**授课主题——管理会计方法与案例**

**文章名：**

《管理会计方法体系框架构建》

**作者：**

毛飞，邓倩

**出处：**

《财会学习》

**文章主体内容**

摘要：

本文从管理会计的起源与发展入手，结合管理会计技术方法的演进及当前发展趋势，初步构建管理会计方法体系框架，试图为管理会计实践应用提供理论指导。本文认为，管理会计方法体系包含成本核算层面、管理控制层面和价值创造层面等内容，管理会计应用遵循从核算、控制到价值创造的路径。

关键词：

管理会计方法；框架

管理会计作为会计体系的一个重要分支，是将现代管理思想与会计核算方法融为一体的一种管理体系，随着经济社会环境、企业生产经营模式以及管理科学和科学技术水平的不断发展而逐步发展。经过多年的演进，管理会计已形成了诸多方法工具。为了更好地理解管理会计，加强管理会计方法的可操作性，把握管理会计发展脉络和作用机制，就需要厘清管理会计方法产生背景及其作用原理。那么，构建管理会计方法体系框架，将一系列方法工具贯穿于管理会计发展历程和作用机理中，能为管理会计的实践应用提供科学的思路和指导。

一、管理会计方法的起源

目前，关于管理会计的起源，中西方仍存在明显的差异。

西方理论界以罗伯特. 卡普兰(RobertS.Kaplan) 为代表的学者将成本会计与管理会计视为一体，管理会计的起源可追溯到19 世纪早期纺织企业对成本内部计量的运用，能反映产品成本及原料收发控制情况。19 世纪中期，铁路业的出现和迅速成长为成本会计的发展提供了巨大动力，成本报表作为控制工具被大型公司广泛应用于业绩评价、产品决策及销售定价等方面，成本控制集中于直接人工和材料。

“管理会计”作为西方企业管理理念，在上世纪七八十年代引入中国。与上述观点不同，我国大多数理论研究者将成本会计与管理会计独立对待，从学科角度进行划分，主张以泰勒的科学管理思想为出发点，以20 世纪20 年代前后出现的标准成本制度、差异分析、预算控制等为依据，以管理会计术语的首次提出为标志作为管理会计起源的认定。

无论中西方对管理会计起源认识存在怎样的差异，但是，对于管理会计形成的基础——成本核算与控制的认识却是一致的。所以，围绕成本控制的理论与实践成为管理会计发展的基石，而成本内涵与外延的发展也为管理会计的发展拓展了空间。

二、管理会计发展及方法演进

在《管理会计兴衰史——相关性遗失》一书中，约翰逊和卡普兰从成本会计信息与决策相关性角度分析管理会计发展历程。他们认为：19 世纪初到20 世纪初，这一阶段的产品成本信息及时、真实，可以满足企业定价及加强内部管理的需要；在1925-1985 年间，与财务会计在社会和法律上的主导地位有关，该阶段的产品成本信息仅仅满足于对外报告的需要，从而失去其相关性，管理会计发展停滞；1985 年之后，管理会计致力于创新，基于新观念下的新方法不断涌现，基于作业下的产品成本信息重新具有了决策相关性。( 见图1)



而国内研究者更多从管理会计方法技术变革的角度进行管理会计发展阶段的划分，如，余绪樱(1983、2003)、李天民(1994)、胡玉明(2005)、徐金叶(2006)、牛彦秀(2007) 等。尽管研究者们对发展阶段划分的明细程度有所差异，但将20世纪50 年代、80 年代作为界线标志的认识却是趋于一致的。普遍认为，20 世纪50 年代前的管理会计侧重于成本核算，而80 年代后管理会计的发展更为综合性，围绕“价值增值”主题展开。

综合来看，本文认为管理会计的发展经历以下阶段：

( 一) 成本核算与执行性管理会计阶段(20 世纪20 年代至50 年代)

以泰罗的“科学管理学说”为基础，“标准成本控制”、“预算控制”和“差异分析”等旨在提高企业生产效率和经济效益的管理方法被引入企业内部的会计实务中，成本控制的事前预测与事后分析的结合。而后，以杜邦公司为代表的大型企业倡导并发展了以投资净利率指标为核心的杜邦财务指标体系，用来衡量各个部门的效率和整个企业的业绩。这一阶段的管理会计以提高生产效率为目的进行成本核算和事后分析，并发展了投资净利率指标用于评价，更多体现了执行性管理控制的特征。

( 二) 管理控制与决策性管理会计阶段(20 世纪50 年代至80 年代初)

随着现代管理理论的发展和应用，尤其是行为科学理论和数量管理理论的应用，管理会计学术方法有一定创新：一是建立起以责任中心为主体，以权、责、利相统一为特征，以责任预算、控制和考核为内容的责任会计制度；二是应用运筹学和数理统计学的原理和方法，把复杂的经济现象和会计信息进行量化，成本形态分析、本量利分析、盈亏平衡模型、机会成本法下的内部转移价格、投入产出法、线性规划、存货控制和方差分析等计划决策模型在这一时期发展起来。这一阶段的管理会计实务并无太大进展，而是在相关科学管理理论的指引下进行大量学术创新，管理会计方法已突破成本核算的范畴，体现了管理决策的意图。

( 三) 价值创造与综合性管理会计阶段(20 世纪80 年代中期以后)

以作业成本计算和作业管理为标志，管理会计进入了一个崭新的阶段。价值链分析、战略成本管理、平衡计分卡以及EVA 等创新的管理会计方法层出不穷，初步形成了一套新的成本管理控制体系。同时，成本理论的发展使得成本的内涵和外延发生了巨大的改变，质量成本、环境成本、宏观成本、社会责任成本、资本成本、人力成本等成本理论受到业界广泛关注，现代管理会计研究范畴大大扩展。这一阶段的管理会计以观念更新为前提，变革了产品成本核算方法，拓宽了传统管理会计的研究范畴，以企业价值可持续增值为目标，开启了管理会计学科体系的大发展时期。( 见图2)

从管理会计的发展历程看，管理会计产生的基础是成本核算，管理会计的发展围绕成本管理与控制展开，并创造了一系列管理工具和方法为决策提供支持，最终形成以价值创造为核心的内部闭环管理控制体系。

三、管理会计方法体系框架构建

随着管理会计发展，涌现出诸多方



三、管理会计方法体系框架构建

随着管理会计发展，涌现出诸多方法工具，并逐步形成现代管理会计方法体系。

从各阶段管理会计方法体现的职能特征看，本文认为，管理会计方法体系包含三个层面内容：一是成本核算层面；二是管理控制层面；三是价值创造层面。具体如图3 所示。



( 一) 成本核算层面

从管理会计产生的基础看，产品成本核算与计量作为管理会计方法发展的雏形，围绕成本核算、成本归集与分摊的方法构成了管理会计方法体系的第一层次。在成本核算方法上，分步成本法、分批成本法、品种法等成本核算方法的应用，将最初产品成本计量发展到更为精准的程度，并广泛应用于对外会计报告中。在成本归集与分摊上，管理会计首先通过对成本属性的分析，划分固定成本和变动成本，进而以成本归集的追溯性进行直接成本和间接成本的分类核算，直接成本归集与间接成本分摊成为传统成本核算的重要内容。直到20 世纪80 年代“作业成本法”的出现，对传统成本核算产生了颠覆性影响。作业成本管理是在传统的“资源到产品”的成本耗费模式上引入了“作业”概念，按“作业消耗资源、产品消耗作业”的关系，深入分析成本耗费动因，进而实现更精细化的成本核算与管理。

( 二) 管理控制层面

在成本核算基础上，关于成本控制和管理的一系列方法形成管理会计方法体系的第二层次内容。

以泰罗的“科学管理学说”为基础，从最初的标准成本、预算控制和差异分析模式到责任会计理论，管理会计形成了责任预算、责任控制和责任考核为一体的管理方法，而财务指标体系作为连接事前、事中、事后的纽带，贯穿于整个管控过程。以责任控制为核心，旨在提高企业生产效率和经济效益的管理方法，以及借助运筹学和数理统计学的原理和方法，把复杂的经济现象和会计信息进行量化，如，本量利分析、盈亏平衡模型、投入产出法计划决策模型共同构成管理会计方法体系第二层次的主要内容。

( 三) 价值创造层面

现代管理会计研究已大大突破传统成本管控的范畴，管理会计的创新不只体现在技术方法上，而更多表现在思想观念上，开启了价值创造的篇章。价值链分析、战略成本管理、作业成本管理、平衡计分卡以及经济增加值等创新的管理会计方法形成了管理会计方法体系第三层次的内容。

综上所述，管理会计作为现代企业管理不可或缺的管理工具，越来越受到实务界重视。经过多年的发展，管理会计形成了诸多方法工具。通过建立管理会计方法体系框架，将为管理会计理论研究和实践应用提供新的思路和指导。

**文章名：**

《生命周期视角下管理会计方法的应用探讨》

**作者：**

耿云江，刘明

**出处：**

《财务与会计》

**文章主体内容**

摘要：

2014年被称为“管理会计元年”, 管理会计在经济转型和企业升级中的作用日益显现。本文认为, 企业的发展具有周期性, 不同时期的企业具有不同的经营管理重点与关键, 有必要依据企业在不同时期的特点, 有所侧重地选择和应用管理会计方法, 有效推动企业进步。

关键词：

管理会计方法；生命周期；应用

管理会计作为一种深度参与管理决策、制定并实施组织战略的管理活动, 日益受到企事业单位的重视, 管理会计方法也越来越多地应用于管理实践。如果不结合企业实际, 一味追求大而全地应用管理会计方法, 不仅无益于管理会计提升企业价值作用的发挥, 而且会造成资源的无效使用与浪费。实际上, 企业在不同的发展阶段会面临不同的问题, 管理的侧重点也会有所差异。笔者认为, 有必要结合企业发展所处的生命周期及其特点, 有所侧重的选择和应用管理会计方法。

一、初创期:加强质量管理、战略规划与人才激励

初创期企业在生产经营上, 产品尚未被市场认可和接受, 规模小、市场份额低。同时由于未来的发展态势不明朗, 人才大多不愿进入企业或在进入企业后不久便离职。人才缺乏也是这一时期的重要特征。

1. 加强质量管理与创新, 稳步赢得市场。

企业应站在用户的角度把握质量内涵, 把改进质量从单纯的技术角度扩展到精神层面, 对产品的研发、设计、生产直至售后的全过程进行质量管理与控制, 即实施全面质量管理。在此过程中, 要注意对质量成本的管控, 要在有效保障质量和控制外部损失成本的同时, 进一步降低预防与鉴定成本, 实现质量成本的永久性降低。

2. 做好战略规划, 正确进行投资决策与资本预算。

初创期企业制定战略规划时, 可考虑运用SWOT分析, 将企业战略与企业内部资源、外部环境有机结合起来, 并制定相应的行动计划, 确保企业战略目标的实现。进行投资决策时, 初创期企业适合采用净现值法、获利指数法、内部收益率法等贴现方法。同时, 可通过计算并分析投资项目的投资回收期, 考察项目风险。在确定投资后, 应编制详细的资本预算并严格执行, 以确保投资项目顺利开展。

3. 加强人才激励, 增强员工凝聚力。

初创期企业可通过提供股权或分红权等, 给员工一个未来丰厚回报的期许, 使其愿意牺牲一部分当前的货币回报来换取未来更丰厚的报酬。同时, 要加强与员工的沟通, 让员工看到自己在职业发展尤其是职位晋升方面的优势与潜力。此外, 初创期企业应注意避免简单粗暴的管理方式, 尽量在公正、公开、公平的基础上, 给员工更多行使自主权的机会。

二、成长期:加强预算管理、自主创新与绩效考评

成长期企业工作的侧重点在于充分利用现有产能, 加强日常管理。

1. 强化风险意识, 加强经营预算管理。

复杂的内外部环境使成长期企业面临巨大的经营管理压力, 这在客观上要求企业加强经营预算管理, 防范风险。编制预算时, 可选用固定预算编制法, 或编制增量预算, 即在上期预算及其执行结果基础上, 结合预算期的可能变化对上期预算进行调整, 得到新一期预算。预算期以一年为宜, 一年编制一次。

2. 重视研究与开发, 加强自主创新。

新产品、新服务的推出以研究开发为基础, 成长期企业仍需重视产品研发, 尤其是改进现有产品的性能、外观, 或开发市场急需的新产品。在利用已有产能开发新产品时, 可依据企业与拟开发产品的实际情况, 分别选用贡献边际总额分析法、相关损益或差别损益分析法等进行新产品开发的品种决策。

3. 加强成本管控, 提升竞争优势。

成长期企业需要通过目标成本法、标杆成本法、作业成本法等加强成本管控, 降低物料损耗, 提升经济效益。其中, 成本管控的对象不限于生产环节, 可向前延伸至产品的需求分析、开发设计, 向后延伸至营销管理、售后服务等。

4. 实施责任会计, 加强绩效考评。

随着企业规模的扩大, 初创期企业的集权管理逐渐被成长期企业的分权管理所取代。此时, 企业可引入责任会计, 通过划分成本中心、收入中心、利润中心、投资中心等责任中心, 明确各责任中心的责任、权利与义务。同时, 通过选用不同的业绩考核指标, 尤其是财务评价指标, 对各责任单位的业绩进行考核与评价, 最大限度调动各单位的积极性。

三、成熟期:加强战略、预算与信息化管理

成熟期企业需基于战略高度, 通过应用相对复杂但先进的管理会计方法提升内部管理水平。

1. 加强战略成本管理, 降低成本消耗。

成熟期企业宜将经营管理的重心放在内部成本管理上, 通过使用成本企划法、标准成本法和基于时间驱动的作业成本法等, 基于战略高度进行价值链分析、加强战略成本管理, 降低成本消耗, 扩大利润空间。企业可深入作业层面, 对“作业流程”进行彻底改造, 通过加强作业链管理, 消除一切不能增值的作业, 使企业处于持续改善的状态。

2. 完善预算制度, 实施全面预算管理。

对成熟期企业而言, 应着重实现预算管理的全程化。即不仅要重视事前的预算编制, 也要重视事中的预算执行与监控、事后的预算考核与评价。在预算编制方法上, 可选用更具灵活性的弹性预算, 编制零基预算、滚动预算、作业基础预算等。除了编制一年一次的年度预算外, 还可根据需要进一步编制季度、月度预算。

3. 财务与非财务指标相结合, 实施战略绩效评价。

对稳步前进的成熟期企业而言, 可考虑综合应用财务与非财务评价指标, 实施战略绩效评价。此时, 可选择平衡计分卡 (BSC) 这一绩效管理工具, 实现企业内部与外部、原因与结果、长期与短期的均衡;也可将BSC与经济增加值 (EVA) 、关键绩效指标 (KPI) 考核等方法结合使用。

4. 加强信息化管理, 实现信息共享。

成熟期企业既有加强信息化管理的内在要求, 又具备了加强信息化管理的资金、技术及人员支持。此时, 可通过加强企业内部信息化建设, 将企业的设计、采购、生产、制造、财务、营销、经营管理等信息进行有效集成与共享, 加强集中监督和管理, 提高管理决策效率。条件成熟时, 还可构建共享服务中心, 提高信息服务水平。

四、衰退期:加强存货、应收账款与人才管理

衰退期企业应注意盘活资产、稳定人员, 同时通过产品或业务转型寻求发展的新契机。

1. 加强存货管理, 减少资金占用。

为避免资金被存货大量占用, 衰退期企业必须加强对存货的管理。此时, 可考虑运用经济批量法、ABC控制法、及时生产制 (JIT) 等, 加强存货管理与控制。企业也可通过运用ERP等信息技术, 实现产、供、销的全方位高效集中, 最大限度降低库存, 还可通过网上直销、定制销售等, 创新销售模式, 加速存货周转。

2. 加强应收账款管理, 降低坏账风险。

应收账款的管理包括合理确定信用政策, 应收账款日常管理以及加强应收账款的收回等。具体来说, 赊销前应加强对客户的信用调查, 根据其信用状况制定适宜的信用政策, 包括赊销规模、赊销期等;赊销产生后, 及时编制账龄分析表, 严格控制逾期款项, 尤其是陈年老账的比例;摸索并应用科学有效的催收应收账款的程序与方法, 并在有效控制催收费用的同时, 降低坏账发生造成的损失。

3. 加大研发力度, 以转型求生存。

衰退期企业的产品、技术严重老化, 面临着被取代甚至退出市场的可能, 因此企业必须依靠技术创新与研发, 通过研制生产出具有更高性能、更具吸引力的新产品、新服务等, 实现产品或服务的升级换代, 从而帮助企业走出低谷, 重获生机。

4. 稳定人心, 避免人才过量流失。

衰退期企业应通过加强沟通与交流、激发员工的主人翁意识与归属感等, 留住员工。对核心和骨干人员, 企业可考虑委以重任、给予股票等方式, 激发其与公司共度难关的责任感与自豪感;也可破格提拔一批具有变革热情、掌握关键技能的员工进入领导层, 加快企业变革步伐。此外, 企业还可适当精简机构、裁减人员, 提高人员利用效率。

**文章名：**

《浅析管理会计与财务会计的融合》

**作者：**

刘艺

**出处：**

《财经问题研究》

**文章主体内容**

摘要：

会计系统是一个信息生成和利用系统,会计系统包括财务会计和管理会计两大分支,企业管理者们长期的共识是“管理会计对内,财务会计对外”,然而随着社会经济的不断发展,管理会计和财务会计正在逐步趋于融合,二者的边界正在逐渐消失,企业应当合理构建管理会计和财务会计的融合体系,合理构建确认基础和计量模式,从而促进二者的有机融合。

关键词：

[管理会计；](http://kns.cnki.net/kcms/detail/knetsearch.aspx?dbcode=CJFD&sfield=kw&skey=%E7%AE%A1%E7%90%86%E4%BC%9A%E8%AE%A1&code=&uid=WEEvREcwSlJHSldRa1FhdkJkcGkxU2hUUFRJd3diQU9NbHlsSFg5UWJORT0=$9A4hF_YAuvQ5obgVAqNKPCYcEjKensW4ggI8Fm4gTkoUKaID8j8gFw!!)财务会计；融合

会计系统是一个信息生成和利用系统,会计系统在发展中逐步形成了财务会计和管理会计两大分支,财务会计是按照特定的会计准则或会计制度对企业的经济业务活动进行核算和监督,对外提供信息和解释信息,属于报账型会计,是对外服务的; 管理会计则是企业会计信息系统的一个分支,提供各种强制性财务报告之外的财务和非财务信息,目的是满足公司治理和公司管理中的特殊信息需求,是按照企业内部管理的需要,灵活采用多种会计处理程序和方法,其不仅反映过去,而且要能动地利用历史信息,来预测前景,参与决策,规划未来,控制和评价一切经济活动,属于经营型会计,是对企业内部服务的。因此长久以来, “管理会计对内,财务会计对外”在很长一段时期内成为了企业管理者们的共识。随着社会经济的不断发展,管理会计和财务会计正在逐步趋于融合,二者的边界正在逐渐消失。

一、管理会计与财务会计融合的基础

企业管理会计和财务会计处于相同的环境中,都为企业的生产、经营、管理服务,都能够记录、计算、分析、评价企业的经济活动。管理会计和财务会计都源于传统的会计,二者之间相互制约、相互依存,一起构成了企业财务活动的有机整体。

1. 二者都是企业管理活动

企业会计自产生以来就是为企业管理服务的。只是由于客观条件及技术水平所限,企业会计的功能被局限于核算上。就本质而言,企业会计是一种管理活动会计,作为企业管理的重要组成部分,是通过收集、加工处理和利用经济信息,对经济活动进行组织、控制、调节和指导,促使人们权衡利弊、讲求效果的一种管理活动。在这个过程中,财务会计侧重于实际运行状态的记录和总结; 管理会计则是利用经济数据通过各种方法来帮助企业管理当局做出决策,侧重于过程控制,运用预测、决策和预算编制等技术方法完成其设定的管理目标。但是作为企业会计的两个分支,都是为企业管理服务的。

2. 二者都具有控制与考核的职能

财务会计的基本职能是核算与监督,财务会计的监督其实质就是对企业实践经营活动过程中的成本进行考核、检查,主要是考核企业的实际经营状况与所制定的目标、成本预算是否相符,如果两者之间存在着一定的差异,就要找出原因,并想出有效的办法进行解决。而管理会计主要是实现对企业经济活动预算的控制、企业成本费用控制以及对企业人员进行考核评价。在这一点上,其与财务会计的监督职能本质上是一致的。从本质上来讲,管理会计和财务会计都是对资源要素的交易和产权变动的确认、计量和控制。二者由于不同的分工,在会计方面的侧重点有所不同。企业的生产经营情况是财务会计的主要对象,而管理会计是对财务会计对象的再加工,是利用财务会计相关信息指导、控制、组织企业经营管理活动。管理会计是对财务会计的延伸和发展,二者在提高企业效益、维护相关利益者的权益方面始终保持一致。

3. 二者基本信息来源一致

管理会计之所以能为企业内部管理者谋划企业未来提供有效帮助,一个很重要原因是它可以从不同的方面取得很多相关资料,但其中最重要的资料还是会计核算资料,也就是财务会计通过固定的方法和程序记录的账簿和编制的报表。管理会计和财务会计虽是会计信息系统的两个分支,但它们最基本的信息来源不可能也脱离不了那些直接反映生产经营活动的原始资料,也就是说,它们的基本信息来源是一致的。

4. 二者会计终极目标一致

财务会计工作最终是编制出对外的财务报表,而管理会计的任务则是要帮助改进企业的各项生产、经营活动,达到创造价值的目的。然而,事实上,在知识经济时代,企业的经营管理理念发生了根本性的变化,人力资本、智力资本的管理和创新成为企业管理核心内容。而智力资本的主要价值几乎都在会计报表之外。这就需要管理人员在决策过程中由财务会计和管理会计共同提供信息。

现代会计一方面要着重体现财务会计为各产权主体 ( 包括所有者、债权人、经营者、政府管理当局) 提供有利于其决策的会计信息; 另一方面则应突出管理会计所体现的法人所有权的管理职能,通过强化内部管理来维护各产权主体的收益权、分配权等财产权利。二者统一服务于现代企业管理的总体要求,共同实现“维护各利益相关者权益、提高效益”这一会计的终极目标。

二、管理会计与财务会计相互融合是一种必然的趋势

由于管理会计与财务会计具有上述诸多内容上的一致性,因此,管理会计与财务会计也就有了相互融合的基础。虽然两者之间仍存在着一些差异,但两者的融合,无论是从理论上还是实践上都是有益的。

1. 在理论上,财务会计的对象主要体现在资金运动方面

管理会计的对象主要体现在价值差量、信息管理方面,若把运动和信息能很好地结合起来,就可以从动态和静态的总体角度来把握企业的管理。财务会计主要从事核算工作,其特点是严谨,原则性和政策性很强,工作领域相对固定,而管理会计则要灵活得多。二者融合就可以将会计工作从有限的空间向无限的服务领域扩展,不仅拓宽了会计从业人员的工作视野,也将会计理念带入更广阔的管理天地。这样就为会计体系的发展提供更多更优质的资源和素材,从而推动会计理论研究体系的可持续发展。管理会计与财务会计的融合,有利于从整体上把握各种理论的相互联系。财务会计的改革,要充分考虑管理会计的要求,保证会计信息共享的最大化; 管理会计的发展,要遵循财务会计的准则和制度的约束,这样有利于形成一套完整的理论体系。

2. 在实践中若把二者综合起来进行操作,则会增加企业管理的效率和质量

运用管理会计的理论对企业量本利的分析,可以计算出某种产品的盈亏平衡点。有了盈亏平衡点这一数据后,在财务上我们就可以合理安排企业的生产资金,控制产品的生产成本,从而提高企业的生产效率。在作用时效方面,财务会计的作用时效在于反映过去,对过去的生产经营活动进行客观的反映和监督,它按照客观性原则,坚持历史成本原则,对过去实际已经发生的业务进行记录和总结。而管理会计,它的作用不仅限于分析过去,而且还在于能动地利用已知的财务会计资料进行预测和规划未来,同时控制现在。若把二者相融合,我们就能为企业的财务管理提供一个更为全面的信息平台,综合企业财务的历史、现在、未来信息,更好地为 企业的管 理服务。

三、管理会计与财务会计在工作中的融合性运用

财务会计与管理会计作为会计的两大分支,虽然依据的规范、服务的对象以及工作的侧重点都有所不同,但由于终极目标即实现企业的价值增值的一致性,使他们在工作中是没有办法严格区分开来的,并且随着企业内外部信息使用者对会计信息要求的同一性,二者在实际工作中整合性运用只会越来越多,二者的融合已成为一种必然的趋势。现用工作实际来探讨财务会计与管理会计融合性运用的情况。

1. 建立并逐步完善合同管理制度

合同管理作为减少应收账款发生坏账的一种手段,从理论上讲,属于管理会计的职能范畴。但由于实际工作中并未单独设置管理会计岗位,它的具体工作由财务会计实施,且它的实施全过程依靠财务会计的核算信息。合同管理包括合同的签订、货物的发出、货款的回笼以及销售提成的计算,通过合同管理我们能够及时地反映出合同的执行情况,对逾期未回的货款可进行跟踪管理,降低资金回收的风险,保证企业生产经营活动的顺利开展。

2. 加强对应收账款的清收

针对应收账款长年居高不下、财务风险高位运行的情况,我们可以对长期挂账的应收账款进行剖析,通过询问、函证、对账等手段,对形成的原因进行加工汇总,对证据充分、收回难度不大的通过销售员予以催回,对一些证据不够充分、回收难度较大的移交给律师通过司法程序追回。应收账款催款所做的一些工作从理论上讲也是管理会计的范畴,但在实际工作中这些都是由财务会计在做,依据的也是财务会计提供的信息,且执行的效果比较明显。

3. 实现全面预算管理,积极开拓市场,严格控制成本费用,确保预期经济目标的实现

制定并实行全面的预算管理。年初预算确定全年的生产经营目标及各项成本费用的开支限额,并对各项经济指标按季分解到月,分月进行考核排名,通过召开月度经济工作会进行通报,奖优惩劣。对各项成本费用每月编制考核报表,与预算指标进行对比,对超支部分进行分析、查找原因,严格控制成本费用。从理论上讲,全面预算管理是管理会计的职能范畴,但在实际工作中其很大程度上依赖财务会计工作,受财务会计工作质量的制约,二者只有有机结合、相互支撑才能实现预期目标。

总之,管理会计和财务会计的融合是对企业财务工作的进一步完善,是会计发展的一项突破。通过管理会计和财务会计的融合,企业会计活动不但能够满足信息使用者的多方面需求,还能够有效防止不必要的浪费与重复工作。企业高层管理人员应当重视企业决策中管理会计的作用。企业会计人员也应提高素质,强化管理会计教育。企业应当开展管理会计培训,对会计人员和相关的管理者加强工作指导和业务培训,促使企业各级人员都能够了解、懂得管理会计,建立一支具有较高素质的管理会计和财务会计队伍。企业采用恰当的方法采集基础数据,确保管理会计和财务会计的有效融合。在具体实践中,企业应当合理构建管理会计和财务会计的融合体系,合理构建确认基础和计量模式,从而促进二者的有机融合。

**文章名：**

《管理会计为企业经营创造价值的问题及对策》

**作者：**

顾宁宁

**出处：**

《财经问题研究》

**文章主体内容**

摘 要：

本文针对管理会计为企业经营创造价值的现状及问题进行了剖析,详细分析了目前形势下管理会计本身、企业内部环境及外部环境三个方面对管理会计为企业增值产生的制约,继而在分析问题的基础上,针对性地提出了优化对策,即推进管理会计理论与实务相协调,完善管理会计应用的内部环境和外部环境。

关键词：

管理会计； [企业经营；](http://kns.cnki.net/kcms/detail/knetsearch.aspx?dbcode=CJFD&sfield=kw&skey=%E4%BC%81%E4%B8%9A%E7%BB%8F%E8%90%A5&code=&uid=WEEvREcwSlJHSldRa1FhdkJkcGkxU2hUUFRJd3diQU9NbHlsSFg5UWJORT0=$9A4hF_YAuvQ5obgVAqNKPCYcEjKensW4ggI8Fm4gTkoUKaID8j8gFw!!)价值增值

一、引 言

一直以来,西方有关组织机构和会计学者根据各自的认识和把握,从不同角度对管理会计的应用进行了研究。

随着理论研究的拓展和实践经验的积累,现代财务会计、财务管理、管理会计呈现出日益融合的态势,开始用全局的观点、战略的眼光进行财务活动管理。特别是2011年,张绍伟和杨晓东指出,管理会计应由原来以“成本”为中心,转变为以“核心能力”的培植为中心,企业只有具备核心能力才能持续获得价值增值。

二、管理会计为企业经营创造价值的问题

我国的管理会计无论在研究方法上还是内容上都显得不能适应现代企业的要求,管理会计发挥为企业增值的作用更是受到了严重的限制。

( 一) 管理会计在企业经营中的应用

传统管理会计曾为促进企业经济效益的提高发挥了积极的作用,但20世纪60年代以来,随着现代科学技术的飞速发展和生产力的快速提高和世界经济的一体化,企业面临的竞争不仅来自国内,更来自国外。面对瞬息万变的外部环境与强大的竞争对手,管理会计无论在方法上还是内容上都显得不能适应现代企业的要求。

1. 管理会计研究脱离我国国情

我国的管理会计研究主要是引进和介绍西方国家的研究成果,研究内容总是不自觉地追随西方动态。现在管理会计的理论研究还仅局限于对国外情况的翻译介绍,很多属于纯理论的探讨,不具有应用的针对性,没有很好地结合我国的实际情况,总结出适合我国国情的方法、体系。例如,长期投资决策分析中货币时间价值的计算问题,所有教材都是沿用西方国家的复利制计息,而我国则普遍采用单利制计息,以至长期投资经营决策和长期投资敏感分析几乎没有企业在实际中予以应用。

2. 管理会计理论研究与企业实践严重脱节

我国理论界对管理会计研究虽然日渐兴盛,但多数理论研究是对西方管理会计模仿和单纯理论推导,研究者很少关心其研究成果实际应用效果,实际工作者对这样的研究成果知之甚少,对其效果往往持怀疑态度,从而使理论研究与会计实践严重脱节,制约着管理会计发展。

3. 管理会计研究缺乏长期规划

各种研究机构和学者都在从不同侧面进行研究,而不像研究财务会计问题那样,捉住财务会计概念框架和准则进行系统研究,没有做到从全局上把握研究方向。有关管理会计理论研究的专著较少,而且研究领域狭隘、信息滞后。管理会计方法通常是会计的,统计的或数学的方法,其理论和数学模型除了应用较多的本量利分析等外,多为数学分析模型、数学规划模型、矩阵代数模型等,不易掌握,令人望而生畏,缺乏可操作性。

( 二) 企业内部环境对管理会计应用的影响

管理会计应用的主体主要是企事业单位,企业内部环境的优良与否对管理会计能否发挥价值增值的作用有很大的影响。影响管理会计应用的内部环境因素主要包括以下方面。

1. 企业管理会计应用范围狭窄

现代企业管理是经营性管理而非生产性管理,企业经营管理应着眼于销售,而管理会计却将销售作为一个常量,把销售额的确定作为成本预测和控制、利润规划和控制以及资金规划和控制的前提条件。这样的情况下,大多数企业应用管理会计,只是用于成本考核等方面,大大缩小了管理会计的应用范围,导致了应用重点的单一,从而制约了我国管理会计的发展。

2. 企业管理会计岗位设置边缘化

在我国多数企业中,只有会计人员和财务人员两大类,管理会计的任务和职能基本上由财务部门和成本部门分担,没有专门机构和人员来执行管理会计。我国目前没有管理会计师这个职业。会计工作者的地位低下,会计被定位为算账、报账,不需要考虑管理、经营决策。财务会计工作一直是会计人员工作的最重要的组成部分,管理会计则被边缘化。虽然管理会计利用各种信息,经过各种计算分析得出最优方案提供给领导者,然而领导者对会计的狭隘认识往往决定了管理会计在企业的作用是不能参与企业决策的。

3. 企业内部人员素质较低

管理会计在企业经营中的应用重点涉及管理者和会计人员两类人群。一方面,现代市场经济要求企业家不仅要懂经营,更要懂管理,而现阶段,多数企业经营者只知道经营不懂管理,更没有管理会计意识,企业领导或财务负责人观念陈旧,只重视事后的算账、报账工作,不重视管理会计,这种状况直接影响到管理会计在企业中的普遍使用。管理会计则包括了对企业经济活动的事前预测、事中控制和事后考核的全过程,具有更强的认识能力和信息处理能力,现阶段我国大多数会计人员掌握管理会计知识有限,相当一部分会计人员不了解管理会计,会计人员总体素质较低。

( 三) 企业外部环境对管理会计应用的影响

企业外部环境因素也影响着企业管理会计的实施。缺乏统一的规范指导、缺乏全面实施的保证以及经验交流的不足成为了影响管理会计应用的主要外部环境因素。

1. 缺乏统一的管理会计规范指导

管理会计没有像财务会计那样有一套前后一致的比较成熟的理论体系和方法体系,仍停留在简单方法的介绍方面,忽视理论系统研究,缺乏对实用性、功能性和可操作性的追求。

现代西方国家一般都有各自的管理会计师协会,我国至今仍没有一个专门研究和指导管理会计工作的团体机构。各种学术或职业组织也几乎都未将管理会计列为其重要的工作议题,当然也就无法展开对管理会计的系统研究。缺乏行业组织的自律和理论阵地的引导,因此我国对管理会计机构设置和工作组织尚未进行统一规范,企业建立管理会计的情况存在很大差别,工作开展情况也参差不齐,这又造成了管理会计应用后天的缺陷。

2. 缺乏管理会计全面实施的经济及法制保证

管理会计要真正发挥作用,给企业的经营决策者提供有用的信息,必须处于一个平等、公平、竞争和高度灵敏的市场经济条件下。长期以来我国一直实行计划经济体制,改革开放以后,又经历了放权让利、企业承包和转换经营机制三个阶段,但这几种制度都不同程度的存在着这样那样的缺点,使得经营决策者更重视一些行政因素和社会影响因素,而不能重视管理会计所提供的信息,从而造成了管理会计在企业中不能普遍运用。目前,我国的法律体系还不健全,企业还不能在完全公平竞争的市场条件下正常经营。如我国颁布的《反垄断法》至今不够完善,不能造就一个公平的市场经济环境。税法对不同地区、不同组织形式的企业规定了差别税率,对大小规模纳税人规定了不同的增值税处理办法,这些都造成了企业不平等的地位。法律体系的不完善和执法度不够,使得管理会计在企业中运用缺乏一定的保证。

3. 经验交流不足

我国会计界对实践中己有的一些典型成功案例缺乏系统的研究和归纳总结,但令人遗憾的是,由于缺乏具有示范性或样板性的典型案例研究报告,管理会计在我国企业未能得到有效的普及和推广应用。从已公开发表的文献和资料上看,我国一些企业过去应用管理会计的经验,主要是以实务人员为主介绍基本情况的较多。由于没有学术界的参与,其经验难以在理论上得到系统的归纳与总结,从而难以将其经验广泛进行推广与应用。而学术界虽然具有理论研究的特长,但由于种种原因缺乏深入到企业中去理解管理会计在实践中的应用情况,开展的调查研究主要以调查问卷为主,由于缺少实际调研环节,学术界开展的管理会计研究就难免出现空洞、脱离实际的现象。

三、管理会计为企业经营创造价值的对策

管理会计在具体的应用方面还不尽人意,这种条件下要完善管理会计对企业的价值增值的作用,绝非易事,而是一个复杂而又不断探索、不断实践的长期过程。

( 一) 推进管理会计理论与实务相协调

1. 构建适合我国的管理会计理论体系

要在我国企业广泛推广管理会计应用,必须立足于实际情况构建适合我国国情的管理会计理论体系,使其提出的模型和假设满足我国特定的经济环境; 要结合企业的实际情况,将原有理论体系进行进一步的评价和修正,使其职能、目标、原则、假设、任务等符合企业的现实要求,从而在企业中得以运行。

2. 加强理论与实务结合

管理会计的研究人员应选择一些成功应用管理会计的典型企业并深入到这些企业中进行案例研究,与实务界人士密切合作,将企业应用管理会计的成功经验加以系统地归纳与总结,搞出一批具有行业特点的,既有理论性又具有较强可操作性的典型研究报告,并将这些案例研究报告作为样板加以推广,形成示范效应,从而推动我国未来管理会计的应用。

3. 建立中间协调组织

由于没有一个将理论界与实务界都包括在内的管理会计职业组织,理论界与实务界沟通的机会不是很多。理论界特别是大学的研究人员很难有机会深入到企业中开展调查研究,因而对管理会计在实际工作中应用情况缺乏了解; 而实务界对学术界发表的科研成果感到理论性太强,与企业现实情况不符合。因而要解决管理会计应用的问题,有一个协调理论界与实务界的组织是必要的。这一组织的具体意见可以参照下文中建立管理会计统一组织机构的相关措施。

( 二) 完善管理会计应用的内部环境

只有改善管理会计应用的内部环境、制定有效措施,才能不断强化管理会计在企业中的应用,从实践上推动企业管理水平的不断提高。

1. 促进管理会计应用重点的转移及扩大

针对管理会计应用重点的单一,主要的优化措施是鼓励企业完整的认识、计划、落实管理会计的各个方面。首先,加快管理会计信息化的建设,该积极开发具有强大功能的管理会计软件,使各个企业可以轻轻松松地使用管理会计的各种复杂的公式、模型,为管理决策层提供及时而有效的信息,利用电子信息处理系统为决策性管理会计的普遍应用服务。其次,促进战略管理会计的应用。针对战略管理会计的应用现状,营造适合战略管理会计运用的环境,建立起完善的组织体系,融合企业内外部各种管理资源,将传统的管理会计提升到战略管理会计的高度。推广先进信息技术的应用,加大相关应用软件的研发力度,建立战略管理会计信息库; 引进和培养战略管理人才,作为战略会计管理人才,不仅需要熟知会计的基本知识,还要了解本企业所在行业的特征,具有战略的眼光、开阔的思路和敏锐的洞察力及准确的判断力。最后,引入现代成本管理方法。针对传统的管理会计重点———成本管理会计,应该引入现代成本管理方法,提高成本管理的水平,使成本管理的内容由传统做法中的生产过程成本管理,扩展到供应成本管理和销售成本管理等,使产供销在整个成本管理中互相作用,为资金使用管理、营 销渠道管 理等提供 决策依据。

2. 鼓励企业管理会计专业化

管理会计长期以来严重附属于财务会计,管理会计岗位专门化是一个长期而艰巨的任务,首先,要设置专门的管理会计岗位,有专门的机构进行管理会计的核算、控制、决策工作,区别于以往管理会计会计岗位的形式主义。其次,要有专业化的管理会计人才,专业的管理会计人员应该具备管理和会计核算两项技能,要使管理会计人员真正的参与到企业的决策中去。最后,企业内部对管理会计的认知必须改观,管理会计的工作应该得到企业经营者或管理者的重视,管理会计信息应该作为管理决策的有力支持,在生产经营决策的制定过程中,应充分利用管理会计分析的信息,使管理会计的作用得以充分发挥。

3. 提高企业内部人员的整体素质

只有企业管理者认识到管理会计的重要性、产生对管理会计的需求,而又有懂得管理会计的专业人才来进行实施,并且在实施的过程中又需要操作人员有一定的管理会计意识,才能保证管理会计在企业内部的顺利实施。首先,培养企业领导人的管理会计意识。重点从两个方面着手,一方面在企业领导人培训时增加管理会计的内容; 另一方面会计人员应当适时地向企业领导宣传管理会计及其作用。其次,培养专业的管理会计人员。管理会计人员必须熟悉相关的政策法规和公司的制度流程,为管理者提供信息和咨询时才能有的放矢,做出的决策分析才能有说服力;管理会计人员在掌握足够的财务会计、管理会计专业知识的基础上,必须要有全面的现代企业经营管理知识。这样两方面相融合的交叉培养方式,才能塑造合格的管理会计人才。最后,培养操作层员工的管理会计意识,针对企业中的各操作层员工进行管理会计的熏陶,保证各个操作层的人员在了解管理会计的基础上,促进管理会计信息的收集、决策的执行等活动的顺利进行。

( 三) 完善管理会计应用的外部环境

外部环境直接影响着管理会计能否得到普遍应用,因而我们要优化管理会计赖以生存的市场经济环境,积极促进现代管理会计在企业经营中的应用。

1. 健全管理会计指导法规并建立管理会计统一组织机构

健全管理会计法规。管理会计主要应用于企业内部,提供的信息不需要对外披露,因此从理论上讲没有必要制定有关管理会计的法规制度。财政部应考虑制定管理会计准则或具有指导性而非强制性的管理会计制度。另外,国家应加强有关会计法规的执法力度,促使企业会计人员切实做好会计基础工作,建立管理会计专门组织。由西方发达国家的管理会计师专业组织发展的结果和作用来看,我国也有必要借鉴西方先进经验来组建我国自己的管理会计师协会,设立管理会计师资格考试。这不仅有利于管理会计师队伍的发展壮大,而且能够推动管理会计的运用和发展,同时,也提供了一个专门的机构规范管理会计的工作,在一定程度上,这样的一个机构也可以弥补管理会计法规欠缺的缺陷。另外,这个组织也能作为协调理论界和实务界的的职业组织而存在。

2. 构建合理的经济体制

管理会计的应用前提条件是企业产权的明晰、现代企业制度的建立、公司治理结构的完善及市场经济体系的成熟发达。大力发展市场经济,建立科学的发展体系,为管理会计的发展创造条件。我们要优化管理会计赖以生存的市场经济环境,积极促进现代管理会计在企业决策中的应用。首先是打破行业企业垄断,努力建立完全竞争机制,彻底转变企业经营机制,使企业完全按照市场经济的要求运行,促使企业主动地应用管理会计; 其次是对投资融资要加大改革力度,健全企业决策环境。只有企业机制真正转换了,管理会计的应用才会自觉被企业采用。

3. 搭建管理会计理论推广平台并促进企业间经验交流

管理会计能否在实践中得到有效的推广和使用,在很大程度上取决于如何及时地将实践中的成功经验进行归纳、总结、整理、推广,形成示范效应,这就要求切实有效地开展典型案例研究,针对全国不同行业的大中型企业开展管理会计应用的典型案例研究,通过比较它们的预算编制、业绩衡量、奖励措施等,比较得出切合实际的可操作性强的研究成果,将我国企业应用管理会计的经验加以系统总结并上升为理论,最终目的是要通过这一活动推广普及管理会计的广泛应用。另外,应该构建一个合理的经验交流平台,定期召开管理会计应用研讨会,通过这一平台,让实践家们将自己的经验、教训互相交流、分析,直接在实践中推进理论的完善。这样通过实践与理论的双向推进,使管理会计更好地为企业经营服务。