

管理会计与财务会计的融合

—— 基于研发支出与沉没成本的分析

张硕 张俊民

改革开放以来,特别是市场经济体制建立以来,我国会计工作紧紧围绕服务经济财政工作大局,会计改革与发展取得显著成绩,具有中国特色的财务会计理论体系已经初步形成。相比之下,我国管理会计发展相对滞后。笔者认为,管理会计滞后且其职能作用难以发挥与过分强调管理会计与财务会计是会计的两大分支及其区别,误认为“管理会计就是对内报告会计、财务会计就是对外报告会计”,甚至将两者对立起来致使二者无法融合有极大关系。

一、对管理会计“对内报告”和财务会计“对外报告”的认识

1. 财务会计不仅是“对外报告会计”
财务会计是“对外报告会计”的讲法只是一种习惯说法,并不表明财务会计就不对企事业单位内部提供报告和服务了,我们说财务会计首先是对内报告会计,这不仅取决于企事业单位内部经营管理需要而且还决定于财务会计固有的本质及其功能。财务会计的首要功能是对企事业单位的经济业务或事项进行

确认、计量和记录,其次是编制财务报告并供单位内部各管理层审议确定,其次是对财务会计报告资料与信息进行分析,审查单位内部经营管理活动及事项及其效率效果状况,查找各项工作中可能存在的问题及原因,最后才是对外报告披露。显然财务会计不能也不应该仅定义为“对外报告会计”。从财务会计本质看,财务会计记录与报告资源的经管责任落实状况,就是有效管理和控制一个组织内的人力和物资资源,也就是说确认、计量和记录并报告企事业

(一) 转变传统的管理会计观念

传统的管理会计是为企业内部经营决策提供服务,甚至成为财务会计的辅助工具,信息多出于财务报告目的,与管理决策的相关性反而在逐步下降。笔者认为,解决这一问题的方法是要转变管理会计观念,树立战略管理会计的理念,不仅让管理会计服务于内部经营活动,还要将其提升到战略层次,统筹内外部资源,挖掘企业的价值节点。企业应充分把握国家大力推进管理会计体系建设的契机,对主要管理者和财务部门的会计人员加强培训,使之真正意识到管理会计尤其是战略管理会计对于企业战略制定和持续发展的重要性。

(二) 建立战略管理会计执行队伍

战略管理会计是联系整个企业内

外部活动的管理控制系统,它涵盖了企业高层人员的战略制定、中层人员的策略协调和基层人员的行动执行三个层面。可见,要充分发挥战略管理会计的作用,强大的执行队伍至关重要:高层人员应运用战略管理会计提供的信息进行企业战略制定,同时控制整个企业活动;中层人员应运用战略管理会计制定一系列策略群,对企业战略进行分解并对策略的执行进行监督;基层人员则负责具体实施每个策略所对应的作业,通过战略管理会计发现增值作业避免不增值作业。

(三) 优化业务流程

业务流程的优化包括外部供应链和内部作业链的优化,即从宏观上整体协调企业经营活动并从微观上挖掘作业链

存在的潜在价值。因此,企业应梳理分析现有业务流程,找出可完善改进的环节,甚至进行业务流程再造,以实现创造价值的目的。

(四) 实现战略管理会计与业务流程的匹配

战略管理会计与业务流程匹配的关键是制定一系列财务和非财务指标,对业务流程涉及的所有资源进行评价分类,按重要性程度的不同采取差异化策略,以最低成本实现最大效益。同时,应实时反馈目标值和实际值的差异,分析原因并控制差异,将绩效和奖励制度相关联,从而实现作业目标和企业战略目标的一致。

(作者单位:福州大学经济与管理学院)

责任单位 李卓

单位内部经管责任是有效管理与控制不可或缺的基本组成部分。至于财务会计需要遵循统一的会计准则进行核算,这仅能说明其会计核算与监督的标准规则是由企事业单位自己制定还是由公认会计准则委员会来制定,并不能从根本上改变财务会计的性质和作用,不能认为财务会计就是单纯的对外报告会计而不是对内报告会计。

2. 管理会计不仅是“对内报告会计”

从管理会计内容体系来看,仅将其视为对内报告会计并不全面甚至与时代发展要求不相适应。首先,伴随管理理念的变化,尤其是股东对其自身投资价值的高度关注,管理会计目标已发生衍变,开始关注公司外部投资者的决策需求。其次,从内部控制信息披露内容体系来看,包括公司战略、规划、预算管理及责任控制、业绩考核与评价等在内的几乎涉及许多传统管理会计的内容均已纳入内部控制信息披露内容体系。再次,财务会计信息披露内容的拓展较多地涵盖了传统的管理会计内容,早在1973年特鲁布罗德报告中的《财务报表的目标》提出了12项目标,其中包括提供经济决策有用的信息;用于预测、比较和评估未来现金流量的金额、时间和不确定性的信息;预测、比较和评估企业盈利能力的信息;等等。由此不难看出,有关预测决策的信息长期以来一直是财务会计报告披露的目标及内容,虽然二者对“预测”信息的把握角度和要求有所差别,但是都强调了对“预测”的要求。因此,认为管理会计仅是“对内报告会计”似乎也与管理会计本身发展演变及外部信息需求者的要求不相适应。

二、管理会计与财务会计进一步融合的必要性

从管理会计发展的内在要求来看,其所提供的会计信息应当具备通用性、客观性和透明性的质量要求和特征,要

达到该要求,管理会计必须进一步与财务会计融合。首先,管理会计中的作业成本法、全面预算管理、绩效考核与评价、内部责任会计、社会责任会计等内容与方法的实施,其基础数据资料必须基于财务会计核算的资料和信息,否则其客观性无从谈起。其次,从财务会计目标要求来看,要实现其满足“预测、比较和评估”之目的要求,也有必要与管理会计的目的与要求相融合、相对接,变“历史信息”为“历史兼顾未来信息”,以便从根本上最大限度发挥财务会计的职能作用。我国企业可持续发展报告大多从经济、社会和环境三方面披露企业的相关战略、政策、管理和绩效,虽然现在社会责任信息披露尚属于非财务信息范畴,但是实际上有关社会责任事项的会计核算有许多内容已经纳入财务会计。再次,管理会计推广应用状况不理想与其内容没有及时融入财务会计核算体系不无关系,试想管理会计中作业成本、变动成本与固定成本、机会成本、沉没成本、质量成本、责任会计等,如果不能纳入财务会计被确认计量记录并报告,那有谁会重视?如果仅让管理会计停留在企业单位内部管理层使用而不被外部利害关系者认可,因实施管理会计而增加的成本应该由谁负担?由此增加的交易成本能否被资本市场接受?因此,推广应用管理会计的一个重要出路在于必须与财务会计相融合,并纳入财务会计的核算披露系统。

三、以研发支出讨论管理会计与财务会计的融合

解决了管理会计与财务会计融合的必要性的,还需要进一步解决如何融合的问题。笔者仅就管理会计中沉没成本融入财务会计问题谈一点看法。沉没成本在管理会计中是指由于过去的决策所引起且在过去已经支付,支付当期及以后期间无法再收回或补偿的成本。由

于沉没成本是一种历史成本,传统的管理会计认为它不会影响当前行为或未来的决策,因此将其归属于与决策不相关成本。就研发支出而言,现行财务会计准则将其一分为二,即研究阶段支出和开发阶段支出,其中研究阶段的支出作为费用化支出计入当期管理费用,开发阶段的支出作为资本化支出计入资产负债表,待符合无形资产确认条件后转入相应无形资产,显然,这里的费用化研发支出虽然被计入管理费用但并没有明确其性质,如果引入沉没成本概念,不难发现现行准则实质上将费用化研发支出视作沉没成本了。那么作为“管理费用——研发支出”和作为“管理费用——沉没成本”确认计量并披露有何区别呢?从解脱受托责任和决策有用性来看,研发支出在告知委托人其受托人的研发责任履职尽责状况不够清晰,而沉没成本则就清晰得多,说明这些确认为沉没成本的研发支出已经无法收回且表明这是由于过去的决策引起的,这也使得信息披露后更加便于企业委托人及其他利害关系人对企业研发行为的判断、评价直至决策。事实上,将不区分性质的全部费用化研发费用计入管理费用使得费用化研发支出对先进的研发企业或制造业企业在企业内部考核和外部贷款等方面带来诸多不利影响,同时也不利于股东对企业的实际经营业绩做出准确全面的评价,从而低估企业的利润和资产。进一步分析可以发现,引入沉没成本概念还可以进一步促进研发支出准则的再研究与讨论,有些研发支出与后续研究活动确实无关或关系不大,则可以确认为沉没成本,而那些与后续研发有直接关系的能够随后续研发收回的不符合沉没成本性质的支出可以确认为资本化性质支出。□

(作者单位:天津大学管理与经济学部
天津财经大学商学院)
责任编辑 王雅涵