

管理会计体系建设：透视与展望

蒋占华 宋家兴 吕良玉

管理会计作为会计学的一个重要分支，在西方主要发达国家已经得到广泛研究和运用，注册管理会计师也已经成为有别于注册会计师的重要执业资质。管理会计引入我国也已经有比较长的时间，高等学校的财会类专业普遍开展了管理会计知识的教学，部分企业也就管理会计开展了大量有益的实践活动。但是整体来看，管理会计在我国理论界和实务界还没有得到普遍的高度重视，其研究和运用远远落后于财务会计，还没有形成完整的体系，因此，很有必要就我国的管理会计体系建设问题进行研究，进一步推动管理会计在我国的发展。在此，笔者谈谈对管理会计体系建设问题的一些看法和建议。

一、管理会计在企业发展中的作用和意义

会计学有两个重要分支，一个是财务

会计，主要解决会计确认、计量和报告的问题，针对的是企业外部会计信息需求者，解决的是共性问题，所有的企业都需要按照企业会计准则这个共同的标准来执行；另一个是管理会计，主要解决企业内部管理问题，但由于企业都有其个性，很难形成一个像会计准则那样的标准，因此管理会计提供的是一些方法和工具，不同企业可以根据自己的需要进行选择和运用。

管理会计经过多年的发展，已经形成了比较完整的方法工具体系，涵盖了企业经营管理的所有层面和环节。例如，SWOT分析、PESTs分析、波特五力模型、竞争战略等有助于企业构建发展战略，关键成功因素(KSFs)、关键业绩指标(KPIs)指导企业找到努力的方向，产品生命周期、价值链管理拓宽了企业管理者的视野和管理范围，利润规划、本量利分析、预算管理帮助企业做好经营计划、过程管理，作业成本

法、杜邦分析体系帮助企业实现精细化管理，公司治理、企业风险管理和内部控制、EVA、企业社会责任为企业提供了加强企业集团管控、防范重大风险和业绩考核的方法体系，战略地图、平衡计分卡则可以帮助企业实现战略落地和协调发展。

企业发展需要内外兼修。站在利益相关方的角度，无疑要求企业做好财务会计工作，但如果站在企业自身的角度，管理会计作为企业练好内功的重要工具，其作用和意义比财务会计可能更重要一些。

二、企业实施管理会计面临的困境及原因

目前，管理会计在我国的企业中已经得到初步的运用。以笔者所在的中国煤炭科工集团为例，该集团是2008年由原中煤国际工程设计研究总院和原煤炭科学研究总院合并重组的国资委直接管理的中央企

耗费成本 = 电力耗费数量 × 电力单价；
电力损失成本 = 电力损失数量 × 电力单价。
以“直接燃料和动力”会计科目为例，企业可以进行如下会计处理：

耗用能源(电力)时，借记“直接燃料和动力——电力投入”，贷记“直接燃料和动力——电力耗费”、“直接燃料和动力——电力损失”；支付电费时，借记“直接燃料和动力费用——电力耗费”、“直接燃料和动力费用——电力损失”，贷记“现金(或银行存款等)”。

可见，基于能源流量的MEFCA按照现行成本会计原则编制会计分录时只需分别贷记耗费成本和损失成本即可。

MEFCA可与现行成本会计简单地融合，从而使企业总体投入的能源成本细化为能源耗费成本和损失成本。

(二) MEFCA与传统成本会计的互补

MEFCA的优势在于计量物料和能源的损失成本，这些损失成本在传统的成本会计中混杂在企业投入的全部能源成本之中，没有得到区分。但MEFCA仅适用于物料和能源成本的核算和计量，而传统的成本会计体系则覆盖了企业各个方面的成本，因此MEFCA虽能为企业经营决策提供补充性的物料和能源的“损失成本”的会计信息，但无法完全替代传统成本会计体系。

另外，MEFCA的数量中心也可以看

作传统成本会计中的成本库(或成本中心)，只不过通过数量中心计算出来的是耗费和损失的数量，而非货币化的成本。但只要将这些数量乘以单价就能简单地计算出耗费和损失的成本金额。所以，当MEFCA实际应用于企业的能源成本计量时，只要用数量中心替代传统成本会计中的成本库，就能使MEFCA与传统成本会计相融合。两者的融合既能对能源耗费成本进行核算，又能对能源损失成本进行计量，从而与传统成本会计形成互补。

(作者单位：上海杉达学院)

责任编辑 张璐怡

业集团。重组后集团在管理会计的实践方面做了一些探索,例如运用SWOT分析方法指导战略编制,运用EVA、KPIs开展企业负责人业绩评价,运用价值链管理理论指导集团业务布局和协调上下游关系等。但这些运用均处于起步阶段,成效还没有达到预期效果。从国资委管理的其他转制科技型中央企业来看,情况基本类似。

管理会计在企业运用成效不显著的主要原因有四:一是我国还没有形成运用管理会计的社会氛围。社会方方面面面对财务会计很重视,对上市公司的评价也大多是从会计报表的角度找问题,即使会计从业人员也有很多分不清财务会计与管理会计的区别,导致管理会计不为公众所熟知,限制了管理会计的运用和发展。二是企业管理层对管理会计作用的认识不到位。相当多的中高层管理人员对管理会计缺乏了解,即使运用了一些管理会计理论和方法,在理解上也是片面的。例如,如果不是国资委推动EVA在央企业绩考核中的运用,EVA这个工具就很难在央企中得到运用。企业管理层不重视、不推动管理会计的运用,管理会计就只能停留在理论层面,难以落地、开花、结果。三是教育环节需要改进。运用管理会计必须有一大批掌握管理会计理论、能够将管理会计知识运用到企业实践中的人才。然而我国目前的会计教育存在理论和实践脱节的问题,就理论理论、大量选用国外的现成案例,却很少结合我国的具体国情和企业实际情况开发自己的案例,导致学生动手能力明显不足。四是政府引导力度需要加强。企业会计准则、企业内部控制、XBRL在我国全面推开的时间并不长,但成效显著,这与财政部主导、相关部委大力配合是分不开的。管理会计的运用要扭转目前的被动局面,也有必要采用类似的方法。

三、推动管理会计体系建设的建议

(一) 充分发挥财政部的主导作用

财政部是我国会计工作主管机构,推

动管理会计工作是其职责所在。一是在全国形成推动管理会计运用的舆论氛围,包括开展管理会计宣传活动,开展知识竞赛,等等。二是联合国务院国资委、证监会,首先在国有企业和上市公司中推动管理会计的运用,发挥其影响力和带动力,形成示范。三是及时宣传管理会计运用的成效,总结运用经验,为各类企业学习运用管理会计形成指导。四是组织开展管理会计专门培训,特别是对企业管理层人员开展培训,让他们了解管理会计知识,关注管理会计运用,推动管理会计发展。五是扶持开展管理会计研究,不能止步于学习借鉴国外的管理会计理论,需要从我国企业的实践中提炼总结出具有中国特色的管理会计方法,解决国外理论的水土不服问题。六是加强管理会计的教学,培养专门人才,实现管理会计的可持续发展,在全国会计领军(后备)人才培养中,可以考虑在学术类和企业类中作专门培养,在会计人员后续教育中适当增加管理会计的内容,介绍国内外管理会计理论最新进展和最新实践成就。七是开展注册管理会计师资格认证,或者在会计职称认证中增加管理会计知识分量,通过资质认证引导会计从业人员加强管理会计知识学习。

(二) 明确管理会计体系发展的目标,建立完备的管理会计体系

管理会计作为帮助管理层改善企业管理的重要手段,其目标是有助于实现企业发展战略,在风险可控的条件下实现经营目标,并履行企业社会责任。要实现该目标并保证管理会计的长远发展,需要建立一个完备的体系。这个体系应解决管理体制和运行机制两个方面的问题。管理体制问题主要涉及各相关方在管理会计发展中的定位、作用和职责,包括财政部、相关部委、地方相关主管部门,企业董事会、经理层,教育机构和中介服务机构等,从法制的层面把各相关方在管理会计发展中应当发挥的作用明确下来,落实职责。运行机制问题主要涉及方法手段及支持服务,包括管理会计理论研究、管理会计方法和

工具开发、管理会计人才教育培训、管理会计运用咨询服务等。两个轮子一起转才能更有助于管理会计的发展。

(三) 建立管理会计体系的工作步骤

建立比较完备的管理会计体系非一朝一夕的事情,需要经过一段时期的努力才能实现,因此有必要建立进度计划,设定阶段目标。

首先要对这项工程本身开展系统性的研究,对最终要达成的目标形成共识,对相关工作及各工作间的相互关系、主要工作内容及预期成果、时间进度目标、人员及经费投入等有全面安排。这项研究需要政府、理论界和实务界共同完成,需要比较中西管理会计发展环境差异,分析影响管理会计发展的主要因素,研究解决办法。

可以从三个方面同步开展研究,一是管理会计运用的环境政策研究,搞清楚管理会计在西方主要发达国家发展的内在驱动力和发展规律,在其他国家的发展和运用状况、问题及原因,在我国发展管理会计应当选择的路径及保障体系等。二是管理会计理论发展研究,主要由学术界对西方管理会计理论发展及背后的主要影响因素进行研究,并对我国管理会计理论发展进行总结,找出管理会计理论发展的内在规律。三是管理会计实务运用研究,由理论界和实务界共同对管理会计在西方国家的运用状况和在我国的运用状况进行研究,总结管理会计运用的主要成果及启示,找出影响管理会计运用的主要影响因素,尤其是影响管理会计在我国发展的有关因素,然后再开展其他相关工作。

总之,建立管理会计体系是提升我国企业管理水平、增强国际竞争力的必要条件,这项工作具有重要的现实意义和深远的历史意义。需要强调的是管理会计是一项实践性非常强的活动,与企业经营管理活动结合紧密,需要企业管理层的高度重视,需要实务界和理论界的共同努力。

(作者单位:中国煤炭科工集团有限公司)

责任编辑 刘良伟