

# 绩效会计初探

审计署驻兰州特派员办事处 孙家良

**【摘要】**企业运作过程中针对主要或特定的经营管理要素,既进行经营成果核算,又进行管理效率分析的会计,即为绩效会计,本文探讨了绩效会计理论及其方法。

**【关键词】**绩效会计 理论 方法

我们将企业运作过程中针对主要或特定的经营管理要素,既进行经营成果核算,又进行管理效率分析的会计,称为绩效会计。本文所谓的会计管理也仅仅是业务核算过程中的监督性管理,而非决策性管理。绩效会计的设计,已将经营管理要素纳入企业的账务核算体系,在核算财务成果的同时进行效率分析,也就是说它还直接参与了企业的经营管理。所以,绩效会计是一种新型的经营管理财务会计,可以发挥更大的会计管理职能。

## 一、绩效会计理论

或许人们会认为绩效会计或会计管理等概念与以前管理会计中的目标责任会计、成本分析会计等是概念的重复,名词的更换。国际会计师联合会认为,管理会计是对管理当局所应用的信息(财务和经营的)进行鉴定、计量、积累、分析、处理、解释和传播,以便在组织内部进行规划、评价和控制,保证其资源的利用并对它们承担管理责任。由此可见,财务会计是一个单纯提供会计信息的系统,而管理会计一方面要提供信息,另一方面要帮助管理当局制定计划,做出合理的决策,从这点来看管理会计人员要比财务会计人员更接近决策层。但从我国现实情况来看,管理会计往往定位于企业内部的会计部门,管理会计人员多是单纯的信息生产者。

为了将管理会计的理论与方法更好地运用于现代企业的经营管理,我们是否可以适当地改变原有的、只在财务算账之后才进行分析、解释的管理会计方法呢?可否将管理会计的管理理念而不是企业的决策意识,直接纳入财务会计的核算之中呢?基于这样的考虑,绩效会计将管理会计思想与财务会计方法相结合。即在财务成果核算的同时,直接进行经营管理分析,努力做到企业经营成果和管理效率的同步核算。突出、强化了现代会计的管理意识,试图推动并完善管理的方法和手段。为此,绩效会计确立了会计管理理论、收益目标论和要素功效论等基础理论。

1. 会计管理理论。随着信息网络化程度的不断提高,企业的业务结算与会计核算同步化趋势也愈加明显。核算作为传统会计的主要职能,已越来越多地被电脑所替代。这样,掌握企业全面经济信息的会计反倒有更多的精力来履行其第二职能,即对生产经营过程的控制与监督。在企业经营管理与会计

核算监督一体化的情况下,如果会计还是抱着只算财务成果的老观念,那显然是落伍的。今天的形势已给我们提出了更高的要求,即现代会计应尽快地参与企业经营管理的全过程,以进行更加细致的经营核算和更加全面的管理监督。

2. 收益目标论。收益目标论将效益考核的目标统一规定为经营收益,包括营业收入和投资收益,而其他非经营收益及混合财务成果(如营业外收入和利润总额等)则不作为经营效益考核目标。收益是企业收到的经济利益,而收入则是企业资源或权益的流入量值,其中含有取得此项收入所付出的成本。为此,经营收益在此统一规定为经营毛利,即营业(销售或服务)毛利和投资收益等。这样就避免了收益和收入两个概念的混淆使用,基本上解决了含有成本的营业收入与不含成本的投资收益如何比较以及合理考核的问题。

随着收益概念的明确,投资活动和筹资活动都纳入了企业的经营活动。目前现金流量表定义的投资活动,是企业对中长期资产的一种经营模式,它与企业投资于短期运营的商品资产相比只不过是经营期间的长短不同而已。随着证券化金融资产的大量涌现,所谓的投资活动如证券买卖业务也越来越经常化,其与企业货物的购销已无本质区别了,按期间不同而人为划定的长期短期投资就越来越不适用了。其实,无论投资于货物商品还是金融商品,短期还是长期,总的来说都应是企业的经营活动。筹资活动同样可以这样理解,不应视为企业的非经营活动。

3. 要素功效论。要素功效论即按企业商品及存期、物产及场地、费用及人力等经营管理要素的构成情况分别考评贡献和效益。

企业营业要素因其获利情况易为人知,自然能够得到经营者的重视,而管理要素因为不直接创造收益,往往被管理当局所忽视。一般的会计分析往往把经营收益简单地看成是商品销售的功劳,却忽视了支持商品销售的其他必要条件。要素功效论将销售商品与其他投资所实现的经营收益,再进一步归功于它的主要支持者,并对其功能效益进行分析与测评。而分析与测评的结果,正好可以运用于企业管理。

## 二、绩效会计方法

绩效会计方法应根据企业自身的不同特点和具体情况而

定,主要应体现会计核算分析与业务流程控制一体化,即经营管理数据的采集、传输和运算等的同步化。现举例说明绩效会计核算的核算理念与经营管理中的具体项目是怎样结合的。

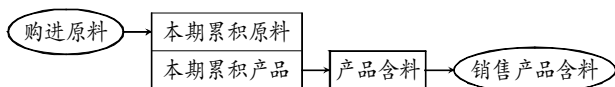
1. 经营管理要素效益分析表。该方法主要以前后两期经营管理要素对应于经营收益的变化情况为观察对象,着重分析商品及存期、物产及场地、费用及人力等主要经营项目。尤其是非收益性管理项目的收益变动情况,要测评各功能要素及结构性的效益贡献程度或水平,为合理组织和有效配置生产经营资源而服务。

经营管理要素效益分析表

项目	上期	本期	上期收益率	本期收益率	增益率(额)
一、商品					
其中:存期					
二、物产					
其中:场地					
三、费用					
其中:人力					
四、其他					

例如:上期商品月均结存 5 000 万元,销售商品收益(毛利)2 000 万元,结存商品收益率为 40%。本期商品月均结存 8 000 万元,销售商品收益(毛利)3 000 万元,收益率为 37.5%。两期比较增益率为-2.5%。以此可以检视存货增量是否过猛,商品销量是否到顶,再以此法从分类商品存销结构上作进一步的分析,就能够发现当前问题所在,以便及时调整营销策略。另外,也可变通使用上期存量与本期收益相比较的续期收益率法测算存货效益情况。

2. 存货形态生产流程管理。该方法引入产品原料当量概念,采用存货账户单向科目多栏式记账法,用单位产量和单位产值等当量折算法进行企业投入与产出的对比分析,试图对材料在生产过程中的流转形态及价值变化进行全程控制与管理,监督、反映企业生产的流程效益情况。具体情况可见下面图表:



主要存货形态变动控制管理图

主要产品原料构成比例表

项目	主料 A		主料 B		主料 C		其他	
	数量%	金额%	数量%	金额%	数量%	金额%	数量%	金额%
甲产品								
乙产品								
丙产品								
备注	本表项目可根据其他杂料、费用,如人力、能耗、物用等的重要程度而酌情增减。							

例如,本期购进 A 原料 8 吨,计 8 000 元,期末存货累积 A 原料 24 吨,计 24 000 元,期末存货累积甲产品 16 吨,计

32 000 元。根据本期成本分析,单位甲产品中投入主料 A 的重量比重为 10%, 金额比重为 5%。则本期存货甲产品含 A 原料 1.6 吨,计 1 600 元,1 吨 A 原料对应于甲产品的重量为 0.02 吨。又如,本期 A 原料 600 元(8×75)与 B 原料 100 元(2×50)合计生产甲产品 1 000 元(1×1 000)。则甲产品与两原料的成本量比为 1:2:8,成本值比为 1:0.1:0.6。但总项成本值应等于分项之合,则剩余 0.3 自然是其他费用构成的了。如果以产品售价测算投入产出的比值,则将利润的加成金额置入即可。产品原料的当量分析比较法,采用量值分离的不同控制分析线路,主要是为了从实物数量上和价值金额上严格管理企业最具灵活性的创利要素,即存货。只有管好和用好了企业的创利要素——存货,才算掌握了一切经营活动的关键,才能赢得企业管理的最大功效。

3. 增量因素效益分析法。该方法其实就是边际收益率法,即在采用现金增量因素分析表的前提下,将经营管理要素的单位变动情况与当期收益的影响程度进行直接比较和分析,如用两期经营收益差额与存货增加净额相比即可得到单位存货变动增益率等。

现金增量因素分析表

现金增量	留利增量	本金增量	筹资增量	用款增量
一、现金	一、利润	一、主本	一、借款	一、存货
1、部门	1、收入	二、附本	二、贷券	二、存券
2、部门	2、成本	三、基金	三、欠账	三、赊账
3、部门	3、蓝税	四、其他	四、赁购	四、物产
4、其他	4、费用		五、预提	五、待摊
二、存款	5、券利		六、其他	六、其他
1、账户	6、其他	附:主营收入、期间费用及投资收益表		
2、账户	二、红税	<input type="checkbox"/> 收入	<input type="checkbox"/> 费用	<input type="checkbox"/> 券利
3、账户	三、调整	①销售	①营业	①股利
4、其他	四、分成	②劳务	②管理	②债利
三、其他		③出租	③财务	③其他

填表说明:①增量=期末数-期初数,存货、物产等按历史成本计算增量。②调整=利润分配前转入或转出的税后利润(期初留存的税后利润不在此项内反映)。表中“蓝税”指流转税,“红税”指所得税,“贷券”指发行证券,“存券”指买入证券。

例如:前后两期经营收益增加净额为 800 万元,存货增加净额为 150 万元,则单位存货变动增益率为 533%,即每增加 1 万元存货可提高经营收益 5.33 万元。虽然存货的增减未必能够完全决定经营收益的大小,但由此关注,亦有利于企业经营的综合分析和动态控制。

主要参考文献

1. 吴保忠. 试论我国管理会计应用和发展的环境. 工业会计, 2002; 1
2. 孙世敏, 杨亮. 二十一世纪中国管理会计的创新与发展. 财会研究, 2002; 6
3. 孙家良. 现金流量表设计原理概述. 中国内部审计, 2006; 3