

19世纪以来的管理会计理论

<http://www.criifs.org.cn> 2008年4月21日 伏慧敏

【摘要】 管理会计的本质是会计和管理的有机结合,它在企业管理中起着十分重要的作用。管理会计的形成和发展受社会实践及经济理论的双重影响,本文纵观19世纪以来管理理论的发展过程,从而探讨不同阶段管理会计的内容及管理会计未来的发展方向。

【关键词】 管理会计理论 发展

随着现代企业的发展,市场竞争的激烈,传统的会计已不能满足社会需要,于是会计便和管理巧妙结合起来形成管理会计,管理会计作为从会计系统分离出来的一个新的领域,与财务会计共同形成会计学科的两大大分支。管理会计以现代管理科学为基础,以提高经济效益为目的,以一系列特定技术、方法为手段,对企业生产经营活动进行规划和控制的信息系统。它对帮助企业管理者科学的制定经营决策,合理的利用经济资源,有效强化内部管理和提高经济效益起着非常重要的作用。本文纵观19世纪以来管理理论的发展过程。从而探讨不同阶段管理会计的内容及管理会计未来的发展方向。

1 以成本控制为基本特征的管理会计阶段

19世纪末20世纪初,随着社会化大生产程度的提高,生产规模日益扩大,竞争开始激烈起来,所有者和经营者都意识到,企业的生存和发展并不仅仅取决于产量的增长,更重要取决于成本的高低。因此,为在激烈的竞争中战胜对手,必须要求企业加强内部管理,提高生产效率以降低成本、费用,获取最大限度的利润。

适应该阶段社会经济发展的客观要求,产生了泰罗的科学管理理论。1911年泰罗的《科学管理的原则和方法》一书问世,书中对标准化管理制度的确定,为“标准成本制度”的确立奠定了思想及理论基础。该理论旨在解决如何提高生产和工作效率。1921年美国《预算与会计法案》颁布,“预算控制”作为科学管理原理中另外一个重要方面被引进到管理会计中。预算管理的重要性在于它既是决策会计所定决策目标的具体化与协调化,又是对决策目标的贯彻执行落实责任与指导行为的重要规范。1933年《利润工程学——促使企业盈利的应用经济学》出版,在“本量利”关系的阐述方面把理论研究在具体实践结合起来。“本量利分析”法也成为前期管理会计内容中的一个重要方面。

1922年奎因坦斯的《管理会计:财务管理入门》出版,这部书不仅首次提出“管理会计”的名称,而且阐明了企业的会计管理工作与财务管理工作的关系。1924年麦金西的专著《管理会计》出版,书中指出,企业的会计工作应当把一些以科学管理为基础的、面向未来的会计概念及其会计程序纳入以经营管理为目的的会计制度中去。麦金西还指出,会计应当把握住标准,并注意在标准与业绩比较的基础上作好服务于经营管理的记录。1929年学者海斯的《供经理控制用的会计》一书问世,这部书进一步阐明了建立管理会计的基本思想,一方面他认为管理会计的核心应当是标准和科学而系统

的记录,另一方面又指出管理会计中所提供的信息是与企业决策层有关的信息。

在这一阶段,管理会计以成本控制为基本特征,以提高企业生产效率和工作效率为目的。其主要内容包括标准成本、预算控制、差异分析等内容。

2 以预测、决策为基本特征的管理会计阶段

1950年11月英国企业会计管理赴美考察团发表了题为《管理会计》的报告,指出:“管理会计是以帮助管理当局制定政策和控制日常经营活动的方式来提供会计信息的。”这体现着上世纪50年代英美的管理会计思想。

1965年5月,英国成本和工厂会计师协会将1931年创办的《成本会计师》杂志更名为《管理会计》。在杂志更名申明中指出:“成本会计工作是管理会计中的很重要的组成部分。”这一结论对于其后管理会计的发展具有很重要的作用。与这一历史事件相关联的是莱昂德·R·艾米教授的见解,这位教授指出:管理会计向管理当局提供信息并指导其行动,至少与外部报告同样重要。他还进一步指出:以往为决策问题提供信息是会计师的最薄弱环节,然而,从战略上讲,这却是最重要的任务。上述可见,理顺成本会计与管理会计的关系,并明确企业的管理会计工作与企业经营决策的相关性是体现在60年代管理会计研究中的最重要的思想与研究中力求着重解决的问题。

这一时期管理会计的发展历程基本上可以分为50年代的执行性管理会计和之后的决策性管理会计两个阶段。在执行性管理会计阶段,管理会计追求的是“效率”,强调把事情做好,在决策性管理会计阶段,管理会计追求的是“效益”,强调先把事情做对,然后把事情做好。应该说,管理会计无论是追求“效率”还是“效益”,只是企业所处的经济环境不同,而其本质都一样。在产品供不应求的环境下,企业的高“效率”自然转化为高“效益”,而在产品供过于求的环境下,企业的高“效率”首先要接受市场检验才能转化为高“效益”。这一时期的管理会计的主题可以归结为价值增值。在该期间,社会经济的发展和经济理论的丰富,使得管理会计的理论体系逐渐完善,内容更加丰富,逐步形成了预测、决策、预算、控制、考核、评价的管理会计体系。

3 以重视环境适应性为基本特征的战略管理会计阶段

高新技术的发展和日益加剧的国际化市场竞争使传统管理会计越来越未能适应市场和竞争环境的变化。1987年美国的Johnson和Kaplan教授合写的《相关性消失了-管理会计的兴衰》一书震动了西方会计界。他们认为,应改变管理会计从属于财务报告而与规划和控制不再相关的现状。现行的管理会计体系应有一个根本性的变革,才能符合当今科学技术和科学发展的现实情况。为此,管理会计学者在如何使管理会计能够适应战略管理的需要,为企业战略管理提供适当的信息和有效的控制手段等方面进行了大量的研究。这些研究使战略管理会计开始形成,管理会计开始步入一个崭新的发展阶段。战略管理会计最早是由英国学者Simmonds于1981年在《战略管理会计》一文中提出来的。在该文中他将战略会计定义为:“用于构建和监督企业战略的有关企业及其竞争对手的管理会计数据的提供与分析”。他认为战略管理会计应多注重外在环境,并协助企业衡量其竞争地位。

战略管理会计是现代管理会计体系中的一个新领域,即管理会计与企业战略的结合,是传统管理会计在新的市场环境和企业管理环境下的发展。与企业战略的制定和实施相关的会计信息,不仅包括企业内部信息,还应该包括与外部环境相关的信息。战略管理会计需要关注环境变化对企业发展和企

业战略的制定与实施的影响,并据以搜集相关的信息。强调运用各种相关的财务信息与非财务信息,帮助决策层制定战略发展方案。从战略角度看,企业的竞争能力受到外部环境、内部条件和竞争态势的强烈影响。为使竞争战略的制定和实施得以顺利和有效地进行,要求企业总体性的竞争战略同企业内部各个层次的经营战略的制定和实施相结合,促进企业战略目标的顺利实现。由此,现代管理会计的研究内容“对内深化”和“向外扩展”并举。

管理会计的进一步发展使传统的业绩财务计量方法受到挑战,需要在其基础上对业绩进行综合评价,以便从更高层次上对企业的业绩进行更为全面的评价。从而引入非财务计量指标,非财务计量往往能够为管理者改善经营指明方向。计量业绩的非财务指标必须结合公司的行业特点、发展目标和发展战略加以确定。不同行业的企业和同一行业的不同企业,其目标、使命和战略各灭相同,其业绩衡量指标也不尽相同。

至今发展比较成熟且被广为采用的综合业绩评价方法为平衡记分卡法。平衡记分卡法从财务维度、顾客维度、企业内部业务流程、企业学习与成长等四个方面,全面评价企业的经营业绩。它的核心思想是,企业在营运过程中,涉及到顾客、供应商、投资者、员工等不同利益方面,企业需要在不同程度上满足他们的需要,而他们之间的有些需要有时是相互矛盾的,企业需要在这些矛盾和竞争的不同要求之间进行平衡。至此,管理会计完成了从为产品定价提供信息到为企业经营管理决策提供信息的过渡,由成本计算、标准成本制度、预算座制发展到财务管理和管理控制阶段。

4 管理会计在90年代以来的发展趋势

90年代以来,西方管理会计的研究在管理控制系统、成本会计、成本管理、成本动因等方面都取得了一些新的成果,尤其是战略管理会计的研究和应用的进展。战略管理会计的内容主要包括战略目标的制定、战略成本管理、经营投资决策分析、人力资源管理和风险管理。战略管理会计采用多元化的信息处理方法,如作业成本法、价值链分析、对手分析、环境分析、预警分析等等。战略管理会计以其新兴的思想、理论和方法,代表着管理会计的发展趋势。

虽然目前管理会计有较大的发展,但管理会计未来研究仍面临不少问题例如如何将管理会计的研究与其他研究(如则务、物流、经济、则务会计、信急管理、管理科学、行为学等)相融合。如何把管理会计中出现与财务相关的内容分解到财务管理学科中去,如把管理会计中的资金预测分解到财务管理的“筹资管理”中去,管理会计的短期经营决策纳入流动资产“投资管理”中去,管理会计的长期投资决策纳入人固定资产“投资”和金融资产(证券)“投资”中去,把预算控制纳入到“损益管理”中去消化,因为筹资、投资、损益的管理以及资金管理都是财务管理的重要内容,这样既合情又合理,因为经过这样处理,就会使财务管理的筹资、投资、损益三大管理内容更加充实,更加系统。

今天,在以全球化、金融化和知识化为特征的现代市场经济的环境下,企业所面临的内外部环境都将发生变化。管理会计是为了帮助管理者更好地决策和经营管理而存在,企业及其经营环境的变化必然推进管理会计的发展。未来的管理会计将呈现出国际化、战略化和行为化的发展趋势,从而更好的为企业发展服务。

参考文献

- [1] 孙茂竹. 文光伟. 杨万贵. 管理会计学[M]. 中国人民大学出版社, 2002.

- [2] 张翼. 国际管理会计发展综述及展望[J]. 管理科学文摘, 2006 (6) .
- [3] 张贝贝. 管理理论的演进与管理会计的发展[J]. 当代经理人, 2006 (17) .
- [4] 杨焕婷. 管理会计发展略论[J]. 濮阳职业技术学院学报, 2006 (3) .

文章来源: 时代经贸 (责任编辑: XL)