

《全球管理会计原则》： 管理会计概念框架研究的新突破

彭宏超(副教授)

(黄淮学院经管系, 河南驻马店 463000)

【摘要】为加快管理会计在世界范围内的实践进程,提高管理会计的职业影响及地位,2014年10月英国皇家特许管理会计师协会(CIMA)与美国注册会计师协会(AICPA)联合发表了《全球管理会计原则》。本文从全球角度对管理会计基本原则、管理会计师能力框架、管理会计主要应用领域以及管理会计价值创造的途径进行了阐述,认为《全球管理会计原则》是管理会计理论研究的新突破,为管理会计实践以及管理会计职业化发展提供了指引。

【关键词】全球管理会计原则; 四项基本原则; 概念框架

一、引言

长期以来,管理会计实践一直缺乏与财务会计相似的原则框架作为指导,从而不利于管理会计在世界范围内按照高质量的标准来推进和实施。而当前全世界经济的融合发展及大数据时代的到来对管理会计应用提出了更高的要求,所以制定一套全球公认的高水平管理会计原则,对促进管理会计的有效实践具有重要的现实意义和理论价值。

为了加快管理会计在世界范围内的高水平应用,并帮助各种类型的组织建立高效的管理会计系统,英国皇家特许管理会计师公会(CIMA)与美国注册会计师协会(AICPA)于2014年10月联合发布了《全球管理会计原则》。《全球管理会计原则》经由五大洲和20国的CEO、CFO、学术机构以及政府监管部门的商讨及反馈而最终定稿。下面笔者主要以《全球管理会计原则》为主,拟对管理会计理论体系的新进展进行较为详细的分析。

二、《全球管理会计原则》简述

1. 内容简介。《全球管理会计原则》报告提出了以下内容:通过沟通提供有影响力的建议(影响力原则)、提供相关性的信息(相关性原则)、分析对价值的影响(价值量原则)、履行受托责任并取得相互信任(信任度原则)四项管理会计基本原则,并详细说明如何将这四项原则用于管理会计职能的14项主要活动中。它同时也可对管理会计职业人员在帮助组织规划、执行和修订战略时所需具备的核心能力要求方面提供指导。

2. 主要作用。正如财务会计概念框架能够指导财务会计实践,《全球管理会计原则》同样也能为管理会计的实际应用提供一般性指导。与财务会计不同,不同组织的管理会计实践各不相同。

英国皇家特许管理会计师公会和美国注册会计师协会联合发布的《全球管理会计原则》,可以帮助各类组织建立起高效的管理会计职能。《全球管理会计原则》的横空出世,填补了管理会计概念框架研究的空白,为全球管理会计的发展提供了三方面的指导:第一是“人”的问题,管理会计人员应当具备哪些素质;第二是管理会计“能够做什么”的问题,管理会计原则如何在实际中运用;第三是管理会计“如何做”的问题,管理会计如何通过高质量的决策提升组织绩效及价值。

3. 适用范围及意义。《全球管理会计原则》意欲在全球范围内运用,以帮助大小企业、公众机构或私人组织从日益膨胀的各类可获得信息中提取有价值的东西。它对那些关注公司业绩表现的公司高管、财务总监和董事会成员,以及投资者和其他相关利益者都相当有用。

《全球管理会计原则》的发布是管理会计发展史上的重大事件,它将为管理会计在动荡多变的市场环境中发现系统的应对策略,为有效决策找到依据,并促使企业考虑长期持续经营而非短期利润。企业只要贯彻好《全球管理会计原则》,管理层、利益相关者、投资人以及公众都将对企业行为更加信任。

三、《全球管理会计原则》报告内容的具体分析

《全球管理会计原则》报告主要包括7个部分,主要有:引言、全球管理会计基本原则、如何应用全球管理会计基本原则、基本原则在业绩管理中的应用、基本原则在14个主要实践领域中的应用、最新修订及相关事项、术语汇编。它们分别构成了管理会计理论体系的几项内容:管理会计的目标、管理会计四项基本原则、以四项基本原则为基础的管理会计应用指引(含业绩管理及其他14个实践应用领域)、管理会计基本概念体系(术语汇编)。

(一)《全球管理会计原则》的目标

《全球管理会计原则》之目的在于为公司总经理、财务总监和董事会成员在确立和改进他们的管理会计体系方面提供支持。这可以帮助他们高效率 and 卓有成效地满足组织的需求。《全球管理会计原则》能帮助组织更好地进行决策,对其所面临的风险作出适当的反应,并对其所创造的价值进行保值。其目的在于:①列出能够代表管理会计的基本价值和品质;②加深人们对管理会计职业的理解;③提高人们对管理会计在组织中发挥重要作用的认识;④使这种作用可以被最大限度地利用;⑤使管理会计的潜能得以发掘。

管理会计以高质量的决策为中心,将最相关的信息与相关分析放在最显著的位置,用于价值的创造和保值。管理会计的使命在于帮助组织更好地进行决策,对其所面临的风险作出适当的反应,并对其所创造的价值进行保值。这是财务会计完成不了的任务,也是管理会计要实现的目标。

(二)《全球管理会计原则》的四项基本原则

1. 相关性原则。相关性原则是指及时地让决策者获得相关的信息。管理会计让决策者在需要时可以获得相关信息。该原则可以在如何确认过去、现在和未来的信息方面提供指导意见,包括来自于内部和外部渠道、财务和非财务的数据。

“提供相关性的信息”原则涉及信息的识别、收集、确认、准备和存储,收集制定战略和执行战术所需要的各类信息。此项原则要取得三项平衡:与过去、现在和未来相关的信息的平衡;内部和外部信息的平衡;财务和非财务信息(包括环境和社会问题)的平衡。相关性信息的三个标准是:信息是能够获得的最好的;信息是可靠的和可掌握的;信息是有前后关系的。

2. 影响力原则。影响力原则是指通过沟通提供有影响力的建议。管理会计始于沟通,止于沟通。设计该原则在于帮助组织之间消除隔阂,鼓励组织成员全方位思考,使决策更完善。通过沟通可以提供有影响力的建议,通过沟通可以获取有价值的信息,从而提高各阶段的决策能力,促进组织对战略做出更好的决策,并全方位执行。

3. 价值量原则。该原则主要是分析对价值的影响。管理会计将组织战略与其商业模式联结起来,该原则有助于组织模拟各类不同场景,借以了解它们对价值的创造与保值的影响。

价值量原则是指模拟不同场景,弄清投入和产出之间的因果关系,分析其对价值的影响。本原则侧重于研究管理会计和商业模式之间的互动关系,要求透彻地理解商业模式及更大范围的宏观经济环境。它涉及以下内容:按价值创造的路径进行分析、评估机会、重视风险、发掘成本及机会所带来的价值创造的潜力。

4. 信任度原则。该原则是指履行受托责任,并取得相互信任。富有责任感与详尽调查可以让决策过程更为客观。当股东在短期商业利益和长期价值之间取得平衡时,可以提升可靠性与信任度。管理会计要履行受托责任,取得相互信任。要积极地维护各种关系,使组织的金融和非金融资产、声誉和价值得到保护。本原则包括关注潜在的利益冲突,不要把个人或短期的利益考虑放在组织或相关利益者的长期利益之前。

上述四项基本原则是《全球管理会计原则》的灵魂,管理会计人员必须准确、全面地把握并领会。四项基本原则是应用指引的准绳,在以下的业绩管理及14个实践应用领域都以“四项基本原则”为基础性指导。

(三)基于四项基本原则的管理会计应用

1. 四项基本原则在“管理会计人员能力”中的应用。《全球管理会计原则》设计了全球管理会计师胜任能力框架。该框架包括四个部分,分别是:第一是技术技能,如簿记、理财技能等;第二是经营技能,是指在不同经营情景下充分运用技术技能的水平;第三是感召力,指在组织中能影响他人决策的能力;第四是领导力,如激励、沟通等。每个领域又包括一系列的资格要求,按四个层级的熟练水平来加以定义:基础水平、中级水平、优秀水平和专家水平。每层次的资格要求又制定了一整套用于帮助职业发展的技能。

四项基本原则在管理会计人员能力框架中起的指导作用是:“相关性原则”要求管理会计人员具备技术与经营技能;“影响力原则”要求管理会计人员具备影响能力与领导能力;“价值量原则”要求管理会计人员具备经营技能并具有影响力;“信任度原则”要求管理会计人员同时具备上述四个方面的能力(技术技能、经营技能、感召力、领导力),以维护组织资源的责任机制。

总之,新经济环境下的管理会计人员按照《全球管理会计原则》,不仅要具备会计财务等硬技能,还应具备领导、沟通等软实力。管理会计人员应该以终身学习和职业持续发展为目标。他们必须是客观的、遵守伦理道德的,同时还要关心公众利益。管理会计人员必须以客户为重,尽力维护确保企业顺利运营的关系网。他们同时还必须了解全球宏观经济环境,以便于评估与各类组织具有相关性的信息。

2. 四项基本原则在“业绩管理”中的应用。《全球管理会计原则》具体介绍了四项基本原则在业绩管理的战略、计划、实施、复核与修订阶段中的运用。

第一阶段,业绩管理的战略阶段。“相关性原则”要求战略要考虑外部环境,包括竞争、经济和法律法规环境;“影响力原则”要求向重要相关利益人沟通战略意图;“价值量原则”要求考虑商业模式是否具有竞争力;“信任度原则”要求考虑相关利益人的诉求。

第二阶段,业绩管理的计划阶段。“相关性原则”要求收集计划制定的基础数据;“影响力原则”要求与相关利益人沟通行动方案;“价值量原则”要求对计划的不同方案进行优先排序,合理分配资源;“信任度原则”要看员工和商业伙伴是否知晓各自对经营计划的责任。

第三阶段,业绩管理的实施阶段。“相关性原则”要求建立管理信息系统以实施计划;“影响力原则”要求向相关利益人报告行动结果;“价值量原则”要求方案的实施协调统一且具有系统性;“信任度原则”要求及时向相关利益人通报违规行为。

第四阶段,战略的复核与修订阶段。“相关性原则”要求提供差异分析报告以改进方案;“影响力原则”要求向相关利益人报告审查结果;“价值量原则”要求利用审查结果持续改进经营模式,方案的实施要求协调统一且具有系统性;“信任度原则”要求考察员工是否积极取得反馈意见,是否保留并记录审计工作以供检查,个人业绩目标是否盯准长期价值创造而不是短期成果。

3. 四项基本原则在14项主要实践领域中的应用。以管理会计的相关性原则、影响力原则、价值量原则、信任度原则为依据,《全球管理会计原则》具体给出了在其14个重点实践领域的管理会计应用指南。这14个领域分别是:成本改造与管理;外部报告;财务战略;内部控制;投资评估;管理与预算控制;定价、折扣与产品决策;项目管理;守法与合规;资源管理;风险管理;战略性税收管理;司库与现金管理;内部审计。

笔者认为,应以“四项基本原则”为基础实施14项管理会计关键活动,并把四项基本原则作为“应当做什么”以及“做到什么程度”的评价标准。以“财务战略”活动为例,“相关性原则”要求:管理会计应当能够提供财务战略的基本信息,以满足决策需要;“影响力原则”要求:提供的财务战略信息能对决策产生良好影响;“价值量原则”要求:财务战略信息可用来分析价值链上的增值活动,并能确定财务活动对企业价值的效果;“信任度原则”要求:以财务战略为基础的业绩评价可以强化责任考核的公平性,能够促进企业内部的相互信任。

4. 管理会计实践成功的关键因素。以下三个关键因素可以卓有成效地提高《全球管理会计原则》的应用水平:第一,了解需求。坚信管理会计能够帮助组织不断获得成功,而每个原则的应用就是管理会计能够为组织作出贡献的能力之所在。第二,工具和技术。在原则的实际应用上,人们需要使用合适的工具和技术。随着客观情况

的变化,这些工具和技术必须与时俱进,不断调整。第三,诊断。人力技能、原则、实践领域和业绩管理系统可以帮助组织评估其管理会计职能的有效性,明确其可改进之处。

(四)主要管理会计术语概念

《全球管理会计原则》的第7部分为“术语汇编”。它包含“成本动因、商业模式、成本改造与管理、管理会计、财务战略、全球管理会计原则、管理与预算控制、投资评价、内部控制、资源管理、风险管理、旅行托管责任、战略性税收管理、可持续性”等近40个重要的管理会计基本概念,可以视同管理会计的概念体系。

四、结论

《全球管理会计原则》是管理会计理论体系研究的新进展,从一个与财务会计概念框架不同的角度,通过周密的调查与研究,构筑了包括管理会计目标、管理会计的定义、管理会计基本原则、管理会计概念体系在内的新框架。同时还以四项基本原则为准绳,构筑了管理会计新的应用体系。

管理会计目标是基础理论体系的重心,也是整个理论框架的核心。四项基本原则(相关性原则、影响力原则、价值量原则、信任度原则)是基础理论体系的基础,它与管理会计目标紧密联系,支撑着管理会计的目标,并体现在管理会计的定义中。管理会计定义体现了四项基本原则,并和目标相联系。管理会计术语是对管理会计常用重要概念的一个统一及规范,在理论框架中重要概念应保持一致。

《全球管理会计原则》是管理会计理论体系研究及建设的新突破,我国应对其合理成果进行借鉴并消化,以指导我国的管理会计理论体系建设、管理会计人才培养及管理会计应用实践。同时应尽快建立起中国特色的“管理会计体系”,从而提高我国企业在新形势下的管理会计的决策能力,推动我国企业的转型及持续发展。

主要参考文献

CIMA,AICPA.Global Management Accounting Principles,2014(10).

CIMA,AICPA. Executive Summary——Global Management Accounting Principles,2014(10).

CIMA,AICPA. Diagnostic Checklist——Global Management Accounting Principles,2014(10).

【基金项目】2014年度河南省高等学校“专业综合改革试点”项目“黄淮学院会计学专业综合改革试点”