

试析我国管理会计研究 与国际惯例的差距

李守明 董琼慧 唐有瑜

管理会计是20世纪初伴随着泰罗的科学管理思想的产生而产生的,并随着经济的发展在企业中逐步得到推广、应用和发展。我国对管理会计的应用是在70年代末和80年代初随着西方管理会计理论的传入而开始的,在企业中应用的历史并不长。总体看,由于各种原因,目前管理会计在我国的理论研究及应用上是不尽如人意的。本文试图从认识、内容、组织三个方面来分析我国管理会计研究与国际惯例之间存在的差距,并总结现阶段我国企业应用管理会计的特色,以期研究寻找一条理论与实践并重的可行之路。

一、认识上的差距

管理会计自产生以来已有将近一个世纪的历史,并从20世纪50年代以来得到了迅速的发展,它不断吸收现代管理科学和相关学科的研究成果,内容逐步完善,应用范围逐步扩大,作用越来越明显。现代管理会计在西方已成为一门

系统的、规范的、相对独立而又不断发展的学科。然而在我国,管理会计自引进以来并未真正被人们所接受,在企业中尚未得到深入广泛的应用,甚至学术界对管理会计的定位还存在多种争议。

1、存亡之争。管理会计能否作为一门独立的学科而存在,一直是国内学者争议的话题之一。有的学者认为,“管理会计实际上应是财务管理学的一个分支,具体可称为财务决策学或财务控制学,而不是管理会计学……管理会计学可不必单独成科。”有的学者则认为,管理会计应该单独成科。从管理会计对会计学的贡献来看,现代管理会计的出现,使得已有500年发展史的现代会计,似乎成了一门新兴科学,使得传统会计从“记账一报账型”转化成“计划一控制型”,对会计学的发展做出了巨大的贡献。从管理会计内容来看,它完全冲破了传统会计条条框框的束缚,广泛吸收了现代行为科学、管理科学、现代数学和系统理论的基础理

远(吴忠仪表的行权方式最早也要第三年),对员工不但没有激励作用,反而引致抵触情绪;如果比例过低,员工得到的风险收入可能低于其付出努力的机会成本,同样也起不到应有的激励作用。第三,员工的薪酬结构比例、薪酬数量的确定不仅要根据企业的业绩和员工的努力,还要考虑劳动力市场上同类人才的报酬、公司所在行业的特征、公司在行业中的地位、公司的发展阶段等外部因素进行综合评定,达到激励员工并招揽更优秀人才的目的。

5、采用期权、期股计划后对公司财务与会计的影响。如何在传统的财务报告中反映和体现报酬计划的实施状况和对公司收益的当期影响、股权比例的变动造成的股票价格稀释效应;如何考核报酬计划是否达到预期效果以及相背离的程度;在哪些情况下应对报酬计划进行调整、修正;以及如果企业采用股票回购方式发放股票期权,财务会计以及现行的法律法规所面临的诸多问题,这些都会对传统的企业财务与会计在理论和实践两方面带来巨大的冲击。

6、公司经理选择问题。吴忠仪表模式只是试图解决对高层管理人员和技术骨干的激励约束问题,其并不能解决人才的选择问题。目前相当一部分的国有企业的经营者仍由行政任命,没有经过市场的评判和检验,缺乏压力和危机意识,这是与期权、期股的本质要求格格不入的。从这一点出发,我们必须建立健全内部法人治理结构,培育经理市场,建立有效的业绩考评体系,形成一种公平的、竞争性的人才的筛选、淘汰机制,保证真正有能力的人成为企业家。

7、建立、完善有关法规。由于法规往往具有一定的滞后性,目前我国实行期权、期股和员工持股公司受让国有股计划还没有法律、行政法规和有关部门的规定。实施这些计划需要政府哪些有关部门审批,怎样的审批程序才能使之合法化等问题,包括有关的税收政策也尚不明确,需要有关部门在借鉴国际成熟经验基础上,尽快出台相关政策、法规。

责任编辑 王教育

论,形成一门新兴的多学科交叉的学科。因此其必然与许多学科都存在密切的关系,但这并不影响管理会计学科的独立性,它本身亦具有自己独特的理论和方法,只是有待进一步完善。

2、包容之争。经统计分析发现,财务管理、管理会计、成本会计三者之间在内容上的交叉重复率达60%以上,管理会计的绝大部分都重复出现在成本会计和财务管理的相关内容之中。那么,应该如何尽可能减少这种重复性呢?学术界对管理会计是否应包容在成本会计和财务管理之中各自有不同的见解。第一种是三足鼎立,即这三者尽管有内容上的交叉,但不影响各自的独立。这一观点认为管理会计在处理信息的观点和方法上有自己的特色,在决策科学化,控制考评业绩方面更有着广阔的研究领域,是不能被成本会计、财务会计所代替的。第二种是主张兼并,取消管理会计。即将管理会计中与成本相关的内容,如成本习性、变动成本法、成本预测、本量利分析、决策成本、质量成本、责任成本纳入现有的成本会计中,更名为成本管理会计。同时,在兼并观下,将管理会计中与成本无关的内容,如短期经营决策、长期投资决策、预测控制、责任会计等,剥离到财务管理中去。通过将管理会计内容的合并与分立,在某种程度上消除了三门学科的重复性,但是管理会计的预测决策及评价考核控制的功能被削弱了。

二、内容上的差距

1、定义。美国管理会计公告中将管理会计定义为“向管理当局提供用于企业内部计划、评价、控制以及确保企业资源的合理使用和经营责任的履行所需财务信息的确认、计量、归集、分析、编报、解释和传递的过程”。而我国教材中一般认为,管理会计是指以强化企业内部经营管理,实现最佳经济效益为目的,以现代企业经营活动为对象,通过对财务信息的深加工和再利用,实现对经济过程的预测、决策、规划、控制、责任考核评价等职能的一个分支。将以上两个定义进行对比,我们不难发现,前者强调了管理会计是对所需会计信息的确认、计量、归集、分析、编报、解释和传递的过程,后者只认为管理会计就是对财务信息的深加工和再利用。很明显,后者相对缩小了管理会计的研究范围,限制了管理会计的深层次发展。

2、框架。美国管理会计实务委员会一直致力于建立管理会计的基本理论体系——管理会计的框架,它包括目标、术语、概念、惯例与方法、会计活动管理六大主要内容。美国管理会计公告中分别对这六类进行了详细的说明。建立管理会计框架,如同建立财务会计框架一样,对确定管理会计的理论基础,促进管理会计不断发展和推广与运用具有积极的意义。我国各种管理会计教材中均以介绍管理会计的各种方法为主,很少涉及管理会计的理论基础问题,有关这

方面的文章也是寥寥无几,建立管理会计框架结构更无从谈起。

3、职业。西方管理会计形成以后,为充分发挥其职能作用,帮助企业管理当局提高经营管理水平和经济效益,英、美等西方国家的会计界推进了管理会计的职业化,并逐步形成了管理会计师职业。英、美管理会计师,必须先通过专门的“管理会计资格证书”考试,取得资格后才能执业。经过考试的激励与选拔,形成了一个高素质的管理会计师团体。不论是在英国,还是在美国,取得特许管理会计师或管理会计师资格,就意味着具有较高的社会地位,有更多的机会获得企业的高层管理职位。在我国多数企业中,只有会计人员和财务人员两大类,管理会计的任务与职能基本上由财务部门和成本核算部门分担,没有一个专门职能机构履行管理会计任务,也没有专职的会计人员执行管理会计职责,管理会计师职业也只能是镜中花,水中月。

4、职业道德。任何一个职业都存在职业道德,或明文规定,或约定俗成,或兼而有之。我国目前根本没有管理会计师这个职业,管理会计师的职业道德当然也就无从谈起。美国管理会计师已形成一个庞大的职业团体。1982年,全美会计师协会颁布了《管理会计师职业道德标准》。管理会计师在对其服务机构、专业团体、公众及其本身履行职责时,必须遵循职业道德标准,这也是实现管理会计目标的有机组成部分。该职业道德标准包括技能、保密、廉洁公正、客观性以及道德行为的解决五大项,约束了管理会计师的行为,也使管理会计师提供的信息具有较强的可信性,为管理会计师职业发展奠定了良好的道德基础。

5、应用。西方发达国家管理会计不仅在工商企业得到广泛应用,而且在银行业和服务业得到推广并且成效显著。与之相比,管理会计在我国企业的应用极为有限,大量的技术方法并没有在实践中真正得到应用。有调查表明,我国管理会计主要应用于以下五个领域:(1)成本会计系统;(2)短期决策;(3)资本预算;(4)标准成本核算;(5)管理控制。值得一提的是,一般企业均运用了责任会计的管理模式。但是,大部分企业对全面预算、风险分析、增量分析、长期投资决策方法、企业员工业绩评价等知之甚少,企业会计人员仍缺乏管理会计的基本观念,更谈不上应用这些方法去参与经营管理。总体上讲,管理会计在我国没有得到足够的重视和普遍的应用,这与发达国家相比,还存在着相当大的差距。

三、组织上的差距

1、无组织。现代西方国家一般均有管理会计师协会作为管理会计师的专业组织,如美国的管理会计师协会、英国的特许管理会计师协会、加拿大的管理会计师协会。这些专业组织的成立推动了管理会计在企业中的应用与发展。国

际会计师联合会也设有管理会计专门委员会。这些组织通过制订管理会计公告,定期召开管理会计研讨会等非强制性的方法,引导全社会的管理会计研究,解决管理会计实践中的新情况、新问题、新方法,吸收有关力量构建理论体系和实务操作规范,大大推进了管理会计这门学科的发展与完善。令人遗憾的是,我国直到去年才在中国会计学会下设立有一个研究管理会计的专业小组。我们认为,有必要借鉴发达国家的经验,像建立中国会计学会和中国注册会计师协会那样,成立专门的管理会计机构以推动其发展。结合我国实际情况,目前可先在中国会计学会下设置单独的委员会来进行管理会计的研究。这将会使我国管理会计的应用与发展在新世纪里走进一个崭新的春天。

2、无系统研究。这首先表现在我国既没有一个专门机构来研究和指导管理会计工作,也没有专业化的管理会计师队伍,各种学术或职业组织几乎都未将管理会计列为其重要的工作议题。当然也就无法展开对管理会计的系统研究。其次,从西方国家的管理会计专业机构看,都有自己的管理会计刊物,例如英国特许管理会计师协会出版《管理会计》月刊、《管理会计研究》季刊,并负责发布《管理会计正式术语》。我国台湾和香港也成立了管理会计学会并发行《管理会计》杂志。我国目前还没有单独出版有关管理会计的期刊,只是有少数杂志上设有管理会计这一专栏。最后,从管理会计的研究领域看,我们只注重财务会计所提供的数据即企业内部信息,忽视企业外部市场信息,使其研究的视野过于狭隘,从而无法进行有针对性的系统研究。中国会计学会分别在1997、1999年两次举办“管理会计与应用”有奖征文活动,在一定程度上激发了对管理会计的研究热情,有助于管理会计研究的深入和系统化,但这还远远不够。国外管理会计的研究已经非常深入,并且已经从传统管理会计研

究开始转向战略管理会计研究,这不能不引起我们的关注。

3、无后起之秀。缺乏管理会计师的考核选拔机制使我国管理会计研究显得后继乏人。从1999年《会计研究》杂志发表的论文来看,在其总共刊发的137篇稿件中(包括各种文章、译稿等),只有10篇是关于管理会计的(包括成本会计在内),仅占总数的7.28%。这对于传统会计领域一大分支的管理会计显得极不相称。同时,我们现在绝大多数从事管理会计研究的人员是毕业于财务会计专业,在思维方式上受财务会计的束缚很多,无法将现代信息技术、高等数学、各种相关预决策模型真正与会计学知识结合起来,也阻碍了我国管理会计研究的深入发展。我国管理会计研究领域除余绪绪、李天明等几位前辈名师外,至今还未出现有影响的后起之秀,这未免令人遗憾。因此,我们认为管理会计的研究应吸收具有交叉学科知识背景的人才,如鼓励理工科毕业生报考会计专业研究生等,在名师指导下进行系统深入的研究,以尽快改变我国管理会计目前的落后面貌。

以上对比分析,不是仅仅为了找出我国管理会计研究与国际惯例存在的差距,而是在于提醒我们反省产生这种差距的原因。我们认为,这种差距的形成与我国过去长期不重视管理会计的理论研究有着直接关系,也与我国会计研究长期重视规范研究而忽视实证研究有关,还与我国会计学科过去重定性分析轻定量分析有关。因此,我们应学习借鉴国外的优秀成果,克服目前组织上下重视、理论研究脱离实际等等不足;并建议将管理会计和成本会计结合起来进行研究,尽快成立全国性管理成本会计研究学术组织,从理论到实践,多路下手,开展管理成本会计的系统研究,为我国企业改革的健康发展做出贡献。

(作者单位:武汉大学商学院会计系)

责任编辑 袁蓉丽

应收票据也要计提坏账准备

刘 锋

根据《〈股份有限公司会计制度〉有关会计处理问题补充规定》(财政部1999年35号文)的要求,凡股份有限公司的应收款项(包括应收账款和其他应收款)应计提坏账准备,但此应收款项中未包括应收票据。那么,应收票据作为企业的应收款项要不要计提坏账准备呢?笔者认为:应收票据应当和应收账款一样直接计提坏账准备,其理由如下:

首先,应收票据与应收账款都产生于赊销商品过程中,只是两者的结算方式和付款形式不同,但从实质上来说,两者并无太大差别。根据实质重于形式的原则,应收票据应与应收账款一样,在期末计提相应的坏账准备。

其次,应收票据计提坏账准备可以防止某些公司利用

会计制度的不完善,人为地将普通结算方式改为票据结算方式,以避免在当期计提坏账准备,增加当期费用,从而操纵会计利润。

第三,应收票据计提坏账准备更加符合权责发生制原则。

第四,应收票据计提坏账准备,能保持各期间收益数字的平稳,避免收益因坏账损失金额的忽高忽低而产生异常波动。同时,在应收票据发生时就计提坏账准备,更符合稳健原则。

责任编辑 温彦君