

# 会计参与和价值创造

——基于企业非财务人员视角的调查与分析

苏文兵<sup>1</sup>, 邓峰<sup>2</sup>, 周齐武<sup>3</sup>, 徐海丽<sup>1</sup>

- (1. 南京大学会计学系, 江苏南京 210093;  
2. 加利福尼亚州立大学管理学院, 美国萨克拉门托 95819;  
3. 圣地亚哥州立大学会计学院, 美国圣地亚哥 92182)

**[摘要]**国外越来越多的文献及企业报告强调会计人员可以并应该广泛参与企业的各项经营活动,为企业价值创造做贡献。通过对企业经理人的调查,我们初步了解了中国会计人员在企业各项价值创造活动中的参与程度及其适合程度。调查发现,我国会计人员在继续做好传统财务工作的同时,业务范围已有很大突破,从传统财务领域扩展到了众多非财务领域。统计分析还发现,会计参与程度、适合程度与企业规模显著正相关,与国有股所占比例显著负相关,而与企业所在地区、所属行业、上市与否、受访者个人的职位高低及其工龄长短等没有明显关系。

**[关键词]**会计职能;价值创造活动;参与程度;适合程度

**[中图分类号]**F230 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1004-4833(2010)06-0050-07

在当前竞争激烈的全球化浪潮中,所有企业都面临着前所未有的挑战,企业内部各个部门和所有人员只有通力协作,在企业价值创造活动中充分发挥各自的优势和作用,才能帮助企业在竞争中立于不败之地。当然,企业的会计人员也不例外。那么,当前我国会计人员在企业经营管理活动中的参与程度如何?他们是否顺应世界的发展潮流积极参与企业的价值创造活动呢?作为企业的会计人员他们是否在参与企业的价值创造活动中实现了角色的转变呢?他们目前的参与程度又与企业管理者的期望是否相符合呢?对这些问题的回答,既可以更好地帮助企业经营者挖掘会计人员的创造潜能,使会计人员为提高企业竞争能力服务,又可以为会计教育改革指明方向。

## 一、文献回顾

随着社会经济的发展,会计职能发生了很大的变化,从传统的简单计算、记录生产活动中的所得和所费,发展到现代对经济活动进行规划、组织、控制和评价,并参与企业重要经济业务的预测、决策和组织实施等活动,由原先的“分配型会计”、“信息型会计”转变为“管理型会计”。因此,美国会计师协会(AAA)于1986年提出管理会计应当“为管理和决策提供信息,并参与企业的经营管理”。而自20世纪90年代中期开始,管理会计进入了价值管理阶段,重点是对股东价值、客户价值、组织创新以及业绩创造动因的确认、计量和管理,并更多地强调战略性的企业价值创造<sup>[1]</sup>。可见,随着社会经济的日益发展,会

**[收稿日期]**2010-01-31

**[基金项目]**国家自然科学基金项目(70572049);南京大学商学院和南京大学会计与财务研究院科研基金

**[作者简介]**苏文兵(1965—),男,安徽含山人,南京大学会计学系副教授,从事管理会计研究;邓峰(1962—),广东河源人,美国加利福尼亚州立大学管理学院副教授,从事管理会计研究;周齐武(Chee W. Chow)(1947—),男,广东番禺人,美国圣地亚哥州立大学会计学院教授,从事管理会计研究。

计的职能不断强化,现已成为社会生产力的重要组成部分,成为企业价值的创造者之一<sup>[2]</sup>。

当前,随着科学技术快速进步,消费偏好迅速转变,企业生产日益柔性化,地域障碍和贸易壁垒不断消除,各种信息快速传递,企业间的合作和跨国投资迅速增加,全球市场竞争日益加剧,现在所有的企业都不得不在成本以及客户化、灵活性、创新性,特别是管理和决策等方面进行改进。正如 Garg 等人所说:“市场竞争的日益激烈、商业环境更为不确定,迫使企业管理者必须更加及时、有效地进行决策”<sup>[3]</sup>。而及时、有效决策的先决条件则是管理者能够及时获得决策所需要的各种信息,包括内部信息和外部信息、财务信息和非财务信息等,因而“现在的企业管理者更加关注财务之外的其他信息,如客户满意度、内部流程、组织创新等”<sup>[4]</sup>。随着管理者对信息需求的变换,会计角色也随之发生变化,“企业开始要求管理会计师将财务数据放在一个大背景下来考虑,与关键的非财务计量手段相结合,并联系企业的经营业绩和战略规划进行分析”<sup>[5]</sup>。美国管理会计师协会(以下简称 IMA)在 1999 年进行的一项调查发现,约 20% 的受访者反映在他们任职的企业里至少有一半的管理会计师的办公地点已从财务部门转移到其他部门;而在较大的公司里这一变化趋势更为明显,高达 45% 的人反映了这个变化,并预计在不久的将来,会计人员将在会计系统、财务报告、会计政策、短期预算等传统会计活动中逐步减少时间投入,将精力转移到内部咨询、战略规划、内部管理信息系统、流程优化以及绩效评价和分析上。正如 Scapens 等人所说,真正能为企业创造价值的管理会计师,其工作内容已扩展到包括财务评价、风险评估、战略构想、转变管理思想、系统的设计和执行以及客户关系管理等方面<sup>[5]</sup>。另外, Hassan 的调查也发现管理会计师的职能确实正在转变:在一般企业中,许多会计人员认为控制成本、提高盈利能力已经成为他们除会计计量外的关键任务;而在政府和事业单位中会计人员在战略规划和决策中的支持作用更大<sup>[6]</sup>。

由此可见,在发达国家众多会计人员已从传统的幕后角色转变为经营活动的参与者和企业价值的创造者。那么,中国的情况又如何呢?笔者对此进行了调查,旨在了解中国企业会计人员的活动范围是否突破传统会计领域,是否渗透到企业的各项价值创造活动中,并了解他们在这些活动中的参与程度及其适合程度。

## 二、数据收集

Siegel 等人认为,会计人员要成为企业管理的合作者,就必须了解有关市场、产品工程、人力资源及其他部门的工作内涵,了解企业经营管理的整个流程,并在关注基层管理的同时思考战略层面的问题<sup>[7]</sup>。根据 Siegel 的这些要求,结合 IMA 1999 年的调查所涉及的会计人员的关键活动,并参考一些其他较为权威的文献<sup>[8-11]</sup>,本次调查共列出了 31 项活动,其内容涉及市场、产品、生产、组织、税收、财务、审计、人力资源等多个方面,并要求受访者根据自己的经验及观察,对其任职企业的会计人员(包括财务人员)在这 31 项活动中的参与程度和适合程度做出评判。

为确保受访者能够正确理解问卷内容,问卷初稿设计出来后交给 3 名有经验的企业经理进行审核,并对部分字句作了细微改动。调查的内容包括三个部分:一是关于会计人员在企业各项价值创造活动中的参与程度及其作用;二是填表人认为本单位会计人员参与各项决策活动的适合程度;三是填表人的特征和企业特征,包括填表人的职位、所在部门、工作年限、任职年数、企业的规模、所在地区和行业等。我们要求填表人应是企业非财务部门的人员,并经常参与公司的决策、预算和考核等活动。

调查的样本通过两种渠道获得:一是由国内一个 EMBA 班级的学员在上课时匿名填写,回收 35 份;二是请与作者之一有业务上往来的 60 家不同企业的经理人填写,回收 41 份,剔除 3 份信息严重缺失样本,获得有效样本 38 份,合计获得 73 个样本数据。通过方差分析发现,两种渠道获得的样本在企业特征及个人特征上没有明显差异(其中资产的  $F = 1.990, p = 0.164$ ;雇员人数的  $F = 0.780, p = 0.381$ ;利润的  $F = 0.004, p = 0.952$ ;受访者工作年数的  $F = 0.833, p = 0.365$ ;与会计人员接触程度的  $F = 0.537, p = 0.466$ )。

在 73 个样本企业中,60% 的企业位于沿海地区及经济发达地区(包括上海、北京、浙江、江苏、广东、辽宁等),40% 的企业位于其他地区(包括湖北、河南、安徽等);10.3% 的企业属于重工业(包括采掘业,石油化工等),17.2% 的企业为高科技业(包括电子、通讯、医药等),24.1% 的企业为一般制造业(包括食品生产、办公设备、消费日用品及其他制造业),48.3% 为政策扶持性行业(包括农林牧渔业、电力、煤气及水的生产、交通运输及仓储业、房地产业、社会服务业

等);19.4%为上市公司,80.6%为非上市公司;26.2%为国有控股企业(国有股超过50%),73.8%为非国有控股企业。在参与问卷调查的填表人中,有44.93%的填表人在经营部门(包括采购、生产、销售、研发和技术等部门)任职,55.07%的填表人在管理部门(包括人事、企管、计划等部门)任职,其中任职企业高层、

中层、基层的比例分别为52.9%、27.1%、20.0%。这些人员在任职企业平均已工作7.06年,在目前岗位上平均已任职5.04年,与财务人员的平均接触程度为5.22(取值1~7)(见表1)。基于这些特征,从总体上看,受访者应该对其现任职的企业的整体情况及财务工作情况有相当程度的了解。

表1 样本公司及受访者描述性统计

项目	均值	中位数	标准差	最小值	最大值
总资产(万元)	319083.48	6000	800367.58	30	3000000
职工人数(个)	2141.50	130	11667.06	6	90000
利润额(万元)	5200.08	380	13122.19	-1400	70000
国有股比例(%)	24.71	0	40.75	0	100
工作年数(年)	7.06	5	5.95	0.50	26
任职年数(年)	5.04	4	3.51	1	20
接触程度(1~7)	5.22	6	1.40	2	7

### 三、调查分析

下面我们从参与程度、适合程度和影响因素三个方面对调查结果进行分析。

#### (一) 会计的参与程度

调查中,我们要求受访者对本企业会计人员在过去三年中在企业的有关价值创造活动中的参与程度做出评判,用1~7间的某个数值来反映,1~7分别表示“未参与或很少参与”、“参与但没作用”、“参与但作用很小”、“参与但作用一般”、“参与且作用显著”、“参与且作用重要”、“参与并起决定作用”,N表示“不确定”。

为了使统计分析结果简洁明了,我们将31个业务项目粗略地划分为传统财务活动与非传统财务活动两大类进行统计,结果如表2所示(见下页)。由于归类过程难免带有一定主观性,我们也将各明细项目的统计结果同时列示,以便读者可以尝试其他分类方式。

由表2可知,当前我国企业会计人员在传统财务活动中的参与程度平均得分为4.38,在非传统财务活动中的参与程度平均得分为2.98。虽然与财务领域相比,目前我国企业会计人员在非财务领域的参与程度相对较低,但即使在得分最低的“产品设计”活动中,也有5.5%的受访者认为会计“参与并起重要作用”;而在“激励政策制定”、“产品定价”、“非财务考核”、“供应商选择”、“客户服务”、“销售渠道选择”等非财务活动中,分别有41%、24.6%、23.3%、17.9%、17.8%、16.5%的受访者认为会计人员“参与并起重要作用”。这充分表明,从整体来

看,我国企业的会计人员已全面参与了企业的各项决策活动。

同时,由表2的调查结果可见,目前还存在两个问题:第一是有部分企业的会计人员尚未全面参与非财务活动决策。例如,会计人员很少参与“产品设计”的比例高达49.3%,很少参与“产品种类决策”的比例达42.5%,很少参与“组织流程”决策的比例为34.20%。其原因可能与这些企业主要负责人的财务管理意识不强有关,也可能与会计人员的素质不高有关。第二是已参与非财务活动决策的会计人员发挥的作用还参差不齐,有的作用很小甚至是可有可无。例如,48%的受访者认为会计人员在“组织结构决策”中“参与但作用不显著”,38.3%的受访者认为会计人员在“激励政策制定”中“参与但作用不显著”。从总体来看,分别有32.35%及35.40%的受访者认为会计人员在传统财务和非传统财务领域的“作用不明显”,这表明我国会计人员即使是在传统财务领域所发挥的作用也仍有相当大的改进空间。

另外,通过计算Pearson相关系数可以发现,表2中的“均值”得分与“参与并起重要作用”的相关系数达0.963(\*\*\*),“均值”与“参与但作用不显著”的相关系数为-0.869(\*\*\*)。这表明会计人员在企业各项活动中的作用大小与其参与程度紧密相关,参与程度越高,会计人员的作用越大。因此,会计人员只有积极融入企业的各项经营决策活动中,提高参与度,才能发挥自己的专业优势,为企业决策与管理提供强有力的信息支持,并通过持续的会计参与不断提升自身的业务素质 and 决策能力。

表2 会计人员的参与程度及作用

调查项目	均值	频率			
		很少参与	参与但作用不显著	参与并起重要作用	不确定
平均	4.38	10.30%	32.35%	48.26%	9.96%
收益预测或分析	4.31	8.20%	39.60%	45.20%	6.80%
成本预测或分析	4.38	9.60%	38.30%	45.20%	6.90%
现金流预测或分析	4.54	11.00%	27.40%	56.20%	5.50%
提供财务报告	4.91	11.00%	20.50%	58.80%	9.60%
税收筹划	4.85	9.10%	25.80%	65.20%	9.60%
固定资产投资	4.10	8.20%	39.80%	35.60%	16.40%
财务考核	4.67	8.20%	24.70%	57.50%	9.60%
资本结构决策	4.12	11.00%	39.70%	38.40%	10.90%
内部控制决策	3.68	15.10%	41.10%	30.20%	13.70%
实施内部控制	4.12	12.30%	34.20%	43.80%	9.60%
指导内部审计	4.55	9.60%	24.70%	54.80%	11.00%
平均	2.98	31.51%	35.40%	19.99%	13.08%
研究开发	2.18	47.90%	23.30%	12.30%	16.40%
产品设计	2.07	49.30%	28.70%	5.50%	16.50%
产品种类决策	2.41	42.50%	32.90%	10.90%	13.70%
供应商选择	2.64	39.70%	28.80%	17.90%	13.70%
市场划分	2.40	46.60%	24.70%	15.00%	13.70%
销售渠道选择	2.56	43.80%	26.00%	16.50%	13.70%
客户服务	2.51	41.10%	27.40%	17.80%	13.70%
组织结构决策	2.70	32.90%	48.00%	9.60%	9.50%
组织流程	2.76	34.20%	39.60%	12.30%	13.70%
人力资源管理	2.87	32.90%	34.20%	17.80%	15.10%
生产流程	2.38	42.50%	30.10%	9.60%	17.80%
产品质量	2.34	45.20%	27.40%	10.90%	16.40%
产品定价	3.06	30.10%	31.50%	24.60%	13.70%
激励政策制定	4.23	9.60%	38.30%	41.00%	10.90%
非财务考核	3.45	19.20%	45.30%	23.30%	12.30%
考核等级划分	4.03	11.00%	43.80%	32.90%	12.30%
提供绩效考核报告	4.15	9.60%	35.50%	39.70%	15.10%
解释绩效考核报告	3.92	11.00%	41.10%	34.20%	13.70%
关键的市场指标预测或分析	3.50	19.20%	49.30%	27.30%	4.10%
主要的挑战及机遇预测或分析	3.38	21.90%	52.00%	20.60%	5.50%

注:为简化起见,本表将“参与但没作用”、“参与但作用很小”、“参与但作用一般”合并为“参与但作用不显著”一类,将“参与且作用显著”、“参与且作用重要”和“参与并起决定作用”合并为“参与并起重要作用”一类;计算均值时“不确定”选项未列入。

## (二) 会计参与的适合程度

由表2可以知道,目前我国会计人员在一些非传统财务活动中的参与程度还不高(如产品开发、组织设计、营销管理等),发挥的作用尚不明显(如非财务考核、市场指标预测等)。那么,其原因何在?为此,我们要求受访者对上述31项业务,在-3~3之间选一数值,用来反映本企业会计人员参与的适合程度,其中-3表示“完全没有参与”, -2表示“参与太少”, -1表示“参与少了一些”,0

表示“正合适”,1表示“参与多了一些”,2表示“参与过多”,3表示“远远超出应该参与的程度”,N表示“不确定”。同样,为使统计结果更加简洁明了,我们将31项业务按表2中的列示方法归为传统财务活动及非传统财务活动两大类型,并将“完全没有参与”、“参与太少”、“参与少了一些”合并为“参与少了”一类,将“参与多了一些”、“参与过多”和“远远超出应该参与的程度”合并为“参与多了”一类,结果如表3所示(见下页)。

表3 会计人员的参与适合程度

调查项目	均值	频率			
		参与少了	正合适	参与多了	不确定
平均	-0.21	28.64%	46.85%	15.04%	9.44%
收益预测或分析	-0.35**	38.36%	41.10%	15.07%	5.48%
成本预测或分析	-0.22	34.30%	42.50%	15.00%	8.20%
现金流预测或分析	-0.30**	31.51%	52.05%	12.33%	4.11%
提供财务报告	-0.08	13.70%	58.90%	10.96%	16.44%
税收筹划	0.11	13.70%	56.16%	15.07%	15.07%
财务考核	0.00	21.92%	52.05%	19.18%	6.85%
固定资产投资	-0.07	26.03%	43.84%	23.29%	6.85%
资本结构决策	-0.28*	31.51%	46.58%	15.07%	6.85%
内部控制决策	-0.70***	50.68%	31.51%	12.33%	5.48%
实施内部控制	-0.29*	32.88%	38.36%	13.70%	15.07%
指导内部审计	-0.17	20.55%	52.05%	13.70%	13.70%
平均	-0.76	51.62%	25.96%	13.39%	8.80%
研究开发	-1.00***	60.27%	17.81%	10.96%	10.96%
产品设计	-1.14***	63.01%	15.07%	12.33%	9.59%
产品种类决策	-1.06***	63.01%	20.55%	9.59%	6.85%
供应商选择	-0.85***	56.16%	23.29%	12.33%	8.22%
市场划分	-0.89***	60.27%	16.44%	12.33%	10.96%
销售渠道选择	-0.83***	60.27%	17.81%	12.33%	9.59%
客户服务	-0.99***	60.27%	19.18%	12.33%	8.22%
组织结构决策	-1.10***	58.90%	24.66%	9.59%	6.85%
组织流程	-1.03***	60.27%	24.66%	9.59%	5.48%
人力资源管理	-0.55***	42.47%	27.40%	19.18%	10.96%
生产流程	-1.06***	63.01%	17.81%	12.33%	6.85%
产品质量	-1.06***	60.27%	20.55%	12.33%	6.85%
产品定价	-0.76***	52.05%	28.77%	15.07%	4.11%
激励政策制定	-0.16	34.25%	39.73%	19.18%	6.85%
非财务考核	-0.14	31.51%	36.99%	20.55%	10.96%
考核等级划分	-0.21	35.62%	38.36%	17.81%	8.22%
提供绩效考核报告	-0.41**	30.14%	35.62%	15.07%	19.18%
解释绩效考核报告	-0.49**	34.25%	35.62%	13.70%	16.44%
关键的市场指标预测或分析	-0.66***	46.50%	32.90%	12.30%	8.20%
主要的挑战及机遇预测或分析	-0.76***	56.16%	26.03%	9.59%	8.22%

注:计算均值时“不确定”选项未列入;均值后的\*号表示经t检验后均值是否显著为零,其中\*\*\*为1%水平下显著不为零,\*\*为5%水平下显著不为零,\*为10%水平下显著不为零,下同。

由表3可知,当前我国会计人员在传统财务活动中的参与适合程度平均得分为-0.21,在非传统财务活动中的平均得分为-0.76,这表明当前我国会计人员在各类活动中的参与程度与经理人的期望有一定距离,且总体表现为参与不足。具体来看,在传统财务领域,目前我国会计人员在“成本预测或分析”(-0.22)、“提供财务报告”(-0.08)、“税收筹划”(0.11)、“财务考核”(0)、“固定资产投资”(-0.07)、“指导内部审计”(-0.17)6项上的参与程度与经理人的期望没有显著差异,基本达到经理人的

要求,其中最为吻合的是“财务考核”(0);而在“收益预测或分析”(-0.35)、“现金流预测或分析”(-0.30)、“资本结构决策”(-0.28)、“内部控制决策”(-0.70)4项上的参与程度明显低于经理人的期望,表现为参与不足。

而在非传统财务领域,目前会计人员只在“激励政策制定”(-0.16)、“非财务考核”(-0.14)、“考核等级划分”(-0.21)3项活动中的表现总体上得到了经理人的认可,符合经理人的期望;而其余17项均表现为参与不足,没有达到经理人的要求。

此外,我们还对参与程度与适合程度进行了相关分析,Pearson 相关系数为 0.918(p=0.000),这表明经理人对会计人员在各项活动中参与程度的评价与适合程度的评价具有高度一致性。

### (三) 影响因素

为了解参与程度、适合程度是否受到企业特征和个人特征的影响,我们还对样本数据进行了回归分析。由于样本企业的利润额、总资产和职工人数三个反映企业规模的指标间存在明显的正相关,而工作年数与任职年数两个反映受访者对企业情况了解程度的指标间也存在显著的正相关,为了避免多重共线性,回归分析时我们只从这两类指标各取一个常用指标,分别作为企业规模和对企业了解程度的测量变量。回归分析模型如下,回归结果见表 4。

$$\text{Degree} = \alpha + \beta_1 \cdot \text{Size} + \beta_2 \cdot \text{State} + \beta_3 \cdot \text{Listed} + \beta_4 \cdot \text{Location} + \beta_5 \cdot \text{Industry} + \beta_6 \cdot \text{Position} + \beta_7 \cdot \text{Years} + \beta_8 \cdot \text{Interact} + \varepsilon$$

$$\text{Years} + \beta_8 \cdot \text{Interact} + \varepsilon$$

其中, Degree 为会计参与程度(或适合程度);

Size 为企业规模,为企业总资产的自然对数;

State 为产权变量,用企业股本中的国有股比例来衡量;

Listed 为虚拟变量,当公司为上市公司时,令其为 1,否则为 0;

Location 为地理变量,公司位于沿海地区的,令其为 1,否则为 0;

Industry 为行业变量,Industry 1 为高科技业,Industry 2 为重工业,Industry 3 为受扶持产业,一般制造业为 0;

Position 为职位变量,高层为 1,中层为 2,基层为 3;

Years 为受访者的工作年限;

Interact 为接触程度,取值 1~7 之间,反映受访者对本企业财务人员工作的了解程度。

表 4 回归分析

变量	参与程度			适合程度		
	模型 1 (合并)	模型 2 (传统)	模型 3 (非传统)	模型 4 (合并)	模型 5 (传统)	模型 6 (非传统)
截距 (Intercept)	1.556	1.465	0.699	-1.483	-1.612	-1.469
企业规模 (Size)	0.496*	0.481**	0.487*	0.415*	0.414**	0.418
国有股比例 (State)	-0.010*	-0.002	-0.014**	-0.018***	-0.014**	-0.020***
上市与否 (Listed)	-0.807	-0.637	-0.839	-0.426	-0.378	-0.450
所在地区 (Location)	-0.673	-0.159	-0.762	-0.319	-0.196	-0.384
受扶持业 (Industry 3)	0.715	0.469	0.882	0.151	0.155	0.168
高科技 (Industry 1)	0.740	0.564	0.829	0.603	0.385	0.754
重工业 (Industry 2)	0.576	0.655	0.495	0.113	0.156	0.130
职位 (Position)	-0.252	-0.153	-0.107	0.080	0.119	0.060
工作年限 (Years)	-0.025	-0.024	-0.023	0.020	0.030	0.012
接触程度 (Interact)	0.206	0.299	0.239	-0.050	-0.021	-0.061
R <sup>2</sup>	0.314	0.241	0.324	0.318	0.278	0.324
Adj. R <sup>2</sup>	0.118	0.025	0.131	0.123	0.072	0.131
F	1.605	1.114	1.680	1.631	1.351	1.680
P	0.146	0.380	0.125	0.138	0.243	0.125

注: \* 为 10% 水平下显著, \*\* 为 5% 水平下显著, \*\*\* 为 1% 水平下显著;模型 1 和模型 4 的因变量为传统财务领域和非传统财务领域的得分之和,模型 2 和模型 5 的因变量为传统财务领域的得分,模型 3 和模型 6 为非传统财务领域的得分。

由表 4 可见,除企业规模和产权变量外,企业其他特征及所有个人特征对会计参与程度和适合程度均无显著影响。从回归结果看,在两个模型中企业规模的回归系数均显著大于零,这表明企业规模越大,会计人员的参与程度和适合程度越高。这可能与规模越大的企业的主要领导人的财务意识越强有关,同时大型企业的会计人员的业务素质一般也较高。产权变量的回归系数则显著为负,表明国家持

股比例越高的企业,其会计人员在各项活动中的参与及适合程度越低。这是因为国有股比例越高,企业受政府干预的程度往往越大,市场化程度越低,企业领导者的政治意识越强、经济意识越弱,对会计的重视程度越低;同时,与非国有企业相比,国有企业对会计人员的要求更低,聘任的会计人员多是各种“关系”博弈而非市场竞争的结果,因而人员素质相对较低,决策参与的作用就会受到削弱。

另外,我们还从企业规模、产权、区域、职位、工龄、接触程度等方面分别对参与程度和适合程度进行了单因素方差分析,得到与回归分析类似的结论,即样本企业的会计参与程度和适合程度受到企业规模和产权两个因素的显著影响,而与企业是否上市、企业所处地区以及受访者个人特征没有明显关系。

#### 四、总结与建议

通过本次调查我们发现,目前我国会计人员已在一定程度上突破传统财务领域,参与了企业价值创造的各项非财务活动。虽然目前会计人员在某些价值创造的非财务活动中的参与程度还不高、发挥的作用还不小,但能冲破传统观念束缚参与价值创造的非财务领域,这是一个十分可喜的现象。

当然,与西方发达国家相比,我国的会计工作目前仍有很大的改进空间,包括提高企业管理者的财务意识,提高会计人员的参与意识和参与能力,企业组织结构及流程的调整和优化以及企业中不同专业人员之间的互动及合作。其中会计教育工作者目前最该做的应是提高会计人员的参与能力。美国注册会计师协会(AICPA)在2006年指出,进入会计行业必须具备“职业能力、个人能力和商业意识”三种能力,即要“拥有支持角色所需的相关技能及批判和战略的观点”,具有良好的“沟通能力、倾听能力、表达能力和文字功底”以及能够“理解商业环境,拥有战略及批判的思考能力”<sup>[12]</sup>。周齐武等人曾就中国管理会计教育现状对会计教育工作者和福建、黑龙江、江苏、陕西、深圳、四川等地上市公司的财务总监或会计主管进行过调查。调查发现,受访者认为目前中国会计专业学生的总体能力一般(均值为3分,调查时赋值为1~5,1为能力得分低,5为能力得分高),其中在一般常识、会计专业知识与技能、IT技能、终生学习能力、职业道德、团队合作方面的得分较高(均值为3.30);而在组织及商业知识、使用管理会计工具的能力、信息系统的开发技能、书面沟通的技巧、决策能力、管理能力等方面的得分较低(均值低于3.0)<sup>[13]</sup>。显然,随着会计职能的不断扩展,会计专业学生欠缺这些能力将直接影响到他们未来在企业价值创造活动中的参与程度和贡献大小。因此,如何提升会计专业学生在这些方面的能力,是我们每一个会计教育工作者都应思考的问题。此外,对工作时间较长的会计人员的后续教育和在职培

训,亦是我們应当持续关注的一个焦点。

本文的不足之处在于:一是由于样本不是随机获取的,因而无法确认研究结论能否推广到中国的所有企业;二是每家公司仅依赖单个受访者,难以确保其看法能准确反映企业的实际情况。因此,日后的进一步研究可以考虑从更大的区域和行业范围内随机抽取更多样本,并增加每个样本公司的受访人数。另外,也可考虑采用其他数据收集方法,如访谈、案例研究等,引入其他变量,如组织的集权程度、经理人的财务意识、会计人员的参与意识等。

#### [参考文献]

- [1]潘飞,文东华.实证管理会计研究现状及中国未来的研究方向——基于价值管理视角[J].会计研究,2006(2):81-86.
- [2]谷芳.会计职能演变与价值创造[J].中国总会计师,2003(3):61-62.
- [3]Garg A D, Hudick G J, Nowacki C. Roles and practices in management accounting today [J]. Strategic Finance, 2003, 85(1):30-35.
- [4]Kaplan R, Norton D. The balanced scorecard: measures that drive performance [J]. Harvard Business Review, 1992, 83(7/8):172-180.
- [5]Scapens R, Ezzamel M, Burns J, Baldvinsdottir G. The future direction of UK management accounting practice [M]. London: CIMA/Elsevier, 2003.
- [6]Hassan Y. The future of the profession [J]. Financial Management, 2005(1):26-27.
- [7]Siegel G, Sorensen J, Richtermeyer S. Becoming a business partner [J]. Strategic Finance, 2003, 85(4):37-41.
- [8]Albrecht W S, Sack R J. Accounting education: charting the course through a perilous future [J]. Sarasota, Florida: American Accounting Association, 2000.
- [9]International Federation of Accountants (IFAC). A profession transforming from accounting to management [M]. New York: IFAC Publications, 2001.
- [10]International Federation of Accountants (IFAC). Professional accountants in business committee [J]. The Roles and Domain of Professional Accountants in Business, 2005(11):13-17.
- [11]Horngren C, Datar S, Foster G. Cost accounting: a managerial emphasis [M]. 12th ed. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall, 2006.

(下转第67页)