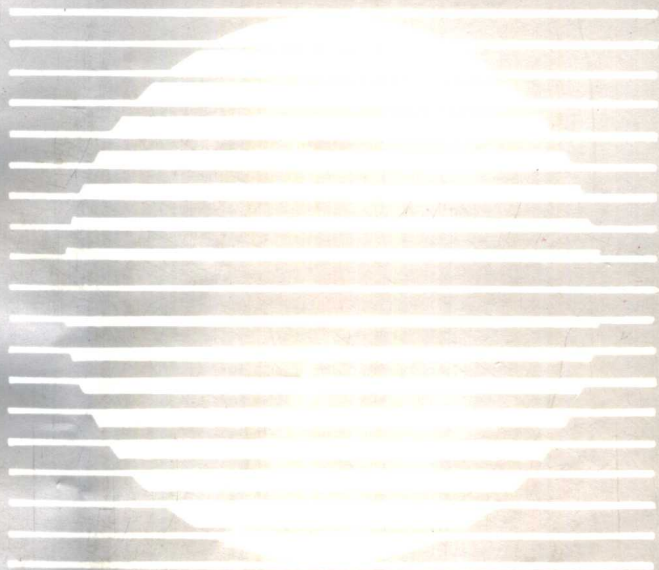


會計審計知識更新叢書

KUAIJISHENJIZHISHIGENGXINCONGSHU

●文碩 ●汤云为 总主编



管理會計的興衰

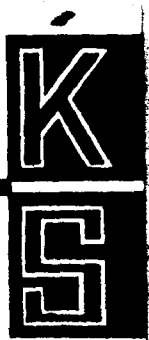
[美] H. 托马斯·约翰逊 罗伯特·S. 卡普兰 著

●侯本领 ●刘兴云 译

中国财政经济出版社

●文硕 ●汤云为 总主编

管理會計的興衰



〔美〕 H. 托马斯·约翰逊 罗伯特·S. 卡普兰
侯本领 刘兴云 译

中国财经出版社

(京) 新登字 038 号

ACCOUNTING & AUDITING KNOWLEDGE RENEWAL BOOKS

China Financial & Economic Publishing House

• Beijing 1992 •

会计审计知识更新丛书

□文 硕 □汤云为 / 总主编

*

中国财政经济出版社出版
新华书店北京发行所发行
用友研究所电脑排版中心照排
化工出版社印刷厂印刷

787 × 1092 毫米 32 开 97 千字 56.5 印张

1992 年 5 月第 1 版 1992 年 5 月第 1 次印刷

印数 1-3000 册 定价: 39.00 元 (全六册每册 6.50 元)

ISBN 7-5005-1599-5/F · 1509

总 序

我愉快地接受用友现代会计审计研究所所长文硕教授的邀请，为即将与中国广大读者（包括企业界人士、学者和管理专业

就是通过这套丛书来传播新思想与新技术。在一些具有管理天赋的专家的紧密合作和指导下，这套集具有独创见解的专著与资料于一体的丛书，将为读者提供一个在瞬息万变的世界中追赶先进管理和会计审计发展潮流的机会。

《会计审计知识更新丛书》中的书目针对当前强调效率和生产发展的情形，力图提供深刻、有用的资料。随着作为精神文明宗旨的世界各国人民生活水平的提高，该丛书所提供的有关专题也变得越来越有意义。该丛书的内容还将有助于管理界人士在各自服务的企业和公司竞争中做出更为明智的决策。

我要高度评价和祝贺文硕教授和用友研究所其他成员为这套丛书的出版做出的努力，正是他们的努力、决心和毅力，使这套丛书不仅争取到了国外作者和出版商的许可，而且找到了出色的编辑人员和精通出版技术的出版人员。大家齐心协力共同使这套丛书顺利问世。

作为用友研究所名誉所长，我谨此作序，并代表参加丛书出版工作的朋友们，为丛书的出版深表敬意，祝它取得圆满成功。

国际会计学会第一任主席
用友研究所名誉所长

保罗·加纳

Foreword

It is a pleasure to accept the invitation of Professor Wen Shuo, Director of the Yong-You Institute of Accounting and Auditing Research, to introduce to what is hoped to be a large audience the new series of accounting and auditing knowledge renewal books which will be available to Chinese business people, scholars, management students, at reasonable prices. Many developments and technical changes have occurred in the accounting process during the past quarter of a century in nearly all of the areas of the world and these changes and modifications have assisted many cultures and peoples to improve their standard of living. The Yong-You Institute deeply believes that the progressive and timely developments should be available for adopting by the progressive industrial and service establishment in China.

Therefore, the Institute has dedicated itself as one of its principal purposes the task of preparing materials of the type included in this series. With the expert guidance of managerially

talented individuals who are cooperating with the Institute, a selection of the innovative books and other published material will give the readers an opportunity to catch up to the dynamics of the managerial and auditing processes now available in the rapidly changing worlds of business.

The titles included in the knowledge renewal book series are all at the cutting edge of needful developments to produce data useful in emphasizing efficiency and productivity. These matters have become indeed much more significant as the standard of living of the peoples of the world grows in importance as a cultural objective. The pages of the books in the series will assist many persons in managerial capacities to make much more intelligent decisions regarding the competitive status of the business firms for whom they serve.

Both Professor and Director Wen Shuo and the Institute officers are due much commendation and congratulations for undertaking the publication of the series included herein. Individuals

with lesser dedication and determination and patience would never have undertaken the relatively massive task of getting the permissions from authors and publishers in other countries, locating talented editors and persons with technical publishing skills, and in general being able to complete the task of bringing all of this into a finite completion.

On behalf of the honorary directors of the Institute, and friends of the work being done by it, I conclude this Foreword with an expression of good wishes and thanks and appreciation for a task well done.

Paul Garner

Former President of International Association
for Accounting Education and Research
Honorary Director of Yong-You Institute

序

从西方会计发展史来看，早期的管理会计在本世纪 20 年代就开始萌芽，并以“标准成本制度”、“预算控制”、“差异分析”等形式相继出台。它们紧密配合泰罗 (F.W. Taylor) 的科学管理，在提高生产效率和工作效率等方面曾做出过很大贡献。而现代管理会计体系的正式形成，则在本世纪 50 年代，它广泛吸收了行为科学管理、数量管理和系统理论等方面的研究成果，成为多种学科相互交叉、相互渗透的结合体。它改变了过去会计只提供信息的老传统，而把研究的重心放在利用信息来预测前景、参与决策、规划未来、控制和评价企业经济活动等方面，保证以较少的劳动消耗和资金的占用取得最佳经济效益。这标志着现代会计科学进入了充满活力的崭新阶段，其影响之深远，堪与卢卡·帕乔利编著的世界第一本复式簿记专著《数学大全》(1494 年) 的问世相媲美，从而成为会计发展史上另一个划时代的里程碑。

(一)

西方对管理会计研究的现状。众所周知，管理会计毕竟是门新兴的边缘学科，它的理论和方法体系迄今尚未完全定型。就拿美、英、日的管理会计教科书来看，它们的理论基础和相关学科的关系，所包括的具体内容、程序和方法等等，往往是人言各殊，尚无定论。根据笔者个人的观察，西方对管理会计的研究大体可分为以下两大流派：

1、传统的管理会计学派——他们主张从早期的标准成本计算、预算控制和差异分析的立场出发，一切以成本为中心。在总结过去实际经验和财务报表分析的基础上加以发展，并提出一些如何改进经营管理和提高经济效益的新课题。例如差量会计 (Differential Accounting)、责任会计、经营管理控制、数量方法在管理会计中的应用等等。该派的特点是以重视和积累过去的经验、继承历史传统、稳步前进为主；但也同时着手探讨和开拓一些新的领域。这派的代表人物有美国斯坦福大学教授查尔斯·T. 霍恩格伦 (Charles T. Horngren)，哈佛大学教授 R.N. 安东尼 (R.N. Anthony)，德克萨斯大学教授韦尔思 (Wells)，英国曼

彻斯特大学教授罗伯特·W.斯卡彭思 (Robert W.Scapens), 日本早稻田大学教授青木茂男等等。C.T.霍恩格伦撰写的《管理会计导论》1984年第6版 (普雷梯思·霍尔出版) 可算是这派的代表作。

2、创新的管理会计学派——他们主张尽量采用相关科学的理论和方法来研究如何预测前景、参与决策、规划未来、控制和评价企业的经济活动。这里所谓“相关学科”主要是指高等数学、行为科学和“三论”(包括70年代以前的系统论、控制论和信息论的“老三论”,以及80年代提出的耗散结构论、协同论和突变论的“新三论”。他们有句名言,即“高等数学和行为科学是现代管理会计的两大支柱”,看来并非虚构。该学派的特点是以全面创新为主,尤其偏爱建立各式各样的数学模型,然后依靠电脑技术来解决预测分析与决策分析所面临的问题,从而形成崭新的交叉科学。这派代表人物有美国哈佛大学商学院教授罗伯特·S.卡普兰 (Robert S.Kaplan)、大平派路德大学教授H.托马斯·约翰逊 (H.Thomas Johnson),以及H.A.西蒙 (H.A.Simon), D.麦格雷戈 (D.McGregar) 等等。R.S.卡普兰撰写的《高级管理会计》(1982年普雷梯斯·霍尔出版),可算是这派的代表作。

(二)

正由于上述两大流派的基本观点有显著差异，因而他们相互间出现一些非议是不足为奇的。譬如在 70 年代至 80 年代初期，传统学派对创新学派的批判主要集中在理论脱离实际方面，特点是对于创新学派所研制的复杂数学模型，啧有烦言，认为是远离现实世界。其具体评论内容可归纳为如下五点：

1. 英国大部分实践工作者认为创新学派管理会计教科书中所列举的理论概念和技术方法，仅是纯理论的探讨，难于付诸实践。这充分说明管理会计的“理化”和“实践”当中存在着很大差距，特别是理论采用各种数学方法统计技术（如线性规划与统计决策理论）来作出财务决策时，其分歧就显得更加广阔。（R.W. 斯卡彭思教授语，大意如此）

2. 创新学派在管理会计研究上所喜欢用数学模型大多不能反映现实世界的情况，几乎都是没有什么实践价值的。例如编制预算中所就用的模拟模型，不过是作者从观念中提出来的，实行它的企业只是少数。（R.N. 安东尼教授语，大意如此）

3. 创新学派在管理会计研究方法，虽然引进了相关学科

的理论和方法，但只不过是提出一些设想，或提出一些前进方向。在学科之间的相互结合、融会贯通方面，仍处于初级阶段，还远未达到完善地步。例如引进行为科学，往往只停留于对行为科学的基本原理作一些“拼凑”性的介绍，并未能使它成为管理会计的有机组成部分。对于行为科学在管理会计中究竟应如何具体应用则谈得更少。另外，创新学派确实引进了一些高等数学方法，但其中很多只是数学本身的论文，同管理会计工作并未结合好。甚至有些比较简单的问题，本来不需要采用数学表现的，也用上了数学方法，显然是繁琐哲学。（青木茂男教授语，大意如此）

4. 创新学派理论脱离实际的主要原因是理论工作者在研制新的数学模型或技术方法时，大都是建立在两个假设的基础之上：

(1) 所需数据资料的取得，几乎不需要花费什么代价。

(2) 实际决策者都具有从事复杂分析的知识和本领。

因而他们就热衷于追求比较复杂的数学模型，并无限制地运用深奥难懂的数学分析方法。但事实上并非如此，往往由于新模型、新方法所需数据的取得成本太高，或者复杂性太大，致使决策者望而却步。当然在市场机制的竞争环境中，如果新模型、新技术的取得成本较高，但却十分有效的話，企业决策者还会竞相采用，以便增强其竞争地位；若决策者决定不用，其本身就足以说明新模型、新技术很少有实用价值。（R.M. 斯卡彭思教授语，大意如此）

5. 与其说创新派的管理会计是 70 年代的会计，还不如说它是本世纪末的会计 (C.T. 霍恩格伦教授语，大意如此)。

(三)

至于创新学派对传统学派的批判，则可从 R.S. 卡普兰的《生产制造业绩的考核：管理会计研究的新挑战》(刊载在美国《会计评论》1983 年第 4 期上)，以及 H.T. 约翰逊和 R.S. 卡普兰合写的《相关性已消失：管理会计的兴衰》专著 (1987 年哈佛大学出版社出版) 中看出端倪，其主要论点可整理归纳如下：

1. 视野狭隘——传统学派研究的对象只局限于大量生产，工艺技术和产品成本都趋于稳定的、成熟的老产品，很少研究新产品中存在的问题；而且都是先肯定数据，然后再作分析。尽管有时也利用一些非倾向计量的数据，但一般总是以财务成本指标为研究的核心，似乎只要把目光瞄准企业内部，牢牢控制住各类成本就能完成管理会计的目标。这种狭隘的视野，实际上大大限制了管理会计人中的手脚。需知在瞬息万变的现代经济社会里，不论在国际或国内都充满剧烈的竞争，企业的内部情况，时时、事事都与外部条件相互

依存、相互制约，单纯把注意力集中在企业内部，局限性太大，肯定不能据以作出正确的决策和评价。我们必须把视野扩大到企业外部，研究本单位同各种对手（包括用户、竞争者、潜在的投资者、债权人、供应商等）之间所处的地位和应采取的对策，只有这样才能保证做到“知己知彼，百战不殆”。

2. 观念陈旧——本世纪60年代以后，由于科学技术的飞跃发展，引起了生产的大幅度增长和人工成本的大幅度降低。而传统学派观念仍旧是老一套，没有能与现时的“全面质量管理”（TQC）、“适时生产法”（Just-in-time manufacturing）和电脑控制系统同步发展。这样就使管理会计不能适应新技术的要求，也不能满足开发寿命周期短的、高技术产品公司的需要。因为这些公司的一产特点是着眼创新，不断引进高效产品，同时接受顾客的特别定货并及时交货，对产品按需定价，而不是按成本定价。另外，传统学派在制订数学模型时，往往把作为出发点的各种参数视为当然，只是被动地接受这些参数，而不是想方设法、采取管理行动，使这些参数本身优化，并朝着有利于企业的方向发展。

例如在质量管理方面，传统学派对产品的瑕疵率往往采用被动接受的态度，提出一种所谓“可接受的质量水平”（AQL），它是根据数理统计方法制订出来的，并即以此作为控制质量的标准。他们认为如果在实际工作中对质量的要求

超过可接受的质量水平，就必然要增大成本，企业往往会得不偿失。而日本的企业家则持相反的观点，他们不接受AQL，却采取主动干预的态度，提出“任何瑕疵都不容许存在，发现瑕疵就应千方百计加以消灭，消灭一个瑕疵就是一笔财富”。要求做到“零瑕疵”，高质量。从长远观点看来，日本人的做法是对的，因为不断减少瑕疵，近期成本虽有所增加，但企业的竞争能力和生产效率一定会逐步提高，从而使企业的远期效益得到大幅度增长。

又如在存货管理方面，美国学者曾经花了不少功夫研究并制订了“最佳库存模式”，但在实际工作中企业很少把它付诸实施，其主要原因是这项最优化问题的研究是以承认现有的订货成本（或调整准备成本）与储存成本为给定的参数，而不是像日本企业家那样想方设法对各种参数采取干预行动，使它们向最优化的目标前进。日本的具体做法是加强合同管理，努力减少供应单位发货工作的不稳定性，把作业计划安排得更加紧凑，做到及时生产（或少批量、频繁投产）以减少平均库存，向“零存货”进军。

3. 方法落后——传统学派提出的方法与技术已有数十年的历史，它们在历史上曾经发挥过一定的作用，但随着时间的消逝，目前还不能适应时代的要求，需在下述诸方面进行改革：

(1) 费用分配——几十年来一贯以直接人工工时作为制造费用的分析标准，而目前在资本密集型企业中，人工成

本在产品成本结构内所占的比重往往都低于10%。如仍以工时作为费用分配的依据，就会使成本信息失真，导致企业在作出短期经营决策（如订价决策、零部件是自制还是外购决策等）和业绩评价时，会出现较大的失误。

(2) 报表编制——内部报表编制的时间不是根据生产和控制的需要与生产周期相配合，而往往仍是与财务会计的外部报告编制时期相同，使得管理会计不能有效地、及时地发挥对生产过程进行控制的作用。

(3) 业绩评价——传统学派几十年来一直拘泥于标准成本、预算控制和差异分析这一种模式，始终未能摆脱一切以成本为中心。对生产业绩的评价与考核也是把重点放在成本上面，一般都要求成本越低越好，但事实上并非如此。因为产品所处的寿命周期的各个阶段所采用的工艺方法各不相同，成本的稳定程度也各有所异。例如在产品的试销阶段，工艺富有机动性，成本一般较高。但产品到了成长和成熟阶段，即朝着标准化、机构化、自动化前进，成本必然要有所下降。因而一个企业如果生产多种处于不同寿命阶段的产品，必须采用不同的业绩评价与考核的方法。若对于创新产品和接受用户特殊定货的业绩，仍采用适合于成熟的老产品的评价考核方法，即以尽量降低成本为主来替代独具特色和技术新颖的要求，则管理当局就不会热衷于推陈出新，不考虑用户的特殊需要，其结果必然导致企业经营战略上的失误。