

管理会计边界与管理会计报告的理论定位

王留根, 刘兆晟

(郑州航空工业管理学院会计学院, 郑州 450015)

【摘要】 本文以管理会计的本质属性为依据,从横向和纵向两个方面探讨了管理会计的边界,明确了管理会计的学科边界及未来的发展趋势。在此基础上,从应用的角度出发,探讨了管理会计报告体系的构建。

【关键词】 管理会计; 本质属性; 边界; 功能; 体系

一、管理会计的本质属性

要想对管理会计边界范围及体系进行进一步的规范和控制,必须对管理会计本身有一个清晰的认识。

在管理会计的研究中只有从其本质出发,才能充分地认识管理会计的各项属性,构造出一个更规范的管理会计理论体系。当前会计界对管理会计本质主要持有两种观点:一种是广义定义,以美国全国会计师联合会管理会计所下定义为代表;另一种是狭义定义,以国际会计师联合会管理会计所下定义为代表。

1. 广义管理会计。1981年,美国全国会计师联合会(NAA)管理会计实务委员会对管理会计的表述如下:“管理会计是向管理当局提供关于企业内部计划、评价、控制以及确保企业资源的合理使用和经营责任的履行所需要财务信息的确认、计量、归集、分析、编报、解释和传递的过程。管理会计还包括为诸如股东、债权人、规章定制机构及税务当局等非管理集团编制财务报告。”广义的管理会计把管理会计的边界扩大到除审计以外的会计的各个组成部分,内容上既包括财务会计,又包括成本会计和财务管理等学科。

2. 狭义管理会计。1988年,国际会计师联合会(IFAC)对管理会计做出如下定义:“管理会计是在一个组织内部对管理当局用于规划、评价和控制的信息(财务的和经营的信息)进行确认、计量、积累、分析、编报、解释和传输的过程,以确保其资源的利用并对他们承担经营责任。”这种观点普遍认为,管理会计只是为企业内部管理者提供计划与控制所需信息的内部会计,作为会计学的一个分支,与财务会计并列,功能涵盖预算控制、成本计量、内部控制等。

当前,狭义的管理会计被各国学术界与实务界广为接受,是对管理会计本质看法的主流(余恕莲,2006)。管理会计是一个通过提供经营管理信息提升企业价值的价值管理会计信息系统,实质是旨在提高企业价值的管理。

管理会计重点关注组织的经营活动,并通过管理会计信息来高度参与经营决策、规划与组织控制。

二、管理会计边界的确定

管理会计的边界是指管理会计学科研究的范围界限,可从横向与纵向两个方面进行考察。横向边界是指管理会计学与其他学科(例如财务会计、财务管理)之间的相互关系,即外部关系;纵向边界是指管理会计在发展过程中,其本身与新发展内容之间的关系,即内部关系(冯巧根,2009)。只有充分了解内外部关系,才能真正有效地对管理会计边界进行规范和控制。

(一)管理会计的横向边界

1. 管理会计与财务会计的关系。在会计学的长期发展过程中,管理会计从财务会计中分离出来,形成了财务会计与管理会计两大分支。因此,财务会计与管理会计两者可以说是同源而分流的,二者的区别主要体现在服务对象、作用时效等方面的不同。

服务对象的差异是二者的根本区别。由于财务会计与管理会计同属于会计学的分支,因此在广义上二者的服务对象是一致的,即企业管理。然而,具体来看财务会计侧重于通过对企业日常业务的记录,定期编制相关财务报表,向企业外部的利益相关者披露企业的财务状况和经营成果,其具体服务对象主要为企业外部利益相关者。而管理会计则侧重于针对企业所面对的问题进行核算分析,向企业内部的各级管理人员提供制定决策和内部控制所需的各类信息,其具体服务对象主要为企业内部管理者。

二者在作用时效上也存在差异。财务会计记录和表述的是企业过去一段时间内的财务状况,其客观性原则和历史成本原则都在强调财务会计立足于过去。而管理会计不同,不仅要过去进行分析,还要对现在的经营活动进行分析,同时利用管理会计报告对企业未来的经营作出预测和规划,从而横跨过去、现在、未来三个时间段,

而且重点在于未来。

总之,财务会计重点在核算,管理会计重点在管理和决策。财务会计是对企业历史信息的反映,管理会计则是对企业未来价值的提升(余淑莲等,2006)。财务会计主要为外部利益关系集团服务,提供企业履行和完成经济责任的信息,以满足外部利益相关者的需要,因此是一种社会化的会计;管理会计主要为企业内部各个层次的管理者服务,为其提供加强经济管理、提高经济效益和社会效益的信息,是一种个性化的会计。

2. 管理会计与财务管理的关系。财务管理与管理会计两门学科的内容交叉较为严重,二者在存货控制、资本预算等内容上是一致的。财政部在全国注册会计师考试指定参考书中曾经提到“财务管理是企业管理的一部分,是有关资金的获得和有效使用的管理工作”。与管理会计的定义对比不难看出,财务管理与管理会计具有相同的管理属性,都是企业管理的组成部分,并且都为企业的管理工作服务。然而,尽管财务管理与管理会计具有相同的管理属性,二者仍有严格的区别。

首先,二者的本质不同。从本质上来说,管理会计是一个有关企业经营的信息系统,更关注于企业经营的信息需求,通过对企业经营活动中各种信息的记录、整理、汇总,最终形成报告,向企业内部管理者提供有助于其作出决策的财务或非财务信息。而财务管理主要是指对企业资金活动的管理,需要考虑的是如何以较低的成本获取资金,如何更有效地利用企业所拥有的资金,以达到企业价值最大化。

其次,二者的研究方法不同。由于内容的不同,在研究方法上二者存在明显差异,管理会计侧重于对企业经营活动的反映、分析和管理,财务管理则侧重于在决策时依据企业发展的需要,对管理会计所提供的信息进行选择。管理会计主要运用成本效益分析、经营决策分析、预算编制、成本控制、责任会计以及业绩评价控制等方法。而对财务管理而言,由于资金的时间价值这一思想贯穿始终,折现也就成为财务管理方法的核心。因此,财务管理研究主要运用的是时间价值分析、风险价值分析、财务比率分析等方法。

3. 管理会计与成本会计的关系。成本会计与管理会计的学科边界交叉最为严重,以至于有些专业课教材中直接把二者合并在一起,统称为成本管理会计。

成本会计向企业提供生产经营过程中与企业成本有关的信息,它不仅提供以决策相关性为目标,面向企业内部经营管理者的成本会计信息,而且也提供以受托责任为目标,面向企业外部利益相关者的财务会计信息。也就是说,成本会计提供的信息既具有管理会计信息的特征,也具有财务会计信息的特征。

在对企业经营活动进行管理的过程中,成本会计是

一个不可或缺的部分,而管理会计则是在服务企业管理的过程中发挥作用。因此,管理会计与成本会计的重要区别在于执行主体不同,成本会计工作由计划、生产等业务人员执行,而管理会计工作则由确认、计量、评价报告等业务人员执行。管理会计与成本会计之间是服务与被服务的关系(Krister Bredmar, 2012)。

总之,企业信息利用者在决策过程中需要财务会计、管理会计和财务管理共同提供的信息。尽管三者具体处理的方法和技术有所不同,但三者总体上资源共享,只不过分工不同,各有侧重而已。而其相互作用所形成的均衡和合力,才是企业价值提升的坚实保障。

(二)管理会计的纵向边界

管理会计的纵向边界不是固定不变的,而是随着社会经济环境的变化而变化,集中体现在传统的管理会计与战略管理会计、价值链会计的关系上。

1. 战略管理会计。战略管理会计,是企业战略管理服务的会计,是传统管理会计在战略管理方向上的延伸,更重视企业的外部环境和市场。具体来说,战略管理会计是指会计人员利用专门的方法向企业提供关于企业内、外部环境的信息,并对此类信息进行整理分析,协助管理层制定并实施战略计划,进而在市场竞争中取得长期持久的优势地位,维持企业的可持续发展。

战略管理会计是在当前经济条件下,为了适应市场环境的快速变化,而对传统管理会计进行的继承和发展。传统管理会计将目光集中在企业内部,目的是提高企业内部的管理效率,维持企业的正常运营。战略管理会计则将目光投向了市场,开始关注竞争对手、客户、政策等因素,旨在确立企业在市场中的相对优势。战略管理会计能向企业提供一些独特的信息,例如自己及竞争者的产品质量、需求量、市场占有率等信息,这些非财务信息在传统的会计领域并不被重视。为了实现对市场的宏观掌控,战略管理会计所运用的方法也更加多样化、系统化,不仅面向市场和竞争者进行相对成本分析、盈利能力分析等,还将平衡计分卡、作业成本法、生命周期法等一系列管理会计工具进行系统整合,使之具有战略性效果。通过对战略管理会计的运用,企业可以对自己在市场上的地位有一个直接的了解,并针对市场作出应变,制定符合市场环境的战略决策,增强经营和竞争能力,保持可持续发展。

2. 价值链会计。价值链会计是对企业价值信息及其背后深层次关系的研究,即收集、加工、存储、提供并利用有价值的信息,实施对企业价值链的控制和管理,保证企业的价值链能够合规、高效、有序运转,从而为企业创造最大化的价值增值和价值分配的一种管理活动(阎达五, 2004)。价值链会计与传统管理会计相比,最大的区别在于其作用范围被扩大到了和企业相关的整个价值链,涵

盖供应商、生产者、经销商、客户等。其目的是通过价值链上的合作关系,提升整个价值链上的成本优势和竞争优势,实现“多赢”的结果。

实质上,价值链会计并不是会计学下的一个独立分支,而是传统管理会计在价值链理论下的延伸(余淑莲等,2006)。价值链会计运用的是管理会计的思路和方法,但由于价值链不同于单个企业,在实施过程中要求整个价值链上所有企业进行协同工作,努力弱化企业界限,将掌握的信息共享并集成,制定决策时从整体出发,对价值链进行全面的控制,加强整体优势。

(三)管理会计边界的融合与扩展

从以上论述中我们可以发现,在相对静态的环境中,管理会计的边界是明确的,与其他学科有清晰的区分。然而,当代企业处于一个竞争激烈的社会,经营环境随时都有可能发生变化,传统管理会计固定的边界已难以满足企业的经营管理需求,为了适应企业外部环境的动态变化,管理会计的边界必须作出相应的调整。

在当代企业动态变化的环境下,管理会计的边界会变得越来越模糊,其未来的发展趋势应该是与相关学科之间的融合。这种融合并不简单等同于学科边界和日常应用中出现的交叉重复,而是在结构上对企业会计体系进行的重构和结合,它将以提升企业价值为目的,围绕企业的核心竞争能力构建一个全新的价值信息会计系统。管理会计本质从狭义到广义的扩展,给管理会计边界的研究提供了一个新的角度。从这个角度上来看,只要是和企业经营管理相关,能够提升企业价值的研究领域,都应该划归于管理会计的范围之内。除了财务会计、成本会计、财务管理、审计等传统相关学科,绩效管理、社会责任会计、环境成本会计、人力资源管理会计这类能够反映企业社会价值的新兴领域,以及平衡计分卡、价值链分析、作业成本法等管理会计工具,都应成为管理会计的研究内容,并在研究和应用的过程中有机地融合在一起,最终形成一个大管理会计体系。

在大管理会计体系中加入审计这一学科,是基于以下考虑:学术界普遍认为,审计可以分为内部审计和外部审计两部分,首先,内部审计在本质上就是管理者为了提升企业价值、规范经营活动采取的管理手段,这是符合管理会计思路的,应包含在企业管理信息系统之内。其次,外部审计是为了整顿社会环境,视国家为管理者,通过审计手段,约束和规范企业的经营行为,实现整个行业,乃至整个社会的价值最大化,从宏观角度来看,这与管理会计在目标和内容上是一致的(刘爱东等,2007)。

三、管理会计报告的构建

(一)管理会计报告的概念界定

从国内的研究现状来看,管理会计报告还没有一个官方的统一定义,王兰英(2013)认为管理会计报告是企

业内部为满足董事会、管理者及员工决策与控制的需要而编制的反映企业经营管理状况和经营成果的书面文件。

从企业的内部经营管理需求上来看,管理会计报告要为管理者提供用于支持经营决策、内部控制、绩效评价的各种信息,尤其是会计信息。如前文所述,管理会计边界在未来将呈现与其他相关学科融合的趋势,而管理会计报告与相关报告体系之间则不然。由于使用者的不同,各种报告在内容设计上必然有着明显的不同,形式上相对独立。

与财务会计报告相比,管理会计报告面向企业内部,向企业内部管理者反映经营状况,提供决策依据;财务会计报告属于对外报告,主要是向外部的利益相关者例如投资人、债权人披露企业的财务状况。由于管理者与投资人之间委托代理关系的存在,管理者在制定决策的过程中必须要考虑到投资人的利益,因此管理会计报告和财务会计报告一定具有很强的相关性(张先治,2008)。但是,使用者的不同意味着内容上存在差异,财务会计报告向外部利益相关者展示企业的财务状况和经营成果,而管理会计报告还应该包括预算报告、内部控制报告等与外部利益相关者无关,但有助于管理者进行决策的内容。

(二)管理会计报告的功能作用

1. 决策功能。管理会计报告的诞生就是为了满足企业管理者的决策需要。管理者可以从管理会计报告中,了解企业目前的经营状况、发展趋势,并获得有关市场环境的宏观信息。通过对此类信息的有效整合,管理者可以在知己知彼的情况下作出经营决策、投资决策,帮助管理者解决企业运营过程中的各类问题,指导企业在下一阶段提升竞争力,从而实现价值最大化的目标。

2. 控制功能。管理会计报告在信息收集方面比传统会计报告全面得多,能够对企业各方面的事务进行实时动态的反馈。通过收集、整理、分析和对比各种信息,管理者可以清晰地了解企业的经营状况,预测企业在未来一段时间的发展方向。将预测的结果和企业希望达到的目标进行比较,对与经营目标不相符的活动进行控制、调整,能够使企业经营活动按预定的方向发展,顺利实现其经营目标。

3. 评价功能。企业为了创造更多的价值,会选择对员工进行激励,而激励的依据之一就是对其业绩进行的评价。管理会计报告是对企业现状的全面反馈,自然涵盖了各部门的业绩情况,利用管理会计报告对各个部门的业绩进行考核,根据管理会计报告的情况,明确奖惩,能够有效地提高企业效率。同时,管理会计报告能够对企业的管理制度作出全面综合的评价,方便管理者在管理手段、控制制度方面进行优化调整。

(三)管理会计报告的设计原则

1. 强调目的性与实用性。管理会计报告是为管理者

决策提供信息支持的工具,为了使管理者在作出决策时能够对企业状况充分了解,应特别强调信息的目的性和实用性。与财务会计报告具有规定的格式不同,向企业管理层提交的管理会计报告并没有严格的格式和内容要求,只是在编制管理会计报告时,一定要从管理者需求出发,对格式和内容进行适当选择,对管理者决策没有帮助的信息不需要在报告中列示。

2. 充分重视信息相关性。企业在编制财务会计报告时,报告中提供的信息必须符合会计准则,满足可靠性;而管理会计报告不同,在管理会计报告中提供的信息只要和企业决策相关即可,凡是能帮助管理者对企业和市场进行准确判断的相关信息,都应该在管理会计报告中披露。从信息的来源上看,为了保证决策能够充分考虑到企业经营涉及的各个方面,管理会计报告不仅需要收集企业内部信息,企业外部的社会信息也应该包含在内(刘淑群,2009)。这一点也强调了管理会计报告对信息相关性的要求。

3. 合理把握形式的多样化。由于管理会计报告并不受特定准则或者规范的约束,同时考虑到其实用性和信息相关性,管理会计报告在形式上、内容上和时效上是十分灵活多样的。从形式上来说,报告既可以是图表,也可以是文字,甚至是多媒体,以便于使用者理解;从内容上来看,报告既可以是全面的,也可以是简单的,以提高其针对性和实用性;从时效上来说,报告可以是定期的,也可以是不定期的,但一定要是及时的,能反映出企业的实际状态。

(四)管理会计报告的体系构建

管理会计报告体系的构建,最先需要解决编制单位是谁这个问题。由于管理会计报告主要是面向企业管理者的,其目的是帮助管理者制定和调整策略,内容涉及企业各个方面(牛志红,2012),因此,类似财务会计报告由会计部门编制的模式并不合适,而是应该根据企业的组织特征和报告要求,多部门协同合作,共同编制。首先,可以按照生产、销售、研发、财务、设计、管理、人力、市场等不同的部门单位来划分责任,各部门提供与自身工作相关的报告信息,进行简单的整理分析,将信息提供给报告编制中心。然后,报告编制中心将各部门提交的信息进行汇总整理,明确各类信息之间的相互联系,对信息作出简单的解释说明,形成对企业经营现状的宏观描述。最后,报告编制中心向制订公司总体决策的管理者提供成型的管理会计报告,管理者可以根据管理会计报告的信息制定企业总体战略,维持企业的长期稳定发展。

从内容上来看,管理会计报告比较复杂,为了便于整理和报告,应根据相关性,对报告信息进行区分,在不同的模块中分别列示。在现在市场经济条件下,企业制定决策往往从资本规模、资产状况、产品市场、运营成本几个

方面进行考虑。因此,管理会计报告体系应该主要涵盖资本报告、资产报告、市场报告、成本报告四大部分。

1. 资本报告。资本报告是为了描述企业的资本运作能力和资本结构,内容应该包括资本结构报告、筹资能力报告、资金成本报告等,提供有关各类资金成本和变动信息、资产报酬率、资本结构、税收变化状况等相关信息。

2. 资产报告。资产报告反映企业对资产的配置使用是否合理。要想提高企业的资产报酬率,关键在于提高资产使用效率,优化资产结构,避免资产闲置。资产报告内容应包含资产结构报告、资产损失报告、资产利用报告等反映企业资产状况的信息。

3. 市场报告。市场报告向企业提供关于企业所处大环境的信息,涵盖包括供货商、经销商、客户在内的整个价值链。其内容应包括采购成本报告、销售收入报告、产品结构报告、市场占有率报告、市场需求报告、经济政策报告等部分。

4. 成本报告。成本报告反映的是生产管理过程中的各类成本,内容包括产品成本报告、材料成本报告、人力成本报告、管理费用报告等部分,向管理者展示为了维持企业稳定运营所需的各项基础投入。

管理会计报告的主体部分应由以上四大报告组成,对于其他相关报告,如内部审计报告、业绩评价报告、全面预算报告等内容,可以以附属报告的形式列示,以便管理者全面了解企业经营管理状况。

总之,在市场经济条件下,企业经营环境瞬息万变,面临的竞争也越来越激烈,对企业的管理控制活动提出了更高的要求。本文对管理会计的边界变化和管理会计报告体系的构建进行了探讨、提出了设想。然而,从管理会计的边界出发,构建企业的管理会计报告体系,是一项复杂而系统的工作,这一问题的研究结论绝不仅限于本文所述,需要更多的学者对管理会计理论进行更多的持续研究。毕竟,管理会计理论体系的构建和应用,有着重大的意义,明确管理会计边界,建立起管理会计报告体系,有助于企业加强经营管理、整合企业资源、提高综合竞争力,为企业甚至社会的发展注入新的活力。

主要参考文献

冯巧根.管理会计的射程推进与边界控制[J].山西财经大学学报,2009(1).

董红晔.基于战略管理会计的内部报告体系构建[J].财会月刊,2011(13).

余念莲,吴革.管理会计的本质、边界及发展[J].经济管理,2006(6).

阎达五.价值链会计研究:回顾与展望[J].会计研究,2004(2).

【基金项目】河南省软科学研究计划项目(项目编号:132400410525)