

基于业财融合的管理控制系统重构

张先治^{1,2}, 李俊辉¹, 贾兴飞²

(1. 东北财经大学 会计学院, 辽宁 大连 116025; 2. 大连民族大学 国际商学院, 辽宁 大连 116650)

摘要: 本文针对当前业财融合研究中的热点问题, 即业财融合的内涵、种类、本质和系统构建问题进行了深入的探讨。笔者在界定“业”“财”“会”内涵的基础上, 分别论述了业财融合、业会融合、财会融合和业财融合四类融合的特点; 指出了业财融合的目的是实现价值管理与非价值管理的统一, 业财融合的本质是保证企业整体目标实现的管理控制系统; 重构了基于业财融合的管理控制系统, 包括组织结构系统、信息沟通要素系统、控制目标分解系统、过程控制系统和评价激励系统。本文对创新和完善业财融合理论和管理控制理论, 指导企业建立业财融合的管理控制系统具有重要价值。

关键词: 业财融合; 业财融合; 管理控制系统

中图分类号: F275 **文献标识码:** A **文章编号:** 1000-176X(2024)01-0023-10

一、引言

在新经济和新技术背景下, 业财融合问题已成为当前财会研究中的热点问题。其实, 企业各项业务活动、财务活动和会计活动本身就是在企业总体目标指引下的有机整体, 是不可分离的。然而在现实中, 由于企业各项活动的管理在组织体制和信息沟通等方面存在的问题, 往往造成企业业务、财务与会计的不协同, 影响企业高质量发展和总体目标的实现。随着数字经济和智能技术的发展, 企业组织结构和各项活动的信息融合及沟通方式都有了新的变化, 因而学术界和实务界也对企业的业财融合进行了新的探索。特别是学术界近期探讨企业业财融合的成果比较多。例如, 有的研究业财融合的内涵问题^[1-3]; 有的研究业财融合的本质问题^[3-5]; 有的研究业财融合背景下存在的问题^[1, 6-7]; 有的研究业财融合视角下的问题^[8-9]; 有的研究业财融合模式下的问题^[10-11]; 有的研究业财融合实现路径问题^[12-13]。

已有研究在探索业财融合影响因素和经济后果等方面作出了一定的贡献。但目前至少还存在以下三个值得进一步研究的问题: 第一, 人们在讨论业财融合时, 对业财融合的内涵界定仍有分

收稿日期: 2023-08-10

基金项目: 国家社会科学基金重点项目“双重成本约束下企业集团管理控制模式选择机理及方法研究”(19AGL014); 大连民族大学专项课题“铸牢中华民族共同体意识融入课程思政: 框架构建、制度设计与实施机制”(0702/120528)

作者简介: 张先治(1957-), 男, 辽宁大连人, 教授, 博士, 博士生导师, 主要从事公司理财、会计报告应用和管理控制研究。E-mail: zxz@dufe.edu.cn

李俊辉(1990-), 男, 吉林白山人, 博士研究生, 主要从事管理控制和财务管理研究。E-mail: lijunhui198911@163.com

贾兴飞(1986-), 男, 山东济宁人, 副教授, 博士, 主要从事会计准则和管理控制研究。E-mail: jiaxingfei1206@163.com

歧, 包括对“业”“财”的理解各不相同。特别是在对“财”的理解方面, 往往将财务和会计合而为一, 忽视了会计的独立性及在业财融合中的作用。在基本内涵界定存在分歧下讨论问题, 最后的结论或观点存在差异是必然的。第二, 对业财融合本质认识不同。业财融合到底是会计信息系统问题还是财务价值创造系统问题, 或者是组织管理系统问题, 不同的学者站在不同的学科领域研究这个问题, 尽管对各自学科的完善与发展都具有一定价值, 但如何在业财融合本质上达成共识才是解决问题的关键。第三, 业财融合的实现方式不同。人们对业财融合本质的认识不同, 因而基于不同的业财融合本质构建的业财融合的系统也不同, 有的试图通过管理会计系统实现业财融合, 有的探讨通过财务管理系统实现业财融合, 有的则通过完善组织系统实现业财融合。本文正是基于当前业财融合研究中存在的问题, 第一, 探讨和界定业财融合的内涵, 突出会计在业财融合中的地位及作用。第二, 基于企业高质量发展的视角深入研究业财融合的本质。第三, 重构基于业财融合信息共享的企业管理控制系统。

本文的主要观点和理论贡献体现在: 第一, 业财融合的目的是实现价值管理与非价值管理的统一, 是技术效率与经济效率的统一。第二, 业财融合是业财融合、业会融合和财会融合的统一。第三, 业财融合的本质是企业管理控制系统, 业务管控是根本, 财务管控是目标, 会计管控是基础。第四, 重构基于业财融合的企业管理控制要素系统, 关键在于环境要素系统中的组织结构系统重构和信息沟通要素系统重构。第五, 重构基于业财融合的管理控制程序系统, 关键在于控制目标分解系统重构、控制过程系统重构和评价激励系统重构。

二、业财融合的内涵、种类和本质

(一) “业”“财”“会”的内涵

关于业财融合的内涵众说纷纭。其实关键问题是对“业”“财”内涵的界定不同。对“业”的界定, 有的将业务活动界定为供产销活动; 有的认为, 业务活动除包括供产销活动, 还应包括筹资活动、投资活动和分配活动; 有的认为, 业务活动是除“财”之外的所有活动。对“财”的界定, 有的将“财”理解为财务, 有的将“财”理解为会计, 有的将“财”理解为财会。例如, 王斌^[3]认为, 业务和财务是一枚硬币的两面, 业务经营构成组织运营的总体框架, 涉及组织战略、商业模式和经营计划, 以及由此引领下的“市场调研—产品研发与设计—要素采购—生产制造—产品销售—售后服务”等价值链各运营环节, 广义的财务管理体系总是伴随着业务经营而同步发挥作用的, 包括财务战略、投融资安排、现金流计划与控制、信息提供与决策支持和风险管理等。王亚星和李心合^[2]认为, 业财融合有广义和狭义之分, 狭义的业财融合是业务与财务管理的融合, 广义的业财融合除包括狭义的业财融合, 还包括业会融合。“业务”一词可以解释为: 企业的交易或事项中属于直接体现事权和主要目的的那部分。汤谷良和夏怡斐^[5]认为, 业财融合概念上偏离财务会计和审计学这两个专业较大。而业财融合尽管凸显了“财”, 但这里的“财”主要指的是财务、会计类相关决策信息, 而非特指财务学。

之所以学术研究对业财融合内涵中的“业”“财”界定出现分歧, 实质上是对业财融合理论基础的认知偏差所致。业财融合的理论基础应是企业经济活动中的价值管理(货币计量)与非价值管理(非货币计量)协同或融合问题。业财融合的目的是实现价值管理与非价值管理的统一。这里所谓“财”的内涵应体现价值管理, 它是财务活动与货币计量会计的有机结合, 是会计与财务的融合体, 离开会计信息系统的财务活动则无法体现价值管理。“业”的内涵则是体现非价值管理(业务管理)。任何一项经济活动都可以体现为价值管理和业务管理两个方面, 价值管理的目标是追求经济效率, 业务管理的目标是追求技术效率。技术效率是指以实物量表示的产出与投入之间的比率; 经济效率则是以价值量表示的产出与投入的比率, 或者说是在技术效率的基础上, 进一步以货币计量单位得出的产出与投入的结果。业财融合追求技术效率与经济效率的统

一。“业”“财”“会”内涵的界定，应以业务、会计和价值的关系产生的价值管理与非价值管理为理论基础。

关于“业”的内涵，企业各项业务活动都应包括在“业”的内涵之中。企业的业务活动至少包括采购业务、生产业务、销售业务、筹资业务、投资业务、分配业务和人力资源业务等。需要说明的是，可能人们会对筹资业务、投资业务和分配业务到底是“业”还是“财”产生疑问，但正如前文所述的业财融合实际上是强调价值管理与非价值管理的融合，筹资活动、投资活动和分配活动中都涉及非价值管理的业务问题，它们与企业其他业务活动也是紧密相连的。当然，不同企业类型的主要或主营业务分类是不同的。如生产企业以供产销业务为主；商业企业以供销业务为主；金融企业以负债（存款或储蓄）业务、资产（贷款或投资）业务和中间（服务收费）业务为主。无论何种业务，企业业务活动管理的目标是组织业务活动，提升技术效率。

关于“财”的内涵，从价值管理或货币计量角度看，实际上可包括财务管理和会计。在财务学科与会计学科不区分“大财务”“大会计”的背景下，以“财”的内涵与“业”的内涵相关性研究业财融合问题可以解决价值管理与非价值管理的协同问题，实现业财融合的目标。但是，在当前财务学科与会计学科划分比较清晰的背景下，财务管理与会计的本质、目标等各不相同，财务与业务的关系，会计与业务的关系也不相同。因此，“财”的内涵与“会”的内涵是不同的，要研究业财融合问题，有必要首先界定“财”“会”的内涵，这样才能更好地解决业财融合问题。本文“财”的内涵是指财务管理或基于价值的管理，即组织财务活动，具体包括筹资活动、投资活动和分配活动；处理财务关系，实现财务目标，具体包括合理配置有效使用财务资源，提升财务效率（经济效率），实现资本增值。

“会”的内涵是由会计的本质决定的。在财务学科与会计学科分立背景下，会计的本质是以货币计量反映的信息系统，这个会计信息系统全面反映各项经济活动的价值信息，既包括采购、生产、销售活动的成本、收入等信息，也包括筹资活动、投资活动和分配活动的财务状况、资产状况等价值信息。这些会计信息通过会计报告的形式应用于外部信息使用者（财务会计报告）和内部信息使用者（管理会计报告），服务于企业决策。会计信息系统在业财融合中具有十分重要的地位和作用，是连接业务管理与财务管理的桥梁，离开会计信息系统的有效沟通，就很难实现业务与财务的融合。

（二）业财融合的种类

基于上述分析，本文对业财融合、业会融合、财会融合和业财会融合进行分析。

1.业财融合

业财融合，实质上就是在企业的经营活动中将业务的技术效率与财务的经济效率有机结合起来。企业的经营活动可分为生产经营、商品经营、资产经营和资本经营。生产经营中的业财融合，就是将生产业务中产量、材料消耗量和人工消耗量等与相应消耗的价格相匹配，使一定生产量的生产成本最小化。商品经营中的业财融合，就是将供产销业务中投入量和产出量与其相应的成本和收益相匹配，使一定投入量的产出最大化或利润最大化。资产经营中的业财融合，就是在商品经营业财融合的基础上，进一步将供产销业务与投资（资产组合）业务相融合，以提高资产配置与使用中的技术效率和经济效率。资本经营中的业财融合，就是在资产经营业财融合的基础上，将供产销业务、资产配置和使用效率、资本配置和使用效率三者相融合，全面提升企业各环节的技术效率和经济效率，实现价值创造和资本增值。

2.业会融合

业会融合，从形式上应该比较成熟。企业各项业务活动的发生，都会通过会计确认、计量、记录和报告反映到各种会计报表上。从财务会计报表看，利润表反映企业经营成果，而经营成果的实现则取决于经营活动的业务状况，如通过营业收入反映企业销售业务状况，通过营业成本反

映生产业务消耗状况, 通过营业利润反映企业经营业务利润成果和投资业务收益成果; 现金流量表中的经营现金流量, 通过经营现金流入量反映企业经营活动销售业务的现金收入状况, 通过经营现金流出量反映企业采购业务、劳务和工资业务的现金支出状况; 资产负债表中的资产表及附注, 通过固定资产规模及结构、存货规模及结构反映企业的经营规模和采购、生产、销售状况。从管理会计报表看, 各类收入报表、成本报表、资产明细表和利润明细表等, 都可体现出业务与会计的融合。特别是管理会计报表可根据企业经营活动各项业务的特点和管理要求, 形成生产经营会计报表、商品经营会计报表、资产经营会计报表和资本经营会计报表等^{[14] 305}。应该指出, 业务与会计融合的真正目的, 是会计信息要充分、及时地反映业务活动并为业务决策及控制提供依据。从这个角度看, 业务与会计融合, 需要基于业务活动的需要对财务会计报表和管理会计报表进行完善与创新。

3. 财会融合

财会融合取决于财务与会计关系的界定。在明确“财”“会”内涵的基础上, 财会融合主要体现在会计报表如何全面反映财务活动和财务关系方面。企业的筹资活动可分别体现在资产负债表的右边、所有者权益变动表和现金流量表的筹资活动现金流量中。企业的投资活动可分别体现在资产负债表的左边和现金流量表的投资活动现金流量中。企业的分配活动可分别体现在资产负债表的所有者权益部分、所有者权益变动表和现金流量表的分配活动现金流量中。企业的财务资源配置和使用效率或收益可体现在利润表和相关管理会计报表中。可见, 在财务与会计融合中, 为了实现组织财务活动、处理财务关系和提升财务效率的目标, 一方面, 会计报表体系的结构需要完善与创新; 另一方面, 基于会计的财务管理理论和方法也同样需要完善与创新。

4. 业财会融合

业财会融合, 就是将企业经营业务活动、企业财务效率与会计报表信息三者有机结合起来。一是基于会计报表信息, 以提升财务效率为目标, 组织(决策与控制)好企业各项经营业务活动。二是以财务效率目标为导向, 为有效组织(决策与控制)企业各项经营业务活动, 完善与创新会计报表体系。三是以组织(决策与控制)企业各项经营业务活动为根本, 以会计报表信息为基础, 保证财务效率目标的实现。表1可简要地反映业财会融合的基本逻辑机理。

表1 业财会融合的基本逻辑机理

经营业务活动	财务效率目标	会计报表信息
生产经营	产值成本率	现金流量表和管理会计报表
商品经营	营业利润率	利润表、现金流量表和管理会计报表
资产经营	总资产报酬率	资产负债表、利润表、现金流量表和管理会计报表
资本经营	净资产收益率	所有者权益变动表、资产负债表、利润表、现金流量表和管理会计报表

(三) 业财会融合的本质

业财会融合的本质, 取决于业财会融合的内涵及“业”“财”“会”在融合中的地位。有学者认为, 业财融合的本质是管理会计范畴的命题。例如, 汤谷良和夏怡斐^[5]认为, 业财融合是一个管理会计命题, 业财融合是一个信息系统, 强调战略决策、商业模式和业务经营信息的供给。这些信息必须能够揭示不同活动之间的业务逻辑, 原因在于业财融合是管理会计范畴的命题, 管理会计提供决策有用的财务和非财务信息。因此, 业财融合为企业内部决策和评价提供信息支持。有学者认为, 业财融合的本质是财务管理范畴的命题。例如, 王斌^[3]认为, 业财融合并非针对管理会计, 从广义的财务管理看, 业财融合并不仅仅适用于管理会计, 它是会计信息生成和应用的基础, 是财务管理特别是日常现金流量管理的基础。业务经营牵引财务发展, 财务发展支撑业务经营, 组织运行中的业财融合是业务融入财务和财务融入业务的双向过程。财务管理是组

织管理体系的核心,业财融合是组织的一种天然属性和必然要求。没有业务经营就没有财务管理,没有财务管理也谈不上业务经营的经济有效。有学者认为,业财融合的本质是基于业务管理创造价值。例如,谢志华等^[4]认为,业财融合本质上是业务必须要创造价值,但由于企业内部的财务部门和会计部门与各类业务部门的职能分工,产生业财在组织上和信息上的分离,进而导致业务与价值创造和实现之间的关系被分割。在商品经济或市场经济条件下业财必须融合,也就是业务必须要创造和实现价值。

站在不同学科角度研究业财会融合问题,如果出发点和落脚点都站在本学科角度,这些观点都是没有问题的。因为在业财会融合过程中,“业”“财”“会”自身都有着重要的地位与作用,业务是根本,财务是目标,会计是基础。没有业务的健康发展,就不会有财务目标的实现。离开财务目标,业务的增加可能没有价值。缺少相关可靠的会计信息,业务决策与控制及财务决策与控制也将失效。可见,离开哪一个都无法实现业财会融合的根本目的。那么,业财会融合的本质到底是什么?如何才能真正实现业财会的有机融合?

实质上,无论将业财会融合看作是管理会计观、财务管理观还是业务价值观,都没有否认会计信息系统、财务管理系统和业务创造价值系统在业财会融合中的存在和作用。那么是否存在一个站在企业整体经营管理高度的系统能将三者有机地融合为一体,或更加体现业财会融合的本质要求呢?企业的高质量发展、科学的经营决策和管理控制是关键。特别是在企业目标既定的情况下,如何通过管理控制系统保证企业战略目标和个体经营目标的实现,是企业高质量发展的本质要求,这也正是业财会融合的本质所在。企业战略目标是价值创造和价值实现(资本增值),而企业战略目标是由各项经营业务目标,再辅以会计(货币计量)信息所形成的各个财务目标或价值目标构成的。企业管理控制系统正是企业经营管理者基于信息系统保证各项业务目标和财务目标实现的系统。因此,企业要搞好业财会融合,必须将“业”“财”“会”融合到管理控制系统中,全面重构基于业财会融合的企业管理控制系统,包括企业管理控制要素系统重构和企业管理控制程序系统重构。

三、重构基于业财会融合的企业管理控制系统

企业管理控制系统是指企业管理者领导各经营业务单位和职能部门的全体成员以保证企业战略目标实现的系统。这个系统本质就是通过管理者的组织、指挥、协调与控制达到业财会融合,保证企业价值管理与业务管理的统一,最终实现企业价值创造和价值实现战略目标。而要实现这一目标,需要基于业财会融合理念对管理控制要素系统和管理控制程序系统进行重构。

(一) 基于业财会融合的企业管理控制要素系统

有关企业管理控制要素的讨论,包括四要素说、五要素说、八要素说和十要素说。Anthony和Govindarajan^[15]的四要素说认为,管理控制要素包括计量、评估、执行和沟通。五要素说认为,管理控制要素包括控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通和监督控制。八要素说认为,管理控制要素包括内部环境、目标设定、事项识别、风险评估、风险应对、控制活动、信息与沟通和监督控制。张先治等^[14]¹⁶⁵的十要素说认为,管理控制要素包括控制环境、控制变量、控制标准、信息报告、执行评估、纠正偏差、业绩评价、激励机制、沟通交流和监督控制。其实,不同的要素说往往是由于对要素的分解程度不同引起的。从大的要素类别看,管理控制系统要素主要可分为环境要素、控制过程要素和信息沟通三大类。由于管理控制程序系统与控制过程要素相关,将在后文中论述。本部分主要对环境要素系统中的组织结构系统和信息沟通要素系统进行重构^[16]。

1. 组织结构系统重构

企业的管理控制环境涉及战略选择、组织结构、员工素质和企业文化等方面。从业财会融合

的视角看, 虽然战略选择和员工素质都会给业财会融合带来一定影响, 但最关键的要素还是企业组织结构问题。目前业财会融合存在的主要问题也正是组织结构及职责分工引起的“业”“财”“会”的分割。无论是职能制、事业部制, 还是控股制组织结构, 各级组织部门的职能往往都是以垂直管理为主, 横向组织协调不够。例如, 从企业组织结构看, 财务和会计往往设置在同一部门, 即财务部下设置会计和财务两个分支机构, 这在组织结构上似乎做到了财会融合。但是, 在职能衔接上, 财务与会计的融合还远远不够。如何在财会组织融合的基础上, 做到财会职能融合是解决财会融合的关键。而关于财会部门与业务部门的融合则存在很严重的问题, 既存在组织上的脱节, 也存在职能上的脱节。业务部门某项业务状况并不能直接在财务部门的财务绩效上反映出来, 会计报告反映的整体业务状况信息与业务部门需要的具体业务决策信息也不匹配。

应该指出, 目前的业财会组织结构和职能分工是传统经济的产物, 在当前的数字经济和技术经济背景下, 基于业财会融合理念重构企业组织结构及职能划分既是必要的, 也是可行的。企业组织结构要素的重构就是要建立业财会融合的交叉网络组织结构, 使各个业务、财务和会计岗位不仅有属于自己的管理部门(如业务部门、财务部门和会计部门), 同时结合企业业务特点设置协调部门(采购协调部、生产协调部、销售协调部、资产协调部和劳资协调部等)。每一个岗位都同时接受业务、财务和会计三个部门的指挥或指导。表2为业财会融合的企业组织结构网络。

表2 业财会融合的企业组织结构网络

业务部门	财务部门	会计部门	协调部门
综合业务	综合财务 (筹资、投资、分配)	综合会计 (资金会计、总会计)	综合协调
采购业务	采购财务	采购会计	采购协调
生产业务	生产财务	生产会计	生产协调
销售业务	销售财务	销售会计	销售协调
资产业务	资产财务	资产会计	资产协调
劳资业务	劳资财务	劳资会计	劳资协调
∴	∴	∴	∴

业财会融合的交叉网络组织结构, 有利于促使和保证企业以业务为导向, 以财务为中心, 以会计为基础, 以价值创造为目标。以业务为导向, 就是在企业整体发展战略的基础上, 明确企业的产业和业务发展方向, 据此设置企业业务组织架构、业务板块和业务流程等。以财务为中心, 一方面, 指企业在战略规划和业务发展中要以财务优化配置为中心, 注重提升资源配置效率; 另一方面, 指在业务决策与控制中始终以财务效率为中心, 注重提升财务资源使用效率。以会计为基础, 就是发挥会计对业务活动和财务活动的信息反映功能, 为企业业务发展和财务决策提供相关可靠的信息。以价值创造为目标, 这是企业业财会融合的根本目标, 企业的一切活动, 包括业务活动、财务活动和会计活动的目的都是为了创造价值。

上述业财会融合的交叉网络组织结构是基于企业职能和业务管理活动进行设置的。根据这一设计理念和思路, 企业业财会融合的交叉网络组织结构还可以根据价值创造和价值实现管理的需要进行不同角度设置。例如, 可以设立小到班组的业财会融合组织, 大到整个集团的业财会融合组织; 可以按业务板块设立业财会融合组织, 也可以按业务流程设置业财会融合组织。

随着数字经济和共享经济的发展, 企业的组织变革已经不局限于企业内部, 以数字互联为基础的跨企业的价值共创共享平台管理体制已成为新时代组织管理体制创新和发展的方向。在这种组织形态和商业模式下, 核心企业的信息和利益相关者的信息都在网络平台得以共享, 整个网络组织的各种资源在更大范围内得以合理配置和使用, 可以减少资源闲置浪费, 提升各种资源的潜

在效率、规模效率、配置效率和管理效率,实现价值共创共享。企业价值共创共享平台管理体制,实际上是资金流、业务流和信息流在更大范围内的融合统一,是跨组织的业财融合。除了组织结构要素,环境要素中的员工素质和企业文化都应在基于企业战略选择的组织结构中重构,围绕业财融合理念,提升企业员工对业财融合的认知和积极性,打造团结协作的企业文化。

2.信息沟通要素系统重构

企业管理控制是指企业管理者领导企业员工以实现企业战略目标的过程,这个控制过程需要企业各个组织部门、全体员工和全业务流程的全方位协调。而这种全方位协调的基础和保证就是信息沟通机制的健全和完善。目前,业财融合中存在的问题在很大程度上也正是在信息沟通机制存在的问题:一是企业经营管理中的业务信息、财务信息、会计信息和统计信息等相互协同机制不健全。二是会计信息系统,特别是管理会计信息系统没有充分发挥作用。三是业务信息系统没有得到足够重视,缺乏业务信息报告机制。因此,健全和完善信息沟通机制,必须基于业财融合理念对信息沟通要素系统进行重构。

(1) 会计信息系统重构。会计信息系统因对外报告和对内报告形成了财务会计信息和管理会计信息两大系统。由于财务报告系统受外部会计准则和制度的约束,企业要重构会计信息系统,实际上是指重构管理会计信息系统。当然,管理会计信息系统是完全可以包括财务会计信息系统的信息的,因为对外报告的信息完全可以用于企业内部的会计信息需求。企业的经营管理活动实际上是由经营决策和管理控制两大系统构成,因而管理会计信息系统重构就是要建立经营决策管理会计(预测、决策会计)信息和管理控制会计(规划控制会计、责任会计)信息系统。而管理会计信息系统的载体就是管理会计报告。秉承业财融合理念,经营决策管理会计信息系统的构建,要以经营业务活动为对象,形成生产经营会计报告、商品经营会计报告、资产经营会计报告和资本经营会计报告信息系统,为各类经营业务决策提供会计信息;管理控制会计信息系统的构建,则以经营业务活动财务目标为对象,形成控制标准会计报告、差异控制会计报告、业绩评价会计报告和薪酬激励会计报告信息系统。这两大会计信息系统使企业经营业务、财务目标与会计信息有机结合起来,使会计信息要素能在管理控制系统中充分发挥作用。

(2) 业务信息系统重构。目前企业信息系统中,无论是会计信息系统还是管理信息系统,往往是反映价值信息的指标多、成体系、重视程度高,而反映业务活动的信息指标少、不成体系、重视程度不足。这在以财务管理为中心的现代企业制度下,由以价值增值为目标的考核机制为引导是可以理解的。应该指出,价值创造和价值实现的基础是业务,没有健全完善的业务信息系统,就很难经营好高质量的业务活动,也不会有持续的价值增值。例如,企业的产量指标、销售量指标、品种指标、价格指标、质量指标、技术指标、消耗指标、资产使用率指标、客户指标和供应商指标等,都是反映企业业务状况的重要信息,也是影响价值的关键信息。

因此,企业应当基于业财融合理念,根据企业经营业务系统,建立和完善业务信息指标体系,形成业务信息报告,以非价值量指标报告企业的业务状况和经营成果。结合上述会计信息系统重构,业务信息系统也可建立生产经营业务报告、商品经营业务报告、资产经营业务报告和资本经营业务报告信息系统。但由于各企业所处的行业不同,企业组织结构不同,业务的种类和内容是不同的,因而企业业务报告信息系统的具体指标要根据企业自身的情况进行确定。

3.业务、财务、会计和统计信息系统的协同

要做好企业信息沟通要素系统的重构,一是要做到各部门价值信息的共享与协同。二是要做到各部门业务信息的共享与协同。三是要做到整个企业各部门价值信息与业务信息的共享与协同。各职能管理部门和业务部门都要基于各自职责任务提供信息,包括业务信息、财务信息、会计信息和统计信息。需要特别强调的是,财务信息和统计信息在信息沟通要素系统的重要性。会计信息系统是反映企业经济活动状况和成果的基础信息,而企业的经营决策和管理控制的信息标

准则往往是基于会计信息和业务信息计算的财务信息, 财务效率等信息在企业各部门和环节协同中更加重要。统计信息既包括价值信息也包括非价值信息, 既包括宏观信息也包括微观信息, 是企业战略选择和实施中不可或缺的信息。因此, 信息沟通要素系统重构, 必须做好会计信息系统、财务信息系统、业务信息系统和统计信息系统的协同与共享。

信息系统的重构是信息沟通要素系统重构的重要内容, 而要真正发挥其在业财融合中的作用, 沟通是关键, 使各种信息系统在企业各经营业务单位和职能部门间及时沟通。而要做到这一点, 数字化、智能化是实现信息化的基础, 企业必须建立智能化的信息传递和沟通共享系统。

(二) 基于业财融合的企业管理控制程序系统

管理控制程序系统通常包括战略控制目标分解、控制标准制定、内部控制报告、经营业绩评价和管理者报酬五个步骤^[17], 也可以概括为事前的控制目标分解、事中的过程控制和事后的评价激励三个阶段。秉承业财融合理念, 本文从以上三个阶段进行管理控制程序系统的重构。

1. 事前的控制目标分解系统重构

在企业战略选择确定和企业组织结构重构背景下, 控制目标分解系统重构包括战略控制目标分解、经营业务控制目标分解、财务控制目标分解和会计控制目标分解。战略控制目标分解, 就是将企业的整体战略目标, 基于组织结构重构分解为各类组织战略和部门战略。经营业务控制目标分解, 则是在战略控制目标分解的基础上, 进一步分解各类组织和部门的经营业务控制目标。财务控制目标分解, 是从价值量角度将企业总价值目标分解到各类组织和部门的价值创造和价值实现环节。会计控制目标分解, 主要是从会计相关性和可靠性角度, 将会计信息控制目标分解到业务活动和财务活动的各个环节或项目。重构的控制目标分解系统的特点主要体现在以下三个方面: 一是以战略控制为导向, 以经营业务控制为根本, 以财务控制为目标, 以会计信息控制为基础。二是以企业各个组织和部门为主体的战略控制目标分解、经营业务控制目标分解、财务控制目标分解和会计控制目标分解的协调统一。三是业财融合理念下各类组织和部门的价值创造和价值实现的统一。

控制目标分解或控制目标指标体系建立还涉及业务指标、财务指标和会计指标的权重。无论是经营业务单位还是职能部门, 既要重视财务控制指标和会计控制指标, 又要重视业务控制指标, 不能用业务指标替代财务指标, 也不能用财务指标替代会计指标和业务指标。

2. 事中的过程控制系统重构

明确了企业的控制目标体系, 控制过程主要涉及控制标准制定、执行报告、差异分析和差异校正四个环节。基于业财融合的过程控制系统重构, 就是要保证各经营业务单位和职能部门在这四个环节中的协调一致, 即在业务活动、会计信息和财务绩效控制上协调一致。控制标准制定, 主要是基于企业战略目标, 参考行业标准和历史标准, 制定各经营业务环节控制标准。控制标准既包括以货币表现的财务预算标准, 也包括基于企业组织结构要素重构的各经营业务单位及环节的业务标准和技术标准。执行报告, 指各经营业务单位和职能部门的控制标准执行情况报告(或完成情况报告), 通常包括与控制指标和控制标准对应的会计信息报告(或价值报告)和业务信息报告。差异分析, 指将执行报告与控制标准相比较, 对各经营业务单位和职能部门产生的差异进行分析, 包括财务指标差异分析和业务指标差异分析, 明确有利差异和不利差异、主观差异和客观差异, 要注意财务指标差异分析中的会计确认和计量差异, 保证差异分析的准确性。差异校正, 主要对各经营业务单位和职能部门因主观因素产生的不利差异, 以及由于会计信息质量问题产生的差异进行及时纠偏, 以保证业务控制目标、财务控制目标和会计控制目标的实现。

3. 事后的评价激励系统重构

一个持续经营企业的管理控制系统必然是一个循环往复的系统。在一个循环过程中, 控制过程是关键, 控制过程好才能有好的控制结果。但是, 在多个循环过程中, 如何基于控制结果进行

评价激励,却是整体循环控制系统的关键。如果不能对一个过程控制结果进行正确的评价和激励,就会造成下一个控制过程的失效^[18]。因此,在控制目标分解系统和过程控制系统重构的基础上,也必须相应地完善评价激励系统。

评价激励系统重构的基本原则就是要实施各经营业务单位与职能部门的联动机制,将业财会的责任关联起来,一荣俱荣,一损俱损。改变过去按经营业务单位和职能部门独立作为责任单位进行评价激励的方式,以各经营业务为主线,形成经营业务单位与职能部门相结合的新型责任单位(类似于表2的横向关联)。某项经营业务业绩好,该责任单位(包括财务和会计部门及相关人员)受到奖励;某项经营业务业绩差,该责任单位(包括财务和会计部门及相关人员)受到处罚。这样可以将经营业务单位、财务部门和会计部门等职能部门的责任与利益完全连接起来。利益的关联必然引起各经营业务单位和职能部门对控制过程的重视,财务和会计等职能部门会时刻关注经营业务状况,经营业务单位也会及时掌握财务绩效等状况,真正实现业财融合的目标。

四、结 语

企业的业财融合是实现企业战略目标的本质要求,其必要性是不言而喻的。在传统经济和信息技术背景下,虽然在企业管理控制系统中也试图协调、控制业财会活动以保证企业目标的实现,但业财融合的程度或可行性是受到限制的,业财融合理论研究的广度与深度也必然受到影响。而当今的数字经济和技术经济为业财融合的可行性提供了必要的条件,为深入研究业财会融合问题提供了广阔的空间。本文正是基于这样的背景和条件,界定了“业”“财”“会”的内涵,解析了业财会融合的四种类型,探讨了业财会融合的本质,重构了基于业财会融合的管理控制系统。

参考文献:

- [1] 谢志华,高严,杨龙飞.新技术条件下的业财融合[J].财务与会计,2021(16):9-14.
- [2] 王亚星,李心合.重构“业财融合”的概念框架[J].会计研究,2020(7):15-22.
- [3] 王斌.论业财融合[J].财务研究,2018(3):3-9.
- [4] 谢志华,杨超,许诺.再论业财融合的本质及其实现形式[J].会计研究,2020(7):3-14.
- [5] 汤谷良,夏怡斐.企业“业财融合”的理论框架与实操要领[J].财务研究,2018(2):3-9.
- [6] 吕江华.业财融合背景下的财务转型[J].当代会计,2019(4):8-9.
- [7] 戴建宏.“互联网+”时代及业财融合背景下的管理会计框架构建探析[J].中国总会计师,2018(4):74-75.
- [8] 余永亮.基于业财融合视角的智能财务框架设计[J].财务与会计,2022(8):67-69.
- [9] 马贵兰.从业财融合视角看管理会计信息质量[J].财会月刊,2016(35):53-56.
- [10] 许晓平.业财融合模式下企业全面预算管理系统建设[J].财会学习,2022(20):50-52.
- [11] 张新举.业财融合模式下集团企业财务精细化管理的策略探讨[J].企业改革与管理,2021(18):161-162.
- [12] 徐琼.企业业财融合路径之探究[J].当代会计,2021(15):159-161.
- [13] 莫彬.基于大数据的企业业财融合路径研究[J].企业改革与管理,2019(24):166-168.
- [14] 张先治,等.中国特色管理控制理论创新与应用拓展[M].北京:中国财政经济出版社,2017.
- [15] ANTHONY R N, GOVINDARAJAN V. Management Control Systems[M]. Ninth Ed. New York: McGraw-Hill, 1998: 6-14.
- [16] 林钟高,徐虹.组织结构、信息体制与企业内部控制模式研究——基于知识共享理论的分析[J].会计与控制评论,2011(1):11-26.
- [17] 张先治.内部管理控制论[M].北京:中国财政经济出版社,2004:66-71.
- [18] 张金丹.以战略为导向的业绩管理机制与组织绩效研究——以P公司连锁品牌门店为例[J].会计与控制评论,2021(2):135-157.

Reconstruction of Management Control System Based on the Integration of Business, Finance and Accounting

ZHANG Xian-zhi^{1,2}, LI Jun-hui¹, JIA Xing-fei²

(1. School of Accountancy, Dongbei University of Finance and Economics, Dalian 116025, China;

2. International Business School, Dalian Minzu University, Dalian 116650, China)

Summary: With the development of new economy, new technology and the establishment of high-quality economic development goals in China, how to achieve high-quality development of enterprises has become a key issue to be solved urgently in theory and practice. This paper makes a deep discussion on the integration of business, finance and accounting.

Based on literature research, concept analysis and management control system theory, this paper adopts the basic method of normative research to analyze the problems existing in the practice of enterprise. On the basis of defining the connotation of business, finance and accounting, this paper discusses four types of integration, namely, business and finance integration, business and accounting integration, finance and accounting integration, as well as business, finance and accounting integration.

It is pointed out that the purpose of the integration is to realize the unification of value management and non-value management, and the essence of the integration is the management control system to ensure the realization of the overall goal of enterprises. The management control systems based on the integration is reconstructed, including the reconstruction of organizational structure system, information communication system, control target decomposition system, control process system, and evaluation and incentive system.

The main conclusions and innovations of this paper are as follows:

(1) The integration of business, finance and accounting is the unity of business management and value management, and the unity of technical efficiency and economic efficiency. (2) The integration of business, finance and accounting is the unification of four types of integration. (3) The essence of the integration is the enterprise management control systems, with business control as the oriented, financial control as the goal and accounting control as the foundation. (4) The key to reconstruct the management control element system based on the integration lies in the reconstruction of organizational structure system and information communication system. (5) The key to the reconstruction of the management control procedure system based on the integration is the reconstruction of the control objective system, the control process system and the evaluation and incentive system.

This paper has important theoretical value and practical significance for innovating and improving the theory of business, finance and accounting integration and management control theory, changing the thinking of policy makers in accounting, finance and business reform, guiding enterprises to establish management control system based on the integration of business, finance and accounting.

Key words: integration of business, finance and accounting; the integration of business and finance; management control system

(责任编辑: 尚培培)

[DOI]10.19654/j.cnki.cjwtyj.2024.01.003

[引用格式]张先治,李俊辉,贾兴飞. 基于业财融合的管理控制系统重构[J]. 财经问题研究, 2024(1): 23-32.