

# 论 企业报告系统 构建

□ 张先治

目前人们较多关注财务会计目标和财务会计报告,而忽视管理会计目标与管理会计报告,主要原因在于对会计目标,特别是对会计相关性目标理解的偏差。本文将着重从管理会计目标相关性出发,研究实现管理会计相关性目标的管理会计报告体系。

## 一、企业管理会计报告系统创新原则

管理会计报告是反映企业经营管理过程与经营结果状况的书面文件。管理会计报告主要包括企业内部使用的用于内部决策、控制、评价及沟通的各种会计报表及其说明。管理会计报告的使用者主要是企业内部的董事会、管理者及员工等。目前我国企业内部虽然也编制一些报表,如成本报表等,但这些报表的编制目的主要是为最终完成财务会计报告服务的,没有形成完善的管理会计报告系统。因此,对我国而言,管理会计报告不是改进的问题,而是创新的问题。

管理会计报告的创新离不开管理会计目标,特别是管理会计的相关性。从企业内部经营管理需求看会计相关性,就是要为管理者提供内部决策、控制、评价、沟通所需要的各种信息,特别是会计信息。这为管理会计报告体系与内容创新指明了方向。研究管理会计目标与管理会计报告的关系,首先应从会计相关性角度研究管理会计报告与相关报告的关系,确定管理会计报告创新原则与思路。

管理会计报告创新的基本原则是保证管理会计报告信息与内部决策、控制、评价、沟通所需要的信息保持高度相关性。这种相关性要求在管理会计报告系统建立中处理好以下几种关系。

### (一)管理会计报告与财务会计报告的关系

管理会计报告的目的是提供企业内部利益相关者决策的信息;财务会计报告的目的是提供企业外部利益相关者决策的信息。由于内部利益相关者特别是管理者与外部利益相关

众所周知,对负商誉的确认,美国会计原则委员会第16号意见书《企业合并》中规定,当购买价格低于被购并企业可辨认账面净资产的公允价值所占的股权份额时,所形成的负商誉应按比例分摊于已贬值的各项非货币性资产,只有当这些非货币性资产的余额均降到零,还留有差额,才可将这一差额确认为负商誉。之所以加以如此严格的限制,是因为负商誉在性质上是一种递延收益,其摊销额将会增加合并净收益,对集团的经营业绩带来“虚夸”影响。

第22号国际会计准则《企业合并》在修订时(1998),作出了较美国准则宽松和实事求是的如下规定:(1)如果负商誉与购买计划中能可靠计量的预计未来损失和费用有关,应在未来损失和费用得到确认时确认为收益。(2)如果无关,并且,负商誉金额不超过所购并的非货币性资产公允价值的,应在有关资产的平均剩余寿命内系统地摊销;超过,应立即确认为收益。

综上所述,尽管修订后的第22号国际会计准则改进了负商誉的确认和摊销方法,但同样把负商誉的性质定为“递延收益”,后来发布的第38号国际会计准则《无形资产》(1998)和美国第142号财务会计准则《商誉和其他无形资产》(2001)也没有什么突破。

由此看来,对会计后果的考虑又超越了对概念依据的考虑。这也反映了实务操作中,难免在商誉中混杂了难以区分开来的其他性质的成分——对购买价格的低估或高估。有人认为,负商誉可能含有购买价格低估的成分,那么,商誉不也可能含有购买价格高估的成分吗?

从以上对商誉会计的考察中又导出了具有一般意义的财务会计问题,即“会计后果观”与“概念依据观”的矛盾。

(作者单位:厦门大学管理学院)

责任编辑 孙蕊

者特别是投资者是一种委托代理关系,管理者决策必须符合投资者的利益,因此管理会计报告信息与财务会计报告信息必然具有极大的相关性;同时管理会计报告可靠性也是财务会计报告可靠性的基础。管理会计报告与财务会计报告的这种关系要求管理会计报告系统的建立应以财务会计报告为主导,通过管理会计报告信息的相关性与可靠性保证财务会计报告信息的相关性与可靠性。

### (二)管理会计报告与预算报表的关系

从服务对象及目的看,提供内部控制信息,特别是过程控制信息,是管理会计报告区别于财务会计报告的重要方面。内部控制的方式方法有许多,如制度控制、预算控制、激励控制等。从我国目前控制环境和管理会计报告目的看,预算控制无疑是理想的控制方式,因此,管理会计报告系统的建立应以预算控制为基础,正确处理管理会计报告与预算报表的关系,使管理会计报告起到预算控制的作用。

### (三)管理会计报告与业绩评价的关系

管理会计报告提供信息的作用之一是评价各级经营管理者及员工的经营业绩,而业绩评价往往可通过责任中心及责任指标进行。这就要求管理会计报告在体系上应考虑责任中心划分,在内容上考虑经营者及员工的责任指标考核。只有正确处理管理会计报告与业绩评价的关系,才能使管理会计报告系统与控制者及被控制者的利益直接相关,使其作用充分发挥。

### (四)管理会计报告与管理信息系统的关系

管理会计报告是服务于企业内部经营管理的会计信息系统,它是企业管理信息系统的重要组成部分。在管理信息系统中,由于内部会计信息的全面性、综合性,管理会计报告应占有主导与支配地位。但在建立管理会计报告系统中,应注重管理会计报告与整个企业管理信息系统的协调与沟通,保证管理会计报告系统与管理信息系统的相关性、准确性和及时性。

## 二、企业管理会计报告体系与内容创新

管理会计报告创新在明确创新原则与思路的基础上应着重解决管理会计报告体系与内容问题。管理会计报告体系建立的理论基础应是内部利益相关者的相关决策信息需求。在市场经济体制和现代企业制度下,企业的经营决策可从资本经营决策、资产经营决策、商品经营决策和生产经营决策四个层面进行,并相应形成四种经营责任中心。因此,管理会计报告体系的建立可以此为理论依据,形成资本经营报告、资产经营报告、商品经营报告和生产经营报告四大报告系统。

### (一)资本经营报告系统

资本经营型的特点是围绕资本保值增值进行经营管理,把资本收益作为管理的核心。资本经营型企业的管理目标是资本保值增值或追求资本盈利能力最大化。因此,资本经营的内涵是指企业以资本为基础,通过优化配置来提高资本经营效益的经营活动,包括资本流动、收购、重组、参股和控股等能

实现资本增值的领域,使企业以一定的资本投入,取得尽可能多的资本收益。

反映资本经营核心目标的指标是净资产收益率。要实现资本经营目标,一方面要提高总资产报酬率,即搞好资产经营;另一方面要搞好资本运作,降低资金成本,特别是降低负债成本,优化资本结构,利用税收政策合理避税。因此,资本经营报告系统应包括:资产经营报告、资金成本报告、资本结构报告、所得税报告、经济增加值(EVA)报告等。

### (二)资产经营报告系统

资产经营型的基本特点是把资产作为企业资源投入,并围绕资产的配置、重组、使用等进行管理。在资产经营情况下,产品经营或商品经营要以资产经营为基础,即围绕资产经营进行商品经营和产品经营。资产经营型企业的管理目标是追求资产的增值和资产盈利能力的最大化。因此,资产经营的基本内涵是合理配置与使用资产,以一定的资产投入,取得尽可能多的收益。

反映资产经营核心目标的指标是总资产报酬率。企业要搞好资产经营,一方面要提高销售利润率或商品的盈利能力,即搞好商品经营;另一方面要搞好资产配置与重组,提高资产使用效率,加速全部资产周转。要加快总资产周转速度,关键在于优化资产结构,使全部资产都充分发挥作用,避免资产闲置及损失浪费。因此,资产经营报告系统主要包括:商品经营报告、资产结构报告、资产利用程度报告、对外投资报告、资产损失及不良资产报告、资产利用效果报告、资产重组报告等。

### (三)商品经营报告系统

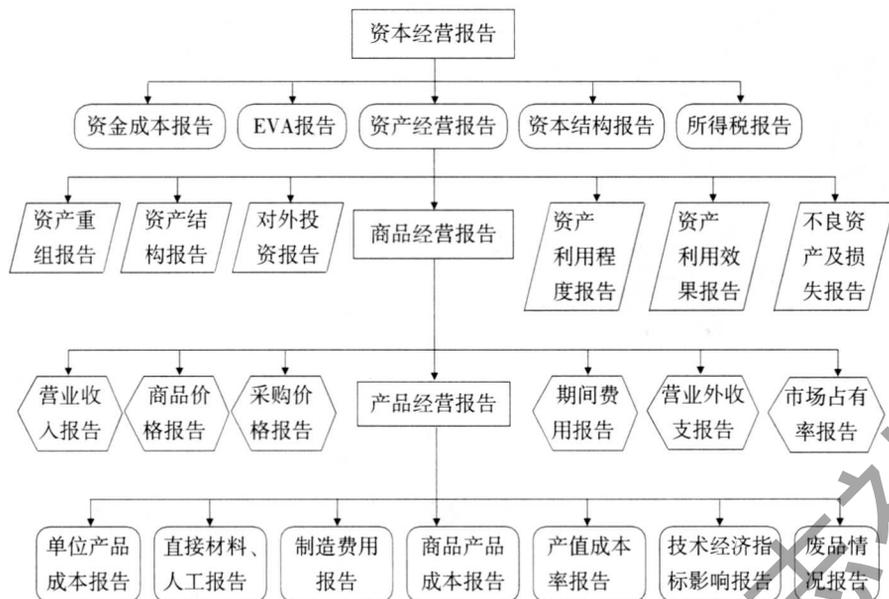
商品经营型的基本特点是围绕商品生产进行经营管理,包括供应、生产和销售各环节的管理及相应的筹资与投资。商品经营型企业管理的目标是追求供产销的衔接及商品的盈利性。因此,商品经营的基本内涵是企业以市场为导向,组织供产销活动,以一定的人力、物力生产与销售尽可能多的社会需要的商品,取得尽可能多的利润。

反映商品经营核心目标的指标是经营利润率。企业要从商品经营角度追求利润最大化的直接目标,一要提高营业利润率,二要扩大销售规模与水平。同时,要实现商品经营的利润最大化,增加产量、降低生产成本是基础,(即搞好产品经营);同时,要注重产销平衡、提高商品销售价格、降低采购价格及相关费用。因此,商品经营报告系统主要包括:产品经营报告、营业收入报告、商品销售价格报告、市场占有率报告、采购价格报告、管理费用报告、营业费用报告、财务费用报告、营业外收支报告等。

### (四)生产经营报告系统

生产经营型的基本特点是企业只管生产,不管供应与销售,更不管筹资、投资等。单纯生产型管理的目标是完成生产任务,降低生产消耗。因此,产品经营的基本内涵就是在企业统一战略计划指导下,组织产品生产,以一定的人力、物力消耗,按时、保质、保量生产出一定的产品。

管理会计报告体系的四大系统可用图表示如下:



管理会计报告体系图

反映生产经营核心目标的指标是产值(或收入)成本率。要降低产值成本率,一方面要增加生产,提高产品质量与价格;另一方面要降低生产成本,包括材料成本、人工成本和制造费用。因此,生产经营报告系统主要包括:商品产品成本报告、单位产品成本报告、材料成本报告、人工成本报告、制造费用报告、各产品产值成本率报告、技术经济指标对成本影响报告、废品情况报告等。

(作者单位:东北财经大学会计学院)  
责任编辑 孙蕊

·简讯·

## 会计新领域专业委员会第三次学术年会召开

近日,由中国会计学会主办、山东财政学院承办的中国会计学会会计新领域专业委员会第三次年会在济南召开。财政部会计司副司长、中国会计学会秘书长李玉环博士,中国会计学会副会长、中国会计学新领域专业委员会主任、中国人民大学博士生导师戴德明教授在会上作了主题发言。

本届年会的主要议题有价值链管理与价值链会计、人力资源会计、社会责任会计与审计以及其他会计新领域与新问题的研究等。天津财经大学于玉林教授将会计学划分为计量会计学与非计量会计学,并进一步对非计量会计学的概念、理论基础、研究对象、理论前提、学科分类及研究方法进行了阐述。他认为,计量会计学与非计量会计学相互联系、相互制约形成了一个有机整体,反映了会计学研究对象质与量的关系,在计量学的基础上拓展非计量会计学,非计量会计学又促进计量会计学的发展。西南财经大学王治安教授对

对财务会计领域三大难题之一的合并财务报表问题,根据修改后的国际会计准则第27号,对合并财务报表的重要性及局限性、合并政策、合并理论进行了论述,以期规范合并财务报表的编制。中国人民大学于富生教授从价值链理论与会计管理理论出发,分析了一个基于价值链分析的会计管理框架。该框架以时间序列为基础,具体包括事前预测、决策和预算,事中的实时管理与控制,事后的分析与考评。并深入地分析了价值链会计管理框架的具体组成部分与运行机制。山东财经学院慕好东教授则通过分析价值链会计的本质,对价值链会计进行了学科定位。他认为,价值链会计本质上是价值链管理的重要工具,同时又是价值链管理的重要组成部分,从学科归属上看,应将其归为管理会计的分支学科或研究领域。

(本刊记者)