

管理会计与企业经济高质量发展

张先治■

摘 要：国民经济高质量发展离不开企业经济高质量发展，企业经济高质量发展离不开管理会计的保驾护航。管理会计通过经营决策会计系统和管理控制会计系统，支持着企业经营决策的高质量和管理控制的高质量，促使企业经济保持着可持续增长、高效益发展和风险可控。企业经济的高质量发展也要求管理会计不断发展完善，从而将经营决策会计发展完善为产品经营决策会计、商品经营决策会计、资产经营决策会计和资本经营决策会计；将管理控制会计发展完善为战略管理会计、预算管理会计、报告分析管理会计、业绩评价管理会计与责任管理会计。

关键词：企业经济高质量发展；管理会计；经营决策会计；管理控制会计

中图分类号：F275 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2019)13-0004-05

一、企业经济高质量发展与管理会计信息需求

随着我国改革开放的不断深化，国民经济正在由高速增长阶段向高质量发展阶段转变。国民经济高质量发展是满足人民日益增长与美好生活需要的发展，是体现创新、协调、绿色、开放、共享发展理念的发展，是资源配置效率高、资源环境成本低、经济社会效益好的发展。企业作为国民经济的关键组成部分，其经济高质量发展是实现国民经济高质量发展的重要保证。

那么，企业经济高质量发展的本质及内涵是什么？企业可持续发展是企业经济高质量发展的本质要求和长远目标所在。企业可持续发展的关键是企业可投入资源的持续性、企业资源配置

及使用的有效性、企业经营管理的科学性。其中：企业可投入资源的持续性，一方面取决于宏观资源保护、配置、使用的可持续性，另一方面取决于企业自身资本积累、技术投入、人才储备的可持续性；企业资源配置及使用的有效性包括：资本资源与人力资源配置的有效性、资产配置与资本配置之间的有效性以及资产配置和资本配置内部的有效性；企业经营管理的科学性是指企业经营决策和管理控制的科学性。可见，要使企业经济高质量发展，可持续资源投入是基础、资源有效配置与使用是手段，科学的经营管理是关键。因此，企业经济要实现高质量发展转变，必须从企业经营决策和企业管理的科学性入手，以保证企业经济可持续增长、高效益发展与风险可控。

管理会计是为满足企业内部经营管理需要的会计信息系统。要做好管理会计，就要建立基于经营管理的会计信息系统，即做好基于经营决策的会计和基于管理控制的会计。其中，基于经营决策的会计是企业经营决策提供有用的会计信息，包括产品经营决策会计、商品经营决策会计、资产经营决策会计与资本经营决策会计；基于管理控制的会计则是为企业实施管理控制提供有用的会计信息，包括战略管理会计、预算管理会计、报告分析管理会计、业绩评价管理会计与责任管理会计。如前所述，若实现企业经济高质量发展，经营决策和管理控制的高质量是关键，从而需要管理会计提供有效的经营决策与管理控制信息。因此，基于经营决策和管理控制的管理会计信息是实现企业经营管理的

基金项目：教育部人文社会科学研究项目“企业集团控制链长度及产权性质对成员企业高管超额薪酬和薪酬辩护的影响”(18YJA630147)；

国家社会科学基金项目“租值耗散视角下的集团管理控制模式选择研究”(18BGL092)

作者简介：张先治，东北财经大学会计学院教授，博士生导师。

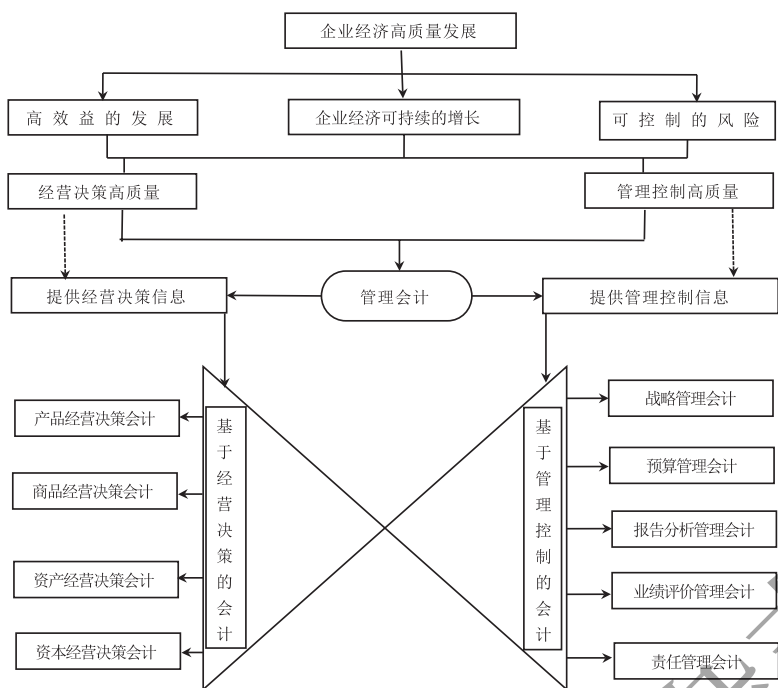


图1 企业经济高质量发展与管理会计信息需求的关系图

的科学性和促进企业经济高质量发展的必然需求,具体如图1所示。

二、经营决策会计与企业经济高质量发展

企业经济高质量取决于科学的经营决策。企业经营决策的目标是有效地配置和使用资源,做好资源的存量经营、增量经营、配置经营和分配经营,使企业在产品经营、商品经营、资产经营和资本经营各个环节都能以尽可能少的投入取得尽可能多的产出。企业要保证经营决策的科学性,必须利用管理会计提供各项经营决策所需要的会计信息。

(一) 产品经营高质量与产品经营决策会计

产品经营高质量是产品生产企业经济高质量发展的基础。产品经营高质量的目标是生产出成本低和质量优的满足社会需求的产品。产品经营质量涵盖产品品种、质量、成本、技术和产量等关键要素。因此,产品经营决策必须将产品的品种决策、质量决策、成本决策、

技术决策及产量决策相结合。

管理会计在产品经营决策中发挥着不可替代的作用。第一,基于产品经营决策需要,管理会计的变动成本法、作业成本法、本量利分析法、质量成本分析法、技术分析法等,都会在企业的生产决策、质量决策、技术决策等方面起到很好的作用。同时,基于产品经营决策方法的需要,提供相关可靠管理会计信息,保证产品经营决策的科学性。如产品经营决策中的材料配比决策、最佳生产批量决策、生产规模经济性决策、亏损产品是否继续生产决策等等,都需要依靠管理会计信息的支撑。

因此,产品经营决策会计以产品经营高质量为目标,一方面围绕产品经营决策中管理会计决策方法的需求,建立经营决策会计信息系统;另一方面针对产品经营决策中非管理会计决策方法的需求,提供管理会计信息,形成完善的产品经营决策会计信息系统。

(二) 商品经营高质量与商品经营决策会计

商品经营是在产品经营基础上的营销经营。商品经营高质量是采购经营质量、生产(或产品)经营质量和销售经营质量的统一。商品经营高质量的目标是追求供产销的衔接及商品的盈利性,以尽可能少的成本获得尽可能多的利润。要实现商品经营高质量,必须注重商品经营在采购环节、生产环节和销售环节决策的科学性,商品经营决策会计是商品经营决策科学性的必要保证。前文已述经营决策会计在生产环节所起的重要作用,本部分重点论述商品经营决策会计在采购和销售经营环节的应用。

企业采购经营环节涉及采购品种、数量、质量、成本与时机等各项决策。采购经营环节的高质量主要体现在满足生产经营需要前提下的采购成本低。最佳采购批量、最佳库存材料量、最优运输方式与最优支付方式等决策都离不开管理会计。

企业销售经营环节涉及销售渠道、销售价格、销售量、销售费用与商业信用方式等方面的决策。销售经营环节的高质量主要体现在企业生产经营基础上的营业收入最大化和利润的高质量增长,如尽可能高的营业成本利润率或营业收入利润率,较高的经营现金流量与营业利润之间的比率。要实现销售经营高质量,需要商品经营管理会计在商品定价决策、商业信用方式决策、销售策略决策、广告及推销费用决策中发挥重要功能及作用。

(三) 资产经营高质量与资产经营决策会计

资产经营的目标是追求资产增值。资产经营的基础是商品经营效率,但只有商品经营效率而忽视资产投入及效率,资产经营的目标难以实现。商品经营高质量是企业做大和做强的基础。企业要真正做富,企业经营必须从商品经营向资产经营和资本经营转变,会计收益计量也要从利润表观向资产负债表观

转变。资产经营就是要通过资产投入、资产配置和资产使用,提高资产经营各环节的效率,以一定的资产投入或占用取得最大的产出或收益,这个过程中管理会计将发挥不可替代的作用。企业在资产存量经营、资产增量经营和资产配置经营决策中都需要利用资产经营决策会计信息。

资产存量经营的核心是要解决资产闲置和资产使用率低下问题。资产经营决策会计一方面要为经营管理者提供效益闲置和使用效率低下情况的信息,及时处理和提升资产使用效率;另一方面管理会计师在对资产确认、计量和报告中可利用管理会计工具直接参与资产存量经营决策。

资产增量经营决策涉及企业规模优化决策、技术选择决策以及财务决策中的投资决策和融资决策等。资产经营决策会计就是要为资产增量经营的各项决策提供科学方法和相关可靠的会计信息。例如,在企业规模优化决策中,通过管理会计信息,可明确企业处于规模经济递增或递减的阶段,为优化和确定最优经济规模提供数据支撑;在技术选择决策中,通过价值工程分析和管理会计信息,可明确不同技术选择与价值创造的关系,保证技术选择决策的科学性;企业财务决策中的投资决策和融资决策都与管理会计直接相关,管理会计信息的相关可靠性直接决定了财务决策的科学性。

无论是资产存量经营还是资产增量经营,都与资产配置经营紧密相关。资产配置经营主要是通过合理优化资产结构以及充分利用各项资产,提高资产使用效率和经济效益,降低经营风险。管理会计可在资产配置经营中发挥重要作用。例如,企业固定资产与流动资产结构优化,速动资产与非速动资产结构优化,自营资产与对外投资结构优化,有形资产与无形资产结构优化,金融资产

与非金融资产结构优化等,这些决策都离不开管理会计工具和管理会计信息。提高效率与降低风险是经济高质量的基本目标,而管理会计通过资产配置经营决策科学性保证了该目标的实现。

(四) 资本经营高质量与资本经营决策会计

企业经济高质量发展体现在企业从“做大”“做强”到“做富”,企业价值创造与股东价值创造,最终都是资本经营成效和资本增值的反映。因此,提升资本经营质量是企业经济高质量发展的必然要求。通过高质量的资本经营,一是可以依靠资本增值走内含式扩大再生产之路,保持企业可持续经营及发展;二是可以运用财务杠杆增加所有者的价值,实现股东财富和企业财富最大化;三是可以优化资本配置结构,防范经营风险和财务风险。

在企业资本经营决策中,无论是资本的取得,还是资本的配置及使用,都离不开管理会计,即管理会计工具及信息系统是企业资本经营决策科学性的保障。

首先,企业如何取得经济高质量发展所需要的资本是资本经营决策面临的首要任务。企业经营所需要的资本可通过股权融资、债权融资或依靠企业创造的利润留存等方式取得。而在不同的资本取得方式决策中,管理会计都是必不可少的,这也正是管理会计的目标及任务所在。管理会计可通过提供不同融资方式的成本、风险与权益等信息,促进企业进行正确的企业融资方式决策。

其次,由于不同的资本融资方式的融资成本不同,其融资风险及效益也必然存在差异,因而,资本配置结构是否合理对企业经济的持续发展至关重要。企业资本经营是要用尽可能少的所有者资本投入,取得尽可能多的所有者资本增值。要做到这一点,负债经营是资本经营的重要方式。如果资本结构合理,

负债经营会产生有利的杠杆作用,提升股东价值;反之,则会造成企业价值和股东价值的损失。我国目前许多企业的资产负债率过高,这种状况下的企业经济高速增长可能面临严重的风险。国家将去杠杆作为防范风险与促进经济高质量发展的重要措施,实际上就是基于资本结构优化考虑。管理会计可将优化资本结构作为资本经营决策会计的重要任务,确定企业合理的资本取得方式和最优的资本结构,这是企业经济高质量发展的必然选择。

三、管理控制会计与企业经济高质量发展

经营决策与管理控制是企业经济高质量发展的两翼,缺一不可。管理控制是指企业经营管理者为保证企业实现战略目标所实施的管理控制活动的过程,其核心目标是提高经营活动的效率和效果,是经营决策高质量目标得以实现的保证。

管理控制从程序系统的角度看可由五个环节组成,即战略目标分解、控制标准制定、控制报告分析、经营业绩评价和管理者报酬。因此,管理控制的高质量具体由这五个环节的高质量组成。而要保证管理控制五个环节的高质量,离不开管理会计工具及相关可靠的管理会计信息。

(一) 战略目标高质量与战略管理会计

企业发展战略决定着企业未来,企业经济高质量发展必然体现在战略目标的高质量上。在现代企业制度下,企业的战略目标从“做大”向“做强”和“做富”转变,可持续的价值创造和价值实现则正是企业经济高质量发展的战略目标所在。企业管理控制的第一步,就是要在明确企业发展战略目标基础上,将其分解为不同发展时期的目标、不同组织层级的目标、不同价值创造环节的目标。

战略管理会计在企业战略目标确定和分解中发挥着重要作用。例如,将战略管理会计融入到战略分析、战略制定、战略实施、战略评价和控制、战略调整等企业发展战略全过程,也可以利用战略地图将不同发展阶段、不同组织层级、不同职能部门各个维度的目标有机联系起来,将整体战略目标与个体战略目标相结合,利用价值链管理等方法,将企业价值创造和价值实现各个环节的目标进行分解,既相互独立又相互关联,形成有机结合的价值链。

随着人们对企业经济高质量发展的重视,企业战略目标的内涵将更加丰富,如要融入创新发展、协调发展、绿色发展、开放发展和共享发展理念。因此,战略管理会计必须适应企业战略目标高质量的要求,丰富战略管理会计工具以及完善战略管理会计信息系统,以保证企业战略确定和战略实施的科学性。

(二) 规划控制高质量与预算管理会计

在企业战略目标确定和分解落实的基础上,要保证目标的实现还必须进行科学的规划控制。因为无论是企业整体战略目标,还是不同发展时期、不同组织单位、不同职能部门及不同价值环节的目标,要保证其实现,都需要遵循市场规律与优化企业的资源配置,明确各自的关键控制点和控制标准,做好规划控制。全面预算管理是保证企业规划控制高质量的科学管理控制手段,预算管理会计在企业关键控制变量选择、控制标准制定方面发挥着重要作用。由于现代企业经济高质量发展的目标是“做富”企业,价值创造和价值实现的关键控制变量和控制标准往往都与价值相关。因而,管理会计信息成为选择关键控制变量和确定控制标准的重要依据,是企业提升规划控制质量的关键。

关键控制变量是指影响企业战略目

标的关键因素和风险因素。预算控制变量是控制变量中的一种特殊变量,其特点是由预算特点所决定的,即预算控制变量的选择和确定应体现出预算的可计量性和货币性特点,这正是管理会计可发挥作用的关键所在。预算控制变量确定存在多个维度:从控制主体的角度,可分为董事会层面或战略管理层面的控制变量、经营管理层面的控制变量和作业管理层面的控制变量;从控制客体角度,可分为产品经营控制变量、商品经营控制变量、资产经营控制变量和资本经营控制变量;从控制内容角度,可分为财务预算控制变量、经营预算控制变量、资本预算控制变量。

在选择控制变量的基础上,预算管理会计的重要任务是制定预算控制标准。预算控制标准是企业管理的依据或准绳,它是对控制变量的量化。所有的控制变量都要有相应的控制标准。控制标准从控制依据角度看,可分为行业控制标准、历史控制标准和预算控制标准等;从控制形式划分,可分为比率控制标准和总量控制标准。要制定出合理的企业预算控制标准,一要结合企业现状分析企业本身的历史数据;二要分析同行业和同类企业的相关数据;三要结合企业战略分析与战略目标,明确每一预算项目与影响因素之间的逻辑关系,以预算控制变量为基础,确定预算控制标准。

准确的控制变量与合理的控制标准是企业规划控制高质量的关键。预算管理会计通过完善的信息系统,无论在确定控制变量,还是在制定控制标准方面,都起到至关重要的作用,构成了企业规划控制高质量的保证。

(三) 过程控制高质量与报告分析管理会计

在企业规划控制标准系统确立的基础上,过程控制质量尤为重要。缺乏有效的过程控制,再好的控制标准也会失

去作用。要保证过程控制高质量,应在控制变量和控制标准的基础上建立相应的管理会计报告体系,即根据控制变量确定标准,根据变量及标准设置管理会计报告系统。管理会计报告系统反映了各控制变量的实际执行情况,并将控制变量的实际完成情况与预算控制标准进行比较,及时发现过程控制中的差异。然后,针对管理会计报告中的差异进行分析,分清有利与不利差异、可控与不可控差异、主观和客观差异等。最后,可采取控制措施及时控制不利差异的发生,保证预算控制目标的实现。

管理会计报告及分析报告体系的建立与预算控制变量选择思路相一致。从管理控制主体角度看,应建立战略管理层、经营管理层面和作业管理层面的管理会计报告;从管理控制对象看,应建立资本经营、资产经营、商品经营和产品经营会计报告;从预算控制内容看,应建立财务预算、经营预算和资本预算完成情况报告。

管理会计报告及分析在管理控制系统和管理会计系统中都处于核心地位,不仅可用于过程控制,保证过程控制高质量,而且还可用于事前战略管理和预算管理,保证战略规划的高质量,同时可用于事后经营业绩评价和管理者激励,保证评价激励的高质量。

(四) 经营绩效高质量与业绩评价管理会计

企业经济发展的高质量最终必然体现在企业经营绩效的高质量上。绩效评价既是企业经营管理的结果,更是企业经济发展的导向,即应遵循市场经济规律和企业规律,增强企业内在活力和市场竞争能力。要做好经营绩效评价,一是要合理的评价指标体系;二是要有激发企业活力的评价标准;三是要客观评价主观努力产生的绩效。

企业经济高质量发展的评价指标体系,从整体上看应反映经济高质量

发展的本质,即企业经济的可持续发展、高效益发展与风险可控。企业经济可持续发展除必要的外部条件外,从企业内部角度看,要重点评价企业的研发投入比重及增长情况、留存收益占总投资的比重及增长等情况,这些是保证企业资产规模、营业收入和利润可持续发展的关键。企业高效益发展评价的关键是效率和效益,可通过对企业经济增加值(EVA)、净资产收益率、总资产报酬率和总资产周转率等的评价,判断企业经济高效益发展的程度。风险可控评价是要权衡收益与风险,合理使用经营杠杆和财务杠杆,可通过对资产结构优化程度的评价,如固定资产与流动资产比例、自营资产与对外投资比例以及有形资产与无形资产比例等,权衡经营风险与收益;通过对资本结构优化程度的评价,如资产负债率、有息负债与无息负债比例、短期负债与长期负债比例等,权衡财务风险与收益。

企业经济高质量发展,从某种程度上说也是各项高质量发展目标的协调发展或平衡发展。因此,企业经济高质量发展评价可利用平衡计分卡原理,注重企业增长速度与效益、经济规模与经济结构、投资规模结构与筹资规模结构、短期目标与长期目标、收益与风险、经济效益与社会效益等的平衡。

关于评价标准,在规划控制部分已有论述。积极进取的评价标准可采用预算标准、行业先进标准或历史最好标准等。评价标准只有积极进取,才能起到促进经济高质量发展的作用。当然,绩效评价的关键是客观公正。这就要求在绩效评价中对管理会计报告进行差异分析,分清主观因素与客观因素影响、可控因素与不可控因素影响,将人们经过主观努力取得的成效评价出来,以激励人们不断进取;将人们主观努力不够造成的可控因素失控带来的问题揭示出来,明确未来的改进方向。

(五) 管理激励高质量与责任管理会计

管理激励就是要通过不同的激励机制及方法,调动企业经营管理者 and 员工的积极性、主动性和创造性。管理激励的高质量,决定着企业经济发展的高质量。

管理激励的机制及方法可通过激励计划来体现。激励计划是企业为激励被评价对象而采取的行动方案,包括激励对象、激励形式、激励条件与激励周期等内容,按激励形式可分为薪酬激励计划、能力开发激励计划、职业发展激励计划和其他激励计划。其中:薪酬激励计划按期限可分为短期和中长期薪酬激励计划。短期薪酬激励计划主要包括绩效工资、绩效奖金与绩效福利等;中长期薪酬激励计划主要包括股票期权、股票增值权、限制性股票以及虚拟股票等。

管理激励计划的落实,一方面要靠准确的经营绩效评价,另一方面要靠责任管理会计。业绩评价会计在前一部分已有论述,它是管理激励计划落实的基本保证。同时,责任管理会计通过针对责任单位和责任人的会计处理及报告,使激励的对象更加明确,激励方案更加清晰。责任管理会计的责任单位划分很关键。从经营决策和管理控制高质量角度看,责任单位一方面可基于经营决策视角,按产品经营中心、商品经营中心、资产经营中心和资本经营中心设立;另一方面可基于管理控制视角,按战略管理部门、预算管理部门、报告分析部门、绩效评价部门和激励管理部门设立。通过责任单位划分,可将纵向的经营决策和横向的管理控制有机结合起来,完善责任管理会计体系。

四、结语

管理会计是满足企业自身经营管理需要的会计。企业经济高质量发展所追

求的可持续发展、高效益的发展和可控制的风险,也是企业经营管理的目标所在。因此,会计要满足企业经营管理的需要,从经营决策会计和管理控制会计两大系统入手,提供企业经营决策和管理控制所需的管理会计信息,以保证企业经营决策和管理控制的高质量,提升企业经济发展的高质量。

管理会计体系将随着经济发展高质量的需求而不断发展与完善。为满足企业经营决策高质量的需求,经营决策会计系统将发展完善为产品经营决策会计、商品经营决策会计、资产经营决策会计和资本经营决策会计。为满足企业管理控制高质量的需要,管理控制会计系统将发展完善为战略管理会计、预算管理会计、报告分析管理会计、业绩评价管理会计、责任管理会计。管理会计体系的发展完善势必进一步促进企业经济的高质量发展。

责任编辑 陈利花

主要参考文献

- [1] 傅元略. 管理会计的核心: 管控机制理论[J]. 财务研究, 2016, (6): 3-14.
- [2] 毛洪涛. 发展中国特色管理会计 助推中国经济转型升级[J]. 财务与会计, 2015, (2): 12-13.
- [3] 汤谷良. 企业财务管理概念边界的再思考——兼论财务管理与管理会计内容的分离与融合[J]. 财务研究, 2017, (2): 16-23.
- [4] 张先治. 论基于管理会计的财务管理发展思路[J]. 财务研究, 2017, (6): 39-45.
- [5] 张先治, 王兆楠, 柳志南. 基于管理会计的企业管控模式创新探讨[J]. 会计研究, 2017, (12): 24-29.