

# 管理会计惯例与方法整合系统的构建

吴正杰

(安徽财经大学会计学院 安徽蚌埠 233030)

**【摘要】** 实务上管理会计惯例与方法的应用缺乏系统性,不利于管理会计功能的发挥。本文在构建管理会计概念框架的基础上整合出三种具体的管理会计惯例与方法应用体系,以期推动管理会计在企业中的应用。

**【关键词】** 管理会计 惯例 方法 整合

企业在具体应用管理会计惯例与方法时缺乏系统性,没有或很少考虑自身的战略导向需求。本文通过分析管理会计惯例与方法导向的变迁,提出管理会计应用整合的基本概念框架,在此基础上提出三种具体的管理会计惯例与方法应用体系,希望对我国企业系统地应用管理会计提供指导。

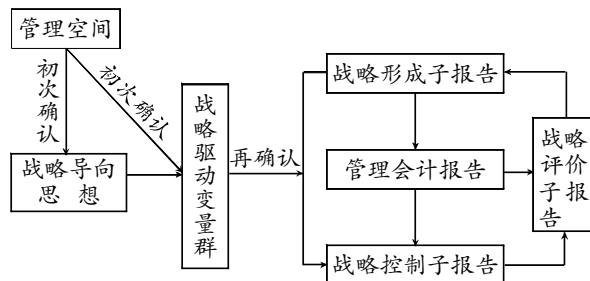
## 一、管理会计惯例与方法导向的变迁

20世纪初,古典管理理论重点研究生产中如何用最低的成本取得最大的利润——战略导向管理会计。1911年,泰罗的《科学管理的原则和方法》一书问世。随后,标准成本会计建立,为会计直接服务于企业战略开创了一条新路。J.M.Clark(1923)提出“不同的成本服务于不同的目的”的论断揭示并丰富了成本用于战略量化过程和战略实现工具的属性,促使成本战略导向管理会计正式诞生。二战之后,由于企业竞相采用新技术以提高劳动生产率和降低生产成本,整个市场出现供过于求的局面。此时,人们开始侧重研究怎样将环境因素(市场)的变化融合到企业战略中去。1960年,美国密歇根州立大学提出经典4Ps营销理论。此时人们开始以市场为导向来评估企业管理绩效。全面质量管理(TQC)“始于顾客,终于顾客”的思想被提出(A.V.Feigenbaum,1961)。迈克尔·波特提出战略管理的五种竞争力模型(1980)及价值链理论框架(1985)。与此相适应,以价值链优化为主题的管理会计诞生,标志着竞争战略(市场)导向管理会计的形成。20世纪60年代末到70年代初,科技竞争愈演愈烈。3C(Customer, Competition, Change)力量对企业的影响日益增大。人们开始重点研究战略如何适应动荡的环境。企业唯一持久的竞争优势源于比竞争对手学得更快的能力(P.M.Senge,1990)。平衡计分卡被《哈佛商业评论》誉为20世纪70年代以来最具影响力的战略管理工具,它的诞生是动态战略导向管理会计形成的标志。

## 二、构建管理会计惯例与方法整合系统

管理实践中存在不变的因素——结构。本文将这种结构的原初状态定义为管理空间。经验告诉我们,管理实践并不(也不可能)要求精确。管理思想历来注重重点(战略导向)。管理会计与生俱来的量化特性是天然的量化管理思想的工具,这种量化并不是直观反映。首先来自管理空间中的各种信息

在管理者的大脑中不自觉地经历了复杂的变换(包括数学变换和灵感等),从而找到战略驱动变量群,这一过程就是管理会计的初次确认。初次确认虽然经历了计量,但是这种计量的操作性不强。管理实践要求我们把战略驱动变量群变为报告形式,这一过程被称为再确认。再确认中的信息丢失是必然的。丢失的信息就是管理会计误差。两次确认形成的管理会计报告是否要披露是可选的。这种可选披露取决于管理者的动机。上述管理会计要素之间的关系如下图所示:



上述管理会计概念框架只是将惯例与方法进行了整合。笔者认为:①管理会计整合系统是各种管理会计惯例与方法形成的系统;②该系统的管理边界是会计的职能范围即对管理会计对象的确认、计量、记录和报告;③该整合系统的最直接目标是产生战略报告。

1. 成本战略导向管理会计惯例与方法体系。成本信息贯穿于企业经营管理的各个方面。准确的成本信息是企业进行决策、编制预算、实施控制和评价业绩等管理活动的重要依据。成本战略导向管理会计惯例与方法体系战略导向思想是:①研究生产中如何用最低的成本取得最大的利润;②成本用于战略量化过程和实现工具的属性:不同的成本服务于不同的目的(J.M.Clark,1923)。根据这一战略导向确定的驱动变量群的核心变量是不同的成本向量。

成本向量的维度取决于成本动因。成本动因是成本发生和变动的的原因。从战略的角度看,影响企业成本态势的因素主要来自企业经济结构和企业执行作业程序。结构性动因是与企业基础经济结构有关的成本驱动因素,一般包括企业规模、业务范围、经验积累、技术等。执行性动因是与企业执行作

业程序有关的动因,通常包括全面质量管理、能力利用、产品外观和厂址等。战略形成方法体系:企业通过成本的计算(成本法、分步法等)、预算等生成成本信息。有的成本信息可以直接进行基础应用(成本性态与变动成本计算,短期、长期决策,定价决策,长期投资决策等)或拓展应用(本量利分析法、扩展企业战略规划等),有的成本信息需要经过加工分析才能加以应用(加工分析方法包括趋势分析、因果分析、调查分析、判断分析等;决策分析方法包括生产决策、定价决策、成本决策、存货控制决策、投资决策等;全面预算编制方法包括弹性预算、零基预算、滚动预算等)。战略控制方法体系包括事前、事中、事后控制,有目标控制、制度控制、标准成本系统、差异计算等。战略评价方法体系:主要是建立责任会计制度、激励机制等。

成本战略导向管理会计惯例与方法体系作为管理会计的一种方法体系,没有把企业放在一个不断变化的市场中去分析企业的战略,因此随着外界环境的变化,新的方法体系必然会应运而生。

**2. 竞争战略(市场)导向管理会计惯例与方法体系。**当企业竞相采用新技术以提高劳动生产率和降低生产成本时,整个市场就会出现供过于求的局面。在买方市场情况下,人们开始侧重研究怎样把环境因素(市场)的变化融合到企业战略中去。竞争战略(市场)导向管理会计惯例与方法体系的战略思想是:①全面质量管理“始于顾客,终于顾客”的思想。②价值链理论框架。根据这一战略导向确定的战略驱动变量群的核心变量是顾客向量。

顾客向量的维度取决于为满足顾客需求而设计的一系列作业。作业管理的主要目的就是通过作业为顾客提供更多的价值,并从中获取更多的利润。作业管理必须突出重点,应把重点放在产品设计、适时生产系统(JIT)的应用和全面质量管理上。产品设计是企业内部作业链的首要环节,在相当大程度上决定了后续作业;适时生产要求企业在供、产、销的各个环节尽量实现“零存货”;全面质量管理把管理重点放在满足顾客的需求上。

第一步,纵向价值链的分析是考虑是否可以利用上(下)游的价值链来调整企业在行业中的位置,以取得竞争优势。纵向价值链的分析包括顾客的选择、供应商的选择、市场的选择等。顾客的选择关键在于营销理论的利用,供应商的选择关键在于投资决策理论的利用,市场的选择关键在于目标市场定位理论的利用。第二步,横向价值链的分析是利用博弈论的相关方法,摸清竞争对手情况,找出差距。第三步,内部价值链的分析是区分单独的作业,并且对增值作业与非增值作业进行区分。内部价值链分析包括企业的基本职能活动、人力资源管理活动、运营活动。基本职能活动的重点是工作流程的整合、零基预算等;人力资源管理活动的重点是科学利用人力资源会计;运营活动的重点是推行适时生产系统和全面质量管理。

竞争战略(市场)导向管理会计惯例与方法体系下,企业采用的是“拉动式”控制系统,以最终满足顾客需求为起点,后

续生产工序处于主体地位。这样,由于整个生产按照适时生产系统进行,企业可望实现“零存货”。

**3. 动态战略导向管理会计惯例与方法体系。**随着3C力量对企业的影响日益增大,人们开始重点研究战略如何适应多变的环境。动态战略导向管理会计惯例与方法体系的战略思想是:①企业唯一持久的竞争优势源于比竞争对手学得更快的能力。②绩效考核制度从根本上决定动态战略变革的方向。根据这一战略导向确定的战略驱动变量群的核心变量是能力向量。

能力向量的维度取决于绩效考核的测量标准。测量标准一般包括财务维度、顾客维度、内部业务流程维度和学习与成长维度等。财务维度包括直接效益、间接效益和无形效益。顾客维度包括市场份额、顾客留住率、顾客获得率、顾客满足程度、顾客给企业带来的利润等;内部业务流程维度包括运营流程、客户流程、创新流程、法规与社会流程;学习与成长维度包括人力资本、信息资本、组织资本。

第一步,确定股东价值差距(财务层面),就是确定企业的战略目标;调整客户价值主张(客户层面);确定价值提升时间表。具体要求企业从会计的视野关注质量与成本的关系;要求从环境管理会计视角,实现社会可持续发展的目标。第二步,确定战略控制主题(内部业务流程层面),找关键的流程(运营管理流程、客户管理流程、创新流程、社会流程),确定企业的短期、中期、长期目标。要求企业着力于作业成本管理会计的应用及企业资源计划(ERP)系统的应用。第三步,提升战略评价(学习与成长层面),评价企业现有无形资产(人力资本、信息资本、组织资本)的战略准备度,看其是否具备支撑关键流程的能力。要求企业着力于人力资源会计、行为会计的研究及激励制度的设计。

动态战略导向管理会计惯例与方法体系将绩效评价指标作为一种全新的“语言”来描述实现战略的各项要素。不仅如此,还实现了前置指标与后滞指标的平衡及企业组织内外不同群体利益的平衡。

环境的改变和人的活动变化或自我改变相一致的现象只能被看做并合理地理解为革命的实践(Karl Heinrich Marx,1845)。战略思想根源于不同的经济环境背景。企业管理实践要求人们必须具备战略思想从而形成战略。要量化和实现战略就必须依靠不同战略导向的管理会计惯例与方法体系,这些体系不是机械的,而是权变、逻辑化的系统。企业应根据核心战略驱动变量来应用这些系统,科学性和相关性是评价应用系统的标准。

**【注】**本文系安徽省高校青年教师科研资助计划项目(项目编号为2006jqw069)部分研究成果。

#### 主要参考文献

1. 胡玉明.高级管理会计.厦门:厦门大学出版社,2005
2. 李玉周,聂巧明.基于成本视角对管理会计框架的重建.会计研究,2005;8
3. 孙茂竹.管理会计的理论思考与架构.北京:中国人民大学出版社,2002