



会计信息化丛书

会计信息系统展论

汪一凡 著



中国财政经济出版社

会计信息化丛书

会计信息系统展论

汪一凡 著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

会计信息系统展论/汪一凡著. —北京: 中国财政经济出版社,
2006.10

(会计信息化丛书)

ISBN 7-5005-9392-9

I. 会… II. 汪… III. 会计-管理信息系统-研究 IV. F232

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2006) 第 114973 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://ckfz.cfeph.cn>

E-mail: ckfz@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

787×960 毫米 16 开 7 印张 112 000 字

2006 年 10 月第 1 版 2006 年 10 月北京第 1 次印刷

印数: 1-4 060 定价: 14.00 元

ISBN 7-5005-9392-9/F·8148

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

目 录

上篇 管理会计的实用性困境与突围之道·····	(1)
第一章 会计信息系统的“一体化”整合大业·····	(3)
第一节 管理会计实践何以滞后·····	(3)
第二节 信息的加工、改制和延伸·····	(5)
第二章 事件逻辑关系与企业特征空间·····	(8)
第一节 必要时补充必要的信息·····	(8)
第二节 多维度多通道的软件平台·····	(11)
第三章 标准成本与差异分析·····	(13)
第一节 直接人工标准成本·····	(13)
第二节 关于“物料结构树”的预备知识·····	(15)
第三节 直接材料标准成本·····	(19)
第四节 标准成本差异数据的取得·····	(19)
第四章 生产经营全面预算的“算法”研究·····	(22)
第一节 预算编制软件·····	(22)
第二节 预算表式之间的逻辑联系·····	(24)
第三节 预算账户与决算账户的协调·····	(29)
第四节 核算未来的“账务处理”·····	(31)
第五章 责任会计·····	(36)
第一节 核算思路分析·····	(36)
第二节 两个通道的数据接口·····	(37)
第三节 数据转换与后续核算·····	(38)
第六章 作业成本核算与搭载式数据采集·····	(41)
第一节 作业成本核算之必要性·····	(41)
第二节 作业成本核算的原理·····	(42)

第三节 搭载式数据采集的原则	(44)
中篇 合并会计报表的新思维	(47)
第七章 合并会计报表纵横谈	(49)
第一节 公司集团与控制意志	(49)
第二节 第三方主体的边界划分	(50)
第三节 为什么要编制合并会计报表	(51)
第八章 “个别法”和“合并法”简述	(53)
第九章 已成玄学的“合并法”	(55)
第一节 合并法的思路	(55)
第二节 抵消分录剖析	(56)
第十章 理想化个别法：基于记账凭证	(60)
第一节 编制方法的评价标准	(60)
第二节 个别法的理想化描述	(61)
第十一章 实用性个别法：基于试算平衡表	(64)
第一节 上报试算平衡表的设想	(64)
第二节 几个实质性问题的探讨	(65)
第十二章 关联交易类型分析	(69)
第一节 投资与被投资业务	(69)
第二节 销售货物与采购货物	(71)
第三节 固定资产内部转让	(75)
第四节 资金融通	(76)
第五节 内部长期股权投资损益	(77)
第六节 主营业务成本的结转处理	(78)
第七节 损益类科目结转本年利润	(79)
第八节 利润分配记录的抵消与重编	(79)
第十三章 合并现金流量表专题	(81)
第一节 与试算平衡表配套上报现金流量表	(81)
第二节 后续的数据准备	(82)
第十四章 外币报表折算简述	(83)
第一节 外币报表折算方法	(83)
第二节 功能货币法	(85)
第十五章 简评《企业会计准则（2006）》的相关规定	(87)

第一节	现金流量表·····	(88)
第二节	合并财务报表·····	(89)
下篇	“实证会计研究”之研究·····	(95)
第十六章	“实证会计研究”之研究·····	(97)
第一节	社会科学研究慎用数学方法的理由·····	(97)
第二节	牛刀小试·····	(99)
第三节	行家的评价·····	(101)
第四节	百无一用是书生·····	(103)
第五节	关于实证会计研究的评论·····	(104)

上 篇

管理会计的实用性困境 与突围之道

第一章



会计信息系统的“一体化”整合大业

第一节 管理会计实践何以滞后

管理会计自产生以来，便随着管理思潮的此起彼伏而处于迅猛发展中。其发展轨迹中最明显的特点，是“海纳百川”式地持续接纳新思维、新方法，最终形成了极具进化性和包容性的概念框架：“不同的成本、收入概念适用于不同目的”，以及与此配套的名目繁多的技术工具，借此设计各种各样的决策模型和备选方案，完成相当个性化的核算和控制任务。不同于财务会计“一仆多主、信息通用”的定型结构，管理会计是“一仆一主、信息多变”，其作用范围也就因企业而异，甚至在同一企业也因时期而异，具有强烈的个性化特点，这是会计软件需要作“量体裁衣”式的设计，即个性化定制的原因。

与此同时，管理会计备受责难的，应是其“实用性”问题。人们在文献和教科书中不难感受到其令人叹为观止的“蓬勃发展”趋势，但在实践中则往往只能见到“零敲碎打”式的应用，两者之间落差之大，实在令人惊讶^①。

从数据处理无非是 IPO (Input - Process - Output) 变换的角度看，问题当出在前两个环节上，即众多的决策模型研究者，往往只提出“输出目标”这一美好愿景，而未能说明该从哪里取得所需的数据，如何处理这些数据，以得到预期的结果。或者无视管理会计信息需求多样化的总任务，思路仅偏于一隅，就事论事地设想其输入与处理模式，当与其他目标有所冲突时，自然也就无从实现了。

我们以责任会计核算为例,来说明理论模型要进入实用所面临的问题。

习惯性的想法,是探讨如何将责任会计与会计循环融合在统一的核算过程中,“一举两得”地完成任务,这种数据处理方式带来的麻烦是:

1. 由于掌握“内部贡献”的信息需求掺和进来,必然增加核算的复杂度。使对外报告所需的历史成本数据,必须经过迷宫似的过程才能取得。即使会计人员有很高的职业道德和专业能力,不至于产生错弊,对于外部审计来说,也难免感觉有许多“可疑之处”,加大了审计的难度和工作量。

2. 如果某个专门对内提供劳务的辅助生产部门,经过“内部转移价格”的虚拟核算,居然也产生了本部门的“主营业务收入”和“部门利润”,您如何说服税务官员相信,这些都是不必纳税的?显然,融合式核算还有自找麻烦之嫌。

3. 考虑到除了责任会计核算,管理会计还可能完成诸如标准成本核算、作业成本核算、本一量一利分析、质量成本核算等诸多互不相容的任务,难道每次都同样要探讨如何融入会计循环吗?有此一问,立刻可以断定,将新兴的信息需求不断搅和到传统会计循环中,搞混合或融合式核算的路子,肯定走不通!

那么,设想责任会计重起炉灶地另搞一套核算如何?由于原始凭证均归财务会计保管,可说是连核算的根基都没有了;即使能以多联式或复印方式取得原始凭证,这自行其是的核算流程如何确保与会计循环互不脱节,从而具备完备性和可信性,又是个问题;此外,在手工环境中,重起炉灶的工作量之大,也使人望而止步。有此种牵制,美好的设想要投入实际运用,也就难免进退维谷了。

托马斯·约翰逊和罗伯特·卡普兰在《管理会计兴衰史——相关性的遗失》中指出^②:

“到1925年为止,我们所运用的所有管理会计实践都已经发展起来了:人工、原材料和一般性管理费用的成本计量,现金、收入和资本预算,弹性预算,销售预测,标准成本,差异分析,内部转移价格,部门绩效指标。这些实践曾经为了满足越来越复杂和多样化的企业中管理者的信息和控制需要而发展。但到了1925年,这种发展似乎停止了。

.....

产生这种停滞的一个原因是, 20 世纪外部财务会计报表在企业中占据了统治地位。由于掌握公司有偿证券的外部公众越来越多, 资本市场会发生周期性的危机, 对财务报表进行审计的需求不断增长, 审计人员和法规制定者们的注意力放在对财务报表的使用者们负责上, 因此更偏向那些基于客观、公正、已经确认的财务交易的保守财务政策。

.....

当然, 原则上 20 世纪早期的管理者们还不必为了满足财务会计和审计人员的需要去设计企业的成本管理系统。他们可以为管理目标和外部报告目标分别建立不同的系统。但是以当时的信息技术水平而言, 要保证两个系统并行, 其成本可能超过了收益”。

从这一停滞时期开始, 尽管对管理会计多样化的信息需求不断产生, 如何包容与整合管理会计各类既有内在联系又目标各异的数据处理, 使之具有可操作性和可行性, 并能预留应变的发展空间, 便一直是鲜见有人探讨的课题, 时至今日, 管理会计实践滞后的现象已可说是“积重难返”了。

第二节 信息的加工、改制和延伸

可见, 更深层次的原因, 可能在会计的两大分支——财务会计与管理会计之间的协调关系上。与财务会计相比, 缺乏丰富有序的源数据, 缺乏高效的数据自动转换与处理手段, 也许正是管理会计成为“无源之水、无本之木”, 从而缺乏实用性的根本原因。

会计信息系统是管理信息系统的有机组成部分, 如果以会计信息系统为立足点, 管理信息系统可以划分为两大子系统: 会计和非会计的, 即会计子系统和综合业务处理子系统。前者包含财务会计与管理会计, 后者则包含会计业务以外的其他业务处理, 如营销管理、生产计划、物流管理、人力资源管理 and 财务管理等。

综合业务处理是前台业务, 具有“动态反应性”的特点, 即系统对有关业务的处理响应时间短、联动性强, 必须实时完成并加以记录。

会计信息处理则是后台业务,具有“监控解析性”的特点。所谓“监控”,主要是指财务会计通过复式簿记方法,对企业资产的变化进行不间断的平行记录,强化资产保护;所谓“解析”,主要是指财务会计和管理会计的各种数据分析活动,如比率分析、差异分析等,“解析过去、控制现在、筹划未来”。当然,在多数情况下,对信息的处理可能略有滞后,如每月或每周仅提交一次报表等。

从信息来源看,会计信息系统“后台处理”的性质,决定了财务会计与管理会计共同的来源就是企业所发生的各类事件信息(综合业务处理系统产生的数据),因此,两者应该是“两位一体、同源分流”的。余绪缨教授极富前瞻性地指出^③:

“在会计体系中,解析过去是由财务会计来完成的。财务会计系统地提供了企业生产经营活动的历史记录,形成基本的财务信息系统。管理会计并不需要平行地、重复地另搞一套。现代管理会计解析过去主要是对财务会计所提供的资料作进一步的加工、改制和延伸,使之更好地适应筹划未来和控制现在的需要”。

原因在于,财务会计是企业组织中正式规定的机构、正式纳入组织体系,被赋予权力管理原始凭证,并已经以规范完备的方式处理了庞大的业务数据。受企业内外各有关利益集团的制约,其基本结构和内容也大致定型。所以,管理会计可以充分利用财务会计子系统处理的中间结果和最终结果数据,作进一步的加工、改制和延伸;当财务会计提供的信息不能满足特定的决策需求时,管理会计还可以直接调用综合业务系统所产生的数据,以服务于“解析过去、控制现在、筹划未来”的目标。

上文的分析表明:

1. 正像不应当指望曾祖父也能跳现代街舞一样,有必要保持传统会计循环和历史成本核算的“原生态”,排除没完没了的新兴信息需求所可能引进的各种干扰因素。

2. “随同财务会计的业务处理,尽可能完备地采集数据”是一体化会计信息系统设计首先要重视的问题。舍此则不可能有管理会计发挥作用的后续扩展空间。因为过后再补充数据和追加编码,是事倍功半而又极易出错,从而几乎不可能做到的。

作者期望通过本书的研究,解决财务会计与管理会计历来存在的“两张皮”现象,切实完成会计信息系统的“一体化”整合大业。

本章注释：

①本篇的部分内容引用了作者本人提交《第五届会计与财务问题国际研讨会——当代管理会计新发展（中国厦门，2005年7月）》的会议论文《管理会计的实用性困境与突围之道》。

②托马斯·约翰逊、罗伯特·卡普兰著，金马工作室译：《管理会计兴衰史——相关性的遗失》，清华大学出版社 2004 年 4 月版。

③余绪缨、蔡淑娥：《管理会计》，中国财政经济出版社 1994 年 3 月版。

第二章



事件逻辑关系与企业特征空间

第一节 必要时补充必要的信息

在本丛书之一《会计信息系统原论》中，经过经验事实的导引，作者提出“会计信息元”的概念，它由“货币计量”和“特征说明”所构成，是对企业中某一经济事件的“会计表达”。

在现代社会中，除了志愿者义务劳动等“义举”之外，已经鲜有不涉及现金支出、不涉及价值转移的事件了，这是“货币计量”取得宽广覆盖面的基础；而且，会计信息元所表达的单个事件，并不是孤立存在的。从更广泛的视野看，所有事件都是企业这一主体的组成部分，都服从和服务于同一主体，相互间因而存在着复杂难解的逻辑关系。在紧密型、半紧密型和松散型等各种关系的基础上，事件的 n 维特征空间也必然重叠交叉，那么，设想有一个更广阔的、包容了所有会计信息元的特征空间，我们称为企业事件集合的“特征空间”，在这样的概念基础上，也许更有助于深化对会计的理解。

但是，从实务的角度，“事件与事件之间的逻辑关系”对会计的意义何在？会计又是如何表现与处理“事件与事件之间的逻辑关系”的？

回顾我们在财务会计领域的分析，会计是围绕着预定的“数据规范”来处理业务的，这个“数据规范”代表预定的数据采集规范，预定的数据处理规范和预定的数据输出规范，整个 IPO (Input - Process - Output) 变换过程都是由它决定的。但是，严格地说，会计分录的“借什么、贷什么”并不是可以主观决定的，而是取决于它所反映的业务事件，是“再现”或“服从”业务事件的逻辑关系。

有助于我们直观理解的是，财务会计的账户体系就是一个预定的数据框架，在开始账务处理前，必须先开设好相关账户和账页，总分类账户之间的关系，正是在很大程度上反映了一类事件与另一类事件之间的关系。每当出现新的业务类型，没有对应账户可以容纳它时，首先要扩充账户体系，其次才能处理；经过会计处理，所有的业务都在相应的账户中找到归宿。在输出阶段，这个账户体系又保证了报表编制和明细分类账输出的信息完整，所以它是“预定”的。

当然，财务会计的账户体系只是“数据规范”的一小部分，“数据规范”是会计信息系统内在的、起主导作用的“灵魂”，是难以通过一次性的定义综合表述出来的。一般地，我们是在这个过程中，借助于“在必要时补充必要的信息”来完成的。因为就某一项具体的业务处理而言，会计专业人士都能明确表达要用到什么数据，如何处理这些数据，最后能得到什么数据，却也并非深不可测。如何让计算机自动进行成本核算，是一个典型的例子^①。

会计上是以账户（包括明细账户）来代表成本归集核算环节的，不管是过渡性环节（基本生产、辅助生产、制造费用和自制半成品），还是最终的承受环节（产成品），都是如此。这个特点使得成本核算过程表现为：金额顺着预定的方向，连续地在账户与账户之间的“汇总、分配、再汇总、再分配”，整个过程转化为没有实质性差别的“从账户到账户的数据流转”。而计算机只要求指示“怎么做”，无须对它说明“为什么”，人们只要直接描述流转规律，达到足够清晰的程度就可以了。例如，先建立“分配顺序表”，如表 2-1。

表 2-1

分配顺序表

流水号	待分配账户	月末盘存表名	分配标准表名	摘要

1. “流水号”栏：首先以流水号表达账户之间的分配顺序，计算机便能按流水号逐一执行。企业生产经营首先要决定了成本费用账户中，哪些账户要先行对外分配，哪些账户要先承受其他账户转来的成本，归集后再对外分配。例如，处于上游的工序归集的费用，要向处于下游的工序分配，而不是

相反方向。

2. “待分配账户”栏：计算机可以据此自动汇总该账户上已归集的分配前余额。

3. “月末盘存表名”栏：计算机可以调出与当前待分配账户对应的月末盘存表，据此确定待分配账户所归集的金额中，“自留”的份额即“在产品”期末余额是多少。

4. “分配标准表名”：计算机可以调出与当前待分配账户对应的分配标准表。通过查表可知应承受分配额的账户有哪些，并计算各应承受多少。

5. “摘要”栏：事先指定自动生成的记账凭证上，摘要应填写什么内容。

其中，月末在产品盘存和本月各类流量转移分配表可以由计量中心等提供电子数据，也可以手工录入。在上述数据准备完整的前提下（当然还有些省略的细节），计算机不断地解析“分配顺序表”上的信息，就有可能像一个人独自完成核算任务那样地顺序进行，直至算出产成品成本并结转进仓为止。有必要强调的是，我们在填写“分配顺序表”时，其实是在描述或补足事件与事件之间先验的逻辑关系，所谓分配顺序、流量与存量的分割、待分配账户（贷方）与承受账户（借方）的关系等，都是在补充信息。

现金流量表也是通过对原有账户的进一步划分，补充必要的信息^②。

在编制现金流量表之前，要通过账户对照表形式，把所有账户划分为：现金类、双重性、经营性、非经营性四种类型，见图 2-1。

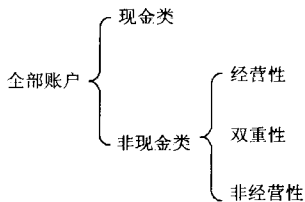


图 2-1 为编制现金流量表所作的账户再划分

其中，第一个层次“现金类/非现金类”的划分为编制现金流量表的“直接法”作准备，通过使非现金账户与直接法项目建立对照关系，可用于三大类现金流量的分析和统计。

第二个层次“经营性/双重性/非经营性”的划分则为编制现金流量表的“间接法”作准备，在计算机自动筛选出“经营性”与“非经营性”账户共

存的记账凭证后,建立“取数标志账户”与“间接法项目”之间的对照表,便可以从记账凭证中筛选出用于间接法编表的数据。

第二节 多维度多通道的软件平台

从上述“成本自动核算”和“现金流量表自动编制”的设计思路,可以得到这样的印证和启示:

1. 传统会计循环和成本核算已经处理了庞大的业务,理清了各种数量关系,只要如实记录处理过程并有序地组织相关数据,即可作为一体化会计信息系统的主要数据源,可称之为“财务会计主通道”。

2. 在必要时,根据特定的决策模型要求,可以将记账凭证记录作某些“转换”,得到我们想要得到的特定信息。例如,以“对照表方式”将代表事件的会计账户与其他要素形成对应关系,可以描述或补足事件与事件之间逻辑关系。用 IT 的术语来说,对照表起到了“数据接口”的作用,使我们得以将“财务会计主通道”上已经采集和处理的数据,以备份形式引出来,进入其他数据处理通道,随心所欲地“加工、改制和延伸”,另作他用。

而管理会计要落地生根,提升到实用化的境界,极需补强的正是丰富的数据源和多样化的处理能力!有鉴于此,一体化会计系统的结构,应当是“多维度多通道”的软件平台。首要的是“财务会计主通道”,通过明细级记账凭证输入,既采集对外报告所需的全部数据,也附带采集内部管理所需的常规性数据;其次,在主通道数据不足时,可直接从业务处理系统采集必要的信息。而后,以主通道上的数据为主要源头,开设容纳不同数据模型的通道,以事件之间的逻辑联系为依据,借助于数据接口,在不同通道中构建各类模型,作“量体裁衣”式的个性化处理,满足管理会计各类决策模型的多维度核算需求。

这牵涉到会计系统的数据组织与数据集成的设计。整体性的系统架构设计,要有一个能够容纳不同数据处理流程的、应变性强的软件平台。从技术上讲,在会计子系统与综合业务子系统之间,软件平台应能直接调用和处理特定的原始业务数据;在会计系统内部各个通道之间,软件平台应能收放自如地在各通道之间传递或转换特定的数据。高度的数据共享,使系统的智能