**第五讲 20世纪60年代的财务管理**

**一、时代背景**

**第一，管理学理论的发展对于企业的财务管理产生重大影响**

20世纪初期的“泰勒制”和“福特制”对于提高全社会的生产供给能力和工人的收入水平起到了决定性作用。影响之大，前所未有。科学管理思想的中心问题是提高劳动生产率，主要包括挑选一流的工人、实行标准化管理、实行差别计件工资制、主张计划职能与执行职能相分离等。作为配合“泰勒制”直接联系的技术方法开始直接引进到会计中来。其中包括标准人工成本及其延伸出来的标准材料成本、标准制造费用和成本差异等。这些内容在当时只是作为原有会计体系中的附属部分。1919年，美国注册会计师协会成立，对于推广标准成本起到了巨大的推动作用。此后，美国会计学界经过近10年的争论，正式将标准成本纳入了会计系统，出现了真正的标准成本会计制度。同时，预算控制、变动成本法和利润坐标图等方法相继出现。

20世纪50年代以来，科学技术发展迅速，企业自动化水平进一步提升，泰勒的科学管理已经不能适应战后西方经济发展的需要，所以出现了很多新的管理学派，主要有决策理论学派、管理科学学派、经验主义学派。决策理论学派的代表人物西蒙认为决策贯穿于管理的全过程，管理的关键在于决策。管理科学学派的代表人物伯法强调运用计算机技术与数学模型进行管理决策，提高经济效益。而经验主义学派强调运用经验性研究方法解决管理问题。现代管理理论的发展，使得管理会计成为企业决策支持系统的重要部分，并运用数学模型等现代数学方法，朝着定量化分析发展，引入非财务指标，最终使得管理会计形成了以决策与计划会计和执行会计为主体的管理会计结构框架。

**第二，企业会计活动已经从20世纪初期的成本会计发展到了管理会计的阶段。**

19世纪末，随着大规模机器生产方式的使用，以会计账簿为主的记账方式已经不能满足企业对于生产管理的需要。工厂主必须知道如何测算产品成本，以便确定产品的利润，于是，一种简单的成本计算方法产生出来，即通过一系列指标的设定，把原材料和人工成本分摊到产品上，很好地满足了当时管理者对于产品成本的管控，成本会计应运产生。

20世纪初，由于当时社会经济增长很快，竞争日益剧烈。特别是二次世界大战以后，资本主义垄断经济、跨国公司大量涌现，企业生产规模越来越大，生产经营更加复杂，产品更新更快，竞争更加激烈。企业为了在竞争中求得发展，仅仅靠事后核算得到的会计信息难以满足企业竞争的需要，必须从以往的“事后核算”转变为“事前控制”的成本管理，承担起企业内部控制的职能，这就要求成本会计与管理相结合, 以成本干预生产。其职能发展为以核算为基础, 以控制为核心,包括对成本的预测、决策、控制、核算、分析和考核，形成了事前、事中控制与事后分析相结合的整个职能体系。标志着以核算为主的成本会计开始向企业内部的控制转化。这是在科学管理思想影响下会计取得的重大进展。同时会计学术界也开始关注管理会计研究。

**二、主要观点及做法**

**1.标准成本**

**标准成本的概念：**

产生于20世纪20年代，是指按照成本项目反映的、根据已达到的技术水平和有效经营的条件，以对未来情况的分析为基础，应用科学方法确定生产产品所需发生的各项标准（包括操作程序、材料消耗、作业环境、作业用量、人工用量）和各项成本。因此，标准成本是一种预定的目标成本。同时，它是判断工作效率和效果的尺度，是日常成本控制的有效手段。

**标准成本的种类：**

一般分为基础标准成本、理想标准成本和正常标准成本。

（1）基础标准成本

是指在某一特定时期确定的多年保持不变的标准成本。这种标准成本一经确定，多年保持不变，它可以使各个时期的成本以同一标准为基础进行比较。但是，随着时间的推移，产品的生产技术和经营环境发生变化，使原有的标准成本显得日益过时，使它在成本管理重不能发挥应有的作用。所以，这种标准成本在实际工作中较少采用。

（2）理想标准成本

是指在最佳的生产技术条件、最优的经营状况所能达到的成本水平，是现有条件下最理想的成本最低水平，它意味着没有一点浪费，没有废料、废品，无机器损失故障，无闲置时间等不利因素，根据理论上的耗用量、价格以及最高的生产能力制定的标准成本。由于这种成本要求过高，只是一种纯粹的理论观念，即使企业全体员工共同努力，也常常无法达到，会影响工人的积极性，同时让管理层感到没有改进的余地，因此，不宜作为现行标准成本。

（3）正常标准成本

是根据现有生产技术水平，在有效的经营条件预期能达到的成本水平。允许材料的正常耗损，工人的一定间歇时间以及机器的故障。它是根据正常的耗用水平、正常的价格和正常的生产经营能力利用程度制定的标准成本。这种标准成本将未来视为历史的延伸，主要以过去若干年内成本的平均水平为基础，并结合未来的变动趋势进行调整。因此，它是一种经过努力可以达到的成本，企业可以作为现行标准成本。因此，在实际工作中应用最广泛。但是，他的应用也有局限性，企业只有在国内外经济形势稳定、生产法阵比较平稳的情况下才能采用。

**标准成本的作用：**

（1）便于企业编制预算和进行预算控制

（2）用于控制日常发生的经济业务

（3）标准成本可以作为评价和考核工作质量和效果的重要依据

（4）为原材料、在产品、产成品等存货的计价提供客观合理的基础

（5）促进和简化产品成本的计算机账务处理

**标准成本的制定**

通常先确定直接材料和直接人工的标准成本，其次确定制造费用的标准成本，最后确定单位产品的标准成本。在制定标准成本时，无论是哪一个成本项目，都需要分别确定其用量标准和价格标准，两者相乘后得出标准成本，即标准成本=用量标准x价格标准

用量标准包括单位产品材料消耗量、单位产品直接人工工时等，主要由生产技术部门主持制定，吸收执行标准的部门和员工参加。

价格标准包括原材料单价、小时工资率、小时制造费用分配率等，由会计部门和其他部门共同研究确定。采购部门是材料价格的责任部门，劳资部门和生产部门对小时工资率负有责任，各生产车间对小时制造费用率承担责任，在制定有关价格标准时要与其协商。

**2.预算控制**

标准成本制度从今天来看就是成本预算，虽然当时没有跟预算联系起来，但是对科学管理原理的探讨研究促使了企业预算管理理论的发展，标准成本、差异分析等方法都成为预算管理中的常用方法。第一次世界大战以后，为了恢复经济，美国广泛地推行泰勒科学管理，为了适应管理需要，成本计量由事后核算发展为“先算后干”的成本控制和核算模式，标准成本制度和预算控制得到进一步发展。

1921年，美国政府公布《预算与会计法案》，加强了人们对预算职能的了解，预算管理被提升到了一种社会性的必然地位。在这一时期，企业组织构架及业务规模也出现了很大的变化。

20世纪初期的兼并浪潮造就了一批大型集团企业，这些集团企业把以往单一企业的业务合并在一起，为企业提供了新的获利机会。早期最成功的集团企业通过采取我们如今所说的统一管理或者集中管理的组织形式实现对整个企业的控制，但是这种集中式管理本身并不能保证集团企业能够达到预期的收益，综合性合并业务的企业在应用以往单一业务企业的会计指标评估自身绩效时遇到了控制与激励问题：分散的效率指标（如单位成本、运营比率、存货周转率等）很难与企业的整体绩效联系起来；主管单一业务的部门管理者缺乏实现公司整体利润的动力。美国的杜邦公司与通用公司试图减弱这些控制与激励问题的影响，杜邦公司发明了“杜邦分析模型”，通过分解财务指标实现对集团公司的整合；通用公司创造了“集权管理下的分散经营”模式（ 即“事业部”的雏形） ，平衡集权与分权管理。

以杜邦公司为例，为达到整合目的，杜邦公司在集权管理的基础上，把各个业务中心划分为费用中心、利润中心、投资中心三类，利用财务指标实现对业务中心的控制，实施了以预算为基础的管理控制系统：新的指标“投资回报率”用于比较企业各部门的绩效和企业的整体绩效，并按照会计科目的内在关系逐层分解到各个分部；同时，通过预算指标协调和平衡内部资源从原材料流向最终顾客的过程。20世纪20年代，杜邦公司和通用公司的实践被其他公司广为效仿，这些集团企业通过标准成本制度和预算控制协调部门活动和企业总体目标，预算指标和投资回报率两种机制得到广泛应用，预算管理推广程度进一步加大。

**3.财务管理**

二十世纪初期，企业的建立和扩张急需大量资金。同时，企业的建立、倒闭、合并十分频繁，公司发行各种新证券层出不穷，因而企业的财务管理以筹集资金、解决有关法规问题为主要内容。财务管理的必要手段尚未形成，对于资金利用效果的控制仍处于萌芽状态。

二十世纪三十年代，资本主义世界发生了严重的经济危机，许多企业纷纷倒闭，故企业的财务管理工作仍注重于破产重整、清算，以及政府对债券市场的管理等。许多企业经营失败的主要原因之一，就是财务收支缺乏控制，资金使用放任自流，生产过程缺少监督，只重视生产数量，不重视经济效果。而要解决这些间题，就必须明确各个部门的职能、分工和责任制度，建立完整的标准、预算、指标体系，强化财务管理的控制职能，以防止资金滥用、生产消耗超支，从而保证收支平衡，加速资金周转，提高盈利水平。因此，财务管理进入了一个变革时期。企业的财务管理工作重心，开始转移到运用科学管理方法，加强财务监督上来，建立完整的财务考核指标体系，实行全面的预算管理，进行财务分析，改革传统的核算业务，对企业的生产经营进行严格控制，于是形成了以财务控制为核心的管理形式，从而保证企业经营目标的实现。

到了五十年代，由于科学技术的日新月异，生产力迅猛发展，企业规模愈益扩大，市场竞争愈演愈烈，致使资本利润率下降；通货膨胀，银根紧张，筹资艰难，给企业的经营管理带来了严重困难。在这种形势下，企业管理当局为了战胜对手，增强竞争能力，就不得不重视经济预测和决策工作，加强对生产经营活动的事前规划与日常控制，借以提高投资效益，降低产品成本，增加企业利润。于是，企业财务管理工作开始发生急剧变化，财务管理的重点由外部的协调转移到内部的控制，财务决策被认为是公司的主要问题。企业财务管理工作由过去筹集资金及现金流动状况的管理，转移到了关注所有的管理事项。

**三、主要成果及贡献**

由于采用预算制度的企业开始增多，会计学科的研究者对预算制度进行了深入探讨和研究，另一方面，企业预算管理受到会计理论和其他管理思想发展的影响，在管理方法和理论上得到了一定的发展。1922年，麦金西（Mckinsey）出版了《预算控制》一书，标志着预算管理理论开始形成。为了满足跨国公司的生产经营复杂性与激烈的市场竞争，西方会计学建立了许多量化的财务模式（如盈亏平衡点理论）帮助企业在竞争中处于有利地位，促进了预算制度的发展和完善，此时的企业预算比以往更科学合理。20世纪中期，西方组织行为学等新管理思想对预算管理产生较大影响，预算管理在发展过程中吸收了组织行为理论，一些实行预算管理的企业开始提倡和实行分权式的民主参与管理。20世纪70年代，零基预算在美国兴起，后来传到了其他国家，被企业用于管理间接费用。

**四、参考文献**

1.王华，管理会计、成本会计、财务管理内容交叉问题探究，中国管理信息化，2015年第24期。

2.曾洪波，资本主义企业财务管理的发展，

3.韩岩，管理会计发展史评述，内蒙古师范大学学报（自然科学汉文版），2016年第6期。

4.宋瑞、张文芳，成本会计发展史研究，

5.郑婷婷、王旭，西方企业预算制度背景，