

企业管理会计的应用分析

刘冠雄

笔者就某省企业管理会计应用情况进行问卷调查,并在调查分析的基础上总结具有中国特色的企业管理会计应用现状、存在问题,进而尝试研究探讨管理会计在我国的发展。

一、调查问卷设计与分析

(一) 研究的问题及问卷设计

本次调查研究的问题主要有三个:一是分析管理会计在企业中的应用现状;二是分析管理会计在企业实际经营管理活动中应用受到限制的原因;三是分析提出合理的改进建议。问卷内容主要集中在四个方面:成本习性的划分和应用;短期经营决策和长期投资决策;全面预算的编制;责任会计的建立和执行。

(二) 调查情况说明

本次调查发出问卷164份,收回117份,其中有效问卷80份。

在有效问卷中,按单位性质分,国有企业、私营企业、外资企业和其他性质企业分别占比为61.25%、25%、10%和3.75%。按企业规模分,大中型企业占比56.25%,小型企业占比43.75%。按所属行业分,涵盖了制造业、建筑业、农业、旅游业、餐饮业等。

(三) 调查结果分析

1. 本、量、利分析。本、量、利分析是管理会计最基础的理论知识,如果该理论的应用都受到了限制,那么

管理会计的其他理论知识在企业中的应用必然受到限制。调查显示,有65%的企业定期测算了保本点、保本额,但还有35%的企业没有定期测算保本点、保本额,这个比例是不理想的,说明有些企业还没有应用管理会计。按照理论,在公式 $px-(a+bx)=P$ (单价为 p ,销售量为 x ,固定成本为 a ,变动成本为 b ,营业利润为 P)中,当 $b > p/2$ 时,各因素对利润的敏感程度次序为 $p > b > x > a$,当 $b < p/2$ 时,各因素对利润的敏感程度次序为 $p > x > b > a$,理论上单价应该是最灵敏和最受重视的,但调查结果却是 $b > x > p > a$ 。笔者认为出现这种现象是因为在现实的经济条件下,短期价格一般是由市场供求决定的,企业想通过改变产品价格来增加企业的利润是不现实的。至于变动成本和产销量,企业可以在这些方面做些改变,增加产品销售量,从而降低产品成本,提高企业利润。固定成本有一部分是约束性成本,是维持企业生产能力、盈利能力和长远目标的必要成本,允许改变的范围不大,所以仅有10%的企业在作决策时重视固定成本。对于测算保本点通常采用的方法,调查显示43.75%的企业选择了综合毛益率法,36.25%的企业选择了主要品种法,这是比较合理的,因为综合毛益率法比较科学、准确,而主要品种法简单、

易于应用。

2. 短期经营决策与长期投资决策应用的分析。被调查企业中,55%的企业关注相关成本,42.5%的企业关注机会成本,35%的企业关注付现成本,这些都是决策时必须考虑的因素,但只有25%的企业考虑了增量成本。实际上,增量成本对于做决策是非常重要的。另外还有8.75%的企业关注沉没成本,而沉没成本与决策无关。从此组数据可以看出,企业的财务人员不清楚这些成本的涵义,也不清楚哪些成本与决策有关,哪些成本与决策无关。在产品定价策略上,56.25%的企业采用了成本加成法,40%的企业采用了竞争导向法,其他方法的采用都普遍较少,这方面比较正常,因为这两种方法既科学又比较适用。在长期投资决策的动态指标中,动态回收期法、净现值法、内含报酬率法选择较多,选择使用净现值法和现值指数法仅有6.25%和16.25%,选择比例有些偏低,而实际上这两种方法是比较科学和简单实用的。

3. 经营计划(预算)编制与运用的分析。对于预算制度的完善情况,只有30%的企业有措施,62.5%的企业正在逐步完善,还有7.5%的企业没有相应措施。对于经营计划的试编过程,一般理论上应该先由最熟悉自身情况的基层领导编制自己或分公司的

经营计划,再逐级呈报审批,最后由最高层根据企业的战略修改审批。结果显示,56.25%的企业选择了逐级呈报审批,26.25%的企业选择了最高层直接编制,预算编制程序尚待改善。

4.成本核算与费用管理的应用分析。责任会计要求适当分权管理,因为基层领导最了解具体情况,他们参与管理更符合客观实际也更及时有效,而且有利于提高基层工作人员的积极性,减轻高层领导的工作负担。但调查显示只有21.25%的企业采用了分类授权,66.25%的企业采用了统一管理制度,可见大多数企业没有认识到责任会计的重要性,没有加强责任会计的执行。建立资金中心的主要目的是使企业内部资金能够集中使用,从而创造更大的资金使用效益。但是21.25%的被调查企业没有建立资金中心,笔者分析这主要是中小企业。对费用的分配情况应具体情况具体分析,不能一概而论,要结合企业的实际情况来选择最适合本企业的方法。费用按年下达,期间比较长,数额可能不太准确,但是却比较简单;而按月下达分配和管理都比较细化和严格,有38.75%的企业选择了按月下达,说明企业对资金的管理比较精细,对费用的管理比较严格。责任会计是企业为了强化内部经营责任而实施的一种内部控制制度,是把会计资料同各级有关责任单位紧密联系起来的信息控制系统。这种科学的技术方法只有35%的被调查企业建立和应用,43.75%的企业尚未建立,说明费用管理和责任会计制度都有待加强。

5.资金管理的应用分析。企业内部资金有偿使用有利于划清各个部门或责任中心的责任,从而准确进行业绩考核和评价。但调查显示还有15%的企业的内部资金是无偿使用的。就现金的收支计划编制方法而言,除了

27.5%的企业形式不确定外,有45%和27.5%的企业分别采用定期编制先进计划和滚动编制先进计划这两种方法。前者计划执行起来比较方便,但是对于所有的会计期间来说不具有连续性。后者在编制和执行方面都不容易,但是对于整个会计期间的资金使用情况有一个连续的反映。从目前的调查结果来看,多数企业的资金管理还不尽如人意。

6.业绩考核应用的评价。有87.5%的企业建立了业绩考核制度,但只有50%的企业全面实施了考核制度,有37.5%的企业有考核制度却不能严格执行,这样不仅不能达到预期的效果,还可能浪费人力物力。对于企业的考核方式,57.5%的企业选择了定量与定性相结合的方法,还是比较理想的,因为定量和定性分析各有利弊,定量分析虽然比较准确,但是成本比较高,对于一些不重要的指标进行定量分析不符合成本效益原则,定性分析虽然比较简单,但是不够准确,所以将两者结合起来,就能扬长避短。

7.限制管理会计推广应用分析。调查显示,大部分企业的财务人员认为限制管理会计推广应用的原因主要是管理体制不健全、重视不够、会计人员素质低和理论与实际脱节,另外传统思想的束缚、企业规模小和成本大于效益也起到了一定抑制作用,从这个调查也可以看出一部分财务负责人对管理会计的应用现状不满意。

二、结论与建议

(一)管理会计实际应用现状的基本结论

1.应用不广泛。管理会计仅在经济发达地区、上市公司、内地的大企业得到了一定程度的应用。在国有企业和外资企业中的应用比私有企业要普遍,在制造业和建筑业中的应用比

在服务业中应用要广泛。

2.应用不深入。管理会计的部分理论与方法在工商企业的经营管理中得到初步应用,但还有许多有助于加强企业内部管理、提高微观经济效益的管理会计内容并未进入实质性的应用阶段,没能在现代企业的内部管理中发挥作用。比如成本习性划分的比例比较高,但是建立和执行预算制度、责任会计的比例却比较低。

3.应用不协调。部分管理会计内容尽管在实际工作中得到了初步应用,但它们基本上处于零星分散状态,尚未形成一个真正意义上的管理会计信息系统。比如预算制度已经比较完善,但是企业责任会计和业绩考核制度的建立情况却不完善,或者是建立了却不能严格执行。

(二)进一步推进管理会计在我国企业中应用的建议

1.改变传统观念,培养企业领导人管理会计意识。建议政府有关部门在组织企业领导人培训、经济师、会计师等职称考试中适当增加管理会计方面的知识。

2.进一步加强管理会计教育,提高会计人员素质。重视管理会计学科的高等教育,改革现有的管理会计教材,解决成本会计、管理会计、财务管理内容重复的问题,引进案例教学方法,增强所学模型的实用性。在会计人员的继续教育和职称考试中适当增加管理会计内容,推动管理会计人员的培育。

3.加强典型案例研究,走理论与实务紧密结合之路。总结我国企业开展管理会计的典型案列,形成具有中国特色的理论与实践相结合的研究成果,以适应企业转型升级。

(作者单位:北京航空航天大学经济管理学院)

责任编辑 鲍双双