

中国情境下管理会计研究的思考与展望*

西南财经大学研究生院常务副院长 / 会计学院教授(博导)

毛洪涛

【摘要】在中国经济转型和产业升级的背景下,企业管理的内容和模式亟需变革与创新,管理会计研究也需要应用国际主流的研究范式并扎根于中国企业管理实践的现实情境中。文章在分析国内外管理会计研究现状的基础上,对中国情境下的管理会计研究提出思考,并对中国管理会计研究的未来发展进行展望,以期对中国管理会计研究发展起到积极的推动作用。

【关键词】中国情境; 管理会计; 思考; 展望

中图分类号 F234.3 **文献标识码** A **文章编号** :1004-5937(2014)16-0004-05

随着第三次工业革命的到来,全球性技术从硬技术转变到软技术,新的管理思想和方法、新的经济模式正在改变世界。我国制造业面临着转型升级,企业管理内容和模式发生改变,依靠资源和低成本的竞争模式已无法延续,我国企业必须重塑自己的竞争力。管理会计是“管理”与“会计”的融合,是对管理者的规划和促进组织价值创造的系统,在提升企业竞争力和价值创造方面,管理会计无疑起到至关重要的作用。然而,既有的管理会计理论研究难以充分对接实践,迫使我国学者不得不重新审视传统管理会计理论和方法在我国当代企业中的适用性问题。已有的西方管理会计理论与方法大多是工业时代背景下的产物,在现代服务业、信息产业迅猛发展,以及基于大数据、云计算的网络经济甚至虚拟经济背景下是否适用,值得反思。中国的管理会计研究亟需扎根于中国改革和发展的现实情境中,有责任的研究者必须深入实践,找准中国管理会计研究的“真问题”,运用国际主流的研究范式分析并解决这些问题,为全面深化改革、推动中国经济与社会发展服务。

一、国内外管理会计研究现状

世纪之交的二十年,是管理会计理论进步、方法创新、影响力与日俱增的二十年,会计开始在企业内部发挥越来越多的管理职能。管理会计的研究日益繁荣,众多学者从多个角度对管理会计理论与方法进行探索,极大地促进了管理会计的发展(毛洪涛和李诗依,2012)。目前,我国管理会计研究已经超越了美国管理会计框架的约束,创立了自己先进的管理会计理论框架,建立了具有中国特色的管理会计理论体系(傅元

略,2010)。但如果以国际主流研究标准为标杆的话,那么中国管理会计“研究”或“理论”水平的差距还相当大(胡玉明等,2008)。从某种意义上说,我国管理会计理论还落后于实践。在一些具体研究领域和研究对象上,管理会计研究在引领管理实践前沿变革方面能力不足(Merchant & Stede, 2006),管理会计研究本身与作为其研究对象的活动和行为相背甚远(Hopwood, 2007);实务中的管理会计人员仍然充当着较低层次的角色,即信息的提供者而非管理决策者,因而出现了理论和实务的脱节。管理会计发展相对滞后,迫切要求继续深化会计改革,切实加强管理会计工作。

为了更好地了解国内外管理会计研究的现状,笔者对国外五个顶级会计学术期刊(The Accounting Review, Journal of Accounting Research, Journal of Accounting and Economics, Contemporary Accounting Research, Accounting Organizations and Society)2008—2013年间、国内十二个期刊(《经济研究》、《管理世界》、《会计研究》、《南开管理评论》、《财经研究》、《金融研究》、《财政研究》、《经济理论与经济管理》、《科研管理》、《中国工业经济》、《中国管理科学》、《中国软科学》)2000—2013年间的管理会计实证文献进行了检索和分析,图1至图4为分析结果。分析表明:从国外顶级会计学术期刊的研究主题来看,目前会计学者探究的管理会计领域主要有业绩评价、管理控制系统、成本管理、转移定价和预算管理,其中以业绩评价、管理控制系统和成本管理为热点,这也是管理会计研究历来最重要的主题。在管理会计实证研究方法中处于国际主流的是档案研究和实验研究方法,而传统的问卷调查方法也占据一定的地位,但单纯的实地

* 本文为国家自然科学基金项目(71172228、70872093)和中央高校基本科研业务费专项资金项目(JBK130508)的阶段成果。

研究成果较少,未来研究方法的发展趋势应该是融合不同方法,如将实地调研与田野实验结合,以突破实验室实验的局限。

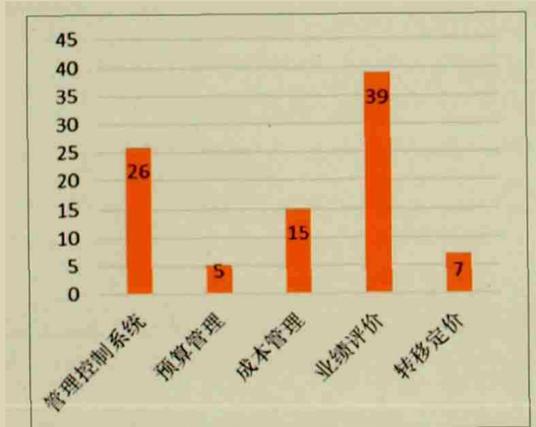


图1 国外管理会计实证研究文献研究主题分布

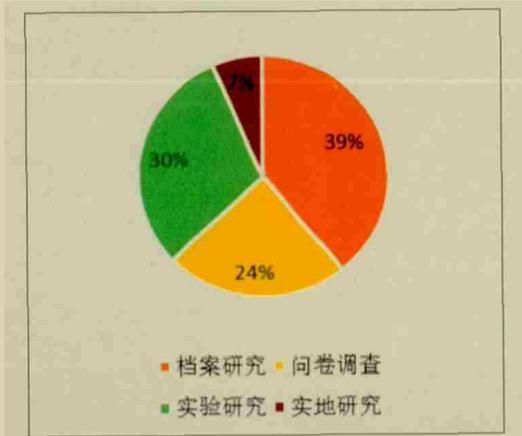


图2 国外管理会计实证研究方法分布

与国际顶级会计学术期刊不同,国内期刊上发表的管理会计实证研究成果主题以管理控制系统最为热门,其次才是预算管理和业绩评价。从实证研究方法来看,国内已发表的管理会计研究文献以档案研究和问卷调查为主,这一点与国际主流研究范式相一致,而实验研究在国内运用较少,随着研究的深入,实验研究亦将跻身于未来国内管理会计研究的主流范式。

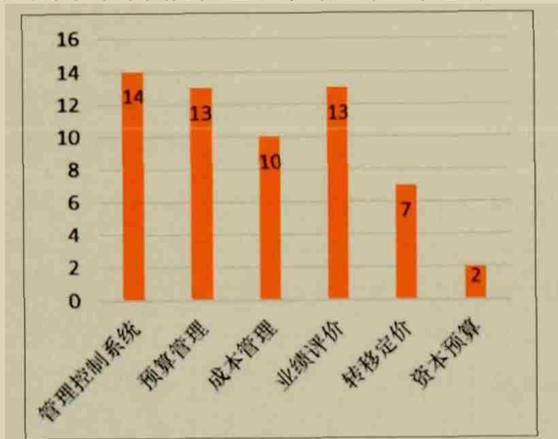


图3 国内管理会计实证研究文献研究主题分布



图4 国内管理会计实证研究方法分布

从对国内外期刊管理会计实证研究文献检索的结果可以看出:管理会计研究在顶级期刊上的发文数量越来越多,质量越来越高,管理会计研究主题在迅速拓宽,与其他学科交叉、融合力度加大,其内涵和外延不断扩展,管理会计研究方法逐渐科学,档案研究、实验研究的文章越来越多,管理会计研究已经越来越流行,与财务会计的差距正在逐渐缩小,必将成为未来会计研究的主流之一。

二、中国情境下管理会计研究的思考

(一)管理会计研究的情境化

中国近代学术发展曾多次受到外来文化的影响,但最终都是本土文化逐渐溶解融合外来文化——管理学也应是如此(郭重庆,2011)。在管理学研究中,Cheng(1994)指出,将美国的研究简单地复制到其他国家不是产生普遍知识的有效方法,学者应当从事考虑到情境因素的研究(Context-embedded research),即把组织所在国家的社会、文化、法律和经济因素作为预测变量,探讨它们对于组织特征等因变量的影响。在西方研究范式占统治地位的情况下,考虑到具体情境的研究对建立有价值的全球管理知识体系至关重要,尤其在社会文化、经济体系等方面与欧美地区大相径庭的中国开展管理研究,更应当考虑当地的情境因素(Tsui,2004;徐淑英和张志学,2006)。只有揭示与现象关联的周围环境对于组织现象的作用,才能够阐明所研究的现象(Cappelli & Sherer,1991)。近年来国际顶级学术期刊要求研究者考虑影响其结果的组织条件、时间约束甚至组织的外部条件,并将这些条件内置到理论的建构中去(Bamberger,2008;John,2006)。

管理会计研究植根于我国经济改革与发展之中,本质上也是一种文化,因此必须本土化。于增彪(2011)认为当前管理会计的研究呈现出实务热而理论冷的特征,管理会计的研究内容应包括应用研究、实证研究和

行为管理会计研究。潘飞(2011)认为管理会计研究存在诸如某些规范研究虽提出有用的观点,但在方法论上存在缺陷和不足等现实问题,而后续的管理会计研究应注重实地研究,将管理会计与经营管理的发展相结合,更多地挖掘管理会计“经济学”的特性。胡玉明(2011)认为中国目前的管理会计理论与方法研究比较薄弱且脱离实际,难以指导中国企业管理会计实践。中国会计学术界应该终结“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”。西方管理会计理论奠定了管理会计研究和发展的基础,但随着中国企业管理实践的进一步本土化、情境化发展,实践素材愈发丰富、动态,既有研究难以充分对接实践,管理会计研究呈现出若干典型特征,具体表现为:(1)理论研究明显不能满足需求,如缺乏关于产品/顾客盈利性分析和信息管理系统的研究。究其原因,首先这两个方面都需要较多的跨学科整合,对研究者的要求更高;其次,研究者认为这些研究过于偏向实务,缺乏理论研究的价值。(2)部分管理会计研究过于复杂,缺乏实践运用价值,如EVA、作业成本等。(3)部分管理会计方法认可度较高,需要进一步细化。在理论重视、实务不重视的研究领域中,虽然有部分管理会计方法目前尚未得到良好应用,但由于实务中认可度较高,未来有广阔的应用前景,因而需要研究的深入和细化。随着学界对学科“贡献感”和“创新型”的追求以及实务界对学科“价值性”和“科学性”的需求,亟待构建面向“中国问题”的研究方式。该方式的核心要旨包括:扎根于中国改革和发展的实践,在实践中找出中国管理会计研究的“真问题”,运用科学的、国际化的研究范式分析并解决这些问题,为全面深化改革、推动中国经济与社会发展服务。

(二)管理会计研究的国际化

与财务会计研究的最大不同是,一方面,管理会计主要立足于企业的管理实践,缺乏严密的、完整的和有效的理论体系成为管理会计学者们一直不断反思的问题。20世纪70年代,代理理论和信息经济学理论的引入,使得一些管理会计假设得以修正,然而与财务会计相比却仍显薄弱。另一方面,管理会计研究通常需要非公开的数据信息,分析调查所得数据或小样本数据时使用的计量方法达不到与财务会计研究相当的精密程度,研究结论的可靠性也比不上财务会计研究(周齐武和杜荣瑞,2013)。然而,正因为存在以上局限,管理会计才拥有自身的魅力,才给研究者带来机会,拥有后发优势。为此,管理会计需要拓宽研究视角,探索管理会

计研究的新思路和新方法。反思与批判是理论创新与学术进步的重要路径,因此在今后的管理会计研究中,进一步融合其他学科如心理学、社会学理论成为管理会计发展的必由之路。随着越来越多“中国情境”的加入,为中国的管理科学家作出具有世界影响的、能够引领一些研究方向的创新性成果提供了前所未有的可能性(张维,2009)。越来越多的学者开始关注中国问题,只有在研究中坚持“顶天立地”即在国际平台上使用通用语言描述中国情景下的原创科学知识,才能产出高质量的作品,发展中国的管理会计研究。

对此,笔者主持的国家自然科学基金项目《工程项目成本控制系统的设计和实施——中国国有大型铁路施工企业的实地研究》(70872093)在这一方面进行了探索,通过解决或解释中国大型铁路施工企业工程项目成本管理实践中的问题,用管理会计的理论推动管理会计实践的创新。团队历时三年,调研中铁二局、中铁八局、中国中铁和中国铁建等数家国有大型铁路施工企业,驻扎成都地铁、绵遂高速公路、成灌高速铁路和成渝客运专线等在建工程的10余项目部,访谈100余人次,发放和回收问卷300余份,分析了200多个完工项目的成本数据,为研究的开展提供了充实的第一手“资料库”。在研究中采用了国际主流的管理会计实证研究方法,运用严谨规范的数据处理和分析方法,综合应用数据挖掘、访谈、调查、扎根理论等实地研究方法,更重在把握工程项目成本发生质的规定性、量的规律性及其内外部环境,以构造成本控制框架,并深入到更具体的成本控制系统的设计和 implement 中去。

三、中国情境下管理会计研究展望

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,从近年来国内各高校相继成立管理会计研究中心、创办管理会计学术刊物以及召开高层次的管理会计国际学术研讨会等,都可以看出中国管理会计研究的良好氛围已经逐步形成。随着中国市场经济的发展,中国企业的转型升级及管理会计问题都将成为世界性的话题。展望未来,中国会计学者应立足于转型经济环境下的中国企业及其管理会计实践,借鉴国际管理会计主流研究范式,全面系统地研究中国企业管理会计理论与方法,拓宽研究视角,打破会计研究孤岛格局,探索现代会计研究新模式,从而得出具有基础性、前沿性和原创性以及应用性的研究成果,解决或解释中国企业管理会计实践出现的新问题,推动中国管理会计的实践创新。

(一)管理会计研究的中国情境

管理学中的情境是指与现象有关并且有助于解释现象的周边环境,通常是那些与超越研究中的分析单位有关的因素(Cappelli & Sherer,1991)。Cheng(1994)认为情境因素应该包括组织所在国家的社会、文化、法律和经济因素,邹国庆等(2009)认为情境因素包括制度、文化、社会结构等,田恒(2011)认为情境因素包括传统文化、经济制度、行为方式等。综合以上观点,笔者认为在管理会计中的中国情境主要是转型经济、传统文化、社会环境背景下企业的经营环境和运行方式。

1.转型背景下的经济体制。中国的经济体制改革经历了从改革微观经营机制(1978年底到1984年10月),对国营企业放权让利,到改革资源配置制度,开始重视市场体制建设(1984年10月到1991年底),再到明确社会主义市场经济改革目标(1992年以来),转换企业经营机制,构建社会主义市场经济的微观基础三个阶段(张晖明,1998;胡玉明等,2008)。中国企业处于特殊的经济转型时期,从高度集中的计划经济体制下的生产个体真正转变为独立经营、自负盈亏的企业,发展的不均衡与多元化,迫切需要与之高度适应性的管理会计理论与实践。此外,经济全球化与网络化正在改变企业的经营方式和资源配置,并由此导致了经济和管理模式的转变以及管理组织架构的彻底变革,传统的管理会计组织体系已经不能适应企业发展和管理的需要,探索一种新型的战略、商业模式以及组织管理方式是管理会计研究理论与实务研究亟需解决的问题。

2.儒家传统文化的伦理特征。关系、家长式领导、中庸之道、人性化管理、以人为本、以德为先、人为为人、中国式管理等中国传统文化元素在中国根深蒂固。中国历来是以传统儒家伦理所支撑的习俗惯例和道德约束调节国家社会秩序运行的和谐与稳定,法制精神的缺乏和人治精神的泛滥导致制度的软化,如今全球化趋势使得企业要面对复杂多变的经济环境和全世界文化的冲击。根据徐淑英(2011)对从中国改革开放至今30多年间发表在一流国际管理期刊上的有关“中国管理”学术研究成果的梳理可知,已经发表的研究成果并没有揭示出任何独特的中国管理实践或管理模型,而是确认了这样一个事实:全球管理的同质化趋势。在这样的情形下,研究中国的管理会计问题既要充分考虑中国传统文化的影响,又需考虑外来文化的冲击。

3.变化中的多元化社会环境。随着后危机时代序幕的拉开,全球经济形势错综复杂,竞争环境更加激烈,信息技术日新月异,业务模式不断革新,这一系列不确定性因素对企业生存与发展带来巨大的冲击和影响。大

数据、云时代的开启,互联网金融的兴起,人口老龄化速度加快,新科学革命的冲击,管理模式的变革,使得中国企业的运营管理面临全新的机遇与挑战,大力发展管理会计,促进企业价值创造、转型升级非常必要。

(二)中国管理会计研究的未来发展

1.构建“扎根实践、服务管理”的管理会计理论体系。管理会计主要服务于企业内部经营管理,功能应包括规划与控制两大方面,而过去传统的管理会计偏重于控制功能,主要是通过落实责任、考核业绩和分析计划的执行情况对企业经营活动进行控制。随着经济环境的变化,企业生存压力的增加,使得价值创造和企业竞争力的塑造成为管理会计发展的必然。管理会计未来可以重点关注规划功能,研究全面预算管理等问题,通过经营目标的确定、预算的编制等活动,并借助现代化的信息手段,围绕企业资源展开全流程管理,为企业未来的经营活动进行事前预测和事中控制提供服务,实现价值创造,构建一个“扎根实践、服务管理”的全新管理会计体系。

2.提倡“嵌入性”管理会计范式研究。一方面,工业革命尽管给社会经济的发展带来巨大的变革,同时也给生态环境带来了破坏。《社会责任指南》标准(ISO26000)也提出了将社会责任融入整个组织的一般范式模型,包括理解组织的社会责任、全面融合社会责任、社会责任内外部沟通、社会责任评价和改进四大核心活动。如何将企业其他目标融入管理会计框架是今后研究的一大问题。另一方面,环境会计理论和实践的发展,使人们对先污染再治理的发展模式得以从会计的角度重新审视和反思(周守华和刘国强,2014)。未来,管理会计研究对于建设生态文明意义重大,环境效率的测度、编制自然资源资产负债表、生态效益成果考核等都是管理会计在这方面的研究重点。

3.注重管理会计研究方法的“科学性”。一方面,由于社会、经济环境的复杂性和多元化,未来管理会计研究要提倡田野工作、参与式观察等人类学典型的科学研究方法去发掘中国企业管理中的实际问题,为企业管理思维转变提供理论支撑;另一方面,大数据、云时代、新科学管理、第三次工业革命等成为新的时代背景,给中国技术带来翻天覆地的变化,改变了我们生活和思考的方式。生活在社会中就不得不同数据打交道,如何从各种类型的数据中快速获得有价值信息,对企业的发展至关重要。对海量数据的掌控力将成为企业发展壮大的最直接决定性因素,如何摆脱信息泛滥而思想、知识及解决方案贫乏的困境,就需要使用数据整合、案例推理、计算推演以及大样本档案式研究分析等较科学的管理会计研究方法。

4. 管理会计研究主题的“宏观性”。“刘易斯拐点”的到来意味着人口红利的顶峰即将过去,劳动力价格的上涨使得企业低劳动力成本增长点逐渐消失,未来中国企业增长点在哪,如何把中国传统制造业改造为先进制造业、提高企业核心竞争力是管理会计研究需要考虑的问题。成本管理创新针对传统“低成本战略”的种种不合时宜,直面竞争中的矛盾焦点,从解决问题的关键突破口切入,运用科学研究方法探寻创新性理念、战略和方法,帮助中国经济及中国企业在国际竞争中实现理论自信、制度自信和道路自信。深化国有企业改革,适应市场化、国际化新形势,规范经营决策,资产保值增值,公平参与竞争,提高企业效率,增强企业活力和承担社会责任,需要管理会计在企业资本预算、业绩评价、预算管理等方面为之努力。●

【主要参考文献】

- [1] 毛洪涛, 诸波, 王甜安. 组织环境对工程项目成本管理影响研究——基于中铁二局的案例分析[J]. 南开管理评论, 2012(1): 102-112.
- [2] 王新, 毛洪涛, 曾静. 成本管理信息租金, 内部冲突与控制绩效——基于施工项目的实验研究[J]. 会计研究, 2012(8): 25-33.
- [3] 吉利, 毛洪涛, 王子亮, 等. 任务不确定性对管理控制系统的影响及其作用机理——基于在中国国有大型铁路施工企业的实地研究[J]. 会计研究, 2011(4): 52-60.
- [4] 毛洪涛, 等. 工程项目成本控制问题研究——中国国有大型铁路施工企业的实地研究[M]. 东北财经大学出版社, 2011.
- [5] 徐淑英, 张志学. 管理问题与理论建立: 开展中国本土管理研究的策略[J]. 重庆大学学报(社会科学版), 2011, 17(4): 1-7.
- [6] Bamberger P. From the editors beyond contextualization: Using context theories to narrow the micro-macro gap in management research[J]. Academy of Management Journal, 2008, 51(5): 839-846.
- [7] Tsui A S. Editor's Introduction—Autonomy of inquiry: Shaping the future of emerging scientific communities [J]. Management and Organization Review, 2009, 5(1): 1-14.

毛洪涛教授简介

毛洪涛, 1970年11月生, 云南昆明人, 西南财经大学会计学院教授、博士生导师。先后担任西南财经大学发展规划处副处长(主持工作)、教务处处长, 现任西南财经大学研究生院常务副院长。入选教育部新世纪优秀人才、财政部全国会计学术领军(后备)人才、四川省有突出贡献的优秀专家、四川省第十批学术和技术带头人。同时任中国会计学会高级个人会员兼会计基础理论专业委员会委员、中国会计学会财务成本分会常务理事兼副秘书长、亚太管理会计学会(The Asia-Pacific Management Accounting Association)执行委员、西南财经大学中国管理会计研究中心主任等职务。

长期致力于会计基本理论与成本管理会计研究, 研究成果丰硕。在多种权威期刊发表论文90余篇, 出版专著10余部, 主持国家自然科学基金项目、教育部及财政部课题、四川省哲学社会科学规划课题、中央高校创新团队项目等课题30余项; 其论著先后获得四川省哲学社会科学优秀成果一等奖, 财政部财政工作“优秀论文、优秀调查报告、优秀公文”一等奖, 中国会计学会年度会计学优秀论文二等奖等各级奖项50余项; 多次获得国家级、省部级教学成果奖。

