

管理会计报告体系的构建及应用

刘梅娟¹(博士生导师), 祝锡平²(副教授)

【摘要】全面推进管理会计体系建设是我国会计改革与发展的一项重要任务,而构建管理会计报告体系是其重要的组成部分。以H市较早开展管理会计应用试点的实践单位W公司为研究对象,分析其在管理会计报告体系建设初期面临的问题,并进一步总结和提炼W公司探索构建的基于战略层、管理层、操作层及专题项目四个层面的管理会计报告体系架构及其应用中的主要做法与经验。基于此,从阿米巴经营理念的引入、财务组织架构的重构、信息化体系的完善以及高素质企业内部管理会计人员的培养等方面提出相应的对策与建议,以期促进管理会计报告体系在企业实践中的应用,完善我国管理会计报告体系的建设。

【关键词】管理会计报告体系; 专题项目; 阿米巴经营理念; 财务组织架构

【中图分类号】F234.3

【文献标识码】A

【文章编号】1004-0994(2019)13-0077-6

管理会计报告体系作为我国管理会计体系建设的核心组成部分,一直是会计理论与实务界关注的重点和难点问题^[1]。近年来,尽管学术界对改革开放以来中国特色管理会计理论与方法开展了卓有成效的研究^[2,3],国内不少企业对管理会计报告体系的实践运用进行了探索,而且财政部也于2017年9月首次出台了《管理会计应用指引第801号——企业管理会计报告》,明确提出企业可按战略层、经营层和业务层构建企业管理会计报告体系,但是管理会计报告体系在实际运作过程中仍存在不少问题^[4]。因此,如何构建适合企业运行的、高效可靠的管理会计报告体系依然是我国管理会计体系建设过程中需要不断探索的重大问题^[5]。

一、W公司管理会计应用试点概况

W公司是一家专业从事办公产品营销的大型民营集团公司,目前拥有100余家国内销售分支机构、20余家海外销售分支机构,其具有庞大的组织架构、多样化的营销渠道、多来源的产品供应商、多层级的供应计划链条以及复杂的产品线等管理特

征。W公司正在着手第三次转型,升级为大平台的办公用品服务品牌商,致力于为全球消费者提供性价比最优的产品与服务,实现“创建世界一流的办公文具企业”的愿景。

W公司属于H市较早开展管理会计应用试点的单位,其在2013年就开始着手探索管理会计,尤其是管理会计报告体系的建设。当时学术界主要从管理规划报告、管理决策报告、管理控制报告、管理评价报告等方面,或是按投资中心、利润中心、成本中心等维度来构建内部管理体系,鲜有从战略层、管理层和操作层三个层面构建管理会计报告体系的研究,因此W公司在构建管理会计报告体系的实践上体现出了前瞻性。2014年,为了贯彻财政部印发的《关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》(财会[2014]27号),浙江省确定了18家企业作为开展管理会计体系建设的应用试点单位,探索其“先试先行”的浙江模式,并出台了《浙江省管理会计体系建设应用试点工作方案(试行)》。2015年,浙江省H市财政局随之制定并出台了管理会计应用试点工作方

【基金项目】国家社会科学基金项目(项目编号:17BGL127);浙江省高等教育教学改革项目(项目编号:jg20160091);浙江省自然科学基金项目(项目编号:LY18G030015)

案,以试点先行的方式推进管理会计在企业中的应用,由此W公司被H市财政局列为管理会计应用试点企业。

W公司通过与高校专家的探讨,同时结合自身相关的基础管理数据,“量身定制”了一套较为完整的管理会计应用实施方案,并成功提炼出适合于自身的基于战略层、管理层、操作层及专题项目四个层面的管理会计报告体系,得到了管理会计领域相关专家的高度认可,其成果也获得了“中国第二届管理会计创新实践奖”。基于此,本文选择W公司作为案例研究对象,总结、分析和提炼其在管理会计报告体系的构建及应用中的做法与经验,这对于加快与完善我国管理会计体系建设、推进管理会计报告在企业实践中的广泛运用具有重要的理论与实践意义。

二、W公司原有管理会计报告体系构建中存在的问题

W公司自2013年就开始尝试构建管理会计报告体系,当时鲜有可供参考的案例或相关操作指南,导致其在管理会计报告体系构建初期面临着一些问题。

1. 信息有效性问题。企业管理者希望通过管理会计报告充分了解相关财务信息和业务信息,从而帮助自身实现规划、控制及决策等目标。然而,W公司的管理会计报告初期并不足以发挥成本或预算管控以及风险稀释的作用。例如,在预算编制过程中,各部门将部门预算送交财务部,会计人员将其汇总后上报给经理,而对于预算是否合理、预算与前几个月的差异及产生差异的原因等并未进行分析。因此,无法将实际数与预算数进行比较,导致无法对业绩进行准确评价,至于预测和控制风险那就更难做到了。

2. 信息完整性问题。首先,管理会计报告只能反映公司的总体情况,而无法分析公司部门及局部问题。因为最初W公司只要求其管理会计报告所列表的信息能够反映公司整体的运作情况即可,而并未要求提供各个不同部门的数据,使得编制的管理会计报告只能反映整个企业的财务状况和盈利能力,而无法深入反映某个部门具体的运营情况。其次,管理会计报告提供的只有财务信息,缺少那些无法用货币计量但对管理决策有着重要作用的业务信息,使得其报告的信息缺乏完整性。

3. 信息处理方法问题。起初W公司只是通过对

财务数据的简单计算来编制报告,很少利用一些管理会计工具,更不用说建立相关的决策模型。管理会计报告的目的是帮助管理者做出科学决策,因此决策模型的建立必不可少,否则就很难实现该目标,管理会计报告也就形同虚设。

4. 信息及时性问题。管理会计报告的功能还应体现在时效性上,因为在企业开展经营活动的过程中,决策时时存在,管理会计报告应该为这些相关的决策及时提供数据,即应当编制实时报告或临时需求的报告。但W公司提供的主要是定期报告,如月报、季报和年报,而管理者接收到报告又经过了一段时间,所以管理会计报告从数据采集到报送过程都缺乏及时性。由此可见,虽然W公司看似已经准备了很多管理会计报告,这些报告也能反映一些较详细的信息,但由于其滞后性,并没有将管理会计报告的功能真正发挥出来,自然也无法满足管理决策者的预期目的。

5. 信息使用意识问题。一个公司的整体发展水平在很大程度上依赖于公司高层管理人员的素质及其经营管理能力。在管理会计报告体系最初推行的阶段,W公司的一些管理人员对管理会计综合知识的储备不足,学习意识淡薄,重视程度不够,更不具备相关的专业知识,进一步影响到了管理者的决策行为,而管理层的决策对公司未来的发展有着重要的影响。

三、W公司现行管理会计报告体系的优化升级

2015年,W公司正式参与H市财政局管理会计应用试点工作,其针对上述问题,通过与高校及实务界管理会计专家的广泛研讨,构建了管理会计报告体系基本框架,进一步对管理会计报告体系予以优化升级。

1. 管理会计报告体系基本架构。管理会计报告与企业的组织架构、管理目标以及契约机制均有紧密的关联。如何构建一套有效的管理会计报告体系,管理会计报告需要为管理者提供什么样的信息,怎样设计和创新报表形式以使其适应企业内部管理维度,一直是难点。经过长期的研究与实践,W公司探索构建出基于战略层、管理层和操作层的管理会计报告体系架构,如图1所示。

在这一金字塔形的管理会计报告体系中,三个层级实现了有机统一。战略层的管理会计报告主要侧重于对企业的宏观分析,通过CPM矩阵分析、SWOT分析、客户及供应商分析等方法,剖析整个

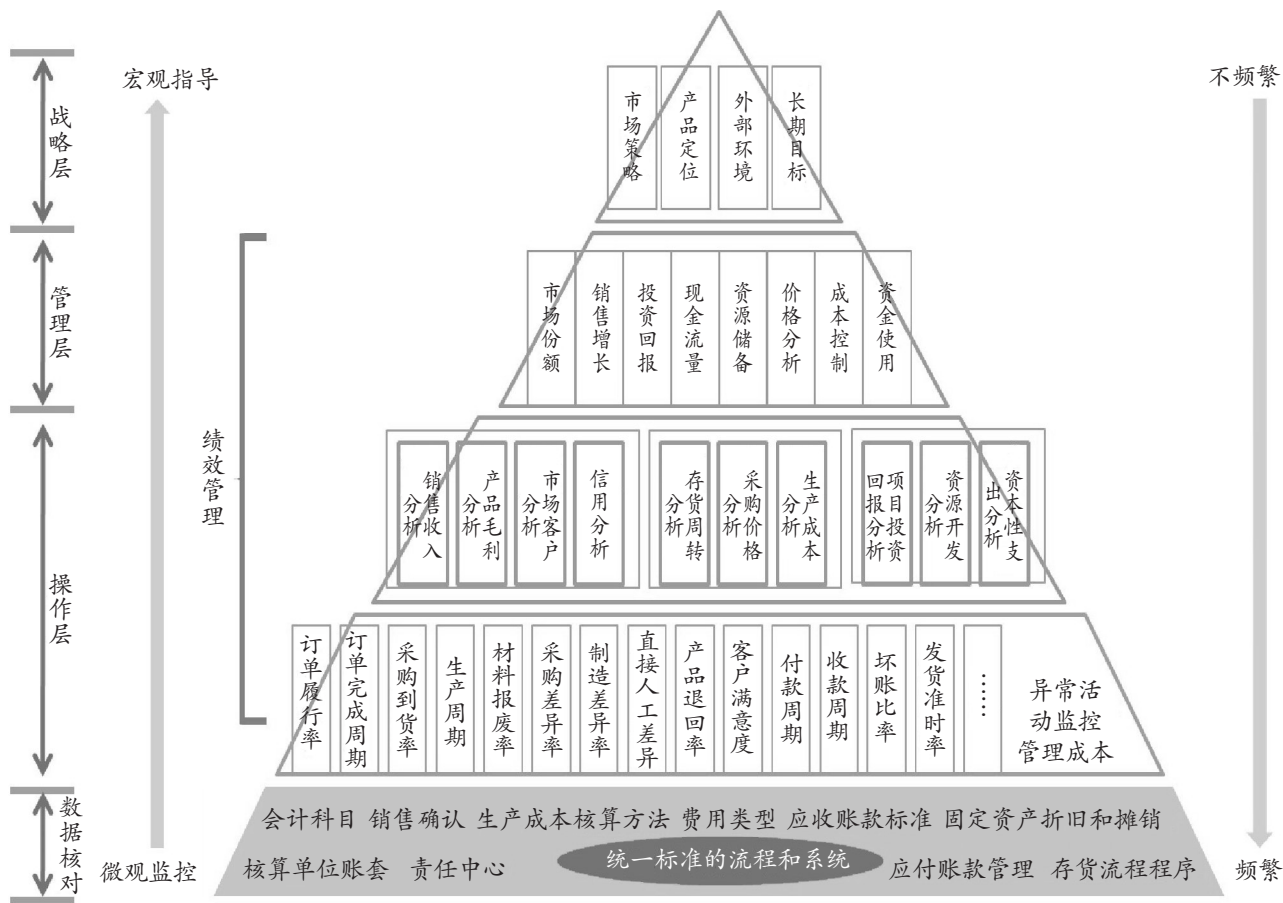


图1 管理会计报告体系基本架构

市场环境,再根据企业的战略安排,制定相应的市场策略。战略层的管理会计报告处于整个框架的顶端,其他层级的管理会计报告据此再进一步做细化分解。管理层的管理会计报告更注重的是对日常生产经营过程中存在的问题进行分析,如对公司销售收入、利润、成本、市场客户、产品库存、采购价格趋势等的分析,以及新项目投资回报情况分析等。操作层的工作流程及内容相对固定,因此对相关信息的需求也比较稳定,所以操作层的管理会计报告更需要体现的是信息提供的及时性。从及时性这个原则出发,操作层的报告更多的是以表格的形式展现,因为表格相比其他形式更加直观、简洁,并且响应速度也会更快,例如订单执行情况、采购情况以及付款周期情况分析表等。

总体而言,越往上的层级越具有宏观导向性,发生的频率越低;越往下的层级越偏向于基础性的管理,发生的频率越高。这与管理者的日常工作特点有关,公司的最高决策层管理者主要专注于小频率的重大事件,操作层则相反。

管理会计报告基本架构搭建之后,还需要统一流程与系统。W公司通过建立财务共享服务部,实现了“六大统一”,即会计科目、组织结构、核算规则、财务报表体系、主数据管理(客户/供应商等)以及业务流程配置的统一。这就意味着其实现了标准化管理,比如科学合理的组织架构、标准化的会计科目、适合的生产成本核算方法、完善的信息化工具与存货流转程序等。只有切实做好这些基础性的标准化工作,巩固整个体系建设的根基,才能把管理会计报告完整、有效、准确地呈现出来。

2. 以管理会计为主体的组织架构。W公司按照财务会计与管理会计分离的原则,对原先的财务组织结构予以重建,使管理会计独立出来。为此,W公司管理者在其人事组织架构的基础上,构建了如图2所示的基于管理会计主体的组织架构。

这种管理会计主体的组织结构也称为构建内生动力的阿米巴组织。该结构有点类似动车组,每节动车都是动力源,整个结构具有平衡化、分散化和多样化的特点。这种组织结构的特点是:①完全按照业务

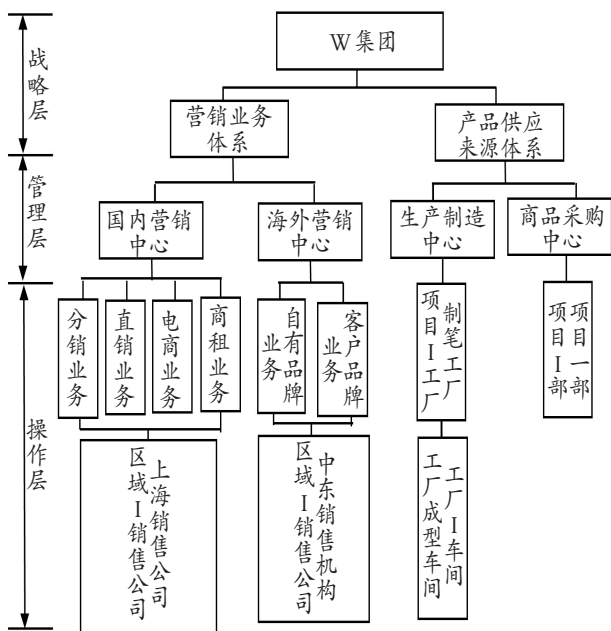


图 2 基于管理会计主体的组织架构

形态划分,是一个能够独立完成任务的完整业务实体;②有明确的收入与成本支出相匹配;③基本上可以与法律意义上的法人组织相脱离;④与人事组织的关联更加紧密,因为只有相对应的人事组织才有完整的业务组织。

3. 管理会计报告体系的具体架构及内容。根据以管理会计为主体的组织架构以及前期相关筹备工作,W公司构建出适合于自身的新型的包括战略层、管理层、操作层及专题项目层共四个层级的管理会计报告体系,这四个层级的管理会计报告类型、主体及对象等具体信息如表所示。

各层级管理会计报告的具体内容如下:①战略层管理会计报告。该层级主要编制集团经营业绩报

告,可应用于宏观环境分析、微观环境分析、整体业绩评价分析、营运资本分析、销售与生产业绩分析、投融资分析和利税分析模块。②管理层管理会计报告,主要包括产品生产供应系统绩效报告、商品采购系统绩效报告和国内外营销系统绩效报告。③操作层管理会计报告,其报告对象是各个销售分子公司、各家工厂以及商品采购部门的管理人员。④专题项目管理会计报告,是对一些重大项目或事项单独出具的报告,比如新项目设立的专题报告、年度资金预算报告、将费用按照其属性与维度进行归类管理而出具的报告等。专题项目报告通常具有较强的针对性,因此更加适合采用“一事一报告”的模式,运用图表的形式,也更具灵活性。

四、管理会计报告体系构建及应用中的关键点

每个公司可以参照财政部发布的《管理会计应用指引第801号——企业管理会计报告》,同时结合自身的实际情况,构建适合于自身的管理会计报告体系。在管理会计报告体系的构建及应用过程中,有以下几个点需要特别关注:

1. 阿米巴经营理念的引入。公司从高层到中层管理人员都要认真地对阿米巴经营理念进行系统性的学习,并将阿米巴管理模式嵌入相关业务部门。根据管理的需要,结合阿米巴经营理念,将业务单位分割成细小的独立单元进行管理与财务核算,独立单元实质上就是一个特殊的管理会计系统。

2. 财务组织架构的重构。按照将财务会计与管理会计分离的原则,需要对原先的财务组织架构予以重建,使管理会计独立出来,从而更好地开展管理会计工作。对于管理会计报告,财务部门是其编制者与执行主体。以财务部门作为主体,其在提升企业内

W公司管理会计报告体系具体架构及内容表

层级	报告类型	报告主体	报告对象
战略层	集团经营业绩报告	分管财务副总经理	总经理、董事长
管理层	生产经营业绩报告 商品采购业绩报告 国内营销经营业绩报告 海外营销经营业绩报告	分管生产副总经理 分管采购副总经理 分管国内营销副总经理 海外营销业务部总经理	总经理 总经理 总经理 总经理
操作层	国内各营销渠道经营业绩报告 国内各销售分公司经营业绩报告 海外各销售分公司经营业绩报告 各工厂经营业绩报告	渠道总监 分公司经理 分公司经理 工厂厂长	分管国内营销副总经理 分管营销副总经理、渠道总监 海外营销中心总经理 分管生产副总经理
专题项目	资金预算报告 费用预算报告 生产成本报告 新项目专题报告	资金部经理 财务管理部经理 生产财务部经理 项目经理	分管财务副总经理、总经理 相关管理部门经理 分管生产副总经理等 相关领导

部管理水平方面的优势主要体现为以下三点：一是规范性更强。财务工作相对于其他工作来说具有一定的特殊性，它更倾向于用更具规范性及统一性的程序和制度来进行管理。如W公司财务部就将会计方法的操作口径、程序以及工作责任和业务规范等都进行了统一，为做好财务工作奠定了基础。二是效率更高。将整个会计信息系统进行集成统一之后，实现了多维度管理，并且更具及时性和准确性。三是财务数据更具价值。通过介入运营前期阶段对业务数据变化的分析，使财务工作由事后向事前管理转变。为了体现这三大优势，财务部门的工作必须在集中与渗透这两个方面进行有效结合，即：集中标准，统一和规范财务运作，把对业务的支持与管控渗透到各层次的管理主体末端。根据这一思路，W公司重新构建了财务组织架构，如图3所示。

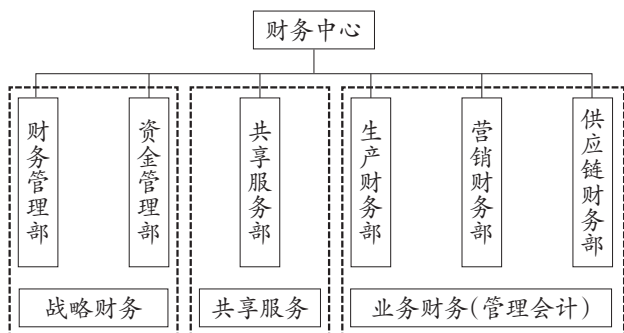


图3 W公司财务组织架构

重构的财务组织架构的第一部分是战略财务，由财务管理部和资金管理部两个部门组成，主要负责财务制度的制定、整体业绩评价、预算管理与控制、投融资规划等，还要负责落实对企业有重大影响的财务战略，以及战略层管理会计报告的编制工作。第二部分是共享财务，由共享服务部构成，负责集中处理标准化的财务作业，主要对下属所有法人公司的往来账款、费用支出、总账等进行分析处理，除了按照会计法、会计准则等的要求核算对外的财务信息，还要利用SAP系统的信息归集功能对成本中心及利润中心的相关数据进行处理，从而更好地编制与执行所有层级的管理会计报告。第三部分是业务财务，即管理会计，由于管理会计本质上是一种“业财融合”的管理活动^[2]，因此该部分由生产财务部、营销财务部和供应链财务部组成，这三个部门的会计人员在管理会计活动中扮演着重要角色，全部由财务中心委派人员到各个业务管理主体的所在地，负责业务主体的财务分析、财务管控、业绩评价与商务支持，分析、加工从SAP系统中自动提取的会计信

息，主要编制管理层与操作层的管理会计报告。这套财务组织架构设计能够较好地与管理会计报告的编制与有效执行提供组织保障。

3. 信息化体系的搭建与完善。管理会计是一种决策体系，其本质是基于价值管理的控制活动，信息支持系统是为管理控制服务的。随着信息化及计算机技术的发展，管理会计工作面临的挑战和压力越来越大。公司管理层应充分认识到在当前信息爆炸的时代背景下，企业要长远发展，就必须建设一套更利于管理的信息化系统。如W公司在2012年便正式引进了管理信息系统软件(SAP)，形成了信息系统整合平台(如图4所示)，覆盖了从采购、生产到财务、供应规划等所有基本业务环节。随着SAP的引入，业务与财务逐渐实现了一体化管理，为W公司管理会计体系的构建打下了扎实的基础。同时，W公司还陆续导入了产品生命周期管理(PLM)、供应商管理(SRM)、供应链管理(SCM)、仓储管理(WMS)、质量管理(QM)等信息化系统。尤其是最新引入的商务智能系统(BI)，建立了决策者的动态管理驾驶舱，实现了管理人员对多维度报表实时动态的查阅。这些完善的信息化建设，是管理会计报告能够实时、动态、准确实现的技术保障。

4. 高素质企业内部管理会计人员的培养。管理会计作为提升企业内部管理水平的重要管理工具，势必要求管理会计报告的信息能够被管理者读懂和理解。这就决定了只有具备现代企业管理知识和适当会计知识的复合型会计人员，才更利于编制和提供管理会计报告。因此，以提升管理会计人员素质为目的，借鉴当前一些试点企业的做法来培养高素质的内部管理会计人员显得尤为迫切和重要。W公司通过与当地高校合作，成立了一所管理学院，选拔内部管理会计讲师团成员，通过这个平台培养一批优秀的管理会计人员，鼓励讲师团成员编写课件，要求每月开设各类财务、管理类课程，尤其是这几年对管理会计知识的培训需求不断增加，除了讲师团成员授课，还专门聘请专家学者来做专题讲座。W公司分管财务的副总经理作为教授级会计师，更是专门挑选制定了具有较强实践指导性的管理会计类课程，比如“管理会计报告的解读与编制”“管理会计工具的使用”等。通过有效实施这些举措，W公司的财务会计人员的现代化管理水平与管理会计知识的运用能力不断得到提升，为管理会计的落地打下了坚实的理论和实践基础。



图 4 W公司信息系统整合平台

为了让管理会计人员更好地编制与运用管理会计报告,有必要对三方面的知识体系进行重点学习:①从组织的价值链体系出发,培养系统的战略思维方法。W公司负责管理会计的财务人员都要学习五力模型、态势分析法、宏观环境分析法等战略分析工具和方法,要求能够了解和分析公司所处行业环境的变化。②深入组织流程与作业。为了让生产体系的管理会计人员熟悉公司产品的构成和生产工艺,W公司要求他们必须深入到一线工厂车间,而非坐在办公室纸上谈兵;营销体系的管理会计则要求走出去与客户面对面交谈,以便更好地了解各类营销政策与市场策略。③娴熟地掌握管理会计报告方法与编制技能。W公司要求管理会计人员充分了解公司整个组织架构,掌握各类信息模块,熟练运用Word、Excel等软件进行文字和数据处理,设置考核率以考促学,对各类信息化工具的掌握程度实行末尾淘汰制。管理会计人员作为编制管理会计报告的主体,这

些措施可以保证其整体素质得到提高,为管理会计报告准确、及时、有效的编制和提供奠定基础。

主要参考文献:

- [1] 敖小波,李晓慧,谢志华等.管理会计报告体系构建研究[J].财政研究,2016(11):91~10.
- [2] 潘飞,王悦,李倩等.改革开放三十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[J].会计研究,2008(9):10~17.
- [3] 冯巧根.改革开放40年的中国管理会计——导入、变迁与发展[J].会计研究,2018(8):12~20.
- [4] 中国注册会计师编辑部.中国特色管理会计报告体系的构建[J].中国注册会计师,2016(1):49~51.
- [5] 冯巧根.对管理会计基本指引、应用指引的解读[J].财会月刊,2019(1):7~14.

作者单位:1.浙江农林大学经济管理学院,杭州311300;2.浙江工业大学管理学院,杭州310012