



# 管理会计：推行中面临的难题

■ 温胜精 顾利幸

放眼当下企业的财务部门，为企业记录过去经济业务的财务人员仍占绝大多数，而为企业未来而工作的财务人员不多。财务会计人员用70%的时间做传统的财务会计核算业务，只有30%的时间做财务管理工作。是什么原因使管理会计难以融入业务，又是什么原因使企业推行管理会计“步履蹒跚”，进而使管理会计所具有的内在价值未能真正体现出来。

1. 管理层难觅管理会计思维。管理会计的推行关键在于企业的管理层，但有相当多的企业管理层仍停留在传统的财务层面，财务状况预测能力不强，存在“有钱就花，无钱就借”、“等靠要”的思想。当出现亏损的时候，不少企业都把亏损的原因归结为市场大环境不好。这说明有不少企业管理层在经济环境发生急剧变化的形势下，固守原有的价值系统，对管理会计的认识很有限。

2. CEO任期与管理会计着眼未来的碰撞。当前趋势是企业的CEO任期在不断缩短，一般为3至5年。由于CEO的任职期限较短，所以其更多的是着眼于短期目标，希望在有限的任期内实现业绩最大化和谋取自身利益最大化，这与管理会计所倡导的关注价值、关注长期利益的目标相左。CEO

在任职期限内往往会陷入“第一年大投入、第二年高增长、第三年亏损、第四年调整”的圈子，即第一年刚上任，为了打开局面，偏重于生产规模而忽视效益，加大投入甚至接受大量质量不好的业务；第二年把规模做大，千方百计实现跨越式发展，虽然职工的收入上去了，但企业生产经营所隐藏的风险却在增大；第三年由于规模大了，增长速度开始趋于平缓，前两年高投入或承接的不良业务风险逐渐暴露，导致企业亏损；第四年面对各种不良业务的后遗症，企业不得不进行生产经营方向调整，导致企业管理层的波动和生产经营的大起大落。在这种状态下，管理会计也就难以有施展的平台了。

3. 缺乏语言沟通能力。沟通工作中的语言是一个可变的因素，若使用恰当，可以达到分享的效果。管理会计直接服务于管理层，其提交的管理会计分析报告应该用非会计专业也能看得懂的语言来表达，而当前管理会计缺乏的是用“对方的语言”来说话，使非财务会计工作的人员难以了解管理会计报告所要表达的内容，更谈不上认同。比如广西有一家火力发电厂，2012年1至11月亏损，厂长布置财务部长要拿出专题分析报告，财务部长花了很多时间和精力将企业发电的收入、成本各种要

素数据列表后再加上几句话提交给厂长，并告诉厂长说表格汇总亏损的数额为5.1亿元。厂长面对一大堆表格无从下手：5.1亿元亏损是怎么来的？边际收益在哪里？还有没有途径减少亏损或扭亏为盈？最后只好请一家财务咨询公司的经理救急。咨询公司经理经过一番了解后，告诉厂长说：企业总成本中除了原煤成本外，银行贷款利息成本和固定资产折旧成本所占的份额也很大，如果仅仅计算可变成成本部分，企业每发一度电有3分钱边际收益，但如果将人工费用、利息费用、折旧费用等固定成本加入后，就产生了5.1亿元的亏损；咨询公司经理还说，企业发电越多，利息费用、折旧费用等固定成本费用在每度电中就能被更多地摊薄，只有多发电，各种成本才能稀释，直至产生利润，而如果认为亏损就不发电，固定成本将被白白消耗掉，从而产生更大的亏损。经过咨询公司经理用通俗的语言与讲“故事”的方式描述后，厂长知道了亏损缘由以及解决思路。这就是管理会计的沟通力量。

4. 评价体系的矛盾。当前企业的评价仍然以传统的财务指标为主，具体表现在经营业务考核上“以数据论英雄”、“以规模论高低”、“以数字出经验”。如国有企业在每年预算编制中都会把利

润考虑其中，一层一层地编制下去。目前中央企业对子公司的考核也同样以会计利润为基础，母公司要完成相关指标，必须要子公司完成相应的指标。由于是以传统的财务核算为基础，导致所得到的指标存在各种问题，如央企2011年财务报表中存在的问题有合并会计报表抵消内部往来导致多计资产、固定资产不计提折旧导致利润增加等。而近年来国资委引入的经济增加值指标由于没有细化操作，也没有考虑某些特种产品生产的价值与价格的关系，在实践中仍存在不少问题。

5. 没有给予管理会计与时俱进的内涵。与财务会计不同，管理会计开宗明义是服务于企业的内部，这样的定义无可厚非，但管理会计服务的对象仅仅是企业的内部吗？或者说过去的管理会计是这样，但当下管理会计所具有的内涵已远远不止这些，否则我们管理会计的服务理念就太落后了。最近发生的一系列事件使我们了解管理会计有了新视角与思维。比如光明集团产品质量问题、毒胶囊事件暴露、中国概念股在美国遭遇集体诉讼等等，出现这么大的管理问题，是这些企业的财务部门没有开展管理会计业务活动？不是；是因为这些上市公司开展的管理会计业务活动质量不高？似乎也不是。问题就出在我们的管理会计服务理念上。财务部门和财务人员（实际上包括企业的各类人员）一直认为，管理会计服务的范畴以本公司为边界，超过了本公司的管理事项是人家的“领地”，一概不触及、不评价。例如在具体的管理会计活动中，对本组织违反商业道德、收受经销商财物或索取非法利益等不正常事件，只要本公司没有损失或没有其他企业诉求，都很难在管理会计报告中反映，如果哪个内部机构关注公司以外的事项，尤其是一旦这些事项将有可能带来外界对本组织不良的评价时，都得不到

上至管理层下到内部管理人员的认同。在这样的理念下产生的管理会计报告仅仅以本组织作为服务对象，其质量能有保证吗？随着社会经济发展和企业治理的变迁，传统法人治理理论已经被扬弃，出现了以利益相关者治理为基础的“利益相关者治理模式”。根据利益相关者理论，法人治理的主体不只局限于股东，而是包括了股东、债权人、雇员、客户、供应商甚至政府、社区等在内的广大利益相关者。因此管理会计的理念也要适时改变，管理会计开展的业务活动，不管是管理咨询过程，还是管理会计结论，都应该超越本组织和本企业的范畴，即本企业的经营活动半径有多大，管理会计的业务就应该有多大，企业的利益相关者有多少，管理会计都要涵盖到。唯有这样，我们的管理会计服务才能真正到位。

6. 管理会计与财务会计面临两难选择。在实际工作中，管理会计与财务会计是相互结合在一起的，不仅人员没有分开，核算工具与管理工具也是相互兼容使用的。但是既要满足外部管理的需要，又要满足内部管理的需要，两者很难同时做到。如管理会计与财务会计核算口径不一致，管理会计主要按产品、客户进行分配和监控，而财务会计主要以会计科目来反映，实际操作中很难根据会计科目归集的信息对产品、客户成本预算执行情况进行评价和监督，这就造成了管理会计与财务会计之间脱节。

7. 管理文化冲突。一个企业的管理文化是随着市场的深化而逐步累积的，由于我国市场经济的积淀还不太深厚，对业绩、收益的追求和偏好大于内部控制，风险管理的文化理念还相对薄弱，致使管理会计在推行具体业务工作时遭遇抵触，认为加强业务监督和风险控制会限制业务的开展，对生产经营带来负面效应，因而并不配合管理会计开展工作。

8. 管理会计难以渗透业务。管理会计理论总是说要“成为业务的最佳合作伙伴”，但是理论是虚的。举实际工作中遇到的一个例子：笔者所在公司生产“柳虹”汽车零配件，在供给大客户的同时也通过经销部对外销售（除了销售本公司“柳虹”牌产品，也兼营其他厂家的产品）。这个汽车配件经销部有的月份盈利4000元，有的月份盈利3000元，其收入、成本、税金、利润会计账目与报表都如实记录但仅此为止。如果从管理会计角度看，经销部有的月份盈利较多，有的月份盈利较少，通过对客户行为进行分析，就会引出我们的思考：上个月到经销部的客户和本月客户的数量各是多少，每个客户购买多少金额，这些客户是本地来的还是外地路过的，是第一次来还是经常来，所购买的汽车零配件是公司生产的“柳虹”牌产品还是其他厂家的产品，等等。经过对客户的行为进行分析，就会延伸出：上个月比本月多盈利1000元，但每个客户的平均购买金额低于本月；有70%的客户提出要求购买“柳虹”牌产品，但由于该产品主要是提供给大客户，故经常缺货，只能满足40%的客户要求，这意味着30%的客户流失。经销部如果可以对客户的行为数据进行收集分析，然后据此进行经营调整，就可以把那流失的30%客户争取过来。一个较小的经销部要开展管理会计分析相对容易，但对于一个销售收入上百亿元的企业或是一个产品多且复杂的企业集团来说，就面临海量的数据难题。而且财务会计核算体系里只有财务数据，没有客户的行为数据，因为财务会计核算不可能收集或记录每一个客户的购买行为。管理会计工作中类似这样的问题还很多，这就是管理会计与生产经营业务结合所面临的难题。

（作者单位：中国航天科工集团柳州长虹机器制造公司 防化学院）

责任编辑 陈利花