

推进管理会计体系建设 助力企业价值提升

■ 王满 崔怡

管理会计是在科学管理理论的基础上形成的。20世纪初,科学管理理论的提出以及其在企业的实践推行,大幅提升了社会生产效率。为了充分发挥生产潜力并与激烈的市场竞争相适应,标准成本、差异分析、本量利分析等方法开始引入到会计中来,经过不断的发展,从而形成了管理会计。随着理论与方法日益系统化,管理会计逐渐从传统会计中分离出来,成为与财务会计并列的企业会计分支,在协助管理层建立合理的目标计划,进而协助管理层作各种理性的管理决策方面发挥着越来越重要的作用。

科学有效的管理会计体系包括会计信息系统、业绩评价系统和全面预算管理系统等子系统,是受外部环境与企业内部治理条件等诸多权变因素影响的管理控制程序与方法的体系。搭建有效的管理会计体系,能够为企业的生产经营活动提供及时准确信息;借助有效的管理会计方法分析、评估企业各项经营数据,可以提高企业的经营效率和效益。

一、现代管理会计体系发展与变革趋势

随着现代管理科学技术的迅猛发展、公司治理理念及企业文化的提升,管理会计也在不断变革创新,并呈现

出以下发展趋势:

1.以内部控制为基础

内部控制对于提高企业经营管理水平和风险防范能力、促进企业可持续发展有着重要的意义。1992年美国反虚假财务报告委员会下属发起组织委员会(Committee of Sponsoring Organizations,简称COSO委员会)发布了《内部控制——整合框架》,系统地描述了内部控制的定义、目标、构成要素和有效性评价标准等,为世界各地所普遍认可。2004年COSO发布了《企业风险管理——整合框架》,将内部控制框架整合于风险管理框架中,不仅可以使企业满足内部控制的需要,而且可以促使企业进一步拓展视野,进行全面风险管理。我国于2008年和2010年分别发表了《企业内部控制基本规范》及其配套指引,借鉴了国际惯例和国际先进经验,结合我国企业的实际情况,对我国企业开展内部控制工作更具有指导作用。我国企业应在此基础上构建适合自身的内部控制体系,形成企业生产经营活动自我调节和自我制约的内在机制,在提高经营效率效果、实现企业经营管理目标、保证管理会计信息的真实可靠、保障资产的安全完整等方面发挥基础性作用。

2.以成本管理为重点

成本管理一直是管理会计重要的组成部分。2013年9月,财政部印发的《企业产品成本核算制度(试行)》,既是加强管理会计工作的先行探索,也代表着成本管理在管理会计体系中的重要地位。作业成本法将产品的生产过程划分为不同的作业,建立作业成本库,归结资源消耗和作业发生的这两方面的动因,以成本中心耗费的作业计量成本,将资源间接分配到产品上,并参照标准成本对比差异、分析原因、考核业绩。以作业成本法为基础的管理会计体系改进了传统成本管理方法中成本分摊粗糙、核算结果偏差以及资源分配失衡等问题,为报告财务信息、预算管理、绩效评价等提供了更为精准的信息,并且使企业可以通过作业分析和价值链分析,识别出价值驱动因素,剔除非增值作业。目前我国理论与实务界普遍认为管理会计体系应当通过作业成本基础管理来提高其价值增值力,即通过价值链分析来帮助企业提高组织与业务流程效率,实现作业成本核算与成本控制相结合的现代成本管理模式。

3.以绩效管理为核心

企业价值最大化是企业运营的主要目标。管理会计体系通过绩效管理将价值目标落实为可操作的衡量指标和目标值,实现对 Enterprise 价值创造的全

面优化控制。平衡计分卡(BSC)是绩效管理分析价值动因的主流方法,它强调根据多维度(财务、客户、内部业务流程、学习与成长)计量业绩,保证企业战略得到有效的执行,从而被称为“加强企业战略执行力的最有效的战略管理工具”。平衡计分卡体系的优势主要体现在兼顾财务与非财务变量的业绩考评,现如今,非财务因素往往决定着企业的核心竞争力(如客户关系、创新能力、员工素质、信息系统等),成为企业价值创造的重要来源。

选择科学的业绩评价指标对企业资源利用和价值创造能力进行全面评价,是绩效管理系统能否发挥其应有作用的关键。经济增加值(EVA)是考核企业经营目标完成情况的重要业绩指标,同时也是企业价值评价体系的基础和核心。EVA既可应用于管理目标设定、业绩评价,也适用于报酬计划设计等管理领域。从管理会计系统角度分析,EVA的合理运用使管理者更致力于创造价值,使企业的日常经营活动与价值创造、长期目标密切相关。

4.以预算管理为手段

预算管理是管理会计体系实现控制职能的重要手段,通过预算的编制、预算执行的监督与调整、预算的考评与奖惩三个环节,实现管理会计体系对经营活动的事前预测控制、事中动态调控、事后反馈控制。管理会计人员对预算管理的合理运用,能引导企业经营活动和发展方向更趋于期望目标,化解业务管理风险和投融资决策风险,为员工的考核与薪酬计划提供依据。

全面预算管理是一种囊括财务预算、经营预算和资本预算等在内的全过程、全方位企业内部管理控制系统。它以公司战略为导向,结合企业的实际情况,提出预算目标,通过预算编制、执行和监控、反馈、调整、考评和激励的预算管理循环,实现预算管理的动态控制。它促使各个职能部门、责

任单位始终将工作的目标同企业的战略规划、经营目标联系起来,对其分工负责的经营活动全过程进行管理控制,以保证预算管理真正得以落实、运行并发挥作用。它通过对实现的绩效进行考评与激励进行管理,将考评结果对预算管理系统反馈,成为下一轮全面预算管理调整控制的起点,从而提高预算目标的有效性,强化管理会计系统的控制职能。

5.以战略管理为导向

当代企业间的竞争不再是一个产品或者是营销手段的竞争,而是围绕公司将来的长期发展目标以及整体业务策略展开的。普通层面上的“利润最大化”目标会致使管理层忽视外部环境风险,造成短视行为,从而损坏企业的长远利益。为此,管理会计日益强调外部环境影响、重视内外协调以及对未来方向的把握,“战略管理会计”理念应运而生,将管理会计体系提升到战略的高度。

战略层面上的管理会计体系,更加专注于对价值创造过程的研究与控制。价值链是企业的基本经营活动和辅助经营活动构造的一个创造价值的相互联系的生产经营链。价值链分析可以按以下操作进行:首先,确定企业的价值链,并分配给每个基本价值作业相应的成本、收入和资产;其次,识别价值作业的相应的成本动因,挖掘降低成本的潜力;再次,分析本公司竞争者的价值链和成本动因;最后,确定形成最佳价值链的方法。价值链的优化通常有两个方向:横向和纵向。价值链的横向优化主要在于基本活动和辅助活动的优化,尽量减少非增值作业,努力促进基本作业和实现各种基本活动之间的协调优化。价值链的纵向优化是在整个行业中,将自身的价值链置于供应商、经销商和最终客户价值链之间,从而确定企业由目前的位置沿着价值链向前或向后延伸是否能为企业创造更多价

值。它研究的是企业自身的基础作业和其他价值链之间的关系。

除此之外,战略管理会计在一定程度上吸收权变理论的思想,重视对宏观环境等变量的分析,明确外部的机遇或威胁,并结合企业自身价值链分析结果,实现事前战略调整,保持企业竞争优势;预警分析方法能够预测企业竞争地位和财务状况存在的潜在威胁,并提醒管理当局;同样,产品生命周期分析等方法的引入,均意味着管理会计体系在提升战略意识的道路上实现了质的飞跃。

6.以信息化为支撑

在计算机技术和通信技术广泛应用的复杂环境下,不断升级的会计信息化造就了一个不断变革的管理会计系统,同时也为管理会计系统的发展提供了技术支撑。为了消除信息孤岛,提高信息利用效率,科学有效发挥管理职能,最终实现企业价值目标,当代的管理会计体系越来越依赖和包容信息管理系统。这种融合使得管理会计思想整合入会计信息系统,构建成管理会计信息系统,在对原始会计信息进行分类整理后,再运用管理会计方法进行业务处理和数据分析,这样就能够给管理者提供充分有效的信息来支持其业务决策。这种实时、精确的信息流,是管理会计体系各模块所具备的功能得以真正实现的保障。由于管理会计信息系统实现了业务流程与价值链、供应链的集成,信息流的传递打破了传统的职能部门边界,跨部门之间的沟通与合作变得更加顺畅与紧密。因此,企业应构建基于全局的数据库,实现以会计信息为核心的企业信息资源综合管理,促进各部门、模块间资源共享、信息互通,从而提升企业的整体管理水平。

二、推进企业管理会计体系应用的建议

当前,在一些经营管理水平较高的大中型企业,管理会计方法的应用较为广泛,体系建设也颇有成效。但是,传统的管理会计方法仍居于主要地位,企业对新兴管理会计方法的运用尚不广泛,而且管理会计方法应用也呈零星分散状态,尚未形成一整套真正意义上的管理会计体系。对于中小民营企业,由于内部治理与基础工作相对薄弱、规章制度不健全,因而管理会计体系的运用较少。针对目前我国管理会计应用的现状,笔者建议:

1.加强规范制度建设,建立独立的管理会计岗位

与财务会计相比,管理会计在企业中的应用不受强制性法律约束,而且由于缺少相对独立的管理会计管理组织或行业协会,致使企业如何运用管理会计以及是否制订统一的管理会计制度规范管理会计信息,完全取决于经营者的需要和意愿,造成了研究与实践应用存在先天性不足,导致我国对管理会计工作组织与机构设置缺乏统一性,企业管理会计体系的建立情况存在着较大的差异。因此,建议成立专业的管理会计管理机构,制定指导原则和建立完备制度,以组织、协调和指导管理会计的研究为己任,将管理会计推向职业化,明确管理会计系统在企业中不可或缺的位置,并鼓励企业设立独立的管理会计岗位并充分发挥职能。

2.大力开发管理会计软件,加快财务业务一体化进程

随着企业经营业务处理的精细化、复杂化,为了满足企业对业务相关的成本、盈利以及绩效等方面支持信息和方法应用的需求,会计软件逐渐由核算型向管理型软件过渡。如MRPⅡ、ERP等高度集成化的软件,就将管理会计的思想与业务流程集成为一体,帮助管理层评估出低成本高价值的经济活动,提供管理决策依据。但是,目前的

会计软件还不足以完全满足企业管理会计体系对于计划控制的需求,因此应加大力度开发管理会计信息化软件,并与财务会计系统分享数据,加快管理会计与财务会计的一体化以及财务业务的一体化进程,并使之适合我国企业的现实需求与具体情况。

3.通过业务培训,提升会计人员的管理理念

管理会计人才与传统核算型会计人才相比,无论就其思维方式还是知识储备来说,都要求更高的层次。他们不仅要精通企业财务会计的原理、方法及相关的政策法规,而且要全面掌握现代企业经营管理知识;不仅要了解整个企业经营活动过程,更要有从战略角度规划控制全局的能力。因此,管理会计行业机构和企业自身应重视管理会计人才的专业素质教育和后续教育及考核,利用管理会计师相关考试,会计年检制度、职称制度、定期培训机制等形式促使管理会计人员注重自身专业知识深造、职业技能培养,以提高管理会计人员的素质,为促进管理会计体系建设向纵深发展起应有的推动作用。■

[本文为东北财经大学会计学院学术骨干资助项目“构建战略管理会计学科体系研究”的阶段性研究成果]

(作者单位:东北财经大学会计学院/中国内部控制研究中心)

责任编辑 周愈博

参考文献:

1. 贾艳丽. 2012. 对以作业成本为基础的成本管理会计体系的构想. 时代金融, 3
2. 李抒. 2012. 信息化环境下我国战略管理会计应用探析. 财会通讯, 7
3. 潘飞, 王悦, 李倩等. 2008. 改革开放30年中国管理会计的发展与创新——许继电气与宝钢的成本管理实践与启示. 会计研究, 9

※ 封面读说 ※

茶 园

■ 王 枰

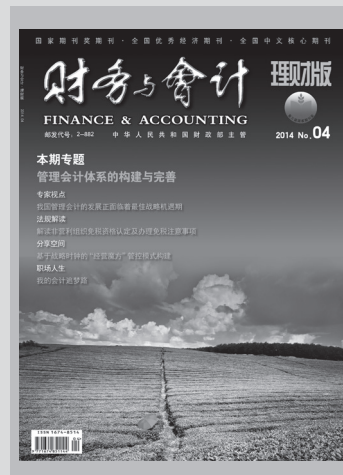
落入柴草或煤炭烧热的清水里
盛入明丽或古拙的瓷器里
置于稠人如海的城市的店铺里
挤在一日数千里的火车里

在此之前
茶
是山坡上载歌载舞的队伍
是阳光下无忧无虑的笑脸
在等待采摘的日子里
它们的成长无需诗意

被专门分成繁多的种类
被细致标上不等价格
被写进无数的著作
被赋予超出饮料的涵义

但在此之后
茶
依然只关心空气的温度和云朵里的水分
关心日照的长度和土壤里的营养
不关心
任何渊博的解说和婉转的歌唱

聚成矮小而广阔的森林
不关心山外的世界
不在意终将被采摘的未来
茶树
只是无比专心地
生长



封面摄影: 刘维芳