

我国管理会计理论研究发展回顾与创新

厦门大学会计发展研究中心 傅元略 南星恒

中国会计学会管理会计与应用专业委员会、厦门大学会计发展研究中心和厦门大学管理学院会计系于2008年10月10~12日在厦门大学联合举办“管理会计改革开放30年研讨会暨余绪缨教授诞辰86周年纪念会”来自全国各高校和实务界的会计学者聚集厦门大学,总结管理会计改革开放30年的研究和应用成果,探讨管理会计理论的新发展。同时缅怀我国管理会计理论的开拓者、奠基人余绪缨教授对中国管理会计理论和应用的卓越贡献。与会学者共同研讨了新形势下,在我国改革开放30年之际如何更好地传承尊师的学术思想,以及我国乃至国际管理会计理论的发展方向与理论前沿等议题;并分别从我国管理会计理论研究的演进与发展、预算管理的发展等领域进行了深入研究和讨论。

一、我国管理会计理论研究的演进与发展

自上世纪70年代,余绪缨教授就开始致力于现代管理会计这一新兴学科的引进和拓展,是我国管理会计的奠基人、开拓者。他坚持“以我为主,博采众长,融合提炼,自成一家”的方针,立足中国国情,构建一整套管理会计理论体系,为我国30多年来管理会计理论与实务的发展奠定了坚实的理论基础。其提出的管理会计人文观和广义管理会计理论为当前管理会计理论研究指明了方向,更为企业的科学发展观与和谐进步提供了理论支持;其“解析过去,控制现在,筹划未来”的管理会计思想为管理会计理论进一步发展提供了方法论与理论基石。

余绪缨教授编著的教材《管理会计》(1983年出版)一书是我国管理会计领域公认的最具开拓性、系统性和权威性的著作。早期的中国管理会计研究还没有自己的体系和重点。随着我国经济体制改革和经济发展,管理会计研究逐渐与实务相结合,并经过20多年的研究和摸索,有了许多丰富的成果。陈国钢博士通过对中石化实践的总结,认为管理会计在组织变化中类似大脑的神经传输系统,能够快速吸收企业内外各类信息,并通过决策支持系统作出迅速反应。

根据Shields(1997)以及Scapens和Bromwich(2001)的分类可将管理会计研究分为管理控制系统、成本核算、成本管理、管理会计理论体系、资本预算和投资决策以及战略管理会计几个方面,其中,管理控制系统又包括激励机制、预算、业绩评价、转移定价与综合控制系统。潘飞等学者通过文献统计研究发现当代管理会计理论研究以企业组织为背景的研究主题非常广阔,而非盈利组织和通用性的研究背景则比例较低,近几年,非盈利组织在成本核算与成本管理上有所突破,如可以在医院建立病患费用的作业成本核算方法。管理控制系统一直都是研究的重点,战略管理会计研究在国内占有相当的比重。从研究理论来看,国内档案研究多数采用经济学理论,问卷调查研究多数却没有理论基础,而国外的问卷调查研究均有理论基础,国内的实地/案例研究应用的基本上是经济学和战略管理理论。西方管理会计的经验研究一般采用经济学、组织行为学、心理学和社会学理论,我国只有在战略管理理论上占有优势,而在组织行为学与社会学方面尤为欠缺。并认为我国管理会计

理论研究走向世界需做好以下方面:培植良好的企业文化,结合我国具体国情组建中国的管理会计师协会;加强与国外学者的交流与合作,了解和掌握国外管理会计研究的最新动态,不断将新的理论和方法与中国实务相结合;通过创办中国自己的管理会计期刊来推动该学科的进步与繁荣等。

从管理会计研究方法看,我国管理会计的系统研究是从20世纪80年代引入西方研究成果开始的,起初的研究主要是翻译和介绍性的规范研究,而西方研究已经开始盛行问卷调查和实验研究的方法。我国经验研究还不占主流,即使是经验研究,大多也属于实地/案例研究,问卷调查的比重相当少。且案例研究也与国外存在着较大差距,实验研究对绝大多数研究者而言还相当陌生。于增彪等学者认为我国管理会计研究中已经不同程度地使用了实证研究方法,所欠缺的只是在界定问题、获取数据、处理与分析数据以及研究过程等方面没有严格遵循计量经济学和数理统计的分析规则,并根据西方文献的相关论述,分别从系统论、信息论、控制论和行为会计的角度构建了管理会计经验研究的一般性框架,并着重论述了研究设计中的关键环节。

二、预算管理的发展

我国企业预算在1953年即已产生,但与杜邦或通用相近意义上的企业预算到20世纪90年代才出现。中国会计学会副会长贡华章等学者总结我国过去30年企业预算管理的发展状况,认为我国企业预算管理是在原有经验基础上通过引进、消化、融和国外经验与思想,最终形成具有中国特色的企业预算管理系统。并将我国预算管理分为三个发展阶段:1978年以前的生产技术财务综合计划;1978~1994年的责任成本管理制度;1994年以后的全面预算管理。其在一般系统理论和行为科学理论基础提出了我国预算管理的基本框架,并提出我国未来预算管理的方向:做精做细传统预算;引进战略思想,建立以预算为主导的管理控制系统。

然而,预算管理不仅仅是制度设计的问题,更多的要考虑预算执行中人的行为问题。这是因为预算管理并不是一个纯粹的技术工具,而是一个置身于人文环境中的管理工具,其合理运用并不能避开组织与组织,以及人与人之间的复杂关系。预算管理的过程伴随着各种矛盾和冲突的产生、协调、解决。而预算管理的过程就是一个冲突协调和解决的过程。组织冲突的形成动因主要有利益、沟通、文化和个体特征。为此企业必须通过文化建设,改善沟通环境,建立科学合理的预算管理制度。

三、管理控制系统的发展与创新

管理控制系统是管理会计研究和应用的重要领域,也是国内外管理会计理论长期研究的核心内容。学者傅元略认为在信息化环境下,公司治理的不同管理层级需要不同的适时管理控制及相应的实时财务信息,而且公司治理中的不同管理层的适时管理控制内容和重点不同,从而导致不同的需求。而现代企业管控模式基本是两权(股东和代理人控制权)、四层级管理(股东层级、董事会

与监事会层级、高层经理层、中层经理与基层经理)。这种传统基层(班组)管理控制模式简单地与公司治理结合,不可能提高公司治理效率。解决我国公司治理实务的薄弱环节,关键是将适时基层管理控制系统与实时网络信息系统集成并融合到公司治理的不同层级的监控中。论文作者提出了适应网络化环境的两层级适时管理控制模式:高层适时监控和基层适时管理控制。该模式将企业治理所需的财务控制、业绩评价和薪酬激励相融合,以支持董事会、监事会和高管人员的决策和监控,将我国传统优势“班组核算”拓展为网络化的基层级适时集成管理控制系统。

四、业绩评价理论的扩展与创新

改革开放30年来,随着我国国有企业改革的不断深化,大量民营企业的蓬勃发展,业绩评价得到了很大的发展。我国业绩评价的发展分为四个阶段:饱含计划经济色彩的评价指标;国有企业现代企业制度建立与财务业绩评价指标体系;国有资产监管与综合业绩评价体系推广;中央企业改革与负责人经营业绩考核。但与西方发达国家相比,我国企业特别是国有企业业绩评价理论与方法的演进有很大特殊性。中国企业业绩考核评价的产生并不是出于增强企业诚信和提高资源配置的需要,而是国家为加强国有企业管理与控制,保障企业实现政府目的而采取的计划管理措施。王斌教授提出产权改革是国有企业业绩评价演变的主要制度诱因:从产权模糊、到产权界定、再到产权管理。整个演变历程体现了中国企业改革的基本状态,业绩评价制度由单一性向财务性再到战略性的演变。从业绩评价体系建设来看,西方国家先进的业绩评价方法正逐步被我国企业接受,如平衡计分卡、业绩金字塔等,在业绩评价中不再仅仅考虑传统的财务指标。同时,企业的业绩评价逐渐融入到整个企业的战略管理过程中,并将战略目标作为业绩评价的起点和管理的起点。业绩评价指标体系在传统业绩评价的基础上充分体现企业战略经营管理要求。由于业绩评价机制具有事先预期性,因而其又作为评价公司战略合理性、战略执行力的基本控制手段。可见,业绩评价制度并不是一种简单的与被评价主体奖惩挂钩的制度安排,而是构成组织管控体系的核心机制。

政府绩效评价是另一独特的研究领域,随着我国政府体制改革的推进,政府绩效评价体系成为政府现代化公共管理模式的重要制度。王开田等学者就当前我国政府行政管理的问题,在充分分析“3E”理论(经济、效率与效果)、“3D”理论(诊断、设计与发展)和“CS”理论(顾客满意度)适用性的基础上,提出基于“问责、绩效和能力”全方位评估的政府绩效APC评估理论,并建立了我国政府绩效评价指标体系、模型和方法。

业绩评价体系管理模式从理论上讲是一种比较有效的公司治理和经营管理机制,但理论界通过实证研究却对此有不同的解释和阐述。吕长江等学者针对管理者激励的两种假说——“最优契约论”与“管理权力论”,结合制度背景对我国国有企业高层管理者激励补偿效应进行实证研究发现,管理者权力并没有真正提高企业绩效,却成了机会主义盈余管理、创造虚假业绩的重要来源,管理者利用权力改变其薪酬组合,萃取租金,权力收益没有起到激励作用。论文通过对我国国有企业中股东、董事会和管理者的关系与制衡力度的分析,揭示了管理者权力的泛滥与侵占效应。张思磊等学者从业绩评价指标体系以及评价效果两方面入手,通过调查问卷的方式了解了我国企业业绩评价体系的应用和效果,认为我国企业在业绩评价指标的选择和应用上能较科学地将财务指标和非

财务指标相结合,将因果联系及战略指标相结合。通过业绩评价得到较好的评价效果。当然,我国企业业绩评价中还有一些问题值得关注,如评价体系内部仍有需要改进的地方,企业管理者还没有充分认识学习和创新的重要性,其学习、创新性激励不足;在增进员工满意度和归属感、避免关键员工流失、激励创新和避免短期行为方面,业绩评价效果还不尽如人意;业绩评价中,不太注重客户和市场等方面的非财务指标等问题。

五、成本管理理论与环境管理会计的创新

傅元略教授等学者通过问卷调查,在理论分析中突破交易成本理论的约束,应用企业网络理论阐明了企业集群的协同管理机制建立及其相应关系,研究发现改善企业集群的成本协同管理效率,可增加和分享企业集群协同效应价值。同时在理论上突破了区域经济学研究集群效应的局限性,从企业微观和创造价值的视角研究了如何利用集群的协同管理来创造企业价值。通过实证研究发现,集群成员企业对协同管理的认同度越高,集群成本协同管理的财务效应价值就越大,核心企业发挥的影响力越大,财务协同效应的效果越好。

从企业内部和企业外部来看,成本管理决定着企业经营管理的成败,管理会计理论研究应特别关注成本与产品和经营决策的相关性。学者张明明认为成本信息相关性缺失的原因主要是为了满足财务会计对外报告的需求而改变了基于生产流程的成本核算模式,使管理会计丧失了独立性。其根源在于成本信息的处理成本太高。随着当前科学技术的发展,信息技术的应用可以让信息处理成本大幅下降。通过集成技术,使得追踪记录每一条生产线上的资源消耗成为可能,因而能直接采集生产过程中的成本数据。产生于上世纪九十年代中期的新技术生产制造执行系统(MES)可以实时收集生产过程数据,实现了成本与产品的一一对应关系,能够在底层控制系统和管理信息系统之间架起一座桥梁,实现双向数据流通,为实现基于生产流程的成本核算提供了技术支撑。

环境管理实质是对环境行为的控制过程。在环境管理的计划和控制循环中,会计信息起着重要的支持作用。环境管理的许多重要手段,如全面质量环境管理、寿命周期评价、环境评审(审计)、环境业绩评价等都在一定程度上依赖环境管理会计所提供的信息。通过环境管理会计系统提供相关的信息和控制手段,可以保证环境管理体系的有效实施。郭晓梅教授认为在制定环境目标的过程中,企业要展开初始环境评审,以辨别环境因素,而且要对企业的活动和过程进行寿命周期分析,考虑在过去、现在和将来所能造成的环境影响。而在实施环境管理体系时,要求通过内部审核或外部审核进行检查,以发现偏离目标的行为并及时纠正。

六、结语

管理会计理论是管理理论与会计理论的融合,随着管理理论不断推陈出新,管理会计理论也出现了快速发展,其研究范畴随之扩大。目前,我国企业遇到了前所未有的成本上涨和需求萎缩等问题,企业竞争使大量企业处于经营的艰难境地,提高企业成本管理,加强企业管理控制系统建设成为当务之急。与会学者从不同侧面对管理会计理论进行了深入研究和分析,认为我国当前经济发展状况为管理会计理论研究提供了良好的机遇,管理会计理论必须坚持“从实践中来,又回到实践中去”的研究思想,将理论与实务紧密结合。这样,管理会计理论及应用将会更辉煌。

(编辑 熊年春)