



Information Information Classification
Framework Based on Accounting

Classification

基于会计的信息分类
框架研究

杜海霞 著



Information Classification
Framework Based on Accounting

基于会计的信息分类 框架研究

杜海霞 著



经济科学出版社
Economic Science Press

图书在版编目 (CIP) 数据

基于会计的信息分类框架研究 / 杜海霞著. —北京:
经济科学出版社, 2016. 4
ISBN 978 - 7 - 5141 - 6781 - 8

I. ①基… II. ①杜… III. ①会计信息 - 管理信息系
统 - 研究 IV. ①F232

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2016) 第 064674 号

责任编辑: 齐伟娜
责任校对: 隗立娜
责任印制: 李 鹏

基于会计的信息分类框架研究

杜海霞 / 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编部电话: 010 - 88191217 发行部电话: 010 - 88191540

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

天猫网店: 经济科学出版社旗舰店

网址: [http://jjkxcbs. tmall. com](http://jjkxcbs.tmall.com)

北京季蜂印刷有限公司印装

710 × 1000 16 开 11.25 印张 170000 字

2016 年 4 月第 1 版 2016 年 4 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 6781 - 8 定价: 30.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 010 - 88191502)

(版权所有 翻印必究 举报电话: 010 - 88191586)

电子邮箱: [dbts@ esp. com. cn](mailto:dbts@esp.com.cn))

前 言

从企业实践来看，随着经济不断发展，企业信息体系也越来越繁杂。现代企业中，财务会计核算系统与管理会计信息系统并行。两大类会计信息体系固然功能不同，也确实在企业中发挥了重要作用，但是，两类信息体系的同时运行，一方面加大了企业管理运行的成本；另一方面也使企业管理层决策时信息收集与处理成本大幅上升。更有甚者，在一些企业中，基于一套业务数据的两套信息体系由于数据选取时点与口径的不同，数据之间可比性较差，这无疑为管理者决策人为设置了诸多障碍。

会计准则体系的复杂化，使得财务报告愈加复杂，经过会计准则处理后的财务报表体系，管理决策有效性效果越来越差。为了更好地提高会计信息的决策有用性，有必要建立会计信息与业务信息的直接映射关系，重构会计信息分类框架。

本书通过分析管理决策信息需求，梳理会计核算现有信息体系，建立可以满足管理决策需求的管理信息体系。本书共分六章：第一章，基于战略视角重新审视现有财务报告体系；第二章，构建基于销售战略的收入报告体系；第三章，构建基于产品战略的成本报告体系；第四章，构建基于经营战略的费用报告体系；第五章，构建基于投资战略的工程项目报告体系；第六章，构建基于财务战略的筹资报告体系。

目 录

Contents

第一章 基于战略视角的财务报告体系透视 / 1

- 一、财务报告体系的战略思维透视 1
 - (一) 战略与财务报告现有研究 1
 - (二) 战略与财务报告的逻辑联系 2
 - (三) 财务报表透视企业战略示例
——基于华谊公司的案例分析 4
- 二、现有财务报告体系反映战略的局限性 9
 - (一) 资产的战略价值不足 9
 - (二) 负债的战略意义不明确 11
 - (三) 收入的战略分析维度不足 12
 - (四) 成本费用的战略高度不足 13
- 三、基于战略财务报告体系构建 15
 - (一) 战略导向管理报表体系构成 15
 - (二) 基于战略导向管理报表体系示例 18

第二章 基于销售战略的收入报告体系 / 20

- 一、销售战略分析 20
 - (一) 产品价值链定位 21
 - (二) 产品定价策略 22
 - (三) 产品销售渠道 24

二、现行销售核算及分析体系构成及局限	26
(一) 销售核算及分析体系构成	26
(二) 现行销售核算及分析体系的局限	27
三、基于销售战略的收入报告体系	29
(一) 建立销售战略的环境分析体系	29
(二) 建立产品价值报告体系	30
(三) 销售分析指标	35
(四) 信息分析维度	37
(五) 基于销售的战略决策支撑体系	41

第三章 基于产品战略的成本报告体系 / 47

一、产品战略分析	47
(一) 产品竞争战略分析	48
(二) 生产战略分析	49
二、现行生产核算及分析体系构成及局限	51
(一) 生产核算及分析体系构成	51
(二) 现行生产核算及分析体系的局限	52
三、基于生产战略的成本报告体系	53
(一) 研发成本报告体系	54
(二) 物流成本报告体系	62
(三) 生产成本报告体系	71
(四) 采购成本报告体系	78
(五) 质量成本报告体系	81
(六) 机会成本报告体系	84

第四章 基于经营战略的费用报告体系 / 87

一、经营战略分析	87
二、现行费用核算及分析体系构成及局限	88
(一) 费用核算及分析体系构成	88
(二) 费用核算及分析体系的局限	89

三、费用管理报告体系	91
四、岗位动因费用报告体系	95
(一) 岗位动因费用驱动因素	95
(二) 工资费用报告体系	96
(三) 差旅费用报告体系	99
(四) 办公费用等报告体系	101
五、收入动因费用报告体系	103
(一) 收入动因费用驱动因素	103
(二) 广告宣传费报告体系	105
六、资产动因费用报告体系	107
(一) 资产动因费用驱动因素	107
(二) 折旧费管理报告体系	108
(三) 租赁费管理报告体系	112
(四) 物业费与供暖费管理报告体系	114
(五) 维修费管理报告体系	116
(六) 车辆使用费管理报告体系	118
(七) 财产保险费管理报告体系	120
(八) 水电费管理报告体系	121
(九) 其他费用管理报告体系	122
七、管理动因费用报告体系	123
(一) 业务招待费管理报告	123
(二) 会议费管理报告	124
八、费用核算科目体系	125

第五章 基于投资战略的工程项目报告体系 / 130

一、投资战略分析	130
二、工程项目核算分析体系构成及局限	132
(一) 工程项目核算及分析体系构成	132
(二) 工程项目核算体系的缺陷	135
三、工程款支付管理报告体系	136

四、“甲供材料”管理报告体系	140
五、质保金管理报告体系	143
六、工程分摊费用管理报告体系	145
七、竣工结算管理报告体系	146

第六章 基于财务战略的筹资报告体系 / 149

一、财务战略分析	149
(一) 债务筹资项目的财务战略分析	150
(二) 股权筹资项目的财务战略分析	153
二、筹资项目核算分析体系构成及局限	154
(一) 债务筹资项目核算分析体系构成及局限	154
(二) 股权筹资项目核算分析体系构成及局限	158
三、债务筹资管理报告体系	159
(一) 债务筹资的战略分析	159
(二) 债务结构管理报告体系	162
四、股权筹资管理报告体系	167

参考文献 / 171

后 记 / 172

基于战略视角的财务报告体系透视

一、财务报告体系的战略思维透视

(一) 战略与财务报告现有研究

关于战略的研究，已取得了丰硕成果。从战略分类来看，战略可以分为公司层战略、事业层战略及职能层战略（斯蒂芬，2003）。从战略管理过程来看可以分为战略目标及战略规划。战略目标可以体现为环境适应性、差异性和成长性，战略规划则应基于战略目标，获取与合理配置战略性资源，以期增强核心能力（向显湖、刘天，2014）。

通常认为，财务报告体系是以目标为起点构建的。从财务会计的发展历程来看，受托责任与决策有用是财务会计的两个重要目标。现有研究及准则体系制定者均倾向于认为提供决策有用信息是现代财务会计最重要的目标。但是，决策有用目标是基于资本市场的发展而发展起来的，决策有用更多是针对外部使用者而言的。所以，财务报告与企业战略决策之间的关系并未得到深入研究。

战略目标的有效实现，离不开企业内部信息体系的支撑。张瑞君等（2007）认为信息治理的缺失是企业集团财务战略执行力弱化的重要原因。科瑞克（Cric Dominique，2006）认为企业内部存在价值信息链，信息的集成度是优化价值链的关键。价值链的优化无疑可以促进战略目标的实现。

由于财务报告体系是企业内部最重要的信息体系，所以，张新民（2014）对资产负债表中包含的信息，从战略管理的角度进行了阐述，构建了从会计要素到战略的逻辑关系。

综上，从现有研究来看，战略管理与财务报告各自的研究都取得了丰硕的研究成果。现有研究亦认识到信息体系在企业战略管理过程中的重要作用。基于财务报告体系在企业信息体系中的重要性，有学者对财务报告所包含的战略信息进行了积极探索。但是，现有研究未能明确阐述战略与财务报告要素之间的对应关系，亦未能具体分析财务报告体系对未来战略决策的支撑作用。

（二）战略与财务报告的逻辑联系

企业战略是对未来经营活动的规划，具有前瞻性。财务报告体系是在企业战略规划下，对财务状况及经营成果的实际反映。从战略管理的角度来看，财务报告体系体现了战略在一定阶段的实现程度，并为进一步战略分析提供了依据。

财务报告体系是对企业经济业务的综合反映，所以战略的最终结果会反映在财务报告体系中，如图 1-1 所示。在图 1-1 中，企业战略可以分为公司层战略、事业层战略与职能层战略三个层次。公司层战略最终通过职能层的财务战略与经营战略得以实现，并反映在财务报告体系中。经营战略与财务战略是彼此制约、相辅相成的。一方面，经营战略决定了企业对于资源的需求，决定了财务战略需配置的资源总量；但是另一方面，财务战略可以筹集到资源的能力亦会制约经营战略的实现。财务战略筹集资源的方式（所有者投入或举债）决定了资产负债表负债与所有者权益的构成方式及金额；经营战略决定了资源的类别构成，例如是保有充裕的货币资金，还是对内对外投资，是大量采购还是即时订货，等等。再如，生产线的购置与更新、取决于企业的生产经营规模；存货余额取决于库存管理策略；应收账款余额取决于企业的销售策略及信用政策等。这一切最终决定了资产负债表上各个资产类项目之间的构成及金额。同时，经营战略确定了销售收入及与之配比的成本，并进一步改变了资产负债表上资产配置

类别。财务战略规划了现金流量表中筹资活动与投资活动现金流量，经营战略则规划了现金流量表中经营活动现金流量。

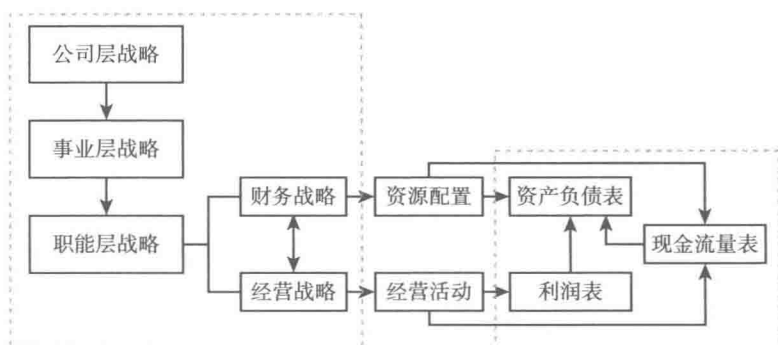


图 1-1 战略视角的财务报告实现路径

迈克尔·波特于 20 世纪 80 年代初提出波特“五力”模型，认为在行业中有五种力量会影响行业的竞争规模和程度，这五种力量分别为进入壁垒、替代品威胁、买方议价能力、卖方议价能力以及现存竞争者之间的竞争。波特的“五力”模型常用于企业竞争战略优势分析，由于财务报告体系是对企业经营活动的反映，所以财务报告体系对于竞争环境亦有一定映射性，如表 1-1 所示。

表 1-1 财务报表项目战略映射示例

	现有企业竞争	供应商	客户	潜在进入者	替代品
预收账款			●		
预付账款		●			
应收账款			●		
销售价格	●		●		●
销售数量	●		●		●

从表 1-1 中可以看出，财务数据受到企业所在行业竞争优势的影响，亦能映射出企业的竞争优势。例如，企业的预收账款在一定程度上能够反映企业与客户的谈判优势，客户越想购买企业的产品，越愿意预付款项以表达购买意愿。例如，中国近几年的房地产市场，房地产开发企业存在大量的预收账款，就是源于房地产开发商的谈判优势，客户愿意预付款项以获取未来产品。白酒厂商这两年预收款账款有所下降，也是源于白酒厂商与

经销商的议价能力有所减弱。同样道理，企业的预付账款体现的是与供应商的谈判能力，企业的谈判能力越强，预付账款就会越少。应收账款更多取决于企业的销售策略与销售规模，但在一定程度上也反映了与客户的讨价还价能力。企业的销售收入主要由销售价格与销售数量两个因素决定，企业的销售价格主要取决于企业的销售定价策略，但销售定价策略则取决于产品市场竞争程度、有无替代品、客户的承受能力等因素。例如，地高辛片生产厂家上海信谊药厂（以下简称“上海信谊”）发布声明表示，从2014年，在药品政府限价令取消后，心脏病常见药品地高辛片零售价高至125元/瓶，上涨超10倍，其根本原因在于市场基本没有同类药品，而药品本身又存在一定的客户黏性。尽管从需求曲线来看，销售数量与销售价格存在一定反向关系，但抛开价格因素不谈，销售数量同样受市场竞争程度、替代品、客户等因素的影响。定价与销售规模（市场占有率）同样是企业战略的表征指标之一。

但是，要注意的是，所谓议价能力的提升（降低）是针对同一企业而言。当一些企业通过预付账款（预收账款）来实现对上游或下游企业的控制，本身也是战略的组成部分。例如，苹果拥有较多现金流，为了使供应商能优先排期他们的产品，较多的预付账款只是为了实现对供应商的控制，并非意味着其本身议价能力较弱。当然，如果苹果对于供应商的议价能力有所增强，预付账款会相比以前年度有所下降。

所以，如果说在利用波特“五力”模型进行战略分析时，所有的竞争优势相对抽象、分散，那么体现在财务报表体系上的财务数据相对更加具体，易于分析。企业管理层可以通过历年财务数据（财务比率指标）的变动趋势来推定企业在行业竞争优势中可能出现的变化。但是这些变化的成因可能是企业共性的，也可能是企业个性的。例如前所述及白酒行业的不景气，导致白酒厂商整体议价能力下降，预收账款下降，这固然是行业因素的影响，但也有可能在某些情况下，由于企业自身产品质量问题，导致企业议价能力的降低。所以，还需对财务数据动因进行分析。

（三）财务报表透视企业战略示例——基于华谊公司的案例分析

由于财务报告体系是对战略实现的最终反映，所以财务报告的分析有

助于从财务维度对企业战略的实现程度进行透视。从财务维度透视战略的好处在于两方面：一方面，可以通过财务维度透视战略实现情况及效果，并为未来战略决策提供支撑信息；另一方面，可以总结现有财务报告体系维度的不足，建立基于战略管理的会计信息体系，在满足外部信息使用者需求的前提下，增进内部管理决策的支撑力度。

企业总体战略可以分为稳定型战略、增长型战略与收缩型战略三类。其中增长型战略又可以分为密集增长战略、一体化增长战略与多元化增长战略三类。本章以增长型战略为例，分析其在财务报表中的表现特征。

密集增长战略主要包括市场渗透、市场开发与产品开发战略。市场渗透主要是针对现有市场而言，通过加大市场宣传力度，增加现有客户的使用频次，吸引潜在客户，提高市场份额。在财务报告体系体现为“营业收入”客户维度增加了客户类别（拓展了“新客户”，同时由于市场宣传力度加大，“销售费用”出现增长趋势）。市场开发战略主要是指开发新市场，所以“营业收入”地区维度与销售渠道维度会增加新的类别（拓展了“新市场”与新“销售渠道”）。产品开发战略主要是由于竞争对手的压力，对新产品进行研发，所以“营业收入”产品维度会增加新的类别（拓展了“新产品”），同时相应的研发支出也会增加。

一体化增长战略主要包括水平一体化、后向一体化与前向一体化三类战略。企业要实现一体化增长战略，有两种路径，一是通过收购其他企业，表现为资产负债表上“长期股权投资”的增加；另一类路径是通过现金流控制其他企业，例如预付采购款，大批量采购、垫付经销商款等，表现为企业有充裕的货币资金。水平一体化战略主要是针对竞争对手而言，表现为对“竞争对手”的长期股权投资控制。后向一体化战略主要源于供应商讨价还价能力较强，只能通过收购或其他方式对供应商进行控制，从而表现为对供应商“长期股权投资”的增加。同时，成功的后向一体化战略会降低主营业务成本，提高存货周转率与产品毛利率。前向一体化战略主要源于销售渠道商谈判能力较强，所以企业通过收购或其他方式对销售渠道进行控制，从而表现为对销售渠道类型企业“长期股权投资”的增加。同时，企业亦可自建销售网络，可能表现为“固定资产”的增加。在

控制了销售渠道后，主营业务收入增加，销售费用增加，产品毛利率会有所提高。

多元化增长战略主要包括水平多元化、垂直多元化和同心多元化三类战略，企业采取多元化战略时，行业多处于成熟期，产品市场需求呈现饱和状态，而企业自身具有一定的资源、技术与资金优势。从资产负债表来看，存货种类增加，主营业务收入产品维度增加。在水平多元化时，产品维度主要向同一专业不同行业产品拓展；在垂直多元化时，产品维度主要向上下游产品拓展；在同心多元化战略下，产品维度主要向中心产品周围产品拓展。

尽管在前文分析中，逐一列举了各项战略。但实际上企业在实际运营过程中，往往会综合运用各种战略以获取竞争优势。从财务报告数据来看，华谊兄弟整体战略为增长型战略，具体体现为三方面特点：将境外市场开发纳入整体战略布局；前向一体化增长战略已初见成效；同心多元化增长战略是未来战略发展方向。

1. 境外市场开发战略已纳入华谊整体战略布局

华谊兄弟已将市场开拓至境外，但如表 1-2 所示，从近年财务数据来看，境外收入在整体收入中所占比重较小，尤其是从 2013 年度和 2014 年度来看，较 2012 年度呈现下降趋势。所以尽管华谊兄弟已布局海外，但进展似乎并不顺利^①。

表 1-2 华谊兄弟 2011 ~ 2014 年境内外收入比较 单位：元

项目	2011 年	2012 年	2013 年	2014 年
主营业务收入	889 485 377.91	1 383 700 576.95	1 988 353 558.54	2 180 323 671.41
主营业务收入——国内	860 194 560.05	1 307 195 201.59	1 952 957 479.29	2 127 217 708.22
主营业务收入——海外	29 290 817.86	76 505 375.36	35 396 079.25	53 105 963.19
海外收入所占比重 (%)	3.29	5.53	1.78	2.44

① 本部分数据来自华谊兄弟 2011 ~ 2014 年年度报告，载于巨潮资讯网站。

进一步对境内境外收入分地区分析，如表 1-3 所示。从表 1-3 中可以看出，2014 年度北美地区与南美地区、中东地区收入增长较快，但从毛利率来看，与 2014 年度国内综合毛利率 62.15% 相比，境外的毛利率不甚理想。所以，华谊兄弟境外战略布局已初步完成，但盈利能力尚有待提升。

表 1-3 2014 年度境外分地区收入分析

主营业务分地区	主营业务收入 (元)	主营业务成本 (元)	毛利率 (%)	营业收入比上年增减 (%)	营业成本比上年增减 (%)	毛利率比上年同期增减 (%)
北美地区	7 301 530.69	3 742 256.95	48.75	1 888.33	976.62	43.41
亚太地区	10 240 517.54	10 071 554.37	1.65	-61.37	-30.18	-43.94
南美地区	17 109 252.30	12 846 748.62	24.91	86 558.26	68 642.86	19.57
欧洲地区	1 088 207.36	3 401 169.39	-212.55	-45.55	79.80	-217.89
港澳台地区	13 294 366.09	20 355 520.55	-53.11	167.55	356.11	-63.29
中东地区	84 289.71	55 838.88	33.75	571.68	370.09	28.41
全球航空	3 987 799.50	9 634 154.30	-141.59	162.39	569.71	-146.93
小计	53 105 963.19	60 107 243.06	-13.18	50.03	166.01	-49.34

2. 前向一体化的增长战略已初见成效

影视剧业务是华谊兄弟的核心业务，包括制作、发行与放映三个主要环节，其中，放映是影视剧价值链实现盈利的最终环节，华谊兄弟的客户主要是电视台与电影院，如表 1-4 所示，2011~2013 年，前五名客户销售占比呈现上升趋势。所以，客户的议价能力较强。选择向电影业务下游拓展，可以提升盈利能力。从电影业务来看，华谊兄弟业务电影院收入呈现逐年上涨趋势，2013 年较 2011 年增长了将近四倍，可见前向一体化的战略还是相对成功的。尽管电影院的部分设备采取租赁方式运营，但影院的建设仍需大量的资本投入，所以固定资产规模 2013 年较 2011 年增长了将近三倍。

表 1-4

电影院收入及相关财务数据

单位：元

项目	2011 年	2012 年	2013 年
影院家数	6	13	15
主营业务收入——电影院	43 911 313.52	128 499 576.81	206 395 963.61
固定资产	117 378 103.42	272 795 803.85	316 594 061.41
前五名客户销售占比 (%)	29.09	39.59	47.38
前五名客户销售额	259 579 130.98	548 829 125.90	954 150 014.53

注：由于华谊兄弟公司 2014 年年报不再单独披露电影院收入，所以本表未列示 2014 年度数据。

3. 未来战略发展方向：同心多元化增长战略

华谊兄弟已将现有业务整合为影视娱乐、品牌授权及实景娱乐、互联网娱乐三个板块。品牌授权及实景娱乐、互联网娱乐均是在影视娱乐业务基础之上拓展的，影视娱乐积聚的品牌效应为品牌授权及实景娱乐、互联网娱乐提供了盈利能力基础。三个板块的收入及毛利率分别如表 1-5、表 1-6 所示。

表 1-5

主营业务收入——分板块

单位：元

项目	2011 年	2012 年	2013 年	2014 年
影视娱乐	839 338 192.13	1 352 218 726.26	1 948 942 438.12	1 201 181 142.58
品牌授权及实景娱乐	38 000 000.00	43 066 037.74	41 509 434.04	233 972 222.39
互联网娱乐	26 800 658.21	10 305 709.69	23 422 130.20	778 114 955.85

表 1-6

毛利率——分板块

单位：%

项目	2011 年	2012 年	2013 年	2014 年
影视娱乐	52.50	44.47	49.12	44.36
品牌授权及实景娱乐	100.00	100.00	100.00	100.00
互联网娱乐	92.31	94.59	92.38	74.00

从表 1-5 可以看出，2014 年度，尽管影视娱乐板块收入在公司中所

占比重仍然较大，但呈现显著下降趋势，而品牌授权及实景娱乐板块收入却呈现大幅增长趋势。这固然是源于影视娱乐板块由于制造周期的问题可能出现的年度不均衡，但确实也从另一方面证实了品牌授权及实景娱乐板块企业战略布局成果。从表 1-6 可以看出，品牌授权及实景娱乐、互联网娱乐板块的毛利率显著高于影视娱乐，这也是华谊同心多元增长战略的重要驱动因素。从未来公司发展来看，由于同心多元化增长战略能为公司带来更多盈利增长点，因而会成为公司未来坚持的战略方向。

二、现有财务报告体系反映战略的局限性

尽管前文对于财务报告体系的战略思维进行了简单论述，但是现有财务报告体系对于战略的反映是有一定局限性的。主要原因在于，财务报告体系是为了满足外部使用者决策需要及监管需求而存在的。财务报告体系所有的加工原则都是为了合理保证外部使用者决策目标需求。但是战略的制定与分析主要从企业内部管理决策的角度出发。外部使用者与内部使用者决策需求的不同，导致了现有财务报告体系反映战略的局限性。具体表现在以下四个方面。

（一）资产的战略价值不足

按照企业会计准则，资产是指企业过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。单就资产本身概念而言，资产的确认是有一定战略考虑的，是预期可以为企业带来经济利益的资源。但仍然存在下述问题：

1. 企业的诸多战略资源未被纳入资产范围之内

为了保证会计信息的可靠性与可比性，很多经济资源未被纳入企业资产范围之内。