

管理会计的理论体系与实务内容： 会计转型的方向

■ 许金叶 陈丹仪

会计需要转型已经形成共识，是社会发展的潮流。但是，企业会计转型后的会计工作是什么？换句话说，企业会计转型后管理型会计的理论体系与实务内容是什么？转型后的会计业务的具体内容是什么？针对这些问题必须有一个清晰的认识，否则会计转型不仅不能够实现，而且会走弯路。基于对这些问题的认识，本文提出会计转型的目标体系，即管理会计的理论体系与实务内容。

一、管理会计的框架体系：会计转型的理论目标

时空是物质的存在形式。管理会计体系也具有时间与空间存在的两种形式。本文认为，管理会计的空间存在形式是企业经营管理体系提供会计信息；时间存在形式是企业战略决策、控制、评价提供会计信息。

(一) 企业经营管理体系框架：管理会计服务的空间体系

企业会计要从财务会计转型到管理会计，首先要从理论上明晰管理会计服务的空间体系，即现代企业经营管理体系。本文认为，现代企业经营管理体系架构是以会计为量化主线的融合了现代信息技术(IT)的企业经营管理体系，具体如图1所示。

1. 融合现代信息技术(IT)的企业经营管理体系

(1) 企业经营管理体系架构。一般说来，企业经营管理有三个层次的内容：一是体现企业资源配置的经营之道的内容。这方面内容主要解决企业资源做什么业务、配置给谁、谁来做业务的问题。它主要是企业业务流程与组织结构相对应的内容，如：企业研发流程、企业采购流程、企业生产流程、企业销售流程、企业财务流程；企业研发部门、企业采购部门、企业生产车间、企业销售部门、企业财务部门等。二是体现企业促进资源的合理利用及资源的管理之道的内容。主要有企业激励机制与约束机制相对应的内容，如：企业管理层的股权激励制度，员工的薪酬制度等。三是体现企业内部控制体系的内容。主要有为谁创造财富的公司治理与风险和财富相均衡的风险管控的内容，如：企业股利分配制度、企业内部控制制度。

(2) 现代信息技术(IT)与企业经营管理体系的融合。当前，仍然有许多人受传统技术创新的影响，把现代信息技术当作企业运营与管理的工具，认为企业信息化就是现代信息技术在企业经营管理中的应用。实际上，随着物联网、云计算技术的发展，现代信息技术与企业经

营管理实现了产业的融合而不是技术融合。技术融合，如火车、蒸汽机、机床等，虽然能够提高其他行业生产率而得以在各个行业中广泛应用，但是它们不会消除其他行业的界限。现代信息技术与企业经营管理的融合是产业融合，如现代信息技术与企业经营业务流程逐渐实现无缝融合，不能够简单地分离，不能够区分出各自的产业边界；现代信息技术不是简单地应用，它与行业业务之间没有原来的界限。也就是说，现代信息技术与各个行业的业务之间发生了“革命”，是一种相互的融合，更是一种创新。这也是图1所表示的，企业经营管理与现代信息技术是一个硬币的两个面：“你中有我，我中有你。”融合就是一种创新。所以应该重新思考这两者的关系，整体的解决方案应该这样描述：不是从传统技术环境下企业业务角度来设计研究，也不是单纯从信息技术角度来设计研究，而是从现代信息技术与企业业务相互融合的角度来设计研究企业业务流程。

2. 以会计量化为主线的企业经营管理体系架构

(1) 企业管理的核心问题是信息问题。企业管理主要是解决两个基本问题：一是如何最优配置企业资源；二是

如何让企业资源发挥最大效用。解决这两个问题的核心是信息。西方经济理论已经证明：在信息完全的条件下，企业可以最优化地配置企业资源；在信息对称的条件下，企业资源可以发挥最大效用。一般来说，信息的不完全性影响着企业资源的最优配置；信息的非对称性影响着企业资源发挥最大效用。管理大师西蒙也认为，组织是一个人类群体当中的信息沟通与相互关系的复杂模式。据统计，组织中的管理人员每天花费大约80%的时间来交换信息。组织管理的核心是信息管理，信息管理的关键是信息集成管理。

(2) 以会计为量化主线企业经营管理体系。社会资源是有限的，必须做到有限资源的有效配置和充分利用。“物尽其用，人尽其才”是社会经济生产的基本目的。现在理论界与实务界都认同，在信息不完全的情况下，市场机制之所以被普遍认为是一种能够促进资源的有效配置和充分利用的方式，是因为市场机制有一个自动调节社会资源有效配置、充分利用的信号机制——价格机制。市场机制在市场价格(商品价格、劳动工资、资金利率、汇率等)的引导下，促使整个社会的自然资源、劳动资源等社会资源得以有效配置和充分利用。

企业与市场是两个具有不同资源配置与充分利用性质的经济组织。市场是以市场价格机制为核心的引导社会资源最优配置与充分利用的经济组织；与市场相匹配，企业是以影子价格机制(会计信息)为核心的引导社会资源最优配置与充分利用的经济组织。市场价格机制的完善与灵敏是市场组织的社会资源最优配置与充分利用的效率机制；同样的道理，影子价格机制(会计信息)的完善与灵敏是企业组织的社会资源最优配置与充分利用的效率机制。

会计是一个信息系统，它通过“货币计量”来对企业的资金运动进行反映，并且会向企业利益相关者提供其所

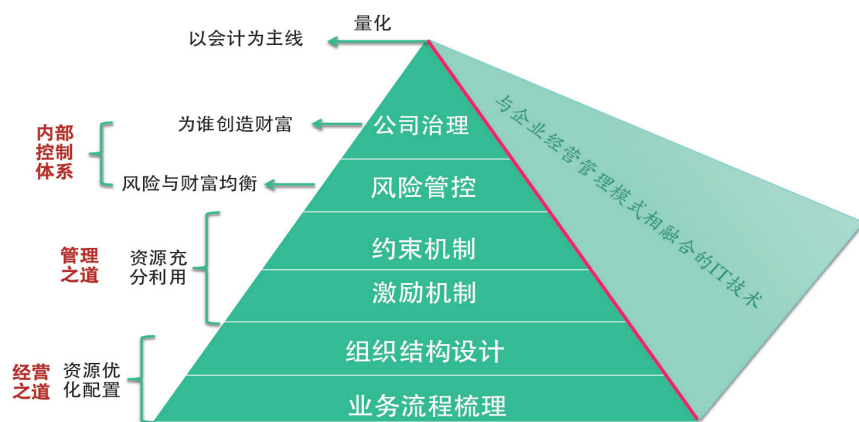


图1 企业经营管理体系架构图

反映的信息。会计信息系统既可以反映企业资金过去活动的信息，也能够反映企业资金将来活动的信息。管理会计是以决策相关性为目标，向企业经营管理提供管理会计信息的信息系统，管理会计的内容包括以决策相关性为目标的成本会计。管理会计是面向将来的，旨在为企业内部决策者提供相关信息；而财务会计是以受托责任为目标，旨在为企业外部利益相关者提供财务会计信息。

(二) 企业战略决策、战略执行、战略评价体系：企业管理会计服务的时间体系

从纵向角度看，企业运行的过程实际上是企业战略决策、战略执行、战略评价的过程。企业管理会计其实就是为企业战略经营管理提供会计信息服务的过程。社会上已经有《管理会计》的教材是基于时间维度构建的管理会计体系，故这里无须花费大量笔墨来介绍它。

1. 服务于企业战略决策环节的管理会计

服务于企业战略决策环节的管理会计主要包括战略成本核算、企业价值评估会计、平衡计分卡、与企业长期决策相关的项目投资评价会计、与企业短期决策相关的本量利分析、差量分析、不确定决策分析等内容。

2. 服务于企业战略执行的管理会

计 服务于企业战略执行环节的管理会计主要包括作业成本核算、企业业务流程设计会计、企业组织结构设计会计、企业责任会计、标准成本会计、企业全面预算管理会计等内容。

3. 服务于企业战略评价的管理会计

服务于企业战略评价环节的管理会计主要包括杜邦分析系统、平衡计分卡、智力资本评价方法、企业激励体系设计会计等内容。

二、会计转型的实务内容与特点

从前面的理论分析可以知道：从横向角度看，管理会计的实务内容涉及到公司经营管理体系中资源配置的业务流程梳理、组织结构设计、资源利用的激励约束机制、公司治理、风险控制等；从纵向角度看，管理会计的实务内容涉及到企业战略决策、战略执行、战略评价的整个过程体系。在后危机时代的会计实务工作中，现代信息技术已经把财务会计中简单的、重复的工作(如记账、做报表等)取代了，企业会计应该如何从以财务会计为主的核算型会计转型到以管理会计为主的管理型会计？会计人员需要从事哪些工作才能真正从“记账先生”转变为国内企业老板的“师爷”或者

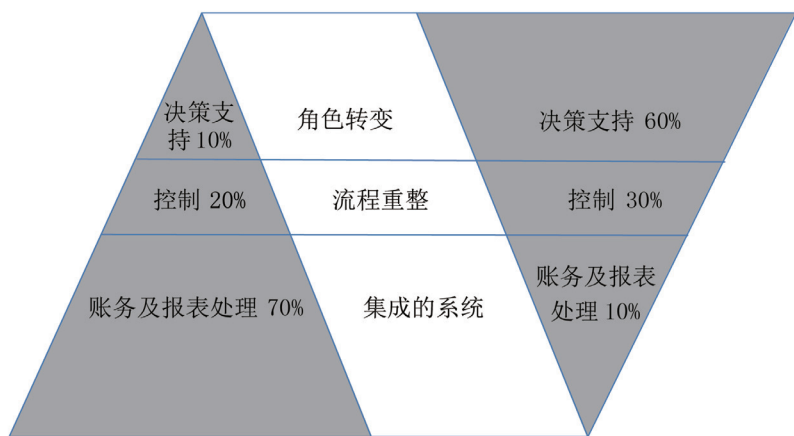


图2 核算型会计向管理型会计转型示意图

国外公司总裁的战略伙伴(partner)? 这就是本文下半部分阐述的内容。

(一) 会计实务工作从财务会计向管理会计转变的主要内容

随着企业管理转型,企业会计从财务会计向管理会计转变。会计实务工作的内容呈现倒三角的转变,具体见图2。

以财务会计为主的会计工作有70%的时间花在账务核算及报表处理上,20%时间花在控制上,10%时间花在决策支持上。而在以管理会计为主的实务工作中,由于信息技术的支持和集成系统软件的配合,企业会计仅花10%的时间进行账务核算及报表处理,30%的时间花在流程的重整和控制上,60%时间花在决策支持上。账务核算及报表处理、控制和决策支持的主要内容如下:

企业的账务核算和报表处理主要包括:应付账款、应收账款、差旅费用、固定资产、总账核算、成本核算(编制财务会计报表的成本核算)、工资核算、税务会计、纳税申报、开具客户账单等经常性的企业业务的会计核算。

控制和风险管理主要包括:预算、经营业绩报告、现金管理、风险管理、中期(长期)预测、税收筹划、司库管理等。

决策支持包括:经营绩效分析、成本分析、质量分析与管理、战略规划支

持、新业务定价分析等。

(二) 会计实务工作从财务会计向管理会计转变的主要特点

1. 以财务会计为主的会计实务工作有以下特点:

(1) 核算业务量大。会计日常工作主要从事企业交易业务的核算,如应付账款、应收账款、差旅费用、固定资产、总账核算、成本核算(编制财务会计报表的成本核算)、工资核算、税务会计、纳税申报、开具客户账单等经常性的企业业务的会计核算。这些工作主要是人员密集型工作,工作量大,而且主要依靠手工工作,容易发生差错。

(2) 核算工作大部分重复、单调,难以感受劳动乐趣。由于核算业务量大,又依靠手工工作,企业一般都会进行劳动分工,每个会计人员只能从事会计核算工作中的一项或几项工作。如做凭证会计,每天只是重复企业大量业务的记账凭证工作,劳动乐趣较少,也不利于提高会计人员的会计综合素养。

(3) 会计人员只能做已经发生业务的核算工作,会计核算事后核算。会计人员没有参与业务,不能够进行业务的运营工作,会计部门一般都是企业后勤部门,企业管理层经常把会计部门当作费用中心,会计工作参与企业经营管理的职能没有得到发挥。

(4) 会计工作,特别是财务会计工

作,遵循会计准则的要求,劳动量大,简单重复,会计人员大多缺乏劳动激情,总体创新动力不足。

2. 以管理会计为主的会计实务工作有以下特点:

(1) 原来相关的核算型会计工作逐渐由现代信息技术取代,节省出来的会计工作时间逐渐转移到管理型会计工作上。

(2) 参与企业各项业务的持续改进、标杆管理等,从事后核算到事前、事中的分析、监控等,会计工作不再是原来的单调、重复性的工作,而是变得新颖、多样化。

(3) 管理型会计部门不是费用中心,而是一个能够带来企业价值增值的部门。它参与企业战略规划、新投资项目分析、企业资金运作筹划、各项业务持续改进、标杆管理等增加企业价值的活动。业务工作知识面广、知识量大等特点要求会计人员提高综合素质,同时也会推动会计人员业务素质的提高。

(4) 管理型会计工作需要不断创新,当然也需要承担风险并管控风险。因此管理型会计工作虽然有压力,但也会有激情。

(作者单位:上海大学管理学院)

责任编辑 李斐然

参考文献:

1. 美国《管理会计公告》编审委员会,刘霄仑主译.2013.管理会计公告——第4辑.人民邮电出版社
2. 西蒙.1991.管理行为.北京经济学院出版社
3. 许金叶.2012.管理会计.清华大学出版社
4. 许金叶.2009.信息技术生产率悖论与网络管理会计.经济管理出版社
5. Henry Mintzberg.1972.The Nature of Managerial Work.New York: Harper & Row.