

会计学系列
经济管理精品教材

21
世纪

Advanced Management Accounting
Theory and Practice

高级管理会计

理论与实践

冯巧根◎著



清华大学出版社



会计学系列
经济管理精品教材

21
世纪

Advanced Management Accounting

Theory and Practice

高级管理会计 理论与实践

冯巧根◎著



清华大学出版社

北京

内 容 简 介

本书以管理会计基本理论、概念框架和工具方法的研究为核心,结合企业组织与技术等特征体现管理会计研究的最新成果。本书通过采用大量简捷的企业案例展现管理会计应用的精髓,突出管理会计理论与方法的实用属性,注重学科体系间的完整性和协调性,强调传承与创新并重,积极探索“互联网+”等新经济条件下的管理会计新情境。本书可作为经济与管理研究生的教学用书,也可以作为会计学及相关专业的高年级本科学习用教材。此外,还可作为相关人士自学或进修“高级管理会计”的参考用书。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13701121933

图书在版编目(CIP)数据

高级管理会计:理论与实践/冯巧根著. —北京:清华大学出版社,2019

(21世纪经济管理精品教材·会计学系列)

ISBN 978-7-302-52586-8

I. ①高… II. ①冯… III. ①管理会计—教材 IV. ①F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2019)第 044602 号

责任编辑:梁云慈

封面设计:李召霞

责任校对:宋玉莲

责任印制:宋 林

出版发行:清华大学出版社

网 址: <http://www.tup.com.cn>, <http://www.wqbook.com>

地 址:北京清华大学学研大厦 A 座 邮 编:100084

社 总 机:010-62770175 邮 购:010-62786544

投稿与读者服务:010-62776969, c-service@tup.tsinghua.edu.cn

质量反馈:010-62772015, zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn

印 装 者:北京鑫海金澳胶印有限公司

经 销:全国新华书店

开 本:185mm×260mm 印 张:14 字 数:318千字

版 次:2019年4月第1版 印 次:2019年4月第1次印刷

定 价:49.00元

产品编号:080983-01



前言

全面推进管理会计体系建设是我国会计改革与发展的一项重要任务,其核心是要构建具有中国特色的管理会计理论与方法体系。改革开放40年的管理会计变迁实践表明,我国管理会计从早期以强化成本控制与预算管理控制为主的管理控制系统“一元观”,向管理控制系统与信息支持系统融合的“二元观”转变,体现了现代科技进步的内在要求,展示了管理会计发展的强大生命力。当前,在供给侧结构性改革的背景下,“互联网+”“中国制造2025”等又引领管理会计理论与方法体系进入了一个大发展的转折时期。传统的商业模式和经营流程已经或即将发生革命性的变化,新商业模式和新业态等在给管理会计机制注入新动力与活力的同时,对企业的发展也提出了更高的要求,即由“中国制造”向“中国创造”转变,实现“全球品牌,中国制造”向“中国品牌,全球制造”转型。经济新时代对企业管理提出了新要求,会计作为企业管理的一个重要组成部分,必须加速转型,推动中国管理会计的变迁与发展。

客观地说,我国管理会计正处于制度化的关键时期。随着中国经济模式从高速增长向高质量发展转变,企业面临的国内外环境将更具不确定性。对管理会计在提升组织效率和竞争力中的经验与做法进行归纳和整理,并将其融入高级管理会计的知识体系之中,是增强我国管理会计在国际上的话语权,加快企业管理创新的重要课题。中国社会进入了“新时代”,结合现阶段经济发展中存在的不平衡、不充分现象,管理会计的功能作用将变得更加重要。因此,积极推进高级管理会计的理论与方法研究,并使其在会计学、管理学及经济、社会学科中普及与推广意义重大。“高级”是相对于“初级”“中级”而言的概念,且表现出更宽、更广的知识系统特征。我认为,构建“高级管理会计”的学科体系应符合以下要求。

1. 体现学科发展的规律。作为建立在初级与中级管理会计之上的一门学科,高级管理会计针对的是管理会计理论体系建设中存在的紧迫性问题,以及由此呈现的相关对策性的研究成果。高级管理会计必须能够展现管理

会计学科的发展规律,并结合经济社会发展的需要不断创新管理会计的工具和方法。管理会计的初级、中级与高级的内容体系设置应主动加强协调,即不仅要突出管理会计学科体系的完整性,还需要有权变性的动态发展理念,并且通过知识、技能与方法之间的平衡,提升高级管理会计在实践中的信度与效度,增强解决企业实际问题的能力。

2. 满足制度建设的需要。管理会计制度体系建设既要符合宏观经济政策的需要,也要满足产业转型升级的需求,更要为企业有效应用制度提供良好的环境。高级管理会计应当包含管理会计的基本指引和应用指引中的核心内容,同时,其理论面与知识面又需要适当超越制度规范,为制度未来的完善与发展提供变迁的空间。全面推进中国管理会计制度体系建设,必须坚持以管理会计概念框架和工具方法研究为基本范式,财政部将其概括为“4+1”,即力争通过5~10年的努力,使得中国特色管理会计理论体系基本形成,管理会计指引体系基本建成,管理会计人才队伍显著加强,管理会计信息化水平显著提高,管理会计咨询服务市场显著繁荣。

3. 突出理论与实践的结合。高水平本土化管理会计研究的动力来自两个方面,一是改革开放40年来我国市场经济规模的迅速扩展,二是以IT技术为代表的会计信息支持系统的快速完善。尽管财政部已经明确了全面推进管理会计体系建设的路线图,即沿着“基本指引——应用指引——案例指南——咨询服务”向前发展,但管理会计教学体系中的内容安排仍是见仁见智。理论指导实践,实践反作用于理论。本书在写作过程中遵循理论与实践融合的客观规律,适度地在书中加入了一些简捷的案例,并且在每章的末尾附加了一节“案例与讨论”的内容。这种写作安排基于两点思考:一是增强学生的感性认识;二是加深对每章内容的理解。换言之,高级管理会计的研究价值是双元的,一方面,它表现为文献基础上的知识创造,或者价值贡献;另一方面,它体现在企业实践之中的价值提炼,是对管理会计实践主体的经验总结,即案例研究。

4. 实现传承与创新的融合。从目前国内已有的高级管理会计书籍来看,其内容安排有两种研究方式:一种是从成本入手,传承成本性态的基本观念,通过对各种管理会计工具的分析予以阐述;另一种是从概念框架与理论创新入手,结合技术进步、组织变革等因素对管理会计活动进行阐述。前者的客观性比较强,知识体系较为完整;后者主观性比较强,研究性与实用性较为突出。从我国的管理会计学科体系上看,考虑到本科管理会计教材中已对成本性态、本量利分析等初级内容,以及作业成本法、平衡计分卡等诸类中级管理会计的内容作出了充分的讲解,因此,从后者入手研究和设计高级管理会计的内容体系则比较符合国情,尤其是能够减少内容的重复交叉。此外,“高级管理会计”与“管理会计研究”相比较,它传递的是一种“工匠性”的学术价值观,创新的需求主要是基于整合驱动的工具方法创新与开发。

此外,需要说明的是,本书没有对成本管理与预算管理进行专门的章节安排,原因主要是这些内容在研究生阶段的课程体系中是单独开设的,且一些基础性的知识已经在初

级与中级管理会计学中有比较多的涉及或介绍,从避免学科体系内容重复的角度考虑,未将它们写入本书之中。

本书是作者近年来教学与研究的结晶,主要是根据普研和全日制会计专业研究生的上课课件进行整理而成的,这些内容大都有五年以上的讲授体会,其中的部分章节根据应用环境的变化也修改过若干次,同时对业界同人的一些优秀成果也采取了积极吸纳及认真补充的态度(在此对这些学者们表示感谢)。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管理会计理论与方法的参考用书。此外,还可用作广大经济管理干部自学或进修高级管理会计学的学习用书。

限于作者的水平,书中难免存在疏漏、不妥甚至错误之处,敬请广大读者批评、指正,以便再版时进一步改正和提高。

冯巧根

2018年10月



目录

第 1 章 总论	1
第一节 管理会计的学科定位	1
第二节 管理会计的发展历程与特征	8
第三节 管理会计研究的主题	15
第四节 本章小结	21
第 2 章 管理会计的价值理念	24
第一节 管理会计价值理念的形成框架	24
第二节 管理会计的顾客价值	26
第三节 管理会计的伦理价值	27
第四节 管理会计的价值创新	28
第五节 管理会计的增值机制	30
第六节 本章小结	38
第 3 章 管理会计的工具理性	40
第一节 正确认识管理会计的工具理性	40
第二节 管理会计工具的功能特征	43
第三节 管理会计工具的结构特征	46
第四节 管理会计工具的形成规律	48
第五节 管理会计工具的指引体系	50
第六节 本章小结	52
第 4 章 管理会计的研究范式	56
第一节 管理会计的范式与特征	56
第二节 嵌入情境要素的管理会计范式	60
第三节 本章小结	66
第 5 章 管理会计的治理结构	69
第一节 管理会计在公司治理中的地位	69

第二节	管理会计与公司治理机制	75
第三节	本章小结	79
第 6 章	管理会计的组织决策	82
第一节	管理会计在组织决策中的定位	82
第二节	组织创新视角的管理会计决策	87
第三节	本章小结	94
第 7 章	管理会计的技术创新	96
第一节	管理会计技术创新的重要性	96
第二节	管理会计技术创新的尝试	102
第三节	本章小结	118
第 8 章	管理会计的控制机制	120
第一节	管理会计控制系统的重要性	120
第二节	管理会计控制的战略机制	122
第三节	管理会计控制的价值机制	128
第四节	管理会计控制系统的行为优化	131
第五节	本章小结	135
第 9 章	管理会计的社会责任	138
第一节	企业社会责任与管理会计	138
第二节	管理会计的环境责任	143
第三节	管理会计的生态责任	149
第四节	本章小结	153
第 10 章	管理会计的变迁管理	156
第一节	管理会计变迁的制度博弈	156
第二节	管理会计的变迁成本	162
第三节	管理会计的变迁收益	166
第四节	本章小结	169
第 11 章	管理会计的绩效管理	171
第一节	绩效管理的前提及影响因素	171
第二节	管理会计视角的绩效管理模式	175
第三节	本章小结	183

第 12 章 管理会计的前景展望	186
第一节 管理会计的发展历程与特征	186
第二节 管理会计的发展趋势	192
第三节 本章小结	200
参考文献	203

管理会计是一门新兴的边缘学科,是多种学科相互交叉、相互渗透的结合体。从理论研究的视角考察,管理会计大致有三个流派:一是经验学派,强调经济学在管理会计中的应用;二是案例学派,注重管理学在企业实践中的普及与推广;三是评价学派,是社会学等在管理会计理论与实践中的应用形成的派别,并时常对上述两种流派及管理会计存在的问题及现状加以分析与评判。从管理会计实践视角分析,管理会计研究成果不能仅停留在某个领域或某一层面的工具属性上,而是应当形成一套完整、全面的理论与方法体系,并为企业实践应用发挥积极的指引作用。

第一节 管理会计的学科定位

管理会计学科是一门交叉学科,也是一门边缘学科,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分支学科。然而,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。因此,目前该学科已独立成科,并在实践中发挥着积极的作用。

一、管理会计的概念界定

作为一门从成本管理分类中发展起来的学科,管理会计的核心理念是“成本性态”。进一步,就有了变动成本法与完全成本法的对比,以及“边际贡献”等的管理会计概念应用,也由此形成了“本量利分析”等管理会计工具。据此,大大提高了管理会计决策的效度和信度。然而,管理会计是动态发展的,其概念也会随着环境的变化而不断发展变化。

(一) 对管理会计概念的认识

1. 管理会计概念是创新的基础

正确认识管理会计概念,理解和分析管理会计的学科定位,是管理会计研究的重要任务。从理论上讲,概念的界定可以从内涵与外延上进行定义,同时因外延的不同还可以区分为广义的概念与狭义的概念。从内涵上看,目前主流的定义是从功能入手的。美国管理会计师协会(IMA)的《管理会计公告(第1辑)》对管理会计概念的定义是,“管理会计是一种深度参与管理决策、制订计划与绩效管理、提供财务报告与控制方面的专业知识以及帮助管理者制定并实施组织战略的职业”。另一种定义是从管理会计内在属性上进行的定义,如1966年,美国会计学会对管理会计重新作了定义,认为管理会计是:“运用适当的技术和概念,对经济主体实际的经济数据和预计的经济数据进行处理,以帮助管理人员制订合理的经济目标,并为实现该目标而进行合理决策。”1986年,美国全美会计师协

会管理会计实务委员会将管理会计定义为：“管理会计是向管理当局提供用于企业内部计划、评价、控制以及确保企业资源的合理使用和经营责任履行所需的财务信息，确认、计量、归集、分析、编报、解释和传递的过程。管理会计还包括编制供诸如股东、债权人、规章制度机构及税务当局等非管理集团使用的财务报告。”前两种概念是狭义的定义，后一种是广义的定义。广义管理会计的核心内容是：（1）管理会计以企业为主体展开其管理活动；（2）管理会计既为企业管理当局的管理目标服务，同时也为股东、债权人、规章制度机构及税务当局等非管理集团服务；（3）从内容上看，管理会计既包括财务会计，也包括成本会计和财务管理，管理会计的范围扩大到除审计以外的各个组成部门。长期以来，我国的管理会计体系沿用的是欧美发达国家的概念范式，没能将中国情境的理论结构和工具特征等体现出来。因此，合理界定管理会计的概念内涵，明确管理会计与财务会计、成本会计，以及内部控制与财务管理的关系，是管理会计在企业中有效定位的基础。

2. 管理会计概念是动态发展的

2014年11月，在《财政部关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》中，按职能对管理会计进行了定义，即“管理会计是会计的重要分支，主要服务于单位（包括企业和行政事业单位，下同）内部管理需要，是通过利用相关信息，有机融合财务与业务活动，在单位规划、决策、控制和评价等方面发挥重要作用的管理活动”。同样在2014年10月，英国皇家特许管理会计师公会与美国注册会计师协会携手推出了《全球管理会计原则》，并对管理会计的概念定义为：“管理会计通过全面分析并提供一些能够支持企业开展计划、执行与控制战略的信息，来帮助企业做出明智的决策，进而创造价值，并保证企业持续性地成功。”另一个翻译版本是“管理会计是通过综合分析，向组织机构提供信息，帮助和支持组织机构进行战略规划、组织实施和管理控制，促使其做出合理决策，从而为组织机构的可持续发展创造价值。”我认为，上述概念界定过于实用化，对管理会计的未来发展以及引导企业实践缺乏宽泛性、包容性与发展性。据此，我认为，在推广与普及管理会计的初期可以简化管理会计概念的定义，例如可以尝试定义为：“管理会计是指企业组织围绕信息支持系统与管理控制系统，以实现价值增值为目标而开展的一系列管理活动。”这一定义可以简称为“一个目标，两个系统”，其好处是观点明确，便于记忆，延展性强。概念中的“价值增值”是整个会计系统共同追求的目标，它体现了管理会计与财务会计的内在联系；概念中的“两个系统”，无论是管理会计的信息支持系统，还是管理控制系统，均以内部使用者为导向，这种对“两个系统”的表述较好地将管理会计与财务会计的区别作出了诠释。当然，随着管理会计的实践发展，其理论也可以进一步深入，并动态地调整管理会计概念的内涵与外延。

（二）管理会计的职能扩展

1. 管理会计的学科发展

管理会计作为一门年轻学科，其形成的标志有二：一是民间标志。1922年美国学者麦金西(J. O. Mckinsey)写了《预算控制》，1924年又撰写了《管理会计入门》。这两本书最早使用了管理会计的概念，后者还被称为第一本管理会计专著。二是官方标志。即1952年国际会计师联合会(IFAC)正式通过了“管理会计”(management accounting)这个专门名词，它标志着管理会计学科的诞生。与管理会计相关的学科主要有财务会计、成本会

计、财务管理与内部控制等,其中管理会计与财务管理、内部控制的关系最为紧密。主流的管理会计概念界定大都是从职能入手的,为了增进人们对管理会计概念的认识与理解,学科间关系的讨论成为一种必然。在管理会计与相关学科探讨中,要注重学科前景与发展能力。例如,财务管理与管理会计之间都存在预算管理边界的划分问题,若从未来企业管理的实践来判断,则“全面预算管理”有可能单独成科,这对管理会计与财务管理的发展都是一个促进。同时,重视学科效率与交易成本。某一学科若能够为企业带来更大的效率与效益,且能够节省交易成本(便于企业寻求外部成本内部化与内部成本外部化的对策与措施),则该学科的发展动力必然强大。此外,要有权变性思维,注重学科变迁管理中的包含关系。在学科的变迁过程中,谁的逻辑关系清晰,管理效果突出,谁在今后的企业管理实践中就能够脱颖而出,其学科生命力就强。从当前国内外一些代表性的管理会计教材来看,管理会计这门课程的主要内容有:(1)作业成本法;(2)预算管理;(3)最佳经营模式;(4)环境管理会计;(5)业绩评价;(6)平衡计分卡;(7)公司激励制度;(8)决策中的成本;(9)供应链管理;(10)学习型组织中的管理会计等。管理会计学科在现代会计学科体系的地位,如图 1-1 所示。

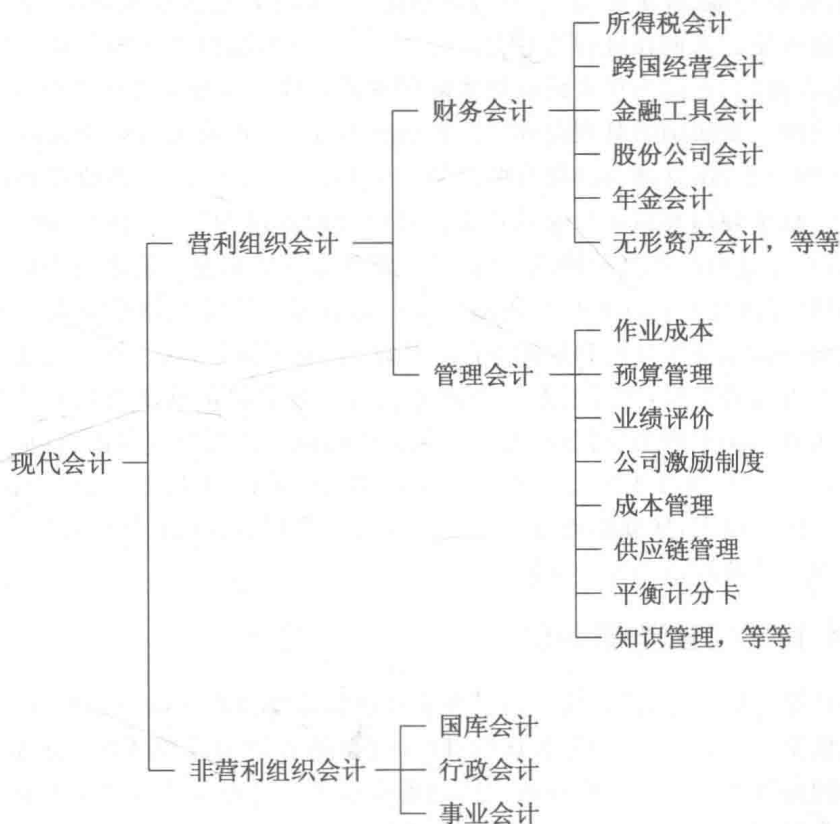


图 1-1 管理会计在现代会计体系中的地位

图 1-1 表明,一般意义上的管理会计就是营利组织会计,或者说是工商企业会计,这里的“营利”是指经营活动产生利润的意思,它是在工商管理部登记注册的企业组织。不宜用“盈利组织”这个词,因为“非营利组织”往往产生的利润远远高于工商企业,虽然不

以经营利润为目的,但其“盈利”能力却很高,如医院、学校等。会计学科体系中的“审计”归入财务会计,财务管理归入管理会计,这也是国际惯例的内在要求。

2. 管理会计的职能作用

管理会计的职能扩展是与管理会计师的作用密切关联的。在管理会计师发挥的各种作用中,一般认为,“记录与报告”和“长期战略决策”是最重要的两项工作。据美国管理会计师协会的调查,20世纪90年代以前,这两项工作之比是47%:32%,而到了90年代之后,这一比例倒了过来,变成了25%:53%,这说明人们对管理会计功能的认识有了明显的变化。从管理会计师的角色定位来看,90年代初强调管理会计师的计算者与检查者的身份,而到了90年代末,则强调在发挥团队作用上下功夫。随着会计核算技术手段的发展,管理会计与财务会计的界限会发生变化,有的由管理会计转化为财务会计,有的从财务会计实践中萌生出来。例如:适应报告社会责任的要求,增值会计有可能转化为财务会计的内容,弥补财务会计报告的信息局限性;适应预测企业未来业绩和财务状况的要求,原来属于管理会计的预测决策会计可能变为对外报告会计的一个重要成员;适应表外信息披露的需求,财务分析将成为财务会计的一个不可或缺的组成部分。同时,以往体现在计划功能、控制功能、决策功能、成本管理功能、激励功能上的管理会计,也将随着会计环境的变迁而改变。人们在进行管理会计分析时,将突出结构性动因与执行性动因融合的职能作用,以德国、法国为代表的欧洲大陆国家的管理会计备受全球管理会计界重视就是这方面的反映。在法国的管理会计功能扩展过程中,主要采用坐标功能评价法加以体现。即,从大的方面讲,管理会计具有两个系列的功能,一是经济计算功能和信号传递功能,二是生产、技术导向和组织导向的功能。我们前面提出的“一个目标,两个系统”的概念界定,可以将上述的功能坐标涵盖其中。即,管理会计的信息支持系统类似于法国管理会计中的纵轴(经济计算功能和信号传递功能),而管理会计的控制系统类似于法国管理会计中的横轴(生产、技术导向和组织导向的功能)。我们认为,这一概念表述不仅仅是管理会计内涵与外延的扩展,而且是从以下两方面对管理会计的发展提出具体的要求:一是通过企业实践活动中的情境依赖,促进管理会计的概念扩展与内容创新,从中提炼出具有中国特色的高水平、本土化的原创性管理会计知识成果;二是将管理会计创新成果在企业实践中进行情境嵌入,使新的理念与方法融入企业管理会计的具体活动之中,进一步丰富和发展管理会计的理论与方法体系。

二、管理会计的功能作用评价

管理会计概念的界定表明,统一的管理会计认识需要世界各国一起努力,并构建一个共同的理论框架。当前,一套国际公认的具体、完整的管理会计模式尚未形成,从而对历史的和国际间的管理会计进行比较研究仍然困难重重。管理会计的研究成果与环境的相关性要求非常紧密,当管理会计的技术与方法专用性越强时,其局部或全面推广的风险,如错误的含量也就越高。因此,只能通过充分的评价,才能有效地降低管理会计成果的错误含量,满足企业管理的要求。

(一) 管理会计与财务会计的地位错置

改革开放40年来,尽管管理会计的理念和方法始终存在,也在实践中得到不同程度

的应用,但相比财务会计的发展进程,管理会计显得滞后。主要原因是,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远高于管理会计。

1. 经济发展对管理会计的影响

早期的管理会计地位较低,是其不重视实践需求,过于量化和学理化所造成的。1987年约翰逊和卡普兰(Johnson, T. H. and R. S. Kaplan)所著的《相关性消失——管理会计的兴衰》一书有详细的描述。在这本书的第一章“引言”的开篇写道:“如今的管理会计信息受企业财务报告系统程序和周期的驱动,提供得太晚、太不具体,已经扭曲得与管理者的计划和控制决策完全不相关了。”“今天被广泛利用的所有管理会计工具,实质上是1925年以前就已经开发出来的产物。19世纪前半叶到1925年是管理会计的兴盛时期。”这一时期,随着组织结构的变迁,管理者运用适当的会计信息进行经营决策,如加工费用信息、ROI管理、变动预算、标准成本管理等。进入20世纪以后,多样化的生产不仅要面对产品成本计算的管理,还要对所采用的事业部制这种组织形式进行规范,管理会计受到高度重视。1925年到1980年是管理会计相关性消失的时期,该时期的一个重要事件是注册会计师对财务报告审计的要求被严格规定下来,以此为目的,财务会计成为理论与实务界关注的焦点。此外,到了20世纪初,实务界对管理会计研究的创新失去了兴趣。许多实务部门人士即使有了管理会计的创新,往往也只是作为秘密来保存,管理会计的普及与推广动力不足。之后,日本经济崛起,全面质量管理、适时制(JIT)、计算机集成制造系统(CIM)等管理会计创新工具带动管理会计重新受到重视。进入20世纪后,尽管管理会计理论与方法也有所推进,管理会计工具中也出现了作业成本法与平衡计分卡等工具,但资本市场的发展,尤其是兼并重组等资本经营的广泛实施,管理会计的地位又让给了财务会计。许多学者认为,管理会计的理论与方法体系之所以存在令人不满意的局面,最根本的问题在于财务会计和管理会计的地位摆得不对。以往和近年的文献都说明,偏重于财务报表的心态在会计上居凌驾地位。而我国则是改革开放后,市场经济的推进与实施对财务会计准则的偏重引起管理会计的相对滞后,即是与我国作为世界第一制造大国对会计规范的迫切需要密切相关的。从我国的会计学科发展体系来看,中国的会计已经步入了国际化的会计轨道,现在的问题是如何在会计实践中更有机地与国际会计规则进行对接。传统观点认为,会计的国际化就是财务会计的国际化,而近年来的事实表明,这种观点存在偏差。如果一味强调财务会计的国际化,而忽视管理会计的国际化,现代会计这一大系统就会失调,就难以平衡,和谐会计就不能够实现。或者进一步说,财务会计国际化的实施就会受到阻力,难以有效推行。对此,充分认识财务会计与管理会计的关系,并从中把握其发展方向,具有十分重要的现实意义。可喜的是,自2014年起管理会计得到了政府的高度重视,我国管理会计已经从引进、消化、吸收、积极推进转向全面推进。

2. 理论研究滞后对管理会计的影响

针对管理会计指导实践功能的降低,以及为企业创造价值效果的不理想等,管理会计具有管理控制系统和信息支持系统的“二元观”成为一种新的范式。即需要针对管理会计的特征改进现代会计的信息体系,更好地满足决策科学的信息需求,优化管理会计控制系

统的有效性与针对性。在理论研究方面,卡普兰号召学术界人士走出“象牙塔”,多多从事案例之类的研究,^①他自己也确实身体力行,并取得了相当丰硕的成果。^②从理论方面来看,对管理会计相关性产生影响的原因大致可以反映在以下两个方面:

一是对环境不确定性管理的理论准备不足。通常可将企业的环境分为五种形式,一是渐进型变化环境。也就是说环境变化不是很明显,组织在这种环境下实施的变革,主要是内部的改革与完善。二是干扰型变化环境。总体而言,其环境变化也不大,但有时会受到外部事件的冲击,需要借助于组织的变革来应对这种冲击,诸如危机的管理等。三是周期性变化环境。面对周期性的变化,组织如何提出有针对性的应变策略,例如是否采用并购重组等手段。四是相机型变化环境。电子学里有一个“相机”的概念,即与原来的环境相比,现在发生了哪些改变,对此组织采取了怎样的应对措施等。五是随机型变化环境。由于环境变化的不确定,企业组织如何适应这种变化,如何构建一种自我学习、自我修复,或者形成一种自制的能力等。以往的管理会计虽然注意到了这种环境管理的不确定性,但考察的视野还比较窄。采用的主要手段是进行决策模型设计和进行敏感性分析模型的构建等,没能从理论的高度上形成管理会计决策与分析的应变机制及方法体系。近年来,权变理论在管理会计研究中的广泛应用,就是试图从更灵活的视角来观察企业现象。例如,人们认为,世界上不存在某种“普遍最优”的环境应对策略与方法,应结合企业情境权变处置,等等。

二是管理会计“责任”的内涵与外延没有得到及时的扩展。责任会计一直以来是管理会计的骄傲,但随着企业组织结构的变化,以及经营模式的创新,有逐渐趋淡的倾向。以往,人们对作为管理会计理论基础的经济学的比较崇拜,对管理会计的“责任”研究也主要体现在“生产函数”的层面上,即强调商品经营中的“责任观”,如规范企业的成本中心、利润中心等,并据此加强责任预算管理。现在看来,管理会计的“责任”内涵过于狭窄,随着经济社会学、经济心理学等的发展,“责任”的内涵得以扩展。管理会计理论构建中相关的经济学、社会学、心理学、环境学等结合也愈益紧密,管理会计“责任”的外延也不断延伸。例如,受福利经济学的影响,环境问题的成本责任使环境管理会计得到了迅速发展。相应地,创建慈善型的社会企业,若仅靠传统的财务会计规范可能无法计量其社会价值的创造能力,等等。这些理论准备的不足,就会影响管理会计相关性的有效发挥。

(二) 管理会计的“自信”及其决策价值

1. 中国管理会计的“自信”

管理会计“自信”是学科发展的前提,也是中国特色管理会计理论与方法体系建设的思想基础。中国本土的管理会计是在我国几十年的实践中形成,主要以政府主管部门的“经验总结”和系列“规章、制度、办法”为构成内容的方法体系。其主要内容包括成本会

^① 事实上,学术界人士选定管理会计为其研究方向的,往往处境维艰。照说,案例研究是管理会计研究中的一种重要方法。然而,学术界的反响并不很热烈,大部分的研究者仍然只推崇实证研究(empirical research),常常看低案例这一类的研究。

^② 卡普兰(Robert S. Kaplan)是位数学博士,是美国会计学“实证研究”的创始人之一。但提出号召后,他再也没有发表实证研究的文章。平衡计分卡、作业成本管理等工具的开发与应用是其近年来获得的最主要成果。2006年,在美国会计学会管理会计学部(Management Accounting Section of The American Accounting Association)的年会上,卡普兰教授被授予了“管理会计终身贡献奖”。

计、成本管理和责任会计。其看似“粗糙”“简陋”，但却包含着适用的合理“内核”。张明明(2006)将其概括为以下三个方面：

(1) 中国的成本会计和成本管理。我国政府一直非常重视成本会计核算和成本管理，早期的会计核算和成本管理在方法上受苏联会计核算和管理模式的影响较大。中华人民共和国成立前夕，在已经解放的东北，人民政府已经开始酝酿经济建设。当时的东北工业部首先提出要加强经济核算的指标，而经济核算的中心任务是降低成本，提高质量，开展反浪费的群众运动，强调定额管理，加强劳动组织和劳动纪律。中华人民共和国成立后，在多年高度统一的计划经济管理体制下，为管理好企业上缴的利润，一直借助于包括成本管理控制在内的广义会计制度，对国营企业的成本核算和成本管理进行控制。各个工业部的会计司都有专管成本的部门，分别制定了成本核算方法和管理制度，都有一套行之有效的管理办法。20世纪80年代以后，对外开放的政策打破了学术上的禁区，人们开始学习和引进西方发达国家先进的管理思想和管理会计，并且结合自己的实际情况进行吸收、消化和创新。如在国有企业改革进程中起着重要作用和很大影响的“邯钢经验”就是一例。这个“低成本扩张的集约经营”的管理经验，其管理方法的核心是目标成本的管理思想和责任会计相结合，有人说“邯钢经验”可谓管理会计在我国企业应用的成功典范。

(2) 中国特色的责任会计。从开始就提出的加强经济核算制是成就中国式管理会计的基础。我国的责任会计导源于厂内经济核算制，我国的很多企业，如鞍钢等，从20世纪50年代就开始推行以班组核算为基础的厂内经济核算。60年代又推行与目标管理相类似的资金、成本归口分级管理形式，这些都可以看作是我国责任会计的雏形。80年代以后，把厂内经济核算纳入经济责任制范畴，与权、责、利紧密结合，实现了从单纯的行政管理向采用经济手段进行管理的重大转变。

(3) “经验总结、推广应用”管理企业模式在建立中国式管理会计中的作用。我国过去的政治体制决定了政府管理企业，且经历了很长的一段历史时期。方法通常采用“总结、培育好的典型，树立样板；以红头文件，号召学习”的行政方式进行推广应用。这种方法可以概括为是“经验总结、推广应用”的管理模式。正是这些被推广应用的管理“经验”中的部分内容，逐渐形成了中国式管理会计的重要组成部分，逐步形成了一个符合中国水土环境的管理会计理论与方法内核。包括：①具备扎实的各项基础管理工作(如根据生产工艺和工序核定的各种定额消耗指标)；②制定严格全面的管理规章制度；③形成群众当家理财的班组经济核算；④建立完善的内部责任制；等等。

2. 管理会计的“效度”与“信度”

必须借助于管理会计控制系统和信息支持系统的功能作用，提高管理会计实践中的有效性和理论研究中的有用性和针对性。人们之所以对管理会计的相关性提出质疑，一个重要原因就是管理会计对实践的指导作用在下降。为了提高管理会计指导实践的有效性，管理会计改革的重点是：

(1) 提高管理会计研究人才培养的力度。目前，我国管理会计研究人员缺乏，研究者对管理会计的学术热情降低，对管理会计的现实问题缺乏敏感性，对国际前沿的管理会计学术理论问题进行跟踪的力度趋缓。因此，各级会计管理机构应当从课题资助，以及职称评定等若干方面入手，加强管理会计研究人员的培养力度，或者说给予一定的政策倾斜。

(2) 改革管理会计研究方法。要积极提倡实地研究,促使管理会计理论与企业实践的结合。实地研究具体可以分为案例研究与量化的多样本研究两种方式。它对于管理会计工具“专用性”情境特征极为相关的企业组织而言,具有很好的效果。正如卡普兰(1984)所言:“管理会计真正有价值的课题不能仅依赖于大样本的‘跨期间考察’,而应该深入实践,到企业实地去发掘有价值的东西。”量化的多样本研究是个案研究与经验数据研究的整合,它经常采用问卷调查方式针对企业经营实践中的问题展开研究,这种研究方式有助于通过案例研究得出理论假设,或者将大样本问卷研究的结果结合企业实践作进一步的检验。

(3) 加快国内管理会计创新成果的提炼。一个国家的进步依赖于实体经济的发展,尤其是高科技企业的成长与发展。开展对国内典型企业的管理会计案例研究是财政部及中国会计学会长期以来坚持的学术路线,如2002年在中国会计学会的组织下就曾经开展过全国性的案例研究活动。十多年过去了,这项活动没有得到很好的弘扬,学术界对案例研究仍然存在重视不够,且取得的管理会计研究成果质量差,学者发表成果的媒体少,评定管理会计方面的职称相对较难等问题;加之管理会计学者对相关理论的积累不充分,以及不愿意投入过多的精力去进行总结提炼,所以这方面的创新成果明显不足,无法发挥中国管理会计界对世界会计学术的贡献。^①

(4) 增强管理会计工具等应用的权变性。管理会计的改革,一方面要考虑政治、经济、文化、社会心理、形势与政策等多变量的变化情况;另一方面要与时俱进,适时调整企业的决策与行为,确保企业取得最佳的经济效益。如前所述,管理会计应用的权变性,就是要在管理会计工具的应用过程中嵌入权变管理的理论与方法体系,在每个环节都考虑权变的因素,使决策和管理留有权变的空间,使企业的经营和管理主动性,在每一个环节都能充分发挥出来。同时,随着企业群及供应链管理会计的形成与发展,促进了人们从财务与业务一体化的视角来研究管理会计问题,使管理会计能够更加自觉地适应环境变化的客观要求。

第二节 管理会计的发展历程与特征

管理会计的发展在很大程度上受组织、外部环境变迁的驱动,它是落实企业战略、创造顾客价值的重要手段。

一、管理会计的发展阶段

管理会计作为一门学科,是随着社会科学的进步和社会经济的发展逐步形成和发展起来的。从总体上看,管理会计的形成与发展过程可以分为三个不同的阶段。

1. 执行性管理会计阶段

这一阶段是20世纪初到50年代。这一时期,西方管理会计形成的标志有两个:

^① 目前,国内对会计专业硕士(MPAcc)等的培养,提出毕业论文原则上要求以案例研究作为其论文选题,这一做法对于推动我国企业案例的研究将起到积极的作用。