

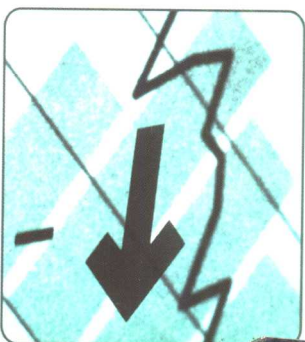
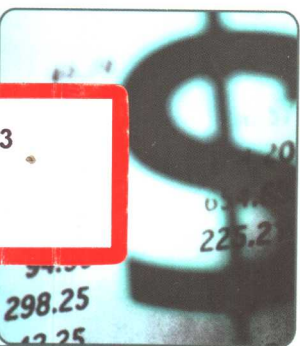
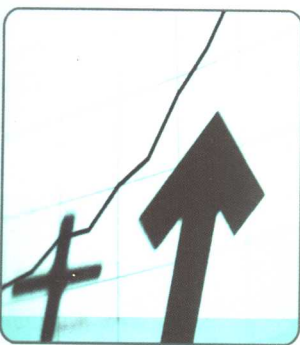
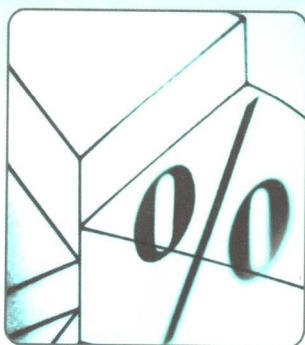
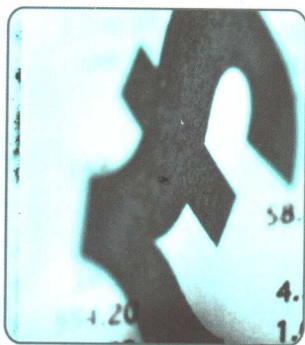
托马斯·约翰逊
罗伯特·卡普兰 著
金马工作室 译

FT Prentice Hall
FINANCIAL TIMES

Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting

管理会计兴衰史

相关性的遗失



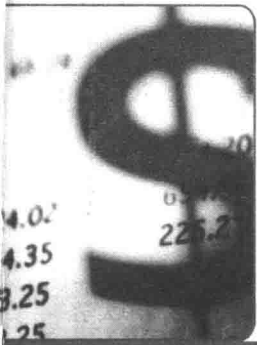
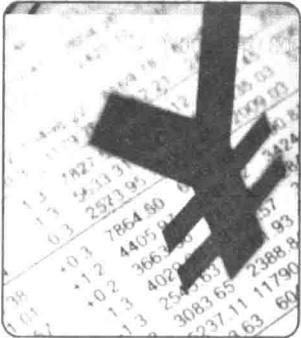
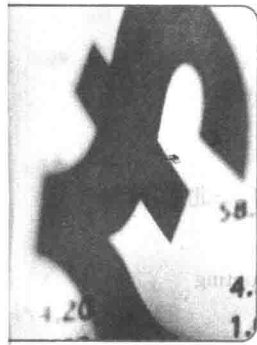
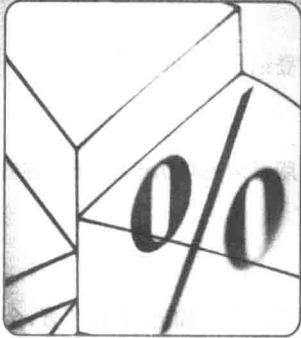
清华大学出版社

托马斯·约翰逊
罗伯特·卡普兰 著
金马工作室 译

FT Prentice Hall
FINANCIAL TIMES

Relevance: The Rise and Fall of Management Accounting

相关性的
遗失
管理会计兴衰史



清华大学出版社
北京

管理会计兴衰史——相关性的遗失

Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting

H. Thomas Johnson Robert S. Kaplan

Copyright © 1987 by the President and Fellows of Harvard College.

Original English Language Edition Copyright © 1987 by the President and Fellows of Harvard College.

本书中文版由 The President and Fellows of Harvard College 授权清华大学出版社出版。

北京市版权局著作权合同登记号:01-2004-2055 号

版权所有,翻印必究。

本书封面贴有清华大学出版社激光防伪标签,无标签者不得销售。

图书在版编目(CIP)数据

管理会计兴衰史:相关性的遗失/约翰逊,卡普兰著;金马工作室译. —北京:清华大学出版社,2004. 4

书名原文:Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting

ISBN 7-302-07830-0

I. 管… II. ①约…②卡…③金… III. 管理会计—经济史 IV. F234. 3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2003)第 120077 号

出版者:清华大学出版社

<http://www.tup.com.cn>

社总机:010-62770175

地址:北京清华大学学研大厦

邮编:100084

客户服务:010-62776969

责任编辑:徐学军

封面设计:扣西

印刷者:北京密云胶印厂

装订者:三河市李旗庄少明装订厂

发行者:新华书店总店北京发行所

开本:150×229 印张:14 字数:205千字

版次:2004年4月第1版 2004年4月第1次印刷

书号:ISBN 7-302-07830-0/F·203

印数:1~5000

定价:28.00元

本书如存在文字不清、漏印以及缺页、倒页、脱页等印装质量问题,请与清华大学出版社出版部联系调换。联系电话:(010) 62770175-3103 或 (010) 62795704。

内 容 简 介

本书的目的是为现今对重新设计管理会计系统感兴趣的人们提供一个历史背景。通过对当今管理会计实践起源的探讨,业界人士才能够更好地理解,试图在管理会计中增加与决策和控制的相关性并不是一个创新的概念。这与多年前管理会计起源时的实践活动是一致的。

这本书不单单回顾了管理会计实践的起源和停滞。20 世纪 80 年代为公司管理会计系统的重建提供了重要的,也许是空前的机遇。现有系统的过时,以及严峻的竞争性和技术性挑战,要求所有的企业重新审视现有的实践活动。它们必须试着建立一个全新的管理会计系统。就像 60 多年以前,在大规模装配线生产和多部门企业发展起来以前,企业组织和生产过程技术方面的相应变革就已经开始了。本书的最后几章介绍了一些主要的变革路线。作者并不详细介绍特定的方法,而是为设计旨在加强过程控制、计算产品成本、评价周期绩效的相关管理程序提供一个概念框架。这几章内容会有助于实践者、研究者和教师们明确努力的方向,提高管理会计实践和理论水平。

作者简介

H. 托马斯·约翰逊是美国波特兰州立大学 Herbert Retzlaff 成本管理教授, 著有几本书籍和大量文章。罗伯特·S. 卡普兰是哈佛商学院 Arthur Lowes Dickinson 会计学教授, 以及卡耐基梅隆大学工业管理教授(他于 1977 年至 1983 年在该校商学院担任院长)。他是《高级管理会计》一书及 60 多篇文章的作者。

金马工作室联系方式: GAMA2003@263.net

序

企业管理会计系统已经不适应当今的环境需求了。面对如今快速变化的技术环境、激烈的国内和全球性竞争,以及迅速提高的信息处理能力,管理会计系统无法为管理者进行过程控制、产品成本计算和绩效评估活动提供及时有用的信息。现在广泛存在这样一种误解:运用会计信息来计划和控制内部管理活动是一种新现象。这首先是由第二次世界大战之后的一些成本会计教科书、课程和研究的结论和微观经济分析得出的。根据这一观点,现有系统的不足是因为无法将战前那种为财务报告和税收目标服务的成本会计系统转化为现代信息和会计系统。

然而,事实上最近的现象是公司管理会计系统的相关性降低了。会计系统是为管理决策和控制服务的,这可以追溯到19世纪早期层级结构的企业刚刚建立的时候。在整个19世纪及20世纪早期,公司并没有外部报告的需求,大量公司的管理会计实践得到了蓬勃的发展。直到20世纪六七十年代,外部审计和财务报告系统才开始成为管理会计系统的主要职能。因此,我们可以认为如今公司管理会计系统的不足是由于相关性的降低,而不是因为旧有的财务会计系统未能适应现代管理的需要。

我们写这本书的目的是为现今对重新设计管理会计系统感兴趣的人们提供一个历史背景。通过对当今管理会计实践起源的探讨,业界人士才能够更好地理解,试图在管理会计中增加与决策和控制的相关性并不是一个创新的理念。这与多年前管理会计起源时的实践活动是一致的。

这本书的一类读者是那些具有创新精神的财务经理或总经理,他们正在策划或实施企业管理会计系统的基础变革。我们希望他们除了能理解为什么在过去的半个世纪中相关的创新寥寥无几之外,还能够从对历史传统的学习中获取收益。理解现有系统过时的原因,这应当能够为组织变革提供更好的理性指导。

这本书对管理会计专业的学生和老师也是有用的。我们希望使

他们不满足于如今与现实隔离的课程、教科书和研究,而注意到实践中各种有趣的、具有挑战性的问题。

这本书不单单回顾了管理会计实践的起源和停滞。20 世纪 80 年代为公司管理会计系统的重建提供了重要的、也许是空前的机遇。现有系统的过时,以及严峻的竞争性和技术性挑战,要求所有的企业重新审视现有的实践活动。它们必须试着建立一个全新的管理会计系统。就像 60 多年以前,在大规模装配线生产和多部门企业发展起来以前,企业组织和生产过程技术方面的相应变革就已经开始了。

本书的最后几章介绍了一些主要的变革路线。我们并不详细介绍特定的方法,而是为设计旨在加强过程控制、计算产品成本、评价周期绩效的相关管理程序提供一个概念框架。我们相信,这几章内容会有助于实践者、研究者和教师们明确努力的方向,提高管理会计实践和理论水平。

H. 托马斯·约翰逊
罗伯特·S. 卡普兰

致 谢

两位作者在与哈佛商学院的 Robin Cooper 的谈话和共同工作中获益良多。他对于成本会计实践的观察影响了第三章和第六章的写作,第八章和第十章中的许多资料也是与他协作完成的。赖斯大学的 Steven Zeff 和罗得岛州立大学的 Richard Vangermeesch 对史实的论述提出了有价值的意见。最后,我们还要感谢纽约大学的 Richard Brief,伦敦经济学院的 Anthony Hopwood,Case Western 的 Gary J. Previts 以及和平路德大学的 Eldon Schafer 给本书提出的意见。



第一章	引言	1
第二章	19 世纪的成本管理系统	13
第三章	效率、利润与科学管理:1880 年~1910 年	33
第四章	控制垂直统一管理企业:1914 年以前的杜邦火药公司	44
第五章	控制多部门企业组织:20 世纪 20 年代的通用汽车公司	67
第六章	从成本管理到成本会计:相关性的遗失	92
第七章	成本会计与决策制定:学术界对相关性的追求	114
第八章	20 世纪 80 年代:管理会计系统的过时	139
第九章	新的全球竞争	157
第十章	为过程控制和产品成本计价服务的新系统	170
第十一章	未来的绩效评估系统	189
关键词句		196

如今的管理会计信息受企业财务报告系统程序和周期的驱动,提供得太晚、太不具体,已经扭曲得与管理者的计划和控制决策完全不相关了。企业越来越多地将重点放在达成季度或年度收益目标上,内部会计系统也致力于制作一个月度收益报告的狭隘目标。企业为了计算出一个季度或月度的收入数字而投入了大量的资源,这个数字却不能反映该期间内企业经济价值提高或降低的实际情况。

这种失误带来了三个严重的后果。

对那些致力于降低成本和提高生产力的管理工作而言,管理会计报告几乎无法为他们提供任何帮助。在通常情况下,这些报告会降低生产力,因为它们要求管理工作者花时间去理解和解释报告中不一致的地方,而这些与管理者工作中的经济和技术现实几乎毫不相干。管理会计系统无法提供有关生产过程效率的及时详细的信息,或者去关注那些在如今的生产环境中已经不太重要的投入要素,如直接人工。它不但不能为管理者提供相关的信息,还将他们的注意力从影响生产效率的关键因素上引开了。

另外,管理会计系统没能提供准确的生产成本。它用一些简化和武断的量度标准把成本分配到产品上,例如根据直接人工进行分配,

这根本不能反映每个产品对企业资源的需求。尽管简化的产品成本计算方法满足了财务报告的需要——这种方法能够计算出存货及销货成本的价值,满足外部报告和审计的需要——却造成了系统偏差,扭曲了单个产品的成本。这种标准产品成本系统在大多数企业中很典型,它造成了不同产品之间巨大的“交叉补贴”。当这些扭曲的信息成为产品成本数据的惟一来源时,企业的产品定价、原材料购进、产品组合和对竞争产品的反应等重要决策就会面临被误导的危险。看来许多企业正在变成这种危险的牺牲者。

最后,管理者的视野被限制在了月度损益报表的短周期之内。财务会计系统将许多现金支出视为当期成本,即使这些支出会给未来带来收益也一样。那些为新产品和完善生产过程而支出的资金,预防性的维修支出,为了保持长期市场定位、培训员工和提高士气、开发新系统的开支,能为将来创造大量的收益。处于短期利润目标压力下的管理者有时不得不减少这类自由投资,以期达成眼前的目标。从而短期利润压力会导致长期投资的减少。然而为了满足外部报告使用者需求而制作的月度会计报表却能在企业长期经济利益受到损害的情况下显示利润增长。

许多短期测量指标能够起到激励和评估管理者表现的作用。但月度或季度利润数据并没有这种作用,尤其当这些数据是为了满足外部报告使用者的需求的时候。如今的管理会计系统为管理者提供的注意目标具有误导性,它无法提供一些真正相关的指标,无法正确地反映技术、产品、过程,以及企业运行的竞争环境情况。20世纪早期,垂直统一管理企业逐步发展起来,为了协调企业中的多种活动,人们设计了一些财务指标,如投资报酬率(ROI)。而如今这些指标成为许多企业衡量成功的惟一标准。财务经理们对企业的看法完全依赖于定期的财务报表,与企业创造价值的真实过程脱离开来。他们并没有意识到,这些会计数字已经不再是与企业经营活动相关的、适当的评估指标了。

挑战

当前的经济环境要求公司管理会计系统有卓越的表现。面对全球竞争的日趋激烈、产品和流程技术的飞速发展、货币汇率和原材料价格的大幅波动,公司的管理会计系统必须提供及时、准确的信息,从而便于管理者控制成本、评估并提高生产力,以及设计更好的生产程序。管理会计系统还必须准确地报告产品成本数据,从而才能根据可能获取的最佳产品资源需求信息,制定产品价格、引入新产品、抛弃过时产品、应对竞争产品等。最后,那些大型分散化企业需要一个能够激励和评估管理表现的系统,很好地督促和指示不同职能、管理不同产品和过程、分散在全球各机构中的管理者们的工作。

公司的管理会计系统是高级管理者和下属管理者之间的一个重要的双向沟通渠道。通过这一渠道,高级管理者可以把公司的远期和近期目标传达给下属管理者和分散机构中的其他管理者。另一方面,有关企业产品情况和生产效率的信息也通过这一渠道汇报到高层管理者那里。此外,管理者的薪酬和提升决策往往是以管理会计系统报告的一些数据为基础的。

公司管理会计系统能在计划和控制信息、沟通、激励和评估方面起到上述各种重要的作用,因此这一系统在公司成功竞争的策略当中是一个必需的要素。在如今的经济环境中,一个卓越的管理会计系统本身并不能保证成功,因为成功最终源于满足顾客需求的产品、有效的生产和分销系统,以及有效的营销活动。但是无效的管理会计系统会损害产品开发、过程优化、营销活动产生的效果。在一个无效管理会计系统泛滥的地方,管理者只有充分理解这个系统与企业经营毫不相关的事实,完全忽略它的存在,另行开发个性化的信息系统,才能获得最好的结果。但如果管理者没有认识到这一系统的不足,错误地依赖它进行信息控制和产品决策,就会在无意中招致问题。

机会

幸运的是,随着订单数量的增长,收集、处理、分析和报告信息的成本降低了,对有效管理会计系统的需求开始增长。计算能力的飞速提高使如今的管理会计系统的设计者们获得了其先辈们难以想象的机会。如今大量生产过程处于数字电脑的直接控制之下,我们可以获得实时的数据来分析运作情况。在一个高度自动化的环境中,每一项交易数据都有记录,可以用作分析。部件自动辨识系统和追踪系统与局域网技术相结合,可以对工作的进展情况做出持续的报告。因此,如今可以利用广泛的系统来准确地评估和追踪不同产品线上的每个产品对资源的需求情况。

如今管理会计系统的设计者们可以将复杂的电子技术和先进的软件技术结合起来,设计出更加准确、及时,从而比从前更为有效的报告和控制系统。简单说来,以前几十年采用综合性方法的原因是运用相关性和及时性高的方法花费太大,或者甚至无法实现,而如今我们不必再将就了。过去 20 年计算能力的发展大大降低了信息收集和处理成本,对于建立有效的管理会计系统而言,所有设计和实施的技术壁垒都不存在了。在如今全球化、技术性经济的环境中,尽管企业运行的复杂性提高了,但系统提供及时、相关的信息的能力也有了相应的提高。

背景

历史学家们证实,在好几千年前会计报告就已经存在了。在古代文明社会,人们在石板上雕刻账簿记录。500 年前,一位威尼斯修道者 Fra Pacioli 描述了一套健全的复式记账系统原理。当人们开始在市场上与他人进行交易的时候,对交易信息做记录的需求就产生了。

然而管理会计信息是有关企业内部的交易信息,对它们的需求发生在距今较近的时期。在 19 世纪早期之前,几乎所有的交易都发生在企业主和企业以外的个人之间:原材料供应商、计件工人、顾客。

“管理层级”和长期雇员根本不存在。交易完全发生在市场中,对成功的评估很容易获得。企业主只需要通过销售,从顾客那里获取比其支付的原材料和人工等产品投入更多的现金就行了。

由于工业革命及规模经济的可获收益性影响,19 世纪的企业主们开始在生产中投入大量的资本。为了从其资本投入中获取最大的效益,企业主们开始雇用长期员工,以避免背负频繁签订协议的成本和风险。这些受到管理的企业显示出长期生命力,它们的成功表明管理一个具有层级机构的企业比在市场中完成所有交易的收益更大。早期成功的层级企业包括 19 世纪上半期建立的纺织厂,中期建立的铁路企业,以及后半期建立的钢铁企业。

这些在 150 多年前出现的企业带来了对会计信息的新需求。由于以前通过市场交易、付费完成的加工过程开始在企业内部进行,企业需要一种指标来衡量内部产出的“价格”。因为缺乏有关企业内部发生的加工过程的价格信息,企业主就设计了一些指标,把人工和材料成本分配到最终产品上,从而总结出总的效益。这些指标也被用来激励和评估那些监督内部加工过程的管理者们。由于制造工厂常常离企业总部非常远,这些指标显得尤为重要。因此,管理会计的发展支持了那些多生产过程、多层次管理的企业追求利润的活动,这些企业比在市场上不断进行交易来完成加工过程的企业更有效率。

早期的管理会计指标虽然简单,但很好地满足了企业主和管理者的需要。这些指标重在评估每道工序和每个工人的加工成本,例如每小时成本或者每磅成本。所评估的成本包括人工、材料和对企业一般性管理费用的分配。这一系统的目标是确定企业中间产品和最终产品中包含的各类成本,并且为衡量加工过程的效率提供一个基准。管理会计信息还用于激励员工达成生产力目标。

到了 19 世纪中期,交通通信产业得到了很大的发展,尤其是在铁路和电报出现之后,这为大型层级企业提供了进一步获益的机会。这些企业能在更广泛的地理领域中协调原材料采购和产品分销活动了。不过如果管理会计信息的数量和质量没有相应的提高,这些企业也无法抓住大规模生产的所有潜在收益。实际上,有效的管理会计系统对于企业协调后勤、加工和分销活动,提高效率,以及对分散在各地的各

层管理者进行绩效评估都是必须的。

或许铁路企业为我们提供了有效的管理会计系统的最佳例证。为了监督大量分散企业的运作情况,铁路企业建立了新的程序来控制现金收支。除了这些重要的财务记录方面的创新以外,企业还开发了大量有关内部运作和绩效的总结方法。每一个重要的部门都建立起诸如每公里成本等运行情况指标,并对此进行报告。收入与运行成本比率等运行指标除了用来衡量不同部门的利润情况,如各地区、货运及客运部门等的情况之外,还用于评估管理者的绩效。

交通和通信产业的发展以及规模经济的出现使大型分销企业逐步发展起来,尤其是连锁零售企业,例如马歇尔广场、西尔斯、伍尔沃斯等。这些零售企业开发了满足自身管理计划和控制需要的内部绩效评估指标。很明显,有关加工成本的指标,如每小时成本或每磅成本,以及铁路企业的运行指标,如每千米成本,是不适应这些零售企业的。这类企业需要能够反映其购买、定价和分销活动的效率和有效性的信息。为此,部门毛利——销售收入减去购买支出和运行成本——以及存货周转率等指标应运而生。

这些事例反映出,管理会计信息的产生是为了便于特定产业中企业的管理:纺织和钢铁加工、运输、分销。设计管理会计指标的目的在于激励和评估内部过程的效率,而不是评估企业的总体利润。这些企业实际上只需做好一件事:把原材料加工成最终产品,如衣服或钢铁;把乘客或货物运到目的地;把买来的商品再卖出去。如果它们能有效地完成这一基本活动,企业就能对其长期赢利能力充满信心。因此,管理会计系统的目标是提高企业核心运行职能的效率。应当有一套独立的交易记录系统来记录收入和支出情况,为企业主和债主提供周期性的财务报表,如年报。但这两个系统——管理和财务系统——是相互独立运作的。

后来管理会计系统的进一步发展与科学管理运动联系在一起。这一运动源自 19 世纪最后 20 年金属预制件企业的发展。弗雷德里克·泰勒等科学管理工程师们的目标是提高效率和対人工、材料的利用,但他们制定的物量标准,如人工等级和单位产品的工时和材料消耗量等,很容易转化为人工和材料成本。最后,综合这些人工和材料

成本,以及分配的其他间接成本或一般性管理费用,形成了完工产品的单位成本,用作价格决策的参考。这些标准会根据人工和材料价格的变动随时更新。因此,与历史成本相比,成品的标准成本与现在我们所说的重置成本更加接近。和早期制造业对加工效率的评估指标类似,计算成品单位成本的目的是帮助管理者进行决策——在这里是指定价决策——而不是制作财务报表。

管理会计系统的最后一次进步发生在 20 世纪早期,目标是支持多样化企业的发展。杜邦火药公司是这类新型企业组织的一个代表,它成立于 1903 年,是由几个不同的家族企业和独立的公司合并而成的。新生的杜邦公司的管理者们面临着如何协调一个垂直统一管理的制造及营销企业当中各种不同的业务,以及如何将资源进行有效分配以产生最大收益的问题。在像杜邦这样的综合性企业出现之前,企业只从事一种业务,对它们而言,惟一重要的资本决策是是否应当扩张单一业务的规模。

杜邦公司的高层管理人员设计了大量重要的运营和预算方法,但其中最重要、最持久的管理会计创新是投资回报率(ROI)这一指标。投资回报率对每一个运营单位及整个公司的商业运作情况做出了整体的评估。早期,杜邦公司的资源分配是高层管理者的职能,部门经理不必对投资回报率表现负责。他们认为部门现有的规模是确定的,着力于提高部门内部运行过程的效率,正如 19 世纪那些企业的做法。只有高层管理者运用投资回报率来指导资源分配,以及评估各运营部门的表现(与部门经理的表现可能是不一致的)。杜邦公司的财务总监 F. Donaldson Brown 将投资回报率进行分解,认为这一指标可以看作两个效率指标的结合:运营比率(销售利润率)和资产周转率(销售收入/资产)。这两项指标适用于单一业务企业。

到了 20 世纪 20 年代,杜邦公司的多部门组织形式持续发展,随后又出现了重组后的通用汽车公司,对投资回报率指标的运用也更加广泛。这些分散化、多部门企业的发展以规模经济为目标——通过覆盖较广泛的产品领域来共享公司的各种职能。这些大型企业的产品市场多样化程度很高,这要求以一种新的系统来协调多种分散化的经营活动。各分公司经理要对资产回报率和生产力水平负责,并且应当

拥有要求资源分配的权利。当时已经不可能由总公司的营销、采购和财务部门来获取必要的信息,以保证公司在所有市场上进行有效的运作。分散化是必要的,每一个运营部门应当要求其员工支持部门的工作。因此,当时高层管理者的任务是为各个运营单位提供资源,并尽量协调、激励和评估分公司经理的绩效。投资回报率指标对于内部管理者市场和资本市场的运作起到了关键的作用。

相关性的遗失

到1925年为止,现今我们运用的所有管理会计实践都已经发展起来了:人工、原材料和一般性管理费用的成本计量,现金、收入和资本预算,弹性预算,销售预测,标准成本,差异分析,内部转移价格,部门绩效指标。^①这些实践曾经为了满足越来越复杂和多样化的企业管理者的信息和控制需要而发展。但到了1925年,这种发展似乎停止了。也许是因为后半个世纪里出现的企业都是杜邦和通用汽车的模式,管理会计方法失去了继续创新发展的动力。

然而,尽管组织形式没有发生重大变化,1920年以后产品的多样性和生产过程的复杂性仍然在持续增长。因此,对准确的产品成本信息以及有效的过程控制的需要对公司的管理会计系统提出了新的要求。

管理会计系统无法与产品和过程技术的变革发展相适应,这最终导致了本章开头所描述的那些问题:扭曲的产品成本、不及时且过分综合的过程控制信息、不能反映企业经济状况变好或变坏的短期绩效指标。

产生这种停滞的一个原因是,20世纪外部财务会计报表在企业中占据了统治地位。由于掌握公司有偿证券的外部公众越来越多,资本市场会发生周期性的危机,对财务报表进行审计的需求不断增长。审计人员和法规制定者们的注意力放在对财务报表的使用者们负责上,因此更偏向那些基于客观、公正、已经确认的财务交易的保守财务政策。当审计人员评估销货成本和存货价值时,会坚持以公司分类账上记录的历史交易数据作为依据。另外,他们还希望财务报表——损益