

财会文库

财会文库

# 跨学科视角下的 管理会计

——理论发展与实地调查

戴 璐 孙茂竹 著

 中国人民大学出版社



# 跨学科视角下的 管理会计

——理论发展与实地调查

戴璐 孙茂竹 著

中国人民大学出版社

· 北京 ·

图书在版编目 (CIP) 数据

跨学科视角下的管理会计: 理论发展与实地调查/戴璐, 孙茂竹著. —北京: 中国人民大学出版社, 2014. 5  
(财会文库)  
ISBN 978-7-300-19243-7

I. ①跨… II. ①戴…②孙… III. ①管理会计-研究 IV. ①F234. 3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2014) 第 086915 号



财会文库

跨学科视角下的管理会计: 理论发展与实地调查

戴璐 孙茂竹 著

Kuaxueke Shijiao xia de Guanli Kuaiji: Lilun Fazhan yu Shidi Diaocha

---

|      |                                                                                                                                  |      |                     |
|------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|---------------------|
| 出版发行 | 中国人民大学出版社                                                                                                                        |      |                     |
| 社 址  | 北京中关村大街 31 号                                                                                                                     | 邮政编码 | 100080              |
| 电 话  | 010-62511242 (总编室)                                                                                                               |      | 010-62511770 (质管部)  |
|      | 010-82501766 (邮购部)                                                                                                               |      | 010-62514148 (门市部)  |
|      | 010-62515195 (发行公司)                                                                                                              |      | 010-62515275 (盗版举报) |
| 网 址  | <a href="http://www.crup.com.cn">http://www.crup.com.cn</a><br><a href="http://www.ttrnet.com">http://www.ttrnet.com</a> (人大教研网) |      |                     |
| 经 销  | 新华书店                                                                                                                             |      |                     |
| 印 刷  | 北京东君印刷有限公司                                                                                                                       |      |                     |
| 规 格  | 155 mm×230 mm 16 开本                                                                                                              | 版 次  | 2014 年 5 月第 1 版     |
| 印 张  | 16.25 插页 2                                                                                                                       | 印 次  | 2014 年 5 月第 1 次印刷   |
| 字 数  | 220 000                                                                                                                          | 定 价  | 45.00 元             |

---

版权所有 侵权必究

印装差错 负责调换



## 前 言

本书是国家自然科学基金面上项目（批准号：71172181）、国家自然科学基金青年项目（批准号：71302155）以及北京高等学校青年英才计划项目的阶段性研究成果。

本书尝试以跨学科的视角，推进管理会计学科中两个前沿课题的理论研究。这两个前沿课题分别是组织间合作情景下的管理会计理论发展，以及企业环境战略与环境管理会计的理论融合与实地调查。以这两个课题为基础，全书分为上、下两篇，上篇集中研究第一个课题，下篇集中研究第二个课题。上、下两篇都采用跨学科的方式进行理论回顾与融合，也都结合理论探讨所形成的观点和框架，开展实地调查，进行案例分析。

上篇以组织间合作和组织间管理控制为主线，分为五章。其中第一、第二章分别阐述了在突破会计主体假设之下组织间合作的特殊性，组织间



合作情景下管理控制的基本内涵、主要的控制模式、机制以及对合作绩效和企业培育特有优势带来的影响，并在此基础上进一步探讨了影响组织间管理控制与组织间合作绩效的关键因素。以上理论回顾与论述，成为本书发展组织间管理控制理论的基础。

作为上篇的核心部分之一，第三章采用质性分析方法，在已有文献的基础上提出了新的理论命题，审视和回答了“企业的管理控制能否在组织间合作中帮助企业吸收知识，并将其内部化”这一问题。在此，作者突破了组织间学习的研究传统，融入了吸收能力的理论构念，分析企业在组织间合作中管理控制体系与吸收能力的交互影响，拓宽了组织间合作的研究视角与组织间管理控制的理论基础。

鉴于绩效评价是重要的管理控制工具，第四章完成了全书较为重要的理论创新，通过将管理会计领域传统的绩效评价理论与战略管理领域有关组织间绩效评价的研究相融合，提出了包含战略联盟维度的、改进的平衡计分卡，从而为组织间绩效评价提供了新的理论框架。随后，本书进一步运用这一理论框架解释企业在战略联盟形态下的组织间学习中是否培育了新的能力，展现了本书提出的理论框架所具有的解释能力。

在实地调查方面，第五章结合中国的国有企业引进外资、推进管理会计变革的历史背景，基于战略联盟的理论视角分析了国企与外资结成的战略联盟特征，集中分析了国企与外资的目标匹配期限对中外双方学习演进和国有企业管理会计变革的影响。这一研究所形成的理论观点在青岛啤酒的案例调查中得到了印证。

整体上，上篇的研究立足于跨学科的理论融合和现实背景，有助于回答组织间合作盛行 20 年来存在的一个悖论：股权合资、战略联盟等各种形态的组织间合作方兴未艾，但同时合作的失败率较高。基于跨学科理论整合的思路，上篇通过采用质性分析方法、案例调查方法，揭示了组织间合作与组织间管理控制面临的关键问题。这些研究有助于拓宽组织间合作与管理控制的研究基础，推动不同学科的观点交融，促进研究者重新审视企业挖掘和培育竞争优势的

来源。

在现实意义上,上篇提出的一体化绩效观对组织间绩效评价工具的开发,以及关于管理控制体系与企业吸收能力存在交互影响的理论观点,能够为中国企业探索从外部培养能力的战略合作途径及其管理控制方式,提供有益的借鉴。

本书下篇基于环境保护与可持续发展的全球背景,论述企业环境战略与环境管理会计的发展。在第六章,作者回顾了战略管理领域对企业环境战略的研究,提出了战略管理领域无法解答的一个重要问题——环境战略是否得到了切实的执行。通过引入环境管理会计的研究,并与企业的环境战略进行比较,本书揭示了环境战略在企业内部的落实状况,从而弥补了战略管理领域的研究不足。第六章在第二、三、四节系统回顾了环境管理会计的规则演进、实践发展、理论发展,并基于跨学科的视角探讨了环境战略对环境管理会计的影响。基于理论分析形成的指引,第七章开展了针对上市公司紫金矿业的案例调查,分析了转型经济背景下中国的国有企业所选择的环境战略和实施的环境管理控制,以及与环境规制的协同演进。

下篇的研究采用跨学科理论融合的方式,推进了战略管理与管理会计两个领域关于企业环境保护行为的理论整合,能够更加系统地展现影响企业与生态环境和谐共处的关键内部因素,为企业可持续发展的理论演进增添新的研究线索。另外,调查环境管理会计在转型经济环境中的应用及关键制约,也能够丰富这一领域的研究证据。

从现实意义上说,世界各国对环境法规的改进和监管的严格化已成为一种不可逆转的趋势。相比之下,中国作为全球最大的新兴市场国家,要在全球经济一体化中取得包容性增长,也需要重视环境问题。但是,中国的环境法规和监管体系的实际执行效果,仍然取决于政府与企业的博弈,其中涉及企业在环境相关的决策中出于什么目的,运用了怎样的政治战略,以及在企业对环保的公开承诺中是否有管理上的切实改进。所以,下篇的研究视角对了解中国企业可持续发展的关键因素以及中国环保制度执行的主要制约,有重



要的现实意义。

上下合璧，构成了管理会计领域两个前沿课题的理论探讨，也是全书的主要内容。

为完成本书，作者几易其稿。五年来，整个研究团队积累了许多学习心得，也收获了不少教训和挫折。在孙茂竹教授的支持下，我们提出了新的理论观念，获得了两项国家课题的资助。在支晓强博士的参与下，我们开展了实地调查，获得了新的研究发现。在吴溪教授的鼓励和建议下，我们以跨学科的方式开展了环境管理会计方面的理论与案例调查。

在此感谢所有提供过无私帮助的师长和朋友们。是你们，给一个长期冷门的学科和执着于其间的研究者带来了勇气、信念和温暖。

**戴璐 孙茂竹**



# 目 录

## 上篇 组织间合作情景下的管理 会计理论发展

——与战略管理学科的理论融合

|     |                                 |      |
|-----|---------------------------------|------|
| 第一章 | 对会计主体假设的突破与组织间合作的特殊性 .....      | (6)  |
|     | 第一节 关于组织间合作的现有理论流派 .....        | (6)  |
|     | 第二节 对会计主体假设的突破与组织间合作的主要特征 ..... | (19) |
| 第二章 | 组织间合作情景下的管理控制 ...               | (31) |
|     | 第一节 主要理论回顾与启示 ...               | (31) |
|     | 第二节 组织间管理控制的基本内涵 .....          | (35) |





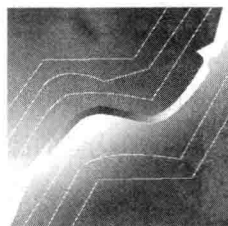
|     |                                             |       |
|-----|---------------------------------------------|-------|
|     | 第三节 组织间管理控制、合伙人特有优势与<br>合作绩效 .....          | (44)  |
|     | 第四节 影响组织间管理控制的关键因素 .....                    | (48)  |
|     | 第五节 影响组织间合作绩效的关键因素 .....                    | (51)  |
| 第三章 | 组织间合作情景下企业管理控制体系与<br>吸收能力的交互影响 .....        | (65)  |
|     | 第一节 组织间学习的主要理论回顾 .....                      | (65)  |
|     | 第二节 吸收能力的理论视角以及与组织间管理<br>控制的交互影响 .....      | (72)  |
| 第四章 | 组织间绩效评价的理论发展 .....                          | (86)  |
|     | 第一节 组织间绩效评价的跨学科视角 .....                     | (86)  |
|     | 第二节 战略联盟情景下的组织间绩效评价与<br>平衡计分卡的改进 .....      | (99)  |
|     | 第三节 企业在战略联盟中的学习成效与能力<br>发展：绩效理论的解释与拓展 ..... | (110) |
| 第五章 | 国企与外资结成的战略联盟中国企的学习演进与<br>管理会计变革 .....       | (127) |
|     | 第一节 研究意义与理论拓展 .....                         | (127) |
|     | 第二节 案例调查与分析 .....                           | (138) |

## 下篇 环境战略与环境管理会计的理论融合与实地调查

|     |                                 |       |
|-----|---------------------------------|-------|
| 第六章 | 环境战略与环境管理会计系统的理论回顾 .....        | (158) |
|     | 第一节 环境战略的理论研究 .....             | (158) |
|     | 第二节 环境管理会计的规则演进与实践发展 .....      | (162) |
|     | 第三节 环境管理会计的理论研究与跨学科<br>融合 ..... | (173) |

|     |                                     |       |
|-----|-------------------------------------|-------|
|     | 第四节 环境绩效评价的理论研究与跨学科融合 .....         | (186) |
| 第七章 | 转型经济背景下企业的环境战略、环境管控与监管制度的协同演进 ..... | (191) |
|     | 第一节 研究意义与理论拓展 .....                 | (191) |
|     | 第二节 案例调查与分析 .....                   | (203) |
|     | 主要参考文献 .....                        | (223) |

上篇



# 组织间合作情景下的 管理会计理论发展

——与战略管理学科的理论融合



在过去的 20 年间，全球经济一体化的程度不断提高、市场竞争日趋激烈，促使越来越多的企业选择通过组织间合作获取有价值的资源和（或）培养能力，从而获得比“苦练内功”更高的效率来推进企业变革和更新竞争优势（Oxley & Wada, 2009; Perez-Nordtvedt et al., 2008; Mouritsen & Thrane, 2006; Zaheer & Bell, 2005）。所以，在某种程度上，组织间合作可以视为市场机制的替代，是企业竞争优势的源泉之一（Barney, 1997; 周建, 2002）。

对这一现象，战略与组织领域有许多重要流派进行了深入的分析、调查和验证（Cooper & Slagmulder, 2004; Schilke & Goerzen, 2010; Markus et al., 2010; Mitsuhashi & Greve, 2009; Gulati, 1998）。从理论意义上说，组织间关系包括一对一关系与网络关系（多对多关系），涉及合伙人之间达成战略联盟、股权合资以及专利互许、供应链合作等多种类型。与单体企业不同，组织间合作综合了内部化和市场交易的特点，是部分的一体化或准一体化行为（Ramanathan, Seth & Thomas, 1997）。特别在企业内部化的效率较高，但是有许多条件限制了企业一体化时，形成外部的组织间合作就是必然选择。

在现有的理论研究中，以组织间关系为基础的合作具有两个显著特征：一是合伙人之间的所有权甚或控制权联合；二是资源的相互承诺。组织间关系混合了合伙人的企业特征乃至合伙人或合作平台所在的国家制度和文化的特征（Borys & Jemison, 1989; Shenkar & Zeira, 1992）。这些特征比以市场为基础的交易关系具有显著的优势。对此，不同的理论流派提供了各自的解释。

交易成本观认为，合资的组织形式能够缓解市场失灵，节约交易费用。因为，组织间合作的各方可以通过股权等契约安排在金融或实物资产方面的共同投入产生相互质押，双方从组织间合作的绩效中共同得益或蒙受损失，从而取得了较高的激励相容。组织间合作还可以通过创建优越的监督机制来揭示信息、共享技术和保障绩效的利益一致来解决。

资源基础观则认为，通过组织间合作的吸收、运用与整合，合



伙人投入的资源可以得到创造性的使用、重组乃至再造，这有助于组织间合作培育竞争优势，也可以给合伙人带来可观的回报。

从动态能力观的角度来审视，合伙人之间的合作代表了一种演进机制，即在不确定环境下确保战略的灵活性和合伙人之间的相互依存。从制度基础观的交流来看，合伙人之间的合作关系可以弥补制度和法律框架的不足，以解决组织间合作执行商业计划、利用资源过程中合伙人之间潜在的冲突和摩擦，甚至能够在一定程度上缓解合伙人之间的机会主义问题和管理者的代理问题（Poppo & Zenger, 2003; Luo & Park, 2004）。

从内容上看，组织间合作作为一个重要的理论构念（Luo, 2002），被认为应当包括：确定战略目标和定位过程中的合作；在促进组织间合作实现目标过程中准备对有关问题让步；在战略决策中达成一致；在分配和执行权力过程中的合作；围绕组织间合作的业务活动建立管理规则和政策；在不确定条件下，共同协商战略问题；在职能领域的合作，如生产、研发、采购、营销、人力资源以及预算；在选择高层管理者与执行新计划方面的合作。当然，在实践中，组织间合作的具体内容可以不断延伸、拓展和变化重组。

给定组织间合作具有重要的理论意义和现实价值，有许多文献观察到组织间合作的失败率较高（Greve et al., 2010; Kale & Singh, 2007）。一方面是组织间合作的不断出现，另一方面是各种合作形态的不断死亡，这个悖论暗示有许多因素影响着组织间合作的成败。其中，对组织间合作的管理控制是一个重要的因素（Lee & Beamish, 1995）。

企业在组织间合作中作为相互独立的经济实体，没有绝对的权威可以相互支配，导致合作关系具有社会化特征。再加上合伙人文化和制度的差异以及合伙人对控制权的争夺，令组织间合作在管理上比单体企业更复杂，不同合伙人的资源联合和有效整合也更困难（Kamminga & Meer-Kooistra, 2007）。

对此，管理会计领域的最新研究已经揭示，组织间管理控制与企业传统的内部管理控制不同，不能通过简单的科层制管理对合作



关系、合作伙伴发布指令，相反，组织间管理往往是市场化和科层制的混合体（Masschelein, Cardinaels & Abbeele, 2012; Hogg, Knippenberg & Rast III, 2012; Dovev, Haunschild & Khanna, 2012; Krishnan, Miller & Sedatole, 2011; Caglio & Ditillo, 2008）。

但是，如何有效地在组织间合作中施加管理控制，帮助企业开展外部学习、获取资源和关系租金，以及如何推动组织间合作，实现合伙人之间的多赢或在组织边界之外创造新的竞争优势，这一系列问题是现实存在的。在现有文献中，关于组织间合作的研究分散在战略、组织与会计领域，而且各个领域的研究“自说自话”，缺少系统的梳理来完成理论上的“优势互补”，进而拓展组织间合作的理论基础。

对于上述问题的研究推进，本书将以跨学科理论整合的方式，吸收战略、组织与会计领域的不同研究，通过自上而下的归纳式理论整合，尝试对组织间合作与组织间管理控制进行深入探索。

这项研究对于发展组织间管理控制的理论具有重要的意义。解读组织间管理控制的运用规律、作用机制与实施后果，是战略管理领域的弱项；对于组织间合作关系以及企业如何从组织间合作中吸收知识、资源的探讨，在管理会计领域较为薄弱。通过有效融合以上两个领域的研究，能够丰富组织间合作与管理控制的理论基础，推动组织间管理控制的理论演进，为探索组织间合作情景下企业竞争优势的来源与管理制约提供新的启示，也可以解决管理会计领域组织间合作理论基础较为薄弱的问题。

最后，这项研究的开展具有重要的现实意义。在中国，许多本土企业开始实施外部合作战略，希望从外方合伙人手中取得技术或管理知识。但是，中国企业在组织间合作与学习中也出现了许多问题，如过于依赖外资公司提供的资源，对取得的知识缺少创造性的应用与探索。有些企业满足于引进外资的成熟产品或技术带来的中短期效益，长期来看与外方的实力差距反而在扩大。例如，中国的汽车产业至今未能取得整车制造能力，中国的移动通信产业至今未能在芯片上掌握自主技术。又如，中国的液晶面板产业付出巨大代



价，仍然引进了落后的生产线；而韩国的三星集团、现代集团在经历二十余年的发展后，实现了落后企业的赶超，成为具有全球竞争力的国际巨头。两相对照，反映出中国企业对股权合资、战略联盟等形态的组织间合作中相关知识的消化、吸收和后续探索以及由此而设定的组织间管理控制等方面，还需要多加反思。



# 第一章 对会计主体假设的突破与组织间合作的特殊性

## 第一节 关于组织间合作的现有理论流派

### 一、关于组织间合作的理论观点

关于组织间合作的研究，理论界呈现百家争鸣的景象，如制度经济学的交易成本观（Hennart, 1998; Williamson, 1985）、资源基础观、企业特有优势理论、组织学习理论、核心竞争力理论、动态能力观、制度基础观、谈判力理论、关系观，等等。这些理论从不同角度对组织间合作进行了有益的探索。对此，本章将逐一回顾。

#### 1. 交易成本观

交易成本观认为（Hennart, 1991），组织间合作只有在两个条件下才有效，一是中间品的市场失效，二是购买生产要素的价格在组织间合作





中取得要比外部市场便宜。Beamish & Bank (1987) 进一步强调, 只有组织间合作中共同努力、协同效应的收益超过了因为合作 (例如股权分享) 而增加的治理成本和技术秘密可能泄露的成本之和时, 开展组织间合作才是可行的。Buckley & Casson (1988) 则指出, 合作的益处在于促进合伙人利益共享的责任感和资源投入, 降低监督和防御的代价, 提高合伙人与组织间合作利益一致的激励; 促进合伙人之间的合作与学习; 促进合伙人资源投入的交融与再造。

以知识交换为例, 交易成本理论认为, 外部市场在交易知识密集型中间品不够有效, 而且完全的内部化缺乏效率时, 就会出现组织间合作 (如国际合资企业)。因为, 市场对转移组织默会知识存在较大的风险, 信息不对称造成了知识转移过程中定价和交易的困境, 知识的出售者不愿意呈献他们的全部知识, 以避免竞争对手的模仿; 相反, 购买者由于缺乏足够的信息, 也不愿意为那些具有潜在价值的知识或技术付费。组织间合作则提供了风险和利润共担的机制以及共同投资专用性资产的机制。

总而言之, 最适合于组织间合作的情况是资产专用性较高, 在评价和监督绩效方面存在高度不确定性。尤其是绩效的不确定性对选择合资而非合同起到了关键作用。依此类推, 当技术创新以及市场信息处理成本较高时, 特别适合开展组织间合作。

## 2. 资源基础观

资源基础观的创始之作 Penrose (1959) 将企业定义为一系列资源的集合, 这些资源具有一系列潜在的生产性服务功能, 并通过一定的行政结构汇聚到一起。Barney (1991) 进一步将这些资源分为三类: 实体资源、人力资源、组织资源。根据 Barney (1991) 的观点, 一个企业之所以具有可持续的竞争优势, 关键原因在于企业具有异质性的核心资源, 这是其他企业难以模仿的。

Reed & Defillippi (1990) 确认了资源的三个基本特征: 复杂性、专用性和嵌入性导致资源特征与企业竞争优势存在因果关系上的模糊性。Chi (1994) 指出, 资源的复杂性是指, 企业的特有优势具有复杂性, 难以转移到组织间合作中去。而且学习是累积性的,