

引言及经营管理概述

1.1 引言

这本书是继特许管理会计师协会资助的项目《管理会计——发展而非革命》(Bromwich and Bhimani, 1989)之后出版的第二本书。前一本书研究了企业内部发生的变化,评价了这些变化要求管理会计做出相应的改变的观点。

20 世纪 80 年代以来,西方国家的产业不得不应对众多的挑战。其中包括需要增加支出研发费用以及把主要投资转到新技术和供应链上。国际市场上的竞争者也对企业臃肿的管理机构提出了挑战,迫使企业精简机构,提高生产率,在全球经济衰退的环境下,应对世界级企业的挑战。

面对挑战,我们还能做的就是使产品多元化,提高产品质量,完善交货流程,以及增强适应性来

满足新的消费者需求和日益激烈的全球化竞争。

英国企业的业绩正在提高是不言而喻的。虽然整个 20 世纪 80 年代产值仅增加了 2% ,但是主要是由于减少了雇员,使得生产率增加了 5%。如果把制造业的雇员数量作为衡量英国生产基础的标准,那么这个基础在这段时间几乎下降了 40%。另一些衡量的标准,比如净资产就没有那么大幅度的下降,但是普遍也要下降 20%。1992—1993 年,产量增加了 2% ,生产率增加了 7.25%。工资成本下降了 2%。1992 年以来,生产率比工资成本增加得更快,因此相对于人工成本,增加了制造成本的竞争力 (Lind, 1993)。大部分业绩的提高都是最近才出现的,并且掩盖了投资和商业研发方面不尽人意的数字以及全球贸易长期下降的趋势。最近一项研究使用了 371 个变量衡量了各国的综合竞争力,并认为英国是排在第 16 位的具有竞争力的国家。更令人惊奇的是,在竞争力的评分表上,日本为 200 分,美国为 125 分,而英国仅得 -40 分 (World Competitiveness Report, 1993)。

同样地,在 80 年代中后期,管理会计也面临着巨大的挑战。一位著名评论家卡普兰 (Kaplan) 说:

管理会计使得公司朝相反的方向发展,给影响公司发展的经理不合理的回报,并且也没有为业绩的改善提供应有的激励 (1988b, p. 40)。

同时,他批评会计人员已经远远落后于时代,

还在依赖 60 年前、80 年前甚至 100 年以前所进行的管理会计的革新来从事会计工作 (Kaplan, 1986a, p. 7)。

管理会计面临的这些挑战已经越来越为人们所熟知,并且已经在《管理会计——发展而非革命》一书中分析过。在本书的第 3 章将对这一问题作进一步的阐述 (可参见 Drury, 1992, pp. 1-13; Ashton et al., 1991, pp. 1-16)。其中包括:

(1) 管理会计从属于财务会计,但是在财务会计中允许的随意的分配在管理会计中不能反映当今制造行业的成本动因。

(2) 传统的产品成本计算法不能反映应用新技术的企业成本模式,比如那些应用适时制系统和先进的供应系统的企业。因此传

统的管理会计可能会歪曲成本和利润。另外，管理奖金也是以这些数字为基础的，因此很容易导致不合适的决策。应用作业会计可以解决这些问题。

(3) 最近又出现了新的挑战，包括现存会计系统局限于企业内部会计以及它们在商业环境下报告能力的欠缺（见第 5 章）。

为了应对这些挑战，特许管理会计师协会资助了第一本书，为了解决以下问题，即：

现存会计系统有哪些问题，用现存管理会计方法怎样解决这些问题，这个领域有哪些研究成果，并找出同可能引发进一步研究兴趣的差距。

此前出版的《管理会计——发展而非革命》暗示了应该鼓励试用新的会计方法并且指出了会计中存在的一些问题以及一些机遇，即管理会计人员可以进一步帮助企业管理者进行决策和控制。本书建议管理者和会计人员面临公布出来的管理会计的挑战要采取谨慎的态度。许多权威评论家同意本书的观点，即会计的变革应该是渐进的而不是革命。

这些挑战并没有消失，但是它们的持续性和日益明显和凸现的特征却是减弱了。本书的一个重要的任务就是帮助会计人员评判多大程度上的会计改革是必要的以及是否存在合适的会计方法和技术来应对这些挑战。

在本书中，列举了过去五年中会计方法的变化，并且对它们对于行业整体和管理会计本身的持续性承诺予以评价。这些方法的局限性和难点所在以及新的会计方法在本书中都有讲述。

本书主要是针对制造业而言的，大量的文献和有记载的经验也是关于这个领域的。但是我们有理由认为，这里讨论的许多会计方法对于零售业和服务业也同样适用，并为非营利组织及政府部门也提供了有意义的参考。事实上，本书的许多证据表明服务业的会计比制造业的会计更具创新性。

同样地，我们所选取的会计及会计方法所面临的机遇和挑战是基于它们的相关性和重要性。由于时间和篇幅的限制，我们不可能强调所有会计可能面临的挑战及这些挑战潜在的含义，尽管我们希

望这样做。而且，某些领域的问题也不是我们能解决的。

因此，我们在保留原来成果的基础上，这本书继续探索了能够改进管理会计方法的革新。第二本书《管理会计——发展的方向》正反映了我们的这一期望。同时我们应意识到，前进的道路会有艰难、曲折和反复，有时甚至会走到绝境，不论最初这条路看起来是多么充满希望。

1.2 经营管理概述

管理会计面临的挑战

在评价和应对第一本书中提到的挑战方面已经取得了相当大的进步。

(1) 从美国的历史来看，已经有一些证据表明，至少在一些国家和企业中，管理会计从属于财务会计的要求 (Drury et al., 1993)。当然，英国的许多会计人员也意识到所谓的“黑书”综合征。他们遵循的是月报手册（通常是黑色的）的要求，所做出的报告通常在董事会议上被忽略；他们也遵循预算和资产评估手册的要求，但通常仅仅是使已经做出的决策合理化。

由于以上这些条条框框的限制，我们不难发现许多会计执业人员很少有时间为经理决策提供意见、设计新的会计系统、改革现状，甚至没有时间慎重地思考会计问题。

但是，许多英国的高级会计人员否认在英国存在这种情况。他们认为，管理会计在整个会计系统中处于支配地位，财务会计的要求是通过期末调整来达到的，而且管理会计从属于财务会计的假设暴露了管理上的一个缺陷，即管理者情愿继续使用复杂累赘的会计系统而不愿进行改革。

本书有确凿的证据表明会计系统深层次的变革是不容易开始和推行的（见第 7 章和第 8 章）。事实上，我们可以从许多年以前就提出的会计改革意见的推行中体会到这一点，比如说，使用部门和机

器小时费用率的建议。我们还不清楚导致这一问题的原因是什么。但是，我们很难相信几乎所有提出的改革意见都是由于其收益低于在企业大范围推行的成本而无法满足成本效益原则（不能满足成本效益原则是许多美国评论家对革新很少被采用做出的一个解释）。

对于这个问题非常需要进一步的研究。特别是要研究经理和会计人员是否充分理解传统管理会计体系的缺陷而对报告结果做出主观或其他方面的调整，以反映企业实际的生产和市场环境，还要搞清楚特别会计研究是否允许正规的管理会计体系中的缺陷得以纠正。

许多改革者已经找到了对整个会计体系进行大范围革新的途径。但是由此会引发巨额的成本费用支出，如大范围咨询的费用、讨价还价的费用以及系统重新设计和配置的费用，还有硬件的成本等。

关于作业成本法及由其演化而来的各种方法的使用的实证研究表明，企业在引进新的会计系统时是非常谨慎的，它们在很长一段时间内的革新就是浅尝辄止。一种不需要对会计和信息系统进行大规模改变的方法就是寻求建立新的自由独立的决策控制信息系统。日本的一些公司正在试图为决策信息建立这样的系统。另一种方法就是调整会计报告的结构，使得会计人员可以比较自由并且规范地根据不同的决策对报告进行不同的分析，这种方法为德国一些企业所采用。会计报告的不同部分能够为许多生产和产品决策以及各组织部门的盈利性提供信息（见第4章）。

会计系统有很多特性，使得它不局限于传统的功能，但是传统的角色却不容易。会计系统为正式和非正式的管理决策提供支持。它提供的信息支持现存的组织结构，而且会计系统能很好地反映组织内部正式和非正式的权力结构。常见的管理奖金和会计利润之间的关系以及短期会计利润和股票价格之间的关系也对管理者产生了影响，使他们对会计系统的改变持保守态度。

（2）这本书和最近的一些研究以及咨询主要致力于弥补“管理会计和项目评估中缺乏战略考虑”的缺陷。这一问题已在第一本书中提到过，我们提到在战略管理会计系统中应包括的一些关键因

素，并且认为应推行战略管理会计系统（见第 5 章）。

英国最近的一份调查（Bright et al., 1992）表明，超过 40% 的被调查企业正在考虑引进战略管理会计，至少是其中的一些方法。这个结果可能是过于乐观了，但是一些专家评论说，管理会计应延伸至包括战略成本以及对竞争对手成本构成的估计，这对于许多会计人员可能就是“不合实际的”，但是很难想像不这样做的话，企业是否会拥有或继续保持其在全球的竞争地位。

财务部门对战略的重视会促进公司内部更多的部门意识到这个问题并且使得组织内部信息在各部门之间得到协调，这有助于形成整个团队战略的重视。这样其他非会计部门掌握的信息被包括在会计报告中来反映公司的总体战略并且（通过新的业绩评价包括非财务的和量化的评价方法）向组织的各个部门传递这一战略，使得所有员工都明白他们的工作是为了整个公司的战略而进行的（日本企业中通过不同的方法达到了这一目的，见第 6 章）。

不同意这种方法的人认为战略管理的信息是不必要的，特别是对竞争对手成本构成的估计。第 5 章试图阐明获得充分的信息是可能的，但是需要为更广泛的信息投入更多的资源（见第 5 章）。哈里斯中心（Harris Centre, 1990）的报告证实了相对来说很少的外部信息在战略管理中经常被定期使用。我们得到的证据表明，关于外部信息的获取并不只是现在众所周知的那些，因为这个领域在商业圈是个敏感的话题。

（3）本书第 3 章回顾了前一本书中提到的激烈争论，即通过采用以现实的成本动因为基础的作业成本法而不是以产量为基础的成本系统法（比如人工或机器小时法）能够克服管理会计过于复杂的假设。第 7 章和第 8 章着重阐述以作业为基础的会计方法的实证研究。作业成本法的应用一定会使人们更好地理解一些制造费用是由其明确的成本动因所决定的，而不是由产量所决定的。然而，作业成本法的应用受到条件的限制，适用的制造费用的种类相对较少，它仅适用于那些有明确的成本动因并且与其他产品或组织单位没有任何联系的制造费用（见第 3 章和第 4 章）。第 7 章的统计研究确实也表明企业所发生的成本中至少有一部分是与产量无关的作业

成本。

作业成本法对于取得最优利润的作用还没有得到确认。由于其同时作用于利润因素的影响，要在盈利能力与作业成本法的引进之间建立一个明确的联系是比较困难的。第 7 章和第 8 章中关于作业成本法的案例研究表明，许多企业都认为作业成本法及由其演化而来的会计方法对企业十分有用。作业成本法似乎在服务行业中对理解成本特别有用。例如，苏格兰皇家银行认为，传统的管理会计不能提供令人满意的作业成本信息。

从这些案例中我们了解到，对于作业成本和新产品成本来说，引入作业成本法所要求的原则与成本计算结果的精确性同样有用。应用作业成本系统的过程通常会提示一些可能已经有所察觉的管理问题。最近那些讨论使用非会计信息的研究（Johnson, 1992），反复地强调了我们在前一本书中提到的观点：

引入作业成本法的一些原因中不仅仅包括会计核算的不尽人意，还有管理的欠缺（Bromwich and Bhimani, 1989, p. 3）。

实践中，对于作业成本法的关注已经从产品成本计算转向了作业成本管理和作业预算（ABCM and ABB）（见第 7 章和第 8 章），着重通过排除不增值的作业来降低成本和应用作业成本分析的方法从而对企业进行管理和计划。这反映了人们希望拓展作业成本法在管理中的作用。这些做法把以作业为基础的方法从一种会计上的工具变成了更广泛意义上的管理手段。

由于一些必需的假设的限制，作业成本法在一个企业的作用会受到制约。但是，对于某种制造费用来说，作业成本法及其各种变化的形式会成为会计和管理的一种新的重要的方法。现有的证据和经验表明，那些急于推广作业成本法，把它作为一种会计方法的革新并认为这种方法会给整个会计系统带来变革的人们还没有充分而强有力的证据或必要的实证证据来说服会计执业人员。实际上，作业成本法的应用仍处于初级阶段。

在美国和英国采用作业成本法的进程是缓慢的，而且有一些文献记录了一些企业不愿意采用或是放弃采用作业成本法。这表明执业会计人员对于作业成本法还是存有疑虑的。还有一些企业，主要

是服务业的企业，成功地将它们的会计系统转向了作业成本法。然而，作业成本法最多的还是被用来做前沿的研究。虽然公平地说，美国和英国有更多的企业在考虑采用作业成本法和它的各种变化形式，但是仅有少数比较重要的企业（大约 10%）在主要的方面确实采用了作业成本法（见第 7 章和第 8 章）。

（4）前一本书中提到的会计面临的最后挑战是：

业绩评价传统假设的续存和业绩评价短期关注的持续（Bromwich and Bhimani, 1989, p. 2）。

尽管特许管理会计师协会和一些大学最近联合出版了一本关于制造业业绩评价的著作，但是最新证据的调查显示这方面仍没有明显的改变（CIMA, 1993）。这本书提供了应用重要的财务指标和反映新的制造过程的非财务指标的原则。一个重要的成果是：

理论中和现实中都不存在最优的评价模式来监控制造业企业的业绩。然而，制造业企业可能使用一种通用的方向性的指导方法来形成与自己生产相关的一系列业绩评价方法。比如，除了营运资金、资本市场、财务回报和借款风险等方面外，管理者还可以关注质量、送货、处理时间以及适应性等方面的指标（p. 35）。

通常，我们建议使用短期评价指标和长期评价指标相结合的方法。特许管理会计师协会的另一份报告研究了服务行业的业绩评价（Fitzgerald et al., 1992）。研究发现，服务业主要包括六个方面的评价，即财务、竞争业绩、服务质量、创新能力、适应能力以及资源的利用。报告还强调了需要对那些与企业业绩相关的无形的方面进行监督。

生命周期成本计算法被认为是可以弥补短期评价的不足。然而，仅有少数企业采用，实践中没有为大多数的企业所应用。在广泛地应用这种方法以前，这种体系的具体框架仍需进一步研究和发

展。从实证研究的证据来看，我们不得不承认会计控制的方法有时确实容易引发经理的短期行为。月份的指标有一些不是经理所能控制的，对于这些指标的关注就是一个很好的例子。管理者的奖金依

赖于年度财务业绩也是一个例证。还有，被越来越多的企业所采用的在很短的回报期内进行的投资评价的投资回报算法也清楚地证明了这一点。

会计人员的机遇

这项研究具体地说明了会计人员有哪些机遇可以使他们在管理中发挥更大的作用。

(1) 在一个有代表性的企业中，材料和零部件的购买占成本的60%。与第一本书相呼应，在第6章中我们建议企业放弃西方企业中普遍采用的采购体系。与供应商或是购买者结成伙伴关系的日本模式有其可取之处。在这种体系下，供应商和购买者联合起来改善了供应商的系统并且双方都从内部经济模式中获益。对购买方来说，他们可以更清楚地了解到经济发展的可能的前景并更好地设计他们的未来，会计人员和工程师与供应方的会计和工程师在工作中密切合作。英国的一些大企业最近转而采用这个系统，鼓励会计人员在材料购买和改善供应链过程中发挥强有力的改革作用。

(2) 正如我们提到过的，在第5章中我们将详述前一本书中讲到的战略管理会计的作用和前景。

(3) 前一本书中提到，制造费用的控制是会计系统的改革中最可能有成果的领域，特别是酌量制造费用和决策动因的制造费用。第4章中讲到了这些紧迫的问题，即如何帮助会计执业人员抛弃不合理的武断性的分配制造费用的方法，而采用一种能反映制造费用实际消耗情况的方法。决策动因和酌量性制造费用是指那些由管理决策而不是技术决定的制造费用。

一种对这些成本进行计划和控制的方法就是要看这些成本是否会对顾客愿意付费的产品有所贡献。也就是要从成本的期望贡献的角度来考虑，看它们是否对具体的组织和市场战略有所贡献。用这种方法可以评价较难处理的成本，比如说培训成本，就是要评价此项成本是否有助于吸引新的顾客或是留住现有的顾客。

至于广泛意义上的制造费用，我们首次提出了这种观点，即对许多共同的成本不需要进行分配，只是要追溯（一般用作业的方法）

到产生这些成本的产品或是组织部门。当一项资源的收益同时被企业的一个以上部门所享有时，就产生了联合成本例如，一个现存的数据库，这种成本处理起来要更困难。第4章中我们建议把在各组织单位和产品之间对这种产品的分配看做是补偿联合成本所需的目标贡献。

或者我们建议采取一种新的会计报告体系，同德国的体系相类似。这种报告把共同成本分配给产品和组织架构中的元素，如果组织作业的某部分停止，那么这部分对应的成本也就不存在了。这些报告在分析完所有的可避免的成本，包括联合制造费用之后，就表现出产品等级的元素或组织部门对利润或更高一级制造费用的贡献。

本书通篇都在关注管理会计系统可能的还没有被设想到的结果，以及会计人员在管理团队中可能发挥的各种正式和非正式的作用。企业管理越来越倾向于非正规模式。许多评论家都注意到严格功能化的管理已经衰落，并被交互式的非正规的管理团队所取代。这些团队尽可能地接近市场，强调迅速而频繁的非正式的交流。这给管理会计人员带来了更多的机遇，并且使得管理会计人员同整个管理团队一起来承担会计人员对企业的计划和控制的责任（见 Lewis and McFadyen, 1993; Keating and Jablowsky, 1990; Innes and Mitchell, 1989）。

1.3 发展的方向

这项研究发现了管理会计人员的许多特别重要的机遇，有助于帮助他们在企业内部加强决策和控制。下面会简要地谈到其中的一些。会计人员的一些相关的问题也列示在下面。一些方法是相当新的观点，建议企业予以考虑和检验。同时列示了正文部分将在第几章讨论这些问题。

(1) 如果单个的作业有清楚的成本动因并且单个作业是（或被认为是）不受企业其他作业的影响的，那么我们建议企业采用作业为基础的会计方法（见第 3 章）。作业成本法在合适的环境中的应用被认为是有助于人们理解成本的表现形式，目前这些成本都是被归集在成本池中然后进行分配的，而且还有助于使得一些成本的表现形式更加明显，也就是比在传统的会计方法下更好控制（见第 3 章）。

我们也应该认识到一些作业是容易受到产量水平变化影响的，至少当产量和生产进度有大幅度变动的时候。文献显示以作业为基础的会计方法同许多其他的方法一样，其最大的好处不在于其成本计算的精确结果，而在于由于企业采用了作业成本法之后管理者重心的转移所带来的事前没有预料到的作用和效果。文献中记载的另一个重要的好处是企业为进行作业成本法的研究而收集的信息和采用的原则是企业对管理活动产生了额外的认识和洞察（见第 7 章和第 8 章）。

作业成本管理也会有以上的好处，但是如果把寻找不增值作业的过程同企业战略联系起来，并且在判断每个作业的贡献时考虑顾客的意见，那么这种方法将会发挥更大的作用。

(2) 在这本书的许多章节中，我们都提到如果把非财务信息同财务信息一同加以利用，那么会改变企业对业绩的监督 and 计划。如果成本很难定义和计算，并且有充分的、及时的非财务信息，那么对它们加以利用效果会尤其好（见第 2 章）。例如，一些人评论说，适时制系统的业绩可以用以下指标来评价，比如，占用的时间，移动的距离，占用的空间以及产品的复杂程度（见第 3 章）。

在法国，对于被称为会计账目表的应用就相当于英国所说的数位仪表盘，代表了综合运用财务和非财务信息的顶峰。汽车的操纵盘使得司机能监控汽车在各种情况下的功能，并提示不合标准或危险的状态。同样地，经理人员的信息操纵系统对主要的业绩进行评价并且提示给经理任何情况。根据每个经理不同的需要而改变的主要控制信息，无论是财务的还是非财务的都被列示出来了。这个系统的本质在于它把提供给下级经理的信息综合起来提供给上一级的

管理者，在不失本意的基础上提供阶梯式的控制信息（见第 3 章）。

本书的其他章节表明非财务信息的应用不仅仅限于日常的监控。例如，第 4 章中我们提到非财务信息可能是处理某些不好归类的成本的惟一方法。比如研发费用或公司成本，很难把它们同企业的目标联系起来。同样地，用这种类型的信息有助于计划和控制具有选择性的或是决策动因的成本（见第 4 章）。不管怎么说，总有需要利用非财务信息的成本。不同来源的非财务信息可能会有不同的建议。综合非财务信息需要在不同的业绩标准的对立信号之间做非常主观的选择。

（3）本书引用的文献强烈建议企业把会计提升到与企业战略相连的高度（见第 5 章）。我们认为，有必要确定与企业战略相关的成本并监控竞争对手的成本构成。目前，许多增值作业的成本，如制造柔性、质量、分销和售后服务，由于被集中放在成本池中又受到统一分配的干扰，它们已经不能清楚地为管理者所了解了。

战略管理会计（SMA）试图让管理者知晓上述成本。妨碍战略管理会计推行的一个主要原因可能就是它的信息需求不切实际。然而，事实并非如此。实际上，许多管理良好的公司已经收集了大量战略管理会计需要的信息。

（4）采用国外的会计和相关的方法并不是简单的事。但是，英国的企业考虑并成功地借鉴了一些日本的会计方法（见第 6 章和第 8 章）。对成本表的使用就是一个例子。应用这种会计方法可以很容易地估计出改变产品的某一个具体方面所耗费的成本。目标成本法根据市场来决定产品价格（而不是西方通用的根据成本来定价的方法）。这样做的目的就是迫使企业为了满足理想的目标价格来降低成本。这种方法本身反映了市场推动企业这一事实。

同样地，目的明确的会计方法能促使企业采取相关的行为（比如，征集为不必要的操作或昂贵的部分付出的额外成本），以及这些会计方法普遍起到的促使企业持续降低成本的作用在日本的企业里似乎得到了更好的发挥。但是对于在全球竞争的环境下（包括和日本人的竞争）寻找生存的英国企业来讲，日本会计的这些做法还是值得借鉴的（见第 6 章）。

(5) 本书中对于美国的介绍（见第 7 章）表明，企业因为是否采用新的会计方法，比如作业成本法，而产生了分化。许多企业仍然坚持传统的做法，这表明企业接受新的会计方法的可能性不尽相同。因此，新的会计方法不可能取得一致认同。但是，我们还不是十分清楚不愿意改变自身体系的现象是仅局限于会计还是包括现代管理和组织的各个方面。

(6) 因此，我们发现了一个令人担忧的现象，即尽管会计领域对会计方法的改变呼声很高，但是，西方会计界还是十分不愿意对会计系统作出改变（见第 7 章和第 8 章）。

但是，日本的企业却并没有这种希望保持传统会计体系基本不变的倾向，尽管日本的会计系统在管理中的地位不如西方那么重要。因而，这个领域的进一步研究是非常重要的。

(7) 由在美国的研究（英国更为明显）我们发现了一个有趣的现象：在一个非正规的组织架构的管理团队中，管理当局和会计人员最易接受改变。通常这样的团队在动态的、有挑战性的市场和经营环境下都是在功能的基础上松散地组织起来的（见第 7 章和第 8 章）。

(8) 本书建议采取一种处理选择性的或是决策动因的成本的新方法（见第 4 章）。这种方法包括把成本同顾客认为决策动因的作业提供给他们的好处联系起来。

同样地，我们建议采用新的会计方法处理联合成本。这些成本随着新的制造和信息技术的发展已经越来越多，并且可能是会计人员最难处理的一种成本。

(9) 本书的一个主题就是评价在单个企业的特定条件下引入新技术和新会计方法体系的作用，以及通过了解这些革新方法之间的冲突、协作和相互支持来理解这些创新。实际上，我们希望会计人员理解他们在企业中潜在的作用（Burchell et al., 1980）。

如前所述，我们研究发现，至少会计行业中部分人员对前一本书中提到的管理会计面临的挑战做出了很好的回应。持续性的挑战以及新发现的挑战包括：

(1) 服务业在面临新的环境时需要改变会计方法，特别是金融

业。对于非营利组织和政府来讲，会计方法应得到很好的应用。

(2) 在现有的基础上发展以市场为导向的管理会计，比如进行客户盈利性分析。

(3) 要意识到技术、信息系统及管理会计的革新带来的广泛的组织结构的变化。

(4) 找到管理会计的立足点，使得它在非正规的企业内部及通过采用与供应商或顾客建立的伙伴关系形式的企业链中充分发挥作用。

考虑怎样核算环保的支出以及企业面临的政府管制要求形成的支出。

继续考虑如何综合非财务信息与财务信息的问题。

(8) 探求在动态的技术变革及愈加不确定的经营环境下企业不愿意
(7) 会计系统做出改变的原因。

(5) 管理和管理会计人员面临的一个主要的挑战就是全球化的影响，这一主题贯穿了整个研究过程。管理会计有必要应对经营的日益全球化问题。研究中提到的全球化的压力体现在：有必要采用领先的战略来对付竞争者，贸易壁垒的减少需要在全球市场上有更多的商品同竞争者交易，以及在海外进行直接投资，以便在海外直接经营，使得低成本的产出最大化。

试图参与全球竞争的公司不断地寻求一种在规模经济带来的好处与企业遍布全球的分部之间建立有益的关联关系之间的平衡，而这些分部通常都处于不同的管辖和要求下，并且在不同的文化背景和区域管辖下经营。这些原因就要求会计人员对公司总的会计信息系统和分部当地的会计信息系统都要做出改变。

报告中提到的不同国家的不同的管理会计系统必须用一种通用的被普遍理解的方式表现出来。只有这样，不同的分部之间的管理业绩才有可比性。也只有这样，整个公司的计划才能同公司的战略联系起来。这方面的问题和解决的途径在文献中很少有记载，还需要进行进一步的案例研究和发现。

1.4 本书的结构

本书的研究有两个贯穿始终的主题。一个是上一次研究的主题。本次研究主要讨论在新的制造环境和竞争对手及领先企业采用新的方法和技术的条件下，管理会计面临的挑战及其解决的办法。第二个主题就是本书研究确认并推荐的某些可能的解决方法以应对管理会计面临的挑战。第2章到第5章具体阐明了会计面临的挑战。第2章简要地、非技术性地探讨了一些组织管理的革新以及技术进步，包括适时制、计算机制造系统、柔性制造系统以及全面质量管理(TQM)。这些革新也引发了一些问题，许多评论家认为，管理会计实践并没有对这些问题做出回答或是回答得很不及时。

第3章讨论了这些管理会计面临的挑战的含义并且深刻地分析了可能的解决手段。关于现今日本、北美、英国的会计实践的实证证据以及可能的解决办法的产生和可借鉴的经验将分别在三个关于这些国家和地区的具体做法的章节中探讨(第6章、第7章和第8章)。第4章和第5章更集中且具体地谈到管理会计面临的挑战。第4章探讨一些企业面临的大问题，主要是关于固定制造费用的问题。第5章主要讨论战略管理会计的案例。现实情况迫切地要求会计更多地关注企业的外部。

上面已经提到了，第6章、第7章和第8章将从国家和实证的角度评价这些国家的管理会计如何应对挑战以及如何用实证证据来记录并反映这些挑战和解决的办法，揭示这些国家的会计方法的不同之处以及我们能从中学到什么经验来改善管理和管理会计。这个阶段的研究的一个重要方面就是几乎所有的企业都不愿意对会计系统做出改变，或者即使引进新的方法也希望首先在企业内部一个很有限的范围内试行。关于全面的公司范围内会计系统的变更还没有任何记载。同样地，很少有合适的样本基础上的实证研究来记录这样做的好处或是不利之处。

章节内容

现在我们对各个章节的内容做更具体的介绍，重点强调那些在这个摘要中没有提到的部分。

第2章分析了变化的制造业的环境及其含义以及给管理会计带来的问题。对于这方面有必要进行了解，因为这些含义和管理会计的问题是当前对现存管理会计的批评的焦点所在。一个主要的问题就是需要将大量及时性的非财务信息同管理决策主要使用的财务信息综合起来加以利用。

第3章探讨了管理会计可能的革新，这些改革措施是为回应第2章中提到的挑战和其他对现今管理会计实践的责难而提出的。我们认为，质量管理、适时制以及其他的会计方法在传统的会计体系下难以发挥作用，因为，传统会计体系所传达的信息同质量管理和适时制所传递的信息是不同的。我们认为，这些革新的会计方法特别是适时制的方法需要在简单的会计系统下发挥作用。我们提出了一些建议，即如何使这种会计体系产生的信息同与此相关的信息系统协调一致并且对其有支持作用。

第3章阐述的另一个主要问题是作业基础的会计方法，包括作业成本法的优势和面临的困难。这些方法的理由和优势在书中有详细阐述。书中还包括一个具体的作业成本法的例子，并且对这一方法的某些批评意见作了一些评价。

综合以后章节的实证研究，关于作业会计方法有两个结论，已经在这个摘要中提到了：

(1) 作业会计方法确实为处理有明确成本动因的制造费用提供了一条可行之路，虽然由于作业基础的体系存在的前提条件适用于这种方法的成本是很有限的。

(2) 对于这种会计系统的推广，企业持审慎的态度，推广较慢。即使不是所有的会计改革是这样，至少大部分的情况是这样的（见第7章和第8章）。

第4章继续进行管理会计所面临问题的研究，主要是分析处理固定制造费用的各种新的会计方法。在这方面，尽管固定制造费

来越重要，处理起来也很困难，但是实践中会计方法却很少做出

相应的改变来应对这种情况。书中仔细地分析了文献中仅有的一些解决办法。这些解决办法是针对决策动因的制造费用和联合制造过程，也就是那些同时为企业不同的部门做出贡献的生产过程。同文献和实践不同的是，被看做是共同成本的制造费用通常能够用某种反映它们的成因的方法进行处理。以作业为基础方法一般可以解决这个问题。

5章研究管理会计面临的挑战的另一个方面，即管理会计太偏重于企业内部的反映了，应该在企业战略的成本基础上进行报告，并用战略管理会计的方法反映现存的或是潜在的竞争对手的成本构成。

关于日本企业的管理和会计的讨论（第6章）是我们研究一系列国家会计发展趋势的开始。这一章不局限于这些讨论，它试图阐明在理解日本企业管理会计的时候，经济和商业环境以及管理实践是关键因素，并且说明了有哪些因素可能会影响其他国家借鉴日本的革新的会计方法。两个可能重要的经验是会计和企业战略的紧密结合以及财务和非财务信息的综合利用。日本企业的一些方法似乎是任何经济背景下都适用的，应该认真考虑和调查以便加以借鉴。

第7章研究了北美管理会计面临的挑战并讨论了有记载的美国管理会计体系的改变。主要有以下发现：

缺乏会计革新的一个主要原因是，企业首先关注的是证券市场⁽²⁾上的短期会计信息和财务会计报告所列示的结果。

(1) 前面提到过，有明确的证据表明企业不愿意改变会计系统是由一系列的原因导致的。但是并非所有的原因都是因为担心这些改变不会为企业带来净收益。

(3) 对会计系统的改变没有统一的做法。会计系统改变的可能性似乎不只是由可预见的技术上的好处所决定的，还基于会计系统以外的各个企业具体情况的考虑。这种改变通常会带来意想不到的、有时是非常有益的结果。

第8章研究了最后一个国家的情况。这一章广泛地考察了一系列的研究，包括英国的案例研究。一个明确的结论就是。管理会计