家公司向其客户提供的可能是上述客户价值主张的某个组合，但是就其重要性来讲，某一种主张往往要超过其他类型的主张。^①

接下来，我们将把注意力转向企业怎样通过创造相应的组织结构来帮助其实现这些战略目标。

商业实践 来自钻戒行业中的卓越运作

客户从 Blue Nile 公司——一家网上钻戒零售商——购买一枚订婚戒指，平均花费 5 200 美元，而从 Tiffany & Co. 公司——一家传统的有固定店面（bricks-and-mortar）的零售商——购买一枚订婚戒指，平均下来则要花费 9 500 美元。这两者之间为什么有这么大的差距呢？其中的原因大致有三点：首先，Blue Nile 公司允许批发商使用它的网站直接向客户出售产品。但在有固定店面的传统零售商的情况下，钻戒在卖给客户之前至少要在切削工、批发商、经纪人以及零售商等环节上转手 7 次，而每一环节的经手人都要有利可赚。其次，Blue Nile 公司只需保有极少的存货，所以其经营费用少得几乎可以忽略不计。在客户购买之后，钻戒从批发商处直接装箱发运——根本不需要零售店。而传统零售商则要花费大量资金用于仓储保管和店面雇员的工资支出。再次，Blue Nile 公司通过向遍布世界的客户销售其产品创造了一个很高的成交额。这样，相比那些在一个有限的地理半径从事经营的区域性零售商来讲，它在每一单交易中可以接受一个更低的

^① These three customer value propositions were defined by Michael Treacy and Fred Wiersema in “Customer Intimacy and Other Value Disciplines,” *Harvard Business Review*, January/February 1993, pp. 84-93.

利润率。

也许你会对客户在购买像钻戒这样昂贵的物品时竟然相信网络零售商而感到大惑不解。问题的答案就在于通过 Blue Nile 公司网站销售的所有钻戒都是经过美国宝石协会 (the Gemological Institute of America) 独立鉴定的。该协会的鉴定包括四大标准——克拉 (carat count, 宝石的重量)、切工 (type of cut)、色泽 (color) 和净度 (clarity)。从本质上看, Blue Nile 公司已经把钻石转化成了商品, 并且应用了一套以客户价值主张为基础的卓越运作体系实现了每年 1.54 亿美元的销售收入。

资料来源: Victoria Murphy, "Romance Killer," *Forbes*, November 29, 2004, pp. 97-101。

0.3 组织结构

我们分两个部分讨论组织结构。首先, 我们强调除了那些很小的公司之外, 总经理并不能独立实施企业战略这一事实。他们必须通过赋予其雇员决策权的方式寻求后者的帮助, 即他们必须将权力下放 (decentralize)。其次, 我们描述了功能型结构这种当今最为盛行、正式的分权化组织结构。

0.3.1 分权化管理

分权化管理 (decentralization) 是组织中的一种决策权的委派制度, 它是通过将与管理者职责范围相关的决策权赋予相应的管理者来实施的。某些组织的权力比其他组织的权力更为分散。以 Good Vibrations 公司——一家在太平洋沿岸各大主要城市都设有分店的跨国音乐 CD 零售商为例, 基于该公司的地理分布及其区域性市场特征, Good Vibrations 公司是高度分权的。

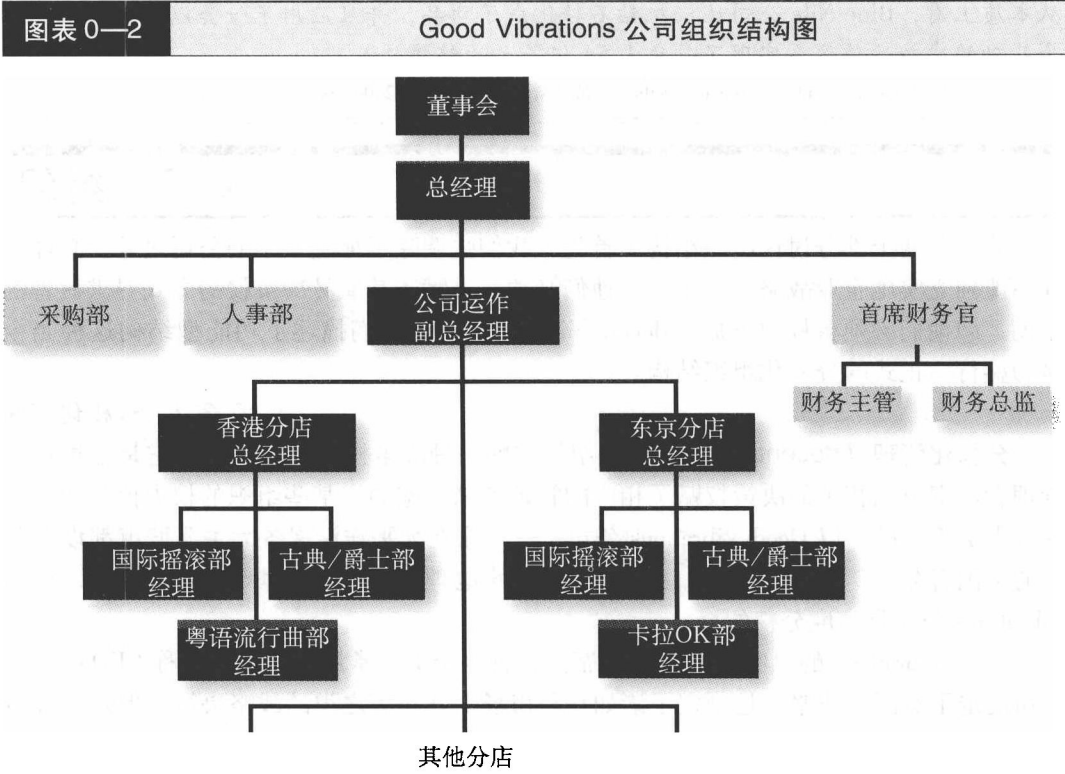
Good Vibrations 的总经理 (或用首席执行官这个更为常用的称谓, 简称 CEO) 为本公司设定了宽泛的战略并且制定了诸如在新市场上开新店之类的战略决策。但是, 公司的大多数其他决策权都被赋予了身处组织不同层级上的经理们。公司众多的零售店中的每一个都设有经理, 而每一个像国际摇滚和古典/爵士这样的音乐种类又都设有独立的经理。此外, 公司还设有总部采购部和人事部等支持部门。

0.3.2 组织的功能观点

图表 0—2 用一个组织结构图 (organization chart) 的形式给出了 Good Vibrations 公司的组织结构。绘制组织结构图的目的是为了说明职责是如何在管理者之间分配的, 并且展示公司报告与沟通的正式渠道, 或称为行政管理系统 (chain of command)。图中的每一个方框代表了一个管理职权范围, 而这些方框之间的连线则表示管理者之间的正式权力线路。比方说, 本图表明各分店经理需向公司运作副总经理负责; 依次地, 公司运作副总经理则需向公司总经理负责; 而公司总经理又需向公司董事会负责。顺着组织结构图中权力与沟通的线路, 我们可以看到香港分店的总经理通常要向公司运作副总经理而不是直接向公司总经理报告工作。

组织结构图还为我们描述了组织中的各个直线与职能职位 (line and staff positions)。一个身处直线 (line) 职位的人直接参与组织中各个基本目标的完成; 相对地, 一个身处职能 (staff) 职位的人只是间接地与组织中完成这些目标的活动相关联。职能职位的职责是为各直线职位或其他职能职位提供辅助性的工作保障, 不过他们对各

直线职位并不拥有直接的职权。再回到图表 0—2 中的组织结构图。由于 Good Vibrations 公司的基本目标是在赚取一定利润的前提下出售唱片，那么其职责范围与其所销售唱片直接相关的管理者就占据着公司的直线职位。在图中用较深的颜色标出的这些职位包括每一个分店不同音乐部门的经理、分店经理、公司运作副总经理、公司总经理以及公司的董事会。



相反，公司总部的采购部和人事部等部门的经理们的职位则属于职能职位。因为这些部门的职责是支持其他部门的运作而不是执行公司的使命。首席财政官也是公司中身处职能职位的高层管理团队中的一员。首席财务官（chief financial officer，简称 CFO）的职责是及时提供相关数据资料以支持规划和控制活动并且向外部使用者提供财务报告。在美国，公司的财务会计部门通常是由人们称为财务总监（controller）的管理者执掌的，财务总监直接向 CFO 报告工作。

正像以下报告的结论所揭示的，与以往相比，CFO 麾下的会计师们正将其工作的焦点集中于满足他们在直线职位上的同事们的需求：

越来越多的管理会计师将其大部分时间花在本企业内的咨询与经营管理活动分析中。技术进步已经把他们从机械的记账、算账中解脱出来。他们只需花费很少的时间来准备标准的财务报告，而是把更多的时间投入到信息的分析与解释之中。许多人不再安身于与生产现场隔绝的会计部门，而是身体力行地置身于直线部门开展工作。这些管理会计师投身于职能交叉的团队，与组织成员们进行广泛、深入的面对面的交流与沟通，

并且积极参与着决策的制定……他们已然成为了值得信赖的军师。^①

这段引文描述了管理会计师们角色的演变，这种演变触及到了在职能交叉的工作过程中解决问题的重要性。这将是我们在下一节中所要讨论的核心内容。

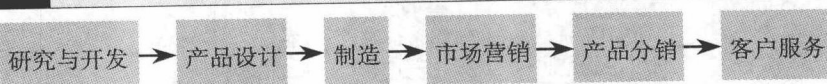
0.4 过程管理

企业运作过程（business process）是指企业在完成某些生产经营任务时的一系列步骤的总称。跨越部门界限将这些步骤联系起来构成运作过程在企业中是极其普遍的。

在谈及组织中的各个职能部门之间是如何互动以形成企业的生产经营过程这一话题时，我们经常要使用价值链这个名词。如图表 0—3 所示，价值链（value chain）是由能够增加企业产品与服务价值的主要生产经营运作活动组成的。客户的绝大多数需求正是通过协调这些跨职能的生产经营过程得以有效满足的。

图表 0—3

企业生产经营过程构成的价值链



这一节讨论管理和改进企业生产经营过程的三种不同的方法——精益生产、约束理论（TOC）和六西格玛管理。尽管从某种意义上说这三种方法都各有其不同的含义，但它们都共同适用于管理和改善生产经营运作过程这一主题。

0.4.1 精益生产

按照传统理论的说法，从长期来看，只有那些成本最低的企业才能生存下来并获得发展，因此，制造业企业的管理者总是试图最小化产品的单位成本。这种策略促使管理者们投入大量的固定成本用于购置设备和其他资产，此类投资甚至超过了本企业的负担能力。此外，管理者们还习惯性地认为他们工作的重中之重是确保每个人都满负荷地工作，因为他们认为偷懒意味着浪费。这些传统的观点经常得到传统管理会计实践的支持，不过近些年来大量此类的实践已经饱受批评。

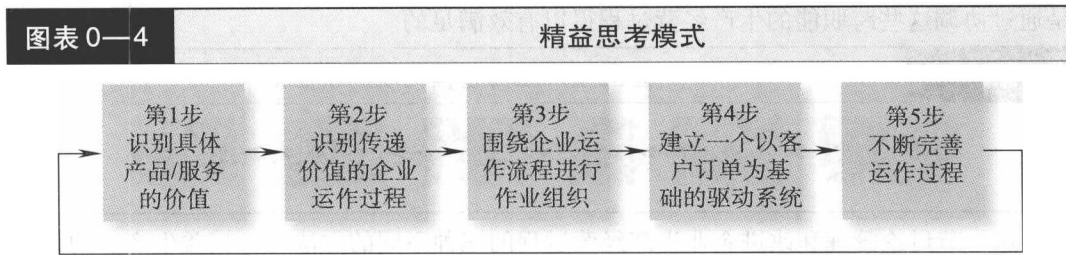
比方说，在一家传统的制造业企业中，为了生产尽可能多的产品并且使每一名员工都满负荷地工作，工序驱动（push）贯穿着整个作业体系，哪怕产品生产出来后并不能马上销售出去而只是堆放在仓库中。这种驱动型工序开始于供应商提供的堆积如山的原材料，这样，即便发生意料之外的供应中断，企业的生产也可以顺利地运行。此外，足够数量的原材料源源不断地发往工序还可以保证每一名员工都满负荷地工作。不管下一道工序是否已做好准备，已经完成上一道工序任务的中间品（partially completed goods）都会传送给它们。这样，就会有大量的中间品堆积起来，等待着下一道工序的处理。它们也许要等上数日、数周甚至数月。当这些产品最终完工时，客户可能仍需要它们，也可能不再需要它们。如果产品生产的速度超过了市场需求的速度，其结果必然是大量产品形成了库存。

尽管有人会提出保有大量的库存的好处，但很明显，这样做的代价也很高。根据专

^① Gary Siegel Organization, *Counting More, Counting Less: Transformations in the Management Accounting Profession, The 1999 Practice Analysis of Management Accounting*, Institute of Management Accountants, Montvale, NJ, August 1999, p. 3.

家的观点，除了要占用资金，保有库存还会助长工作的低效率和粗枝大叶，从而带来过多的缺陷（defect）；它还会显著地增加单位产品生产的必要时间。比方说，中间品在进入下一道工序之前滞留太久，上一道工序的缺陷就可能难以觉察。如果生产设备未能校准或者紧随其后的是错误的程序，那么大量有缺陷的产品就会在问题暴露之前被生产出来。如果缺陷最终还是暴露了，那么追溯问题的根源就变得难上加难了。此外，当产品最终被生产出来时，它们也许已经过时或者不再流行了。

更高级的教程已经对大量囤积中间品所带来的诸多其他问题作了极为精确的讨论。这些问题并不是显而易见的，否则企业早就会想办法压缩库存了。丰田汽车（Toyota）的管理层较早地洞察到巨大的库存带来的问题常常比他们解决的还要多，于是其开创了如今被人们熟知的精益生产（Lean Production）。



精益思考模式 精益思考模式（lean thinking model）是一种以客户订单为基础、围绕生产运作流程组织企业的人员和机器设备等资源并按这些流程循序驱动产品生产的五步管理方法。其结果是较少的库存、较低的缺陷、较少的无效努力以及更快的客户响应时间。图表 0—4 描述了精益思考模式的五个步骤。^①

第一步是识别具体产品和服务给客户带来的价值。第二步是识别向客户传递这一价值的企业运作过程。^② 正像我们上文中已经讨论过的，这些彼此连接在一起的步骤构成了企业的生产运作过程，这一过程跨越了组织结构图中特定的部门边界。第三步是围绕运作流程进行企业作业组织。这一步往往是通过创建一个我们称为制造单元（manufacturing cell）的生产单位来完成的。单元法把雇员和机器设备从原本彼此孤立的部门中抽调出来并把它们有序地安排在一个我们称为单元（cell）的工作场所。各单元内的机器设备是依据企业运作过程的各个步骤按次序排列在一起的。每一位雇员将按照其所在的单元接受培训以完成所有的工作步骤。

精益思考模式的第四步是创建一个只要接到客户产品订单就启动生产过程的驱动系统。只有在客户提出需求后才着手购入原材料并组织生产可以将库存压缩到最低水平。在理想状态下，采用这种订单驱动系统的企业每天将只需购入足够当日生产所需的原材料。此外，在每个工作日结束的时候，企业的整个生产线上将没有一件在产品，因为在整个工作日中，所有的制成品一下线就立即装箱发运给了客户。上述这一连串的工序告诉我们，每一项作业都是准时发生的。具体说来，每一个制造单元准时收到了原材料使其得以开始生产；零部件准时加工完毕以用于产品组装；产品准时完工并装箱发运给客

^① This exhibit is adapted from James P. Womack and Daniel T. Jones, *Lean Thinking: Banish Waste and Create Wealth in Your Corporation, Revised and Updated*, 2003, Simon & Schuster, New York, NY.
^② The Lean Production literature uses the term *value stream* rather than business process.