

瑞典统一成本制度的演进与启示

王遂昆

(中南财经政法大学会计学院 武汉 430073)

【摘要】 瑞典统一成本制度是随着产业革命而逐渐演变和发展起来的,其成本制度的标准化进程深受美国科学管理思想的影响,在总体上符合成本会计史演进的基本规律。本文介绍了瑞典统一成本制度的演进过程,得出了一些有益启示。

【关键词】 瑞典 统一成本制度 成本核算

瑞典是工业化进程较早的国家之一,工业发展水平在欧洲居领先地位,拥有伊莱克斯、爱立信等许多国际知名企业。瑞典的工业化进程起始于19世纪晚期,20世纪初已拥有瑞典通用电气公司(ASEA)等数家外向型工业企业。新兴工业中产品成本的计算远远比传统的纺织、煤炭工业复杂,客观上要求企业开发更好的成本会计核算方式,以适应工业化大生产的需要和应对激烈的国内外竞争。以工程师为代表的瑞典人经过坚持不懈的努力,最终在1936年制定出统一成本制度。瑞典是世界上较早形成统一制度的国家,对其他北欧国家产生了重要影响,对了解成本会计制度的形成和成本会计史的演进具有重要作用。

一、瑞典统一成本制度的形成过程

统一成本制度是社会、经济和企业管理发展到一定阶段的产物,是符合科学管理思想发展要求的,体现了社会实践进步的需要。瑞典统一成本制度的形成过程可划分为三个阶段:

1. 统一成本思想产生阶段:1900~1927年。受英国工业革命的影响,瑞典的工业化进程于19世纪晚期开始起步。1850~1910年间,大约有一百多万瑞典人移民到美国,造成了国内劳动力的短缺,对瑞典经济发展造成了不利影响,1904年瑞典议会为此成立了移民委员会,该委员会的一项重要使命是探讨如何在瑞典进行政治和经济改革来提高企业的生产效率,进而通过提高人们的生活水平来解决移民问题。移民委员会指派尼尔斯·弗雷德里克松数次到美国进行考察,对美国企业高效的生产组织模式和先进的管理经验进行调研。受此影响,在瑞典企业中掀起了学习和仿效美国科学管理思想的热潮。

许多瑞典企业纷纷从美国引进先进设备,积极雇佣留美归国人员,学习美国企业的科学管理思想和先进生产模式。瑞典通用电气公司由于生产结构效率低下和产品标准不规范而面临严重的经营危机,曾经在美国西屋电气公司和通用电气公司工作过的西格弗里德·埃德斯特隆被聘请为总经理,他通过大量雇佣来自美国具有实践经验的瑞典人担任工程师,积极引进美国企业先进的工业生产方式和成本会计系统,来系统提升自己的技术和管理技能,从而很快把公司扭亏为盈。以西格弗里德·埃德斯特隆为代表的众多“海归”工程师对推动

瑞典统一成本制度的形成发挥了重要作用。

1910年瑞典研究工程师协会(STF)和联邦工业委员会(SI)成立,这两个组织的出版物对于会计、企业组织和科学管理理念的传播起着非常重要的作用。1921年在联邦工业委员会(SI)和皇家科学院(IVA)的推动下,瑞典标准化协会(SIS)成立,瑞典因而成为世界上最早成立标准化组织的国家之一。瑞典标准化协会是一个得到政府和工业界支持的独立机构,该协会许多成员都是具有实践经验的工程师,瑞典政府制定了规则并且任命由工业界推荐的人员担任主席,但是瑞典标准化协会的业务活动都由工业界负责,从来没有受到政府部门的干涉。瑞典标准化协会的成立为瑞典统一成本制度的形成奠定了组织基础。

1919年尼尔斯·弗雷德里克松担任瑞典皇家教育委员会职业培训部的主席,负责对职业教育系统的教学质量进行监督和控制。由于瑞典现有成本会计术语概念含糊不清,有必要重新制定一套术语来满足工业会计教学的需要,于是1927年尼尔斯·弗雷德里克松以皇家教育委员会的名义请求瑞典标准化协会对成本会计术语进行统一解释,瑞典标准化协会于是成立了以尼尔斯·弗雷德里克松为主席的SIS委员会,具体负责统一企业成本核算的专业术语。SIS委员会的成立标志着瑞典统一成本制度的制定开始提上议事日程。

2. 统一成本专业术语阶段:1927~1931年。1928~1931年间,SIS委员会共提交了三份草案,即SIS(1928)、SIS(1929)和SIS(1931),其中前两个草案作为供社会公众讨论的临时建议书,SIS(1931)被确定为临时成本核算标准供企业执行。

SIS(1928)主要适用于企业混合生产的成本核算。该草案明确了固定成本和变动成本的划分,描述了正常生产能力条件下如何计算固定间接费用和可变成本,对涉及间接费用分配率的产品成本如何计算则没有进行详细规定。该草案划分了原材料管理、销售和管理三个成本中心,明确规定分三个步骤计算产品成本,即首先分配成本要素,然后划分成本中心,最后再确定成本单位。SIS(1929)进一步强调企业产品成本核算必须以方便计算为目标,并建议将成本中心划分为生产、销售和管理中心。SIS(1931)将完全成本法下的生产成本划分为

直接成本和间接成本,间接成本包括销售费用和管理费用,成本要素包括生产成本、管理费用和销售成本。SIS(1931)还引入和定义了标准价格和标准成本率,解释了财务会计和完全成本法中成本内涵的差异。SIS(1931)标志着瑞典统一成本制度已初具雏形。

3. 统一成本制度形成阶段:1931~1936年。SIS委员会三份草案构成了瑞典统一成本制度的基础,1933年瑞典研究工程师协会(STF)经过与标准化协会(SIS)磋商,决定成立瑞典STF委员会来引领成本会计制度的标准化,尼尔斯·弗雷德里克松仍然被任命为委员会主席。STF委员会计划分两步来统一企业完全成本核算标准,并于1934年提出STF(1934)作为草案听取建议。STF(1934)建议将企业产品成本划分为生产成本、管理成本和销售成本,企业应根据不同的生产类型采用不同的成本核算标准,该草案认为在企业会计系统中识别因为生产和销售造成的所有收益和损失是可能的,因此在账目上应该显示由于设备利用率和正常生产能力利用率的不同所导致的原材料和间接费用分摊率的价格变动,固定资产和债务利息成本以及折旧费用也都应在账目和财务报表上显示出来。修订后的STF(1934)被命名EP(1936),由瑞典标准化协会(SIS)在1936年底以“统一原则”为标题进行公布,用来作为瑞典企业的正式成本核算标准。EP(1936)不仅统一了瑞典企业产品成本的核算方法,而且对北欧其他国家的成本会计制度也产生了重要影响。

二、瑞典统一成本制度的主要内容及特点

瑞典统一成本制度从实际国情出发,对企业采用完全成本法进行成本核算进行了规定,其主要内容有:①根据生产性质把企业的成本核算划分为四种类型,对于统一大规模生产型企业而非持续大规模生产型企业,分别采用平均成本法、约当产量法核算产品成本,对于系列生产和混合生产型企业,分别采用间接费用分摊法或者标准成本法来进行成本核算。②企业应当按计划计提折旧,并且按照投资总额计算利息。③不论原材料、折旧或者资本成本都按照市价计价。反之,当期限不确定时应采用标准成本价格作为预期的现值。④成本核算应采用正常年度的设备利用率,同时应该考虑到设备利用率的变化。⑤应设立差异账户对完全成本法和财务会计中成本的差异进行调整。⑥为了平衡账户,存货的价格必须以完全成本估计为基础,并可根据现行财务会计计价原则进行调整。

EP(1936)有两个显著特点:①它根据企业生产类型的不同,规定了不同的成本核算标准;②它既考虑到企业的成本核算,又兼顾了成本核算和财务会计的融合。

三、对瑞典统一成本制度形成因素的探讨

任何一项成本会计制度的形成都有其深刻的政治、经济和社会根源。起源于美国的科学管理运动提倡专业化和标准化以提高企业的生产效率,是推动瑞典统一成本制度产生的直接动因,在企业和行业协会中占据支配地位的工程师阶层和关注这项运动的时代精英是推动瑞典统一会计制度形成的重要因素。

1. 科学管理运动。产业革命促进了企业劳动生产率的提

高和生产领域的扩大,导致工厂数量剧增,生产经营规模不断扩大,产品制造过程日益复杂,产品种类的增多使得间接费用的计算和分配变动重要和复杂,在客观上促进了成本会计的发展。面临国内外激烈的市场竞争,瑞典许多企业如通用电气公司等大量雇佣从美国回来的“海归”工程师,这些人对美国企业采用的科学管理和先进的成本计算方法非常熟悉,从而很快使泰勒的科学管理思想在1912年被引进瑞典,并在企业中得到广泛应用。科学管理运动倡导提高生产效率,实行专业化和标准化生产,成为促进瑞典统一成本制度形成的直接动因。

2. 工程师阶层。英美等国在19世纪初已存在许多股份公司和—个相对成熟的资本市场,需要会计师提供大量的专业服务,由此产生了发达的会计师职业组织和众多的会计人员,因此在这些国家会计师和工程师往往一起参与设计成本会计制度。与之相反,瑞典会计师的数量较少,力量比较弱小,其主要精力集中于提供企业财务会计信息,并不参与企业成本会计制度的建设。与会计师相比,工程师往往在公司高层中处于支配地位,在瑞典经济生活中发挥着重要作用。建立于1827年的皇家理工学院(KTI)是瑞典最重要的工科院校,而斯德哥尔摩经济学院(SSE)1909年才成立。瑞典研究工程师协会(STF)在1870年就创办了自己的专业刊物,而经济学(包括会计)界直到1924年才拥有本领域的专业期刊,这些数字从一个侧面反映了工程师阶层20世纪前期在瑞典社会经济生活中的主导地位。此外,许多参与过瑞典成本标准化过程的工程师都曾经到过美国,接触过科学管理和近代成本会计方法,他们深知产品的标准化和拥有一个良好的成本管理系统对企业的发展是非常重要的,因而自觉成为成本会计知识的传播者和成本制度制定的重要参与者,从而使得像瑞典标准协会这样的行业组织能够在成本标准化过程中发挥重要作用。因此,可以说工程师是推动瑞典统一成本制度形成的一个重要因素。

3. 关键人物。瑞典统一成本制度的形成,离不开尼尔斯·弗雷德里克松、埃里克·福斯伯格等人坚持不懈的努力,而尼尔斯·弗雷德里克松更是其中的关键人物,他早年曾做过工程师和经理,并因倡导科学管理而闻名,他在瑞典最早提出了统一成本制度的思想,倡导实行成本标准化来消除企业间的不公平竞争。他在1804年代表移民委员会到美国进行了四次考察,充分认识到企业标准化和先进成本会计方法的重要性。他先后担任过皇家教育委员会职业培训部主席、SIS委员会主席和STF委员会主席,发起并亲身参与了瑞典统一成本制度形成的全过程,努力推动瑞典成本标准化进程向前发展,对瑞典统一成本制度的形成发挥了关键作用。在1936~1939年间他曾担任国家标准协会国际同盟会,即国际标准化组织(ISO)前身主席,对世界标准化运动的发展也做出了一定的贡献。

四、小结

1. 瑞典的成本标准化过程与其他国家具有相似之处,其统一成本制度形成过程是符合成本会计史一般发展规律的。系统化的成本会计产生于19世纪的英国,并迅速扩展到欧美

借助一价定律把握财务管理知识体系

窦家春(博士) 岳寅

(温州大学城市学院 浙江温州 325035)

【摘要】很多初学者在学习财务管理时感觉到公式特别多,而大部分理财书籍在编写过程中经常只注重公式的讲解而忽略理论知识的渗透,如果教师在讲解的过程中再忽略这一点,则会导致初学者单纯地为了学知识而学知识,死记硬背,达不到学习的效果。本文通过对财务管理基本理念及财务管理三要素的归纳,把表面分散的知识串连起来,使初学者不仅能够熟练掌握专业知识,而且能够深刻理解专业知识的内涵,从而真正掌握理财知识。

【关键词】一价定律 财务管理 知识体系

一、引言

随着市场经济的发展,阅读理财的书籍,了解和掌握理财理念已经成为人们的共识。于是各种短平快的理财书籍相继出现。很多理财书籍抓住了现代人们焦急的心理,在普及理财知识与理财理念的时候,为了防止过于深奥的理论吓退读者,或者为了节约印刷成本,努力淡化核心理念,在编写的过程中都直截了当地列出公式或者结果。使得读者在阅读的过程中只知道结果或者形式,而不知道其实质,结果导致他们要么畏难,不愿意继续读下去,要么就是死记硬背、纸上谈兵,而不得公式的精髓,更不要说灵活运用了。这种思潮也慢慢影响到高

等学校教育。尤其二本、三本教育的教材编写得越来越简单,只注重知识点的罗列,忽略知识点后面理论涵义。教师在讲解公式过程中,也只说最简单的,而放弃公式内涵的讲解。学生们在学知识的过程中也根据老师的简单讲解,机械地去背一些公式或概念,忽略公式或概念后面原理及联系。导致最后学完财务管理概念以后大家唯一的印象就是公式特别多,难以记忆。另外这种死记硬背也导致学生对知识点掌握得不牢,时间不长就会忘记,效果很差,更不说灵活运用了。

从马克思主义哲学角度来说,事物之间都是相互关联的。从事物背后原理去理解和记忆知识,可以一通百通、触类旁

度不仅仅属于会计问题,而是和科学技术与组织结构的发展变化、企业管理的进步乃至基本经济理论的发展紧密地关联在一起,必须要紧密跟随技术进步和时代的发展,因此,成本会计发展的社会性意义是十分明显的。

【注】本文系国家社科基金重大项目“中国会计通史系列问题研究”(项目编号:11&ZD145)的阶段性研究成果。

主要参考文献

1. 郭道扬. 管理会计的产生与演进. 商业会计, 1999; 7
2. 宋小明. 成本会计史研究. 中南财经政法大学博士学位论文, 2007
3. 迈克尔·查特菲尔德著. 文硕译. 会计思想史. 北京: 中国商业出版社, 1989
4. 韦伯著. 姚曾虞译. 经济通史. 上海: 上海三联书店, 2006
5. Garner, S.P. Evolution of Cost Accounting to 1925, the University of Alabama Press, 1976
6. Fleischman, R.K., T.N. Tyson. The Evolution of Standard Costing in the U.K. and U.S.: From Decision Making to Control, Abacus, 1998; 1
7. Esbjorn Segelod, Leif Carlsson. The emergence of uniform principles of cost accounting in Sweden 1900-36. Accounting, Business & Financial History, 2010; 9