

管理会计变迁的多元化解释与研究启示

<http://www.criifs.org.cn> 2009年7月3日 严明

【摘要】近年来，管理会计变迁成为理论界与实务界共同关注的热点话题，企业生存与发展的内外部变量的变化是引起管理会计变迁需求的根本原因。本文从解释视角这个方法入手，结合这一领域的相关研究文献和成果，对此进行较为系统的回顾和梳理，尝试对管理会计变迁的研究作出有益的探讨。

【关键词】管理会计变迁； 解释视角； 启示

近年来，管理会计变迁的议题引起了中外学者的共同关注（赵莹，2005）。在欧美，对管理会计变迁的研究已成为管理会计研究中的热点领域（Burnsand Vaivio, 2001; Scapens , 2006）。冯巧根（2006）指出，所谓管理会计变迁研究，就是对管理会计体系中理论与方法的形成、发展及其变更和终止的过程与原因所作的研究。管理会计的变迁应该说肇始于Johnson 和Kaplan（1987）对当时管理会计理论、方法提出的“相关性丧失”的经典性批评，他们身体力行地开创了诸如作业成本计算/ 管理（ABC/M）和平衡记分卡（BSC）等更为相关的“先进”性管理会计思想与工具。时至今日，新兴的管理会计技术方法层出不穷（如目标成本Target costing、标杆管理Benchmarking、经济增加值EVA 等），日趋丰富。然而，针对个体企业而言，在变革原有的管理会计/ 控制系统时，又往往表现出不同的特点。为什么有些方法在某个（些）企业得到迅速地传播和接受，而有些方法却得到了抗拒或者在实施一段时间后以失败告终？笔者认为，变迁其实是一个学习和适应的过程，同时也是一个环境变量作用于组织内部流程并加以改变的过程，对这个过程的研究，有助于我们了解内外部之间的互动是如何发生和进行的；哪些因素是变迁的决定性力量；组织中的成员如何应对变革；变革反过来对社会、经济环境会产生怎样的影响。而对于这些问题的了解，将有助于我们更加深入地认识管理会计的发展及其在实务中的真正运用，以评估其功能作用。

西方学者从不同的角度对管理会计变迁及其所体现出来的特征进行了研究和解读。笔者尝试从解释视角（方法论基础）这个方面进行相关文献的评述，希望能够对推动管理会计变迁的多元化研究尽一份绵薄之力。

一、管理会计变迁的不同解释视角（方法论）

（一）理性——技术视角

这种视角发端于新古典主义经济学和经典组织理论，一直以来都是管理会计（变迁）研究的主流（刘晓善，2008）。该观点将管理会计看作是一套计量型工具和模型的组合，用来帮助决策者改善决策质量，继而最大化相关效用。此外，组织理论也在不断致力于揭示管理会计系统和权变因素之间的互动关系。

1. 源自新古典主义经济学的代理理论 (Baiman, 1982), 旨在重点描述组织中委托方和代理方之间的复杂关系以及两者之间固有的利益冲突。如何使各级代理人受到合适的监督、激励, 从而能够按照委托方的最大利益行事, 一直都是代理理论所关注的核心问题。从代理理论的角度看, 管理会计在组织中的功用在于能够建立起一套决策制定、业绩评价和管理控制的模型和系统, 去解决委托方和代理方之间的利益不相容问题, 减少或最小化相应的代理成本。当现有的管理会计技术、方法已经无法有效化解代理问题时, 对于管理会计变迁的需求就产生了。

2. 作为新古典主义经济学的延伸, 交易成本理论 (Williamson, 1970) 考察了企业组织的经济性——通过内部的安排和管理协调来节约因采用外部市场价格机制所产生的交易成本, 从而提高效率, 实现价值的最大化。Johnson 和 Kaplan (1987) 指出, 管理会计技术的发展和工具的改良来自于管理层对经济效益和效率的不断追求。换言之, 当目前的管理会计系统在维持内部管理协调功能有效性继而降低交易成本方面优势不再时, 变迁就应运而生了。3. 脱胎于系统理论和组织理论的权变理论 (Burns & Stalker, 1961; Otley, 1980) 认为, 特定的管理会计/ 控制系统是否能够存在, 取决于它和组织环境中技术条件、不确定性、任务复杂性、分权程度等诸多因素间“匹配”或“兼容”的程度。这种权变思维能够帮助管理会计研究深入挖掘管理会计因变量 (如预算类型、预算的参与程度、控制模型、业绩评价系统) 与组织环境中自变量 (如技术条件、行业的竞争态势、管理者的行为风格、任务的确定性程度等) 之间的关系, 从而在归纳总结的基础上为特定的管理会计技术在不同企业或行业的传播运用提出指导意见。在权变理论下, 只要现时的管理会计方法不再与变化的环境需求相匹配, 那么新的方法就应该建立起来, 以期和新的需求相一致。

(二) 实用——解释视角

这种观点的形成来自于研究者对特定管理会计实务在特定企业得以运用的解读, 以及对社会学理论和研究成果的借鉴。管理会计实践在这种观点看来, 并非客观的自然现象或简单的人为举动, 而是具有特定内涵的社会性活动, 会被社会中的主体所改变。某种实践之所以能够产生, 是因为它是组织这个被缩小了的社会中, 成员间一种共享知识和价值观的产物。该观点并不主张去寻求管理会计中的一般性技术规律和通用性计量模型, 而是去发掘影响社会行为的显性或隐性规则, 因为这些规则通过影响主体的价值观来影响其社会性行为, 进而决定管理会计实践 (Scapens, 2002)。所以, 对于管理会计变迁的实质, 可以被有创见性地解释为: 是由组织内主体间共享知识、价值观所引导而变得合法与合理的社会性行为的产物。此外, 仅仅从技术和经济效率角度解释“理性”也是远远不够的, “理性”还应该被赋予其社会、组织层面的内涵。技术方面某项会计活动显现的非理性, 不能够抹杀它在非技术方面所具备的理性与存在价值, 反之亦然。采用该视角的研究者

(Berry et al, 1985; Park & Godfrey, 1997; Jones & Dugdale, 2002) 大多使用案例调查方法, 对目标企业的管理会计实践与变迁进行深入研究, 发现了被传统视角忽略的事实以及无法解释的现象。

特别值得一提的是, Scapens 等 (1994, 2000, 2006) 认为, 可以将管理会计看作是一种社会化和制度化的实践活动而不是教科书上知识的简单再现或运用。具体讲, 管理会计是一套可以被例行常规化” (routinized) 和“制度化” (institutionalized) 的规则, 当社会、文化、组织等宏观、微观变量对这种转化有期望或要求时, 特定的、“可接受的”管理会计实践就形成了。Scapens 等学者的“制度化理论”, 打破了传统管理会计研究以新古典主义经济学为基础的寻求最优“静态均衡”而无法解释动态变更过程的窘境, 指出管理会计变迁的核心任务在于使新技术规则的制度化

(张林, 2008)。

(三) 批判——社会经济视角

这种视角是跨学科研究管理会计的典型代表, 它将管理会计生存的环境进一步放大, 认为要从更加广阔的社会与经济角度来解释管理会计实践, 并借鉴历史学、政治学和人类学等学科的理论来批判传统视角的不足。如借助于政治经济学下的劳动过程观 (labor process perspective, Marx, 1976; Braverman, 1974), 可以将管理会计变迁看作是生产关系中阶级结构和斗争变化的产物, 这种阶级结构和斗争, 既反映在传统的劳资双方之间, 也反映在组织内部不同的专业人士之间, 还反映在具有委托代理关系的经理和员工之间。如果组织是建立在“阶级”基础之上的, 那么植入管理会计系统的那些监管与控制工具就可以被看作是用来分配剩余价值和财富的手段。Hopper 等

(1993) 指出, 组织中的阶级结构、阶级关系及其变化对于理解劳动过程中的财务与会计控制有着重要的意义。管理会计其实是造成组织中某一阶级从属地位, 使得强调部门 (或特定群体) 利益合法化的原因。此外, 法国哲学家 Michel Foucault 的学术思想也为这一视角下的管理会计研究提供了灵感。Foucault 式的分析主要见之于对“可支配 (governable)”、“可控制

(controllable)”个体的讨论, 预算制度、标准成本这些经典技术以及后续的新兴控制手段, 之所以能够融入到组织的管理实践中, 是因为组织旨在以提高经济效率的象征性名义对个人进行纪律管束并施加必要惩罚, 从而使这些个体可以支配, 可以控制 (Miller & O' Leary, 1987)。换言之, 管理会计实践是一种具有纪律内涵和强制约束力的制度, 有如例行常规一般成为下属行事的标准, 这种制度或者标准有利于促进下属服从性格的养成, 并减少摩擦, 最终有利于组织中强势阶级的自身目标得以迅速实现 (Hopper & Macintosh, 1993)。

二、多元化解释视角对管理会计变迁研究的启示

以新古典主义经济学为主要理论基础的傳統管理会计自20世纪80年代中期开始便面临重重危机, 管理会计的学科体系和研究视角只有被注入新的血液, 才能够克服其理论与实务脱节的严重弊端。而不同的解释视角 (方法论) 则为研究管理会计问题拓宽了思路 and 空间。透过这些不同的“放大镜”, 我们可以从不同的角度来审视管理会计变迁的原因、变迁的历程以及变迁中所呈现出的特征, 进而对管理会计实践有全方位的理解, 增进理论与实务之间的相关程度。

近年来, 国内对管理会计 (实践与变迁) 的研究内容和方法也在不断地西化和多样化, 从初期对概念、工具的简单介绍和引进到目前大量采用问卷调查与实地/ 案例研究来揭示管理会计问题, 然而, 形式上的丰富并没有从实质上缩小与西方管理会计学界存在的较大差距。笔者认为, 其关键在于解释视角或理论基础的单一和薄弱。就案例研究而言, 国外成熟的案例研究都有自己的理论框架或者模型, 而国内大多数的案例研究还局限于讲述一个故事 (潘飞, 2008), 不能很好地从理论高度 (尤其是经济、管理学科理论和社会学、政治学、心理学等外系理论的结合) 来总结归纳, 更谈不上借鉴跨学科的知识先形成假设或推论, 然后再通过大样本的问卷调查来加以验证了。目前, 国内是以“实用——解释”和/ 或“批判——社会经济”视角作为管理会计研究方法论指导的, 在数量和成果上都还非常有限, 与西方形成了较鲜明反差。

Burns 和 Vaivio (2001) 在展望管理会计变迁的未来研究方向时指出, 以下三个方面是重点考察的领域: 一是变迁的本质——激进还是渐进 (revolutionary or evolutionary), 变迁过程中的动力、阻力来自何方; 二是变迁的逻辑——线性还是非线性 (linear or nonlinear), 服务于功能

性目的，以提高经济效率，抑或是组织内部的政治性活动，以满足权利分布和调和冲突的需要；三是变迁的管理——基于对本质和逻辑的认识，应该由组织的高层来强加变迁，还是授权于基层领导和员工，由他们来主导变迁？进行管理会计变迁的研究是一项充满挑战且回报丰厚的任务，因为必须借助跨越学科边界的广阔视角，才能对现象分析出有洞察力的创见性成果。而真正富有价值的成果对当前相对“沉闷”的管理会计研究而言，贡献也是巨大的。

【主要参考文献】

- [1] 冯巧根. 管理会计变迁的制度经济学分析[J]. 财经理论与实践, 2006, (5).
- [2] 潘飞. 中国管理会计研究如何走向世界[J]. 上海立信会计学院学报, 2008, (5).
- [3] 赵莹. 管理会计变化的制度研究及其理论应用[J]. 北京工商大学学报(社会科学版), 2005, (3).
- [4] 张林. 西方管理会计变更研究综述[J]. 财会通讯, 2008, (10).
- [5] Otley. The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis [J]. Accounting, Organizations and Society. 1980. Vol. 5.
- [6] Burns & Vaivio. Management Accounting Change [J]. Management Accounting Research. 2001. Vol. 12.
- [7] Johnson & Kaplan. Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting [M]. Boston: Harvard Business School Press 1987.
- [8] Burns & Scapens. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. Management Accounting Research [J]. 2000. Vol. 11.
- [9] Scapens et al. Research method and Methodology in Finance and Accounting [M]. London: Thomson Learning. 2002.
- [10] Scapens. Understanding Management Accounting Practices: A Personal Journey [J]. British Accounting Review 2006. Vol. 38.

文章来源：会计之友 （责任编辑： x1）

