

管理会计体系建设中的几个难点

黄丽娟(高级会计师)

(国药中原医院管理有限公司, 河南新乡 45300)

【摘要】 本文就财政部主导的全面推进管理会计体系建设工作,提出了五个方面的难点:现有管理会计理论体系效用较低、技术方法片面、受益行业较少;管理会计指引体系的建立缺乏内在的动力;管理会计人才缺乏独立的生存空间;管理会计信息系统缺乏应用的基础;管理会计咨询服务市场的产品严重不足。

【关键词】 管理会计; 体系建设; 难点

财政部于2014年10月27日出台了《关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》,提出“建立与我国社会主义市场经济体制相适应的管理会计体系。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。”的总体目标。然而,中国管理会计体系按照这种“理论、指引、人才、信息化加咨询服务”的“4+1”模式发展与建设,一定存在着种种难点,阻碍着“接近或达到世界先进水平”目标的实现。清醒地认知这些难点,才能有效地把握管理会计体系建设与发展的未来。

一、管理会计技术方法和应用对象的局限性

(一)中国管理会计理论体系的基础三十年无变化,理论引领实体经济的效用大大递减

在中国,管理会计理论体系的基础,基本上是形成于上世纪八十年代初,这一基础的奠基人当属李天民、余绪缨两位先生。从两位先生早期出版的《管理会计》教材可窥见一斑,详见下表。

与现行《管理会计》教科书的章节比较一下,很容易得出“中国管理会计理论体系的基础三十年无变化”的结论。其基础内容包括理论概念、预测、决策、控制等。

这三本书出版的时间恰好是中国企业进行“利改税”的时期,“有计划的商品经济”正在启动。利润、边际贡献、完全成本、变动成本、预测、决策、控制等一系列的核算与管理概念,与产量、产值、统收统支等概念形成了巨大的差异,冲击着长期禁锢在计划经济体制下的人们视觉,为中国的企业改革带来了炫目的管理理念。三十年后的今天,中国已经步入市场经济,从商品短缺到商品极大丰富,从没有市场竞争到市场竞争惨烈,会计核算标准已与

早期《管理会计》教材目录

1982年4月知识出版社,李天民编著	1983年3月中国财政经济出版社,余绪缨编著	1984年7月中国广播电视大学出版社,李天民编著
第一章:绪论	第一章:总论	第一章:绪论
第二章:利润的规划	第二章:成本性态与变动成本计算	第二章:成本习性与变动成本法
第三章:成本的规划	第三章:盈亏临界点和成本-产量-利润依存关系的分析	第三章:预测分析
第四章:全面预算	第四章:经营决策的分析、评价	第四章:决策分析(一)短期经营决策
第五章:决策分析	第五章:资本支出决策的分析、评价	第五章:决策分析(二)长期投资决策
第六章:责任会计	第六章:生产经营的全面预算	第六章:全面预算
第七章:变动成本计算	第七章:标准成本系统	第七章:责任会计
第八章:成本的控制与考核	第八章:存货的计划与控制	第八章:成本控制
第九章:管理会计中的定量技术	第九章:责任会计	第九章:管理会计的其他专题
	第十章:现代管理会计中的数量方法	

国际趋同,企业的管理与核算环境发生了巨大的变化。然而,管理会计的理论体系依旧与三十年前基本保持一致,理论引领、指导实体经济的效用已经大大减弱。

(二)管理会计的主要技术与方法局限于制造业

管理会计中较为成熟的技术与方法主要有:成本性态分析,变动成本法,本-量-利分析,预测分析(利润、销售、成本、资金需要量预测),经营(供、产、销活动)决策,长期投资决策(固定资产更新改造、完整工业项目决策等),全面预算(销售、生产、采购、人工、制造费用、产品成本、管理及销售费用、专项投资、现金、会计报表等预算),

存货控制(最优经济批量的确定、ABC法、适时制等),成本控制(标准成本系统、作业成本法),平衡计分卡,责任会计(成本中心、利润中心、投资中心的计量评价)等。

上述技术与方法产生的背景、应用的领域主要都局限于制造业,导致现行管理会计主要技术与方法的理论模型、指引案例都具有浓厚的工业气息。对于行政事业、金融业,医院,物流业,电商业,运输仓储业,通讯业,农、林、牧、渔业,批发和零售业,住宿和餐饮业,租赁业,科学研究和技术服务业,文化、体育和娱乐业等行业单位,管理会计技术与方法的应用更多的只是管理思想的借鉴,或是技术与方法变异后的应用,而不是直接地应用。

(三)管理会计的对象局限于生产经营活动

即便是在工业企业内部,管理会计的应用也具有较大的局限性。上个世纪八十年代余绪缨先生就提出了管理会计的对象是“现金流动”,但是,经过三十余年的变迁,管理会计的对象依旧局限于供、产、销三个环节的现金流动,即管理会计的技术与方法主要应用于工业企业的生产经营活动。事实上,现代企业的财务工作主要包括财务核算和资金运作两大内容,资金运作主要包括资金借贷、资产租赁、收益分配、证券交易、企业上市、企业并购等。管理会计的主要技术与方法是在财务核算的基础上对生产经营活动中的现金流动进行应用并施加影响,而没有对资金运作过程中的现金流动进行管理。

(四)管理会计技术方法与应用对象的局限性,可能导致的后果

1. 管理会计技术方法的局限性,会降低管理会计理论体系在企业中的影响力。因为就财务人员而言,从事资金运作管理是其本职工作,而生产经营活动管理不是。

2. 管理会计对象的局限性也许是由管理会计与财务管理的边界问题造成的。管理会计游离于资本时代之外的事实,严重地影响了实务界对管理会计理论体系应有的重视。

3. 高科技企业普遍存在将制造业务外包的现象,这会减少最有可能应用管理会计技术与方法的企业群体。就管理会计的应用而言,小微企业没有必要,中型企业缺乏意识和能力,大型企业有意识又有能力。然而,大型高科技企业的制造业务外包,又会减少管理会计理论体系的受益群体。

二、管理会计指引体系的建立缺乏内在的动力

按照财政部的设计,管理会计指引体系包括三个层面:基本指引、应用指引和案例示范库,目的是建立可操作性的系列标准。其中基本指引为统领,应用指引为具体指导,案例示范库为补充。管理会计指引体系的建设由财政部主办,是推进管理会计体系建设的重要抓手。

(一)管理会计体系建设过程中存在的问题

1. 如何激活企业参与建设指引体系的积极性?推进

管理会计体系建设的最终目的是提升企业价值,企业是体系的最终践行者。政府建设体系与企业践行体系之间存在着一定的空间间隔。政府建设管理会计指引体系的过程中,如何深入企业,了解企业真实的管理需求和管理实践,总结符合国情的管理会计系列工具的应用标准,是管理会计体系建设的一大难点。这个问题也直接影响到建成后管理会计体系的实用性。

2. 如何激活企业应用指引体系的积极性?管理会计指引体系是企业应用管理会计技术与方法最为重要的工具。《管理会计指引体系》应用的灵活性与《企业会计准则》应用的强制性,是管理会计与财务会计的重要区别。事实上,在经过三十余年的普及与推广后,管理会计众多的技术方法、成功案例等已经为广大财务工作者所熟知,但是,广泛开展管理会计活动、大量地使用管理会计技术方法的企业却寥寥无几。

(二)问题形成的原因

1. 管理会计技术方法的使用成本较高。现有的管理会计技术方法的模型大多数是建立在变动成本法基础之上的,如本量利分析、经营决策、全面预算等。完全成本法与变动成本法的转换需要进行成本性态分析与另行核算,此项工作会让许多财务工作者望而止步。

2. 管理会计实务工作的边界问题。近年来,我国管理会计的理论工作者提出了一个很有影响力的问题——管理会计的边界问题,例如管理会计与公司理财、财务会计之间的横向边界问题,传统管理会计与战略管理会计之间的纵向边界问题等。这些问题不仅存在于理论层面,现实中,财务人员很少走出财务部门深入到生产一线,参与“产品生产工艺的决策”、“联产品是否进一步加工的决策”、“老产品价格浮动的决策”。财务人员与车间管理人员、企业管理中心人员、企业营销人员的工作边界问题,同样也困扰着实务工作者。换言之,财务人员在完成日常核算、资金管理之外,很少参与企业的全面管理工作。

三、管理会计人才缺乏独立的生存空间

(一)管理会计人员缺乏独立的内部生存空间

1. 单位内部缺乏可以让本单位管理会计人员独立开展的工作内容。很难想象一个单位的工作内容有哪些是由管理会计人员能够独立完成的。生产经营活动的预测、决策、控制、评价,从问题的提出到解决,从管理方案的策动到制订与执行,在每一个专项管理活动中,管理会计人员最多只是起到协助的作用。另外,管理会计人员的工作,往往可以由具备了简单管理知识(并非管理会计的专业知识)的专业技术人员所替代,而具备了同样管理知识的专业技术人员却不可能替代财务核算人员的工作。

2. 管理会计人员开展工作所需知识缺乏独立性。现有的管理会计专业知识是非常狭隘的。一个单位的管理会计活动如果能够卓有成效地开展起来,一定是一群具

ACCA Paper F8 考点详解——关于审计报告

陈丹

(江西财经大学会计学院, 南昌 330013)

【摘要】 考生对ACCA Paper F8的考点之一——审计报告不甚熟悉,一定程度上造成该科目全球通过率低。考生应掌握审计报告的基本术语、划分方式以及审计意见类型。其中,审计报告的基本术语包括错报、重要性、广泛性、审计范围受到限制;划分方式有两种:格式和审计意见类型;通过依次回答以下三个问题可对审计意见类型做出判断:被审计单位财务报表是否存在(潜在)重大错报?(潜在)重大错报是否具有广泛性?审计范围是否受到限制?

【关键词】 ACCA Paper F8; 审计报告; 考点详解

在审计工作结束时,审计师需要对被审计单位财务报表的真实公允性(truth and fairness)发表意见。该书面意见被称为审计报告,是广大理性投资人经济决策的依据之一,其重要程度不言而喻。因此,ACCA Paper F8(英国特许公认会计师协会资格认证考试科目之审计与鉴证业

务)的历任考官在试卷中对考点排兵布阵时,总是会赋予审计报告颇高分值。那么全球考生的答题情况如何呢?从考官事后的分析报告可知,不少考生在审计报告这道案例题折戟,这也就不难解释Paper F8全球通过率低的现象。笔者多年从事ACCA Paper F8 双语教学,发现不少考

备了财务、生产、营销、技术等专业知识的人才通力协作的结果。实务中,只具备管理会计专业知识的人才很难完成一项庞杂的管理活动。

(二)管理会计人员缺乏独立的外部生存空间

在中国,目前很少有单位外部的管理会计人员能够承揽单位内管理会计业务,或是几乎没有哪个会计服务机构能够仅凭管理会计业务而盈利生存的。究其原因,应该是管理会计业务具有较强的私密性,企业宁可不做也不愿意将业务类型、产量、成本、利润、价格等高度机密的资料泄露出去。

四、管理会计信息系统缺乏应用的基础

1. 内在需求不足。国内的一些会计软件公司早在上个世纪九十年代就开发出了部分管理会计信息系统,多数安装财务会计信息系统的企业也同时安装启动了管理会计信息系统,但是真正的使用者寥若晨星。财务部门通常因为不愿意增加工作负担,或是认为决策、控制、规划、评价等不是本部门的工作而拒绝使用管理会计信息系统。其他部门或许不知道本企业已有该系统,或许无法获取基础数据而不易使用管理会计信息系统。

2. 外部压力不足。企业会计准则为什么能够在全国成功地推行?一方面有政府的强制性要求,另一方面有企业对外交流的压力。这两个方面即便是未来财政部制订出新的管理会计操作标准也难以具备,这是管理会计的特征所决定的。

五、管理会计咨询服务市场的产品严重不足

市场是由买方和卖方以及产品共同组成的。目前而言,国内的买方主要是有管理会计业务需求的企业和行政事业单位;国内的卖方主要是会计服务机构(包括会计事务所、咨询公司、软件公司、代理记账公司等),高校,科研院所等。

然而,现实中连接买卖双方的产品却严重不足。能够作为管理会计咨询服务市场的产品应该具有以下特征:一是具有一定的系统性。如果是局部的某一项业务,买方会有不值得购买的想法,要么自己解决,要么免费咨询一下,如“亏损产品是否停产或转产的决策”一般是不可能成为咨询服务市场中的产品。二是产品的使用具有长期反复性。买方认为值得购买,卖方能够提供持续性的服务,同时具备上述条件的管理会计产品屈指可数:全面预算、成本控制(标准成本系统、作业成本系统等)、平衡计分卡、管理分析报表。由此支撑一个繁荣的管理会计咨询服务市场几乎不可能。因此积极培育管理会计咨询服务市场的核心是大力开发管理会计的产品。

主要参考文献

- 李天民编著.管理会计基础[M].北京:知识出版社,1982.
李天民编著.管理会计学[M].北京:中国广播电视大学出版社,1984.
余绪缨编著.管理会计[M].北京:中国财政经济出版社,1983.