

推广应用管理会计 实现会计升级转型

付磊 陈杰

“十三五”期间，中国会计事业在前期成就的基础上取得了一系列新进展，圆满完成了“十三五”时期会计改革与发展的主要目标和任务，开创了会计改革的新局面。其中，发布《关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》(以下简称《指导意见》)和实施管理会计体系建设的配套部署是引人注目的一大亮点。

管理会计是以推动单位实现战略规划为目标，运用管理会计工具方法参与单位规划、决策、控制、评价活动并为之提供有用信息的管理活动。新中国成立至改革开放前，尽管没有使用管理会计这一术语，但事实上很多企业推行了与管理会计类似的管理方法，如：上世纪五十年代学习前苏联经济核算制，即创造了岗位责任制、班组核算、成本控制等带有中国特色的管理方法。改革开放后，加大了对管理会计的研究和运用，一些企业在经营管理中主动运用管理会计成本性态分析、盈亏临界点与本量利分析、经济效益分析评价、预算管理、平衡计分卡分析等方法。其中影响比较大的，如：上世纪八十年代河北涿鹿化肥有限公司、山西甘亭机械厂等企业实行的责任成本管理；九十年代中国石油天然气公司、中国石油化工公司等实行的全面预算；本世纪初许继电气公司等实行的作业成本法等。

除了企业的管理会计实践外，有关主管部门在各个时期发布的有关会计、财务管理的各种规则、办法、指导意见中也不同程度地体现了管理会计的思想与方法。例如：财政部《国营企业材料核算办法(草案)》(1962年)中提出关于编制标准材料采购计划的要求；《企业会计工作改革纲要(试行草案)》(1965年)中提出做好经济活动分析的要求；《国营商业企业成本管理办法》(1990年12月27日)中强调关于成本考核和成本管理的规定；《会计改革纲要(试行)》(1991年)中提出基层单位会计要向“管理型会计”转变的改革方向；《会计改革与发展纲要》(1995年12月15日)中明确要求，要争取实现运用现代管理会计理论、方法和技术，建立以责任会计为主要形式的企业会计管理体系的目标和会计人员积极参与企业的筹资、投资、技术改造、签订经济合同等重大决策的调查论证、可行性研究的目标；《企业国有资本与财务管理暂行办法》(2001年4月28日)中提出对企业进行财务考核与评价的规定；《关于企业实行财务预算管理的指导意见》(2002年4月10日)中提出的对企业财务预算的组织结构、形式及编制依据、编制程序和方法、执行与控制、调整、分析与考核的规定；时任财政部部长王丙乾在1980年10月

召开的第三次全国会计工作会议上，还曾呼吁学习和借鉴西方管理会计的有用经验，并要求财政部部属五所高等财经院校在78级本科毕业生毕业前开设管理会计课程，以作为会计教学改革的契机。除了财政部门外，国务院和国务院其他部委发布的有关文件中，也有很多体现管理会计的要求，如：国务院发布的《会计人员职权条例》(1978年9月12日)中提出，会计人员应做到能够“分析财务计划、预算的执行情况，挖掘增收节支的潜力，考核资金使用效果，揭露经营管理中的问题”和会计人员有权“参与本单位编制计划，制定定额，签订经济合同，参与有关的生产、经营管理会议”的规定；《国营企业成本管理条例》(1984年3月5日)中规定，要按照计划控制和管理成本、制定和执行成本定额、对新产品和新技术进行经济论证、分析成本计划和定额执行情况；原国家经委上世纪八十年代初在全国推广的包括全面计划管理、滚动计划、决策技术、ABC分析法、量本利分析在内的18种现代化管理方法；国务院国资委发布的《中央企业财务预算管理暂行办法》(2007年5月25日)中对中央企业实行财务预算的组织、编制、报告、执行与监督的规定；财政部、原国家经贸委、原人事部、原国家计委联合发布的《国

作者简介：付磊，首都经济贸易大学教授；
陈杰，首都经济贸易大学讲师。

有资本金绩效评价指标》(1996年6月1日)和国务院国资委历年发布的《中央企业负责人经营业绩考核办法》中对企业开展绩效评价的规定等。

以上事实说明,长期以来我国一直在不断努力探索“管理型”会计的途径,管理会计在我国经历了较长的实践过程,有着一定的基础和经验积累,这些探索、经验积累为新时期进一步推广管理会计提供了有价值的参考。

与以往相比较,“十三五”期间推进管理会计工作的举措最为全面系统,实施力度最大,且创造了很多中国历史上的“首次”。这表现在:(1)指导思想清晰。《指导意见》提出了“根据经济社会发展要求,突出实务导向,……科学谋划管理会计发展战略,合理构建政府、社会、单位协同机制,以管理会计人才建设为依托,统筹推进管理会计各项建设,为经济社会健康发展提供有力支持”的指导思想,这在此前的有关文件中从未出现过。(2)目标明确。《指导意见》确定了“争取3-5年内,在全国培养出一批管理会计人才;力争通过5-10年左右的努力,中国特色的管理会计理论体系基本形成,管理会计指引体系基本建成,管理会计人才队伍显著加强,管理会计信息化水平显著提高,管理会计咨询服务市场显著繁荣,使我国管理会计接近或达到世界先进水平”的目标,在我国的管理会计发展史上第一次明确了中国管理会计未来发展的前景,为推进管理会计的工作设立了努力方向和考核标准。(3)管理会计指引体系初步建立。为了满足单位加强管理会计工作的需要,“十三五”期间出台了管理会计标准体系(以下简称指引体系),这是我国迄今为止发布的第一套管理会计标准建设文件。该指引体系带有两个明显的特点:其一,内容丰富,指引体系包括管理会计基本指引、管理会计应用指引、管理会计案例示范三部分,其中管

理会计基本指引为统领、管理会计应用指引为具体指导、管理会计案例示范为补充,为各单位推行管理会计提供了具有实用价值、较全面的技术参考;其二,指引体系由财政部制定发布,具有很高的权威性,便于在全国各单位的推广。(4)措施周密。“十三五”期间提出的以管理会计理论建设为基础,以管理会计标准建设为保障,以管理会计人才建设为关键,以管理会计信息化建设为支撑,以管理会计咨询服务为外部支持的全面推进管理会计工作设想和措施,是我国管理会计发展史上最为周密细致,推行力度最大的“组合拳”,为管理会计的顺利推进做出了全方位的部署。

推进管理会计工作意义重大。长期以来,我国会计的主要工作是核算和报告会计信息,这对于服务单位管理、引导社会资金合理配置、服务政府社会管理需要是必不可少的。但面对世界“百年未有之大变局”,需要通过强化管理会计的应用推动企业管理水平的提升,增强核心竞争力和价值创造力,进而促进经济转型升级;还需要通过运用管理会计优化政府行政部门和事业单位的预算绩效管理、决算分析,推动建立现代财政制度,进而推进国家治理体系和治理能力现代化。而对于会计人员来说,尤其应该看到的是在信息化技术日益进步和普及的形势下,传统会计核算面临重大冲击,特别需要通过推广管理会计拓展会计的新领域,实现会计工作的升级转型,避免被时代淘汰。“十三五”期间出台的一系列推进管理会计工作的重大举措,开始了大规模实施管理会计、满足上述迫切需要的新征程。

《指导意见》和指引体系出台后,管理会计一时成为社会关注的热点,全国范围内展开了多种多样的宣讲、研究、推广管理会计的活动。有关报刊发表了众多宣传和研究管理会计、学习和讨论

《指导意见》和指引体系的文章;教育界加快了管理会计的课程建设;学界和实务界联手整理发布了大批管理会计的案例;财政部设立并完成了“中国管理会计发展规划”专项研究课题,开展了管理会计征文活动;财政部和多个省市选聘了管理会计咨询专家;北京等地区成立了多种形式的“管理会计产学研联盟”,开展管理会计的研究和推广等。各级政府、企事业单位以推广管理会计的实际行动,初步创造了发展管理会计的良好环境和氛围。

“十三五”期间推行管理会计的工作虽然有了一定进展,但实现全面推进管理会计体系建设,推动单位实现管理升级,增强核心竞争力和价值创造力,尚有很长的路要走。目前,推行管理会计的主要障碍仍然是多年以来人们所说的单位(包括企业和行政事业单位,下同)实行管理会计的主动性不高。财政部原部长楼继伟在谈到我国管理会计的实施状况时曾指出,我国单位运用管理会计大致有四种状态,第一种是“不知未做”,第二种是“不知在做”,第三种是“已知未做”,第四种是“已知在做”。令人遗憾的现实是,目前处于第一种、第三种状态的单位居多,且一时难以有根本性转变。总体上看,我国管理会计在服务经济社会发展,对单位经营情况和支出效益进行深入分析,制定战略规划、经营决策、过程控制和业绩评价等方面,尚未发挥其应有的作用。导致单位实行管理会计主动性不高的原因是多方面的,其中缺乏市场竞争的环境、单位(特别是企业)的压力不大、改善管理的动力不足往往被认为是主要的原因。然而,我国社会主义市场经济已经经历了多年,大多数产品的竞争性市场已经形成且竞争程度激烈,而单位对实行管理会计的热情却仍然不高,这就很难单方面地用是否具备了市场竞争来解释管理会计的实施效果,也不能完全指望

依靠市场的力量推进管理会计的实施。不可否认,竞争是促使单位实施管理会计极其重要的条件,但在中国的特定环境下,除了市场环境外,政府对单位推行管理会计的巨大作用也不可忽视。本文提出下列几点不成熟的工作建议,作为进一步推广管理会计的参考。

一是更多地发挥地方政府的作用。尽管单位是实施管理会计的主体,然而政府在管理会计的推进上也有着不可或缺的支持、引导、鼓励、推动等作用,是管理会计重要的推动力,这是历史和现实所证明的。当前,在财政部等部门全力推进管理会计的同时,尚需要有地方政府更多的配合。管理会计是单位自觉自愿实行、不具强制性且没有统一标准的管理活动,不可能像财务会计那样由财政部制定会计制度后交由单位执行,而是需要对单位引导和鼓励,提高单位对管理会计的认识,调动单位实行管理会计的积极性。在这方面,地方政府既有推动管理会计实施的责任,也有联系单位紧密、熟悉单位情况的优势,可以在组织领导、工作指导、宣传培训、跟踪服务等方面发挥作用。地方政府脚踏实地推动,会使各地区各单位的管理会计迎来更大的发展。

二是抓住国有企业(包括国有独资企业、国有控股企业)和重点机关单位,发挥示范作用和带动性。国有企业是我国的经济骨干,在各类企业中有着较高的威信,是很多企业对标的参照,它们和重点机关单位的行为对其他单位有很大的影响。国有企业和重点机关单位还具有对政府的号召反应快、贯彻积极的特点,能够较好地响应推进管理会计的倡议,接受实施管理会计的指导。同时,国有企业和重点机关单位较好的管理基础,也使得这些单位较容易实行管理会计。如果先把国有企业和重点机关单位的管理会计做好,让其他单位看到管理会计确实能够改进管理,为企业创造价

值,将会带动更多单位效仿。

三是扩大宣传,加强合作。《指导意见》和指引体系发布以来,财政部门、财会类报刊杂志和网站等开展了多种形式的对管理会计的宣传介绍,但宣传的范围主要在会计界内,宣传的对象主要为会计人员,单位负责人、部门负责人(管理层)等非会计人士对管理会计的了解仍不是很多,这一定程度地影响了管理会计的推广。管理会计尽管是会计工作的一部分,但其作为一种涉及单位各个领域的管理活动,必须动员单位的全体员工参与,应当扩大宣传面,让更多的人了解管理会计的作用、工作内容、工作方法,动员各方面人士与会计人员共同做好工作。单位负责人和供应、生产、销售、投资、人事等各主要业务部门的负责人是单位各项工作的领导者,也是管理会计的推动者,应当把他们作为宣传管理会计的重点对象,将对管理会计的宣传扩大到更多的管理类报刊、媒体上,提高管理层对管理会计的认知。这有利于提高管理层和广大员工对实行管理会计的积极性和对会计人员的支持与配合,使会计人员不致陷入单打独斗、孤军奋战的尴尬境地,保证管理会计得以顺利实施。

除了扩大对管理会计的宣传外,财政部门 and 会计人员还需要主动寻求与其他部门的协作。在主管部门层面,需要建立和加强与各级工信部门、国有资产管理部门、各类事业单位主管部门、证监部门、银保监部门等的联合工作机制,透过这些部门对管辖单位的管理要求,将管理会计嵌入对单位的评比、考核中,形成多部门共同推进管理会计的局面。在单位层面,会计部门要主动争取各业务部门的支持和协作,制定和落实与各业务部门的合作安排,实现推进管理会计的业财融合。

四是总结经验,多出好案例。管理会计是一项实践活动,需要有实施的指

导和示范,案例即是管理会计重要的经验展示和工作参考。作为指引体系的一部分,已经先后编写了五辑《管理会计行业调查报告及案例》,《财务与会计》等专业杂志刊登了多篇管理会计案例,高校和有关机构也在学生和青年教师中开展了不同形式的管理会计案例比赛。可以说,“十三五”期间是有史以来整理发布管理会计案例最多的时期,对单位和教学有着很好的参考启发。不过,目前已有的各种管理会计案例也存在报道不够具体、内容不够完整、操作性不强等尚可完善之处,阅读后有“意犹未尽”“不解渴”的感觉。好的案例应该对实际情况的介绍足够详尽,让读者清楚案例单位实施管理会计的全过程或主要节点、采取的方法与措施,而如果案例过于简短,则难以供读者学习参照。除了情况介绍外,案例中最好还有对案例单位做法的分析,指出实施某种管理会计需要注意哪些问题、需要解决哪些困难等,这能够使读者对案例有更深入的了解,延展案例的推广价值。在案例中留下案例单位的联系方式也是个办法,便于读者向案例单位请教探讨。

五是长期谋划,不懈努力。管理会计是一套先进的管理理念和方法,在我国单位管理基础目前相对较弱的环境下推行管理会计,不可能一蹴而就,不能指望短期内获得明显成效,需要做长期打算,付出不懈努力,方能修成正果。面对管理会计实施中遇到的种种困难,不应畏惧,而需不断努力,探寻效果更佳的实施途径。其实,管理会计短期内推行和实施效果不够理想,并不是不可理解的事,历史上各种其他推行现代管理方法、先进经验的活动,也曾遭遇类似的情况。但总体讲,单位的管理水平确实在改进,推行现代管理方法、先进经验的活动是有效的。看到这样的历史过程,能够增添推进管理会计的信心。■

责任编辑 任宇欣