

中国管理会计研究的五个层次

中国会计学会管理与应用专业委员会副主任委员，清华大学经济管理学院教授于增彪基于国内外管理会计现有的理论成果和实务发展的成功经验，结合我国国情，构造具有内在逻辑关系并适合我国企业制度背景的管理会计理论框架和应用体系，可以为我国企业在转型经济条件下应用与发展管理会计提供一个参照系。认为中国管理会计理论框架的研究可分 5 个层次展开。

第一个层次为实务观察与分类。即将现有实务操作分为成本管理、预算管理、企业绩效管理、社会绩效管理、风险管控等 5 个类别。其中企业绩效包括成本、预算和风控，还包括非财务指标，比如以企业社会责任为基础的社会绩效管理。在这个层次，我们务必保持观察与分类的开放性，这也是管理会计不断地汲取营养和更新内容的要求。

第二个层次为类别的系统化。即按照控制论的观点将每一个类别都看成一个相对独立的管理控制系统，也就是成本管理系统、预算管理系统、企业绩效管理系统、社会绩效管理系统、风险管控系统，而其中每一个系统都包括标准制定、对标准执行监控和对标准执行结果奖惩 3 个要素。值得注意的是，制定的标准反映企业业绩，同时激励资源包括意识形态、血缘关系和经济利益。

第三个层次为整体的系统化。即将上述 5 个管理控制系统整合为管理会计系统，它同样包括控制标准制定、对控制标准执行的监督、对控制标准执行结果的奖惩 3 个基本要素。就管理会计系统的奖惩而言，奖惩资源必须与管理会计系统的控制标准有机结合。其中，不同类别的控制标准与奖惩资源挂钩的权重是不同的。根据国内的经验，财务控制标准的权重在 50% 以上，因而，由此构建的管理会计系统实际上是以财务信息为主导的管理控制系统。

管理会计系统综合了 5 个管理控制系统，使得现有的管理会计实务被纳入到一个逻辑框架，这无疑将大大便利管理会计实务应用和提升。

第四个层次为理论框架。即在管理会计系统拟人化的前提下，按照行为主义的观点将管理会计当作具有前因和后果的系统。

行为主义包括古典行为主义和中间变量理论。前者是指人类行为取决于环境，是环境因素刺激的结果；后者是指个体行为是环境和个体特征的复合函数，是环境与个体特征综合作用的结果。很明显，中间变量理论克服了华生模型中忽略行为主体之间的差异的缺陷。

管理会计系统作为理论框架，可以用来解释和预测管理会计现象，表明管理会计系统是环境的产物，其运行的后果可能是经济的，也可能是心理和社会的；而特定的经济后果、社会后果或者心理后果可能从相应的环境和系统本身找到原因；在环境既定的条件下，调整系统本身可能导致不同后果，诸如此类。

第五个层次为行为管理会计。

管理会计系统及其子系统之所以生产和传递信息，在最为抽象的意义上是因为企业经营中具有相互联系的当事人双方存在着这样或那样的社会关系，而管理会计信息正是实现当事人双方这种社会关系的中介。管理会计系统也是人的系统，管理会计系统对环境的反应是管理会计系统当事人的反应，而管理会计系统的后果则是管理会计系统当事人行为的后果。

(中 会)

在合适的时间做合适的事情，郑雪松用自己十几年的职场经验诠释了 CFO 是怎样炼成的。

郑雪松：合适的时间做合适的事

□ 袁 跃

“我拒绝做假账！”，这是郑雪松表达的第一条职业理念。他的不变原则就是将工作做到表里如一。

2011 年年初，在外企游弋了 17 年的郑雪松，选择加入富基融通科技有限公司(以下简称“富基融通”)担任 CFO。“我试图将外企学来的优秀经验输入到现在的企业，从而打造出一支很好的财务团队。”在他看来，已经上市五年的富基融通是一家在公司治理和内控等方面都相当不错的公司，而他要做的就是不断的去完善细节。

对假账说 NO

郑雪松认为，“CFO 处于一个特殊位置，如果不讲诚信，就如同大规模的杀伤性武器，影响的不只是公司本身，还会影响到整个行业，甚至所有的中国企业。”初入职，郑雪松便开门见山向总裁坦陈，“我不会做假账，工作但求心安。”而富基融通作为上市公司，其更规范和更透明的财务管理流程和要求显然刚好契合了郑雪松的职业信仰。

在 IDC (互联网数据中心)7 月发布的市场调查，排名第一的富基融



通科技有限公司创立于 1997 年，总部设在北京，是亚太地区供应链前端市场全程流通(分销、物流、零售)解决方案和服务的领导供应商之一。2006 年在公司成立即将满 10 年之际，富基融通成为中国本土第一家在纳斯达克上市的 IT 软件和服务商。

2011 年上市五年之后的富基融通，面临着国内金融危机和通胀高企，市场竞争格局瞬息万变的巨大挑战，越来越多的世界 500 强和品牌制造商进入中国零售市场，对手变得更多、更强，中国本地企业富基融通，依然快速逆势崛起。从上市到 2010 年，

富基融通的业绩成长 3 倍左右，初步完成了两个重大的转型：一是完成了从软件公司向服务公司的转型，服务收入已经接近软件收入；二是完成了从单一的零售解决方案提供商向端到端的供应链整体解决方案供应商的转型。过去五年，中国零售市场本身也发生了很大的变化，多业态发展成为一种趋势，每年都会出现很多并购案例，这给公司提出很多新的课题和成长空间，今天富基融通的解决方案基本能够覆盖消费品行业从物流、分销到所有主要业态的零售业务。

快速成长起来的市新贵需要

吉林省注协发布注师行业发展规划

为保障行业发展与全省经济社会发展相适应，推进行业科学发展，增强行业服务经济社会发展能力，加快实现吉林老工业基地全面振兴，近日，吉林省注协制定发布了《吉林省注册会计师行业发展规划(2011—2015 年)》。《规划》全面分析了当前全省注册会计师行业发展现状和面临的形势，并结合全省经济社会发展实际，明确了未来 5 年行业发展的指导思想和发展目标，提出了具体政策措施。

《规划》确定了全省行业九大发展目标：一是行业诚信度和公信力显著提升，并赢得社会各界的普遍尊重和信赖。二是行业总收入突破 5 亿元，通过巩固传统领域审计业务，积极拓展新业务领域，提升非审计业务

比重，确保行业总收入年均增长保持在 10% 以上。三是行业发展结构持续优化，实现行业发展结构与全省经济社会发展结构相适应，初步形成具有吉林特色的行业发展格局。四是大型事务所做大做强取得突破，着力培育 5 家左右在执业网络、服务能力、收入规模和市场影响等方面具有国内一流水准的事务所；重点扶持至少 2 家本土品牌事务所进入全国百强行列。五是中小事务所做精做专成效明显。培育发展 10 家中型事务所，重点为大中型企业事业提供财务审计和鉴证咨询服务；规范发展一批小型事务所，重点为小型企事业单位和农村财务公开提供专业服务。六是行业人才培养取得实质性成效，在行业人才建设上取得质和量的突破，注册会计师

达到 2200 名；着力培养 5 名全国行业领军人才、10 名全省会计领军人才、50 名全省行业拔尖人才、100 名新业务领域复合型业务骨干。七是事务所体制机制实现根本转变，引导事务所特殊普通合伙和普通合伙制，形成和合文化基础上的事务所内部治理机制，建立健全事务所内部管理制度，探索建立以事务所为主体、跨专业产业化发展的管理模式。八是服务与管理信息化水平明显提高，增强行业核心竞争力，营造行业发展新优势，抢占未来发展的制高点，引领行业实现又好又快发展。九是行业党的建设实现新突破，使行业党建工作成为全省中介组织党建工作的一面旗帜，为保障行业科学发展提供坚实的政治保障。

(吉林省注协)

财务管理创新 “给力”企业发展

□ 迟荣民 王琛 赵冬

在创先争优活动中，烟台供电公司积极搭建“创先”舞台，高擎“争优”旗帜，贯彻国家电网公司财务集约化管理各项要求不打折扣，以“争优”促进工作，以“创先”提升管理，创新财务管理模式，夯实风险管控基础，以超前、规范、高效的财务管理工作，“给力”企业发展，公司资产使用效率和资金运作效益显著提高，开创了企业经营管理的崭新局面。

思路超前创新改变生活

“认真做事只能把事做对，用心做事才能把事做好”、“工作要有主动性、思路要有前瞻性、计划要有系统性、目标要有针对性”——这是财务资产部宣传栏的“部门文化”，也是他们创新业务实践的切身体会。“财务管理创新的过程很艰辛，但看到来源于业务实践的一个个创新成果在公司管理中得以应用、取得实效，参与者的成就感会油然而生。”财务资产部主任孙晓组织开展了多年的财务管理创新实践，从“基于供电业务需求的财务精细化管理体系”到“电力精益预算管理”，从“双向干预财务风险管控体系的创建与应用”到“银电合作博弈的创新实践”，再到 2011 年“基于集约化的三维一体财务管



理方式的建立与实施”，这五项财务类创新成果连续五年获得“全国电力行业管理现代化创新成果”一等奖，这在国家电网公司系统尚属首家。

创建多元、畅通、和谐的银电合作关系，实现了电力业务的改进提升和金融工具的创新。在全省率先使用市、县公司集团账户模式划拨电费，率先引进“支付宝”、“网上银行”等快捷的电费回收手段，公司电费分次回收、上缴率大幅提升，电费回收和上缴已连续 9 年实现“双结零”。

“现在用精益预算系统来核算成本，确实比前些年省心、省力了”，这

是在财务岗位工作 30 多年的王春英的肺腑之言。从试运行预算管理系统的抵触，到使用过程中一点点尝到甜头，到现在核算、分析、反馈、督导，每天的业务工作已离不开“精益预算管理系统”，从过去事后核算的老会计到如今财务管理专家，一个资深老员工日常工作方式的渐变，折射出了管理创新的无穷魅力。“渗透在日常工作中的管理创新会让员工工作起来更加自信，充满热情，更能让部门和团队更有凝聚力，更有活力。”孙晓由衷地感慨。

更谨慎、更稳固、更规范的财务管理体系以确保后方无忧。郑雪松就在此时接过了 CFO 的大旗。“富基融通现在正处于最好的时期，拥有最好的市场。如果说过去十几年中国制造业的发展成就了用友、金蝶，那处于向消费类经济增长方式转变的转型期，将成就富基融通！”郑雪松很幸运他能得到富基融通这样一个平台。

从无到有

从天津财经大学毕业后，郑雪松加入到一家世界 500 强企业，并先后在三家外企工作了 17 年，其中包括在摩托罗拉的 11 年。

在摩托罗拉工作三年之后，郑雪松得到了第一个财务经理的工作机会，尽管只是负责北京维修中心一个小小的财务团队。没有任何经验、和下属一样的年纪，没有人拿这个青涩的财务经理当回事儿，“当时感觉最难的工作是和人沟通、了解别人的想法。我和他们工作方法不同，而在业务上他们也不大服我。”郑雪松在工作上步履维艰，自信心被击溃。他选择辞去财务经理。用持续发展的眼光审视这个经历，很难以“失败”与否界定。郑雪松随后被公司派往美国芝加

哥总部接受将近一年的培训，在培训中他上了第一次如何当经理的课，回国后又完成了 MBA 的课程。而立之年，郑雪松再次得到一个财务经理的任命。“第二次任职财务经理，我的心态平和多了，已经知道如何与人沟通，那时我也到了成熟的年龄，能够想到别人想不到的地方，业务得到了极大地提升，能够解决别人解决不了的问题，我已经知道如何积极地引导别人。”

郑雪松在摩托罗拉整整工作了 11 年，经历了职场的起伏，郑雪松最终选择了投身本土公司，为的是能够为中国公司助一臂之力。“我试图把在外企学的东西用上，我希望能打造出一支很好的财务团队。有一天他们中的一员可以替代我，而不至于还像现在找我这样的‘空降兵’。好的领军人物是离开团队时不会对团队有影响，我正朝这个方向努力。我们公司已经上市快五年了，公司治理，内控等有了很大的改善，但还是有改善的空间。比如合同审批流程，毛利控制等，都还有很大的提升空间，建立适当的考核指标，从单纯的销售收入到毛利，推动利润的增长，同时规范合同样本，降低法律风险，都需要亟待推进！”

信息化考验 CFO 应变能力

近期，在全球化的经济体系中，欧美地区金融行业所触发的“蝴蝶效应”对处在经济转型时期的国内企业经营带来了严峻的挑战。而如何从危机中挖掘机遇成了国内企业需面临的一大考题。

对此，有行业专家分析指出，受国外经济形势的不利因素的影响，当前国民经济不稳定因素有所突显，国外热钱不断流入、通货膨胀不断加剧、政府融资平台贷款、房地产贷款等行业带来的信用风险可能加大，流动性风险和市场风险对各大企业，尤其是对企业 CFO 的资金管理能力提出了更高的要求。

因此，“作为企业最高决策者与执行者之一的 CFO，在多变的时间局下应当清醒地意识到自身所负的重大责任，不断提高领导能力，特别是在建立健全企业内部控制制度与风险管理机制、增强企业防范风险抵御危机能力方面，CFO 应当有突出的表现，做出创新性的成绩。”在不久前举行的国际财联第 41 届世界大会上，业内专家如是说。

在北京九恒星科技股份有限公司董事会秘书、市场销售总监郭超群看来，“资金管理是企业集团的“生命线”，是维持企业正常运营的血脉”。郭超群表示，从当前的现状来看，一方面，国内各企业集团的资金管理面临着多头开户、资金使用分散、财务信息不对称，资金得不到有效配置等种种现实弊病；另一方面，随着企业规模的扩大，成员单位和机构不断增多，资金链条拉长，管理难度增大，导致各单位在资金收支上的“时间差”和“游离资金”的存在，使企业对资金流过程的控制脱节，资金得不到有效配置，增加了高负债经营的风险。

在信息化飞速发展的今天，现代信息技术的发展为企业实行集中统一的财务资金管理创造了必要条件，成为帮助 CFO 推动企业财务管理创新、技术创新和制度创新的强大动力。因此，业内人士表示，“大力推进企业财务管理信息化建设，可以加强企业内部财务管理与资金监控，从而提高资金使用效率、降低资金风险，同时还可以推动其他各项管理。”

(工 企)