

# 管理会计应用的瓶颈及其突破

郭晓梅<sup>1</sup>, 苏月嫦<sup>2</sup>

(1. 厦门大学 会计系, 福建 厦门 361005; 2. 中山市地方税务局, 广东 中山 528400)

**摘要:** 管理会计作为信息系统, 主要为企业管理服务。从 20 世纪 80 年代起, 企业管理不断创新, 管理会计涌现出一大批创新工具和方法, 如作业成本计算法和平衡计分卡等。但是, 大量的调查表明, 它们在实践中的应用情况却极不理想。制约管理会计应用的主要障碍在于技术层面, 而以缺乏采集基础数据和建立数据仓库的基本框架为甚。以事项会计为基础重构会计信息系统, 可以解决管理会计的数据采集难题, 并实现各项管理会计工具的整合, 为管理会计的应用扫清技术障碍。

**关键词:** 管理会计应用; 技术瓶颈; 事项会计

中图分类号: F230

文献标识码: A

文章编号: 1004- 972X (2006) 01- 0069- 03

Breakthrough the bottleneck in the application of management accounting

GUO Xiao- mei<sup>1</sup>, SU Yue- chang<sup>2</sup>

(Accounting Department of Xiamen University, Fujian Xiamen, 361005, China)

**Abstract:** The purpose of a management accounting information system is to serve the needs of management. Since the 1980's, innovations in management have seen the application of several accounting techniques such as activity based costing, balanced scorecard and target costing. However, subsequent surveys have shown that the application of these innovative management accounting techniques is not widespread. Indeed, the application of many techniques has been decidedly ephemeral. The authors suggest two important and interrelated reasons for the apparent failure to adopt such techniques. First, the absence of a conceptual framework needed to envision the collection and integration of multi-dimensional data needed in the modern organization and second, the failure to exploit the data handling potentialities offered by modern computer systems. Reconstruction of contemporary management accounting systems using insights from Principles of events based accounting is offered as possible solution.

**Key words:** application of management accounting; technical bottleneck; events accounting

## 一、管理会计应用的技术瓶颈

从 20 世纪 80 年代开始, 适应企业经营管理变革的需求, 管理会计涌现出一大批创新工具和方法, 如作业成本计算法、作业预算、价值链会计、EVA 评价体系和平衡计分卡等。这些方法试图取得加工处理和传递新经营环境中进行决策和控制所需的数据。但是, 大量的调查表明, 创新管理会计工具在企业的应用仍很缓慢。究竟是什么因素制约着管理会计的应用呢? 撇开管理会计理论、企业管理者和员工的态度与能力等方面的原因不说, 就技术层面而言, 缺乏有效的信息支持, 特别是在基础数据的采集和数据仓库的建立上缺乏技术保障是主要症结。主要表现在:

1. 管理会计信息多元化、个性化。管理会计所提供的信

息涵盖历史与未来、内部和外部、财务和非财务、实际和预算、技术和经济等方面, 其类型、深度和广度远非财务信息所能包容。管理会计的使用者主要在企业内部, 而企业管理与控制, 包括了战略管理、经营管理和任务(作业)管理三个层面。不同层面的决策、计划和控制所需要的信息各有侧重。

Cohen 和 Paquette (1991), MA 和 Ernst&Young (2003) 等所做的种种调查表明, 传统管理会计方法仍广泛应用于企业中, 创新管理会计方法并没有得到普遍应用。我国学者如林文雄、吴安妮 (1998)、石胜永 (2003) 等的调查则表明, 即便是传统管理会计的技术和方法在我国企业中的应用并不普遍, 更不用说创新技术和方法了。

收稿日期: 2005- 09- 21

作者简介: 郭晓梅 (1970—), 女, 福建厦门人, 厦门大学会计系副教授, 博士。

传统的管理会计方法, 主要服务于经营管理, 以财务控制为主要工具, 侧重于提供各类财务信息。而随着企业经营环境的变革和组织结构的扁平化发展, 企业决策和控制的重点发生了转移。向上拓展到战略层, 向下则延伸到任务层。战略层所需要的信息, 以外向型、面向未来信息为主; 而任务层所需要的信息, 则大量表现为经营信息(非财务信息)。适应这种变化的需要, 管理会计的创新技术和方法, 大量地涉及非财务信息的加工和整理, 基础数据的需求量和处理量大大增加。此外, 管理会计是完全个性化的领域, 不同的使用者需要的信息千差万别。再加上目前企业的经营活动错综复杂, 市场外部条件瞬息万变, 管理当局往往需要对诸多问题快速做出决策和处理, 因此, 对信息的及时性和相关性要求较高。

2. 管理会计信息的取得渠道多样化。管理会计信息, 可能源于企业内部, 也可能源于企业的外部。内部信息, 除了取自财务会计系统, 还可来自各个职能部门; 外部信息, 则可来自宏观经济政策、法规、市场信息、竞争对手信息等。传统的管理会计方法, 以财务信息的加工为主, 所需信息主要取自财务会计系统, 并进行加工改制。这样取得的信息虽然可以保证可验证性, 但对决策的作用比较小, 特别是难以提供面向未来的多元化个性化信息。而应用创新管理会计工具所需大量信息, 需要调用分散在各职能部门中的业务数据, 以及来自企业外部的数据。如果企业没有统一的数据仓库, 来自财务会计系统以外的数据或信息很难被管理会计系统调用。管理会计人员只能通过定期的报告、会议记录、问卷或日常的非正式交流来取得数据或信息。信息渠道的多元化, 增大了数据取得的难度, 也带来数据真实性验证和不同渠道数据的整合问题。此外, 不同数据来源系统有各自的分类方法, 它们只按自己的需要选择业务数据的某一个子集, 有可能割裂同一业务事件的完整信息, 由此取得的数据只能满足管理会计的一时之需, 但其准确性、一致性和进一步加工挖掘的潜能都是极其有限的。

3. 管理会计信息获取的成本较高。获取信息需要付出成本。对信息的质量要求越高, 则信息的采集和加工成本就越高。这些成本, 包括了数据采集成本、数据加工成本、基础设施成本、管理成本, 也包括信息无效给使用者带来的损失。管理会计信息的基本质量特征是相关性和及时性, 这本身就对信息的加工采集提出了较高的要求。而创新管理会计信息的多元化和信息取得渠道的多样化, 可能更进一步增加信息取得成本。如果试图减少信息取得成本, 则可能难以保证信息质量, 反过来将增加信息无效所造成的损失。同时, 创新管理会计的应用涉及组织制度变革等诸多问题, 存在着转换成本, 而带来的效益往往不能立竿见影。管理者对应用创新管理会计方法心存疑虑, 成本效益的考虑是一个重要的原因。

会计信息的加工流程一般包括数据输入、数据加工和数据输出(生成报告)三个阶段, 在这三个阶段中, 数据输入是最繁琐、最耗时、最耗费人力和物力却又是最重要的环节。保证基础数据的准确、完整是整个管理会计系统乃至整个信息系统得以正常运行的先决条件。而一旦数据输入得到保障,

则通过有效数据仓库的建立, 可以实现将不同的管理会计创新方法整合, 使其能为企业提供前后一贯的信息。并可可将个别企业的实践经验, 成功地推广到不同的企业中, 为管理会计方法从实践到理论的提升创造条件。同时这也使决策者能以符合成本效益原则的方式获得经营管理所需的管理会计信息, 从而充分认识到管理会计的优越性。可见, 技术瓶颈的突破, 对于管理会计的推广应用具有重要意义。

## 二、管理会计应用的技术瓶颈的突破

要突破管理会计应用的技术瓶颈, 需要分别从信息加工三个阶段入手。在数据输入阶段, 必须考虑信息点的设定、需要采集的基础数据、数据的采集方式和频率及数据的储存形式。在数据加工阶段, 各种管理会计方法及其原理, 将通过计算机得以体现。该阶段工作完成的好坏, 受到前一阶段数据质量的制约, 同时, 也受到管理会计方法科学性和数据库模型质量的影响。在管理会计方法既定的情况下, 如何以最简洁和易于理解的数据库模型提供充分、准确、及时的基础数据将是决定该阶段工作成果质量的重要因素。在数据输出阶段, 可以根据管理者的不同需求, 以表格、图像等方式提供。其质量, 除了受制于前两个环节的工作质量外, 还受到对管理者需求的理解, 信息系统设计是否便于管理者使用和理解, 管理者的应用能力等方面的影响。按需设计的输出模式, 将有助于提高管理会计信息的使用效益。现代信息技术的发展, 为上述三个阶段问题的解决创造了条件, 但是, 如何将这三个阶段有机结合起来, 以满足管理会计信息的要求呢? 这需要构造一个管理会计信息系统的基本框架, 这个框架, 可按事项会计法的原理来设计。

1. 事项会计法的原理。事项会计(events accounting)是1969年由Sorter教授提出的。尽管该术语在会计文献中被反复引用, 但迄今为止仍未形成公认的或权威的定义。Johson(1970)曾将其心目中标准的事项会计理论概括如下: 为了让利益相关者(股东、雇员、管理者、供应商、顾客、政府机构和慈善机构)更好地预测社会组织(家庭、企业、政府和慈善事业)的未来, 而将影响这些组织的重要事件(内部的、环境的和交易的)的最相关的属性或特征进行汇总(期间的和截面的)并定期发布, 且避免推理性的偏见。该理论主要包括以下特点:

第一, 强调事项本身, 提供事项多维度的原始数据。所谓事项, 是一个广义的概念, 包括已发生和潜在的交易活动; 包括企业与其顾客、供应商、分销商等外部主体之间的交易, 也包括企业内部的经济活动。传统会计只采集加工经济事件的一个子集——价值子集, 即只从价值维度看问题, 对于作为源头的交易和业务反倒视而不见。事项法的目标则在于为各种可能的决策模型提供相关的经济事件的信息, 力求对经济活动进行完整的重现, 对事项本身进行立体的以及多维度的描述。

第二, 提供非综合的事项信息, 实现信息的顾客化生产。传统会计假设信息使用者的需求是确知和具体的, 会计系统可以为使用者的决策模型提供最佳的输入值。但管理会计信

息用途广泛,非会计人员所能完全预见;且信息的使用呈个性化特征,因个人的期望值、偏好、决策模型和心理特征等不同而有所不同。这就要求从使用者角度出发,以容易理解的方式提供信息,以减少接受信息的时间和误解的风险。事项会计的目标在于为各种可能的决策模型提供相关的经济事件的信息,认为非综合信息对使用者更为有用(Sorter, 1969)。因此,要尽量减少数据的汇总程度,而让会计信息使用者根据自己的需求加工生产适用的信息。该理论为会计基础数据的分类和重分类提供了自由的空间,克服了目前会计只对数据进行一次分类,只能提供固化信息的不足。借助先进的计算机技术,会计系统可以为信息使用者开辟多个信息频道,分别提供不同事项、不同维度的信息。同时,信息使用者也可以自己选择原始数据,自行加工处理,实现会计信息的顾客化生产。

2. 以事项会计原理重构管理会计信息系统。以事项会计为基础重构会计信息系统,可以全面理顺企业的数据流和信息流,从技术层面突破管理会计的发展瓶颈。重构的管理会计信息系统整体框架从企业的战略出发,根据战略分析展开战略管理、经营管理和业务管理等活动;并将信息系统与业务处理系统结合起来,在经济事件发生的一刹那即时采集、处理、存储和传递事件的多维特征数据,根据该事件的处理逻辑对其进行实时控制。大部分的事件数据都以原始的、未经加工的方式集中存放在数据仓库里,以支持多种信息的输出需求。信息使用者可以随时进入各种信息渠道,直接获取系统提供的通用信息,或者选择系统按相对稳定的信息需求所设定的模型对信息进行加工,甚至可以自行定义模型或加工规则以生成个性化的信息。通过该系统,可以从两个方面突破管理会计应用的技术瓶颈:

第一,解决基础数据的采集难题。事项会计信息系统对数据的采集表现为:(1)以企业的价值链上的各类作业为主线,采集作业或事项信息。(2)以事项为最小的“信息元”,以事项信息流为核心,按照事项之间先验的、复杂的逻辑关系,对数据加以采集、更新和传递。利用现代数据库技术,采集和存储事项“信息元”的全面和多维的特征值,集成历史与未来、财务与非财务、定性与定量等多种信息类型,从根本上满足管理会计多元化、个性化的信息需求。(3)事项会计借助事件驱动程序,把数据的采集工作嵌入业务流程,实时、完整、一次性的采集相关经济事件的多维特征值,而且容易将这些基础数据以统一的格式和标准存放在数据库里,为各种决策模型提供支持,从而使数据采集方式全面、高效、及时,并且降低成本及保持数据的一致性。因此,事项会计不仅可以突破管理会计在基础数据采集上的瓶颈,而且为建立管理会计的实时报告系统奠定了坚实的基础。

第二,实现各种管理会计工具的整合。管理会计功能的发挥有赖于各种管理会计工具的应用。近十几年来,管理会计工具不断推陈出新,如作业成本法(ABC)、作业预算(ABB)、目标成本管理、适时生产管理(JIT)、全面质量管理

(TQC)、平衡记分卡(BSC)等。目前,这些方法大都作为独立的系统在企业中运行,相关应用软件尚未有机整合起来,结果是各管理工具独自运行,很难实现共享数据。

借助重构的框架,可以使很多管理工具共享采集数据的“信息元”。例如,在采集某项作业多维数据的时候,只要加上“机器小时”或“人工工时”等时间维度,就能在取得作业成本计算所需要的资源耗用数据的同时,取得应用JIT所需要的作业完成时间数据。即以“作业或事项”作为最小的“信息元”,同时考虑多种管理工具的基础数据需求,通过增加“信息元”维度的办法,就可以一次性采集符合各管理工具要求的数据。这种多维度的数据采集方式还有利于数据的多次分类和汇总,从而满足多种分析的需求。例如,只要在与质量成本有关的作业中增加“质量成本类别”维度,并根据其特征值进行分类汇总,就可以分别取得四类质量成本的信息。由于计算机数据处理能力无限,因此,该方法具有无限的兼容性。假如今后出现其他管理工具,也可以通过增加事项的维度和数据的分类来满足其需求。因此,事项会计能减少各种管理工具各行其道所带来的资源浪费,为各种管理工具的整合提供思路和数据支持。

#### 参考文献:

- [1] Ernst, Young & MA, The State of Management Accounting [M]. The Ernst, Young & MA Survey, 2003.
- [2] Ijiri, Yuji. The Foundations of Accounting Measurement [M]. Prentice Hall, Inc. 1967, p. 120.
- [3] Johnson, O race, Toward an Events Theory of Accounting [J]. The Accounting Review, October, 1970, pp. 641~653.
- [4] Sorter, George H. An “Events” Approach to Basic Accounting Theory [J]. The Accounting Review, January, 1969, pp. 12~19.
- [5] (英)布拉米奇,比姆尼 管理会计——发展的方向[M]. 徐经长,等.译.北京:中国人民大学出版社,2002
- [6] 郭晓梅. 管理会计[M]. 北京:中国人民大学出版社,2005
- [7] 胡玉明. 管理会计发展的历史演进[J]. 财会通讯,2004,(1).
- [8] 林文雄,吴安妮. 中国管理会计实务调查报告[J]. 会计研究,1998,(10).
- [9] 孟焰. 西方现代管理会计的发展及对我国的启示[M]. 北京:经济科学出版社,1997.
- [10] (美)托马斯·约翰逊,罗伯特·卡普兰. 相关性的遗失——管理会计兴衰史[M]. 金马工作室,译. 北京:清华大学出版社,2004

(责任编辑:孙小勇)