

西方会计丛书

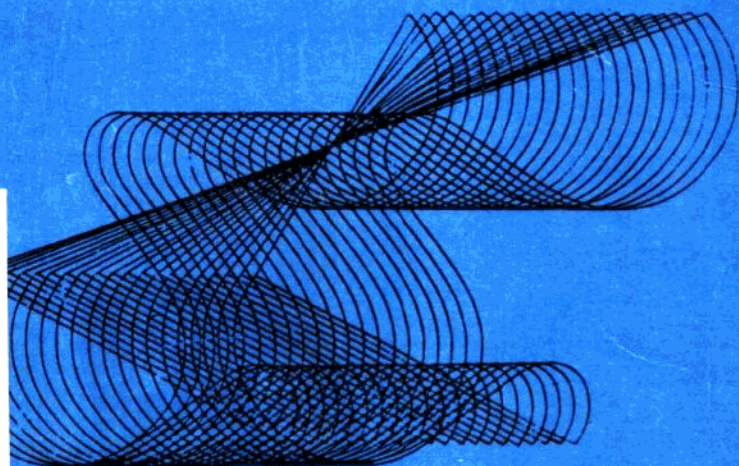


XIFANGKUAIJI
CONGSHU

西方管理会计 的产生和发展

● 费文星 著

● 辽宁人民出版社



《西方会计丛书》编纂说明

在作者们的热情支持、辽宁人民出版社的大力扶植下，《西方会计丛书》和广大读者见面了，这是我国会计界、会计学界一件值得高兴的事！

本丛书的编纂，以马克思列宁主义、毛泽东思想为指导，总的目的是从现状到历史、理论到实务、原理到方法，对西方会计作较全面、系统的评介，便于人们据以分析、鉴别和批判地吸收其中合乎科学原理的部分，为促进我国的社会主义现代化建设、繁荣我国的会计学术服务。

本丛书涉及“财务会计”、“成本会计”、“管理会计”、“国际会计”、“审计”等各个方面，每书突出一个中心，篇幅一般在10—15万字之间。各书既自成一个独立的单元，而又相互联系、相互补充，借收配套成龙之效。本丛书将每年出版若干本，持续组织出版。

本丛书的编纂，注重以下三个结合：一是理论、历史、现状相结合，不仅选题在总体上兼顾

这几个方面，每书的撰写也要求对这几个方面尽量有所反映，以增强论述的说服力。二是知识性与学术性相结合，以期初学者读后能掌握其基本内容，专家们看后也能从中得到新的启迪，尽可能做到“雅俗共赏”。三是撰稿人老中青相结合，以我国会计学界的老专家为主体，并在他们的组织、指导下，吸收一部分对西方会计较有研究的中青年学者参加。约稿面力求广泛，尽可能借重全国各个地区、各个院校的主要专家、学者，以期本丛书能较好地集中反映我国会计学界在西方会计这一领域的优秀研究成果。

在本丛书的编纂中，认真贯彻党的“百花齐放、百家争鸣”的方针，充分尊重作者们学术上的独创精神和辛勤的劳动成果；在不影响作者的原意和尽量保持原书稿的精华的条件下，编者根据“丛书”的整体要求，对各书稿作了一定的文字加工、修改和删节。不妥之处，尚请作者们见谅！

主编 余绪缨

1989年8月15日



作者简介

费文星 浙江平湖
人 1918年3月生 东
吴大学法学院会计系毕
业 历任东吴大学、上
海财经学院、上海社会
科学院经济研究所副教
授 现任上海财经大学
教授、硕士研究生导师。

主要著作：

1. 《工业会计图解》
2. 《会计核算形式》
3. 《管理会计学原理和
应用》
4. 《英汉会计常用词汇》

《西方会计丛书》

第一辑

西方管理会计的产生和发展

西方管理审计导论

国际会计

国际审计

公司会计

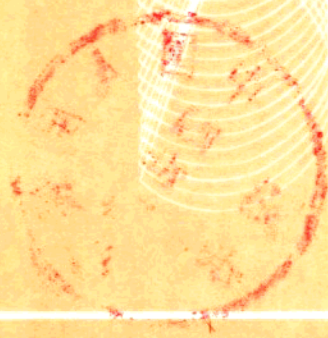
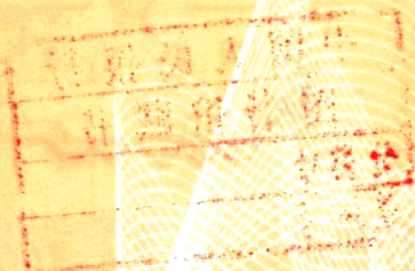
本—量—利分析

ISBN 7-203-01280-5 F·251

定价：2.35 元

《西方会计丛书》

余绪缨 主编



新平之解

目 录

第一章 管理会计的产生	1
一、管理会计产生的历史背景	1
二、初期管理会计概述	4
三、从认识成本性态到直接成本计算的产生	14
四、资本预算	24
第二章 现代管理会计的发展	27
一、概述	27
二、现代管理会计发展的背景	31
三、现代管理会计发展的特征	32
四、直接成本计算的发展	38
五、行为科学与经营科学的革命和现代管理会计	44
六、数量方法和现代管理会计	47
第三章 管理会计的体系	71
一、概述	71
二、第二次世界大战后的管理会计体系	73
三、70、80年代的管理会计及其体系	77
第四章 管理会计证书项目和专门职业化	89
一、会计职业的过去	89

二、管理会计师证书项目·····	91
三、执行管理会计证书项目的成就·····	95
四、英、美管理会计证书项目的比较·····	96
第五章 管理会计师的共同知识体系和职业 道德行为准则·····	102
一、概述·····	102
二、共同知识体系的由来·····	102
三、管理会计师应具备的共同知识体系·····	108
四、管理会计的课程体系·····	117
五、管理会计师的职业道德行为准则·····	121
附录 管理会计的大趋势·····	125
一、概述·····	125
二、六大趋势·····	127
三、重要意义·····	137
总参考书目·····	140

第一章

管理会计的产生

会计一开始就是以服务于经营管理为目的而产生的。但是当经营管理的职能尚未同其它基本的生产职能完全分开、在会计本身尚未突破历史成本框架的局限的条件下，管理会计作为一个独立的领域而存在是得不到公认的。

为了了解管理会计的本质和特征，正确掌握其发展方向，首先，有必要研究一下管理会计产生的历史源流。以下试以美国为例作简要的说明。

一、管理会计产生的历史背景

管理会计的产生是同近代工业生产的发展密切关联的，因此要了解管理会计产生的背景，就得简单地回顾近代工业生产的发展情况。

美国原来是一个农业国，它是以南北战争为转机而迅速发展为工业国的。到1890年，美国的工业产值超过了农业而占统治地位。到第一次世界大战前夕，它已成为凌驾于英国之上的工业国

了。

美国在其工业发展过程中出现的企业生产规模的不断扩大和“所有”与“经营”的分离，对管理会计的产生具有直接影响。因为，随着生产规模的扩大，就需对企业进行巨额投资，这样，固定成本也就相应增加。从19世纪后半期起，反复出现周期性经济危机，更使人们认识到固定成本的增加对利润的影响是一个不容忽视的问题。与此同时，企业的大规模经营促使股份有限公司这种经营形式得到长足的发展，使企业的“所有者”与“经营者”相分离，并在企业内部广泛出现分权管理的倾向。随着“所有”同“经营”的分离，分权管理的出现，使新兴以经营专家面目出现的广大经理人员感到，以直觉和经验为基础的传统管理，已不能适应新的客观实际，他们迫切需要创立一种新的对履行他们职责行之有效的管理方法。这样，传统管理为新的科学管理所取代，就成为历史发展的必然。

科学管理可以同泰罗联系起来讲。

1880年，美国机械工程师协会成立。该协会集合了一大批工程师，其中包括了一些同泰罗不属于同一个流派的工程师。但他们为了改变因固定成本增加而发生的企业利润不断趋于下降的状

况，也和泰罗一样，十分关心成本计算的改进。

譬如，1886年，H·R·汤在美国机械工程师协会年会上发表了一篇题为《作为经济学家的工程师》的论文。^①该文指出，工程师不仅要研究工艺效率问题，而且还要研究生产的经济效果和产品成本问题。他还强调了改进工资制度以及推行工资奖励制度的必要性与重要性。被誉为“科学管理之父”的泰罗是当时历史条件下科学管理学说各大流派的集大成者。他于1911年发表著名的《科学管理原理》，开创了企业管理上的一个新纪元。由泰罗集大成的科学管理学说的核心，是强调提高生产和工作效率，通过他所创导的有名的时间研究、动作研究等等，来制定在一定客观条件下认为可以实现的同时又最有效率的标准，作为评价和考核的依据，以促使生产的各个方面实现高度的标准化。标准制定后，要求严格按标准执行，不允许一切可避免的浪费存在。列宁曾对泰罗制作过全面的分析。他说：“资本主义在这方面的最新发明——泰罗制——也同资本主义其他一切进步的东西一样，有两个方面。一方面

① Towne, H.R., "The Engineer as an economist", Transactions, ASME, 1886.

是资产阶级剥削的最巧妙的残酷的手段；另一方面是一系列最丰富的科学成就，即按科学来分析人在劳动中的机械动作，省去多余的笨拙的动作，制定最精确的工作方法，实行最完善的计算和监督制度等等。”^①列宁在这里所说的“最完善的计算和监督制度”，主要是指“标准成本”、“预算控制”等同泰罗的科学管理方法直接相联系的技术方法。它们随着泰罗制在实践中的广泛实施，开始引进到会计体系中来，成为会计的一个组成部分。这是会计与泰罗制相配合，在计算和监督方面所取得的重大进展。特别是它把严密的事先计算引进到会计体系中来，实行事先计算与事后分析相结合，可以看作是会计发展史上的一个重要里程碑，为会计直接有效地服务于企业管理开创了一条新路。^②

二、初期管理会计概述

（一）标准成本计算

1. 哈里森的标准成本计算

从总体上看，管理会计的产生，同由泰罗集

① 《列宁选集》第3卷，第511页。

② 参见余绪缨：《现代管理会计是一门有助于提高经济效益的学科》，《中国经济问题》1983年第4期。

大成的科学管理学说的实施有着直接的联系。但从管理会计产生过程本身以及实际上保留下来并作为管理会计发展的标志看,管理会计的具体形成应更多地归功于G·C·哈里森。哈里森著有《有助于生产的成本会计》(载于《工业管理》1918年10月号——1919年6月号)、《新工业时代的成本会计》(月刊)(1919年12月——1920年1月号)①和《成本会计的科学基础》(月刊)(1920年3月)②。

哈里森采用了科学管理的各项原则,主张进行科学的事前成本计算。他认为只有同会计机构有机地结合起来,才能建立起真正的标准成本会计。哈里森还认为,标准成本具有刺激生产和作为衡量生产效率尺度的功能,它同时又是制定售价的基础和衡量销售效率的尺度。

从以下几点我们可以窥探出哈里森标准成本计算的一般轮廓。

第一,标准成本计算应迅速而正确地提供生

① Harrison, G. C., "Cost Accounting to Aid Production I-IX" Industrial Management, Oct. 1918-June 1919; and "Cost Accounting in the New—Industrial Day I-II," Dec. 1919-Jan. 1920.

② Harrison, G. C., "Scientific Basis for Cost Accounting", Mar. 1920.

产各项目的成本，以及零件、半成品和制成品的成本。售价应事先以这些资料为基础来制定。

第二，标准成本计算必须提供有关生产效率方面的全面信息。

第三，经营管理人员必须提出每天的书面报告。

第四，标准成本计算应把每月生产作业的标准成本同实际成本互相进行比较。

第五，标准成本计算必须提供销售效率方面的信息。

第六，为了经济地实施标准成本计算，不仅应由一般会计部门来进行这项工作，而且还要同计划部门、生产部门和其它部门协调地配合。

第七，在计划和实施这种制度时，应将工作人员的日常工作程序制定为标准程序，因为这样的规程使人们易于理解。

1930年，哈里森把他对于标准成本计算所作的研究写成了《标准成本》一书。另外，E·A·坎曼于1932年发表了题为《基本标准成本、制造业的控制会计》的文章^①。到19世纪20年

① Camman, E. A., "Basic Standard Costs, Control Accounting for Manufacturing Industries, Amletican Institute Publishing, 1932.

代，标准成本已经十分普及并有了很大发展。

2. 20年代的标准成本计算

20年代标准成本计算是怎样发展起来的呢？

首先，美国全国成本会计师协会^①的创立及其发展，有力地推动了标准成本计算的开展。这个协会创立于1919年。该组织是由那些对以改进经营管理为目的的成本计算特别感兴趣的工程师和会计师所组成的，其成员有学者，也有实际工作者。他们为了共同的目标而结合在一起。该协会的成立，意味着新成本会计师专业团体的诞生，为会计人员和工程师，在参与成本计算的普及和发展方面，提供了比以往更为理想的场所。该协会通过一系列研究报告以及地方的和全国性大会，推广了标准成本计算在实际工作中的应用，并使其在实践中不断得到改进、提高。

其次，工程师和会计师们基于对变动成本、固定成本这一成本性态划分的新认识，将制造费用划分为变动性制造费用与固定性制造费用两类，并提出以制造费用的变动预算（或称弹性预算）为基础，来制定产品的制造费用标准分配

^① 该协会于1957年更名为全国会计师协会。

率。这可以说是该时期标准成本计算得到进一步发展的又一重要标志。

（二）预算控制的形成和发展

1. 预算控制形成和发展的起因

预算控制，与标准成本计算一样，是把科学管理运用于会计的产物。

预算控制在20年代得到了迅速的发展。然而其形成是始于19世纪末美国小城镇所实施的公共预算制度。这种预算制度对美国国家预算的确立，起了很大的作用。美国国会关于《预算和会计法》的正式颁布（1921年6月），就不仅对各级政府机构，而且给民间企业预算控制的推行产生了决定性的影响。

在上述《预算和会计法》颁布的第二年，J·O·麦金西的《预算控制》^①问世了。它是预算控制方面的第一本专著，流传很广，对20年代以至以后较长历史时期预算控制的发展产生了巨大的影响。

麦金西的主要贡献是把过去只是部分地、非正式地实施的预算控制，发展成为具有科学性、系统性的经营管理工具。为此，他把《预算和会

^① Mckinsey, J. O., "Budget Control," Ronald, 1922.

计法》作为该书的附录。

有效的经营管理离不开综合性的计划，麦金西从这一“经营管理的基本原理”出发，明确指出了预算控制的主要职能是，调节企业各部门的活动，使企业的全部活动纳入一个正常的程序。这一点，无论从理论上或从实践上看，都是具有重大意义的。

2. 20年代的预算控制

从美国全国成本会计师协会的档案记录中，可以看出，与标准成本计算一样，20年代后，人们对预算控制问题具有广泛的兴趣，并进行了热烈的讨论。例如，在该协会于1922年举行的第三次会议上，曾着重讨论了《预算的编制和使用》。

P·辛克莱说，^①在麦金西之后，起初主要是在支出和经费等方面采用了预算，后来在销售方面以及扩充和改善设备等所谓“资本支出”方面也采用了预算。1923年至1929年可以说是预算控制论的兴旺时代。1931年全国工业会议委员会在《制造业的预算控制》^②中指出，1930年前

① Sinclair, P., "Budgeting," P. 4, Ronald, 1934.

② National Industrial Conference Board, "Budgetary Control in Manufacturing Industry," 1931.