

试论管理会计的准则体系

陈元燮

一、问题的提出

从会计的发展来说，财务会计已经有了较长的历史，而管理会计的诞生，还是20世纪以后的事，直到20世纪50年代，才有了较大的发展。所以，财务会计已经有了完整的理论体系，而管理会计还缺乏一套完整的理论结构，管理会计的准则目前还处在开始研究阶段。

财务会计和管理会计都是会计学科体系中的重要组成部分，它们为企业的经营管理提供有用的信息。在方法上，它们主要用货币作为计量单位来反映经济活动，而且它们的资料来源主要又都来自本单位的原始记录。因此，它们有着紧密的联系。财务会计要运用管理会计提供的预测决策信息，而管理会计也要依据财务会计的报表资料，两者相互依存，共同配合。但是，管理会计也有着它本身的特点：第一，管理会计主要是为企业内部管理服务，不像财务会计那样是为了满足对外的需要；第二，管理会计可以采用灵活多样的方式和程序，不像财务会计那样必须严格按照凭证、帐簿和报表等核算程序进行；第三，管理会计在方法上还可采用各种预测、决策、控制等多种方法，不像财务会计那样局限于设置帐户、复式记帐、审核凭证等几种专门方法；第四，管理会计在时间跨度上可根据需要决定，不像财务会计那样，把核算时间固定在月份、季度和年度上；第五，管理会计提供的信息多为未来的预计信息，不像财务会计那样，所有会计分录必须在交易发生以后才加以记录，都是历史的信息；第六，管理会计不强调数字的精确性，只求近似值，不像财务会计那样，必须做到帐、证、表、实完全相符，一分不差。由于管理会计同财务会计存在以上区别，因此，管理会计应有其本身特有的准则，即管理部门在会计处理上认为最适当的原则。

管理会计的基本内容，包括规划与决策会计以及控制与业绩评价会计两大部分。因此，管理会计准则体系可以按照决策、规划、控制和责任会计等四个方面来建立。

二、决策方面的会计准则

决策是指为了达到一定目标，从几个可以相互替代的方案中选出最优方案的过程。管理会计中的决策着重于解决资金、成本和利润方面的问题。通常按照决策时期的长短，分为短期决策和长期决策两部分。短期决策也称经营决策，主要对当年收支盈亏有影响的问题所采取的决策，例如亏损产品是否停产，零部件是外购还是自制等，一般不必考虑货币的时间价值和投资的风险价值。长期决策也称投资决策，主要是对超过一年的较长时期的投资效益问题所采取的决策，例如设备自制与租赁的决策、投资方案的选择等。这种决策比较复杂，由于时期较长，为了对不同时期的现金流量进行对比，就要考虑货币的时间价值和投资的风险价值，有时还要进行风险性分析。决策方面的会计准则主要有：

1. 科学性准则。会计决策必须以经济科学为理论指导,并运用管理会计和管理科学上的专门方法。这样制定的决策才具有科学性,才能达到预期的经济效果,并符合客观经济规律的要求。没有科学的理论和方法,决策很难成功。

2. 信息充分准则。决策的原料是信息,会计上的决策需要各种信息,包括经济信息、技术信息、政策信息等。只有信息充分,才能了解过去,推测未来,作出科学的评断。不仅制定决策需要信息,就是执行决策也要及时反馈信息,以便随时调整决策,使决策更好起到指导作用。

3. 正确预测准则。预测就是对企业经济活动的发展趋势,作出科学的估计和判断,它是决策的前提。只有正确的预测,才能作出正确的决策。预测是为决策提供未来的信息,决策如果没有未来信息,就会导致决策脱离实际,从而违背客观规律,这种决策一定失误。因此,要使决策正确,必须搞好预测。

4. 系统性准则。科学的决策必须考虑决策所涉及的整个系统与相关系统,甚至要考虑到周围环境及其相互关系。既要有全局观念,又要符合局部要求,以免造成因小失大、顾此失彼的后患。

5. 可行性准则。决策必须切实可行,要做到经济上合理,技术上可能,市场上需要,实践上可行,即从人力、财力、物力和技术上都是可以执行的。决策是为了指导行动,如果决策不可行,决策就会失去意义。

6. 最优化准则。决策就是从几个方案中选出最优方案的过程,因此,决策必须比较各种方案,选择其中经济效益最好的方案。决策的最优化准则十分重要,决策要考虑长远利益和当前利益的结合、整体利益和局部利益的结合以及经济效益和社会效益的结合,要做到各方兼顾,保证整个系统达到最优化。

7. 应变性准则。决策还要具有应变性,即要对不利因素和应变措施加以全面考虑。决策如果不考虑这些因素,一旦出现问题,就会手忙脚乱,无所准备,甚至造成巨大损失。

8. 风险性决策准则。风险性决策是一种随机型决策,要以效益期望值作为评选方案的标准,要比较每个方案的效益期望值。如果决策目标是效益期望值最大,则效益期望值越大,就是最优方案;反之,如果决策目标是效益期望值最小,则效益期望值最小的方案就是最优方案。

9. 非确定性决策准则。决策时如果存在不能肯定的未来状态,甚至未来状态出现的概率也无法预计,这种情况的决策,叫做非确定性决策。这种决策可根据最小效益值最大准则、最大后悔值最小准则、效益期望值最大准则和相同可能性决策准则,来选择比较合理的方案。

10. 货币时间价值准则。长期投资的特点是投入资金多,时间长,所冒风险大。因此,长期投资决策有两条重要准则:一是货币时间价值准则,二是投资风险报酬准则。不同投资方案的建设年限和使用年限都不相同,资金投入量和回收量也不同,为了正确评价投资的经济效果,必须考虑投资的时间因素,计算资金的时间价值。这样,才能正确评价投资的经济效果,作出正确的投资决策。

11. 投资风险报酬准则。长期投资决策不仅要考虑方案的经济性,而且还要考虑方案的风险性。在两个方案投资报酬率相等时,应选择风险性较小的方案。风险性越大,投资决策要求的投资报酬率越高。

12. 决策的行为准则。为了使决策的实施具有可靠的保证,必须把个人目标融合到团体

的目标中去,以启发决策执行者的自觉性和积极性,为实现决策目标而奋斗。

13. 定性分析和定量分析相结合准则。定性分析主要运用逻辑推理,对不易用数量表示的问题进行判断作出决定。定量分析则对可以用数量表示的问题,通过建立数学模型,运用各种分析技术和优化理论作出决定。只有定量分析而没有定性分析,不能判断决策的性质;只有定性分析而没有定量分析,不能确定决策的数量界限。必须把两者结合起来,才能达到完全的认识,作出正确的决策。

三、规划方面的会计准则

管理会计的基本任务是以货币为主要计量单位,对整个企业和内部单位的经济活动进行决策、规划、控制和评价,更好地帮助管理部门提高经济效益。这里,决策为管理部门优选目标提供依据,规划为明确目标指明具体要求,控制为实现目标提供保证,评价为执行目标作出鉴定。规划和控制是管理的两大基本职能,规划是实施控制的依据,控制是实现规划的手段。没有规划,管理就没有目标;没有控制,管理就无法行动。规划方面的会计准则主要有:

1. 政策性准则。制定规划必须强调政策性,要体现社会主义的发展方向,要符合国家财经方针政策,不允许任何违法乱纪的行为。生产的安排,价格的制定,资金的使用,投资的方向,都要按照政策规定办理。

2. 群众性准则。制定规划必须依靠群众。群众生活在第一线,最了解情况,有了广大群众参加,规划就有了群众基础,就能保证规划的先进性和可行性。规划还要依靠群众去执行,群众有了主动性和积极性,规划的实现就有了保证。

3. 目标管理准则。规划的实质就是实行目标管理,目标管理是一种民主的、科学的管理方法。目标管理要求企业的生产经营活动和各项管理工作都要有目标,用目标来指导企业的整个行动,不仅要有长期的目标,而且还要有短期的目标。在企业内部要实行多层次的目标管理,不仅有生产目标,还要有管理目标,不仅有全厂目标,还要有各车间、班组的目標,形成纵横交错的目标网,把企业的各项工作都用目标联系起来,为实现企业总体目标而协调工作。

4. 综合平衡准则。综合平衡是制定规划的重要准则,企业有总体目标,企业的各个部门又有分目标,总体目标和分目标必须协调一致。在管理会计中,就要通过编制全面预算把各个部门的分目标综合在一起,组成企业的总体目标。为此,要对各个部门的经济活动进行综合平衡,全面安排,密切配合,相互协调,从系统的观点出发,考虑企业总体目标的优化。

5. 以销定产准则。全面预算包括业务预算和财务预算两大部分,其中销售预算是编制全面预算的起点,也是整个预算的基础。企业为了编制全面预算,就要收集各方面资料,采用科学的预测方法,提出销售预算,有些产品的销售量要根据国家计划中指令性计划来确定,有些产品要参照指导性计划来安排,还有一些产品则要根据市场需求来考虑。总之,先要把销售量确定下来,再编制生产预算,接着编制成本预算和销售成本预算,最后才编制财务预算。这种根据以销定产准则编制全面预算的方法,就可以防止产销脱节,使全面预算建立在比较可靠的产销结合的基础上。

6. 多种预算结合准则。为了适应有计划的商品经济的需要,预算编制方法要改变过去单一的固定预算的做法。除了固定预算以外,还可采取弹性预算、零基预算、滚动预算、责任预算等多种预算方法,使预算更好地结合商品经济的需要,发挥其指挥和控制生产经营活动

动的作用。

7. 计划性和灵活性相结合准则。社会主义企业的规划是国民经济计划的组成部分，必须维护国家计划的统一性，企业必须把完成国家计划任务放在第一位，保证按期完成。然后根据市场调节的要求，企业自行安排生产。

四、成本控制方面的会计准则

管理会计中的控制，主要是指成本控制。企业要降低成本，增加盈利，提高经济效益，必须加强成本控制。成本控制要根据规划来实施，要对生产经营过程中的耗费进行严格控制，以保证规划的完成。成本控制方面的准则，主要有：

1. 整体性准则。成本控制必须考虑整体性，要正确处理好国家、集体和职工三者之间的利益关系，产量、质量和成本之间的关系以及当前利益和长远利益之间的关系。当企业降低产品成本，如果不能保证产品质量时，一定要坚持质量第一的观点，决不能用牺牲质量的办法来降低成本。另一方面，也要反对为了片面追求产品质量的某一项次要指标而不顾成本的做法。

2. 节约准则。成本控制必须十分重视节约，要把重点引向人力、物力和财力的节约方面来，处处精打细算，在增收节支、增产节约上狠下功夫，节约一切可能节省的支出。

3. 全面性准则。所谓“全面”，包括三个方面：一是指全过程的控制，二是指全员的控制，三是指全要素的控制。成本控制要做到事事有人控制，处处有人控制，人人都参加成本控制。

4. 责权利相结合准则。在成本控制中，要控制必须有权，否则控制不住；要控制还必须明确责任，否则无人负责。同时，还要结合奖励，做到赏罚严明。

5. 指标归口控制准则。在企业统一领导下，各个职能部门要分工合作，对各项成本指标实行归口管理；同时，要把成本指标层层分解，落实到车间、班组和岗位，层层分级控制，形成一个控制网。

6. 专业控制和群众控制相结合准则。专业控制是指导，群众控制是基础，两者必须很好结合。企业的成本控制工作要由专业部门来组织，成本控制的方法和制度要由专业部门来制订，发生了问题，要由专业部门来帮助解决。所以，没有专业控制，成本控制就会形成自流。但另一方面，成本控制又是一项群众性工作，只有群众参加成本控制，成本控制才有可靠的基础。

7. 积极控制准则。成本控制要采取积极态度，不仅要求达到目标成本，而且应该不断降低成本。成本控制决不能采取消极的态度，应该发动群众，想办法，提措施，帮助大家更好完成任务。

8. 例外管理准则。“例外管理”就是企业主管人员对于控制标准以内的问题，不必逐项过问，要集中力量注意于脱离标准差异较大的“例外”事项。这样，才能使管理人员摆脱日常事务，集中力量去抓主要矛盾，尽快解决管理中的关键问题。

9. 实事求是准则。成本控制必须有一定标准作为依据，制定标准必须坚持实事求是态度。标准过高，群众达不到，丧失了信心，时间一久，就会挫伤群众的积极性。标准过低，迁就落后，职工不用努力，就能达到，成本控制就失去了意义。所以，制定标准必须先进合理，能起到鼓励先进、督促落后的作用。

10. 成本控制三结合准则。成本控制必须以目标成本为根据,把明确目标、实行调节和业绩考核三者结合起来。制定目标是成本控制的前提条件,实行调节是成本控制的实际行动,业绩考核是成本控制的必要手段,只有三者紧密结合,成本才能达到有效的控制。

11. 按成本特性控制准则。成本控制的依据主要是成本的特性。按照成本特性的不同,可以分为固定成本、变动成本和混合成本三种。对变动成本应以单位业务量的定额、标准等为依据进行控制;对固定成本应以固定成本总额为依据进行控制,对于混合成本要进行分解,再分别进行控制。

五、责任会计方面的会计准则

责任会计是企业评价和考核内部各个责任单位对于经济责任履行情况的一种专门方法。责任会计和财务会计具有较大差别:第一,作用不同,财务会计的作用是为了企业向国家报告财务状况和经营成果,作为国家考核企业和税务机关核定税收的依据;而责任会计的作用是为了企业考核内部单位对目标任务的完成情况,作为企业职工奖惩的根据。第二,要求不同,财务会计在方法上要严格按照国家统一会计制度,设置会计科目,登记会计帐簿,编制会计报表;而责任会计则将根据企业本身管理上的要求来考虑,上级没有统一规定。第三,范围不同,财务会计是从整个企业的范围来进行反映和控制的,它强调按产品类别来归集和分类会计信息;而责任会计是从企业内部某个单位或个人的范围来进行反映和控制的,它强调按照某个单位或个人的责任范围来归集和分类会计信息。因此,责任会计具有它本身特有的会计准则:

1. 可检验准则。衡量经济责任的指标,必须可以检验,力求客观,要防止人为偏差。

2. 协调性准则。考核和评价企业内部各个责任单位的经济责任指标,必须同企业的整体指标相协调,要能起到保证企业整体指标完成的作用。避免相互脱节,防止“企业亏损,人人得奖”。

3. 可控性准则。考核责任单位的指标,要以可控制的指标为限,责任单位没有能力控制的指标,不应考核。

4. 可比性准则。责任考核应在相同基础上进行,力求可比。原材料应采用同一价格水平,生产能力应考虑相同规模。

5. 独立性准则。经济责任的考核应以责任单位独立完成任务为主,协作完成的任务应分别考核。

6. 真实性准则。责任核算要力求真实,不得弄虚作假,不得相互包庇。

7. 收入实现准则。当责任单位提供的产品、劳务和半成品,已经转移,并经验收单位认可,质量合格,即可承认收入实现。

8. 费用和收入配合准则。责任会计单位的收入和费用应相互配合,不能只列收入,不计费用;或者只计费用,不列收入。

9. 责任转帐准则。责任单位的业绩如受其他部门工作的影响时,可以办理责任转帐手续,但须经有关部门的批准。

10. 反馈性准则。企业各责任单位对责任预算的执行,要有一套健全的反馈系统,要建立记录和报告制度,及时掌握责任预算的执行情况,以保证责任预算的顺利完成。