

读《相关性的遗失：管理会计兴衰史》

王红军

20 世纪之后会计信息的可靠性引起了会计界、监管层和投资者的广泛关注，而会计信息的相关性却从人们的视野中淡出。相比财务会计为外部利益相关者提供的信息，管理会计提供的信息远远不能满足企业内部管理者决策、控制和评价的需求。也就是说，管理会计信息相关性遗失的程度要远远超过财务会计信息。1987 年由美国波特兰州立大学的 H·托马斯·约翰逊和美国哈佛大学商学院的罗伯特·S·卡普兰合著的《相关性的遗失：管理会计兴衰史》，通过对管理会计发展史的回顾，向人们清晰地展示了管理会计信息相关性消失的过程和原因，警示人们要时刻关注管理会计信息的决策相关性，并提出了改进管理会计信息决策相关性的对策措施。

管理会计信息相关性缘何消失

约翰逊和卡普兰认为，今天我们所运用的管理会计实践在 1925 年之前就已经发展起来了，内容包括：人工、原材料和一般性管理费用的成本计量，现金、收入和资本预算，弹性预算，销售预测，标准成本，差异分析，内部转移定价，部门绩效评价等。尽管 20 世纪 20 年代之后企业组织形式没有发生重大的变化，但是产品的多样性和生产过程的复杂性仍然在持续增长，对准确的产品成本信息以及有效的过程控制的需要为企业管理会计系统提出了新的要求。而管理会计却进入了发展的停滞时期，并持续到 20 世纪 80 年代中后期。

约翰逊和卡普兰认为，出现这种局

面的一个重要原因是，20 世纪对外财务报告在企业经营管理过程中占据了绝对的统治地位。19 世纪末 20 世纪初，随着企业规模的扩大和资本市场的发展，越来越多的外部投资者持有企业的有价证券，现有投资者以及潜在投资者需要企业披露更多的信息来了解其运营情况和财务状况。这时企业对外信息披露主要是自愿性而不是强制性的，对外财务报告的格式和内容也不尽相同。1929 年美国资本市场危机爆发后，监管层和投资者认识到这场灾难的一个重要原因是上市公司缺乏统一的会计标准，信息披露制度不健全，提供虚假财务信息，于是制定一套为企业界、投资者、社会公众等利益相关者广为接受的公认会计原则成为当务之急。由此，美国国会颁布了《证券法》和《证券交易法》对上市公司的信息披露进行规范，规定所有上市公司必须向美国证券交易委员会(SEC)提供统一的会计信息。由于管理会计与财务会计之间的天然联系，内部报告不可避免地要受到对外财务报告的影响。以当时的信息技术水平而言，要保证财务会计系统与管理会计系统的独立运行是不可行的，因为两个系统独立运行的成本要超过其收益。二战之后，面对快速变化的技术环境、激烈的国内和全球性竞争以及迅速提高的信息处理能力，管理会计系统依旧为财务会计系统所“扶持”，无法为管理者进行过程控制、产品成本计算和绩效评估活动提供及时有用的信息。正如约翰逊和卡普兰在开篇所指出的：“如今的管理会计信息受企业

财务报告系统程序和周期的驱动，提供得太晚、太不具体，已经扭曲得与管理者的计划和控制决策完全不相关了。”管理会计信息相关性的消失带来了严重的后果。首先，管理会计系统几乎无法为企业管理者提供有助于降低生产成本和提高生产效率的任何帮助，反而降低了企业的生产力，因为企业需要花费大量的时间和精力去理解和解释内部报告中不一致的地方，并且内部报告所提供的信息与管理者工作中的经济和技术现实几乎毫不相干。其次，管理会计系统无法提供准确的生产成本。简化的产品成本计算方法满足了对外财务报告的需要，但却引起了系统偏差，造成了不同产品成本之间的“交叉补贴”，扭曲了单个产品的成本。最后，企业管理者的视野被限制在月度损益报表的短周期之内。管理会计系统无法为管理者提供一些真正相关的指标，无法正确地反映技术、产品、过程以及企业运行的竞争环境。简言之，管理会计信息相关性的消失误导了企业管理层的决策、控制和评价，使管理会计信息失去了最基本的质量特征——决策有用性。

如何提升管理会计信息的相关性

二战之后，计算能力的发展降低了信息收集和处理成本，实时的过程控制成为可能，对于建立有效的管理会计系统而言，所有设计和实施的技术壁垒都不存在了。在约翰逊和卡普兰之前，学术界也在苦苦追寻成本会计与决策制定的相关性，管理会计得到了少许发展，

出现了机会成本、贴现现金流量、剩余收益等内容,而且将运筹学、信息经济学的内容应用到管理会计中。但学术界的这些努力依旧无法改变管理会计信息相关性消失的局面,管理会计仍处于发展的停滞阶段。

约翰逊和卡普兰认为,在新的全球竞争环境格局下,提升管理会计信息相关性的有效途径是重新设计为过程控制和产品成本计算服务的成本管理系统以及未来的绩效评估系统。理想的成本管理系统至少应具有三种职能:为财务报表目标进行成本分配、便于过程控制和计算产品成本。虽然三种职能具有不同的报告期间、对固定成本和变动成本的不同划分方式、不同程度的可追溯性和成本分配、不同的相关成本以及不同的信息使用者,但都有可能从同样的数据库中提取数据进行处理。在近期内,设计单一的系统来服务于三个不同的目标显然是不太现实的。与其花费大量的时间和精力来设计一个全面的系统,还不如从一开始就设计三个独立的系统,从而有效地完成每一种职能,而且随着时间的推移,大家对三种职能的认识会越

来越深入,将它们联系起来的方法将会比现在更加明显。关于绩效评估系统,约翰逊和卡普兰认为,短期财务指标已经无法准确地反映近期企业的业绩,因为企业产品中直接人工要素比例的下降、生产过程中资本密集程度的提高以及知识积累和无形资产对于企业成功的贡献——各种因素结合起来导致很难准确地评估短期利润情况。约翰逊和卡普兰在最后一章提出了未来的绩效评估系统,也就是今天所运用的作业成本管理法和平衡计分卡,为管理会计的发展指明了方向。

思考与启示

今天重温约翰逊和卡普兰合著的这本经典著作,笔者感受颇多。这本经典著作不仅讲述了管理会计发展的历史,更重要的是指明了管理会计甚至是整个会计体系发展中应该紧紧围绕的主题:会计相关性。

第一,管理会计是基于管理的会计,而不是基于会计的管理。管理会计要努力实现为企业管理者提供决策有用信息这一基本目标,始终关注管理会计系统

提供信息的相关性程度问题。现阶段管理会计忽视了内部报告的地位,也没有认识到其对企业经营管理的重要性,从总体设计上来看至多是基于会计的管理,而不能说是基于管理的会计。因此,管理会计在今后的发展过程中要重视内部报告的创新,关注其所提供会计信息的相关性。

第二,内部报告创新是提升我国管理会计信息相关性的有效途径。从历史发展角度来看,企业经营方式经历了产品经营、商品经营、资产经营和资本经营四个阶段。目前我国企业已进入资本经营阶段,但是企业内部报告却迟迟不能跟进。从严格意义上来说,我国企业内部报告不单单是改进,而更应该是创新。资本经营的目标是资本保值增值,核心指标是净资产收益率。因此,现阶段我国企业提供的内部报告应该包括资产经营报告、资本结构报告、资金成本报告、所得税报告和EVA报告等。这也是现阶段提升我国管理会计信息相关性的有效途径。■

(作者单位:东北财经大学会计学院)

责任编辑 刘黎静

● 简讯

苏州工业园区会计服务外包示范基地揭牌

不久前,苏州工业园区会计服务外包基地揭牌仪式举行,中国注册会计师协会、江苏省财政厅、苏州工业园区管委会和江苏省注册会计师协会四方代表共同为基地揭牌。

中注协秘书长陈毓圭在讲话中指出,在当前我国经济发展战略实现重大转变的新形势下,注册会计师行业作为高端服务业,有责任为我国经济发展方式转变更好地提供专业服务。行业新业务领域拓展战略也得到了各级政府的积极响应和大力支持。中注协将继续努力争取各级政府和有关部门的支持,着力做好会计服务示范基地建设的各项服务和协调工作。

根据《苏州工业园区会计服务外包基地建设方案》,苏州工业园区将努力把基地打造成为服务经济转型和企业快速发展的“专业智库基地”和“长三角地区会计服务外包人才实训基地”。通过研发奖励、培训补助、人才扶持、政策扶持、税收优惠等措施加快园区会计服务外包基地建设,大力拓展注册会计师行业新业务领域,促进会计服务行业实现高层次紧缺人才集聚,推进服务业倍增发展。涉及的创新型会计服务领域包括:针对新设、初创企业提供“公司秘书”服务;为股权投资机构提供“财务经理”和“投资经理”的外包服务;接受园区中小企业服务中心委托,为园区中小企业上市提供财务融资方案;针对政府专项支出科学化、精细化、规范化管理要求,提供项目评审、资金监督、支出评价的专业外包服务;针对跨国公司设立财务共享中心,提供人才和技术支持服务等。

(本刊记者)