

Controllership

The Work of the Managerial Accountant

现代主计长手册

第5版

(上册)

詹姆斯·D·威廉森

[美] 珍耐斯·M·鲁赫夫-安德逊 著

史蒂芬·M·布拉格

阎达五 等译

现代财务会计译丛(第1辑)

390

1006-62
1044

现代财务会计译丛(第一辑)

现代主计长手册

——第5版——

上册

吉姆斯·D·威廉森
(美) 珍耐斯·M·鲁赫尔—安德逊 著
史蒂芬·M·布拉格
阎达五 等译

经济科学出版社

北京

图书在版编目 (CIP) 数据

现代主计长手册 / (美) 威廉森 (Wiley, J.) 等著;
阎达五等译. - 北京: 经济科学出版社, 2000. 8

(现代财务会计译丛)

书名原文: Controllership: the Work of Manageri
al Accountant

ISBN 7-5058-2253-5

I. 现... II. ①威... ②阎... III. 企业-会计-
手册 IV. F275.2-62

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2000) 第 38734 号

第一部分

主计长的管理职能

第 1 章

会计及其同管理的关系

- 1-1 企业目标
- 1-2 管理任务
- 1-3 管理的一种启蒙哲学
- 1-4 急剧增长的管理复杂性
- 1-5 管理技能的实质
- 1-6 作为管理助手的会计
 - (a) 企业和国民经济目标
 - (b) 管理程序
 - (c) 企业管理的计量
- 1-7 认清会计披露中的缺陷
- 1-8 变革的力量
- 1-9 管理的信息需求
- 1-10 管理会计师的道德行为准则
- 1-11 企业管理中的道德问题
 - (a) “操纵”收益的道德问题
 - (b) 不道德行为的界定
 - (c) 促进和坚持道德行为
- 1-12 参考书目

1-1 企业目标

在以竞争的“私人企业”为特征的美国经济中,企业目标的特点是同公司长期发展相一致的利润最大化。从更广泛的意义上讲,一个企业组织就是一个经济机构。企业的存在主要是为公众提供他们所需要的或喜好的商品和服务,并且这些商品和服务要适应各国的风俗习惯。在顾客看来,除了企业提供的服务外,企业没有其他存在的理由。如果这一服务目标未达到,那么组织最终将萎缩,直至消亡。

企业通常还有其他具有社会含义的附属目标。例如,雇主可能会寻求为职工提供尽可能好的工作环境或工作保障,这同企业长期健康发展相一致;或管理者可能为自己寻求尽可能高的管理企业的报酬;或职工可能努力去保证尽可能高的工资。但是,任一附属目标仍依赖于企业的根本目标,只有在达到企业主要目标——满足顾客需要或欲望——的前提下,人们才可能成功地实现这些附属目标。

1-2 管理任务

如果已知企业目标,那么另一问题就出现了,即为达到目标,管理需履行何种职能。管理的任务是,确定顾客对商品和服务的需求和欲望,调集和组织生产及推销等机构来满足这些需求,及有效地指导和协调这些机构。这不是简单地分配任务,成功不会就此来临。精确的目标必须经过理智地构想,实现目标的方法必须经过计划并正确地执行。而且,这项任务是持续性的。需求和欲望在不断地变化,有助于顾客健康和快乐的新产品和服务必须不断发展和完善;必须建立起新的研究、生产、推销机构以最有效地达到期望的结果。

1-3 管理的一种启蒙哲学

企业管理的哲学和实践正在经受着最关键的 analysis 研究,这种 analysis 研究直接关系到企业实践的科学性和道德基础。目前,一般认为企业管理兼有企业生产的责任和社会道德的责任。许多研究集中于对企业高级管理人员责任的理解。我们认识到,企业高级管理人员已成为指导我们经济活动的一个最重要的“代理者”。如果产业发展将继续不断地进行下去,企业领导者必须是熟练的、有知识的,并且为一种社会责任所驱动。除非他们具备这些品质,否则我们现在的经济制度能否维持下去将存在着严重问题。

1-4 急剧增长的管理复杂性

我们的经济结构非常复杂,而且它的复杂性还在逐步加剧。掌管一艘现代企业之船的经理必须指引它在经常变化和加速的社会和政治急流中航行。经济风暴使之更为艰难。经理自己的船对指令和技术复杂性极度敏感。指导和控制的工具已大大改善,处于管理领导地位的人员也日益熟练。虽然海图被更好地绘制,但是领导者仍有责任选择航线,装配船只和组织船员,协调并鼓舞他们的斗志来完成航行。如果管理者缺乏技能,那么灾难就可能发生。如果管理者虽具备技能,但却图一己私利,他或她会变成一个经济海盗,变成对所有合法商业的一个威胁。只有当各个等级的企业领导人都远离无能和贪婪,商业之船才能全速驶往经济健康的港口。

1-5 管理技能的实质

做好一项管理工作,需要有能力和有经验的人员来贯彻执行合理的管理原则。合理的管理原则包括许多因素,关系到从原始计划到目标实现的所有领导行为。它涉及到的工作有:建立短期和长期计划、确定具体的合作目标、制定基本政策、构筑有效的组织结构,包括建立权力和责任的分界线、制定业绩标准、创造并维护公司内部的良好交流途径和渠道、计量业绩、维护同职工、股东、公众和顾客的良好人际关系。

管理科学必须连续不断地改进,这是指要更明智地作计划,更好地协调和提供便利,更有效地指导和努力地控制,更精确地计量和奖励成绩,给工人和投资者更大的保障。浪费和无效率的管理同贪婪一样是不可原谅的。简言之,必须具有很高程度的管理技能和智慧,以及诚实的目标。会计在发展和维持有效的努力上能够并且应当充当什么角色呢?

1-6 作为管理助手的会计

现代会计是帮助管理使其更富有成果的主要助手之一。企业总经理必须经常向会计总经理、会计长,而非其他高级官员咨询指导、控制和保护企业的有关事宜。让我们继续运用航海的类比,主计长不是船的领导者——那是总裁的任务——但他或她可能应称作领航员,就是绘制航海图的那个人。主计长应该让领导者知道公司已经走了多远,现在位于何处,速度是多少,遇到的阻力是什么,偏离了航线多少,前面有无暗礁,并根据航海图指出下一步往哪里走才能安全抵港。

在企业中,没有像幸运兔那样的经理的位置。成功的经理应当在其领导过程中了解和使用指导与控制的工具。通过使用现代会计和统计数据,企业经理能够计划、指导和控制那些在他或她个人观察和监督范围之外的经营行为。毫无疑问,最了解企业经营行为的经理就处在采取积极措施以使企业盈利的最佳位置上。

(a) 企业和国民经济目标

本书的主要观点是立足于企业内部的。企业在一个复杂多变的经济、政治和社会环境中运作。虽然涉及环境的全民性问题并不关乎本质,但成功的企业管理者必须铭记:企业的根本目的和任务及完成这些目标的方法手段必须同企业所处社会的社会和经济目标相一致。正因如此,我们要提到一些国家目标和受控制的因素,它们将为履行主计长职能提供必要的广阔背景知识。

在美国,我们处于“混合经济”下,一个经济系统的基本目的包括下列具体的国家目标:

1. 在同世界上的其他系统和思想意识的竞争中保护我们的经济系统。
2. 日益提高的生活水平,这与商品和服务有关,包括公共和私人部门。
3. 一个高就业率来自最大地利用人力资源。
4. 自由、无约束的竞争,不过为保护经济效率,还应服从于某些限制。
5. 一个适度的、持续的经济增长率。
6. 维持财政平衡。
7. 使经济活动中的周期性波动最小化。

要掌握这些国家目标的适当组合,或其他可能出现的国家目标,就必须了解并监控下列事件所需的信息和有关规定(下列排名不分先后):

1. 货币政策和财政政策的影响。
2. 世界政治和经济状况。
3. 在即将到来的经济增长中,劳动、资本、技术变化 and 管理的地位。
4. 利润的性质及其功能。
5. 成本和价格的相互作用。
6. 竞争的性质、功能和战略。
7. 政府、劳动和企业的相互影响。
8. 技术和社会变化的方向和程度。

在最广泛的意义上,成功的财务或会计经理必须意识到这些领域的信息需求,并适当地将相关数据列入财务报告。

(b)管理程序

一个好的会计系统若想有助于有效的交流,它必须确认管理过程的要素。下面的概述是有用的。

一个职业企业经理的工作可分成4种不同职能或活动:

1. 计划。
2. 组织(包括适当的人员配置)。
3. 指导。
4. 计量。

这些工作相互关联,并不需按时间的顺序完全割裂。他们是整个管理过程的组成部分,在实践工作环境中不可能区分得一清二楚,正如同植物的茎干不能离开叶子和根而仍旧成长一样。但是分类会帮助我们更好地理解整体。下面对每一功能加以阐述。

计划,以它最简单的形式,可以描述成决定做什么,何时做,如何做。但它涉及到许多假设。计划的定义可以扩展为:计划是决定达到目标所必需的事件和活动的一个连续性的过程。因此某些因素是必要的:

1. 目标,在未来某时间事物的期望状态。
2. 确认或相信所期望的目标在可能的未来外部状态下(如期望存在的政治、经济、社会环境)是可以合理地达到的。
3. 相信目标在企业拥有的资源可及的限度内。
4. 确信可以指导、组织或执行未来的行为以完成既定目标(或避免发生有碍于成功的情况)。
5. 理解或认识到不断变化和发展的非预期情况,这就要求对目标、约束条件、资源、机会和工作计划作不断的重估。

认识到计划的连续性将会有助于为一套良好的财务信息系统带来必要的灵活性。

组织,可简单定义为保证必要的人员、设备、装置和材料。但在更广泛的意义上,深思熟虑后我们会得出结论:组织在本质上是建立人与人之间的基本关系,当然还有人与作为整体的组织之间的关系。一个组织被定义为一个由有意识的协调活动、关系和人的责任所组成的系统。这样,企业经理就是建立和维护一个变化的或动态的活动和关系系统、以最佳地利用才能或技能和资源来完成企业目标的工具。

因此,信息系统应将这些概念确认为一个有效组织的一般特征:

1. 达到一个共同目标的意愿或愿望,这一目标是个体单独所无法达到的。
2. 根据知识、技能和所需的装置及设备,对总任务的要素进行划分和分类。

3. 对个体或群体的责任的分派。

4. 协调人事、资源、装置、时间表和程序,以使各部分顺利地、有效地、经济地凝聚在一起。

5. 在管理组织中认识到变化这个概念。

因此,最优化利用企业资源要求充足的交流渠道和系统——并随着变化而对之不断调整。

管理过程中的第三个基本要素是指导,它关系到实现或行使或执行组织的活动——运作。组织提供了框架,指导将贯彻这些职能。这个指导涉及到有效地、有目的地协调各种关系来完成企业的任务。有时这项职能被描述为“协调”,或形成一个整体,或使行为同环境相协调。它需在一定的时间和成本限度下履行。可以看到,指导或协调,需要一个贯穿整个组织的信息交流系统——正式的和非正式的、侧面的、向上的和向下的。

企业管理的最后一项职能是计量。它通常被称为“控制”或“评价”。在更广泛的意义上讲,这项活动同计量材料、人力和财务资源朝目标运动过程中的效率和效果有关。它涉及到同某种标准的对比,这种标准可能是数量、质量、时间,也可能是价值。它还暗示着背离目标(off-target)的地方应采取必要行动,否则,计量就没有必要存在了。

概括地讲,整个计量过程包括下列步骤:

1. 根据机会和预期情况制定目标。

2. 建立一个计量系统。它包括决定计量什么和如何计量,以及一个整体系统的开发。

3. 确定针对每项任务的精选的或具体的计量手段。例如,它可能是 X 商品单位价格的机器工时,或年增长率为 15% 的销售量,或每年给市场带来一种新产品。

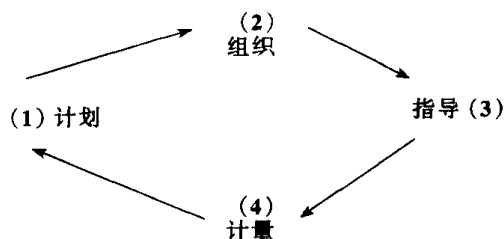
4. 计量和解释实际结果同标准或目标的对比情况。

因为人的动力是最基本的,而且未来的增长或企业的经营成果依赖于对个体的计量,所以这一步很关键。

5. 最后,通过理性的解释,采取必要的纠正行动——使之“回到正确轨道”或改变不适当的标准。

很显然,这种计量可以适用于公司内所有等级的职员——从工人到总裁,实际上直到管理当局自身。而且,计量不仅针对短期结果,还针对长期目标。概括地说,整个管理过程可用图表 1-1 来描述。

图表 1-1 管理过程



在管理过程的每一步,有远见的管理人员或经理都应寻求不断的发展与完善〔也称为全面质量管理(TQM),或有时称为再造〕(参见第 19 章和 54 章)。

(c) 企业管理的计量

企业行为必须计量,那么:“以谁的眼光,或用何种标准来计量呢?”而且,因为企业管理被归为不同的等级,所以还需考虑如何来计量各个级别的责任。尽管这个阶段将在后面章节中评述,但因为我们把企业管理作为一个整体来考虑,所以,指出这一问题要好一些:“在如同美国那样的私人企业经济中,企业管理的总体效应如何计量?”企业管理当局自身应思考它如何被评判,实际上就是它应如何评判自己。

计量企业的指标有很多,但有一种四重分类及针对每类的一些具体计量单位,被认为是开发管理信息系统的背景知识。

1. 获利能力的计量指标。

- a. 净销售利润率;
- b. 净资产(或经济意义上的资本)利润率;
- c. 所有者权益报酬率;
- d. 资本化(权益 + 长期负债)报酬率。

2. 成长性的计量指标。

- a. 净销售增长率;
- b. 综合净利润增长率;
- c. 每股盈余增长率。

3. 现金流量的计量指标。

- a. 现金流量充足程度;
- b. 现金流量有效程度;

4. 其他计量指标。

- a. 职工人均销量;
- b. 生产率——单位职工工时的产量等;
- c. 社区形象;

d. 职工眼中的企业形象；

e. 市场份额。

所有这些计量指标都具价值。但是，最终如何来开发一个财务信息系统，应该是总经理根据他或她所认定的重要指标所提出的结论。

这些计量手段通常是关乎整个企业的，但他们同样可适用于大型分部，如一个部门或利润中心。其他尺度可用于测量具体的、详细的职能活动或状况的效果。我们将在适当的章节中考察它们。

1-7 认清会计披露中的缺陷

大多数富有经验的主计长，尤其是那些具有会计师职业背景的，已亲身意识到了企业管理中会计数据的披露和使用不佳状况。在某些公司里，财务数据经常被如此描述：

- 过于繁琐
- 使用了会计术语，而非用户的术语
- 太晚了以至没用
- 存在不可原谅的错误
- 脱离和割裂而非贴近问题

事实上，1952年印刷《主计长手册》第一版的原因之一，就是鼓励更好地披露和使用会计信息。

我们在程序上已取得了巨大进步，但还有许多事需要去做。在90年代，我们正在进入一个新的时代。在这个时代里，公共会计师职业和管理会计师行业都面临一个重大挑战，那就是稳固公众和企业管理对会计学科的信心和重视（参看参考书目）。

1-8 变革的力量

在这个自我评判的时期，压力的集聚迫使制定决策中用到的或可用的会计信息的性质发生变化。除了一直具有影响的政府行为（如税法和其他法规的变化）之外，这些影响还有：

1. 外部技术。

a. 计算机化。许多日常记录和相关账户分析工作现在都由计算机来完成。在许多用途中可得到实时数据。

b. 改善网络和有关的通讯工具。公司总部和工厂或分支销售机构之间,以及大型中央计算机和微机工作站之间的直接联结,将改变处理业务的程序、方法和报告的时间。

2. 环境。此类中包括经济、社会因素。这些变化有:

a. 经济的。

· 作为获得所需资金的来源和手段的资本市场的变化。这些变化使得财务经理想要了解所建议行动的不可避免的财务影响,并需要有关可选择方案及革新后的财务观念的最新知识。

· 增强的国际化和加剧的竞争。这些情况要求财务经理有关于市场的最快信息,及对产品和劳务的最快反映。金融市场同产品市场一样也包括在内。发展中国家的产品走向美国市场时,这些压力会变得更加。

· 加剧的波动。经济状况、通货膨胀率、政治观点、汇率的急剧变化,即使是一点点变化,也会产生如下需求:保证信息的及时,对威胁和机遇的敏锐感觉和努力预测未来的状况。

b. 社会的。从狭义上讲,社会变化正迫使企业管理当局权衡社会变化的速度和效果。这种权衡可通过对影响的研究和其他信息渠道,如弹性工作时间、疾病趋势和少数民族市场等来完成。

3. 国内企业变化。前面说到的是企业外部的压力和影响。但近年来,制定企业决策所需的财务/会计数据的形式也在发生变化,这是由于企业自身的内部因素的影响而造成的,这些因素包括:

a. 总裁关注范围的扩大。今天,成功的总裁被来自国外的巨大竞争压力冲击着,为瞬息万变的市场和产品需求推动着,所以我们必须从更广阔的角度来看待他们的责任。同时,他们个人的精力可能放在营销和管理上,例如,他们越来越意识到企业的生存和发展要求注重长期战略和短期策略。如今他们意识到了需要良好的财务建议,并且也知道了何种类型的信息才是有用的。因此,他们更多地要求他们的财务经理,包括主计长,为他们提供更好的信息、更有分析性的数据和更为及时的数据。他们的需要是改变企业财务部门所提供信息的特点和性质的又一重要力量。

b. 组织结构和管理风格的变化。分权管理的趋势、利润中心责任的建立和允许自行斟酌管理的使用,改变了承担责任的管理人员所需财务数据的类型。例如,一个利润中心的经理所需的信息,同只负责将间接费用维持在可接受水平内的管理人员所需的信息截然不同。

c. 财务经理素质的提高。现在,一个中到大型企业的主计长可能具有企业行政管理或会计师的职业水平,可能取得了工商管理硕士(MBA)学位,更可能拥有注册会计师证书。具备如此背景,他们更易于了解更先进的方法和更为有效的分析工具,

并鼓励使用这些分析工具。例如,他们知道在计量资本费用时内含报酬率或贴现现金流量技术同其他方法相比的优点。他们可能在评估项目时采用可能性或敏感性分析。他们较高的知识层次倾向于使用更多的、改进的财务技术。

d.公司重组的影响。现实世界中形容公司重组的常用术语是“改组(restructuring)”或“缩减(downsizing)”。无论怎样描述,增加获利能力的动力,出售亏损部门,或是低于可接受利润率的部门,最终将影响财务的职能。不论是所需要的分析,还是对具备较少职员的需要仅仅是使运作更有效率,都将影响财务的职能。这使得在确定各种主计长/财务经理执行什么职能和如何执行时,使用了一种“直到最基础(down-to-basics)”的方法。

1-9 管理的信息需求

管理信息系统(MIS)包括了在计划、组织、指导和控制一个企业的活动中,管理当局所使用的全部信息。本书中,我们集中于财务信息系统。它是一种组织方法,为企业经理(从领班到总裁)保障和提供作出决策所需的财务数据,它以一种及时的方式,并且是他们能迅速理解的形式来提供这些信息,最终使他们掌握情况,采取适当措施。

前面所讨论的企业目标、管理过程的性质、一些变革的力量及财务会计信息在企业管理中的地位都是一般意义上的。为什么?因为作者只希望提供企业管理的一个概况。我们相信,随着对每一具体企业活动的考察,和在随后章节中对收入或费用表、财务状况表或以后章节中涉及到的其他财务报表中每项主要方法的考虑,我们将充分揭示所有细节。

不针对某个特定经理的实际情况,而来确定对他或她最有用的信息类型或形式是不切实际的。基于经理的个人背景、兴趣、经历和管理风格,他或她会发现某种类型的数据比其他类型更有帮助,如图胜过表,相对的胜过绝对的,或详细的胜过高度概括的数据。虽然这些问题将在以后章节中具体应用时讨论,但在此作一些有益和有效的一般论述将会使你了解一个企业经理所需的财务数据。这些例子有:

1.数据的主要特征:

a.相关性。同考察的问题有关或有影响。

b.及时性。这同两个因素有关:(1)发布信息的频率;(2)事件发生同经理获知信息之间的间隔。

c.可量化。分配数量化价值的能力,这同许多财务数据相比明显要重要得多。

d.精确性。没有重大错误。

e. 简洁性。拥有可接受程度的合并(这些合并并非总是所期望的)。

2. 管理层次的确认。不同管理层次的经理有不同的信息需求。因此,高层经理通常既关注战略和长期趋势又关注当前的总体情况。他们既处理外部信息,又处理内部信息。而领班仅关注与他领导下的每个人在过去八小时或一个星期的业绩情况有关的内部数据。

3. 组织结构的重要性。组织结构及有关责任和权力的分配是影响信息需求的一个因素。因此,分权结构中的一名中层经理对一个部门的盈利、亏损负责,于是需要相关的数据。在集权组织中,一名中层销售经理只具销售责任,于是他所需要的数量和价格数据同有毛利责任的经理截然不同。如果职位种类强调计划责任而非控制职责,那么信息需求也迥然不同。

4. 职能活动的性质,职能活动是信息需求的一个重要决定因素。例如,一个研究主任对完成他或她负责的每个项目的成本,和这些总成本同原计划或任务相比的情况会感兴趣。在申请一个开发项目之前,主任需要知道期望利润和期望成本的一个估计比较。一名生产经理可能想了解各个零件的实际单位生产成本同竞争对手和估计或标准相比较的情况。一名信贷经理可能想了解经验坏账率同估计或行业水平相比较的情况。财务副总裁可能希望比较银行借款手段和其他企业内部融资手段的利弊。因此我们可以知道各种职能有其独特的信息需求。

1-10 管理会计师的道德行为准则

Heckert 和 Willson 1952 年第一版《主计长手册》第一章的前两句话是这样讲的:“企业管理的哲学和实践须经受最具批判性的分析。这项分析将指出企业实践科学的一面和这些实践的道德基础。”这同第五版 1~3 部分的标题的论述“管理的一种启蒙哲学”实质上是一致的。

作者长期以来都信奉企业和会计实务的道德规范。但是,作为一个机构的企业和某些领导企业的经理,近来面临许多抨击,指责明显上升的白领犯罪:行贿、回扣和欺诈性财务报告。这些错误的行为给国家立法部门施加了制定法规的压力,现有的法规包括《国外贿赂法》和欺诈性财务报告全国委员会[也被称为(Treadway)委员会]发布的指导方针。这些文件和派生的或相关的行动将在第 9 章和第 10 章,在内部控制和内部审计职能中分别讨论。

在此,我们只需指出,在区分可接受的企业行为上,各公司已经发布了道德规则和其他关于这个问题的指令。而且,在同会计更密切相关的行动中,全美会计师协会的前身管理会计师协会在 1983 年发布了一个权威性公告,“管理会计师的道德行为

准则”。1994年8月,《管理会计》杂志重新登载了这项管理会计公告1B,如图表1-2所示。可能我们这些会计师在家里和学校了解了对和错的区别。然而,图表1-2中的准则会有助于提醒管理会计师,使他们知晓在经常遇到的难题中,何为他们应选择的职业行为。

本卷下面各章将讨论同具体部门的收入、费用,或资产、负债、净值相关的计划和控制行为的性质,以及相联系的财务信息需求。

图表 1-2 管理会计师的道德行为准则

管理会计师在对其服务机构、专业团体公众及其本身履行职责时,有必须遵循最高道德行为准则的义务。为使这一义务得到公认,管理会计师协会颁布了如下管理会计师道德行为准则。遵守这些准则是实现管理会计目标的有机组成部分。管理会计师不得从事违反这些准则的行为,也不应听任其他人员违反这些规则。这些道德行为准则有如下几项:

技能

管理会计师有义务:

1. 通过不断提高自身的知识和技能,保持适当的专业技术水平。
2. 按照各有关法律、规章和技术标准,履行其职业任务。
3. 在对相关和可靠的信息进行适当分析的基础上,编制完整而清晰的报告,并提出建议。

保密

管理会计师有义务:

1. 除法律规定外,非经核准,不得泄露工作过程所获得的机密信息。
2. 告诉下属要适当注意工作中所得信息的机密性并监督其行为,以确保严守机密。
3. 不得将工作中所获得的机密信息,经由个人或第三者用于获取不道德或非法利益。

廉正

管理会计师有义务:

1. 避免介入实际的或明显的利害冲突,并向任何可能的利害冲突各方提出忠告。
2. 不得从事道德上有害于其履行职责的活动。
3. 拒绝收受影响其行动的任何馈赠、赠品或宴请。
4. 不得主动地破坏企业组织的合法和道德目标的实现。
5. 了解并交流不利于作出认真负责的判断或顺利完成工作的某些专业性限制或其他约束条件。
6. 交流不利及有利的信息以及职业判断或意见。
7. 不得从事或支持任何有害于职业团体的活动。

客观性

管理会计师有义务:

1. 公允而客观地交流信息