

对管理会计及其应用的“溯本正源”

山东潍坊学院 王玉娟

【摘要】 管理会计几乎从引入我国以来就充满争议,其中争议最大的是管理会计的应用问题。本文在分析管理会计的本质、内涵、特性的基础上为其“正名”,指出:只有正确认识管理会计及其应用,才能真正发挥管理会计的职能,使其为企业管理提供信息服务。

【关键词】 管理会计 财务会计 应用

管理会计是 20 世纪初伴随着泰罗的科学管理理论的产生而产生的,并随着经济的发展在国外的企业中得到了推广运用和发展。管理会计在我国企业中的运用是在 20 世纪 70 年代末伴随着管理会计理论开始的,现在一般的企业均运用了责任会计,但大部分企业对全面预算、风险分析、差额分析、企业员工业绩评价等运用不多。管理会计在我国并没有引起多数企业的重视,大多数人认为,管理会计“用非所书,书非所用”,甚至要取消会计学专业中的管理会计课程,有财务管理课程即可。那么,市场经济是否还需要管理会计,管理会计的发展前景又如何呢?笔者认为,只有正确地把握管理会计的内涵,合理评价管理会计在企业中的应用,才能真正认识管理会计,管理会计才能有一个理论与实践紧密结合、真正居于价值管理核心地位的发展前景。

一、管理会计方法在西方并没有得到普遍应用

目前人们普遍认为,管理会计诞生于西方,以西方高度发达的经济为背景,在西方得到了高效、普遍的应用。而我国管理会计的应用与西方差距较大,让人信心不足。

管理会计方法的应用,通常是指教科书上包含的一套方法。公司组织活动和管理过程的内在要求,具有一定的稳定性。但企业的经营环境是变化的,企业的财权安排也要随环境的变化进行随机的调整。财权的划分在各利益相关者之间并不是很清晰,需要各利益相关者灵活掌握。当下放财权有利时,应多下放一部分财权;当下放财权过多有损企业利益时,应及时收回一部分财权。这就需要企业的财权安排有一定的灵活性,根据环境及形势的需要加以调整。

主要参考文献

1. 李心合.利益相关者财务论.会计研究,2003;10
2. 杨瑞龙,周业安.企业利益相关者理论及其应用.北京:经济科学出版社,2000
3. 张兆国等.论利益相关者合作逻辑下的企业财权安排.会计研究,2004;2
4. 何自力.公司治理:理论、机制和模式.天津:天津人民出版社,2006

法的应用。但因国内外管理会计教科书的内容不同,讨论的应用范围也不同。我国不把成本会计包含在管理会计中,但西方(主要指美国)管理会计入门课程所用的教科书中,成本会计是一个主要部分。管理会计是管理学院各系学生必修的,会计系的学生还必须继续修一门成本会计。在美国,管理会计与成本会计的关系,近乎“你中有我、我中有你”。我国的情况则有所不同,管理会计和成本会计都是会计系学生的必修课,学生先学成本会计,再学管理会计,对于成本会计中已经介绍过的内容,管理会计就不再讨论了。这会使人们认为,管理会计是成本会计以外的另一套方法。

根据调查,即使在管理会计起步较早的美国、英国、日本等国家,管理会计的定量分析工具用于实践的比例仍然很低。据国外有关资料显示,美国的企业中应用成本会计的比例非常低,在 20 世纪 80 年代大约是 10%。1985 年,美国著名的电脑公司惠普公司并没有采用标准成本,而这时管理会计已历经几十年的发展历程,可见我们通常所说的“管理会计在我国的应用远远落后于西方”,也并不一定准确。

二、正确把握管理会计的内涵,认清其本质

1. 会计的发展史表明,最早期的会计就是管理会计。从会计的起源来看,会计原先只是“生产职能的附带部分”,但是,会计一开始就是以服务于经营管理为目的而产生的。当然,在经营管理职能尚未同其他基本职能完全分开的情况下,会计这种“服务于经营管理”的目的并未引起人们的重视。因此,如果将管理会计定位于为企业经营管理提供内部信息,那么,会计一开始就是管理会计,尽管早期笼统地称之为“会计”。

2. 现代企业会计的“同源分流”。随着金融市场与现代公司制度的产生与发展,会计信息系统产生了“同源分流”,形成了财务会计与管理会计两个相对独立的领域。

财务会计主要是立足企业,面向市场,通过提供定期的财务报表和其他财务报告,为企业的利益相关者服务。金融市场和现代公司制度的产生和发展,使得信息使用者多元化。财务会计正是从这些不同信息使用者的利益和要求出发,通过提供各种财务报表来满足利益相关者的不同需要,由此产生了以财务报表为中心的“会计观”的。从一定意义上讲,财务会计

是一种社会化的会计,其提供的信息是一种社会化的公共产品。

管理会计则不同,它继续保持原有“阵地”,主要是为企业内部经营管理服务,即为企业管理部门的管理决策和有效经营提供相关信息。如果说财务会计是以财务报表为中心的“会计观”,那么,管理会计就是以经营管理为中心的“会计观”。如果说财务会计是社会化的会计,那么,管理会计就是个体化的会计,它只为特定信息使用者提供相关信息。

3. 财务管理并不能取代管理会计。由于研究对象、研究目标的相关性及理论工作者对其研究领域的不断拓宽,就目前课程内容来看,财务管理与管理会计确实存在着“交叉”、“重叠”现象,但二者是两门独立的学科却是毋庸置疑的。二者的本质区别如下:

其一,管理会计和财务管理的工作侧重点有着显著的区别。管理会计为管理者提供如何加强内部经营管理的会计信息,侧重于生产经营,其工作范畴着眼于企业的日常经营管理活动;而财务管理为企业如何保持良好财务状况的手段和措施,侧重于资本经营,其工作范畴着眼于资金活动本身的管理。

其二,管理会计与财务管理的具体对象有区别。从表面上看,管理会计与财务管理的对象都是价值运动或资金运动,即能够用货币表现的经济活动,但深入分析就会发现两者的不同。管理会计是从量的角度对其进行规范,一方面表现为对产品成本的反映,另一方面表现为对未来的筹划。而财务管理则是从质的角度对资金实体的运动及其所体现的货币关系进行规范,它是对货币运动的直接管理行为,具体表现为货币的取得、运用、分配及规划等。

由此可以看出,针对企业不同的信息需求产生了不同的企业会计。同时,管理会计的发展史也强有力地证明了管理会计不是空中楼阁,而是顺应历史潮流必然产生的。管理会计有其学科的独立性。为了适应经济的发展,管理会计不可能被取代,也不可能消亡。

三、从管理会计的特性看管理会计的应用,为管理会计的应用“正名”

管理会计侧重于为企业内部经营管理服务,这一职能的发挥直接受企业组织的结构或体制以及企业所面临的市场环境的影响。与具有社会化特征的财务会计不同,管理会计具有企业化(个性化)和行为化特征,管理会计在实践中的应用充满个性化色彩,它是理性、非理性的统一。管理会计理论与方法体现了理性的一面,而这些理论与方法的具体应用则体现了非理性的一面。管理会计的特点之一——“相关信息适时地提供给相关的人”充分体现了其非理性的一面。管理会计理论与方法的有效应用涉及人的因素。由于引入了“人”的因素,就涉及人的价值取向与行为动机,管理会计的应用面临管理人员的形象思维与管理情景两个问题,这也导致了管理会计理论与方法难以像财务会计那样能够直接应用于企业。

现代企业面临复杂而变化的内外部环境,管理会计理论

难以告诉企业管理人员如何应用它,应用的智慧在管理会计理论之外,这是一种感悟与体验。它涉及管理人员面对企业经营环境的职业判断问题。美国企业家保罗·盖蒂在《我的经营心得》一书中写道:“感觉、直觉、意愿和下决心的能力,这些都是超一流老板的特征,它不具学术性,不是从曲线上推导出来的,也不是从迷惘的市场研究或电脑中找得出的”。

从总体上看,财务会计可以直接应用于企业实践,也许受到这种认识的影响,人们期望管理会计也能像财务会计那样能够直接应用于企业实践。然而管理会计的特性决定了它不能像财务会计那样直接用于企业实践。这种期望落差影响了人们对管理会计在我国企业应用的认识和判断。众多调查表明,管理会计在我国企业的应用并不是十分普遍。我们还应当看到,管理会计本身是一种思维和理念,要指出企业在哪些具体方面应用了管理会计理论与方法是很难的。有些企业实际上已经应用了管理会计,但并没有加以总结,这在一定程度上影响了调查结果。

管理会计与财务会计不同,它不具有强制性,其应用与否以及应用程度完全取决于各个企业的内在意愿和要求。在传统的计划经济体制下,外部政策驱动是企业应用管理会计的重要原因。20世纪90年代以前的管理会计侧重于企业内部,没有明显的市场特征,主要是责任会计。20世纪90年代后,在市场经济环境下,市场竞争的外部压力促使企业运用管理会计,管理会计在我国企业的应用有所突破,如邯鄲钢铁集团公司实行的“模拟市场核算,实行成本否决”,可谓是管理会计在我国企业应用的典范。

管理会计的应用依赖于我国企业管理体制的转变,依赖于现代企业制度的建立,依赖于市场经济秩序的完善,也依赖于市场压力对企业的推动。而从目前来看,我国尚不具备管理会计普遍应用的市场环境和企业制度。可以说,管理会计在我国企业的应用不够广泛并不是管理会计本身的问题,而是因为市场外部环境、企业管理体制存在问题。

总之,管理会计的应用必然因市场环境的不同而不同,因企业管理人的理念不同而不同,它不可能像财务会计那样“应用广泛”。因此,理解管理会计的特性是认识管理会计在企业有效应用的基本立足点。

随着我国改革开放政策向纵深方向延伸、市场环境不断完善,管理会计将大有作为,具有广阔的应用空间。企业应该充分认识管理会计的特性,转变观念,结合企业具体管理情况,积极探索管理会计理论与方法在我国企业的应用途径,并创造性地加以应用。管理会计的运用,并不囿于形式,只要与企业内外环境相适应、与企业管理体制相配合,就能够在企业中发挥重要的作用。

主要参考文献

1. 余绪缨. 管理会计学. 北京: 中国人民大学出版社, 2005
2. 胡玉明. 面向 21 世纪的中国管理会计发展趋势. 对外经贸财会, 1999; 1
3. 费文星. 西方管理会计的产生和发展. 沈阳: 辽宁人民出版社, 1990