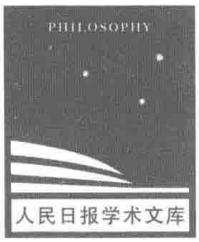


会计分权下的管理会计师角色转变与信息决策有用性研究

邓博夫 | 著

人民日报出版社

需要全本请访问 www.ertongbook.com



会计分权下的管理会计师角色转变与信息决策有用性研究

邓博夫 | 著

人民日报出版社
北京

图书在版编目（CIP）数据

会计分权下的管理会计师角色转变与信息决策有用性研究 / 邓博夫著. —北京：人民日报出版社，2021.1

ISBN 978-7-5115-6668-3

Ⅰ.①会… Ⅱ.①邓… Ⅲ.①管理会计—研究 Ⅳ.①F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字（2020）第 216814 号

书　　名：会计分权下的管理会计师角色转变与信息决策有用性研究

KUAIJI FENQUAN XIA DE GUANLI KUAIJISHI JUESE ZHUANBIAN YU XINXI JUECE YOUYONGXING YANJIU

著　　者：邓博夫

出 版 人：刘华新

责任编辑：蒋菊平　李　安

封面设计：中联学林

出版发行：人民日报出版社

社　　址：北京金台西路 2 号

邮政编码：100733

发行热线：（010）65369509　65363527　65369846　65369828

邮购热线：（010）65369530　65363527

编辑热线：（010）65369528

网　　址：www.peopledailypress.com

经　　销：新华书店

法律顾问：北京科宇律师事务所（010）83622312

印　　刷：三河市华东印刷有限公司

开　　本：710mm × 1000mm　1/16

字　　数：178 千字

印　　张：16

版次印次：2021 年 1 月第 1 版　　2021 年 1 月第 1 次印刷

书　　号：ISBN 978-7-5115-6668-3

定　　价：95.00 元

本专著获得国家自然科学基金青年科学基金项目“企业获奖与薪酬契约有效性研究（71902161）”的支持。

目　录
CONTENTS

1. 导论 …… **1**

1.1　研究背景与意义 …… 1

1.1.1　研究背景 …… 1

1.1.2　研究贡献与意义 …… 11

1.2　研究思路与内容 …… 15

1.3　研究方法与程序 …… 20

1.4　可能的创新点 …… 21

2. 文献综述与实地调研 …… **25**

2.1　会计分权研究综述与实地调研 …… 30

2.1.1　会计分权研究综述 …… 30

2.1.2　中国企业会计分权的实地调研 …… 37

2.2　管理会计师角色研究综述及实地调研 …… 45

2.2.1　管理会计师角色的历史演进 …… 48

2.2.2　管理会计师角色研究评述 …… 58

2.2.3　中国企业管理会计工作与管理会计师的实地调研 … 62

需要全本请访问 www.ertongbook.com

2.3 管理会计信息决策有用性研究综述与实地调研 …… 69
2.3.1 管理会计信息决策有用性特征 …… 70
2.3.2 企业外部环境影响因素 …… 71
2.3.3 企业内部环境影响因素 …… 72
2.3.4 管理会计信息决策有用性实地调研 …… 73
2.4 本章小结 …… 76

3. 理论分析与实证研究设计 …… 79
3.1 理论分析与实证研究框架 …… 83
3.2 实证研究设计与问卷调查 …… 90
3.2.1 问卷设计 …… 90
3.2.2 问卷发放与回收 …… 99
3.2.3 样本特征 …… 101
3.2.4 数据分析方法 …… 109
3.3 本章小结 …… 110

4. 情境因素、经营分权与会计分权 …… 112
4.1 理论分析与研究假设 …… 114
4.2 研究设计 …… 119
4.2.1 结构方程建模 …… 119
4.2.2 问卷设计 …… 121
4.2.3 问卷调查发放情况 …… 122
4.3 实证结果分析 …… 123
4.3.1 问卷调查的因子分析 …… 123

4.3.2 相关性分析 …… 127
4.3.3 结构方程结果分析 …… 127
4.4 研究结论 …… 134

5. 情境因素、会计分权与管理会计师角色转变 …… 136
5.1 理论分析与研究假设 …… 139
5.2 研究设计 …… 142
5.2.1 结构方程建模 …… 142
5.5.2 问卷设计 …… 145
5.5.3 问卷调查发放情况 …… 146
5.3 实证结果分析 …… 147
5.3.1 问卷调查的因子分析 …… 147
5.3.2 相关性分析 …… 152
5.3.3 结构方程结果分析 …… 153
5.4 研究结论 …… 157

6. 情境因素、会计分权与管理会计信息决策有用性 …… 158
6.1 理论分析与研究假设 …… 160
6.2 研究设计 …… 164
6.2.1 结构方程建模 …… 164
6.2.2 问卷设计 …… 165
6.2.3 问卷调查发放情况 …… 168
6.3 实证结果分析 …… 169
6.3.1 因子分析 …… 169

6.3.2 相关性分析 …… 176
6.3.3 结构方程参数估计 …… 178
6.4 研究结论 …… 180

7. 研究结论、局限与展望 …… 182
7.1 研究结论 …… 182
7.2 研究局限与不足 …… 186
7.3 未来研究展望 …… 188

参考文献 …… 190
附录 …… 216
后记 …… 230
致谢1 …… 236
致谢2 …… 244

1. 导论

1.1 研究背景与意义

1.1.1 研究背景

改革开放以后，我国的市场经济得到了迅猛发展，处于市场主体地位的我国企业也逐渐发展壮大，现在形成了一批批规模庞大、实力强劲的大型或超特大型集团公司。20 世纪 90 年代开始，随着我国市场经济体制逐渐成形，企业面临的竞争逐渐加剧，我国企业通过重组、联合、并购等资本运作形式开始组建企业集团的行为更是层出不穷，同时通过规模化形成规模经济，多元化形成优势互补的经营理念渐渐成为企业发展壮大的主流思路。进入 21 世纪后，随着 2001 年我国正式加入世界经济贸易组织（WTO），我国的企业的国际化、集团化发展整体发展趋势更加迅猛。截至 2013 年 9 月，根据财富中文网提供的数据，我国企业林立世界企业五百强的已经多达

95家，总数直逼全球第一大经济体美国。不仅如此，我国甚至出现了中国石油化工集团公司、中国石油天然气集团公司、中国国家电网以及中国工商银行这样总资产规模超过万亿元的世界级超大企业。[①] 所谓集团公司，虽然在我国《公司法》当中并没有明确的定义，但是在现代组织管理学中，一般认为是指拥有众多生产、经营机构的大型公司，它由众多具有法人资格的企业，通过资本的相互参与、渗透而形成的多层次、多法人的企业联合体。集团公司一般都经营着规模庞大的资产，管辖着众多的生产经营单位，并且在许多其他企业中拥有自己的权益。集团公司的本质还是企业，其终极目标依然是为投资者创造价值，因此，如何有效地经营管理集团公司，有效地分配资源，保障企业长期健康发展，从而为股东创造价值是也就依然是集团公司的核心问题。20世纪80年代，西方集团企业开始出现了N型组织和网络组织[②]，这种去中心化的企业组织形式逐渐成为一种现代企业经营管理的新思路。一般来说，去中心化的企业，一个较为重要的特征就是经营分权（Operational Decentrali-

① 数据来源：财富中文网，网址：http://www.fortunechina.com/。

② 网络组织（Network Organization）：网络型组织结构是一种只有很精干的中心机构，以契约关系的建立和维持为基础，依靠外部机构进行制造、销售或其他重要业务经营活动的组织结构形式。被联结在这一结构中的各经营单位之间并没有正式的资本所有关系和行政隶属关系，只是通过相对松散的契约（正式的协议契约书）纽带，透过一种互惠互利、相互协作、相互信任和支持的机制来进行密切的合作。
N型组织（N-Form Organization）：的概念最早是由斯德哥尔摩经济学院的Hedlund（1994）提出来的，他认为，N型组织要比传统的M型组织更高级，它能更好地适应新出现的知识型组织设计的要求，并可从经济学、组织理论和战略管理学之间的灰色区域中汲取综合性的智慧。Hedlund认为该模型有一个重要的原则性贡献，那就是它对两类知识——隐性知识和明晰化知识（Articulated Knowledge）——和四种社会集合做了综合分析。N型组织一般具有以下的特点：组织结构极度分散化、良好的创新文化与环境、灵活的市场反应能力以及组织内部密集的横向交往和沟通。

zation）。所谓经营分权是指，上级单位向下属经营业务单元下放包括生产、市场和投资等与组织日常经营相关的权力。[①] 关于经营分权，当前学术界已经达成基本共识，由于经营业务单元经理相比于上级单位对于所处的经营环境和业务单元具有较大的信息优势，经营分权本身既作为一种权力格局，又作为一种激励机制，可以良好发掘经营业务单元管理人的积极性与创造性，帮助经营业务单元迅速地应对市场变化进行反应，把握机遇创造价值。目前，这种以减少管理层级、自上而下分配权力的去中心化为核心的改革思想，已经成为我国企业集团未来改革的方向。然而，在组织的去中心化管理改革中，集团公司整体的权力布局中一个不可回避的关键问题是，如何进行上下级单位财权的分配，如何合理安排会计信息系统建立与管理权力的“收”与“放”，也即会计集权与分权。

会计分权，按照 Indjejikian and Matějka（2012）的定义，是指上级单位分配给下属经营业务单元与会计相关的决策权力，包括经营业务单元在多大程度上具有自主设计自身内部会计信息系统和选择与自身经营业绩相关的会计政策等权力，即经营业务单元在会计方面有多大的自由度。全面的会计“集权”意味着上级单位需要决定并处理大大小小会计事务，下属单位没有任何与会计相关的财务权力与自由；全面的会计“分权”则意味着下级经营业务单元在会计决策上享有最大相机处理财务问题的自由，而其所受约束也最少，即使最底层的经理与会计人员也是如此。当然，两种模式都是极端

① 所谓经营业务单元，是指包括子公司、分公司以及项目部，管理会计研究常将研究对象限定在经营业务单元，以使研究结论更具有一般性。

需要全本请访问 www.ertongbook.com

的，既不可取，也不科学。遗憾的是，我国目前对于集团企业的会计理论，特别是对于集团企业运行的核心——集团企业会计信息系统（AIS）管理模式问题的研究依然滞后于我国经济形势发展的迫切需求。回顾我国以往文献我们发现，现存研究存在两个缺陷，其一正如罗宏（2001）指出，集团公司如何对其公司的财务运作进行有效的管理和监控，虽然是当前财务理论界和实务界共同关心的问题，但是直接研究会计信息相关权力分配的相关文献较少。当然，也已经有学者和实务工作者开始关注集团企业财务管理的“分权模式”与“集权模式”（裴伯英，1998；冷文，1999；李志强，2000；张彦茹，2001；王芳和陈升阳，2002；刘莉和王芳，2002；胡美琴和张爱民，2003；张小丽，2006；姚颐等，2007；刘剑民，2009；张会丽和吴有红，2011），以及集团资金集中管理的模式（袁琳，2005；谢建宏，2009），然而该领域的研究既没有引起研究者足够的重视，也尚未上升到整个会计信息系统设计的层面。其二是缺乏实证研究。王棣华（2013）指出，随着企业的发展，企业最高管理者经常面临一大财务难题：是搞财务集权管理还是财务分权管理？财务集权管理有它的好处，也存在许多不足；财务分权管理可以克服财务集权管理的一些不足，但也有自己的局限性，因此不能一概而论是财务集权管理好还是财务分权管理好，要具体问题具体分析。如何做到具体问题具体分析，这还需要研究者深入企业实践中去，以实证的角度探索会计分权的现状和影响因素及其经济后果。以上问题足以说明，虽然我国学者已经开始关注到集团企业内部财权的分配问题，但是研究也均仅以财务管理模式为研究对象，而对于整个会计信息系统在设计与建立时候如何张弛有度、如何收放自如还缺乏系统性

的认识。当然，不仅我国研究尚处起步阶段，西方会计学者也尚处于摸索阶段。

从会计信息系统本身来讲，会计分权管理模式对于财务会计信息系统的影响还相对较小，而具有更重大影响的是管理会计信息系统。对于财务会计，一方面，全球范围内包括欧盟28国在内的国家和地区开始实施了以原则为导向的国际财务报告准则，同时包括中国和美国在内一些国家和地区也开始积极向IFRS趋同。2007年，我国全面执行的与国际财务报告准则（IFRS）实质趋同的《企业会计准则》是以原则为导向的准则，需要会计从业人员较多地采取职业判断，因地制宜地选择会计方法，设计会计程序，这也就为经理人以及会计人员留下了巨大的自主选择空间（Discretionary Gap）。因而，同一集团公司内部，由于不同的经营业务单元所处外部环境不同，甚至行业具有较大的差异，如同一个集团公司内部，可能既有制造型企业，也同时存在投资型企业，很难建立由上至下统一的财务会计信息系统。然而，另一方面，以母公司为基础的合并财务报告（以资产负债表、利润表、现金流量表以及权益表为核心的报告体系），对下属经营单位的财务会计信息通过事后的调整与重分类评估等程序，虽也存在一定的信息失真风险，但基本可大致实现财务信息的相关性与可比性。相比之下，对于会计信息系统的另一个较为重要的子系统——管理会计信息系统，由于其本身的自主性更强，较为难以实现统一。与财务会计旨在为经营利益相关者提供对决策有用的信息不同，管理会计的目标是为内部管理决策提供有用信息。管理会计的本质是资源分配的会计，管理会计系统所包含的主要三大子系统中，预算系统计划分配资源，成本控制系统利用转化资源，

业绩评价系统监督保护资源。会计分权作为企业内部的一种权力格局，其本质也就是权力资源的一种分配制度，不同程度的分权模式相对应的是不同的资源分配方式。所以研究会计分权，必须从管理会计信息系统的视角作为切入点，以管理会计信息系统受到的影响作为落脚点。这也是为什么在该领域实证研究的开篇之作，Indjejikian and Matějka（2012）选择以管理会计中业绩评价问题作为会计分权经济后果落脚点的关键之所在。

近年来，在会计学术界，管理会计学的地位逐渐凸显，在企业管理实践中，管理会计信息的需求逐渐加大，全球会计学理论界与实务界都发起了一阵以管理会计为主体的思潮。在国内，以我国财政部为首，中国会计学会、各高校以及海外驻华学会团体也积极推动着管理会计在中国企业的应用与发展。放眼我国会计理论与实践的发展，2013 年是管理会计的一年，这一年我国财政部已将管理会计列入今后会计改革与发展的重点方向，并积极采取有效措施加强管理会计相关制度建设，加快管理会计人才培养。2013 年 8 月 16 日《企业产品成本核算制度（试行）》的发布实施，是财政部门全面推进我国管理会计体系建设的重要探索，是财政、会计工作服务经济社会发展的重大举措。在管理会计领域，我国理论界与实务界也做了诸多探索和有益尝试，也都取得了积极成效。然而，我国现行管理会计工作仍有不少薄弱环节，因此财政部将管理会计体系建设工作纳入今后会计改革与发展的重点方向，并以实施企业产品成本核算制度为突破口，科学谋划、大胆探索、循序推进，进一步强化财政部门服务市场经济的本领。2014 年 3 月，为了提升管理会计应用在世界范围内的一致性，并帮助全球企业建立最优的管理会计系统，

全球两大专业会计师组织英国皇家特许管理会计师公会（CIMA）与美国注册会计师协会（AICPA）率先发布了由它们共同制定的《全球管理会计原则（征求意见稿）》。[①] 这股管理会计的思潮背后当然蕴含着深层次的原因。随着全球化的进一步发展，世界范围内所有的企业在某种意义上都将不得不面对相同的原材料市场和销售市场，企业要获得竞争优势必须练好“内功”，不断向内改革组织的结构、完善组织设计、合理分配企业资源，以应对市场的压力。管理会计在企业内部资源分配方面具有不可替代的作用，因而当前管理会计在组织经营管理中的地位也越来越凸显。以我国企业而论，随着我国市场化改革的深入，企业面临的市场竞争越来越激烈，人口红利逐渐消失，成本逐渐攀升，企业利润率被极大地压缩，同时海外的新兴制造业市场也不断地冲击着我国企业的成本利润率，这迫使我国企业从传统的粗放式经营管理模式向精细化管理模式转型，更加注重企业资源分配的效率。管理会计是资源分配的会计，其通过预算系统、成本控制系统以及业绩评价系统形成事前、事中以及事后的多层次的资源控制。

其实，会计分权的终极目标是上级单位希望通过下放会计信息系统建立的权力，将会计信息系统服务的中心自上而下转移，以业务单元为中心建立会计信息系统，从而提升会计信息对于经营业务单元管理层的决策有用性，帮助业务单元管理层更快速地应对市场变化，提升管理效率。同时，会计分权本身也是一种权力制度的安排方式，分权的会计信息系统有可能激励下属经营业务单元的管理

① 英文名称为 Consultation Draft Global management accounting principles.

层与会计师更好地管理企业，为企业整体创造更多价值。那么，会计分权管理的模式下，管理会计信息系统是否可以帮助下属经营业务单元管理层更好地做出经营管理决策，有效分配企业资源呢？同时，分权管理的会计模式下，是否可以激励下属业务单元的管理会计师以业务单元为中心建立会计信息系统，以管理层的管理需求为导向，收集整理管理会计信息，更好地服务于经营管理层决策？以往管理会计的教科书表明，管理会计一般具有两大职能或者功能，一是控制职能，二是决策支持职能（Emmanuel et al.，1990；Horngren et al.，1996；Hilton，1999；Zimmerman，2000）。相应地，管理会计师以及管理会计信息也就具备了两种职能。一般说来，在大型集团企业中，管理会计的两大职能既相互对立又相互统一，控制职能主要满足于上级单位对下属经营单位的控制要求，而决策支持职能则主要是服务于以下属单位为中心的管理层的管理决策。因而，如果对管理会计的目标和管理会计师的角色缺乏清晰的定位，特别是在下属经营业务单元内，就有可能造成管理会计工作的盲目性，甚至会引发管理会计师角色错位，从而削弱管理会计信息的有用性（Hopper，1980）。当然，无论是提供对决策有用的管理会计信息，还是提供对控制有用的管理会计信息，管理会计信息系统都将受到管理会计师对于自身工作的认识，以及其在组织内的地位的影响。如果将管理会计师的角色看作组织内的一种制度设计，那么管理会计师的角色不仅本身会受到其他制度安排的影响，同时也会影响到组织内部其他制度的设计与安排（Goretzki et al.，2013）。因此，从会计分权的视角研究管理会计信息系统的前提是厘清管理会计师在组织经营管理中的角色。

然而从我国管理会计实践发展现状来看，与企业急速膨胀的管理会计需求相悖的是我国管理会计人才当前还存在巨大的缺口。国家人力资源和社会保障部指出：中国的管理会计人才缺口达560万，企业经营管理面临着向科学化、精细化管理转型的巨大挑战，在我国推行管理会计的职业化，发展中国特色的注册管理会计师，提高我国会计师在解决企业实际问题、提高企业核心竞争能力等方面的能力已变得迫在眉睫，培养职业的管理会计师已势在必行。所谓的管理会计师，按照《全球管理会计原则（征求意见稿）》是指，在组织内通过相关和准确的信息，帮助管理层采取更好的决策，以提高组织的绩效的会计人员。[①] 当前我国财政部已经意识到推进管理会计师培养的重要性。2009年，财政部印发的《会计行业中长期人才发展规划（2010—2020）》中指出，国内目前持证会计人员达1500万之多，但高级会计人才不足40万，且以传统的财务会计知识体系为主要专业技能，真正的管理会计人才初步缺口已达560万。回顾以往文献发现，有别于中国管理会计师人才不足的尴尬现状，西方管理会计师已经处在了历史的转型期。由于受到工作环境以及工作本身的局限，传统的管理会计师乃至整个会计师团队难免给公众留下呆板的印象，因而常被媒体调侃为“数豆子的人”。21世纪初，有学者提出了管理会计师“商业合伙人”的新角色，这种新角色的本质其实就是要求管理会计师将工作的核心转到以管理为导向。管理会计师的“商业合伙人”这种新角色，已然成为当前会计界对于

① 原文为：Management accountants use relevant and accurate information to improve the organization's performance through better decision taking.

需要全本请访问 www.ertongbook.com