

基于企业财务管理框架的 财务与会计及控制的协调

——《企业财务通则》建立的理论基础探讨

张先治 ■

我国《企业财务通则》(以下简称《通则》)自2007年1月1日修订实施至今已近十年,其实施对规范企业财务管理行为,提升企业财务管理水平起到了重要作用。随着经济发展和企业财务管理环境、内容等发生变化,以及与之相关的《企业会计准则》、《企业内部控制基本规范》、《企业内部控制应用指引》、《管理会计基本指引(征求意见稿)》的颁布及实施,《通则》的修订及与其他准则、规范、指引等的关系协调问题越来越引起人们的关注。应当指出,修订《通则》必须厘清其与会计准则、管理会计基本指引、内部控制规范等的关系,只有厘清这些关系,才能明确《通则》的地位及与其他准则、规范的边界。而厘清这些关系的前提是界定好企业财务管理与财务会计、管理会计、内部控制、管理控制的关系,它们是《通则》建立的理论基础。

一、企业财务管理在经营管理中的中心地位

要明确财务管理在企业经营管理中的地位,需要从财务管理本质、目标、内容及框架体系角度进行分析,需要厘清财务管理活动与其他经营管理活动的关系,以及界定财务管理范畴框架。

1. 资本资源是企业重要的资源,资

本增值是企业的根本目标。企业的生存与发展离不开资本资源,在资本雇佣劳动的企业制度下,资本资源的所有者是企业的终极所有者,企业的目标与资本资源所有者的目标是一致的,即资本增值。为了实现资本增值,企业经营者将围绕着资本资源的有效配置与使用展开经营管理工作。企业的各个利益相关者包括股东、债权人、管理者、职工、营销商及政府管理者,都将从资本增值中受益。企业的各项经营活动也都离不开资本资源而孤立运作,同时企业各项经营管理活动的目标也是资本增值。

2. 价值管理是企业管理的中心,财务管理统驭企业管理活动。以资本增值为目标的资本配置与使用的管理,正是现代企业的价值管理。而基于价值的管理的本质就是企业财务管理。在以资本增值为企业根本目标的企业经营活动中,价值管理就成为企业管理的中心,财务管理活动将统驭着企业的各项管理活动。企业的生产制造与技术活动、采购与销售活动、人力资源与安全活动,以及会计与控制活动等,都要围绕企业财务管理活动及财务管理目标进行。因此,现代企业管理是基于价值的管理,财务管理在企业管理中处于中心地位。

3. 构建财务管理基本框架,统驭企

业经营管理。在以资本增值为目标的企业价值管理定位下,财务管理的基本框架可表述为:以资本增值为企业目标和财务管理目标,以价值管理为财务管理的导向,以会计报告信息为财务管理基础,以创造价值与实现价值为财务管理的两大领域,以资本经营与管理控制为财务管理两翼的全面、系统、综合的理论体系与应用体系(如图1所示)。

从图1可见,在财务管理基本框架中,为实现资本增值目标的价值管理,首先要创造价值,即基于战略决策及全面绩效管理去创造价值;在此基础上,处理与投资者及外部市场的关系以实现价值;而企业要创造价值和实现价值,从管理层级上需要公司治理与公司管理,从经营管理内涵上离不开资本经营与管理控制这两翼;而要保证财务管理中的价值创造、价值实现、公司治理、公司管理、资本经营和管理控制,需要有用的会计信息。

会计信息是以货币表现的价值信息,是价值管理的信息基础。无论是为外部信息使用者决策及受托责任使用的财务会计信息,还是为内部经营管理者经营决策与管理控制使用的管理会计信息,都是企业财务管理不可缺少的信息。企业创造价值过程中需要会计信息,企

业实现价值过程中同样离不开会计信息。公司治理中的财务治理需要会计信息，公司管理各项活动也需要会计信息。企业经营决策中需要会计信息，企业管理控制同样需要会计信息。

资本经营是财务管理的核心内容，其本质是要通过资本资源的配置与使用实现资本增值。资本经营一方面可与资产经营、商品经营和产品经营活动有机结合起来，创造价值与实现价值，另一方面资本经营也将企业的筹资活动、投资活动、采购活动、生产活动、销售活动和分配活动有机结合起来，充分体现财务管理在企业经营管理中的中心地位。

管理控制作为财务管理的两翼之一，是为资本经营目标及实施提供保证的过程。资本经营目标及行为的实现离不开管理控制系统的战略规划、控制标准、控制过程、绩效评价和报酬激励。资本经营活动如果没有管理控制系统保证，就谈不上资本经营管理或财务管理。

二、企业财务管理与会计的协调

从财务管理基本框架及财务管理在经营管理中的地位可看出，协调好财务管理与会计的关系对于搞好财务管理，促进财务管理与会计协调发展是十分必要的。

前面谈到，资本经营与管理控制是财务管理的两翼，进行资本经营与管理控制离不开会计信息，包括财务会计信息和管理会计信息。会计信息系统的最终产品是会计报告，会计报告既是对会计确认、计量和记录的总结，也是对企业财务活动、财务关系和财务效果的反映与总结。会计报告包括财务会计报告（或财务报告）和管理会计报告（或内部报告）。无论对外报告还是内部报告，从财务管理角度看都是企业理财的基础与工具。企业财务管理无论从资本的运动过程（筹集、投资、经营和分配）、资本的增值过程（资本存量、资本流量

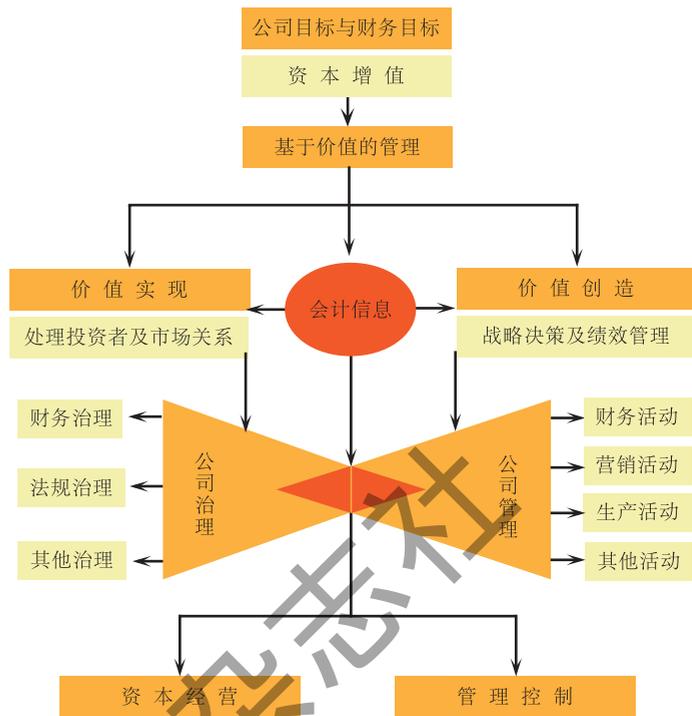


图1 财务管理基本框架图

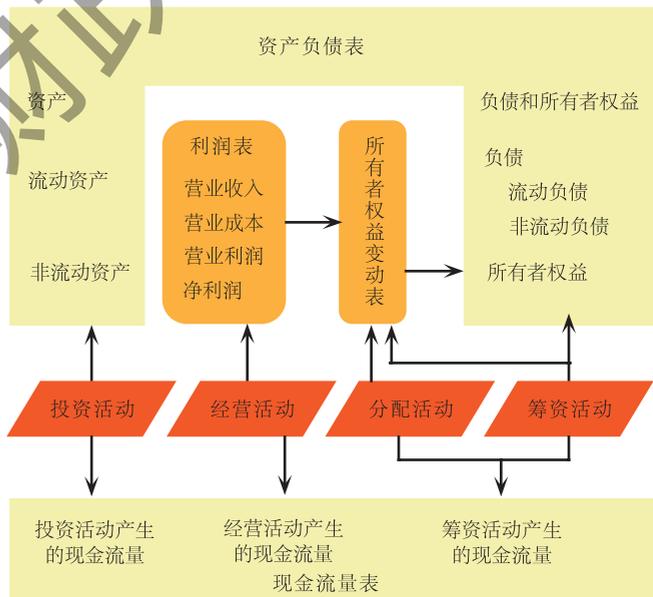


图2 财务活动与财务会计报表

与资本增量)，还是资本经营层次（资本经营、资产经营、商品经营和产品经营），都可通过会计报告来反映；会计报告对财务管理过程及结果的反映为企业对资本经营的战略决策与管理控

制提供了有用信息。

从图2可看出，企业各项筹资、投资、经营及分配等财务活动都可通过财务会计报表信息反映出来。要组织好财务活动、处理好财务关系，离不开财务

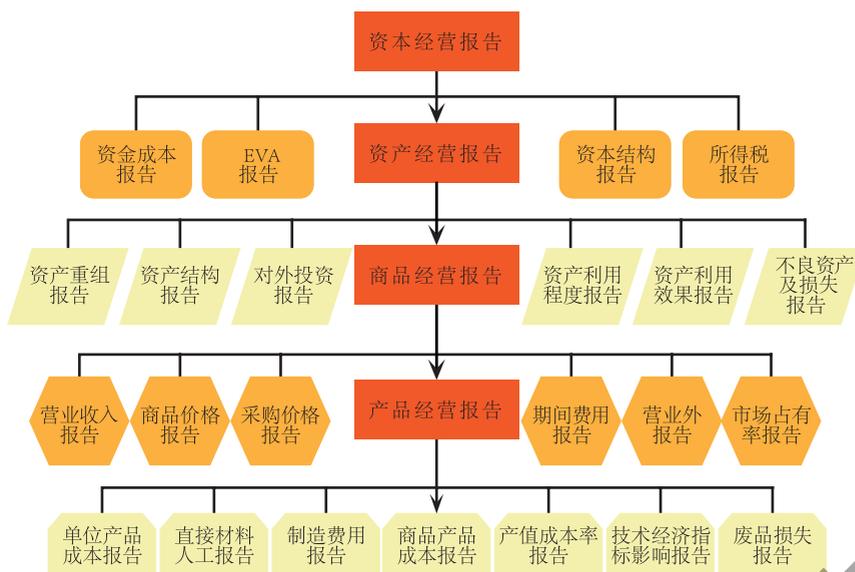


图3 财务管理(资本经营)与管理会计报告

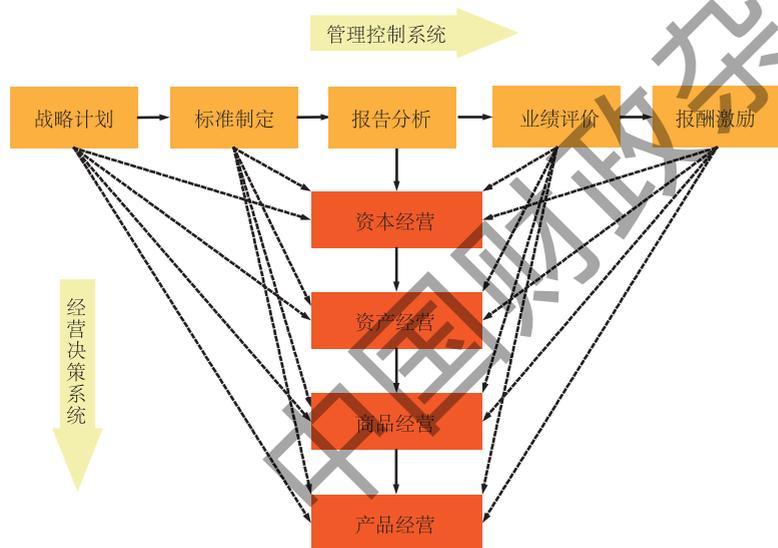


图4 财务管理(资本经营)与管理控制系统

会计信息，同时财务会计报告发展的方向也正是要满足财务管理的需求。

图3可反映出企业财务管理(资本经营)与管理会计报告的关系。从图3可看出，企业的各项资本经营、资产经营、商品经营和产品经营决策活动，都可通过管理会计报告信息体现出来。相关可靠的管理会计信息是财务管理决策科学性的保证，而财务管理决策信息需求是管理会计信息系统产生与发展的依据。

三、企业财务管理与管理控制的协调

如果将企业财务管理中的“管理”作为动词解释，组织财务活动、处理财务关系正是管理的对象。没有“管理”而孤立谈财务，不是真正意义的财务管理。如果将管理从程序化的角度来解释，管理控制实际上就是管理的职能程序化。管理的职能包括计划、组织、指挥、协调

与控制，管理控制的程序实际上就是通过战略计划、标准制定、报告分析、业绩评价及报酬激励五个步骤，实现管理的目标。因此，财务管理要实现其资本经营和资本增值目标，离不开管理控制。

从图4可见，企业资本经营决策系统的资本经营、资产经营、商品经营和产品经营与管理控制系统的战略计划、标准制定、报告分析、业绩评价和报酬激励是相互关联、相互作用的。经营决策系统是管理控制系统发挥作用的对象，离开经营决策实施的对象，管理控制系统将无的放矢；管理控制系统是经营决策系统实施及目标实现的保证，没有管理控制系统，资本经营决策目标也无法实现。

明确了企业财务管理框架及财务管理框架中的价值创造、价值实现、会计报告、资本经营、管理控制的关系，为《通则》的框架结构定位及正确处理《通则》与会计准则、管理会计基本指引、内部控制基本规范及指引等的关系奠定了理论基础。根据上述对企业财务管理目标、本质、框架、内容等的论证，结合我国目前《通则》的结构及内容，可将《通则》的基本框架和内容定位为：第一章总则；第二章企业财务体制，从财务治理机制与财务管理体制两个方面进行规范；第三章财务管理内容，从筹资管理、投资管理、经营管理、分配管理角度进行规范与界定；第四章基于资本经营决策的财务管理，从产品经营、商品经营、资产经营、资本经营角度进行规范；第五章基于管理控制的财务管理，从企业管理控制程序角度对财务管理的程序及手段进行规范与界定；第六章基于会计信息的财务管理，从财务会计信息和管理会计信息角度提供企业财务管理所需要的信息；第七章附则。

(作者单位：东北财经大学会计学院/中德管理控制研究中心)

责任编辑 陈利花