

管理会计的理论创新和功能重构问题探讨

徐芳兰¹(副教授), 刘亦陈²(教授)

【摘要】管理会计的理论和应用研究在我国已进行了多年,但还存在一些不足:在理论定位上还有一定的模糊性,缺乏面向较高层次的管理理论成果,同时有关管理会计作业方式的理论研究也明显不足。这就导致管理会计在应用中面临一些困局:其地位被逐渐边缘化,其职责范围也不很明确,其一些重要功能被虚化。因此,有必要在新的历史条件下,对管理会计进行理论创新,并对其功能进行重构,力求使管理会计的各项功能,尤其是更高层级的功能得以有效发挥。

【关键词】管理会计; 理论创新; 功能重构

【中图分类号】F230

【文献标识码】A

【文章编号】1004-0994(2019)10-0076-4

一、问题的提出

管理会计的理论研究在我国已进行了多年,形成了一个较为系统的理论体系,包括成本性态理论、本量利分析理论、生产决策理论和责任会计理论等。同时,管理会计在企业管理实务中也有一定程度的应用,如在成本管理、全面预算、生产决策和绩效管理(平衡计分卡)等方面发挥了较好的工具作用。现行管理会计的功能是基于对内会计的需求提出的,分为预测决策会计、规划控制会计和责任会计三部分。但由于管理会计在理论上存在一定的滞后和在工具上存在一定的短板,在企业管理向纵深发展,需要管理会计提供更多和更高层次支持的情况下,就显现出管理会计其实有相当一部分的功能是虚化的,是难以有效落实的。最典型的就是,大多数企业在进行重大项目决策时,难以有效通过管理会计来提供决策支持。因此,对管理会计进行理论创新、对其功能进行重构势在必行。

二、现行管理会计理论发展的时代背景

管理会计是从西方国家引入中国的。从一开始,我国理论和实务界对管理会计的认知就基本以西方国家相关学者的论著和观点为依据。但是,西方国家学者对管理会计的理论研究并没有一个规范的框

架,大多是从不同的视角、不同的管理层次和不同的管理需要出发来讨论管理会计问题。我国理论界也基本按照这种思路来进行研究,但对管理会计的“会计”属性有一定的突出。总的来说,我国管理会计的理论发展具有以下时代背景:

1. 遵循传统会计理论研究的惯性来研究管理会计问题。胡玉明^[1]对管理会计的多个专题进行了研究,主要研究管理会计的职能、任务和内容等,把管理会计按照职能分为预测决策会计、规划控制会计和责任会计;将管理会计的任务定位为对内会计(向管理层提供各种管理所需的信息);将管理会计的内容划定为成本管理、预算管理、生产决策和责任会计等。这类研究大多是以会计思维为导向或者是以会计信息的运用为实际内容。

2. 从企业的管理内涵出发来研究管理会计问题。既然是对内会计,那么管理会计就要参与企业的多项管理,力求为各项管理工作提供信息支持。因此,现有的管理会计理论研究跨度比较大,有成本管理、预算管理、短期决策管理、绩效管理、风险管理和战略管理等多方面内容。正是由于研究跨度大,所以对不同问题的研究,其深度有很大差异:有些管理问题相对简单,其理论研究就比较充分,已经形成比较

【基金项目】江西省高校人文社会科学基金项目(项目编号:JY17125)

成熟的理论成果,如成本管理、预算管理和绩效管理;而有些管理问题比较复杂或者条件不具备,对其研究就只限于一些务虚性的探讨,研究成果也较少,如风险管理和战略管理等。

3. 多从企业管理的需求出发来研究管理会计问题。针对企业管理的多方面需求,一些学者从企业管理发展的角度对管理会计进行了专题研究。冯巧根^[2]对新形势下管理会计的作用问题进行了研究,包括日常经营管理、决策管理和战略管理等,但主要是研究这些管理的内容、要点、实施步骤和转型等问题,使其能满足企业管理所需,而较少研究要实施这些管理还存在哪些方面的障碍(即管理会计面临的障碍),包括信息获取能力、决策分析工具和管理会计职责不明晰等,也较少研究管理会计的方法创新问题,包括项目可行性评估分析方法、重大项目分类管理和决策风险评估方法、大数据运用于企业管理的方法等,这样的研究导向使较高层次的管理会计理论研究不够深入。

三、管理会计理论研究的不足

随着企业管理环境和管理需求不断发生变化,现行管理会计在理论研究中凸显出以下几个方面的不足:

1. 管理会计在理论定位上还有一定的模糊性。到目前为止,对于管理会计究竟是研究会计问题,还是研究企业多元化问题的看法不是很明确。在西方国家,管理会计从一开始就不是会计问题,而是企业管理问题。如Jeffrey等^[3]对1980~1994年西方管理会计研究进行了总结,提出管理会计的目标是获得竞争优势,其功能是成本管理和绩效管理。此后,管理会计主要围绕成本管理和绩效管理的应用展开研究。Lawrence^[4]结合企业的竞争环境将管理会计的功能进行拓展,提出管理会计要为企业的各项管理和决策提供服务,要能够为会计部门和非会计部门使用,为企业创造价值服务。而我国一开始就把管理会计看成是会计问题,强调它是对内会计,在理论上它研究成本管理、预算管理、绩效管理和决策管理等方面的内容,但受传统会计思想的牵引,这些研究一方面强调管理会计要依托财务会计和财务管理的信息来实现其作用,另一方面,在研究管理会计的作用方式时也离不开“会计”的模式,如提交什么样的对内报表,它和财务会计以及财务管理工作如何来分工和协调等,这些都在强调管理会计的“会计”属性。同时,我国在理论上又把管理会计按功能

分为预测决策会计、规划控制会计和责任会计三部分,那么这样来看,管理会计就不只是会计问题,而是面向企业多元化问题的问题。

2. 管理会计的理论研究中还缺乏面向高层次管理的理论成果。财务会计理论会随着时代的发展而不断变化,我国的《企业会计准则》已经更新了好几次,以使会计理论能不断指导不同时期的会计实践。但到目前为止,管理会计理论发展却没有明确的时代标记,没有体现不同时期理论需求和管理需求相结合的要求。从管理会计产生开始到现在,企业管理不断向纵深发展,其中需要应对的问题越来越难,层次越来越高。那么,管理会计理论也应分为适应低层次管理的理论、适应中层次管理的理论和适应高层次管理的理论。但由于管理会计的定位不明确,理论研究跨度比较大,除了对中低端管理问题的研究,也包括对高层次和有难度的管理问题的研究。但由于对高层次的管理问题目前还缺乏解决技术,特别是大数据技术出现之前,这些研究还难以有效地深入下去,因此,大多数高层次的管理问题还限于务虚性的探索。在技术条件日益完备后,应将研究重心转向高层次管理问题研究。

3. 已有理论研究中常规性管理问题居多,决策管理研究偏少。延续了研究惯性,已有的管理会计理论中,常规性管理问题研究成果多,但如何支持重大项目决策的研究偏少,项目决策会计专题研究没有得到突破,而这正是企业管理中较为复杂和薄弱的环节。在当前的企业管理中,各重大项目决策问题日益增多,包括新产品研发、新市场开拓、企业并购、债务重组、海外投资等,这些项目决策的合理与否关系到企业短期的财务安全和长期的兴衰,是具有战略意义的重大举措。因此,这些决策非常需要管理会计提供信息和方案支持。但由于不同的项目决策对信息的需求大不相同,如新产品研发决策与企业并购决策需要的信息支持就大不相同。并且,每个项目的决策都需要评估多方面的问题,包括经济合理性、技术和资金风险的可控性、对企业核心竞争力的提升度等。每一个重大项目的决策就是一个综合性决策问题,也有比较大的难度,这就需要一套科学的理论来指导决策实践,从理论上对不同的决策进行分类,每一类决策需要哪些信息和方案支持,各种信息如何获取,归纳出每种决策的经济可行性评估模型、各种风险评估模型等,但当前管理会计在这方面的理论研究明显不足。

四、管理会计运用面临的困局

由于理论定位不明确且在新形势下的应用研究还不充分,管理会计在运用中面临以下困局:

1. 管理会计的职责被边缘化。由于管理会计在理论上究竟是属于会计问题还是企业管理问题没有定论,大多数企业在实践中将其看作是会计工作,将管理会计归入会计部门职责中去。而会计部门的工作重心是财务会计,往往导致管理会计的工作不被重视,处于边缘位置。

2. 管理会计的职责范围不明确。管理会计的理论研究面很宽,似乎管理会计要参与全方位的企业管管理,除成本管理、预算管理和绩效管理目前较为有定论的管理职责之外,还涉及各项决策管理、风险管理和战略管理等。但是,这些更高层级的管理涉及的问题较为复杂,管理会计如何参与其中,是独立发挥作用,还是和其他部门合作,其与其他管理部门的职责如何划定等,在理论上却没有定论,这就导致管理会计在高层级管理中处于不知如何参与的困局。

3. 管理会计的一些重要功能实际上是虚化的。管理会计的功能分为三个部分,但由于决策信息支持、重大决策分类管理、各种决策分析模型和大数据应用于管理会计的理论研究明显不足,使得管理会计没有相应技术手段和模型工具来支持较高层级的管理决策问题的解决,这样管理会计的一些高层级管理功能实际上是虚化的,如多项重大项目决策和核心竞争力提升管理等方面问题的解决是难以通过管理会计来提供支持的。

五、管理会计的理论创新

由于管理会计在实践中面临上述困局,而这些困局大多源于缺乏合适的理论指导,因此,管理会计需要结合时代背景进行以下几个方面的理论创新,尤其是要加强对方法论和技术手段的研究。

1. 管理会计的责任主体认定需要有进一步的理论研究。如果管理会计的职责由哪个部门来履行都不明确,那么管理会计就只能被边缘化。从管理会计的对内服务职能出发,其管理任务那么多,不可能由一个部门来完成。这样,在理论上就不需要去争论管理会计是会计问题,还是管理问题,因为它必定既有会计管理属性,又有其他管理属性。理论研究应探索管理会计的职责要如何进行分类和按什么标准进行分类的问题。在进行职责分类后,再探索哪些管理职责应归入财务或会计部门,哪些职责应归入其他

部门,哪些职责还要成立专门机构来履行。通过把管理会计的职责落实在较为合适的部门,就能消除管理会计被边缘化的情况。

2. 管理会计的发展与责任变迁问题需要有进一步的理论归纳。进入21世纪以来,企业管理不断向纵深发展,常规管理问题的重要性相对下降,而重大项目决策、发展战略选择和捕捉商机等高层级管理问题的重要性日益突出。面对这种情况,就需要对管理会计的发展与责任变迁做进一步的理论研究。从管理会计理论的发展沿革来看,可将管理会计的发展和责任划定分为两个阶段:第一阶段是到20世纪末为止,管理会计处于理论框架搭建和基本职责认定阶段,其责任主要是为常规管理提供工具和信信息支持。第二阶段从21世纪开始,管理会计处于理论深化和较高层级职责认定阶段,其职责主要是为企业各项重大决策、捕捉商机和战略选定等问题提供分析工具和决策方案。两个阶段的划分为管理会计的发展确定了新的发展方向,因为到目前为止,第一阶段的管理会计理论研究任务基本完成,其认定的基本管理职责在大多数企业得到了履行。今后,管理会计研究的重心应转向第二阶段,即研究新时代管理会计的职责扩展和深化问题,管理会计新功能得以实现的条件支持问题等。

3. 管理会计研究的视角也要有所创新。不能仅从企业管理需要的视角来研究管理会计,还要从管理的相关性和条件支持度的角度来研究,不应把太多的管理责任都归到管理会计名下。因此,在新的形势下,理论界还应深入探讨管理会计的职责界定问题,既要从管理会计本身具有的责任相关性角度来解析其职责范围,从而将企业的众多管理职责划分为属于管理会计的职责和不属于管理会计的职责;还要从管理会计履行职责的条件充分性角度来研究当前管理会计还存在的短板,从而把研究方向集中到解决短板问题上,包括新工具、新技术的构建和获取问题。合理界定管理会计的职责范围,有利于避免管理会计的研究范围过于宽泛而使管理会计研究的主要方向受到干扰的问题,从而有利于提高理论研究的整体质量,以尽快解决管理会计实务中的障碍问题。

4. 进一步加强管理会计实务中薄弱问题的理论研究。当前,管理会计最为薄弱的方面是在企业的高层级管理中作用十分有限,其原因是高层级管理项目越来越多,如各类重大决策项目和捕捉商机等,

各个项目间的情况差异也比较大,很难用同一套方法来应对多个项目管理问题。而且,这些高层级项目的管理和决策要用先进管理工具和技术手段才能完成,如新产品研发项目的决策,首先要建立相应的决策分析模型,以便对项目的经济可行性进行分析,对研发的技术风险和市场风险进行分析等。有了模型后,还要为模型中设定的相关变量和参数提供具体决策数据,而这些决策所需的数据来源可能非常广泛,既有企业内部数据,又有外部数据,既有历史数据,又有预测数据。其他项目的决策也需要这样做,并且基本上一个分析模型只适用于一个问题的决策。但到目前为止,管理会计理论界对各种决策专题的研究较少有成熟的研究成果,尤其是存在对各种分析模型的研究,使管理会计在实务中存在工具短板。另外,管理会计对高层级管理中的数据应用和获取途径问题也缺乏研究,管理会计实务中存在着不知道如何有针对性地去选取数据和从什么渠道去收集数据的问题,数据采集存在技术短板。因此,理论界还要加强对这些短板问题的理论研究,尽早探寻这些问题的解决方法和技术方案。

六、管理会计的功能重构

由于理论研究存在不足,管理会计在企业更高层级的管理中还没有找到较为有效的作用方法和工具,因此没能有效参与到决策管理中来。在财政部颁发的一系列管理会计应用指引文件中,还没有关于重大项目决策方面和捕捉商机方面的具体运用指南,这就表明管理会计中有些更高级的功能是虚化的,缺乏可操作性。因此,有必要在管理会计理论创新的基础上对管理会计的功能进行重构,力求使管理会计的各项功能,尤其是更高层级的功能得以有效发挥。这里的功能重构是对原来已有的功能进行梳理和细分,对原来没有的功能进行补充。基于此,管理会计功能重构如下:

1. 规划与控制会计。这是当前管理会计已有的功能部分,主要履行成本管理和全面预算职责,属于较低层级的管理会计功能,对此企业基本上有较为成熟的控制办法和管理经验,今后需要努力的方向是借助大数据分析拓宽成本视野和提高预算测算的精确度。

2. 责任会计。这也是当前管理会计已有的功能,主要履行企业各责任中心的责任管理和绩效考

核职责,也属于较低层级的管理会计功能,当前企业已有较为成熟的控制办法和管理标准,今后的努力方向是引入一些更先进、更合理的测评工具。

3. 项目决策会计。这是管理会计更高层级的功能,当前这些功能名义上是有的,但被虚化了,属于管理会计功能重构的重点部分。由于企业的重大项目种类较多,情况各异,这些项目是否上马和如何上马都事关企业的兴衰,管理会计要参与其中的决策就必须谨慎和准确。因此,项目决策会计需要进行分类管理,对不同项目的经济可行性分析、风险分析和对企业的综合影响分析要分别设置分析模型及模型中的因素或变量,并建立专门的数据库,这样才能发挥项目决策会计的功能。企业和理论界还要努力尽快把项目决策会计的体系建立起来。

4. 日常管理监控会计。这项功能是新补充的功能,也属于管理会计更高层级的功能,主要履行捕捉商机和风险预警的职能。捕捉商机需要市场信息、企业财务信息和业务信息。这些信息隐藏于日常管理信息之中,是稍纵即逝的。风险来临也是有前期预兆信息的,从管理会计的职责来看,它比其他部门更有条件来获取管理所需的综合信息。今后的努力方向是探索捕捉商机的实施流程和数据分析方法,以及日常经营风险识别方法和技术参数识别方法。

5. 核心竞争力管理会计。这也是新补充的功能,同样属于更高层级的功能。主要是研究构建核心竞争力评估报表体系,定期提交企业核心竞争力变化指数,在重大项目决策时评估其对核心竞争力的影响。这是战略层级管理的主要功能。

主要参考文献:

- [1] 胡玉明. 管理会计研究[M]. 北京:机械工业出版社,2007:7.
- [2] 冯巧根. 供给侧改革与管理会计创新[J]. 会计之友,2016(7):128~133.
- [3] Jeffrey F. Rayport, Johu J. Sviokla. Exploiting Virtual Value Chain[J]. Harvard Business Review, 1995(9):98~100.
- [4] Lawrence D. Grasso. Barriers to Lean Accounting [J]. Cost Management,2006(5):6~19.

作者单位:1.南昌工学院会计学院,南昌330031; 2.南昌大学经济管理学院,南昌330031