

中国管理会计理论研究和实务应用的发展

胡伟(博士) 刘科

(湖北经济学院会计学院 武汉 430205 湖北大学商学院 武汉 430062)

【摘要】 为全面提高企业决策的效率和效益,本文主要从管理会计理论研究开展与实务应用推演两个维度对我国管理会计的发展进行了详细梳理,同时进一步提出了探索理论研究方法、搭建研究成果展示平台以及推进管理会计职业化发展等建议。

【关键词】 管理会计 理论研究 实务应用

在市场经济环境下,企业成为市场的真正主体,科学决策成为企业提高竞争能力和经济效益的首要任务,而企业科学决策的重要依托就是能够为决策提供内部信息的管理会计。在此背景下,全面梳理我国管理会计的引进与发展,并为其未来发展提出思考建议具有重要意义。

一、管理会计理论研究的开展

1. 管理会计理论研究主题的转换。由于我国暂无刊载管理会计研究成果的专门性期刊和杂志,其理论研究成果就主要刊载在《会计研究》、《财务与会计》和《财会月刊》等会计专业杂志上。

为了反映管理会计理论研究的标志性成果及其研究主题的转换,本文选择《会计研究》的刊文为对象进行研究。通过对《会计研究》创刊30年来(1980~2009)刊文的统计可知,30年间共刊载管理会计理论研究的论文475篇,仅占同期刊文总数的18%。

从静态的角度观察,30年来管理会计的研究主题主要集中在基本理论(16.4%)、成本控制(15.2%)和评价管理(12.4%)等三个方面,其次是责任管理(6.9%)、价值管理(6.7%)、内部核算(5.3%)、预算预测(4.8%)和宏本管理(4.6%)主题的研究,再次是对作业成本(3.8%)、人力资源(3.8%)、实验调查(3.4%)、环境会计(3.4%)、战略管理(2.7%)和电算管理(2.7%)的研究。

比较而言,对国外借鉴(2.1%)、目标管理(2.1%)、质量管理(1.5%)、标准成本(0.8%)、行为管理(0.8%)以及教育职业(0.4%)等主题的研究则相对较少。

为动态考察我国管理会计研究主题的转换,我们根据我国经济体制的变化将30年(1980~2009年)分为三个阶段:经济体制转型阶段(1980~1992年)、社会主义市场经济体制确立阶段(1993~2002年)和社会主义市场经济体制完善阶段(2003~2009年)。《会计研究》30年来三个不同阶段管理会计论文研究主题的分布情况详见表1。

表1 不同阶段管理会计研究主题分布

期间	项目	比例	期间	项目	比例	期间	项目	比例
1980~1992年(由计划向市场经济体制转型阶段)	成本控制	0.288	1993~2002年(社会主义市场经济体制确立阶段)	成本控制	0.125	2003~2009年(社会主义市场经济体制完善阶段)	成本控制	0.015
	基本理论	0.182		基本理论	0.173		基本理论	0.124
	内部核算	0.118		内部核算	0.018		内部核算	0.015
	宏本管理	0.053		宏本管理	0.077		宏本管理	0.000
	国外借鉴	0.035		国外借鉴	0.018		国外借鉴	0.007
	评价管理	0.065		评价管理	0.071		评价管理	0.270
	预算预测	0.018		预算预测	0.036		预算预测	0.100
	责任管理	0.100		责任管理	0.066		责任管理	0.044
	质量管理	0.035		质量管理	0.006		质量管理	0.000
	实验调查	0.018		实验调查	0.071		实验调查	0.007
	人力资源	0.006		人力资源	0.048		人力资源	0.066
	战略管理	0.000		战略管理	0.042		战略管理	0.044
	价值管理	0.006		价值管理	0.048		价值管理	0.169
	环境会计	0.000		环境会计	0.065		环境会计	0.037
目标管理	0.041	目标管理	0.018	目标管理	0.000			
标准成本	0.018	标准成本	0.006	标准成本	0.000			
电算管理	0.000	电算管理	0.012	电算管理	0.080			
教育职业	0.000	教育职业	0.006	教育职业	0.007			
行为管理	0.012	行为管理	0.012	行为管理	0.000			
作业成本	0.006	作业成本	0.083	作业成本	0.022			

由表1可以看出,在转型经济体制阶段,研究主要集中在成本控制、基本理论、内部核算以及责任管理等四个主题上。而对人力资源、价值管理、作业成本、战略管理、环境会计、电算管理以及教育职业等七个主题的研究几乎是一片空白;在市场经济体制确立阶段,除在成本控制和基本理论两个研究主题上比较集中外(此与经济体制转型期间相似),在作业成本、宏本管理、评价管理、实验调查、责任管理以及环境会计等六个主题上的研究也比较集中;在市场经济体制完善阶段,

研究主要集中在评价管理(27%)、价值管理(16.9%)、基本理论(12.4%)、预算预测(10%)、电算管理(8%)和人力资源(6.6%)等六个主题上,而对宏本管理、目标管理、标准成本、行为管理以及质量管理等五个主题的研究并没有涉及。

由此可见,在三个不同阶段,管理会计研究主题除基本理论的研究一直是核心(但存在下降的趋势)外,其他研究主题的转换态势表现比较明显:成本核算、内部核算、国外借鉴、责任管理、质量管理、目标管理和标准成本等七个研究主题均呈下降态势,尤其是成本核算(从28.8%下降到1.5%)和内部核算(从11.8%下降到1.5%)两个主题的研究下降较为明显;评价管理、预算预测、人力资源、战略管理、价值管理和电算管理等六个研究主题则均呈上升态势,尤其是评价管理(从6.5%上升到27%)、预算预测、价值管理(从0.6%上升到16.9%)和电算管理(从0%上升到8%)等四个研究主题的研究上升非常明显;而宏本管理、实验调查(1.8%~7.1%~0.7%)、环境会计和作业成本(0.6%~8.3%~2.2%)等四个研究主题均呈现出先明显上升后又急剧下降的态势。

从根源上看,影响我国管理会计研究主题转换的因素主要有两个方面:一是内部因素,它主要包括我国经济体制环境以及企业内部管理环境两个方面的因素;二是外部因素,它主要包括国外管理会计理论研究的发展以及国外管理会计实践的创新两个方面的因素。

2. 管理会计研究课题的统计分析。再考察国家各级政府和相关组织对管理会计研究的重视程度。不同级别课题资助信息的论文分布情况:国家级的占0.36,省部级的占0.32,其他级别的占0.32。从课题资助级别构成的结构视角来考察(静态现象),我们发现除国家级资助的比例略微高一些外,其他两类持平,总体来说,三类相差不大。这说明国家各级政府和相关组织对管理会计理论研究的同等重视的。

从不同阶段课题资助级别构成的结构变化视角来考察(动态观察),我们发现在三个不同阶段从总体上看,课题资助的力度在不断加大(转型经济体制阶段占1%~市场经济确立阶段占40.8%~市场经济完善阶段占58.2%)。具体来看,国家级和省部级课题资助均在逐阶段增加(国家级:0%~2.9%~33%;省部级:1%~14.6%~16.5%),而其他类课题资助则表现出先急剧增加后下降的特征(0~23.3%~8.7%)。可见,国家对管理会计理论研究的重视程度的确在逐渐加大,这也说明管理会计在我国企业管理中的作用越来越重要。

3. 管理会计理论研究专著的评价。我们选取了比较有代表性的五本管理会计学术专著(见表2)。由五本专著的研究主线和研究内容可知,管理会计研究领域创新的时间维度比较明显。李天民(1994)主要探讨管理会计的基本理论,对其理论基础的探讨涉及面还比较窄,另外对质量成本、人力资源、社会责任以及增值会计等管理会计研究领域也进行了简单的介绍;张朝宓等(2006)开始介绍作业成本法、战略管理以及业绩评价与平衡计分卡等管理会计新的研究领域,并开始对管理会计的研究方法尤其是经验研究方法进行系统总结;孟焰(2007)开始尝试着从理论框架的起点,以及管理会计准则和道德行为准则等方面对管理会计的理论框架进行研究,尤其是对管理会计理论基础的全面梳理是该书的一大亮点,也是该书对推动管理会计理论研究的重要贡献;于增彪(2007)则首次把卡普兰的“创新性行动”研究法、转移价格、流程理念下的作业成本制度以及环境管理会计等元素添加到管理会计理论研究中来,这使得管理会计的理论研究越来越丰富;胡玉明(2008)则对生命周期成本管理会计、行为管理会计以及事项管理会计等管理会计的最新领域进行系统论述,而且他还站在新时期的高度,对知识资本、社会责任以及作业成本等管理会计的新领域进行了展望。

表2 管理会计理论研究专著的比较

出版年份	专著名称(作者)	研究主线与主要内容
1994	《管理会计研究》(李天民)	一、介绍西方管理会计的发展和新动向以及我国对管理会计的引进;二、研究管理会计的基本理论;对象、职能、目标、概念、原则和方法;三、研究管理会计的理论基础;行为科学、信息经济学、代理理论和权变理论;四、研究管理会计的基本内容;五、研究财务报表信息在管理会计的应用;六、研究现金流量表的编制与分析;七、跨世纪的管理会计专题研究;质量成本管理会计、人力资源管理会计、社会责任会计、增值会计以及现金流量制会计与股权资本成本会计。
2006	《当代管理会计研究》(张朝宓,熊焰初)	一、介绍管理会计研究的基本情况;二、研究管理会计的发展历史(研究流派、形成起点、文献综述);三、介绍当代管理会计研究的主要领域:作业成本法(研究概况、研究综述、研究流派、扩散动因、应用效果)、业绩评价与平衡计分卡、战略管理会计和预算管理;四、介绍管理会计经验研究方法;经验研究的理论基础、技术手段、问卷调查法、实验研究方法和实地调查法。
2007	《管理会计理论框架研究》(孟焰)	一、管理会计理论框架研究的背景;二、介绍管理会计20世纪80年代以来的创新与发展;成本管理和业绩评价;三、构建管理会计理论框架的理论基础;古典管理理论、行为科学理论、现代管理理论(决策理论学派、管理科学学派、经验主义学派)、战略管理理论、系统管理理论、流程再造理论和柔性管理、组织理论、信息经济学、可持续发展理论以及委托代理理论;四、管理会计的逻辑起点和框架构成;五、管理会计理论框架的内容;基本理论、概念体系以及应用理论(管理会计准则和行为准则)。
2007	《管理会计研究》(于增彪)	一、介绍管理会计的演进与发展;二、管理会计的研究方法:规范研究与实证研究、实地研究法、调查研究法、实验研究法和卡普兰“创新性行动”研究法;三、基于历史视角和战略视角的成本管理研究:目标成本和战略成本;四、预算控制研究;五、流程理念下的作业成本制度;六、管理会计对代理人说的引进与应用;七、平衡计分卡在战略绩效评价中的应用;八、转移价格研究;九、环境管理会计研究。
2008	《管理会计研究》(胡玉明)	一、现代管理会计的发展;20世纪管理会计的发展历程、21世纪管理会计的发展方向;二、管理会计研究方法论:实地研究、调查研究以及实验研究方法述评;三、作业成本管理会计的基本理论、研究述评及未来前景;四、生命周期成本管理会计;五、环境管理会计研究述评;六、行为管理会计的理论基础与研究述评;七、知识资本管理会计的研究述评与未来方向;八、社会责任管理会计的研究述评与未来空间;九、战略绩效管理会计的理论基础、研究述评与未来方向;十、激励与报酬管理会计的理论基础、研究述评与未来方向;十一、事项管理会计的研究述评与未来空间;十二、中国管理会计的理论与实践。

二、管理会计实务应用的推进

1. 计划经济体制下(1949~1978年)的管理会计实践。新中国成立初期,为了尽快提高工业化水平,特别是提高重工业在国民经济中的地位,优先发展重工业就必然地成了我国经济发展的基本战略。高度行政调控的计划经济体制成了支持这一战略的不二选择。而在此体制下,企业(主要是国营企业)的任务就是生产,如何有效组织生产并降低生产成本是企业的首要任务。20世纪50年代的“班组经济核算和经济活动分析”、20世纪60年代的“厂内计划价格制度”,以及20世纪70年代大庆油田实行的“内部结算制度”等都是这一时期管理会计的有效形式。

“班组经济核算和经济活动分析”的实施包括三个基本步骤:一是根据生产和劳动组织的特点,以及岗位责任制的要求来设立班组经济核算单位。大型企业一般实行厂级、车间、班组三级核算,中小型企业一般实行厂级、车间二级核算或厂级一级核算。二是运用会计核算、统计核算和业务核算等手段,对生产经营过程中成本和费用的消耗以及取得的成果,用价值形式进行记录、计算、对比和分析。三是根据对比与分析的结果,总结成功经验并寻找差距和不足,然后提出节约成本和提高经济效益的新途径。它是管理会计在计划经济环境下企业管理的重要实现形式。

大庆油田实行的“内部结算制度”是管理会计在企业管理活动中的应用创新。内部结算制度是大庆人在计划经济体制下为提高自身经济效益和改善经营管理所进行的一种管理制度创新的尝试。确立核算单位,建立和完善对原材料、辅助材料、燃料和动力等物资及劳务的内部结算价格系统,是实施内部结算制度的重要基础和保障。内部结算价格一般又称厂内计划价格,它是企业内部核算的重要依据,只在企业内部使用。它是计划经济体制的产物和管理手段的反映。

2. 转型经济体制下(1979~1992年)的管理会计实践。改革开放序幕拉开之后,计划经济体制开始尝试着向市场经济体制转型,即我国进入以“计划经济为主、市场经济为辅”的体制转型时期。在这一时期,我国管理会计的实践形式也在不断变化,其中20世纪80年代的内部承包经营责任制以及20世纪90年代初的目标成本法和标准成本制度都是这一时期较为典型的具有中国特色的管理会计手段的创新。

从1979年开始,随着国家对国有企业进行一系列“放权让利”改革的启动,首都钢铁公司(现改为“中国首钢集团”)有幸被国家列为第一批经济体制改革试点单位,率先实行了承包制。从1981年它实行内部承包经营责任制之后,其员工的生产积极性被充分得到激发,还相继进行了一系列建设和技术改造,到1994年其钢产量就达到了824万吨,并使其位列当年全国第一位。它是管理会计中“内部核算制度”(包括承包经营责任制)在企业管理中的典型应用。

为转换经营管理机制,提高企业经济效益,邯郸钢铁集团有限责任公司1991年开始推行“模拟市场核算,实行成本否

决”的成本核算和控制制度(亦称“邯钢经验”)。“模拟市场核算”就是指以市场可以接受的产品价格来决定产品的生产成本,即“倒推成本法”。它充分体现了企业管理者从计划经济的经营观念到市场经济经营观念的转变。在倒推出相应成本之后,再把它按分公司、车间、工段和工序等责任单位分解为成千上万个指标,并将其层层落实。然后实行“成本否决”的奖惩分配制度。实行“成本否决”就是以为成本控制责任单位为主体、以成本目标控制为依据、以提高经济效益为中心的奖惩分配制度。它是管理会计中的“目标成本法以及标准成本制度”在企业管理中的典型应用。

3. 市场经济体制下(1993~2010年)的管理会计实践。进入20世纪90年代后,我国社会主义市场经济体制的地位逐渐确立,并在2002年后得到了日益完善,市场经济体制的确立和完善使得企业成了市场的真正主体。企业为提高自身在市场经济中的竞争能力,也在不断改进和完善其管理手段,管理会计的实践活动随之丰富起来。其中,预算管理和标准成本制度的应用得到了进一步的深化,平衡计分卡以及作业成本法等管理会计的“新贵”也都在中国企业管理实践中相继亮相。

冯巧根等(2002)以新兴铸管(集团)有限责任公司为例探讨了预算管理在我国企业管理中的应用。面对日益激烈的市场竞争,1995年新兴铸管提出了“以销售为龙头、以销定产和以成本控制为重点”的预算编制原则。它强调预算管理必须面向市场,要充分认识“以销定产”在企业预算管理中的重要性。为保证把预算管理制度落到实处,公司建立了正常的追踪制度、严格的考核制度以及科学的评价制度等三项制度,并采取了内部专用支票制、“年薪制”和“工分制”工资改革以及开展劳动竞赛等三项措施。预算管理制度的实施,使公司在2000年就取得了销售收入29亿元、利税总额6.4亿元的骄人成绩。总之,公司预算管理制度的应用取得了显著的经济效益,为公司综合技术实力和生产规模得以跻身世界铸管三强提供了强有力的管理支持。

潘飞等(2003)以许继电气股份有限公司为例,探讨了作业成本法在我国企业成本核算中的应用。许继电气为应对日益激烈的竞争环境,克服诸如制造费用分配标准过于单一等传统成本核算方法的弊端,从2001年开始引入作业成本法来提升企业的整体管理水平。在2002年3月到2002年12月间,该公司先后分方案设计、软件编制和实施应用等三个阶段实施了作业成本法。实施结果表明,传统成本计算法的确存在着“高估高产量、低复杂程度产品成本,低估低产量、高复杂程度产品成本”的现象,作业成本法较传统成本法更能反映产品或服务成本的真实性。

潘飞等(2008)还以宝山钢铁公司为例研究了标准成本制度在我国企业管理中的应用。标准成本制度就是将实际成本与标准成本进行比较,找出差异,然后分析差异的形成原因,并落实经济责任,从而为企业管理当局控制和降低成本提供决策服务的一种成本控制制度。1996年宝钢正式实施标准成

本制度。它首先根据成本发生的功能用途不同,确定了生产性成本中心、服务性成本中心、辅助性成本中心和生产管理性成本中心等四类成本中心。然后广泛动员并组织生产、技术、工艺以及管理等各个层面的员工积极参与标准成本的制定。最后,通过各功能性成本中心间的充分协商,并达成共识,制定出能使部门利益与公司整体利益协调一致的标准成本制度。宝钢标准成本制度的实施大大增强了公司员工的成本意识,取得了良好的经济效益,并为产品相对稳定、生产规模较大的我国制造业企业应用标准成本制度提供了典范。

王满等(2009)以大连金石滩旅游集团为例探讨了平衡计分卡在我国企业绩效评价中的应用。在激烈的市场竞争中,大连金石滩旅游集团意识到要求得生存与发展,不仅要有独特的经营战略,还要不断进行管理创新。另外,集团公司还发现有部分下属公司存在着不顾集团公司长远发展的现象。为此,集团公司提出了应用平衡计分卡进行绩效评价的方案,并从2006年起开始在分(子)公司层面试行。公司紧紧围绕着“十一五”战略目标,分别从财务、客户、内部流程以及学习与成长等四个维度,构建了由13个指标组成的绩效考核指标体系。它的应用取得了良好效果,使公司获得了在2006年和2007年连续两年的度假区发展管理局国有企业的年度经济指标和重点工作的考核评比中被评为优秀的好成绩。平衡计分卡的运用,不仅增进了各分(子)公司之间的协作,而且还提高了集团公司的整体经营业绩。

由上述典型案例可以看出,我国企业应用的管理会计方法既有中国特色的本土创新(如首钢的内部承包经营责任制和邯钢的“模拟市场核算,实行成本否决”的成本核算和控制制度等),又有从国外引进的舶来品(如许继电气运用的作业成本法以及大连金石滩旅游集团实施的平衡计分卡等)。但总体来说,目前舶来品要多于自创的。不过,随着我国社会主义市场经济体制的不断完善和发展,我国企业本土创新的管理会计方法必将越来越多,其地位也将会越来越重要。

三、管理会计未来发展的思考

根据我国管理会计理论研究和实务应用现状,为使我国在管理会计理论研究方面有所突破,并促使其在提振我国经济发展的实务应用中发挥更大作用,笔者在此提出三点关于我国管理会计未来发展的思考。

1. 探索管理会计理论研究的方法途径。通过对《会计研究》30年间所刊载的475篇管理会计理论研究论文的研究方法,按实证和规范分两类进行过统计分析,结果发现,实证类(指采用实地、实验、问卷调查以及构建模型、回归分析与检验等研究方法)论文仅97篇(占20%),规范研究论文多达378篇(占80%)。更进一步分析还发现,在1993年以前即计划经济体制和转型经济体制阶段仅有11篇(占11%)实证研究论文。

由此可见,我国管理会计理论的研究方法还比较单一,主要依靠传统的规范研究方法为主,而更能体现管理会计应用性的案例研究等实证研究方法的使用,相对规范研究来说还

比较少。但随着市场经济体制的确立和不断完善,实证研究方法在研究中的地位也在逐步提高。因为管理会计较强的应用性特征就决定了,要提高管理会计理论研究成果对现实的指导作用,理论研究者就必须深入企业做调研,并要和实务工作者一起携手改进我国管理会计的理论研究方法。

2. 搭建管理会计研究成果的展示平台。要推广研究成果的应用,首先必须要让更多的潜在使用者了解这些研究成果,一个能够充分展示研究成果的平台是必不可少的。西方国家的管理会计理论研究成果丰富而前沿,与其有展示管理会计研究成果的专门平台密切相关,如英国由英国管理会计师公会主办的《Management Accounting Research》。管理会计和财务会计是会计学科的两大学科分支,管理会计研究对内提供管理信息的机制,财务会计研究对外提供相关信息的机制。目前我国财务会计的研究成果有《会计研究》等展示平台,但管理会计却没有自己专门的研究成果的展示平台。为此我们建议,在目前情况下可首先考虑在会计专业报刊中开辟管理会计研究专栏,然后在条件成熟时创办管理会计理论与实务研究类杂志。

3. 全方位推进管理会计的职业化发展。虽然我国注册会计师的职业化工作起步较晚,但现在已经做得有声有色,这与其拥有自己的协会组织、创办自己的理论期刊、组织执业资格考试并发布职业道德守则则是密不可分的。另外,成立协会组织、组织资格考试并创办专业期刊,也是英美等西方国家的管理会计职业化工作能走在世界前列的重要原因。

由此可见,无论是学习我国注册会计师职业化的发展经验,还是借鉴英美等西方国家推进管理会计职业化的做法,要推进我国管理会计的职业化发展,也必须从成立独立的管理会计师协会。现在我们实行的是在中国会计学会下面设立“管理会计与应用专业委员会”、创办管理会计理论与实务研究期刊、组织管理会计师执业资格考试并发布管理会计师职业道德守则等四个方面全方位着手。

管理会计师协会负责制定管理会计师行业发展规划、组织管理会计师执业资格考试、制定管理会计师资格确认制度、组织执业管理会计师进行专业培训、制定管理会计师职业道德守则并对管理会计师的执业行为进行监督和管理。这样才能打开我国管理会计职业化工作的新局面,并为我国管理会计应用型人才的培养提供持续性支持,也必然会为我国企业管理会计的实务应用提供坚实的人才基础。

主要参考文献

1. 冯巧根,郝桑. 一个企业推行预算管理的实践及其启示. 财会通讯,2002;12
2. 管理会计应用与发展的典型案例研究课程组. 作业成本法在我国铁路运输企业应用的案例研究. 会计研究,2001;2
3. 胡玉明. 管理会计研究. 北京:机械工业出版社,2008
4. 孟焰. 管理会计理论框架研究. 大连:东北财经大学出版社,2007