

战略管理会计流程再造与控制研究

——基于供应链视角

张华平 著



科学出版社

战略管理会计流程再造与控制研究 ——基于供应链视角

张华平 著

科学出版社

北 京

内 容 简 介

21 世纪以来,企业经营管理环境发生了翻天覆地的变化,供应链企业需要将会计信息资源进行有效整合并共享,从而提升供应链企业战略管理决策的科学性和整个供应链的核心竞争力。会计流程再造是实现供应链企业之间战略管理会计信息共享的主要手段之一。了解并掌握战略管理会计流程再造及控制的思想和方法,有利于解决供应链企业在谋求战略管理会计信息共享过程中遇到的实际问题。本书回顾了 20 世纪会计信息化思想的产生与发展,阐述了 21 世纪会计信息化的主题,并基于供应链视角对战略管理会计流程再造与控制进行了较为系统的研究。

本书可作为高等财经院校、综合性大学会计学专业高年级本科生,工商管理学科专业硕士研究生学习“成本管理会计”“会计流程再造”等专业知识的教材,也可作为企业高级管理人员和广大经济管理干部自学的参考用书。

图书在版编目(CIP)数据

战略管理会计流程再造与控制研究:基于供应链视角/张华平著. —北京:科学出版社,2014

ISBN 978-7-03-039853-6

I. ①战… II. ①张… III. ①管理会计—研究 IV. ①F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2014)第 034185 号

责任编辑:李 莉/责任校对:刘亚琦
责任印制:阎 磊/封面设计:无极书装

科 学 出 版 社 出 版

北京东黄城根北街 16 号

邮政编码:100717

<http://www.sciencep.com>

中国科学院印刷厂 印刷

科学出版社发行 各地新华书店经销

*

2014 年 6 月第 一 版 开本:720×1000 B5

2014 年 6 月第一次印刷 印张:13 1/2

字数:272 000

定价:56.00 元

(如有印装质量问题,我社负责调换)

前 言

人类社会进入 21 世纪后,企业经营管理环境发生了翻天覆地的变化,企业与企业之间的竞争正在被不同供应链之间的竞争所取代。在此背景下,供应链企业之间需要整合会计信息资源,实现战略管理会计信息共享。但在当前环境下,针对会计信息系统的研究主要是关注企业内部会计信息共享,没有将研究延伸到供应链企业进行讨论,在辅助企业战略管理决策和提升整个供应链竞争力方面存在着不足。从目前对战略管理会计、会计流程再造和会计信息系统的研究现状来看,诸多学者的研究重心主要放在战略管理会计的内涵及战略控制等方面,还没有转移到战略管理会计的实现上来,即尚未对战略管理会计流程再造与控制进行全面深入的研究;而对会计流程再造与会计信息系统的研究则主要集中在如何采集内部财务数据辅助企业进行战略管理方面。当前,企业对竞争对手会计信息的采集工作尚处于较为困难的境地,故应放眼供应链企业全局,深入研究战略管理会计的流程再造与控制。

现代会计信息系统与战略管理会计有着天然的联系,会计信息系统在长期发展过程中形成的一系列理论概念与操作方法,如业务流程再造理论,也实际发挥着为企业战略管理服务的重要作用。对战略管理会计与会计信息系统的研究正面临着重要的抉择,即一方面仍然沿着适应非战略管理的发展线索,使其研究建立在传统理论与方法的基础之上;另一方面则要结合企业战略管理的实际需要,开拓新的研究领域。会计是一个信息系统,更精确地讲,它是一般信息理论在有效率的经济营运问题上的一种应用(AAA, 1966)。为了能有效支持企业的经营管理决策,会计信息系统必须坚持“内外双修”的原则,即会计信息系统既要注重采集企业内部会计数据信息,也要注重采集企业外部(竞争者、供应商和客户等)的会计数据信息。对会计信息系统的研究必须与企业的战略管理紧密联系起来,将对竞争对手、供应商和客户的数据采集工作由被动状态变为主动状态,建立“需求决定”型会计信息系统,使企业决策层能够及时、全面、准确地掌握企业内外部经营环境的变化,这也符合“决策有用观”的会计目标。构建战略管理会计信息系统的关键在于对会计业务流程的再造与控制,而当前战略管理会计业务流程与控制方面的研究相对匮乏。本书在国内外现有研究成果的基础上,深入研究了战略管理会计系统的业务流程再造、内部控制制度,以及供应链企业之间的业务流程整合问题,研究成果可为大中型企业构建战略管理会计信息系统

提供具体思路。

本书集合了下列科研项目的部分研究成果：河南省教育厅科学技术研究重点项目“供应链会计业务流程再造的治理机制研究”（13A630717）、河南省教育厅人文社会科学研究重点项目“基于 XBRL 的供应链会计信息披露机制研究”（2013-ZD-130）、河南省软科学研究计划项目“战略管理会计业务流程再造的组织际关系研究”（122400450107）、河南省教育厅自然科学研究资助计划项目“基于战略管理会计思想的企业会计业务流程再造研究”（2011A630028）、河南省教育厅人文社会科学研究项目“战略管理会计系统业务流程再造及控制研究”（2010-GH-120）、河南省教育厅自然科学研究资助计划项目“企业信息化对企业价值增值的影响研究”（2009A630032）、华北水利水电大学高层次人才科研启动项目“供应链会计信息共享的路径实现问题研究”。

本书的出版凝聚着课题组成员刘杰、翟伟栋、王晓静、齐卉丹和科学出版社编辑李莉老师的大量心血。贵州财经大学会计学院的刘杰博士对本书的写作提出了宝贵意见和建议，并参与撰写了第一章第二节、第二章第二节和第四章第二节的部分内容；笔者指导的硕士研究生翟伟栋、王晓静、齐卉丹积极参与了文献整理、问卷调查、统计分析等项目研究和书稿的校对工作；本书得到“华北水利水电大学高层次人才科研启动项目资助”，在此一并深表感谢。

由于笔者水平有限，书中难免有疏漏之处，恳请专家学者及广大读者批评指正。

张华平

2014 年元月于郑州市

目 录

第一章 20 世纪会计信息化思想的产生与发展	1
第一节 事项会计思想的产生与发展	1
第二节 财务业务一体化思想的产生与发展	10
第三节 会计业务流程再造思想的产生与发展	22
本章小结	26
第二章 21 世纪会计信息化的主题	27
第一节 21 世纪会计信息化的主题：战略管理会计流程再造与控制	27
第二节 会计流程再造思想观念的转变	35
本章小结	38
第三章 战略管理会计流程再造与控制的理论思考	39
第一节 战略管理会计信息的界定	39
第二节 战略管理会计流程再造与控制的制度解析	45
第三节 战略管理会计流程再造与会计信息产权问题	53
第四节 战略管理会计流程再造的交易成本	56
本章小结	58
第四章 信息环境下的企业会计流程	59
第一节 企业组织对当前会计流程的信息需求	59
第二节 当前企业会计流程及内在缺陷	63
第三节 国内外会计流程的比较	79
第四节 会计流程再造的必要性	96
第五节 会计流程再造的困境	104
本章小结	106
第五章 战略管理会计流程再造	108
第一节 战略管理会计流程再造的路径选择	108
第二节 符号互动论：战略管理会计流程再造与控制的理论基石	111
第三节 企业内部会计流程再造构想	115
第四节 供应链会计流程再造构想	121
第五节 供应链知识共享的案例及启示	137
本章小结	143

第六章 战略管理会计流程控制	145
第一节 企业内部会计流程的控制思路	145
第二节 供应链会计流程共享的困境	156
第三节 供应链会计流程再造控制机制的博弈	158
第四节 供应链会计流程再造的控制思路	163
本章小结	181
第七章 战略管理会计流程绩效评价机制	182
第一节 会计流程绩效评价的现实意义	182
第二节 平衡计分卡：会计流程再造绩效评价的基本工具	186
第三节 以平衡计分卡为基础的会计流程绩效评价机制	189
本章小结	195
参考文献	196
后记	210

第一章 20 世纪会计信息化思想的产生与发展

任何理论与方法的产生都不是偶然，而是众多因素综合作用的结果。20 世纪已经离我们远去，然而其间有许多会计领域的事情值得我们去回味，也在会计信息化^①领域给我们留下了宝贵的财富。信息技术的飞速发展导致了世界科学技术和社会经济环境的重大变化，这些变化对会计信息化的相关理论产生了一定的影响，事项会计、财务与业务一体化和会计业务流程再造等思想应运而生，而这些思想也主导着 20 世纪会计信息化的发展。本章将对 20 世纪会计信息化的一些主要思想的产生与发展进行论述。

第一节 事项会计思想的产生与发展

在 20 世纪关于会计信息化的研究中，理论研究员和实务工作者发现当前的会计信息系统无法提供有用的会计信息支撑非财务决策（Goetz, 1939; Firmin, 1966; Fisher, 1994）。这个问题也被看做会计信息系统不能满足经营管理决策的一种危机（Andros et al., 1992; Cushing, 1989; Dunn and McCarthy, 1992; Elliott, 1992）。会计人员应改变其在组织中的角色，不仅要提供公司财务报表和制定公司内控策略，还要提供满足公司经营管理决策所需要的会计信息。20 世纪这种会计信息化思想的发展也为在整个供应链^②上进行战略管理会计业务流程再造提供了思想基础。

一、事项会计思想的产生与发展

20 世纪会计信息化领域的重要思想来源于乔治·索特于 1969 年所提出的事项会计，该思想的提出为学者们进行会计信息化理论研究奠定了坚实的基础。同时，随着研究的不断深入，在探讨如何实现事项会计的过程中，又产生了数据库

① 会计信息化与会计信息系统在本书中表示同样的含义

② 早在 20 世纪 80 年代就提出供应链的概念，但至今对于供应链仍缺乏统一的概念界定。Lin 和 Shaw（1998）认为供应链应当包括供应商、制造商、销售商在内，涉及物流、资金流、信息流的企业网络系统。Christy 和 Grout（1994）则从买卖关系的角度，指出供应链是组织之间的一系列交易活动构成的交易关系，并且这种交易关系最终将使产品或服务增值。Croom 等（2000）认为，供应链是一个组织网络，所涉及的组织从上游到下游，在不同的过程和活动中对交付给最终用户的产品或服务产生价值。美国供应链协会（Supply Chain Council, 2004）则认为“供应链包括了涉及生产与交付最终产品和服务的一切努力，从供应商的供应商到客户的客户”。供应链通过对知识、信息、物流以及资金流的控制，从采购原材料开始，到制成中间产品、最终产品，直到把产品送到消费者手中的功能性网链结构模式，这一模式将供应商、制造商、分销商、零售商和最终用户连成一个整体，形成一个范围广泛的网链结构模式（李培亮，2007）。本书在以下的研究中，对于供应链的定义主要采纳李培亮（2007）的观点

会计、REA 会计^①等会计信息化思想。

（一）事项会计的基本思想

事项会计思想的集大成者是乔治·索特。乔治·索特于 1969 年提出了事项会计的概念用来解决传统价值会计存在的问题。他对事项会计的定义基于以下两个原则：①资产负债表应当进行重构，以满足最大化汇总业务事项的需求；②在给定外在变化的条件下，每一个事件应当以一种有利于预测未来变化的方式进行描述。

索特（Sort，1969）认为在现有财务报表中应当减少汇总财务信息，然而他并不支持存储和保持明细交易数据，其定义事项会计在于强调决定财务报表中的会计事项。索特认为为了推断出事项，了解资产负债表的变化是相当必要的。事项会计仅仅是一种报告的方法，而不是适应事务处理系统的建议。在索特提出他的理论之后，Johnson（1970）更加严格地定义了几个有关事项会计的概念，Johnson 断言如果事项会计报告包括除货币信息之外的其他会计信息，会计信息使用者的预测推断能力将大大增强，因此他含蓄地认为记录事项的多维会计信息是相当必要的。

索特并不是第一个提出事项会计观点的人，早在其发表文章的七年前，Schrader（1962）就已经提到了 Sort（1969）和 Johnson（1970）关于事项会计的许多观点。Schrader（1962）的观点没有被多数学者认为是事项会计，可能是因为他的文章中没有提到“事项”这个术语，然而，Schrader 在文章中多次强调记录和存储交易事项的明细信息。他主张 Goetz（1939）关于在会计范围内应当记录基本历史信息^②，会计人员应当按照特定的目标和标准，记录每一个事件^③发生的参与者、事件、地点和时间。Schrader 等（1981）强调在一项交易中观察到的数据与其他经过分析和处理的数据是有区别的。因此，Schrader 建议根据不同会计信息使用者的信息需求提供不同的会计报表是必要的。

（二）数据库会计的基本思想

在财务报告中运用数据库或类似的方法比“事项会计”更早。鉴于传统价值会计不能很好地支持经营管理决策，Goetz（1939，1949）对传统会计进行了批判，他认为会计人员并不完全了解交易现象，因此其没有资格去选择、分类和衡量交易现象。与此同时，由于不能完全理解会计信息处理所用的方法，会计信息用户也不能评估会计信息的价值。另外，Goetz（1939）还主张记录多种观察值，因为

① R 是英文单词 resource（资源）的第一个字母，E 是英文单词 event（事件）的第一个字母，A 是英文单词 agent（主体）的第一个字母

② Schrader 所说的基本历史记录与 Goetz（1939）所主张的原始数据资料库存在着区别，Schrader 所说的基本历史记录是简单的将权责发生会计分录从事务处理的分录中区分开来

③ 事件也就是事项会计中所指的交易

不同的会计信息服务于不同的目的或适用于不同的情形。在这种情况下, Goetz 主张创新一种记录方法, 这种记录方法应该客观公正地记录事务处理或交易, 根据法律和财务会计目的的需要进行调整, 作为记录的补充信息, 但不能永久地改变交易记录本身。Goetz 的目的是以最原始的形式保存数据, 这样这些数据就能以最适合的形式组织起来适应每个决策者的需求。

当然, 在 Goetz (1939) 提出其观点的同时, 德国学者 Schmalenbach 也提出了类似的主张。Back-Hock (1995) 在论述 Schmalenbach 的观点时注意到 Schmalenbach 用基础历史记录 (Grundrechnung) 术语来表示在一个会计信息系统中收集必要的信息。根据 Back-Hock 的观点, 基础历史记录提供没有失真的数据以满足各种各样的潜在信息需求, 没有包含任意处理和计算活动所产生的结果, 而是清晰地存储事件数量和货币方面的数据。这种设计必须具有灵活性、适应性以适应由于要求变化或增长时所产生的新的属性。Back-Hock (1995) 认为在基础历史记录中数据单元的基本数据包括三个方面: ①决策对象, 如事件和规定; ②影响这些对象的因素; ③对象和影响因素的值。分别存储这些数据单元, 基础历史记录可能会满足多样化的潜在信息需求。

Colantoni 等 (1971) 是第一批明确地将数据库技术与构建多属性计量和报告会计信息系统联系起来的会计研究人员。Colantoni 等 (1971) 描述了记录每个业务事件货币和非货币属性的信息技术, 认为用树型 (或层次) 数据结构来平行记录每类业务事件会计数据。然而, McCarthy (1981) 认为 Colantoni 等曲解了 Sort (1969) 的观点。另外, Lieberman 和 Whinston (1975), Haseman 和 Whinston (1976) 也建议采用层次数据库会计模式, 他们所提出的数据库会计模式包括了许多 20 世纪 70 年代早期的先进数据技术。Lieberman 和 Whinston (1975) 提出了一种关于事项会计信息系统的逻辑结构框架, 并描述了这种系统的一个可能实施方案。Haseman 和 Whinston (1976) 提出了组织的数据库处理过程, 认为组织内部数据库的处理过程是将非结构化数据文件转换成逻辑资料存储系统的过程。

在接下来数据库会计的发展过程中, Everest 和 Weber (1977) 将关系数据库模型 (Codd, 1970, 1972a, 1972b) 的一些概念应用于数据库会计之中。为了得到管理会计和财务会计的关系模型, Everest 和 Weber (1977) 运用 Codd (1972a) 的分解方法对传统会计框架进行标准化处理, 并演示了用关系操作语言从标准化数据库中获取信息。同时, Everest 和 Weber 也注意到将关系数据库模型运用于会计存在着一定的难度。例如, 复式簿记的二元性与高效的计算机处理具有不一致性。将数据库理论应用于传统会计中, 必须在数据库设计阶段嵌入命名和分类的标准化过程 (Everest and Weber, 1977)^①。因此, Everest 和 Weber (1977) 期望未

^① Everest 和 Weber (1977) 提到当前许多会计理论包含着有效的分类表或命名规则, 然而数据库理论更多关注于如何对对象进行分类

来的研究应该放在如何开发一个更好地适合会计信息系统的高级数据结构方面。McCarthy（1979，1980a）在接下来的研究中将Chen（1976）的实体—关系设计方法^①应用于会计领域。随着McCarthy将实体—关系模型引入到数据库会计领域，数据库会计的相关观点得到了进一步的诠释，但其所提出的观点还有待进一步完善。

（三）事项会计继承与发展：REA会计

1. REA 会计的基本思想

在数据库会计思想的基础上，McCarthy（1982）扩展了他前期所提出的实体—联系设计方法，探索在一个更大组织范围如何设计数据库。McCarthy认为，如果会计信息系统变成业务数据库系统的必要组成部分，而不是独立非整合的信息系统，这种变革是正确而且必要的，数据库设计阶段的视图建模和视图集成需要刻画出会计业务的术语，这些术语必须与经营管理决策相协调。同时，他认为REA会计模式具有如图1-1所示的特征。

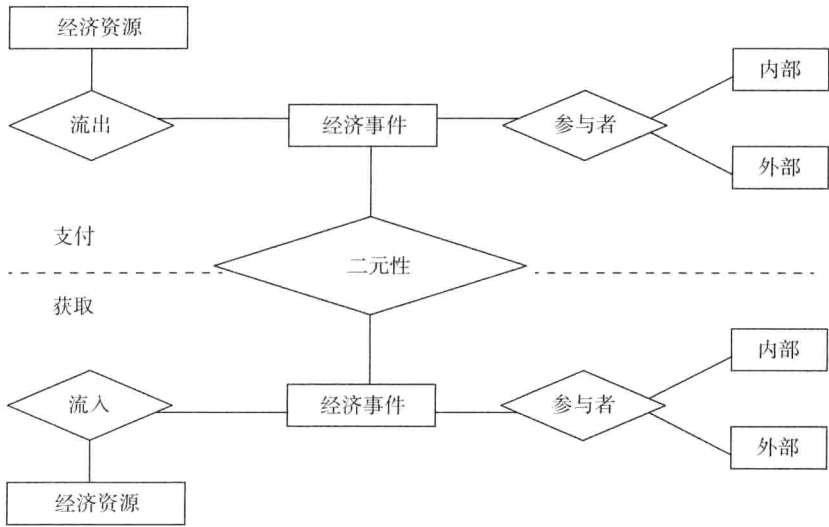


图 1-1 REA 会计模型

图1-1显示了一个REA会计模型的实体和关系。除经济资源、经济事件、参与者等实体之外，在REA会计模型中还有四种类型的关系：①资源流动关系，这种关系表示经济资源增加或减少的事件；②二元关系，这种关系表示一个经济事件的二元性；③控制关系，这种关系包括内部参与者、外部参与者和经济事件之间的联系；④职责关系，尽管职责关系没有在图1-1中显示，但McCarthy也认为REA

^① 实体—联系方法所带来的数据库设计是一种更高级的语义表示模式，没有嵌入传统会计的程序性处理

• 4 •

模型应当定义职责关系,因为职责关系表示高层次的单元控制着下属成员的活动,并对下属成员的活动负责。McCarthy (1982) 描绘出的这四种关系中的任何一种都在 REA 模型中扮演着相应的角色。

McCarthy (1982) 认为 REA 会计模型应当在企业数据库设计时就开始应用,并依据公司的具体信息需求对 REA 会计模型进行合理的修正,其中一种修正就是 Smith J M 和 Smith D C P (1977) 所提出的一般化原理。一般化原理涉及不同的子类型或子集,以及一般化的类型或母集。

当第一次阐述 REA 会计模型时,McCarthy 运用了聚合和通用数据建模技术从当前的会计系统结构中抽象出 REA 会计模型。然而,他提出的概念模型来源于 Mattessich (1964) 和井尻雄士 (Ijiri, 1967, 1975) 的会计思想。需要重点强调的是,这些概念模型与井尻雄士等的会计思想仅仅是相似,而不是一样的。尽管是 McCarthy (1982) 精确定义了 REA 会计模型的结构,但是 Mattessich 和井尻雄士的观点也严重影响了他的术语选择。Mattessich 抽象出了 20 世纪 70 年代出现的会计现象,他的会计理论给经济参与者、经济对象和二元性等概念提供了很好的素材。虽然 Mattessich (1964) 的定义没有任何与 REA 的原始概念完全相同的地方,但是总体来看,其在实质上还是比较接近的。最显著的区别在于 Mattessich 关于二元的解释关注于复式簿记的分类方式,这使得它与 REA 二元性的意义存在严重分歧。井尻雄士的会计计量理论对 McCarthy (1982)、Geerts 和 McCarthy (1994) 的研究的影响主要在于 REA 会计术语的定义。井尻雄士关于因果复式簿记和分类复式簿记的理论为 REA 会计的二元性概念提出奠定了坚实基础,其因果复式簿记理论意味着将 REA 过程融入 Porter (1985) 所提出的企业价值链概念中。尽管如此,井尻雄士的因果复式记账理论与 REA 的二元性在概念上还是存在着明显的不同。井尻雄士强调在一项交易中,增加和减少的资源价值是等同的,而在 REA 会计模型中一个明显的假定就是在普通交易中增加的价值应超过减少的价值 (Geerts and McCarthy, 1994)。井尻雄士 (Ijiri, 1967, 1975) 不可否认地以一种实质性方式影响了 REA 会计模型概念的发展。在许多方面,井尻雄士表明观点与 REA 原始观点的区别都集中在关注的焦点和导向方面。井尻雄士早期的作品强调责任驱动的计量和基于历史成本概念的估价,然而 McCarthy (1979, 1982) 更多地关注于用语义表达企业经济现象,并引导会计信息系统的实际执行。

2. REA 会计思想的核心特征

REA 会计模型有三个核心的特征,即数据库导向、语义导向和结构导向。这三个核心特征可以用来比较事项会计和数据库会计。

1) 数据库导向特征

REA 会计模型所定义的数据库导向有如下三个条件:①数据必须以最原始的

方式进行存储；②数据必须采用能使所有授权的决策制定者有权使用数据的储存方式存储；③数据必须根据不同目的或需要采用不同的组织方式进行存储。这些条件不需要采用面向对象、人工智能或者其他允许存储和保持原始细节的数据库技术来满足导向特征。同时，也允许运用没有数据库导向的数据库技术对会计信息系统进行构造。例如，利用计算机数据库管理软件来构造会计信息系统，用数据表代表日记账和分类账，但不需要保存关于销售或采购的项目信息。

2) 语义导向特征

完整的语义是现代数据库管理的一个基本概念。根据数据库设计技术的要求进行重新表述，这就意味着将一个数据库所有潜在用户的重要信息观念放在一起，用一个完整的语义来建立一个概念数据模型服务于每一个潜在用户。在这个数据库概念模型中，对象需要更加接近于现实世界的现象，因此，强调运用“语义”来抽象现实世界的活动。在会计领域中，完整语义意味着会计概念模型应当描绘经济交易或产生组织会计数据的过程，如图1-2所示的收益过程。会计概念模型的各个组成部分应该真实反映现实世界的现象，这就排除了利用基本的复式记账来反映原始数据。根据语义模型建立的会计信息系统，允许会计信息系统运用充分完整的非会计描述方式来表示经济交换现象，如图1-2所示的虚线表示方式。所有的这些数据类型将被经营管理者接受和广泛运用，其中的一些数据并不能由传统的会计信息系统所提供。

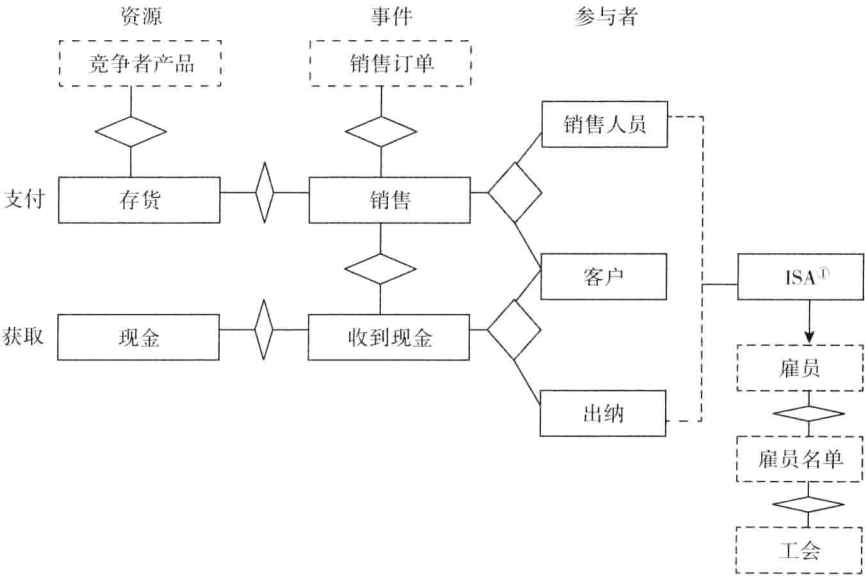


图 1-2 语义导向的收益过程概念模型

① ISA 为 “information sharing agent” 的缩写，意为信息共享参与者

（3）结构导向特征

结构导向特征要求在整合的信息系统中重复运用事件模板作为基础。在 REA 会计模型中，有两个核心的结构化观点。

第一，运用模板记录和存储一系列经济事件的数据（图1-1）。对每一个经济事件，REA 会计模型记录和存储与事件相关的资源、参与者数据。例如，“销售”是一组关于记录和存储数据的交易事件。随着获取每一个销售事件的相关数据，REA 结构化要求获取与资源和参与者相关的数据。资源、事件和参与者是指关系到组织决策制定者的实体或事物。REA 模型也需要不同实体之间的关系数据被保存。然而，数据必须以这样的模板进行存储：①事件和资源之间的关系包括流进和流出；②事件与参与者之间的关系包括参与（控制）关系。

第二个结构化的观点是两种基本的经济事件类型，即资源流出和资源流入与一系列的二元关系。这意味着在一个交易循环中，有两个镜像的 REA 模板，这两个 REA 会计模板将交易模型化为支付—获取关系（如图1-1中的虚线部分）。本节在图1-2中用一个简单的例子描述了两结构观点。图1-2中销售事件模板和与之相对应的现金收取事件模板，在考虑其他因素给出相应资源的情况下，可能存在不平衡的交易事件，如没有收到现金的销售事件，这将导致应收账款权利的产生（McCarthy，1982）。

REA 会计模型的结构导向特征能够将数据存储在一个集中的数据库中，结构特征使得最终的会计信息系统整合为一个统一的企业管理信息系统。Geerts 和 McCarthy（1994）提出的 REA 模型认为，企业组织的一系列交易或活动涉及一些资源的付出，也涉及一些资源的获取。如果站在最高层次上进行总结，整个企业被视为现金流入（初始资金）和现金流出（债务或净资产偿还加利润）。Geerts 和 McCarthy（1994）的研究是组织抽象的过程，向下会得到数据细节，而向上是一个企业的供应链或者价值链。

二、事项会计、数据库会计与 REA 会计思想的比较

众所周知，数据库会计（Colantoni et al., 1971；Geerts and McCarthy, 1994）和 REA 会计模式（McCarthy, 1982）只是记录和存储经济事项的明细信息，不需要对这些交易信息进行会计处理。在这种情况下，会计人员转变为一个完全的商业助手，管理一个企业的所有经济活动信息。随着事项会计思想的发展，理论界与实务界对于事项会计、数据库会计和 REA 会计三者的理解存在着一定的问题（McCarthy, 1981），如错误地认为 REA 会计模式是指简单运用数据库技术实现 Sort（1969）所提出的事项会计和井尻雄士（Ijiri, 1975）会计计量方面的某些基本理论。随着会计信息系统研究中运用 REA 会计模式的增加（Schneider, 1995；

Leech, 1995), 消除这些错误的理念是相当重要的。

(一) 事项会计

事项会计要求会计信息系统提供少量的汇总信息, 提供大量的明细信息, 这对传统价值会计而言是一种进步, 但事项会计并没有提到数据库导向、语义导向和结构导向。事项会计要求财务报表提供给会计信息使用者足够多的细节, 通过这些细节, 会计信息使用者可以推断出隐藏在事件背后的事情。这种观点与提供给会计信息使用者一个信息数据库的概念是不一样的, 因为会计信息使用者可以通过不同层次的汇总方式从信息数据库中提取信息, 并进行处理。

(二) 数据库会计

Goetz (1939, 1949) 认为由于会计人员不完全了解交易, 其没有资格去选择、分类和衡量交易现象, 其关于记录基本历史信息观点与现代数据库存在惊人的相似之处。除此之外, Goetz还特别强调通过语义为现实世界建立模型。Goetz的观点与运用一个模板来获取最原始的数据是一致的, 也暗含着二元性的思想。因此, 数据库导向和语义导向无疑是Goetz的重要思想, 而他对结构导向只是进行了部分阐述。Schmalenbach (1948) 的基础历史记录与Goetz (1939) 的思想是基本相同的。

Colantoni等 (1971) 认为由于不能用借方和贷方对事项进行划分, 加之缺乏一个产生多视图数据和数据导向的系统, 计算机会计信息系统也不需要建立在复式簿记会计的基础上。尽管如此, Colantoni等的部分思想反映了语义导向的特征, 但在其体系中没有明显的结构导向特征。Lieberman和Whinston (1975)、Haseman和Whinston (1976) 的研究焦点在实例层次的事项, 并在数据库导向的某些级别上进行了示范。然而, 他们讨论的实例运用链接表处理, 通过消除数据独立性否定了数据库导向思想。另外, 他们的思想也没有语义导向和结构导向的意思。Everest和Weber (1977) 演示了数据库导向的思想。McCarthy (1979, 1980a) 的研究包含了数据库导向和语义导向的思想, 支持共享没有经过会计人员加工的原始数据, 而结构导向的思想没有在McCarthy的早期作品中找到。McCarthy (1982) 深化了早期研究, 采用三种导向让会计信息系统跟踪经济现象, 并在共享的环境下将其结构化, 不考虑技术平台的变化。

(三) 事项会计、数据库会计与REA会计的区别

图1-3展示了会计模型框架的结构图。离中心最远的部分代表的会计模式更多地强调以原始形式表示事项, 更少地以传统复式簿记会计模式支持聚合性, 这种会计模式没有数据库导向、语义导向和结构化导向, 这种类型的会计模式也被称为事项会计。再往下的会计模式代表有数据库导向, 但是没有表现出语义导向和

结构导向，这种类型的会计模式被称为数据库会计，除Goetz（1939，1949）、Schmalenbach（1948）和McCarthy（1979，1980a）的语义模型会计之外，绝大部分相关研究的标题都符合这些标准。这些除外的部分组成了一个新的分支，由在图1-3中离中心相对较近的第三个圈所代表。这个圈所代表的会计模式有数据库导向和语义导向的思想，但是没有指定结构化的导向，被称为语义模型会计。最中心部分代表的会计模式包括三种导向，即为REA会计。因为REA会计是唯一一种包含三种导向的会计模式。

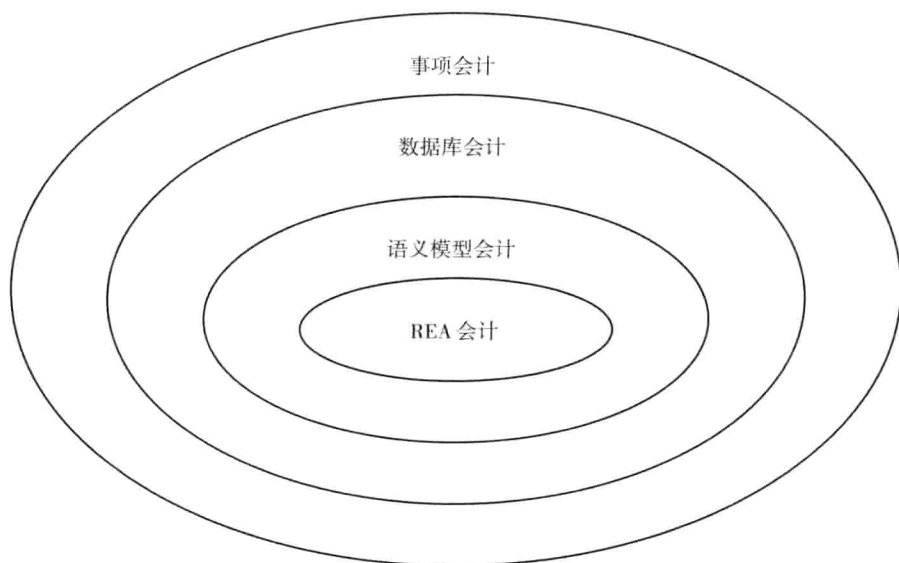


图 1-3 会计框架的结构

三、事项会计思想对于会计领域的影响

事项会计思想的产生与发展给企业组织的会计信息系统带来了巨大的冲击，如何满足企业经营管理的非财务信息需求变得相当重要。会计信息只是信息使用者所能获得的诸多信息中的一种，会计信息与其他渠道的信息，如财务分析师、媒体、公司管理人员的披露等存在着竞争关系，这就是信息竞争理论。会计学家正在与其他信息渠道展开竞争，如果会计信息系统提供的信息无法满足使用者的需求，就意味着失去顾客，没有顾客，会计信息系统也将失去其生存的能力（Beaver，1973）。在事项会计思想给企业组织会计信息系统带来冲击的同时，也给企业会计信息化带来了动力。事项会计思想的实现并非一蹴而就的事情，其思想需要逐步得到实现，因此，会计信息化的理论研究人员与实务研究人员也开始注重研究：如何实现企业财务业务的一体化？如何实现企业资源计划（以下简称

ERP^①)系统与会计信息系统的“同源分流”?如何再造当前会计业务流程,提供多样化的会计信息以适应需求多样化的经营管理决策需求?国内外学者也希望通过解决这些问题逐步实现REA会计的思想,让会计在支持经营管理决策方面发挥更大的作用,成为真正意义上的决策支持系统。

第二节 财务业务一体化思想的产生与发展

由第一节的分析可知,事项会计思想推动着企业会计信息化理论与实务的发展。学者们结合事项会计的思想和相关会计理论,开始着手研究企业财务业务一体化的问题。本节将对财务业务一体化思想的产生与发展进行详细阐述。

一、20 世纪财务业务一体化的时代背景

随着信息技术的飞速发展和价值链管理理念的形成,这种变革对传统会计信息系统产生了巨大的冲击和挑战,会计业务流程也必将适应新的发展形势,与其他业务处理流程进行整合,以满足现代企业管理的需要。企业财务业务一体化的会计信息系统使企业内部业务数据自动传向财务系统,减少人为干预,做到数出一门、数据共享。这加强了财务对业务的及时反映和监控,减少了财务人员的重复劳动,是提高企业管理水平和工作效率的有效途径。

(一) 技术背景

会计工作的产生与发展历来都受到信息技术的制约和冲击。20 世纪中叶以来,以计算机为代表的微电子技术以及光纤、空间技术、生物工程和海洋工程等新的技术群体的产生和发展,使得自然资源在经济发展中的作用和价值越来越弱化,技术、知识、信息的作用和价值则越来越突出,其中信息技术正在成为促进

① 1990 年 4 月 12 日 Gartner 在研究报告《ERP: 设想下一代的 MRP II》中首先提了 ERP 的概念,并将 ERP 用于描述下一代制造业务系统和制造资源计划软件,主要内涵是“打破企业的四壁,把信息集成的范围扩大到企业的上下游,管理整个供需链”。Gartner 在 ERP 的功能定义上提出两个集成:一是内部集成(产品研发、核心业务和数据采集的集成);二是外部集成(企业与供需链上所有合作伙伴的集成)。在 ERP 的概念被正式提出之后,很多专家学者对 ERP 的概念进行了扩展、修订,同时给出了对 ERP 的见解。但现在普遍被接受的关于 ERP 的定义来自 SAP 公司,即 ERP 就是通过信息技术等手段,实现企业内部资源的共享和协同,克服企业中的官僚制约,使得各业务流程无缝平滑地衔接,从而提高管理效率和业务精确度,提高企业的盈利能力,降低交易成本。它在企业资源最优化配置的前提下,整合企业内部主要或所有的经营活动,包括财务会计、管理会计、生产计划及管理、物料管理、销售与分销等主要功能模块,以达到效率化经营的目标。ERP 最初是一种基于企业内部供应链的管理思想,它在 MRP II 的基础上扩展了管理范围,其基本思想是把企业的业务流程看做一个紧密联接的供应链,并将企业内部划分成几个相互协同作业的支持子系统,如财务、市场营销、生产制造、服务维护、工程技术等,可对企业内部供应链上的所有环节如定单、采购、库存、计划、生产制造、质量控制、运输、分销、服务与维护、财务、成本控制、经营风险与投资、决策支持、实验室/配方、人力资源等有效进行管理,从管理范围和深度上为企业提供了更丰富的功能和工具