

# 国外管理会计理论准则之借鉴

李永丽 刘军巧

(江苏财经职业技术学院 江苏淮安 223003 中国人民银行安徽芜湖分行 安徽芜湖 241000)

**【摘要】**随着市场经济的深入发展,管理会计的作用越来越重要,企业需要适用的管理会计准则。本文在借鉴美国《管理会计公告》和加拿大《管理会计准则》的基础上,提出了制定我国管理会计准则的设想。

**【关键词】**管理会计理论 管理会计公告 管理会计准则

为了应对市场经济的激烈竞争,企业在加强管理工作中必须发挥管理会计的作用,提高自身的管理水平。国外很重视管理会计准则建设,笔者通过对美国《管理会计公告》(简称美国《公告》)和加拿大《管理会计准则》(简称加拿大《准则》)进行研究,以期对我国管理会计准则的完善有所帮助。

## 一、制定管理会计准则的必要性

1. 国外已经建立了管理会计准则或规范、指南等,在经济全球化和市场化的大潮中,我国也必须这么做,也应该完善管理会计准则以对企业内部管理进行规范。

2. 国外提出了一些新的管理会计理论与方法,我国企业已经引进了某些理论和方法,但成效并不理想,有必要对国外的管理会计理论与方法进行深入研究,形成适合我国企业的管理会计理论与方法,从而指导我国企业加强内部管理,提高工作效率,促进我国企业长期、稳定地发展。

3. 长期以来,我国很多企业没有意识到管理会计的重要性,不少企业根本就没有管理会计这个意识,这种状况对企业的健康发展是非常不利的。因此,必须建立和完善管理会计准则,促使企业界重视管理会计,引导企业运用管理会计,发挥管理会计对企业发展的作用。

4. 在那些已初步实施了管理会计的企业,还存在着理论与实践相脱节的问题,要求我们对管理会计准则进行相应的完善,以实现理论与管理实践的结合。

5. 为促进管理会计职业与教育在我国的发展,有必要对其进行全面研究和规范。国外早已出现了管理会计职业,在我国还未真正出现管理会计职业,随着经济社会的发展,企业会日益重视管理会计的作用,管理会计必将走向职业化。

## 二、国外管理会计准则目标和指导思想

### 1. 加拿大和美国管理会计准则之目标。

(1)加拿大《准则》的目标:①评价不同的替代方案,讨论每一个方案的相对优点,以更好地满足特定组织的战略目标需要和在特定环境下的竞争性利益需求。②在契约性环境下,进行资源交易或做出决策都以成本信息为基础,如成本加成补偿合同,要求以成本为基础进行财务评估的保险索赔,要求在市场价格和成本之间进行比较定价,以及创造以成本为基

础进行定价的规范性环境。

(2)美国《公告》的目标:为解决管理会计问题提供指导性原则和建立起管理会计体系,为管理会计师履行其职责提供权威性的准则指南。

在市场竞争日益激烈的环境下,我国的管理会计规范应将加拿大《准则》和美国《公告》结合起来,以解决企业管理会计问题和为管理会计师履行其职责提供行为指南为基本目标,以企业实施战略管理和为企业培育并保持竞争优势提供方法与手段为辅助目标。就当前而言,只有先解决了企业的管理会计问题并规范管理会计师行业,才能更好地为企业服务;也只有基本目标实现了,才能确保更高层目标的实现。

### 2. 加拿大和美国管理会计准则之指导思想。

(1)加拿大《准则》的指导思想是以企业战略管理与决策为核心,即为企业战略决策服务。其内容分为三个部分:成本核算、成本应用和战略管理与控制。前两部分是第三部分的前提和基础,《准则》的指导思想与目标保持一致。

(2)美国《公告》的指导思想是为管理会计师提供执业指南,每一个指南都描述了管理会计师所应承担的职责和所应发挥的作用,能指导管理会计师规范执业。

## 三、加拿大和美国管理会计准则的主要内容

1. 加拿大管理会计准则的内容。加拿大《准则》的成本核算、成本应用和战略管理与控制三个部分,又细分为35个具体准则。其中,成本核算部分从八个方面进行了规范:

(1)成本概念与分类,对成本对象、直接成本、间接成本、成本动因和弹性成本等概念进行了规范,描述了成本分配应遵循的三个原则:恰当分类原则、动因一致原则和因果关系原则,阐述了不同类型组织的成本流程和成本核算制度。

(2)间接成本分配率,主要解决与生产能力有关成本的分配问题,包括分配率的选择与计算。

(3)联合成本,关注的是联合成本的分配问题,并提供了多种可选择的分配基础,如销售收入、可实现净利润、固定利润率和净资产收益率等。

(4)间接成本,要求间接成本分配按照成本性态进行恰当分类,并遵循上述成本分配的三个原则和成本效益原则,还提

供了成本动因的选择方法。

(5)辅助部门成本,描述了以部门和作业归集与计算辅助部门成本,并建议采用多步骤分配和交互式分配。

(6)产品成本核算方法,描述了分批法和分步法。

(7)成本分配基础,描述了经济业务、期间和密度(费用比例)三个基本的成本动因。

(8)成本估计,阐述了成本估计的分析法和账户法。成本应用准则对资本预算、预算编制、战略成本管理、成本核算工具和特别成本报告等方面作出了规范。战略管理与控制准则主要阐述了不确定性、战略业绩评价、转移价格、道德控制系统和激励问题等。

2. 美国管理会计的内容。美国《公告》分为55个部分,每个部分又分为:目标、术语、概念、惯例与方法和管理会计活动。这些内容可归纳为:

(1)基本概念方面。美国《公告》明确了管理会计的定义,阐述了与管理会计概念相关的关键术语,阐述了管理会计师的定义与职能。在成本和计量方面,有直接材料成本、直接人工成本和间接生产成本等指南,并对各种成本的概念和定义,以及相应的成本对象和成本归属做出了明确的规定。

(2)成本管理方面。美国《公告》规定了有关间接成本的计量、分摊和管理,如服务和管理成本的分配、仓储成本管理和后勤成本管理等,并阐述了各种间接成本的范围,介绍了间接成本归集时间、分摊方法等。

(3)成本应用的工具与方法方面。美国《公告》阐述了全面质量管理 and 作业成本法(ABC)等成本应用和管理工具。在全面质量管理指南中,介绍了全面质量管理的实务操作原则与方法,阐述了全面质量管理实施前的准备工作、实施细则和实施中的保障问题;在作业成本法指南中,提出了关于设计和实施ABC系统过程的总体看法,指出任意规模和不同类型的组织都可以引进ABC系统,以及管理会计师在实施ABC系统过程中的重要作用;在成本管理与应用的组织环境和技术环境方面,如共享服务中心的建立,美国《公告》详细阐述了共享服务中心的基本原理、范围、相关定义和共享服务中心的实施与实施过程中的问题及解决办法等。

(4)管理会计师的职责与教育方面。美国《公告》规定了管理会计师的职责和道德行为,在履行职责过程中,要求管理会计师必须具备相应的知识和技能,并依据职业行为道德标准对其行为做出相应的评价,这些要求体现了美国《公告》的指导思想与目标,即以管理会计师的基本职能为核心,为管理会计师履行职责提供行动指南。

#### 四、制定我国管理会计准则的建议

##### 1. 借鉴加拿大和美国制定管理会计准则的经验。

(1)有专门的准则制定机构。各国对准则制定机构的选择因各国的政治、经济、法律和文化背景的不同而不同。判例法系国家一般选择职业组织模式,而大陆法系国家一般选择政府制定模式。美国的《公告》是由美国的管理会计师协会(IMA)发布的,加拿大的《准则》是由加拿大的管理会计师协会(SMA)发布的,两国都采取了民间职业组织模式,这与两

国的政治经济制度以及管理会计本身的特点是分不开的。

(2)有严密的制定程序。美国《公告》和加拿大《准则》的制定程序分为五步:拟定计划、研究方案、组织起草、提出征求意见稿和批准与发布实施。

(3)群策群办、集思广益。美国《公告》、加拿大《准则》在制定过程中注意广泛听取社会各界的意见,如邀请注册管理会计师和管理会计实务界人士讨论美国《公告》、加拿大《准则》初稿,使之完善。这些做法值得我们借鉴。

2. 我国管理会计准则的制定模式。我国管理会计准则采取何种制定模式,应结合我国的政治、经济、法律和文化背景以及管理会计在我国的发展现状来确定,同时可借鉴国际上如美国和加拿大的经验。笔者认为,我国目前应采取以政府为主、民间为辅的制定模式,待条件成熟后可过渡到以民间为主、政府为辅的制定模式。在前一种模式中,政府主要发挥组织作用,倡导相关准则的制定和监督准则的实施,民间机构主要负责拟定准则的具体内容;而后一种模式,在其中发挥主要作用的是民间组织,政府只负责准则的辅助性工作,在准则的执行过程中发挥监督作用。两种模式所不同的是制定准则主导权和准则适用的范围。在政府为主模式中,准则应对一般企业都适用,其内容相对狭窄;在民间为主模式中,准则的适用范围应为各种类型企业,其内容应更广和更具体。

3. 我国管理会计准则的内涵。加拿大《准则》和美国《公告》都涵盖了成本会计、财务会计、管理会计和公司治理等领域的相关内容,不同的是美国《公告》纳入了环境会计、金融工具、网络电子商务和综合竞争力培育等内容,从而丰富了其内容,并为管理会计师履行其职责提供了方法和手段,也为管理会计实务的发展提供了技术支持。可见,与加拿大《准则》相比,美国《公告》更具有技术性、实务性和时代性。此外,美国《公告》比加拿大《准则》更全面、详细和具体。

借鉴加拿大和美国的管理会计准则,并结合我国的企业实际和管理会计在国内外的最新发展,我国有必要制定管理会计准则、规范或指南,它应包括三个方面的内容:①管理会计基本要素的规范,包括管理会计的含义、目标、信息质量和一般原则等;②管理会计基本活动的规范,包括成本核算、成本应用和战略管理与控制等;③管理会计职业与教育,包括管理会计师的职业道德和职业知识体系、管理会计职业机构的建立与发展以及管理会计职业教育等。

#### 主要参考文献

1. 葛家澍,林志军.现代西方会计理论.厦门:厦门大学出版社,2002
2. 郑石桥,李宁立.关于管理会计研究的若干思考.财会月刊(理论),2006;2
3. Kaplan R.S..The evolution of management accounting. The Accounting Review USA,1984;7
4. 毛付根,王光远.管理会计国际惯例.北京:中国人民大学出版社,1997
5. 罗伯特·S.卡普兰,安东尼·A.阿特金森著.吕长江译.高级管理会计.大连:东北财经大学出版社,1999