

企业创新与管理会计 创新的相关问题研究

傅元略 余绪缨 等著



中国财政经济出版社

企业创新与管理会计 创新的相关问题研究

傅元略 余绪缨 等著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

企业创新与管理会计创新的相关问题研究/傅元略, 余绪缨等著.
—北京: 中国财政经济出版社, 2007.8

ISBN 978-7-5095-0154-2

I. 企… II. ①傅…②余… III. 企业管理—管理会计—研究
IV. F275.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 126185 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

北京牛山世兴印刷厂印刷 各地新华书店经销

880×1230 毫米 32 开 15.875 印张 407 000 字

2007 年 9 月第 1 版 2007 年 9 月北京第 1 次印刷

印数: 1—2 060 定价: 34.00 元

ISBN 978-7-5095-0154-2/F·0132

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

前 言

管理会计创新与企业创新相融合的研究是一个重大课题。管理会计创新必须通过企业业务活动（含管理活动）的信息化、网络化、虚拟化、数字化、快捷化和管理制度革新而具体表现出来。在激烈的市场竞争和企业创新的环境下，管理会计作为企业内部管理的信息系统应当怎样改革和创新？管理会计作为控制系统应当怎样改革和创新？管理会计作为参谋系统应当怎样创新？考虑这些方面的管理会计创新与当怎样与企业创新相匹配？在 E-供需链高度信息化和智能化的环境下，管理会计面临的问题很多，诸如：什么是网络价值流的管理会计？网络化对管理会计产生什么影响？基于 E-供需链的管理控制和公司作哪些改进和创新？如何设计激励制度？智力资本如何发挥作用？等等。这一连串亟待解决的问题，不可能在本课题中全部得到解决。本课题将从以下几个主要问题来进行“企业创新与管理会计创新问题的相关问题研究”。

五年前，我们开始考虑上面有关的问题，2002 年我们承担了教育部人文社会科学重点研究基地重大项目“企业创新与管理会计创新问题的相关问题研究”（批准号 02JAZJD630007），试图从理论层面来解答上述的部分问题，下面就是本课题研究报告要解决的主要问题：

1. 管理会计理论未来的研究趋势是什么？对管理会计会有什么影响？

2. 企业创新(技术创新、制度创新和组织创新)对管理会计系统的影响?

3. 网络价值流系统的形成,管理会计如何适应企业创新环境的变化而转化自身的技能?

4. 在网络化环境下,战略管理会计是怎样的模式?

5. 战略管理会计的信息的多样性应怎样表现?

6. 公司治理是否与管理控制系统相结合?公司治理是否需要信息系统提供实时信息?财务信息系统需要什么变革?目前公司治理是否需要与适时管理控制融合?应当怎样对传统管理控制重构?应当怎样与网络技术应用结合?

7. 哪些智力资本(无形资产)可以为公司创造利润,它们与企业的网络价值流有何联系?如何利用智力资本才能为企业创造更多的价值?

8. 在创新过程中的智力资本的效益贡献度量方面如何突出创新在企业价值创造中的作用?能否借鉴卡普兰的平衡计分卡指标设计方法来解决智力资本的效益贡献度量问题?

《企业创新与管理会计创新的相关问题研究》的研究报告作为教育部人文社会科学重点研究基地重大项目的研究成果,也是本课题组集体研究成果的总结。本课题由傅元略教授和余绪缨教授两人共同主持,厦门大学会计发展研究中心和会计系的多位教授、研究人员、教师、博士生和硕士生参加了研究。参与研究的人员有刘震宇教授、郭晓梅副教授、林涛副教授、谢灵副教授、林宝玉副教授、屈耀辉博士后、梁美健博士后,还有博士研究生许云、刘俊如、丁金斌、丁清光、陈华敏、李志伟、张榆、陈春梅等以及硕士研究生黄志霞和梁会丽。

本研究报告由傅元略和余绪缨两位教授负责总体框架设计和各研究专题大纲的提出,同时也承担了大部分研究工作。本研究报告共24章,具体分工如下:傅元略教授撰写引言、第10~20章、第

22~24章共14章,余绪缨教授撰写第1~3章、第7~9章以及第21章共7章,刘俊如撰写第5章,丁金斌撰写第8章,傅元略和黄志霞合作撰写第6章,许云参加了第1~3章和第8~9章的资料收集和编选工作。还有博士生刘俊如、李志伟、陈春梅、李文昌和硕士生杨彩虹、尤维捷、方宗、傅冠华、林海峰、缪彭冲、李化等参与本研究报告的文稿校对工作。

本书由傅元略教授和余绪缨教授统纂和定稿。

本书除引言部分外,主要内容24章分为三大部分:上篇——企业创新环境下的管理会计理论发展趋势研究(9章);中篇——企业创新环境下的价值流管理、战略管理会计和管理控制革新(11章);下篇——企业创新环境下的智力资本管理(4章)。

本专著主要涉及企业创新环境下的管理会计创新的若干问题,力求理论创新与解决实际问题相结合,注重实际问题的深层次理论分析。就我们研究的课题涉及面而言,本课题属于经济学、管理学、会计学、战略管理、企业创新管理和供应(需)链管理等学科和理论分支的交叉性的课题,很多问题的探讨在理论和方法上都在不断发展之中,尽管我们在理论研究、实地调研、理论模型构建和方法改进等方面做了大量的工作,但由于资料、时间和交叉学科知识的局限,本书的某些观点和结论仍需进一步完善,也可能存在一些其他问题,恳请专家给予批评指正。

厦门大学《企业创新与管理会计创新的相关问题研究》课题组

2007年3月

目 录

引 言	(1)
-----	-------

上篇 企业创新环境下的管理会计理论发展趋势研究

第 1 章 管理会计理论的新洞察	(16)
第 2 章 管理会计发展的“三阶段论”	(35)
第 3 章 现代管理会计新发展的特点	(47)
第 4 章 从企业组织的历史变迁中看成本管理模式的演进	(67)
第 5 章 组织柔性化背景下管理控制系统的创新方向：支持组织变革	(84)
第 6 章 企业创新的绩效评价研究	(106)
第 7 章 知识经济与现代管理会计创新	(126)
第 8 章 论经济体验化与管理、管理会计创新	(142)
第 9 章 人文主义的现代兴起与管理会计的发展趋势	(161)

中篇 企业创新环境下的价值流管理、战略管理 会计和管理控制革新

第 10 章	创新环境下的企业网络价值链	(176)
第 11 章	企业创新价值流及其价值流重构	(199)
第 12 章	企业网络价值链系统环境下管理会计职能重构	(223)
第 13 章	基于网络价值流的战略管理会计模式	(242)
第 14 章	基于网络价值流的战略管理会计构建	(266)
第 15 章	基于网络价值流的跨越企业边界的成本管理	(281)
第 16 章	E - 供需链下的适时管理控制模式	(294)
第 17 章	对营销和客户服务过程的管理与适时管理控制	(316)
第 18 章	管理控制与企业治理的融合	(333)
第 19 章	网络价值链下的 E - 供需链的业绩评价	(353)
第 20 章	基于网络价值链的投资决策与战略定位	(381)

下篇 企业创新环境下的智力资本管理研究

第 21 章	智力资本与智力资本会计的几个理论问题	(422)
第 22 章	智力资本与企业创新	(433)
第 23 章	企业智力资本的贡献与资本结构优化	(460)
第 24 章	企业创新的智力资本效益贡献五维度的综合度量 方法	(477)

引 言

管理会计问题的研究是财会理论界和实务界最熟悉的重要课题之一。然而,在企业创新环境下将企业创新与管理会计创新相结合的研究还是新领域,国内外对企业创新和管理会计这两个独立研究领域已有颇多的研究成果,但以企业创新为基础来研究管理会计创新的比较少见。国外现有的研究成果一般从几个不同的研究领域表现:(1)从电子商务、网络金融、供需链等角度描述性地和局部性地探讨网络化对管理会计的影响;(2)从企业资源管理系统(ERP)应用,探讨管理会计与企业信息系统和组织创新融合;(3)对企业产品技术创新方面的 R&D 作系统研究;(4)从传统的经营目标向可持续发展的企业目标转变,探讨管理会计与企业环境管理系统的融合;(5)应用行为学和社会学等成果研究管理会计的创新。

国内同行研究的成果比较集中于从西方引进其管理会计研究成果,诸如对战略管理会计、业绩评价、预算控制和作业成本会计等的研究成果还是不少。而我们在作业管理、柔性管理、知识经济、行为科学、网络信息技术和供需链管理对管理会计的影响及其相关问题已经有一些基础性研究成果。现在我们已经迈入信息时代,面临着创新大潮,但对企业技术、组织、体制的创新与管理会计创新之间的复杂关系和管理会计本身创新的系统研究,在国内还是一个亟待解决的难题。

就目前的研究成果来看,对管理会计创新与企业创新融合研究的成果还比较少,也缺乏其研究的系统性和理论性,在此情况下,我们拟对“企业创新与管理会计创新的相关问题研究”项目进行比较系统的探讨和研究。

问题的提出

管理会计创新与企业创新相融合的研究是一个重大课题。管理会计创新必须通过企业业务活动(含管理活动)的信息化、网络化、虚拟化、数字化、快捷化和管理制度革新得以具体表现。在激烈的市场竞争和企业创新的环境下,管理会计作为企业内部管理的信息系统应当怎样改革和创新?管理会计作为控制系统应当怎样改革和创新?管理会计作为参谋系统应当怎样创新?考虑这些方面的管理会计创新应当怎样与企业创新相匹配?在 E-供需链高度信息化和智能化的环境下,管理会计面临的问题很多,诸如:什么是网络价值流的管理会计?网络化对管理会计产生什么影响?基于 E-供需链的管理控制和公司应作哪些改进和创新?如何设计激励制度?智力资本如何发挥作用?等等。这一连串亟待解决的问题,不可能在本课题中全部得到解决。本课题将从以下几个主要问题来探讨“企业创新与管理会计创新的相关问题研究”。

1. 在创新环境下管理会计理论未来的研究趋势是什么?对管理会计会有什么影响?

2. 在企业创新(包括管理技术创新)的环境下,如何以新理论(知识经济、体验经济、企业业务流程再造、平衡计分卡等理论)和新观点(联盟协同观、实时监控观和业务流重构观)贯穿于整个研究过程,结合企业创新的实际问题研究管理会计变革,寻找管理会计理论和方法的创新点。

3. 在网络价值流（链）下，管理会计的对象是产品从最初的供应源到最终的需求源的过程所涉及的方方面面，包括物流（商流）、信息流、资金流（价值流）等。广义的供需链管理突破了单个企业的范围，强调在从原材料的提供到最终产品销售给用户过程中所涉及的各个企业之间建立一种长期合作、稳定的关系。那么基于这种供需链，企业面临如下的问题：管理控制系统应当如何设计，管理会计职能应当如何重构？应如何设计 E-供需链下的“三流”[物流（商流）、信息流、资金流（价值流）]集成化的会计信息系统？

4. 计算机网络技术的发展和运用，对各行各业均产生重大的影响，从而对企业价值链构成和企业价值管理方法也产生重大的影响。本章试图在了解企业价值链理论的演变基础上，从价值链理论推动战略管理会计发展的研究结果出发，提出网络价值链的新概念，借助新概念探讨未来战略管理会计的发展，同时对建立一个基于价值流的战略管理会计集成系统做初步的探讨。

5. 企业如何借助于所在的供需链提升自己的竞争力已成为关键问题。管理会计在这一过程中应当作些什么工作？许多文章认为应用战略管理会计是可以帮助会计掌握提高竞争力的成本管理方法。但是，国内关于战略管理会计的研究似乎还是处于引进消化阶段，怎样探讨解决战略成本管理和提升竞争力的深层次问题还是很少见，特别地，基于网络价值流如何选择和构建战略管理会计模式？

6. 从网络价值流系统应用的角度，如何揭示战略成本管理需要考虑的深层次问题，以及怎样构建跨越企业边界的战略成本管理会计系统？

7. 在网络化的环境下，我们面临如下问题：公司治理是否与管理控制系统相结合？公司治理是否需要信息系统提供实时信息？财务信息系统需要什么变革？目前公司治理是否需要实施适时管理

控制?应当怎样对传统管理控制重构?应当怎样与网络技术应用结合?

8. 在企业创新环境下,如何应用新观点和新理论,拓展卡普兰的平衡计分卡到企业创新业绩的度量,如何建立度量企业创新绩效的管理会计新系统?

9. 在企业创新环境下,如何深入认识智力资源?企业应当如何培育创新能力和激活“智力资源”为企业创造财富?怎样应用经济学理论解决有关智力资本与智力资本的某些关键问题?

10. 在公司管理中,哪些智力资本(无形资产)可以为公司创造利润?组织应当如何创新?用什么来评判人力资源投资和利用?它们与公司的网络价值链之间有什么样的联系呢?

11. 在企业创新需求不断升级的条件下,企业的智力资本比财务资本更能提高企业的市场竞争能力。正如美国安妮·布鲁金博士所说的^①:企业没有智力资本就不能运营,拥有它们就拥有了竞争优势。虽然智力资本所产生的效益还是可用货币计量的财务指标反映出来,但在激烈竞争市场中单纯使用财务指标度量智力资本会忽视对这一重要的企业资源的高效管理和利用,也就是会引起企业智力资本的利用不当甚至浪费或反作用,以致大大地削弱企业的竞争能力和丧失发展机会,因而企业集团高层管理人、企业经营者和投资人(包括国有资产管理部門)关注企业创新贡献,实际上他们都在关注企业的智力资本(包括企业的人力资产)对企业经济效益的贡献效率和能力。怎样来度量智力资本(企业创新)对企业效益的贡献的效率和能力,是一个亟待研究的新课题。

上述的所有问题都是围绕着创新环境下的管理会计问题而提出的,本课题的目的归根结底是在企业创新(技术创新、制度创新和

^① (美国)安妮·布鲁金著:《第三资源智力资本及其管理》,东北财经大学出版社1998年版,第13页。

组织创新)环境下,如何利用我们研究优势对管理会计理论研究作进一步深入的研究、在网络化的创新环境下,如何利用E-供需链节点企业的各自优势资源(包括传统的财务资源和现代的创新资源智力资本以及信息资源)集成到供需链中去更有效地为企业创造价值;如何利用价值链上的财物资源。本书对这些问题作了较为广泛的探讨研究,形成了本书的主要内容(见第1~24章正文)、主要突破点,下面作一下简要的介绍。

本书内容简介

本书以管理会计学、经济学、财务管理学、供需链管理和战略管理学理论为基础,结合计算机网络技术应用和管理会计实务发展,根据网络信息系统的实时性、快速响应、信息共享等特性,把握多学科各领域发展的新动向,吸收大量国内外学者的研究成果,经过近三年多的潜心研究得到一些研究成果。其构成框架如下:除引言外,主要内容分24章,下面简要介绍研究报告的主要内容:

上篇(第1~9章):企业创新环境下的管理会计理论发展趋势研究。其主要内容分三部分:第一部分(第1~3章)是关于现代管理会计理论的新洞察和现代管理会计发展,揭示了管理的内涵是从物本到人本、再到智本(智力资本或智慧资本)的发展,实质上是从物质层面向精神层面的发展;由此决定了管理的方式从“硬管理”向“软管理”发展,管理的特性从科学趋于艺术。并提出具有中国特色的管理会计的学科建设应立足中国、放眼世界,以“东方智慧”的回归为主轴,向综合性的“软科学”的方向发展,充分汲取古今中外的优秀文明成果,使之走向崭新的健康发展之路。第二部分(第4~6章)是研究基于企业创新环境的成本会计、管理控制系统和企业创新绩效评价的问题,在对企业技术创新、组织创新

和制度创新的绩效评价体系的建立有所突破。第三部分（第7~9章），以知识经济和体验经济为核心，多角度地分析了“管理将从低级向高级形态发展”的大趋势，现代管理会计决策支持模式是从支持科学决策模式转向支持人文观决策模式。

中篇（第10~20章）：企业创新环境下的价值流管理、战略管理会计和管理控制革新。其主要内容包括三大部分：

（1）网络价值链系统的构成和价值流再造以及管理会计职能重构。这部分由第10~12章构成的。第10章主要描述网络价值链系统的构成，对价值链思想产生和发展及其研究现状和发展进行了比较系统的介绍，同时也提出一些新看法和新观点，尤其是提出了一个新概念——网络价值链，从而便于对“基于价值流的管理会计”进行较系统和较深入的研究。第11章借鉴企业业务流程再造的基本原理，对企业网络价值流的再造进行比较深入的研究。第12章研究企业网络价值流系统环境下管理会计职能重构，主要探讨会计经理如何掌握企业网络价值流系统（在现实的网络应用环境表现为E-供需链集成系统与ERP的集成系统，下面简称E-供需链集成系统）的管理特点和如何重构财务职能去适应E-供需链集成系统下的经营模式变革是当前财务界亟待解决的主要问题。

（2）基于网络价值流的战略管理会计。这部分由第13~15章构成的。第13章主要探讨解决战略管理会计和提升竞争力的深层次问题，特别地，基于网络价值流如何选择和构建战略管理会计模式。第14章试图在了解企业价值链理论的演变基础上，从价值链理论推动战略管理会计发展的研究结果出发，提出网络价值链的新概念，借助新概念探讨未来战略管理会计的发展，同时对建立一个基于价值流的战略管理会计集成系统做初步的探讨。第15章从网络信息系统应用的角度，揭示战略成本管理需要考虑的深层次的问题，构建跨越企业边界的战略成本管理会计模式，强调基于共享跨越企业边界的信息系统资源，对供需链节点企业的设计、采购、制

造和销售物流进行协同管理,寻找有效的跨越企业边界的成本管理方法解决供应商、客户和节点企业产品设计的成本协同管理低效率问题。借鉴成功企业的经验,提出充分利用 IT 技术实施跨企业的战略成本管理,以达到供需链各节点企业多赢的目标。

(3) 基于网络价值流系统的管理控制各系统。这部分由第 16 ~ 20 章共五章构成的。第 16 章探讨进入信息化时代,管理控制不是单纯使用某单一指标对财务活动进行机械的控制,而是将不同部门、不同性质、不同层次的与财务相关的业务活动过程进行综合的监督与控制。尤其在 E-供需链下,管理控制的要求有了很大的变化,它不仅要对企业内部资金流转的活动进行监控,而且要对企业的顾客、供应商的资金流进行协同实时控制。第 17 章探讨在电子商务供需链下,企业财务管理不再单一关注业务的最终财务成果而是关注这些过程的管理控制,并且不断采取革新措施来满足新世纪的营销和顾客服务过程的适时管理控制以满足企业提竞争力的需要。第 18 章试图解决如下问题:公司治理是否与管理控制系统相结合?公司治理是否需要信息系统提供实时信息?财务信息系统需要什么变革?目前公司治理是否需要实施适时管理控制?应当怎样对传统管理控制重构?应当怎样与网络技术应用结合?第 19 章试图建立 E-供需链绩效评价体系,目的是加强 E-供需链的优势环节,更有针对性的在同类 E-供需链之间展开竞争;培育具有持续发展潜力的链条,撤销绩效性差或无绩效的链条。强调正确评价 E-供需链绩效是 E-供需链管理会计重要组成部分。第 20 章阐述 E-供需链及其节点企业要成功地进行投资管理和决策,不但要清晰地分析 E-供需链及其节点企业的战略目标及相应的财务目标,还要明确企业目前的战略定位。

下篇(第 21 ~ 24 章):企业创新环境下的智力资本管理。第 21 章对智力资本与智力资本进行了经济学剖析,探讨怎样培育创新能力,激活“智力资源”。第 22 章试图阐明哪些智力资本(无形资

产)可以为公司创造利润,和它们与公司的网络价值链之间联系,并探讨如何利用这种联系更好地发挥智力资本为企业创造更多的价值。第23章主要探讨智力资本对责任单位(价值流)创造价值的贡献的度量,什么样的激励制度能促使各责任单位(价值流)责任人更为注意发挥智力资本创造价值的作用,并合理使用财务权益资本和举债资本。第24章借鉴平衡计分卡的理论和应用的思路,在对创新过程中的智力资本的效益贡献度量方面突出创新在企业价值创造中的作用,提出了管理优势与激励、市场实力、三流集成、创新和资源协同利用五个维度(要素),并分别为每个要素(维度)设定相应的具体度量指标,为解决度量智力资本(创新举措)的效益贡献问题提出了具有新意的模型。

本研究课题的主要突破点

综合运用经济学、管理学、会计学、战略管理、企业创新管理和供应(需)链管理有关理论指导信息集成系统分析,应用最新的经济学理论和管理学理论及其信息技术应用科学对本课题的管理会计创新问题进行研究,其研究成果有如下突破点和创新之处:

1. 从“体验经济”论说管理会计的变革和创新(第8章)。“体验经济”条件下形成的以“文化价值”为主体的价值运动,导致企业以至社会的价值体系产生实质性的重大变化。基于这种价值体系的变化,研究在管理会计领域如何进行与之相适应的变革和创新。突出阐明了:(1)复杂的创造性脑力劳动具有巨大的价值创造功能;(2)从动态和静态上具体掌握以“文化价值”为主体的企业生产经营形成的价值运动。

2. 在企业不断的创新环境下,管理会计未来发展的方向(第1章)。管理会计应当从低级形态向高级形态发展,其内涵是由物本

管理到人本、再向智本管理发展,其实质是从物质层面向精神层面发展;相应的管理的方式也应从“硬管理”向“软管理”发展,管理的特性从科学趋于艺术。并且强调管理会计的学科建设应当从强调“精密性至上”、“硬科学”的方向转变为立足中国、放眼世界,以“东方智慧”的回归为主轴,向综合性的“软科学”的方向发展。强调“古为今用”(孔孟之道和孙子兵法发展与应用)、“洋为中用”。

3. 智慧资源与智力资本的管理会计。本课题第 21 章纠正了理论界长期以来对“人资源”的不正确认识,并深入认识智力资源,提出企业应当如何培育创新能力和激活“智慧资源”为企业创造财富。另一方面,也从经济学的角度剖析了智力资源与智力资本,同时探讨了怎样对智慧资源与智力资本的计量创新及其具体应用的问题。

4. 网络价值流战略管理会计体系的建立(第 14 章)。分析 E-供需链的网络技术普及应用的特点及其对财务理论和财务管理方法的影响,从这些分析中归纳出需要理论界关注和研究的新理论和新方法:(1) 协同财务目标理论、权衡节点企业贡献的企业价值评估理论、节点企业的优势综合利用对资本结构理论的影响、协同管理下的财务决策理论;(2) 财务管理的新方法:网络财务信息提供方式和范围、日常电子资金管理方法、网络财务预算与适时监控方法和网络财务价值评估方法。

5. 管理会计的职能重构(第 12 章)。借鉴美国沃尔玛零售连锁集团公司的成功经验,把供需链和信息技术应用有机结合形成了一个创造巨大财富的神奇 E-供需链系统。CFO 如何掌握 E-供需链管理特点和如何重构财务职能去适应 E-供需链下的经营模式是一个重要的课题,本章建议 CFO 的职能重构可从如下几方面考虑:(1) 以顾客和供应商为中心的财务协调管理;(2) 与公司战略管理融合;(3) 建立非财务的业绩评价指标体系;(4) 与信息系统人员