

□ 余 坚

对管理会计若干基本理论问题的探讨

虽然管理会计作为现代会计学科的分支已得到了广泛的承认,但由于它形成和发展的时间较短,加上西方对其研究重方法轻理论的现象突出,致使其至今尚未形成一套完整的理论体系。

近年来,西方管理会计学者开始重视对管理会计理论的研究,并认为财务会计理论并不适用于管理会计。美国会计学会(AAA)下属的管理会计委员会曾在一份研究报告中指出:①内部会计报表所使用的会计理论在一些主要方面都不同于外部会计报表;②这些差别是由于会计领域目标上的差异引起的;③应制定一套能应用于内部会计报表的独立管理会计理论。这就是说,只有在严密的管理会计理论基础上才能建立和界定管理会计实务。本文将对管理会计的基本理论框架提出自己的看法,并进而对其中的两个关键构成要素,即管理会计的基本假设和原则作进一步的探讨。

一、管理会计的基本理论结构

(一)管理会计的理论基础

一个完整的理论体系,需要一定的理论基础来支撑。建立管理会计理论体系首先要回答两个问题:①社会经济环境要求管理会计提供哪些服务;②管理会计能提供哪些服务。这两个问题导致管理会计的理论基础:一是现代管理科学;二是会计的基本特征。

1. 现代管理科学——要求管理会计提供哪些服务。二战后,随着科技迅速发展和应用于生产,企业规模越来越大,生产经营日趋复杂,市场竞争日趋激烈。这种经济环境要求企业管理现代化。管理科学也由以泰罗制为标志的传统管理科学转向以运筹学和行为科学为标志的现代管理科学。现代管理科学认为:管理的重心在于经营,经营的重心在于决策。这样,科学决策过程和人员行为组织就成为现代企业管理的主要内容。规划、控制、协调成为管理的主要职能。与此相适应,要求管理会计在吸收现代管理科学各种方法的基础上,提供围绕决策和组织,履行管理职能所需的量化信息。

2. 会计的基本特征——管理会计能提供哪些服务。管理会计作为现代会计学科的分支,应具备会计的基本特征。包括:①信息处理。企业经营活动会产生三种运动,形成三种流量:实物流、资金流、信息流。企业经营的实质是对这三种流量的控制。对实物流控制是生产技术管理,对资金流控制是财务分析和控制,对信息流控制是会计核算和管理。信息处理是会计系统的本质所在。②全面反映。会计以其特有的方法对经济事项进行全面、系统的反映。如管理会计以边际分析、流量分析、因素差异分析、平衡分析对企业管理的规划、控制、协调等过程进行

全面的反映。

管理会计的两个理论基础既使管理会计区别于财务会计,也使管理会计区别于其他管理学科,它是管理会计得以存在的原因和前提。

(二)管理会计理论结构的构成要素

1. 目标。它是管理会计理论结构的最高层次,是理论研究的逻辑起点。它表明了人们设计制造这一系统的原因和作用。长期以来,我们总是把目标割裂为职能和任务,把职能看成是会计的本质所在,任务被视为社会经济环境对会计的客观要求,职能自然就成了会计理论研究的出发点。而实际上,会计不是天生就具有某种职能,其职能是根据社会经济发展需要为完成特定任务而由人们设置或扩展的,因此,应把职能与任务两者统一在目标上,建立管理会计理论框架,架起沟通理论与实务的桥梁。

2. 假设。管理会计假设是在特定社会经济环境下,对决定管理会计系统运行的先决前提和制约条件作出的假定和判断。从其地位来看,管理会计假设从属于目标,它是为完成特定目标对特定经济环境条件进行的假设。尽管假设带有强烈的主观意识,但不管它是否符合客观事实,它都是推理的前提,是管理会计原则和方法的基础。

3. 概念。会计概念是对会计基本要素所作的定义。西方会计学家大多认为会计概念是会计理论的基本要素,只有对主要概念有准确而深刻的理解,才有可能产生和建立健全的会计原则。但是我认为,会计概念并不是一个独立于目标、假设、原则之外的要素,而是会计领域所特有的带普遍性的重要观念。对财务会计来说,资产、负债等六个会计要素是分析经济业务的起点,贯穿于整个会计实务,引起会计确认和计量,可以把它作为会计理论的构成要素。但管理会计目标不同于财务会计,其工作内容也不是处理经济业务,并不存在贯穿于管理会计体系的基本概念。如果要找出类似财务会计六大要素那样占基础地位的会计概念,也应从管理会计工作内容出发,将决策、控制、组织、评价、分析、成本性态、边际贡献、现金流量等作为管理会计的基本概念。

4. 原则。管理会计原则是为实现管理会计目标在假设基础上所制定的规范或规则,包括输出管理会计信息所应达到的标准和加工处理信息的基本规范两大方面。信息的质量标准体现了信息使用者对信息的质量要求,是管理会计目标的表现形式。信息处理的基本规范是为保证目标实现而必须遵循的规则,对会计人员选择管理会计程序和方法有普遍的指导意义,它是在假设基础上目标与方法的中介。

5. 方法。管理会计方法是基础理论的自然运用,它受原则的制约,是目标实现的手段。从该意义上讲,方法是管理会计的基本要素,不过,与其他要素相比,方法更接近于实践,它应作为管理会计实务结构体系的基础层次,是实务的基本出发点。

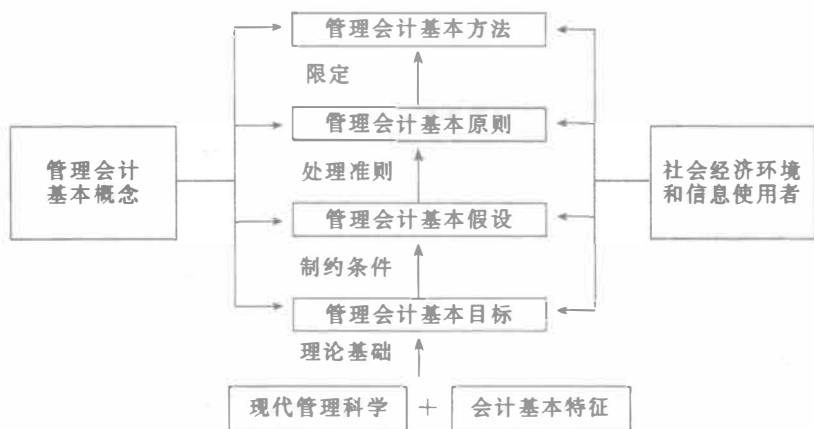
(三)管理会计理论构成要素的结构

管理会计理论各构成要素的结构如下图(见下页)所示。

二、管理会计的基本假设

管理会计基本假设是会计假设的重要组成部分,它是管理会计系统运行的前提条件。在管理会计活动中,面对复杂多变的经济环境,只有具备明确科学的假设,才能运用科学的方法对企业生产经营进行规划、控制和考核;只有提出合乎逻辑的假设,才能揭示有关对象之间的内在联系和最优化关系,为管理人员正确进行经营决策、选择最优方案和有效地改善经营管理提

供客观依据。管理会计假设既是从事管理会计工作的依据,也是制订管理会计原则的重要指导思想。



说明:上述框架中,管理会计基本目标是理论体系的逻辑起点,它依据社会环境和信息使用者的要求,决定和影响其他构成要素;假设是为达到目标而对制约条件的概括;原则是在特定环境下对既定目标运行的规范。假设和原则服从于目标的要求,而且原则是以假设为运行前提;概念则贯穿其中。

一般来说,管理会计假设基本遵循会计基本假设,当然这些会计假设在管理会计中的含义有一定的特殊性。同时,会计实践是不断发展的,而会计假设相对稳定,具有相应的发展滞后性,其产生也是管理会计出现以前的事情。所以,管理会计的发展在一定程度上形成了对会计假设的冲击。

1. 会计主体假设。它是对管理会计对象运行的空间范围的界定。由于管理会计侧重于为企业内部管理服务,它的空间范围不会超出财务会计主体范围,在通常情况下,其主体常常只是财务会计主体的一部分(某个部门、某类产品或某个项目等)。

2. 持续经营假设。它是对管理会计对象运行的基本方式的规定。即企业或各级责任单位的生产经营和筹资投资活动将无限期地延续下去。因为只有这样,才能保证管理会计的规划与决策等各项活动所使用的专门方法保持稳定、有效。

3. 会计分期假设。它是对管理会计对象运行的时间范围的规定。即把企业持续不断的生产经营理论和筹资投资活动,划分为一定的期间,以便及时提供有用的管理信息。由于管理会计的工作重点是为企业内部各级管理人员服务,因此,其分期的时间跨度,不局限于对外报告的月、季、年,而应根据企业本身的具体情况和管理的需要,灵活进行分期(可以短到一天、一周或一句,也可以长到十年、二十年)编制内部报告,用以控制和评价各责任单位的经济活动。

4. 不确定性假设。它是对管理会计系统的内、外环境所作的一种经验性判断。即认为内、外环境是一个不断发展变化的矛盾统一体,从不同的角度出发,会得出不同的观察参数,这也决定了管理必须是一个动态过程。为了适应企业经营管理的不同需要,管理会计必须采用不同于财务会计的各式各样的成本分类;在长期投资决策和筹资决策中,必须考虑机会成本(包括货币时间价值)因素;在业绩评价时必须充分关注非财务指标的作用等。

5. 代理关系假设。它是指企业管理层次是一种分权的委托人(上级)和代理人(下级)的关系。管理会计服务于这种委托式代理关系。委托人和代理人是一组相对的概念。委托人不仅是企业的所有者,而且是企业内部各级授权者;代理人不仅指企业整体管理者,而且指某一具

有责任主体地位的权力行使者。委托人与代理人的利益、目标往往不一致,这就要求管理会计信息能起协调激励和业绩评价作用。

三、管理会计的基本原则

管理会计原则是为实现管理会计目标,在假设基础上所制定的规范或规则,包括输出管理会计信息所应达到的质量标准和加工处理信息的基本规范两大方面。信息的质量标准体现了信息使用者对信息的质量要求,信息处理的基本规范是为保证目标实现而必须遵循的规则。

(一)管理会计信息的质量标准

信息的质量标准主要是解决“什么是有用的管理会计信息问题”,提供评估信息有用程度的标准,它是管理会计目标的直接发展,处于原则体系的第一层次。信息的质量标准包括:

1. 相关性原则。管理会计信息必须与管理决策有关,以避免管理者的决策失误。相关性应满足以下属性:①可预见性。能运用历史数据或现时数据预计未来发展状况和有关发展趋向,预测价值表示信息和未来之间的联系。②可反馈性。会计信息必须能反映责任主体的管理业绩。会计信息的反馈性可以作用于企业管理活动,据以提出改进措施。③及时性。提供会计信息必须及时,保证信息使用者有充裕的时间获得有关会计信息。

2. 可靠性原则。指管理会计信息能否被信赖的程度。会计信息必须满足可靠性原则,才能有助于信息使用者正确作出判断和选择。可靠性原则包括以下要素:①真实性。会计信息所反映的事实与所反映的经济业务或经济事项应是一致的。②中立性。会计信息对各个信息使用者的作用是一致的和平等的,会计信息不受个人意愿和外界的干扰,公平合理地发挥作用。③可验证性。会计信息具有检验性,包括直接检验和过程检验。直接检验是指信息数据的本身是可以验证的,过程检验是指数据的处理加工过程是可以验证的。

3. 激励性原则。这是管理会计强调的一个信息质量标准,管理会计信息应有有助于有关责任中心和人员的行为与企业总目标相一致。该原则是从会计主体假设中的代理关系假设出发的,要求管理会计在经营目标设定、业绩考核与评价等方面影响各责任主体的行为,协调代理人和委托人之间的关系。

(二)管理会计的信息处理准则

信息处理准则是为了保证管理会计目标的实现,在加工处理会计信息时应遵循的一般规则。它处于原则体系的第二层次。包括:

1. 适应性原则。指所提供的管理会计信息对企业决策过程的满足程度和协调程度。该原则首先要求具有灵活性。管理会计人员应可以同时加工出几种不同类型的会计信息,而不仅仅是单一类型的会计信息,同时还要使用与决策过程相协调的数据处理程序,使会计信息能满足各级管理层次的不同要求。适应性原则是相关性和激励性原则的具体要求。

2. 系统性原则。管理会计各种会计程序和方法应能相互配合,形成一个完整的体系。它有两层含义:①综合性。不论是对规划控制还是协调组织等管理环节,不论是对高层管理当局还是基层管理单位,管理会计都应提供全面系统的信息服务。②经济性。应尽量减少数据的数量和重复处理过程,降低信息成本。

3. 收付实现原则。指以收入是否实际取得、费用是否实际付出来衡量责任主体的经营业绩。权责发生制是财务会计的要求,目的在于核算各会计期间而不是责任主体的财务成果。特别是超越会计期间的长期决策在资金成本前提下要求测算方案的现金流量,(下转第63页)

该指标中的城镇隐性失业人口应以效率为原则进行计算。

(4) 城镇总失业率 = 城镇显性失业率 + 城镇隐性失业率

(5) 总失业率 = $\frac{\text{城镇显性失业人数} + \text{城镇隐性失业人数} + \text{农村隐性失业人数}}{\text{经济人口总数}}$

参考书目:

- (1)《南方周末》1998年3月13日,《失业:第三次高峰来临》,作者:刘洲伟。
- (2)《世界经济统计概论》,人民出版社,戴世光主编。
- (3)《中国的就业与失业》,中国劳动出版社,夏积智、党晓捷主编。
- (4)《中国人力资源开发系统论》,中国建材工业出版社,吴文武、牛越生、赖辉主编。
- (5)《失业经济学》,上海三联书店,上海人民出版社,袁志刚著。

(作者单位:上海财经大学统计系;邮编:200083)

(上接第59页)客观上要求以现收现支来衡量经营业绩。

4. 现时价值原则。会计人员在决策时,应考虑资产的现值,而不是历史成本。只有现时价值才能准确反映资产的现值水平,并据以管理决策。现时价值原则是相关性原则的具体需求和收付实现原则的发展。适应性原则为现时价值原则提供了实施依据。当然,这里的现时价值既可指资产的重置成本,也可指可变现价值,视决策性质和需要而定。

5. 效益性原则。在管理会计方法的选择上,既要考虑所获信息的准确度,又要考虑所费成本,使所得大于所费。一般地,信息的准确度越高,越有利于判断决策,但其所费成本往往也越大,所以会计人员必须权衡收益与支出,作出最佳选择。在这里,收益与支出是一组相对概念,它并不意味着一个绝对值,而是两个因素一种最适度的结合,即以同样的劳动消耗力求最大或最多的成果,或以最小的支出取得同样的成果。

6. 利润目标原则。在反映企业经济效益的诸多指标中,应以长期地获取最大利润作为管理会计规划、控制和考核企业经济活动的行为准则。利润目标原则为管理会计系统的运行设定了行为目标,为管理会计的一切活动规定了一个最高的可计量的统一标准。

参考文献:

1. 李天民:《管理会计研究》,立信会计出版社,1994年12月第1版。
2. 丁世莲、陈美华:《经营管理会计理论结构探索》,《会计研究》1992.5。
3. 彭韶兵:《管理会计的基本理论结构》,《海峡两岸管理会计理论研讨会论文》1994.12。
4. 于光远、贺颖奇:《当代管理会计研究方法的新发展》,《会计研究》1997.1。

(作者单位:上海财经大学会计学院;邮编:200083)