

论管理会计的“中国特色”

南京大学商学院

冯巧根

【摘要】中国的管理会计是与中国经济发展的情境相适应的,管理会计的“中国特色”始终要考虑社会主义市场经济这个情境特征。政府导向性与企业自主性相结合是管理会计“中国特色”形成的指导思想或基本原则,也是中国特色管理会计的基石。必须正确认识“中国特色”的属性,以中国管理会计的独特性与差异性为代表的“时间性特色”与“永久性特色”是管理会计具体特色的体现。管理会计“中国特色”的形成特点、发展路径和演进范式体现了中国特色管理会计的发展规律。加强管理会计工具的整合,充分发挥管理会计控制系统和信息支持系统在企业价值增值中的重要作用,是中国特色管理会计理论与方法体系的重要使命。

【关键词】管理会计; 中国特色; 情境特征

中图分类号:F235.1 文献标识码:A 文章编号:1004-5937(2016)05-0123-08

一、引言

管理会计的“中国特色”是中国社会主义市场经济的微观体现,是企业情境特征的映射。中国特色必然是独特的,即体现一定的差异性或特殊性;但是,差异性或特殊性并非必然就是“中国特色”。从管理会计工具和方法体系入手加强中国特色管理会计的研究与探讨,是当前我国经济顺应“互联网+”,大力倡导“大众创业、万众创新”的驱动力下国家宏观视角与企业微观层面共同发力的内在需求。中国特色的管理会计是动态发展的,它除了揭示本国管理会计规律外,还需要兼顾美、日等发达国家管理会计发展的现状与未来趋势。

管理会计是一门注重实用的应用性学科,其理论与方法体系往往是统一的,即理论来源于方法,方法提炼形成工具,工具应用的实践创新再进一步上升为理论,体现的是马克思主义哲学“实践——理论——再实践”的基本思想或发展路径。自从20世纪80年代初,管理会计引入中国以来,实践中的中国管理会计仍未能发挥企业管理的主导作用。2014年10月,财政部《关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》(以下简称“指导意见”),明确提出了建设中国特色管理会计的发展要求,使管理会计的地位有了显著的提升。一个典型的例证是,2015年财政部动用上千万资金通过政府采购系统向社会进行了管理会计课题的招标,每项课题平均50万元资助额,其中就有“中国特色的管理会计理论框架研究”的课题。同时,还针对2014年10月至2015年10月国内期刊发表的文章或出版机构出版的书籍(以书代刊)等,通过层层推荐的方式由财政部组织评奖,以部级奖项的形式加以宣传或表彰,等等。这些工作充分表明,财政部在中国特色管理会计理论与方法体系建设中的决心与信心。中国的管理会计在“政府导向”的引领下,结合企业内在的需求与市场的自发活动加以共同推动,正在向包容、持续、健康的方向发展。

二、如何判断管理会计的“中国特色”

中国特色的管理会计必须符合两个基本标志,一是管理会计理论和方法体系是由中国管理会计理论与实务工作者率先创立的,主要体现为原创性的管理会计工具或方法;二是管理会计工具或方法体系不仅在国内流行,还能够应用于世界各国,并为全球管理会计理论与方法体系作出贡献(冯巧根,2015)。

(一)管理会计“中国特色”的动因

会计的“中国特色”是一个老话题,以往欧美国家经常以中国会计的差异性为由将中国会计作为一种独特的发展模式来对待并加以评价,会计准则国际化后这种现象已经很少出现。管理会计因其在会计体系中的“专用性”强,且受到的各种限制条件没有财务会计多,讨论管理会计的中国特色成为现阶段的热点。综合分析,笔者认为,驱动中国特色管理会计研究的动因主要有:

1. 政府的驱动。2014年10月,财政部“指导意见”的颁布与实施表明,中国管理会计就是打造中国会计工作的“升级版”,中国会计欲在全球会计知识体系中作出贡献,必须大力培育和发展管理会计,并努力体现管理会计的“中国特色”。财政部将管理会计作为今后会计改革与发展的重点方向,且规定了具体的时间表。同时,“指导意见”还格外关注相关学科之间的包容、相互促进,以及可持续发展的内在关系问题研究,这些均是根据管理会计发展的客观规律,从理论与实务的现状出发因势利导的产物。近期,财政部开展的管理会计课题招标属于一种“自上而下”的管理会计发展路径,体现政府导向的明确意愿;而向全国募文评奖则属于“自下而上”的市场自发行为与政府导向行为的结合,体现了管理会计主体的自主意愿。近年来,国内许多高校或研究机构纷纷成立管理会计研究中心,以及创办管理会计学术刊物,或者召开管理会计学术研讨会等,都可以看成是“自下而上”的管理会计路径的扩展,它为中国管理会计研究提

供了良好氛围,为未来中国特色管理会计理论与方法体系的建设提供了组织与制度的保障。这种具有中国情境特征的独特的管理会计发展轨迹,其本身就是“中国特色”的一种体现。

2.实践的驱动。随着全球经济一体化和市场化的推进,中国独特的管理会计现象和问题已为世界各国所关注。中国企业的国际化发展必然会将独特的管理会计理论与方法体系传导到世界各地。如阿里巴巴通过“交易撮合+服务收费”的商业模式创新,使传统的商业零售和批发经营模式发生了重大的变革,并成为电子商务企业的领头羊,已形成世界最大的商品交易平台,在2015年的会计年度里(截至3月31日),阿里的商品价值实现金额为2.44万亿元。随着“互联网+”的持续推进,企业管理会计实践已经从“链式经营”转向“网式经营”。其中,“链式经营”是以波特理论为指导的纵向供应链整合与横向价值链整合为基础的经营方式;而“网式经营”则是阿里巴巴提出的经营模式,它要求“生产厂商、材料供应商、技术开发商、产品代理商和品牌策划商以消费者的需求与偏好为中心,进行分工协作与资源整合”,并在此基础上实现价值增值(黄世忠,2015)。这种具有中国情境特征的管理会计创新,驱动着管理会计“中国特色”在实践领域的研究与探讨。

现阶段,企业实践如何将我国过去政府导向的诸如邯钢经验之类的管理会计方法上升为中国特色的管理会计体系,也需要加强管理会计理论的指导或指引。换言之,管理会计的“中国特色”必须是一套体系,有一个基本的范式结构及其形成规律。否则的话,政府导向与企业自发之间就会失去联系,导致人们对中国企业的管理会计方法产生缺乏持续性的感觉。中国特色的管理会计研究就是要深入企业对实践中的创新方法进行总结与提炼,包括上述邯钢经验的新发展及其扩展应用情况开展归集与升华。换言之,企业实践中急需将管理会计纳入到整体的企业管理体系之中去,以提高企业的管理水平,进而激发企业对管理会计的内生需求。人力资源是创新驱动的关键。目前,美国的管理会计人员数量约占整个财会人员数量的80%,而中国还不到6%,必须培养足够数量的高水平的管理会计专门人才。打造升级版的会计工作,需要管理会计人才的创新驱动。

3.理论建设的驱动。当前,在中国特色的管理会计建设过程中学者们持有不同观点,主要可以归集为两个方面:一是认为管理会计的功能作用不大。譬如,汪一凡(2014)认为,“管理会计缺乏体系感,仿佛是由一堆技术和方法无序地拼凑而成的,这些成分一旦被运筹学、工业工程学等分别‘认领’后,便所剩无几,还算不算得上一门学科都成

问题”;涂必玉(2014)认为,“财务管理与管理会计存在异名同构现象。CPA考试教材中已经将管理会计的内容,就是专有的‘本量利分析’也都覆盖了”。二是认为管理会计是存在的,但其“边界”不清。譬如,朱元午(2015)认为,“管理会计没有也很难清晰地确定自己的‘边界’,跨界的情况很多,其内涵和外延都让人困惑,这自然会阻碍它的成熟与发展”;张新民和祝继高(2015)认为,“从财务管理与管理会计的发展历史看,显然财务管理要长久些。从科学地建立一个学科的角度来说,管理会计不能为了自己的学科去肆意‘挖别的学科墙角’来‘充实’自己的学科,而应该在内容上拿出自己的东西充实到自己的学科中去”。上述不同观点或认识对于中国特色的管理会计建设多多少少也将起到一定的促进作用。

不可否认,我国会计界对管理会计的理论创新与推广普及相对滞后,管理会计与相关学科的关系也没有理顺,管理会计教材中的内容仍主要停留在预测、决策与责任控制等方面,对于“轻资产”“软资产”管理、期货期权存货管理、供应链价值优化管理、经营主体创新管理,以及资本经营管理等内容涉及较少或没有涉及。然而,“问题的存在”不等于管理会计就可有可无,企业实践中离不开管理会计信息对管理决策的支持与帮助,管理控制也是企业管理实践对管理会计的内生需求。中国特色的管理会计体系建设可以认为是一种会计改革的新尝试,或者说,它是从“供给侧改革”视角出发来满足或发掘企业信息需求和管理控制的新路径。譬如,企业需要什么样的管理会计信息以帮助其管理决策;管理会计采用什么方式或手段提供或实施控制,等等。中国特色的管理会计需要在发挥管理控制系统作用的基础上,构建有别于其他信息源的信息支持系统,并为企业价值增值发挥出应有的功能作用。

长期从事管理会计教学与研究的学者,往往对管理会计“中国特色”持乐观态度,如胡玉明(2015)认为,应该加快转变管理会计的研究范式,“学术界应尽快终结‘模仿式研究’‘跟踪式研究’和‘改进式研究’的‘取经时代’,全面转入‘原创性研究’的‘造经时代’,树立‘研究问题本土化,研究方法国际化’的理念,为国际会计界提供彰显‘中国特色’的高水平研究成果”;再如傅元略(2015)认为,应从三个方面开展研究中国特色的管理会计:“第一,从中国组织治理和管理控制的实践模式以及信息化的先进经验中提炼管理会计理论;第二,充分利用以中华优秀传统文化为核心的‘东方智慧’,以‘系统观’‘整体观’为主导的思想体系,将实现‘整体的优化效应’作为最高目标;第三,扎根于中国的制度背景、社会和组织文化”,等等。无论对管理会计持有何种观点,都是对中国情境特征管理会计形成与发

展的激励与促进,其目的是为中国特色管理会计理论与方法体系建设提供更为坚实的基础。

(二) 管理会计“中国特色”存在的条件

要想理解管理会计“中国特色”存在的必然性,首先要问三个问题:一是这种“中国特色”是否有利于该学科的生存与发展,或者仅仅是一种权宜性的偶然现象;二是如果有利于,那么是如何起作用的;三是所起的这种作用是否有证据证明?

首先,强化管理会计的“中国特色”将有助于管理会计学科的丰富、完善与发展。这是因为,随着中国经济国际化步伐的加快,以及“一路一带”等政策的促进,中国情境特征的管理会计必将融入全球经济的知识体系之中,中国特色的管理会计理论与方法也将成为世界性的研究主题。就国内而言,传统的以需求端发力的经济结构转型需要从供给端(供给侧)或者两者结合的方向转变,即通过管理会计工具或技术方法的普及与应用来增强产业集聚区域或相关企业的市场活力,并围绕企业的技术进步以及环境经营等实现转型升级。换言之,管理会计是实现资源配置的重要工具,它通过帮助企业管理当局进行明智决策而创造价值,并实现可持续性的成功。倡导中国特色的管理会计理论与方法体系的建设不是一种权宜性的偶然现象,而是一种客观必然。

其次,管理会计“中国特色”的作用是建立在自身框架结构之上的。笔者将管理会计的概念定义为一个中心,两个基本点(冯巧根,2015),这个“中心”就是以价值增值为核心,结合中国企业的情境特征努力提高各种资源的利用效率与效益;同时借助于管理会计控制系统与信息支持系统这两个基本点“实现企业价值增值的目的。中国特色的管理会计必然是中国情境特征下的管理会计理论与方法体系,它体现的是基于中国文化的本土化管理会计经验或工具方法,借助于“中国特色”这一元素使管理会计的国际化范式更多地体现中国的情境,并在全球管理会计知识体系发挥更积极的作用,这正是一个中心,两个基本点的内在要求,也是管理会计“中国特色”的发展规律。

最后,国内企业的实践充分证明,管理会计创新方法的应用对于企业经济与社会效益具有重要的促进作用。早期的管理会计应用主要以局部或碎片化工具、方法为主,但实践效果却比较明显。比如,民营企业家在追求产量时,重点采用财务会计的利润表进行考核,而在追求销量的情境下往往采用管理会计的利润表(基于变动成本法的利润表)进行考核;同时,在成本降低过程中,对与变动成本管理相关的费用一般采用定额方法加以控

制,而在固定成本问题上,采用承包或外包等总额方法加以控制,等等。现阶段,随着移动互联网技术的不断推进,管理会计创新方法也出现了新的动向。以海尔集团为例,海尔结合互联网时代的技术特征,开发了创造顾客价值的新商业模式,比较有代表性的成果是在管理会计领域进行了人单合一双赢模式的突破,即将每个人作为自负盈亏的机制单元。这种创新模式既解决了员工和企业博弈的问题,也解决了大企业持续发展缺乏动力的问题。从近年来的绩效状况看,海尔的利润实现持续高增长,海尔的CCC(Cash Conversion Cycle,现金流转周期)一直保持负数(一般为负十天),达到了行业的领先水平(彭家钧,2015)。

三、管理会计“中国特色”的构成

管理会计的发展需要在国际化与本土化之间寻求平衡,管理会计的国际化需要在国际组织的协调以及本土化管理会计推进的基础上谋求共生,管理会计的本土化推进所体现的“中国特色”与管理会计的国际化之间是共性与特性之间的关系。即研究本土化管理会计的特色是促进管理会计国际化的基础和保障。笔者认为,中国特色管理会计的研究框架可以用图1加以展示。

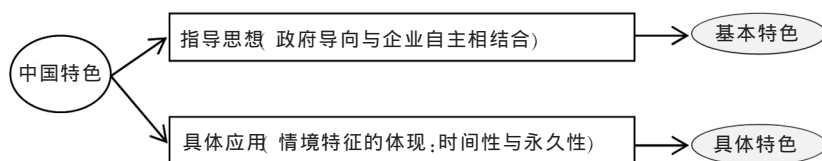


图1 管理会计“中国特色”的研究框架

(一) 管理会计真的有“中国特色”吗

笔者认为管理会计一定有“中国特色”。具体可以从以下方面加以体现。

1. 管理会计的政治基础决定其有“特色”。“我国实行的是社会主义市场经济体制,我们仍然要坚持发挥我国社会主义制度的优越性、发挥党和政府的积极作用”(习近平,2013)。换言之,社会主义市场经济决定了中国管理会计一定具有自身的特色,它需要将政府导向与企业自主性相结合。从宏观的政府层面看,企业的经济发展既要遵循市场经济规律,也要避免市场的盲目性;市场在资源配置中起决定作用,但并不是全部作用。从微观的企业层面看,管理会计的应用必须与我国的经济发展水平相一致,尊重我国企业的实际情况,管理会计工具或方法的推广与普及更要考虑社会主义市场经济这一基本特征。长期以来,我国经济增长在低产出、低效率、低科技含量、高能耗层面徘徊,中国特色的市场经济需要从新的视角加以引导,顺应政府倡导的“供给侧改革”,就是要从供给端发力,引导经济结

构的转型升级,实现需求端的提升与经济的发展。与之相适应,管理会计的“供给侧改革”,就是要将以往的记账、报账等会计工作向企业战略规划、经营决策、过程控制和业绩评价优化的方向转变,引导传统核算型会计发生变迁。这种以管理会计的变迁管理为基础的转型升级就是我国管理会计适应经济政策变化而体现出的“中国特色”。供给端发力,从产业集聚区域企业群的经济结构优化视角考察,比较有代表性是环境成本管理的变迁,即从环境成本的需求端管理向供给端管理转变(冯巧根,2015)。

2.管理会计的“特色”实践总是先于理论构建。中国特色的管理会计是在动态发展中逐渐清晰的。这一点与我国经济发展的实践相类似。譬如,改革开放提出的“社会主义市场经济”,以及党的十八大后提出的“市场与政府的关系”等,这些作为社会主义市场经济“标志”的重要特征或成果,其在实践中已发挥出了积极的作用;然而,系统的理论研究还处于探索阶段。它表明,改革实践往往先于理论。也许有人会说,能否用国外的理论与方法来解释中国的现象呢?我们的回答是“行”,但有时也“不行”。这是因为,英美的管理会计体系或者日本的管理会计体系对中国管理会计的发展往往起不了决定性作用。譬如,中国国有上市公司的薪酬限定(基本没有以往的“在职消费”现象);央企的EVA推行,以及“奋斗目标”的实施等,是无法在国外的管理会计理论与方法体系中寻求答案的。实践现象需要理论支撑,管理会计学科必须对此展开研究。经济学者在这方面的经验值得借鉴,以林毅夫为代表的“新结构经济学”在坚持新自由主义核心立场,即“竞争性市场体制是人类社会资源配置的最优机制”的同时,又认为政府应该超越新自由主义或新古典主义国家模型的限制,通过制定并实施合理的产业支持,积极推动产业升级、技术创新和解决结构的变迁,最终推动经济的发展(顾昕,2013)。这种经济学理论强调政府的导向性与市场化条件下企业的自主性的融合,并认为这才是实现企业可持续发展的基本前提。由此可见,中国特色管理会计的研究必须坚持一条基本原则,或者说是指导思想,即“政府导向与企业自主相结合”。

(二)管理会计“中国特色”的框架结构

中国的管理会计是与本土化的情境特征紧密相关的,它通过技术(Technical)、组织(Organization)、行为(Behavioral)和情境(Contextual)四个维度体现中国管理会计特有的制度和文化背景(胡玉明,2015)。根据中国企业的情境特征,本文将管理会计的“中国特色”分为两个层面(即基本特色与具体特色)来加以阐述。

1.基本特色。可以表述为“政府的导向性与市场化条件下企业自主性的结合”的产物,这是中国特色管理会计的

基石,也是构建管理会计理论与方法体系的指导思想。越来越多的学者认识到,在发展社会主义市场经济中,政府与市场这两只手,都不可或缺,也决不可分裂。对市场的进一步肯定不能演绎为市场主义,否则就会陷入市场逻辑而不能自拔(吴波,2015)。市场的作用往往具有一定的局限性,传统的观点认为市场经济的发展可以减少贫困,实现共同富裕,而现实并非如此。在《21世纪的资本》(Capital in the Twenty-first Century)一书中,法国经济学家皮凯蒂综合各国历史数据进一步论证了市场经济发展的结果是增加而非减少贫富差距。

以政府导向性和企业自主性相结合为代表的“基本特色”对于管理会计理论与方法体系的建设具有重要意义。譬如,现阶段流行的“清单管理”,对于提高政府行政管理效率具有积极的意义,并在政府减政放权、建设自由贸易区等活动中得到了广泛应用,我国学者也开始将这种方法引入到管理会计的具体实践之中(田高良,2015),它丰富了管理会计理论与方法体系,促进了管理会计工具的创新,可以算是管理会计中的一种“特色”体现。但是,若盲目地将“清单管理”引入企业的具体实践中,可能会产生负面效应。这是因为,清单管理作为国家行政管理的重要工具,在分权管理上可能效果明显。然而,将这种“负面清单”应用于经济活动或企业管理实践中,效果也可能是“负面”的。

譬如,20世纪90年代中期,柯达公司的胶卷污水案件。根据美国法律的负面清单制度,对于废水中存在的其他化学物质因没有列入监控名单(公司排放的25种污染物符合标准),且柯达公司遵守了相应的报告制度,则其水处理是符合标准的。根据美国的《清洁水法》授权,污染物排放标准要由环保署制定。但是,制作胶卷的废水中,化学物质数以千计,根本不可能一一鉴定,更无法为其制定安全排放标准。现行制度规范的控制对象只能是那些已知毒性大、危害严重的物质。它启示我们:政府导向性与市场自发性,即“政府与市场”必须有机融合。管理会计要搞好“清单管理”,且它应当以正面的清单为主。当政府的“负面清单”与管理会计的“正面清单”相互结合,中国特色的管理会计就会在此体现出来。实践表明,中国特色的管理会计既体现了政府导向的特殊性,也展示了市场化条件下经济新常态所具有的包容、持续、健康发展的内在规律。管理会计的“中国特色”将对全球管理会计知识体系作出应有的贡献。

2.具体特色。管理会计不属于传统意义上的纯理论学科,它是在相关概念基础上形成的应用性学科,其实用性很强。依据管理会计的情境差异,可以将这种具体特色划分为“时间性特色”和“永久性特色”两种情况。

一般而言,与企业情境特征相联系的管理会计差异性,可以作为一种“特色”。有些管理会计创新成果经过时间的检验得到了管理会计工作者的认可和接受,并开始在广大的企业中普及应用,并逐渐成为管理会计理论与方法体系中的一种“常态”,即融入到了日常管理会计的流程与体系之中,则这种创新成果便是具有本土特征的一种“特色”。然而,差异性要转化为特色性还需要经过漫长的实践检验。这是因为,有些管理会计创新成果在推广和普及的很短时间里就可能遭到淘汰。比较普遍的原因是,管理会计的新概念或新工具替代了原有的方法体系。即从时间上看,对于创新成果的应用存在自身的规律,其“特色”的持久性也是动态变化的。譬如,在国外先进的管理会计工具或方法引入的早期,企业通过积极采纳新的管理会计技术与方法,并结合自身的情境特征加以改造与创新,形成了具有“中国特色”的技术方法。然而,随着时间的推移,开发这种工具的国家开始放弃或不再采用这种技术与方法时,管理会计中的所谓“中国特色”也就自然不存在了。

随时间而消失的“特色”,我们将其称之为“时间性特色”。依据情境理论,要实现满意的情境组合,需要调动行为主体内在的动机。管理会计的“中国特色”是动态发展的,有些独创的管理会计技术方法,可能随着技术等条件的进步而导致“创新方法”的终结或者升级转型。还有一种可能是随着管理会计方法的广泛应用,不再体现出“特色”,而成为普适性的理论与方法。以铁路系统的管理会计创新为例,围绕降低成本这种朴素思维,铁道领域开展了分工种的管理会计控制系统创新。如上水工,通过“八步上水法”,即一开、二握、三上、四拨、五握、六关、七插、八摆,实现了符合本工种特点的改进与创新。这种工作方法可以使流程招招标准、步步清晰。它是郑州站供水车间总结出来的方法。通过采用这种方法,一次作业可以节约用水0.4吨,一天节约4.38吨,一年节约120吨,全年节约成本8万元。将上述案例中的创新从理论上加以概括,大致可以划入到“时间性特色”。即随着“中国制造2025”,以及“互联网+”的推行,更先进的方法可能会替代现有的方法。但它们确实是一种客观的创新,具有“中国特色”。换言之,要支持和鼓励各种形式的管理会计创新,要爱护这种创新的积极性与自觉性。

并不是所有的“中国特色”都会随着时间的变迁而转变,管理会计的“中国特色”有些方面可能会长期存在。这种“特色”是构建中国情境特征管理会计理论与方法体系的基础。譬如,中华文化中的“责任”“情怀”“奉献”等,使传统管理会计中的一些方法需要长期保持,如责任会计等。虽然随着经营模式等的创新与发展,责任会计中的内涵与

外延会发生变迁,但其基本思想不会发生改变。在中华文化的弘扬过程中产生的管理会计方法的“升级”,也体现了中国管理会计的“永久性特色”,如从质量成本控制发展为“全面质量管理”等体现的就是一种中华文化。现在,诸如“己所不欲,勿施于人”等文化理念,已不仅是中国人的价值观,且也成为了全球性的价值观。譬如,在索尼公司的大门口就篆刻着这句名言,并成为以索尼为代表的众多日本公司的核心价值观,世界宗教体系中的核心价值观也以这句名言为座右铭。1999年在哈佛大学燕京学社组织的一次讨论会上,杜维明教授就中国如何才能在国际上发挥大国的作用发表了自己的看法:中国与美国这样的国家相比,经济军事相差太远,想靠实力地位发挥大国作用,在相当长的时间内几乎没有可能。可是中国如果在国际事务中奉行一种道德的原则,争取创立与美国奉行的原则不同的国际行为规范,则很可能赢得一个大国的地位和尊严(颜世安,2005)。

四、管理会计“中国特色”的发展规律

管理会计中的政府导向性是一种推动、支持与引导,管理会计“中国特色”是政府导向性与企业自主性结合形成的产物,它具有自身的形成与发展规律。管理会计“中国特色”的发展规律,可以用图2所示的理论模型表示。

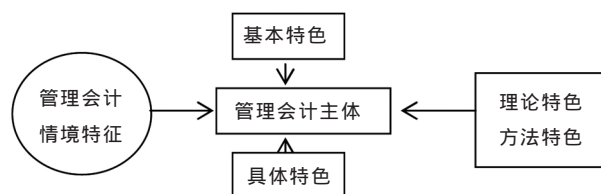


图2“中国特色”的理论模型

(一)中国特色管理会计的形成特点

按照情境理论,管理会计的“中国特色”不外乎情境嵌入与情境依赖两种具体形式。在情境嵌入的过程中进行改造、提升与创新,能够形成中国管理会计的“特色”;而情境依赖则属于原创性的理论与方法,对于形成与发展中国特色的管理会计具有积极的意义。

1. 要与中国企业的情境特征相联系。在中国特色管理会计的演进过程中,能否形成一套自身的规律体系需要符合两个条件:一是获得性的因素。即能够影响和决定在管理会计体系中的影响力的因素。它是中国特色管理会计变迁管理需要遵循的基本价值观。二是合理化体系。即中国特色管理会计的形成与发展需要在知识系统、制度创新等方面有一个发展的平台或机制。只有在满足获得性因素的前提下形成自身独有的理论体系,才能认为管理会计具有

了“中国特色”。影响管理会计主体的前因变量主要有经济发展状况、国家的政策制度建设、管理会计人才的形成机制,以及移动互联网技术的创新驱动等,这些变量作用于管理会计主体,可能对管理会计产生冲击与影响。譬如,使管理会计的内涵与外延得到扩展,促进管理会计制度的不断完善,以及管理会计控制系统的进一步优化,管理会计的信息支持系统不断提升等。在这种情境下,管理会计的“时间性特色”率先形成,并在之后的检验和实践的测试中逐步完善与发展,最终形成“永久性的特色”。

2.要与时代特征相符合。欧洲学者认为,中国的背景与欧洲有差异,文化的背景更是大相径庭,它使得中国与欧洲对管理会计的概念与方法应用上会采取不同的政策或方针。如有的学者认为:“只要经济的快速膨胀继续,并且企业可以将其低效造成的劳动力和环境成本外部化,那么中国企业对转变管理会计实务就缺乏动力”(豪夫·瑞册特等,2015)。“欧洲学者这种对中国管理会计特色过分局限于“特殊性”的理解,可能与现阶段中国管理会计的情境特征相脱节,不具有理论与现实意义。管理会计发展与变迁是时代的“常态”,传承与创新是“中国特色”的关键。影响管理会计变迁的理论主要有两种:一是制度变迁理论。它有助于推进管理会计的信息化、系统化和国际化,进而为管理会计研究开辟一条新的发展道路。二是普及创新理论。在企业实践中,管理者需要倡导一种新起点或路径,诸如组织解释意象(Labianca et al.,2000)之类的创新理念,并通过变迁管理加以普及与推广。技术创新与管理创新是组织创新的“双核模型”(Daft,1978)。中国特色的管理会计发展离不开创新驱动。根据企业情境特征的不同,在中国特色管理会计的形成与发展中需要对技术创新与管理创新进行适应性选择。譬如,对于低度专业化(Professionalism)、高度规范化(Formalization)和集权化(Centralization)的企业可以从管理创新入手加以研究,反之则有利于以技术创新为导向加以研究与探讨(Damanpour,1991)。

(二) 中国特色管理会计的形成路径

加强中国特色的管理会计理论与方法体系建设,必须注重对现有管理会计工具和方法的整合,并努力开发和創新出高水平、本土化的管理会计工具或技术方法。

1.工具整合的路径。我国自20世纪80年代导入管理会计以来,许多国外创新的管理会计工具均在国内得到使用及推广,一些改造提升后的管理会计技术方法也在我国企业中得到普及。面对众多的管理会计工具,在形成中国特色的管理会计过程中,不能仅仅提供管理会计“工具箱”,而是要提供在区分不同行业特性基础上的针对性工具或技术方法。换言之,在中国特色的管理会计工具研究中,需要根据情境特征的强、中、弱,将管理会计工具分为

专用、通用与互用三种具体形式。管理会计工具与本土化“特色”的相关性可以用图3表示。

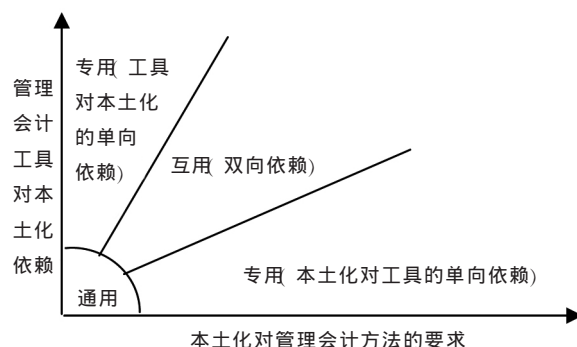


图3 管理会计工具:通用、专用和互用

图3表明,通用工具的推广应用价值大,不受情境因素的影响;专用工具要么依赖企业,要么依赖互补性资产,企业在借鉴应用这些方法时存在较大的不确定性;互用工具具有相互依赖性的特征,企业在借鉴应用时,需要结合不同时期与不同阶段的情况加以综合判断。在上述工具分类基础上,进行管理会计工具的整合是形成管理会计“中国特色”的一种重要方式。具体的路径主要有:(1)来自工具自身的创新,如全面预算管理的“金字塔”式结构中“诱导真实预算管理”和“预算资金池管理”等(冯圆,2014)。(2)工具的整合与扩展,如将环境管理从成本核算与物质流管理视角出发,形成环境成本管理与物料流量成本管理等;再比如,将排污成本管理与资源消耗成本管理、作业成本管理相结合,形成排污物料成本管理与排污作业成本管理等。(3)其他管理工具的导入与发展,如将政府管理中的清单管理引入管理会计领域等。

2.意义构建的路径。可以结合效能的大小,即根据管理会计的功能与作用对企业的意义进行理论构建,并促进方法创新。意义构建(Sensemaking)是组织对内部情境的认知,以及对情境行为过程的集体理解的方式或手段(Gary and Wood,2011)。意义构建的“三要素”是促发因素、过程管理和结果评价,它们之间是一个递进的关系,即“促发因素——过程管理——结果评价”(赵剑波,2014)。结合我国管理会计的情境特征,可以从政治与经济两个视角来解析“中国特色”的构建特征。如图4所示。

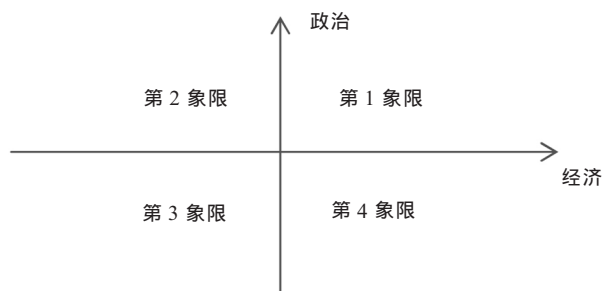


图4 中国特色管理会计的“意义构建”

图 4 表明,第 1 象限属于“导向明确的意义构建”。其过程特征是高度活跃,控制性强;其结果是能够增进统一的、丰富的管理会计问题理解,实现持续的创新。从管理会计研究而言,这一象限在政治与经济层面都很重要,适应开展“经济新常态”之类的热点性管理会计理论与方法研究,并从中寻求中国特色管理会计的经验或成果。

第 2 象限属于“受限的意义构建”。其过程特征是活跃度低,控制性强;其结果是能够增进统一性,但对管理会计问题的理解不充分,计划性与活动性频繁。从管理会计研究而言,这一象限在经济层面更重要,适应于“中国制造 2025”“互联网+”之类的针对性管理会计理论与方法研究,它对互联网新经济企业的管理会计创新具有积极意义,是形成中国特色管理会计的一条重要路径。

第 3 象限属于“最小程度的意义构建”。其过程特征是活跃度低,控制性差;其结果是表面上统一,行动的计划性差。从管理会计研究而言,这一象限在政治层面更重要,适应于“一路一带”“大众创业、万众创新”之类的广泛性管理会计理论与方法体系研究,它可能是“时间性特色”管理会计创新的重要源泉。

第 4 象限属于“分散的意义构建”。其过程特征是活跃度高,控制度低;其结果是理解上多元化,行动上缺乏配合性与计划性。从管理会计研究而言,这一象限在政治与经济层面都不重要,适应于管理学与经济学通用性理论与方法的管理会计研究。主要对中小企业(尤其是民营企业)的管理会计创新有指导意义,但要在其中形成具有典型意义的中国特色管理会计理论与方法体系有一定难度。

(三) 中国特色管理会计范式的构建

管理会计范式是管理会计理论与方法体系形成与发展所达成的一种认识框架,是管理会计工作的指导思想和行为规范。正确认识和理解管理会计范式及其形成规律,对于中国特色管理会计理论体系的构建,以及加强中国情境特征的管理会计工具开发具有积极的现实意义。

1. 管理会计“中国特色”的范式特征。从中国特色管理会计理论的角度考察,管理会计“中国特色”范式形成正在从传统的“自上而下”或“自下而上”,向“概念扩展”与“制度建设”的方向转变。如表 1 所示。

表 1 表明,概念扩展是管理会计“中国特色”传播的初始环节,无论是“自上而下”,还是“自下而上”,必须关注以下两点:一是管理会计工具与其他管理工具的整合与匹配运用问题。即在他人应用时,用很少的工作量或成本能够将这种管理会计工具转化为本土所需要的管理工具或方法,提高使用效率与效益。它也是中国特色管理会计发挥作用的本来意义。二是遵循共同的管理会计规范要求。即在路径与规则上寻求共生性,形成一种全球管理会计文化与知识体系的生态圈(冯巧根,2015)。进一步而言,管理会计的制度建设路径是对概念扩展路径的发展,它通过管理会计理论创新(如形成新概念等)和方法创新(开发出新工具等)逐步提炼进而形成可以普及推广的制度体系;同时,在与企业组织谋求共生与选择制度集合的过程中强化管理会计的理论与方法创新,积极构建管理会计指南或指引体系。

2. 管理会计“中国特色”的研究方向。如果将管理会计研究范式的转型作为理论特色的话,那么加强管理会计案例研究则是方法特色的来源。管理会计的案例研究可以对复杂的管理会计技术与方法采用简捷、具体的方式加以表述,便于模仿,也有助于提高企业的可操作性。为了体现管理会计案例研究的“中国特色”,需要从以下两个方向开展研究,即国有企业的研究路线和民营企业的研究路线。从这两个视角入手研究我国企业中实施管理会计的成功案例,能够为中国特色管理会计制度建设提供理论支撑。从国有企业案例研究视角看,我国社会主义市场经济的基本特征决定了国有企业在国民经济中的重要地位,政府的导向性功能需要国有企业发挥引领全局的根本性作用。因此,研究管理会计的“中国特色”需要对国有企业或行政事业单位的管理会计进行典型案例的测评,以及与市场化条件的要求相对照,这类研究有可能形成“永久性特色”的管理会计经验或理论方法体系。从民营企业的案例研究看,由于其受到的政府管制较少,其在管理会计实践的灵活性更强。同时,民营企业对市场经济的敏感性也更强,更能代表中国经济的成长性。因此,总结民营企业中的优秀管理会计实践经验,可以扩大其创新效应,即通过传播这类企业的成功经验,为企业管理会计实践提供系统的指引或操作指南。总之,管理会计案例研究,可以发现企业实践中的新思想与新方法,更容易为管理会计的“中国特色”提供素

表 1 管理会计范式的转型

	概念扩展路径	制度建设路径
自上而下	政府与市场的作用在管理会计中的应用	通过典型案例的总结与提炼逐步形成制度
自下而上	零碎的概念应用,局部的管理会计方法改进	引导为主,强调企业自愿、自主,政府进行管理会计“指南”或“指引”

材或实践基础。管理会计案例往往是制度建设路径的一种重要选择。

五、结语

会计的差异性是客观存在的,即便在会计准则国际化的今天,各国的会计准则仍然会存在一定的差异性。但是,差异性并不必然会形成特色性。与财务会计相比,管理会计的自由操作空间(如自由裁量权等)可能更大,其差异性上升为特色性的概率也会更大。管理会计“中国特色”的研究离不开政府的导向性,但市场性仍然是第一位的。调动和保护企业层面管理会计创新的积极性与主动性,是形成中国特色管理会计的重要前提。中国作为一个负责任的大国,如何在管理会计全球知识体系中发挥作用,并通过中国特色的管理会计形象展现自身的实力,将成为未来一个时期的重要任务。坚持政府导向与企业自主结合的管理会计基本思想,是社会主义市场经济发展的客观需要,也是中国特色管理会计形成与完善的内在选择。

管理会计的“中国特色”不是绝对的特殊,其中不可避免地包含着普遍性。中国管理会计不仅需要中国企业的分析维度,也需要国际化的分析维度。从这一逻辑加以推演,财政部的“指导意见”对于全球管理会计的发展与变迁也具有积极的意义和指导价值。归纳和总结本文的主要观点,有以下几个方面:一是肯定现阶段强化中国特色管理会计具有积极性与重要性。即在经济新常态下,许多新情况与新问题将在中国出现,而我们有身在其中的优势,我国制造业企业已经具备了管理创新的能力与条件。二是说明中国特色管理会计的形成具有自身的规律,必须正确认识管理会计的“中国特色”。三是认为中国特色的管理会计构建应当从管理会计工具或技术方法的创新入手。●

【主要参考文献】

- [1] 财政部. 关于全面推进管理会计体系建设的指导意见 [A]. 2014.
- [2] 冯巧根. 构建中国特色管理会计的思考 [J]. 财务与会计, 2015(22): 6-7.
- [3] 黄世忠. 移动互联网时代财务与会计的变革与创新 [J]. 财务与会计, 2015(21): 6-9.
- [4] 汪一凡. 中国式管理会计刍议 [J]. 财会学习, 2014(8): 9-11.
- [5] 涂必玉. 财务与会计体系中的管理会计建设管窥 [J]. 财会学习, 2014(10): 18-21.
- [6] 朱元午. 关于管理会计的几个问题 [J]. 财务与会计, 2015(21): 10-11.
- [7] 张新民, 祝继高. 会计学本科专业核心课程建设: 突围之路 [J]. 会计研究, 2015(8): 80-85.
- [8] 胡玉明. 中国管理会计的理论与实践: 过去、现在与未来 [J]. 新会计, 2015(1): 1-8.
- [9] 傅元略. 中国特色的管理会计理论问题探讨 [J]. 财务与会计, 2015(12): 14-16.
- [10] 冯巧根. 基于环境不确定性的管理会计对策 [J]. 会计研究, 2014(9): 21-28.
- [11] 彭家钧. 海尔财务信息化系统的构建与运行 [J]. 财务与会计, 2015(15): 18-20.
- [12] 习近平. 关于《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》说明 [N]. 人民日报, 2014-05-28.
- [13] 冯巧根. 管理会计的变迁管理与创新探索 [J]. 会计研究, 2015(10): 30-37.
- [14] 顾昕. 政府主导型发展的是是非非——林毅夫“新结构经济学”评论之一 [J]. 读书, 2013(10): 41-48.
- [15] 吴波. 经济体制全面深化改革的理论争论与评析 [J]. 中共贵州省委党校学报, 2015(5): 5-11.
- [16] 田高良, 赵宏祥, 李君艳. 清单管理嵌入管理会计体系探索 [J]. 会计研究, 2015(4): 55-61.
- [17] 颜世安. 试论儒家道德主义的和平理想 [J]. 南京大学学报(哲学·人文科学·社会科学), 2005(5): 42-49.
- [18] 豪夫·瑞册特, 罗伯特·C. 瑞卡斯, 解冰. 影响中国企业应用管理会计工具的组织因素探析 [J]. 会计之友, 2015(20): 2-10.
- [19] LABIANCA G, GRAY B, BRASS D J. A Grounded Model of Organizational Schema Change During Empowerment [J]. Organization Science, 2000, 11(2): 235-257.
- [20] DAFT R L. A dual-core model of organizational innovation [J]. Academy of Management Journal, 1978, 21(2): 193-210.
- [21] DAMANPOUR F. Organizational innovation: A meta-analysis of effects of determinants and moderators [J]. The Academy of Management Journal, 1991, 34(3): 23-32.
- [22] 冯圆. 成本管理的概念扩展与创新实践 [J]. 浙江理工大学学报(社会科学版), 2014(12): 477-484.
- [23] GARY M S, WOOD R E. Mental Models, Decision Rules, and Performance Heterogeneity [J]. Strategic Management Journal, 2011, 32(6): 569-594.
- [24] 赵剑波. 管理意象引领战略变革: 海尔“人单合一”双赢模式案例研究 [J]. 南京大学学报(哲学·人文科学·社会科学), 2014(4): 78-85.