



励学·会计学系列



高级 管理会计

冯巧根 著



南京大学出版社



励学·会计学系列

高级 管理会计

冯巧根 著



南京大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

高级管理会计 / 冯巧根著. —南京:南京大学出版社,
2009.1

(励学·会计学系列)

ISBN 978-7-305-05706-9

I. 高… II. 冯… III. 管理会计 IV. F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2009)第 005223 号

出版者 南京大学出版社
社 址 南京市汉口路 22 号 邮编 210093
网 址 <http://press.nju.edu.cn>
出版人 左 健

丛 书 名 励学·会计学系列
书 名 高级管理会计
著 者 冯巧根
责任编辑 耿飞燕 编辑热线 025-83594087

照 排 南京玄武湖印刷照排中心
印 刷 南京人文印刷厂
开 本 787×960 1/16 印张 20.5 字数 407 千
版 次 2009 年 1 月第 1 版 2009 年 1 月第 1 次印刷
ISBN 978-7-305-05706-9
定 价 39.80 元

发行热线 025-83594756
电子邮箱 sales@press.nju.edu.cn(销售部)
nupress1@public1.ptt.js.cn

* 版权所有,侵权必究

* 凡购买南大版图书,如有印装质量问题,请与所购
图书销售部门联系调换

前 言

当人们还在专注于探讨 21 世纪对管理会计带来的机遇与挑战之时，时光已不知不觉地过了近十年。现阶段，管理会计职能已发生深刻的变化，管理会计师不再仅是企业过去经营业绩的记录者，他们已成为企业管理队伍中实现价值增值的重要成员，并为提高企业经营效率提供着重要的信息，与管理者一起规划并执行企业的新战略。

21 世纪带给我们愈益强烈的市场经济氛围，国际化、金融化、知识化、信息化正交织在一起向我们迎面扑来。20 世纪末，一种主流观点认为，21 世纪管理会计的主题将以核心竞争力的培植为特征，这种认识是基于管理学派的能力理论而延展的。目前，这种理论正受到激烈的挑战。现行的主流观点认为，21 世纪管理会计主题以“价值创新”为特征，这种认识是基于管理学中创新学派的思想而形成并发展的。中文版的《哈佛商业评论》曾经刊发过一篇文章，作者通过研究认为：业绩较为逊色的公司在战略思维上往往被一种思想所支配，即务必在竞争中保持领先地位。而与此形成鲜明对比的是，高增长的公司对于赶超或打败对手并不感兴趣。相反，它们通过利用“价值创新”这种战略逻辑，大力拓展行业的边界，让竞争对手变得无关紧要。宛如二战初期，德国超越了盟军所设置的战略领域，将旌麾指向盟军不曾预料的空间，在这些空间，“马其诺防线”变得毫无意义。然而，可以肯定的一点是，随着信息科技的突飞猛进，会计人员不再独立拥有会计系统的全部设计权。工程师和经营管理者等的共同参与已成为 21 世纪管理会计发展的一个重要特征。

管理会计的实践表明,企业成功的关键是以价值观为核心的企业文化建设,管理会计必须构建新的坐标。当管理会计工作者清楚地认识到自己的独特优势和核心价值观后,管理会计学科的发展才算是找到了自己确切的定位。在激烈的竞争环境下,企业获胜的因素多种多样,然而,速度与质量是至关重要的。那些能够最快地意识到新的动向、提供更高质量的服务、以更具吸引力的方式行事,以及诸如此类的趋势是企业在竞争中获胜的法宝。十多年前被我们视作“软技能”的工具,如沟通、协作、企业间关系等,已成为企业在未来取得成功的关键技能,高级管理会计学已成为管理工具积聚的必要途径。那些在创新管理方面最具洞察力或在此方面具备更高技巧的管理会计师们将会比他的竞争对手取得更大的成绩。

管理学大师彼得·杜拉克说过,企业家只需做好两件事,第一是销售,第二是控制成本。管理的精髓就在于控制,而管理会计最重要的功能就在于其能够有效地控制成本。企业家离开管理会计将无法适应现阶段企业内外部环境的变化,进而难以实现企业的可持续发展。高级管理会计的教学目标之一,就是通过学习使管理者能够自觉地将管理会计理论与方法恰当地应用于企业实践,理论联系实际比单纯的理论更有价值。作为一门应用性极强的学科,重视高级管理会计的应用研究与研究会计的理论概念同等重要。高级管理会计的教学目标之二,是帮助企业管理者开展直接预测与准确规划。管理会计研究试图探求新的管理方式和实践方法去适应时代变迁的新潮流,并把新的管理会计理论与方法转化为实际的商业行为。如果在企业实践中管理会计创新活动能够得到很好的理解和正确的应用的话,企业经营过程中的风险将被降到最低,而机会则更大。

《高级管理会计》是在《管理会计》基础上发展而成的。区别于现行的管理会计,高级管理会计注重对公司治理结构中的产权制度、组织制度、管理制度及相关制度环境的研究与探讨,高级管理会计职位目前正成为企业中的一项重要管理岗位,它直接参与各种项目的设计、实施与跟踪。

高级管理会计师通过与财务经理的配合,为公司财务总监(CFO)和总经理(CEO)服务,为他们提供有助于决策、激励和监督的有用信息。高级管理会计师们提供的信息主要有:股东和其他利益相关者的收益保障信息;CEO业绩责任的制定依据信息;企业经营业务的质量判断信息;董事会的业绩考核标准信息;企业组织结构与业务流程优化状况的信息;企业价值观和文化建设情况的信息;各个管理层次的业绩评价和激励补偿系统设计(包括针对高层管理人员的奖励与补偿合同的制定)方面的信息等。换言之,高级管理会计师一方面通过“硬”的方面——会计制度规范——来提供决策有用的信息;另一方面,通过“软”的方面——组织文化建设——为企业发展提供环境条件。

在以往的《管理会计》教材中,重点涉及的是成本性态与变动成本法、本-量-利分析和短期经营决策方法或工具等初级管理会计的内容。近年来,许多《管理会计》教材将一些专项的管理会计内容,如战略管理会计、作业成本管理、资源消耗会计、环境管理会计、国际管理会计等纳入到了本科生学习的范畴之中,使现行的《管理会计》教材具有初、中级内容的特性。本书在选择将哪些内容纳入《高级管理会计》之中时,充分考虑并借鉴了欧美及日本管理会计界的相关教材及研究成果。本书共分十三章,外加一个附录。在本书结构上,首先阐述了高级管理会计的特征。即,围绕企业实践的发展,探讨管理会计的射程与边界,揭示出高级管理会计的研究主线——构建管理会计的新坐标。这种新坐标主要由战略管理与顾客价值构成,如果以纵轴代表战略管理坐标的话,那么横轴就是顾客价值坐标。其次,强调文化管理。管理会计文化是联结战略管理与顾客价值的红线。同时,文化管理还通过环境经营与企业社会责任,以及权变思维下的管理会计新理念等优化企业的管理行为。再次,倡导管理会计工具的整合。通过管理会计功能的扩展及管理会计工具的不断整合,围绕价值运筹等探寻企业获取竞争优势的路径与方法,如在全球化经营环境下实现管理会计的创新与发展等。同时进一步对管理会计的一些工具,如

预算管理、作业成本管理、企业间管理、业绩评价与激励等,结合当前企业的实际,分章展开研究。最后,本书还就管理会计的研究方法进行了介绍与探讨。

本书是作者在近年来对管理类(包括会计学硕士,以及 MBA、EMBA、MPAcc 等专业硕士)专业研究生开设的《高级管理会计与实务》(或《高级管理会计研究》)等课程的基础上,通过几年的教学实践总结提炼而成的研究成果。其中的部分章节修改过若干次,并积极吸纳、补充了业界同仁的一些优秀成果,在此一并致谢。本书可作为高等财经院校、综合性大学的会计学、管理学及相关专业的研究生(包括各类专业硕士)学习“高级管理会计”的教材,也可以作为会计学及相关专业的高年级本科生学习提升管理会计理论与方法的参考用书。此外,还可作为广大经济管理干部自学或进修“高级管理会计学”的参考教材。

尽管作者对本书投入了极大热情与精力,并尽可能在理论的超前性与实践的应用性上寻求平衡,但限于作者的水平,多少还是感受到书中研究的不足(或存在缺憾)。对此衷心期待广大读者批评、指正,以便将来进一步改正和提高。

冯巧根

2008年10月

目 录

前 言

第一章 管理会计的射程与边界

第一节 文献回顾	1
第二节 管理会计的学科特征及建设方向	3
第三节 管理会计射程的推进	9
第四节 管理会计边界的控制	17
案例与讨论	25
本章参考文献	27

第二章 管理会计的新坐标:战略管理与顾客价值

第一节 基于战略经营系统的管理会计再造	28
第二节 战略管理与管理会计	35
第三节 基于顾客价值创造的管理会计	42
案例与讨论	50
本章参考文献	51

第三章 管理会计的功能扩展与整合

第一节 管理会计的功能扩展	53
第二节 管理会计体系的整合	62
案例与讨论	70
本章参考文献	71

第四章 价值运筹与管理会计的竞争优势

第一节 管理会计的价值运筹	72
---------------------	----

第二节 管理会计的竞争优势	82
案例与讨论	94
本章参考文献	96

第五章 改进作业成本法:以时间和资源为导向

第一节 作业成本法的功能及局限性	98
第二节 以时间为导向的作业成本法改进思路	105
第三节 以资源为导向的作业成本法改进思路	113
案例与讨论	125
本章参考文献	126

第六章 预算管理实务的新发展

第一节 预算管理实务发展的两种趋势	128
第二节 “超越预算”的思想及其应用	135
第三节 基于超越预算的战略经营系统特征	140
第四节 预算管理的发展方向及相关对策	144
案例与讨论	150
本章参考文献	151

第七章 企业间管理与管理会计

第一节 企业间管理与供应链管理的目标优化	154
第二节 供应链管理与供应链管理会计	158
案例与讨论	174
本章参考文献	175

第八章 权变思维下的战略管理会计

第一节 权变理论与战略管理	176
第二节 战略管理会计的演进与变迁	179
第三节 基于权变思维的管理会计战略	182
案例与讨论	186
本章参考文献	187

第九章 战略管理会计中的文化管理

第一节 文化及企业文化的特征	188
第二节 文化管理对战略管理会计的影响	190

第三节 知识文化、知识管理与战略管理会计的扩展	193
案例与讨论	199
本章参考文献	200
第十章 全球化经营时代的管理会计创新	
第一节 全球化经营时代的管理会计标准	201
第二节 全球化竞争的挑战与管理会计创新	208
案例与讨论	222
本章参考文献	223
第十一章 业绩评价与高管人员薪酬激励	
第一节 业绩评价的战略导向	225
第二节 高管人员薪酬激励:国际比较	235
第三节 我国企业高管薪酬的激励:调查与分析	252
案例与讨论	258
本章参考文献	259
第十二章 环境经营与企业社会责任履行	
第一节 企业的环境经营	260
第二节 管理会计与伦理	265
第三节 管理会计视角的企业社会责任履行	273
案例与讨论	281
本章参考文献	282
第十三章 管理会计研究范式的转变	
第一节 管理会计研究的变迁理论	283
第二节 管理会计研究的范式	287
第三节 管理会计研究范式的变迁	294
案例与讨论	299
本章参考文献	300
附录:改革开放 30 年来中国管理会计制度的变迁与发展	301
参考文献	313

第一章

管理会计的射程与边界

管理会计是为了适应企业内部管理的预测、决策、控制和考核的需要而产生的一门新兴学科。要使管理会计提高到一个新境界,必须以“自主性”与“开放性”相结合的原则进行管理会计的学科建设,并通过探寻管理会计学科的射程与边界来提升管理会计的理论价值与实践意义。

第一节 文献回顾

管理会计的射程与边界即管理会计学科研究的范围。管理会计的边界主要是由学科之间的关系引发的联系问题,射程问题则是由管理会计功能引发的发展问题。传统的管理会计边界观把企业看成一个独立存在和发展的经济实体,认为管理会计的本质是提升企业价值。管理会计的本质是一个老生常谈的话题,目前,国内学者对此问题研究的代表性学者有孙茂竹(2006)、余恕莲(2006)和刘爱东(2007)等人,这些学者基本均赞成将管理会计的涵盖范围从广义和狭义两个角度加以阐述。狭义的管理会计涵义以唐·R·汉森(Don R. Hansen)、玛丽安·M·莫文(Maryanne-M. Mowen)、罗伯特(Robert),以及国际会计师联合会(IFAC)的管理会计表述为依据,即将管理会计从依附于财务会计提升到与财务会计并立的地位,并涵盖了标准成本、预算控制、差异分析和内部控制等功能。广义的管理会计则以美国全国会计师联合会(NAA)下设的管理会计实务委员会为代表,认为管理会计是向管理当局提供关于企业内部计划、评价、控制,以及确保企业资源的合理使用和经营责任的履行所需要财务信息的确认、计量、归集、分析、编报、解释和传递的过程。管理会计还包括为诸如股东、债权人、规章制定机构及税务当局等非管理集团编制财务报告的行为。国内有的学者将广义管理会计的边界扩

大到除审计以外的会计的各个组成部分。而刘爱东等(2007)则认为,应重构管理会计边界,即提出了宏观视角下的管理会计边界,且认为该边界是一个涵盖财务会计、成本会计、公司理财及审计等多学科基础上的综合融合体。

人们对管理会计的本质认识给管理会计边界的研究展现出一个全新的视角。余恕莲和吴革(2006)认为:审视我国会计理论与会计实务的研究与发展现状,可以发现管理会计明显落后于财务会计。究其原因是基于资本市场发展的会计准则和外部审计的制度安排,资本市场利益相关者对财务会计的关注所引起的社会效应。虽然不乏加强管理会计研究的呼声,但是效果并不显著。重新探究管理会计的本质属性,有无特定的范围与界限?未来如何发展?这些既是管理会计理论研究的核心问题,也是管理会计应用面对的实际问题。由于管理会计的发展历史较短,管理会计学科领域存在一些争议是正常的。当前,主流的观点认为,管理会计或是一种管理活动论,或是一种信息系统论。有人认为(张先治,2007),如果将会计的本质确定为一种会计管理活动,那么现在的管理会计无论是基于管理的会计,还是基于会计的管理,都应理解为会计。但是,如果将会计本质理解为一种会计信息系统,那么,只有基于管理的会计才能称为管理会计,基于会计的管理就不是管理会计。现在的管理会计学从总体设计思路上看,最多算是基于会计的管理,而不是基于管理的会计。管理会计学的本质、目标、内涵和方法等都要符合会计学的基本特性。因此,管理会计改革与完善的方向应是将管理会计置于会计学的大框架下进行研究,将围绕管理会计本质和目标而进行管理会计的确认、计量、记录和报告作为管理会计的基本内容和基本方法。提供管理会计报告应是管理会计目标与方法所决定的,正如同财务会计要提供财务会计报告一样。那些为实现管理会计目标,即满足内部决策者需求的会计信息应当由管理会计报告反映。如果按照这样的一种思维观念定位管理会计,那么管理会计的发展就会受到局限,管理会计功能就无法拓展。当然,这样定位可以将一些原来与财务管理存在争议的管理会计内容,如存货管理、预算管理等部门划归为财务管理。

在管理会计学科关系问题的研究上,我国学者对管理会计学科边界讨论,往往局限于会计领域,主要为“三元比较观”,如牛彦秀与李心合、王朝曦的“管理会计与成本会计、财务管理”的比较,余恕莲、吴革的“管理会计与财务会计、公司理财”的比较等。此外,也有“四元比较观”等观点,如汤谷良、汪丽霞的“管理会计与财务会计、成本会计、财务管理”的比较等。实际上,管理会计是一门边缘学科,它是管理与会计相互融合的产物。管理会计的形成和发展时刻受到社会生产实践及经济理论的双重影响:一方面,社会生产实践要求加强管理会计的职能;另一方面,经济理论的发展促使管理会计的职能得以实现。管理会计中新的研究领域层出不穷,诸如人力资源管理会计、社会责任会计、环境保护管理会计(如防灾会计)等,它们反映了企业与社会宏观、微观之间关系的新领域,均构成管理会计的研究范畴,并进一步印证了该学科的强大

生命力和广阔的发展前景。

第二节 管理会计的学科特征及建设方向

分析管理会计学科的特征有助于我们理解和把握管理会计的内涵及形成规律,以便于确定今后进一步加强学科建设的路径与方向。

一 管理会计的学科特征

管理会计既是实现企业管理现代化的手段,又是企业现代化管理的一项主要内容。它将会计与管理结合起来,为加强企业管理,提高经济效益服务。有关管理会计的学科性质,主要有两种观点。

(一) 管理会计是一门边缘性学科

管理会计是产生于美国的一门新兴的边缘科学,是由多种学科相互交叉、相互渗透的结合体。它是随着科学技术的进步和社会生产力的发展而逐渐从传统成本会计中派生出来的。这门学科的创建具有强烈的目的性,即它是为改善企业经营管理效益和提升核心竞争力服务的。

管理会计形成于20世纪20年代,成熟于50年代末期。第一本管理会计的著作发表于1922年,H·W·奎因坦斯(Quaintance H. W.)撰写了《管理会计:财务管理入门》,在书中他首先明确地提出了“管理会计”概念。不过对最初管理会计发展贡献最大的应该是J·O·麦金希(Wckinsey J. O.),他在1924年出版的《管理会计》一书中,第一次系统地论述了管理会计的概念和理论体系。他主张将企业的服务中心从对外财务会计报告转向对内的管理会计决策信息支持与控制,该书还提出了系统的管理会计基本框架。20世纪初,为配合泰罗制的广泛实施而形成的标准成本制度(standard costing)和预算控制(budget control)制度被认为是管理会计的两大支柱。这两种制度的相同点表现在:首先,通过计量制定出未来活动规范的标准或预算数,然后将它们作为控制实际数发生的依据,并进一步分析它们产生差异的原因,确定其经济责任,提出管理建议和措施。在实际工作中,它们对提高企业的经济效率和效益有很大的促进作用。

第二次世界大战结束之后,西方经济进入快速发展的蜜月期,科学技术日新月异,企业生产率急速提高,企业的规模不断扩大。同时,西方社会经济已由“供不应求”的状况转入“供大于求”的状况。在这种新形势下,过分强调生产管理和以提高生

产效率为目的的泰罗制管理方法已呈现出诸多方面的不足。在这个时期,管理界提出了“行为科学”、“数量管理”、“决策学派”、“权变理论”等多种管理思想和管理方法,形成了管理理论和管理方法的“管理丛林”时期。以成本性态为基础的变动成本法(variable costing)、本-量-利分析法(cost volume profit analysis)等均在这个时期被广泛应用。1955年,美国会计学会(AAA)对一些重要的决策型成本概念进行了界定,这些重要的概念包括差量成本、重置成本、计划成本、历史成本、标准成本、责任成本、预算成本等。1958年,该学会又在报告中明确提出了管理会计体系主要包括标准成本制度、预算管理制度、本-量-利分析、差量成本分析、弹性预算、边际贡献分析和责任会计等七个方面的内容。

以成本性态分析为起点形成的管理会计可称为基础管理会计,它的形成与发展大致可分为两个阶段,即执行性管理会计阶段(从20世纪初到50年代)和决策战略性管理会计阶段(20世纪50年代以后)。执行性管理会计追求效率(efficiency),强调把事情做好(doing thing right)。它以责任会计为核心,着重于经营活动进程和效果的评价与控制;决策战略性管理会计追求效益(effective),强调战略眼光,把事情做对(doing right thing)。它是以企业决策经济效益的分析评价为核心,计划(预算)则是企业决策所选定的有关方案的加工、汇总。决策战略性管理会计与执行性管理会计的不同在于:它是以决策研究为核心内容,为企业正确地进行经营管理决策提供信息与智力支持。它包含了执行性管理会计,但在广度和深度上都与执行性管理会计不可同日而语。经过长期的理论探索和实践经验的积累,到20世纪80年代,以决策战略性管理会计为主体的基础管理会计已趋于成熟并定型化了。

20世纪后期以来,为了适应社会经济条件的重大变化和科学技术的迅速发展,管理会计进入了一个大变革、大发展的历史时期,从而形成了许多新的领域,从广度、深度和高度上将管理会计提升到一个新的水平,从而使管理会计的发展进入了一个五彩缤纷的新阶段。美国哈佛大学商学院教授罗伯特·卡普兰和托马斯·约翰逊(Robert S. Kaplan & Thomas Johnson, 1987)在《相关性消失:管理会计的兴衰》一书中提出,就现阶段企业所处的环境而言,目前企业所采用的管理会计系统远远满足不了企业管理的需要。在科技飞速发展、国内及全球竞争日益激烈的时代,伴随着对巨大信息量的需要,管理会计系统对企业生产过程的控制、产品成本计算,对管理人员业绩的评价,已难以像以往那样提供及时、有用的信息。《相关性消失:管理会计的兴衰》提出的观点给全球会计界带来了极大的冲击,它揭示了现行企业经营环境下管理会计信息已失去了决策相关性,管理会计正面临着严峻的挑战,并提出应重构管理会计体系。该书的出版标志着传统经典管理会计理论和方法将要寿终正寝,新的管理会计理论和方法正在新的管理思想和信息技术的推动下逐步形成体系与框架,管理会计研究进入了一个新的发展时期。

管理会计丰富、发展了传统的成本管理职能。20世纪80年代以来,美日企业相继出现了作业成本会计(activity based costing)、成本企画(target costing)、产品全生命周期目标成本会计(life-cycle costing)、质量成本会计(quality costing)、资本成本会计(capital costing)、战略成本会计(strategic management costing)和资源消耗会计(resource consumption accounting)等新型的成本管理工具,加之经济增加值(EVA)和平衡计分卡(BSC)等工具的开发,它们在实际应用中表现突出,为企业管理部门正确进行最优管理决策和有效经营提供了有用信息,在现代化的企业管理工作中发挥着重要作用。目前,学术界对管理会计研究分为两大阵营,即传统管理会计学派和创新管理会计学派。创新学派认为传统学派过于守旧,不能突破传统会计理论范式的束缚,所研究的管理会计技术方法远远落后于企业实践的管理需要,而传统学派却批评创新学派缺乏系统理论体系,认为他们虽然引进了大量的相关学科的成果(相关学科主要是指计算机、管理工程、数学等),但只停留在对相关学科的成果“拼凑”性的介绍上面,缺乏新的理论体系。我们正处于一个急剧变革的时代。随着工业社会快速地向信息社会转变,企业的行为方式将发生深刻的变化,如工作中人们的劳动手段、交流方式;组织机构的经营方式、管理方式;国家的管理规则、政治机构;市场的运作模式、运行规律,等等。所有这些变革的潜流已经开始涌现,在市场浪潮中搏击的企业最先感受到这种变革浪潮的冲击。这种冲击正在动摇现有企业的管理理论和管理方法,管理会计的创新与发展又将迎来一个新的高潮(陈良华,2005)。

(二) 管理会计是一门精致性学科

长期以来,由于人们对财务会计的认识局限于记账、算账与报账,对会计学科的科学性存在疑虑。正如哈特菲尔得所说:会计作为一个具科学性的学科(scientific discipline),在职业界内外均未得到应有的认可。这是由于这个学科的学术基础远未建立,因而无法取得“可敬重性”(余绪缨,2007)。为了提高管理会计学科的学术水准,体现其“可敬重性”,管理会计领域开始出现数字化的浪潮。美国管理会计界于20世纪60年代至70年代开始将数学模型应用于管理会计研究之中,尤其是运筹学的应用更为普遍。与此同时,70~80年代出版的管理会计的教科书也在数学方法(如微积分、数学规划、矩阵代数、投入/产出模型、排除论、蒙特卡罗模拟法等)的应用上掀起了高潮。比较有代表性的书籍有,H. Bierm, Jr等合著的 *Managerial Cost Accounting* (1976); G. Shillinglaw 编著的 *Managerial Accounting* (1977); Jack Gray 等合著的 *Cost and Managerial Accounting* (1982); Robert S. Kaplan 编著的 *Advanced Managerial Accounting* (1982年第1版),等等。

这一时期,在教学与研究中引进数学方法似乎成为学科建设的一个方向。究其原因,主要表现在两个方面:一是以自然科学为代表的“硬科学”在产业革命中的作用

显著；二是诺贝尔经济学奖等的获得要求学科具有“精致性”。而这两个成因的背景分析正如余绪缨教授所阐述的，一方面，从西方欧洲国家（英、法、德、意等国）经济发展的历程来看，产业革命以后，自然科学作为以数学为基础的“硬科学”，在认识自然、改造自然方面获得了巨大成功，为社会带来了巨大的物质财富的增长，从而导致了人们对自然科学技术的崇拜。自然科学技术的成就被认为是用以“精神定量”为基本特征的“科学思维”探索客观世界的基本规律所取得的成就。马克思（1818~1883）生前看到了科学技术的发展在提高社会生产力方面所取得的巨大成就，因而认为，“一门科学只有成功地应用数学时，才算达到了真正完善的地步”^①。这意味着：一门学科的量化，才能实现它的精密化、成熟化、完善化，即只有建立在严密数学分析基础上的硬科学，才能算得上真正的科学。余绪缨教授认为，这可以看作是对如何认定一门学科的科学性的一股强大的思潮。另一方面，自1901年开始颁布诺贝尔奖以来，就一直有人提出应当设置一个诺贝尔经济学奖，当时自然科学家的担心就在于：经济学能否保持它的“科学性”，即能否使经济学奖与物理学奖或化学奖等“硬科学”奖处于平等地位，因而久议未决。直到1969年，才正式确定将诺贝尔经济学奖第一次颁发给了挪威经济学家拉格纳·弗里希（Ragnar Frisch）和荷兰经济学家扬·丁伯根（Jan Tinbergen）。这两位得奖人，都是“经济计量学”这一学科的开拓者和奠基人，由于他们的工作使经济学这一传统学科更趋量化、精密化，也意味着更加科学化。

正是由于受到上述行为的影响，管理会计作为一门新兴的学科，在其理论与方法尚处于开发阶段，学者们开始大量地将数学方法应用于该学科的建设之中，并成为一种时尚。然而，1978年之后，诺贝尔经济学颁发的标准开始动摇了，即沿用9年的严格强化“量化”的要求被弱化，对经济学“精密性至上”的标准开始出现“超越”的迹象（余绪缨，2007）。这是因为，任何学科的研究，都可以把数学作为一种工具来使用，数学只是自然科学的语言，而不是一切学科的语言。社会经济现象和自然现象毕竟有很大的差别，因而数学方法在社会科学和在自然科学中应用的有效程度也有很大的不同。在社会经济活动中，人的因素是居于主导地位的。人作为社会生产力诸要素中最重要的因素，并不像物质资源、财务资源、时间资源等那样都可以直接进行量化，按照一定的规则纳入数学模型。人，作为社会人以至文化人其学识、经验、能力、心理等因素及其主动性、积极性发挥的程度等，是极为复杂、多变，难以甚至无法进行量化，进而纳入数学模型进行定量分析的。那种认为“若不能够建立在严格数量分析基础上的学科就不是真正的学科”的认识，已经逐渐淡出学术界。正是基于这个原因，诺贝尔经济学奖的标准开始超越以往的“精密性至上”的要求，1978年的诺贝尔经济学奖体现了这一精神。该年度诺贝尔奖的获得者是美国卡内基-梅隆大学管理

^① 保尔·拉法格：“忆马克思”，载《回忆马克思、恩格斯》，北京：人民出版社，1973年版，第7页。

心理学教授赫伯特·西蒙(Herbert A. Simon),其获奖是基于他对经济组织内决策理论进行的开拓性研究,提出有限理性原理和决策的满意性准则。西蒙的研究第一次证明:进行决策与判断的人的思维活动,不是建立在数学和逻辑基础之上的,而是建立在人的感情、理念和经验的基础上的。他把决策的原则定义为第一满意原则,也就是说,作出决策和判断的标准并不是建立在理性基础上的“最佳选择”,而是建立在人类心理上的“第一满意的选择”^①。从而体现了对“精密性至上”的超越。

在此后的2002年,诺贝尔经济学奖授予美国普林斯顿大学心理学教授丹尼尔·卡尼曼(Daniel Kahneman)和乔治·梅森大学经济学教授弗农·史密斯(Vernon L. Smith)。“卡尼曼的工作就是在西蒙建立的基本理论的指导下找到了那些影响我们非理性选择的因素,是西蒙工作的继续。也就是说:卡尼曼教授成功地将人类决策和判断的心理学理论与方法注入了新的见解,作出了独特的、卓越的贡献。人类生活充满了判断和决策。人类判断和决策中,心理活动是具有决定作用的影响因素。”^②从而再次体现了诺贝尔经济学奖的颁发对“精密性至上”的超越。相应地,管理会计领域数量化浪潮也开始消退(余绪纓,2007)。首先,从教科书的内容来看,Robert S. Kaplan 1982年编著的*Advanced Managerial Accounting*(1982年第1版)一书中应用了许多高等数学的方法,而他在以后与Anthony A. Atkinson合著的*Advanced Managerial Accounting*(1989年第2版,1998年的第3版)中却删去了绝大部分用较深的数学方法表述的内容,而把研究的重点转移到有关企业管理的体制、组织与决策等问题上来。再如20世纪90年代中期以后,美国管理会计界出现的“第二次浪潮”,把主要注意力转移到平衡计分卡、战略盈利性分析、价值链分析、经济增加值、非财务业绩等方面上来;视野更为广阔、内容更为丰富了,也在一定程度上体现了管理会计领域中数量化浪潮的消退。

二 管理会计学科建设的方向

怎样创建中国式的管理会计学科体系?已故著名管理会计学家余绪纓教授提出了两点思路^③:一是与“理性至上”相依存的“精密性至上”不能成为管理会计进行学科建设所追求的目标;二是管理会计学科建设应立足中国、放眼世界,坚持“自主性”

- ① 王振中、李仁贵主编:《诺贝尔奖经济学家传略》,广州:广东经济出版社,2002年4月第1版。本处转引自余绪纓(2007)的研究。
- ② [美]斯科特·普劳斯著,施俊琦等译、彭凯平审校的《决策与判断》中彭凯平作的“序一”(北京:人民邮电出版社,2004年9月第1版)。本处转引自余绪纓的研究(2007)。
- ③ 余绪纓:“管理会计学科建设的方向及其相关理论的新认识”,《财会通讯·综合版》,2007年第2期,第6~8页。