

联科观点：基于流程管理视角的会计观念转换与目标确立

广州市联科软件有限公司流程治理与集团管控研究院 汤四新

摘要：面对流程管理风暴，无论是会计流程改进、还是会计流程再造，都应首先建立会计流程管理观、从而明确会计流程管理的变革模式；明确会计环境中技术因素的地位与作用，明确信息技术、会计流程与会计事项的互动关系，从而建立会计流程管理目标。

关键词：会计流程管理观；会计环境技术观；会计事项流程观；会计流程管理目标

一、前言

“如果会计行业不按照 IT 技术重新塑造自己的话，它将有可能被推到一边，甚至被另一个行业——对提供信息、分析、鉴证服务有着更加创新视角的行业所代替”^[1]。“技术的真正力量并不是使原有的工作流程发挥更好的作用，不是使原有的工作流程实现自动化，而是促使企业做过去不能做、不敢做或做不成的工作”^[2]。“美国的会计组织尽管已经对会计的局限与弊端有了一定认识，但他们依然将各种改进会计的建议看作是对现有理论和实践的威胁。实际上，会计的真正危险是处在一个变化的世界中而力图保持不变”^[3]。由此窥之，虽然信息技术与流程管理为会计流程的改进提供了潜在可能与机遇，但找出一条真正行之有效的改进途径，仍然荆棘满地。然而，毋庸置疑的是，我们再也不能流连于仅仅采用计算机取代手工会计核算、满足于借助信息技术实现传统会计流程自动化；而应将信息技术、流程管理与广义会计学（含财务会计、管理会计和审计）^[4]进行全方位深度交叉研究；其中，深度表现在对现行广义会计理论的变革，而交叉则表现在多学科知识的综合运用。从而树立“会计信息化不仅仅是自动化，更应是持续改进”的正确观念，为财政部《关于全面推进我国会计信息化工作的指导意见》（2009）中有关建立会计信息化标准体系和实现会计信息化与经营管理信息化融合的研究提供理论依据。

“现在该是停止走老路的时候了。我们不应该往过时的流程里嵌入计算机系统，而应该抛弃旧流程，重新开始。我们应当“再造”业务：利用现代信息技术的力量，从根本上重新设计我们的业务流程，以显著提高绩效”^[5]。会计信息化的现状确有“新瓶装旧酒”之嫌，习惯于将 IT 技术嵌入传统会计流程，而会计处理流程基本维持不变，会计流程革新步履蹒跚。会计信息化的未来，不能仅仅

满足于利用 IT 技术提高效率、实现会计流程的自动化了；会计系统如果希望有戏剧性的改进，就必须在理念上作根本性的重新思考，在体系结构上作彻底性的重新设计。值得庆幸的是，流程管理已为会计信息化提供了可资借鉴的方法论、工具集和过程模型指导。

二、会计信息化不仅仅是自动化、更应是持续改进

（一）会计流程管理观

流程管理理论研究时间并不长，但近年来却因信息技术的加速应用而硕果见增。追溯当今国内外流程管理思想的演进历程，可划分为流程改进（Business Process Improvement, BPI）^[6]、流程再造（BPR）^[7]、流程管理（BPM）^[8]和流程治理（Business Process Governance, BPG）^[9]四大阶段。而企业变革的内在需求、经济发展的外在拉动、信息技术的成长推动、特别是价值链模型（Michael Porter, 1985）、价值网模型（Adam Brandenburger, 1996）的提出，协同商务及流程型组织的出现，促使企业将变革聚焦于流程，从管理、组织、技术、人员及环境上寻找流程绩效的改进空间^[10]。渐渐地流程管理已演变成思想、方法、技术、标准、工具和过程的统一体。信息技术对会计流程的真正价值，不仅是使原有流程发挥更好的作用，使流程实现自动化，更重要的是促使会计去做过去不能做的事。流程管理对会计流程的变革等级按变动大小可以分解为三类九级：标准化只是流程管理的起点，自动化充其量只能表示自动装置对人工的替代；持续改进表示重构，包含四级：集成、融合、调整和过程优化；体系结构的变革包含三级：体系再造、智能化和柔性化^①。其中，集成表示两个或多个串行流程合并成一个流程，共同进退；融合表示两个或多个并行流程合并成一个流程，共同进退；调整表示任意两个流程间顺序、结构发生调整；过程优化表示将流程管理与流程实例相分离，可以灵活调整流程及流程间的管理方式，表现出流程管理的过程优化，而每个流程的内涵保持不变。这些变革模式，展现了广阔的会计流程管理变革前景。

会计流程管理观，是指通过将流程管理方法论、工具集和过程模型等理念引入会计，促使组织在应对以信息技术为背景的信息生态中，不断因应内、外部环境的动态变化，获得环境诸要素的共生与互动的平衡。具体而言，就是组织通过会计流程的梳理与优化，最大限度地满足会计信息用户日益多样化、个性化、定制化的会计信息需求。通过会计流程思想、方法、技术、标准、工具和交付过程

^①体系再造侧重于流程管理系统对流程体系结构、系统体系结构、数据体系结构、通讯体系结构等的重新调整（流程管理生命周期中的流程再造是体系再造的重要形式之一）。智能化侧重于流程管理系统对环境变化的动态配置、自适应能力。柔性化侧重于流程管理系统的平台化、多态性能力。

的革新,对会计流程采取标准化、自动化、集成、融合、调整 and 过程优化等变换,在减少会计信息不确定性、不对称性和提高会计信息透明度方面,取得会计流程效果、效率和适应性的绩效改善。会计流程绩效的改善不仅有助于管理层解除受托责任,而且有助于利益相关者和社会公众提高会计信息的效用,从而促进受托责任观与决策有用观的融合。此外,会计流程绩效的改善还可以带来企业财务能力、知识与价值观层面的改进,从而促进企业核心竞争力的提升。

(二) 会计流程管理的变革模式

具体而言,会计流程就是会计工作流转的过程,这个过程可以进一步分解为五级流程步骤。即 PATOA 分类法:流程(Process)可分解为一系列相关活动组成,活动(Activity)可分解为一系列相关作业组成,作业(Task)可分解为一系列相关工序组成,工序(Operation)可分解为一系列相关动作组成,动作(Action)是无需再分解的原子事务。在此五级分解过程中,流程管理只需要梳理到第四级工序即可,而动作级的分解已在科学管理中得以解决,而在信息系统中,“动作”对应于事件(Event)的脚本算法(Script)^①。举例来说,账务处理流程可以分解为基础代码维护活动、凭证处理活动和账簿处理活动;而凭证处理活动可分解为填制、签章、审核、记账等作业,凭证填制作业又可分解为凭证中每个字段的工序处理;字段的工序处理又可分解为若干动作,每个动作对应信息系统中的事件脚本。依据流程管理理论,上述五个环节都可以实施标准化、自动化、集成、融合、调整 and 过程优化等变换,从而取得会计流程的绩效改善。

流程管理对会计流程的变革按变动大小至少可以分解为六个模式^②:标准化、自动化、集成、融合、调整 and 过程优化。因此,可以组成一个如表2所示的会计流程变革模式与等级表。

^①于增彪(2004)有一个分类法为:流程、子流程、作业和任务。

^②其它三个模式如体系再造、智能化和柔性化限于篇幅,将另文讨论。

表 1 会计流程管理变革模式与等级表

模式	动作级	工序级	作业级	活动级	流程级
标准化	每个动作是可定义、可测量的,动作是无需再细分的原子事务。	每个工序是可定义、可测量的,工序中动作的顺序是已知的。	每个作业是可定义的、可测量的,作业中工序的顺序是已知的。	每个活动是可定义的、可测量的,活动中作业的顺序是已知的。	每个流程是可定义的、可测量的,流程中活动的顺序是已知的。
自动化	两个或多个动作间接口规范化,借助自动装置,而无需人工介入即可完成通讯和传递资源事务。	两个或多个工序间接口规范化,借助自动装置,而无需人工介入即可完成通讯和传递资源事务。	两个或多个作业间接口规范化,借助自动装置,而无需人工介入即可完成通讯和传递资源事务。	两个或多个活动间接口规范化,借助自动装置,而无需人工介入即可完成通讯和传递资源事务。	两个或多个流程间接口规范化,借助自动装置,而无需人工介入即可完成通讯和传递资源事务。
集成	两个或多个串行动作合并成一个动作,共同进退。	两个或多个串行工序合并成一个工序,共同进退。	两个或多个串行作业合并成一个作业,共同进退。	两个或多个串行活动合并成一个活动,共同进退。	两个或多个串行流程合并成一个流程,共同进退。
融合	两个或多个并行动作合并成一个动作,共同进退。	两个或多个并行工序合并成一个工序,共同进退。	两个或多个并行作业合并成一个作业,共同进退。	两个或多个并行活动合并成一个活动,共同进退。	两个或多个并行流程合并成一个流程,共同进退。
调整	任意两个动作间顺序、结构发生调整。	任意两个工序间顺序、结构发生调整。	任意两个作业间顺序、结构发生调整。	任意两个活动间顺序、结构发生调整。	任意两个流程间顺序、结构发生调整。
过程优化	将具体动作与动作管理分离,可以灵活调整动作及动作间的管理方式,表现出动作管理的过程优化,而每个动作的内涵保持不变。	将具体工序与工序管理分离,可以灵活调整工序及工序间的管理方式,表现出工序管理的过程优化,而每个工序的内涵保持不变。	将具体作业与作业管理分离,可以灵活调整作业及作业间的管理方式,表现出作业管理的过程优化,而每个作业的内涵保持不变。	将具体活动与活动管理分离,可以灵活调整活动及活动间的管理方式,表现出活动管理的过程优化,而每个活动的内涵保持不变。	将具体流程与流程管理分离,可以灵活调整流程及流程间的管理方式,表现出流程管理的过程优化,而每个流程的内涵保持不变。

由表 1 可知,会计信息化不仅仅是自动化、更应是持续改进。标准化只是流程管理的起点,自动化充其量只能表示自动装置对人工的替代关系,而持续改进

却是表示革新，其程度可划分为四级：集成、融合、调整和过程优化。这六个变革模式的特征、目的、使用技术、实施难度、内聚性及耦合度的对比分析如表 2 所示：

表 2 会计流程管理变革模式对比分析表

模式	特征	目的	技术	难度 ↓	内聚 ↓	耦合 ↑
标准化	可定义、可测量	有纪律	过程分析	较容易	较低	较高
自动化	减少介入	有效率	自动化技术	容易	低	高
集成	局部合成	连续化	集成化技术	中下	中下	中上
融合	边界融化	一体化	并行工程	中上	中上	中下
调整	局部结构调整	提升性价比	价值工程	困难	高	低
过程优化	过程结构调整	有效果、有效 率	再设计技术	较困难	较高	较低

如此一来，就构建了一个用于准确测量会计流程变革程度的简明框架。

三、会计环境技术观

所谓会计环境系指与会计产生、发展密切相关，并决定着会计思想、会计理论、会计组织、会计法制、以及会计工作发展水平的客观条件及特殊情况。构成会计环境的正面要素主要有社会经济、科学技术、社会文化教育及社会政治、法律及经济制度；构成会计环境的反面要素有经济危机与社会危机、严重经济犯罪现象、通货膨胀等。正面影响因素是会计环境因素构成的主导方面，它对会计的影响作用，一是促进，二是制约，其作用均具有连续性和系统性；反面因素是会计环境构成中的特殊方面，其作用具有突发性及阶段性。以往研究认为：“在所有影响会计制度发展的影响因素中，经济因素是最有影响的因素。”^[8]。会计的发展是反应性的（Michael Chatfield, 1974）^①，一定时期社会发展的经济需求提出了会计变革的必要性，而期间的技术水平决定了会计变革的可行性。在现代生产力诸要素：劳动者、劳动对象、劳动资料、科学技术、信息、管理中^[12]^②，科学技术已经成为了第一生产力（邓小平, 1988）^③。谢诗芬（1999）指出，科学技术是第一会计环境因素^[13]。微软创始人比尔·盖茨曾说：“每天清晨当你醒来时，都会为技术进步及其为人类生活带来的发展和改进而激动不已”。是否可以将技术作为会计环境的焦点，从而转换视角，研究以技术为中心的会计环境中

^①迈克尔·查特菲尔德（Michael Chatfield, 1974）断言，“会计是反应性的”，“会计主要是应一定时期的商业需要而发展的，并与经济的发展密切相关”。出自查特菲尔德著《会计思想史》（文硕、董晓柏译，1989 版，中国商业出版社）。

^②也有学者认为：劳动、土地、资本、信息、知识、环境是现代生产力六要素，还有学者认为信用应是第七要素。

^③1975 年邓小平指导起草《中国科学院工作汇报提纲》，就以马克思“生产力中包括科学”的论述为依据，指出科学技术是生产力。1978 年在全国科学大会上，他重申“科学技术是生产力”这个马克思主义论点。1988 年他在同捷克斯洛伐克总统胡萨克谈话时进一步指出：“马克思说过，科学技术是生产力，事实证明这话讲得很对。依我看，科学技术是第一生产力。”

诸要素的共生互动呢？

简言之，会计赖以生存的环境就是会计环境（以会计主体为界，可以划分为内部环境和外部环境）。从系统论角度分析，一个开放系统总是要不断地与其环境进行物质、能量或信息的交换，从而保持与其环境的动态平衡。会计系统是一个开放系统，因此，会计系统也将与会计环境间通过各类交换，从而保持会计系统与会计环境的动态平衡和持续发展。试图穷尽会计环境的影响因素是徒劳的，而从中选择若干关键性因素做重点研究，则是有益的。从哲学视角分析，会计内、外部环境都可以分为三类对象：人、物及人与物间的互动关系。从内部环境看，人力资源、组织架构属人的因素，业务流程和基础设施属物的因素，管理制度、商业模式属人与物间的互动因素；从外部环境看，社会、文化属人的因素，技术、经济属物的因素，制度、教育属人与物间的互动因素。技术经济学之经济增长理论为我们揭示了技术变迁、制度变迁（技术创新、制度创新）与经济增长的因果关系；信息生态学亦为我们揭示了人、信息、信息环境间的共生互动均衡关系。因此，构建以技术为中心，重点考察技术、经济、社会、文化、制度与教育六大外部会计环境要素的共生互动关系；构建以业务流程为中心的，重点考察业务流程、基础设施、人力资源、组织架构、管理制度、商业模式六大内部会计环境要素的共生互动关系；并考察内、外部会计环境要素间的共生互动关系的会计环境技术观；是基于上述两大学科知识的集成。

在经济增长理论中，一般认为技术变迁和制度变迁是经济增长的两大动力源泉，二者之间存在替代性和互通性^[14]。理论发展的脉络是：技术决定论（从古典、新古典到新经济增长理论）、制度决定论（从旧制度经济学到新制度经济学）和制度与技术双向互动论。只有制度与技术的合理匹配，才能出现经济的繁荣（制度与技术双向互动论：制度创新与技术创新互相适配，协调发展，常出现在制度确立的中期）；反之，则会出现技术变迁对制度变迁的诉求（技术决定论：技术创新要求制度创新，一般带来制度的剧烈变动，常出现在制度消亡的晚期），或制度变迁对技术变迁的诉求（制度决定论：制度创新带来技术创新，一般表现为技术的加速进步，常出现在制度确立的早期）。而在新经济增长理论^①中，更加

^①自20世纪80年代中期以来，随着罗默(Paul Romer)和卢卡斯(Robert Lucas)为代表的“新增长理论”的出现，经济增长理论在经过20余年的沉寂之后再次焕发生机。新经济增长理论(New Economic Growth Theory)的重要内容之一是把新古典增长模型中的“劳动力”的定义扩大为人力资本投资，即人力不仅包括绝对的劳动力数量和该国所处的平均技术水平，而且还包括劳动力的教育水平、生产技能训练和相互协作能力的培养等等，这些统称为“人力资本”。美国经济学家保罗·罗默1990年提出了技术进步内生增长模型，他在理论上第一次提出了技术进步内生的增长模型，把经济增长建立在内生技术进步上。技术进步内生增长模型的基础是：①技术进步是经济增长的核心；②大部分技术进步是出于市场激励而导致的有意识行为的结果；③知识商品可反复使用，无需追加成本，成本只是生产开发本身的成本。新增长理论模型中的生产函数是一个产出量和资本、劳动、人力资本以及技术进步相关的函数形式，即 $Y_t = F(K, L, H, t)$ 其中，Y是总产出，K、L和H分别是物质资本存量、劳动力投入量和人力资本（无形资本）存量，t表示时间。

强调技术在长期经济增长中的作用，突出了技术、知识、人力资本的乘数效应和中心地位，而知识、人力资本是与技术互动，又与社会、文化和教育密切相关的。事实上，在技术经济学中分析技术进步带来经济效益的案例中，经常发现除了技术的原因之外，还有人力的贡献、管理的贡献、市场条件的影响等因素。因此，用与技术进步相关来解释，是一个各方面都能接受的提法^[15]。

信息生态系统是信息生态学的研究对象，它是由人（信息活动）、信息、信息环境相互作用而形成的一个整体^①。在信息生态系统中，信息生产者、信息传递者、信息分解者、信息消费者与外界环境之间的信息交换，构成了一个信息生态循环。通过这一循环过程，信息资源得以利用。信息人得以生存、繁衍和发展，信息环境得以更新，同时不断产生并通过一定的形式反馈新的信息需求。这一过程在信息人、信息、信息环境之间客观形成了一种需求、提供、更新、反馈的共生连环关系，构成了一种信息生态平衡。此时，信息生态系统各部分的结构与功能均处于相互适应与协调的动态均衡之中。从而表现出信息生态系统的结构优化^②、功能良好^③、相对稳定^④的均衡状态；否则将表现出信息超载^⑤、信息垄断^⑥、信息侵犯^⑦、信息污染^⑧和信息综合症^⑨等信息生态失衡状态。由此可见，我们可以将信息生态学因信息技术而引起的人（信息活动）、信息、信息环境的共生互动关系类比于会计人（会计信息活动）、会计信息、会计信息环境的共生互动关系，因而，将会计环境中的绝大多数因素归入了会计信息环境，并强调它们之间的共生互动与动态均衡。

由此可见，可以使用技术经济学之经济增长理论中技术、制度与经济的互动学说和信息生态学之共生互动与动态均衡理念，构建以技术为中心，研究会计内外环境六大要素间的共生互动性，从而构建了会计环境技术观。

^①在信息生态系统中，信息人因子是信息生态的主体，是信息生态系统的主导型要素，在信息生态系统的运行中起着积极的、能动的作用。信息因子是信息生态的客体，是信息生态系统的对象性要素，在信息生态系统中，信息有两种功能：一是作为系统的粘剂，维持系统内各要素之间的相互作用；二是作为系统的加工对象，通过信息向外界输出系统的整体功能。信息环境因子是信息生态的背景和场所，它是与所有信息相互关联的外在因素之和，包括信息技术、基础设施、信息战略、信息法律、信息政策、信息法规、信息文化等。

^②指信息生态系统的各组成部分的相互匹配、相互协调、相互适应、相互补充。具体包括信息人之间的合理匹配、信息生态环境因子的相互协调和信息人与信息生态环境的高度适应。

^③表现为信息的流转畅通高效，其具体表现为信息渠道畅通、信息流转迅速、信息转化准确和信息输入输出相当等。

^④指的是在较长时间内，信息生态系统各组成部分的协调互补和信息的流转畅通高效都不随时间的推移发生显著改变，且达到了一个稳定状态。只有信息生态系统相对稳定了才能算是真正的信息生态平衡。

^⑤通常指系统或个人所接受的信息超过其自身的处理能力或者信息未能有效应用的状况。这是一个主要涉及企业信息战略和信息技术的问题。

^⑥通常指信息资源不合理地被独享或者专用的状况。发生这种现象在客观上是企业信息制度畸形发展的结果，在主观上则是企业信息人对企业信息生态的不合理干预的缘故。

^⑦通常指利用信息技术手段侵犯他人的隐私或者从事间谍、欺骗活动等现象。

^⑧通常指信息垃圾或者其它污染源对社会的危害状况，是由信息的无限激增、信息传递的无序性和弥散性的加剧促成的。

^⑨指企业中与信息有关的症候群。其中包括 a 个人信息综合症，是个人难以适应外界信息的症候群。b 企业信息综合症，它不仅是局部个人信息症的综合，而且是信息一人一环境之间不合适的综合体现。

四、会计事项流程观

会计事项是指会计系统意欲观测的,在会计环境与会计主体间或会计主体内部发生的事项,是会计对象的实例化(Instantiated)。当前会计理论主要关注经济事项,并将其分为三类:交易、事项和情况^①。由于现今技术要素的活跃性,据会计环境技术观可知,会计事项的范围应允许适时调整,以反映会计环境变化的商业需求(如智力资本的引入就是会计事项扩大化的例证)。在会计系统中,任何一个会计事项都存在着信息技术渗透度和会计流程透明度两个观察维度,其中信息技术渗透度的高低是由会计环境所决定的,会计流程透明度^②(会计信息活动)的高低则由会计信息系统决定。换言之,信息技术渗透度是短期内不可变更的,除非会计环境发生变化;会计流程透明度(过程透明、结果透明)^[16]则是由会计信息系统结构所调节的。据此可构建如图1所示的会计事项矩阵模型,从而将会计事项划分为四个象限。

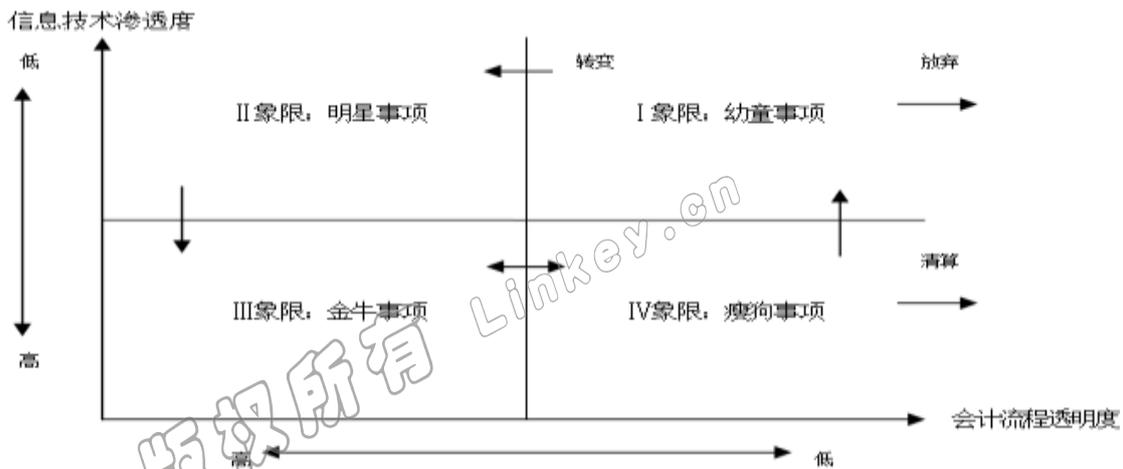


图1 会计事项矩阵模型

（一）I象限：幼童事项

幼童事项是会计流程透明度和信息技术渗透度双低事项,是会计信息系统中会计事项识别的萌芽阶段。随着会计流程的梳理与规范,其透明度得到逐步改善,幼童事项将转换为明星事项,如果长期处于幼童事项状态,则有可能直接被放弃。

（二）II象限：明星事项

明星事项是会计流程透明度高、而信息技术渗透度低的事项,是会计信息系统中会计事项识别的起步阶段。随着信息技术渗透度的逐步提升,明星事项将转

^①交易是发生在两个会计主体之间的价值转移;事项是发生在会计主体内部各部门之间的资源转移;情况则是由于企业环境变化(但既未发生交易,又未产生事项)而对企业会计要素可能造成的影响。

^②透明度(transparency)是一套全面的会计信息质量标准和一个进行会计信息全面质量管理的“工具箱”(魏明海、刘峰2001),换言之,透明度可以通过调整会计信息系统结构,进而调整系统功能来调节。

换为金牛事项。

（三）Ⅲ象限：金牛事项

金牛事项是会计流程透明度和信息技术渗透度双高事项，是会计信息系统中会计事项识别的成熟阶段，也是通过信息技术进行会计信息披露的“井喷”状态。但随着该模式会计信息的大众化而带来的会计信息使用者对该模式会计信息的审美疲劳，亦或现有会计流程绩效改进空间的逐渐丧失，会计流程透明度将会再度缺失，此时金牛事项将可能演化为瘦狗事项。

（四）Ⅳ象限：瘦狗事项

瘦狗事项是会计流程透明度低、而信息技术渗透度高的事项，是会计信息系统中会计事项识别的退化阶段。此时，若通过有效的会计流程再造，会计流程透明度可能失而复得，瘦狗事项将还原为金牛事项；若随着会计流程透明度的降低，信息技术渗透度亦同步降低，则可能转向幼童事项，或者直接被清算。

从事项信息含量^①（决策差异性）排序依次是：金牛事项、明星事项、幼童事项和瘦狗事项。借鉴波士顿矩阵的有关战略选择原则，幼童事项适合选择增长战略；明星事项需要进一步辨明其信息含量与资源成本关系，对于信息含量高而资源成本低的亦采用增长战略，反之，则采用稳定战略或收缩战略；金牛事项宜采用稳定战略；瘦狗事项则宜采用收缩战略。由此可见，会计事项矩阵模型，从信息技术渗透度和会计流程透明度两个维度，将会计事项分成四类，描绘了信息技术与会计流程间的互动规律，为会计信息系统结构调整提供了可资借鉴的波士顿矩阵四个应用法则：成功月牙环法则^②、黑球失败法则^③、西北方向大吉法则^④、踊跃移动速度法则^⑤。这种基于信息技术渗透度对会计流程透明度的会计事项调节机制，可以称之为会计事项流程观。

^①解释一：事件结果期望值的变化；解释二：事件结果期望值的变化引起了决策者行为的变化（William.H.Beaver,1968）。

^②在企业所从事的事业领域内各种产品的分布若显示月牙环形，这是成功企业的象征，因为盈利大的产品不只一个，而且这些产品的销售收入都比较大，还有不少明星产品。问题产品和瘦狗产品的销售量都很少。若产品结构显示的散乱分布，说明其事业内的产品结构未规划好，企业业绩必然较差。这时就应区别不同产品，采用不同策略。

^③如果在现金牛区域一个产品都没有，或者即使有，其销售收入也几乎近于零，可用一个大黑球表示。该种状况显示企业没有任何盈利大的产品，说明应当对现有产品结构进行撤退、缩小的战略调整，考虑向其它事业渗透，开发新的事业。

^④一个企业的产品在四个象限中的分布越是集中于西北方向，则显示该企业的产品结构中明星产品越多，越有发展潜力；相反，产品的分布越是集中在东南角，说明瘦狗类产品数量大，说明该企业产品结构衰退，经营不成功。

^⑤从每个产品的发展过程及趋势看，产品的销售增长率越高，为维持其持续增长所需资金量也相对越高；而市场占有率越大，创造利润的能力也越大，持续时间也相对长一些。按正常趋势，问题产品经明星产品最后进入现金牛产品阶段，标志了该产品从纯资金耗费到为企业提供效益的发展过程，但是这一趋势移动速度的快慢也影响到其所能提供的收益的大小。如果某一产品从问题产品（包括从瘦狗产品）变成现金牛产品的移动速度太快，说明其在高投资与高利润率的明星区域时间很短，因此对企业提供利润的可能性及持续时间都不会太长，总的贡献也不会大；但是相反，如果产品发展速度太慢，在某一象限内停留时间过长，则该产品也会很快被淘汰。在本方法的应用中，企业经营者的任务，是通过四象限法的分析，掌握产品结构的现状及预测未来市场的变化，进而有效地、合理地分配企业经营资源。在产品结构调整中，企业的经营者不是在产品到了“瘦狗”阶段才考虑如何撤退，而应在“现金牛”阶段时就考虑如何使产品造成的损失最小而收益最大。

五、会计流程管理目标

会计目标简言之就是满足会计信息用户的信息需求。受托责任观侧重于解除受托者的受托责任，因此，其会计确认侧重于交易观^①，会计计量侧重于历史成本计量观，会计信息质量特征侧重于可靠性。决策有用观则强调提供信息的决策相关性和有用性，因此，其会计确认侧重于事项观^②，会计计量侧重于公允价值计量观，会计信息质量特征侧重于相关性。而两者的共同点就是满足会计信息使用者的信息需求——信息需求观（吴联生，2001）。可以将会计信息系统拆分成核算子系统、管理子系统、决策子系统和专家子系统，它们分别以提供会计核算，会计控制，会计分析、预测与辅助决策，会计专家智能为目标，这些子目标如图三所示互相协同，构成了一个系统目标结构，共同作用于会计目标的达成。

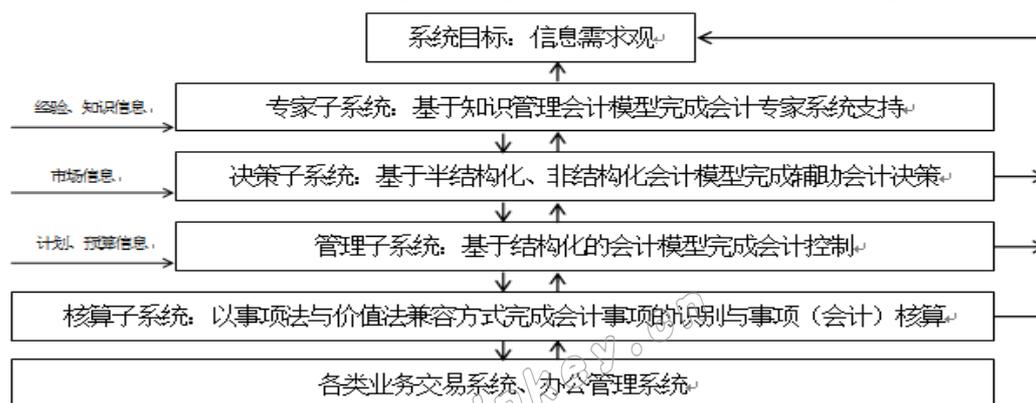


图2 信息需求观下的会计系统（目标）分解图

会计系统目标在会计环境的作用下，要保持相应的稳定性和动态性。关键在于采用适当的动态建模技术构建各类会计模型。核算子系统可以采用数据库技术和联机事务处理技术（OLTP）构建面向应用的会计模型。管理子系统、决策子系统可以采用数据仓库^③（DW）和在线分析处理技术^④（OLAP）建立面向主题（Subject Oriented）的、侧重分析和预测的、可提供辅助决策的会计模型。专家子系统可以采用数据挖掘技术^⑤（DM）建立专注知识发现的会计模型。由此可见，商务智能（Business Intelligence, BI）是会计模型构建的主要建模技术，它不仅支持会计模型的动态建模，还能有效地支持会计模型基于后实证主义的持

^① 交易观强调只对真正发生的交易进行会计确认，无论是资产还是收益，在概念上将只给已经发生的交易留空间，因而，资产会定位在“企业在过去的交易中取得的经济资源”，收益会定位在“已经实现的收入”。

^② 事项观将会对尚未发生的交易带来的资产增值和收益进行确认，因而，资产和收益的概念将会给这部分事项的确认留空间，因而，资产可能会定位在“未来取得的经济利益”，收益可能会定位在“已经实现和尚未实现的全面收益”。

^③ DW 是支持管理决策过程的、面向主题的、集成的、稳定的、不同时间的数据集。主要通过浏览分析工具在 DW 中寻找有用的信息；或支持在 DW 上的应用，形成决策支持系统（DSS）。

^④ OLAP 将从原始数据中转化出来、为用户所理解的、反映数据多维特性的信息，进行快速、一致、交互地访问，并支持复杂的分析，侧重决策支持，提供直观易懂的查询结果。

^⑤ DM 也可以称为数据库中的知识发现（Knowledge Discover Database, KDD），基于人工智能、机器学习、统计学等技术，是从大量原始数据中，提取潜在有用的信息和知识的高级处理过程。

续改进。除此之外，还需要采用流程管理理念将各类会计模型串接起来，逐渐形成会计信息产业链，从而衍生出全会计信息产业链的会计业务流程及其流程管理。

会计流程管理的目标可以归结为：会计流程管理的效果、效率和适应性。其中，效果是指有效性（Effective），即要使会计信息用户满意，必须做正确的事；效率是指高效性（Efficient），即要以最低的会计信息成本取得有效性，必须正确地做事；适应性（Adaptable）是指要在变化的内、外会计环境中保持有效与高效，必须正确地做正确的事。而这些需求的达成，必须至少通过建立基于会计流程绩效评价体系的会计流程过程模型来实现。因此，会计流程管理的目标便是“通过会计业务流程绩效管理，确保会计业务流程在会计环境中始终保持有效性、高效性和适应性的协同，为会计信息用户提供高质量会计信息”。

六、结论

会计环境、会计目标、会计对象（会计事项的类^①）、会计程序与方法间存在着千丝万缕的联系。会计环境起点论认为，会计环境决定了会计目标、会计对象，会计目标决定了会计程序与方法；会计目标起点论认为，会计目标决定了会计程序与方法，会计目标受会计环境的影响；会计对象起点论认为，会计对象决定会计目标、会计程序与方法，会计对象受会计环境的影响^[17]。本文基于技术经济学、信息生态学另辟蹊径，从技术视角出发，分析会计内外环境间的共生互动性，从而创建会计环境技术观；通过基于信息技术渗透度和会计流程透明度，将会计事项（会计对象的实例）划分为幼童事项、明星事项、金牛事项和瘦狗事项，并参照波士顿矩阵模型给出了会计事项矩阵模型的战略选择与应用法则，从而创建会计事项流程观；会计流程管理的目标是基于会计环境技术观和会计事项流程观，充分运用会计流程管理过程工具获取会计流程管理的效果、效率和适应性的绩效改善和过程优化。

主要参考文献

- [1] Mednick Robert. Our Profession in the Year 2000: A Blueprint of the Future[J]. Journal of Accountancy, 1988(2): 54-58
- [2] 申香华. 会计价值的理性认知与回归: 基于流程再造理论的研究框架[J]. 会计研究, 2009(1): 48-53
- [3] Humphrey Nash. Accounting for the future—a disciplined approach to value-added accounting. [M]. 宋小明, 译. 北京: 中国财政经济出版社, 2001: 170-173

^①借用软件工程中面向对象（Object-Oriented）的观点，会计事项可以看作是会计对象的实例（Instance），而会计对象可以看作是会计事项的分类（Class）。通俗地讲，类表示观念上的、抽象的分类，实例表示运行时的、具体的实体。

- [4] 卢永华.广义会计理论[M].北京:中国金融出版社,2000:474-475
- [5] Michael Hammer.Reengineering Work:Don' t Automate,Obliterate[J].Harvard Business Review,1990(4):104-112
- [6] Davenport T H & Short J E.The New Industrial Engineering: Information Technology and Business Process Redesign[J].Sloan Management Review,1990,31(4):11-27.
- [7] Hammer.M. & Champy.J., Re-engineering the Corporation: A Manifesto for Business Revolution [M].London:Nicholas Brearley,1993
- [8] Elzinga, D.J., Horak, T., Chung-Yee, L. and Bruner, C., Business Process Management: Survey and Methodology [J], IEEE Transactions on Engineering Management,1995,24(2):119-128.
- [9] Open Business Process Management Enabled by SOA[EB/OL].<http://www.redbooks.ibm.com/abstracts/redp4495.html?>,2009/3/26,2010/4/20,2010/12/12
- [10] (德)贝克尔(Jorg Becker),刘祥艳(译).业务流程管理[M].北京:清华大学出版社,2004
- [11] 郭道扬.21 世纪的战争与和平——会计控制、会计教育纵横谈[EB/OL].<http://202.114.224.27/kjs/xsjl/kjlt/>,2006
- [12] 左安嵩.对生产力构成要素理论的再认识[J].云南经济管理干部学院学报,2000(1):29-31
- [13] 谢诗芬.科学技术 : 21 世纪会计革命的决定因素[J].财经研究,1999(12):56-60
- [14] 陈春光,郭琳.制度变迁与技术变迁双向互动[J].社会科学,1996(10):25-28
- [15] 马阳.技术经济学讲座③:技术经济学的理论方法体系(上)[J].科技和产业,2002(7):59-62
- [16] 蔡传里,胡玉可,许家林.会计信息的程序真实抑或结果真实[J].当代财经,2009(7):98-104
- [17] 吴连生.会计研究起点理论述评[J].会计研究,1998(10):16-23

作者博客：<http://weibo.com/sixintang>

联科流程治理与集团管控研究院 博士/教授/院长 软件工程师出身的会计学博士培训师、咨询师、架构师，业务人员、管理人员与 IT 人员的桥梁。