内嵌于组织管理活动的管理会计：边界、信息特征及研究未来*

王　斌　顾惠忠

（北京工商大学商学院　100048　中国航空工业集团公司　100022）

【摘要】本文认为，现代管理会计是一种权变的组织管理现象，它伴随着管理者责任，与生俱来并内嵌于组织管理活动之中。作为基于价值的管理控制系统，它紧紧围绕组织的经营活动而展开（从而有别于以投融资活动为核心的财务管理），既有传统管理会计的提供信息、辅助决策功能，更是一种直接参与过程管理的控制体系，终极目标在于落实组织战略、创造组织价值。（1）作为信息支持系统，它是一个“通用、客观、透明”的精细化价值驱动因素分析与决策的信息平台；（2）作为管理控制系统，它是一个基于价值驱动因素分析后对组织行动进行规划、细化并实施控制的管理体系。在全球化经济背景下，中国管理会计界在引导管理会计的未来研究、强化中国管理会计体系化建设等方面大有可为。

【关键词】管理会计　管理会计边界　信息特征

一、问题的提出

会计是一种通用且几近完美的商业语言，因其能增强组织、社会的经济可视性（visibility）而成为组织与社会管理活动的重要机制（Hopwood，1987、1990）。从组织角度，两权分离下管理者的强势地位及因信息不对称而产生“股东—管理者”间利益冲突，催生了西方公司制度背景下的股东及其代理机构（董事会）的积极行动主义（activism），引发了自上世纪80年代以来以投资者保护（investors protection）为宗旨的公司治理改革及制度建设等（典型如美国SOX法案）。可见，现代会计是“管理者控制下的所有者会计”（owner's accounting under manager's control），它着力于通过“信息”以强化组织的可视性，化解“所有者—管理者”在对公司剩余收益“分享”上的矛盾，即“所有者利益”与“管理者利益（薪酬）”上的矛盾。其核心职能主要体现在：（1）通过财务信息努力消除“所有者—管理者”间的信息不对称性，直接降低所有者信息成本、代理冲突，间接为资本市场的合理定价、资源优化配置提供市场基础①；在这里，财务信息借助于财务报表、报表附注等形式向外提供，且基于交易与事项的真实性反映企业经济活动及其结果的真实图像②（葛家澍，2003）；（2）通过管理信息（财务与非财务信息）支持管理者合理决策、增强管理者的组织控制力，从而履行管理者的价值增值责任。这两大职能即体现出现代会计的两大分野：前者为财务会计，后者即指管理会计。

毋庸置疑，从实践发展和研究历程来看，现代会计已经形成了财务会计与管理会计两大分支并行的格局。然而，与“严密的”财务会计理论框架相比，管理会计理论的“科学性”和“体系性”时常遭人诟病，管理会计领域的研究成果也远远少于财务会计领域。尤其是随着实证会计和现代财务学的发展，管理会计的边界似乎越来越模糊，如何定位管理会计边界、加强中国管理会计体系建设，已成为我国会计实务界和理论界共同关心的重要议题。本文在回顾管理会计发展历程和现代企业组织演进过程的基础上，尝试对管理会计的职能定位和未来边界进行分析和讨论，继而提出对中国管理会计体系建设问题的一些思考。

二、管理会计：一种权变的组织管理活动

管理会计具有与生俱来的天然属性，它是一种权变性的组织管理现象：自从有了组织（尤其是现代组织），也

* 本文的研究得到了北京工商大学国有资产管理协同创新中心项目（GZ20131002）的资助，并且是教育部人文社会科学研究基金项目（12YJA790132）的阶段性成果。

① 资本市场本质上是一个由信息驱动的市场，其基本路径是“信息生成与提供—信息接收与分析—市场反应与定价—资源（再）配置”。

② 财务会计只反映历史，其基本职能中并不包含提供可能的未来信息、非财务信息。

?1994-2014 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved.　http://www.cnki.net

就有了管理者责任及管理职能，从而也就有了内嵌于组织之中的管理会计。管理会计（management accounting）作为管理者自身③的会计，通过信息（财务与非财务信息）提供，一方面利于管理者自身做出理性决策（如产品定价等经营决策），另一方面利于组织内部上下层级间的信息沟通、组织控制，增强组织的“可视性”及组织控制功能。与财务会计不同，管理会计更加关注企业的“经营性”和“控制性”，管理会计始终与组织环境相伴生、与管理者责任（尤其是价值增值等业绩目标）相伴生、与组织内部的控制要求相伴生。

管理会计发端于19世纪的工业成本会计，工业革命推动生产规模和生产效率大大提高，同时也造成了设备折旧和管理费用的大幅增加，为了更准确地核算产品成本，会计人员开始按照复式簿记法记录所有成本账户。20世纪20年代以后，企业管理者逐渐认识到成本信息在决策与控制方面的意义，成本会计也从单纯计算发展到计算与控制相结合，并最终与对外报告的财务会计分野，形成了内部管理导向的管理会计。从此后的发展历程看，管理会计相继经历了成本确定与财务控制、管理规划和管理控制、流程优化和资源集约、资源利用和价值创造等四个主要阶段（IFAC，1998），每一阶段都与外部组织环境的不确定性、所有者控制下的管理者责任等息息相关。

（一）1950年代以前的成本确定（cost determination）与财务控制（financial control）阶段

满足客户对产品的大批量需求，是这一阶段的基本市场特征。管理者的主要责任在于生产制造，即如何提高生产效率，此时的管理会计被视为为追求组织目标而进行的一种技术活动（a technical activity），其主要功能为确定产品生产成本。对产品成本的关注，促使标准成本（standard cost）、预算控制（budget control）和差异分析（variance analysis）等手段和方法被引入到对生产过程的控制之中，协助企业解决在“执行过程”中生产效率、生产经济效果提高等问题（胡玉明，2004）。与此同时，由于市场对产品需求量大、企业间竞争强度不高，企业在生产技术、管理等领域并没有产生大量创新，相应地，管理主要偏向于组织内部，并以如何提高设备产能、生产效率为基本目标。尽管企业内部具有预算、成本控制等控制系统，但是成本信息没有被充分挖掘、并用于管理决策（Ashton et al.，1995）。

（二）1960年代为管理规划（management planning）和控制（management control）提供信息的阶段

这一阶段管理者的责任重心由效率转向效益，管理会计演变为一种具有职能角色（a staff role）的管理活动（management activity），其主要功能是通过决策分析与责任会计体系为一线商业活动管理（line management）提供信息支持④。作为管理控制系统的一部分，管理会计倾向于被动式反应（reactive），也就是说，只有当企业业绩偏离经营计划或目标时，人们才会利用管理会计信息来鉴别问题之所在，以及应该采取何种行动（Ashton et al.，1995）。在美国会计学会（AAA）的大力促进下，一些管理会计的基本方法，如标准成本计算、预算管理、盈亏临界点分析、差量分析法、变动预算、边际分析等等管理会计方法体系日渐形成，管理会计体系呈现“决策与计划会计”、“执行会计”两大主题（胡玉明，2004）。

（三）1980年代中期后以消除商业流程中的资源浪费（resource waste）为重点的阶段

客户选择的个性化、外部竞争加剧是这一阶段市场状态的基本特征。或者说，始于上世纪70年代的石油危机重创西方市场经济体系，科技进步、经济过剩进一步加剧了企业间的竞争。与此同时，机器人技术引入制造业大大提高了生产的速度与质量，并为降低成本开辟了空间；信息技术的迅速发展和普及，信息系统设计、维护和数据挖掘等技术被大量应用于企业流程管理之中。因此，如何通过流程管理消除资源浪费、控制成本，成了管理者关注的焦点。在这种情形下，管理会计开始关注规划与控制，强调管理者信息对管理决策的支持作用，强调如何通过提高流程效率以消除企业内部各层级、各项活动的资源浪费。这一阶段的基本标志是全面质量管理（TQM）的兴起，以及因对传统成本“失去相关性”的不满而提出的资源、作业及作业成本理论，一系列有关流程分析、作业成本法及作业成本管理、战略成本管理等理论与方法体系（Cooper and Kaplan，1991；Shank and Govindarajan，1994；等）相继提出。管理会计理论和实践在此期间获得了极大的发展，尤其是管理会计研究的实务导向，极大地推动了管理会计在组织的有效应用⑤。

---

③ 在英语语境中，management即指组织中的高层管理者。

④ 不难看出，这一阶段的管理会计发展深受Anthony（1965）等管理控制框架的影响，管理会计重点在于为组织的管理规划、管理控制提供信息。在Anthony的管理控制框架中，管理控制（management control）这一概念是狭义的，它有别于战略规划（strategic planning）、运营控制（operational control），且管理控制系统主要限定于管理者的会计责任这一范围。在这一思想下，管理者需要利用管理会计所提供的信息进行战略与控制，管理会计成为公司内部管理的信息提供者。

⑤ 以Robert. S. Kaplan、Thomas. H. Johnson等为首的创新学派，从理论、方法、管理实践等各方面进行了革命性的创新，管理会计理论与方法体系达到了一个新的高度（以《相关性消失：管理会计的兴衰》为代表），迎来了有关管理会计信息相关性—以“作业”（Activity）为核心的管理会计新时代（如Robin Cooper和Robert. S. Kaplan等为代表的作业成本计算、作业管理等等）。在这一进程中，Port（1985）的竞争理论与价值链（value chain）观念被深深印入管理会计理念、理论之中，价值增值（Value－added）成为这一时代的主题词（胡玉明，2004）。

?1994-2014 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved. http://www.cnki.net

（四）1990 年代中期以后（并至今）通过有效利用资源而创造价值的阶段

信息技术前所未有的发展、先进制造技术的大量引入以及外部市场的高度不确定性，进一步激化了全球市场和全球产业链格局下的竞争态势。管理会计面临变革，重点之一是如何解决环境适应条件下的资源利用及价值创造等问题，围绕价值创造、找出价值驱动因素（value drivers，也称价值动因，如顾客、流程效率等）等成为组织管理者的基本任务和管理导向。这一时期除延续 1980 年代管理会计工具的组织应用外，还大大地延展了其应用范围与层次。例如，如何从全球化及产业链、价值链角度，通过对价值驱动因素的确认、计量，以提升组织的价值创造能力？与之相伴的是一系列新的管理会计工具的诞生与应用，尤其是平衡计分卡（BSC，Kaplan and Norton，1996）、经济增加值（EVA）等等被大量引入到公司战略、价值管理等过程之中，大大丰富了管理会计的实践内涵。

从上述回顾不难看出，管理会计的发展在很大程度上受组织内外部环境变革的驱动和影响，管理会计作为权变的组织管理现象，根植于管理者的管理责任，内嵌于组织管理活动之中，成为应对市场变化而不可或缺的组织管理活动。或者更宏观地看，管理会计在积极应对和适应组织变革、社会转型中发挥了不可替代的积极作用——它已然成为落实组织战略、增加组织和社会等经济可视性的重要机制。

三、组织活动、管理目标与管理会计边界

管理会计服务于组织目标，从而动态地与组织所处的内外环境相适应。

当今时代是基于知识经济的全球化经济时代，与传统经济不同，全球化经济是基于产业链的全球一体化经济，是以信息服务、电子商务为主要交换手段的经济，是以满足顾客个性化需求、增加顾客体验的经济，是卓越制造技术应用的经济，是追求环境友好的可持续经济。以卓越制造技术应用为例，面对日益激烈的全球竞争，企业纷纷采用新的生产技术以不断改善产品质量、提高生产能力，而卓越制造技术的进步很大程度上得益于计算机技术的引进，以计算机为手段的集成制造（computer integrated manufacturing，CIM）已被广泛应用于制造领域，并且由此催生精益生产（lean production，LP）和敏捷制造（agile manufacturing，AM）等生产模式。同时，制造平台交互化、去中心化的虚拟社会格局打破了传统制造业的纵向生产模式，使很多传统生产企业从产品制造商向资源整合商（或被整合者）转变；同时，客户与企业产品设计、生产和供销体系等被集成到同一个平台上进行有效互动，进而实现合作、共赢。

在此背景下，伴随组织环境不确定性增强、公司治理与投资者保护与管理层责任的强化，价值增值成为当下企业管理的核心目标，“价值基础的管理会计（Value - based Management Accounting）”日渐成为流行的框架或主流（Ittner and Larcker，2001）。但是，管理会计在促进组织目标实现过程中，其职能和作用范围并非无所不能、无所不包、毫无边界的。只有认清管理会计在企业价值创造中的功能，明确其定位，才能从学理上明晰其与财务管理等相近学科间的内在区分，在实务上确定其应有的管理边界，从而更加聚焦性地发挥其应有作用。

（一）组织活动与管理会计的对象

现代企业的组织活动主要包括以下三方面，即：（1）融资活动；（2）投资活动；（3）经营活动⑥。如图 1 所示，融资活动为企业筹集资本以支撑其投资发展，股东和债权人分别以权益、债权方式向企业提供资本。投资活动则把所融资本投入到具体项目之中，形成企业资产及各类经济资源。经营活动则通过组织资源的充分运用，向客户提供产品、服务，并创造客户价值和组织价值，回报股东和债权人，并为企业再投资活动积累更多资源。可见，融资与投资活动是企业活动的基础，而经营活动则是企业运作的根本。上述三项活动共生并交替运作于组织之中，共同创造组织价值。

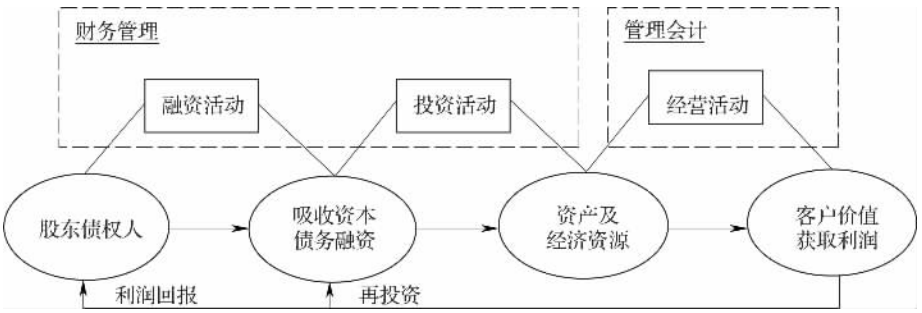


图 1　现代企业组织活动：财务管理与管理会计各自的“活动区域或边界”

⑥　财务会计报表体系中的三张表，即资产负债表、利润表及现金流量表，其报表结构也大体基于组织活动的上述分类。

?1994-2014 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved.　http://www.cnki.net

在这里，融资活动、投资活动及其管理构成财务管理（corporate finance）的核心内容（尤其体现在融资定价及资本结构安排等融资领域，以及投资决策与资本预算等投资领域），而围绕经营活动所开展的信息提供、经营决策与规划、管理控制等等则成为管理会计的根本。正如美国管理会计师协会（IMA）所定位的那样：管理会计是一种深度参与管理决策、制订计划与绩效管理、提供财务报告与控制方面的专业知识以及帮助管理者制定并实施组织战略的职业。可见，管理会计关注组织经营活动，并通过管理会计信息以高度参与经营决策、规划与组织控制。

（二）对经营活动的管理：管理会计的职能

管理会计的终极目标在于通过改善组织经营、创造组织价值。

组织的经营活动是一个庞大的系统，始于市场与研发等创新管理、终于售后服务等客户管理（如图2所示），它构成了企业内部的价值链。从价值创造角度，我们由此可以将管理会计定位于以下方面：（1）作为信息支持系统，它是一个通用、客观、透明的精细化价值驱动因素（value drivers）分析与决策的信息平台。在这一平台上，管理者利用相关信息对经营活动（从“研发—设计—制造—营销—服务”等内部价值链）及公司价值创造过程、公司盈利等所涉及关键因素（驱动因素）进行精细化分析、判断，以服务和优化公司的经营、管理决策。可见，作为信息系统的管理会计，其直接功能在于通过该信息平台帮助，支持组织内各级管理者鉴别、确定价值驱动因素。（2）作为管理控制系统，它是一个基于价值驱动因素分析后对组织经营活动的行动规划、细化与管理控制的控制体系（如，融合经营计划的预算管理体系，即为组织最典型、最正式的管理控制系统）⑦。过去将管理会计职能单纯定义为管理者提供信息的观点，在现代商业环境中是不合时宜的，至少是远远不够的。事实上，管理会计发展至今，其功能已大大拓展并衍变为组织内部一系列具体的“管理行动”：它基于公司战略及价值驱动因素分析等，高度参与企业经营计划和具体行动方案的制订、通过组织决策程序确定和下达预算目标、围绕组织责任体系开展各责任中心的经营责任评价、通过业绩评价与激励机制等引导和校正管理者行为，落实责任目标并实现组织的价值增值。显然，在这一过程中，管理会计师并不是管理控制系统运行的旁观者，而是各项管理控制机制的设计者、管理控制活动的直接参与者，甚至在部分控制领域扮演着领导者等角色（如预算控制、业绩评价等）。

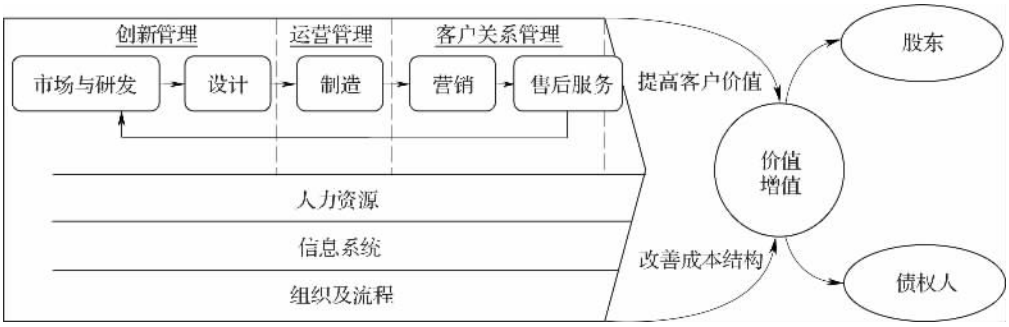


图2　经营活动与管理会计职能

从上述分析不难发现，聚焦于经营活动是管理会计作用发挥的支点，从中也可归纳出管理会计作用的核心区域与内容：（1）产品成本、产品盈利性的计量与管理；（2）资源、作业与作业成本管理；（3）营销、客户成本与客户盈利性计量与管理；（4）基于价值链的流程优化与战略成本控制（如目标成本法）；（5）经营计划与预算管理系统；（6）责任会计与组织绩效评价；（7）管理激励⑧。

四、组织环境、组织变革与管理会计信息特征

尽管管理会计作用并不囿于相关性决策信息的提供，但不可否认，管理会计信息在履行其控制职能中将扮演着重要角色。管理会计信息特征与组织的管理目标相适应，

⑦　应该看到，要充分发挥管理会计控制系统的应有作用，还必须考虑组织行为、组织文化等对被控制对象——“责任人”的行为作用与影响，深化对人的心理认知、社会属性、公平正义等多种因素的理解，使正式管理控制系统与“非正式控制系统”的互补，从而增强组织控制系统的“柔性”、“有机性”。

⑧　Anthony A. Atkinson，Robert Steven Kaplan，Ella Mae Matsumura，S. Mark Young 所著的《管理会计》直接将管理会计的副标题定位于：为决策和战略执行提供信息（Management Accounting: Information for Decision – Making and Strategy Execution）（6th，Prentice Hall PTR，2011），书中着重解释与讨论了管理者如何估计和管理其产品、客户的成本和盈利，如何应用财务与非财务信息来提升流程效率、设计和开发新产品、如何激励员工提升其业绩。全书共分11章，分别为：（1）管理会计信息如何支持决策；（2）平衡计分卡与战略地图；（3）在决策中运用成本；（4）产品成本的累积和分配；（5）作业成本系统；（6）测量和管理客户关系；（7）测量和管理流程绩效；（8）测量和管理生命周期成本；（8）管理会计与控制系统中的行为和组织问题；（10）利用预算进行规划和协调；（11）财务控制。

?1994-2014 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved.　http://www.cnki.net

在时间序列上伴随着组织环境变化而演化，在空间上因地域、行业、规模、制度的不同而呈现出鲜明的个性化烙印。我们认为，管理会计信息应当具有通用性、客观性和透明性等三大基本特征。

（一）全球化时代组织环境与管理变革

与传统的大批量生产时代相比，经济全球化使企业组织面临的环境更为复杂、多变，从而深深影响着组织变革，并对管理会计作用提出更高要求。组织环境的权变因素概括起来主要表现在：

1. 外部环境：不确定性

外部环境不确定性（uncertainty）可以用环境复杂性（environmental complexity）、环境动态性（environmental dynamism）等维度来定义。复杂性是指企业面临外部因素的多样性（如跨国经营所面临的环境因素远远多于国内经营），外部因素越少意味着环境复杂性越低、不确定性越小；反之相反。动态性是指外部环境的稳定性程度，或者说是外部环境变化的速度。如，如果影响企业原材料供应的影响因素及其变化是可预见（predictable）的话，则说明材料供应环节的环境是稳定的，反之则相反。

战略管理学家们认为，产生不确定性的原因要么是企业占有信息不充分并进而影响决策者的决策能力（Ducan，1972），要么是企业对重要资源（resources）占有量不足进而产生对外部的依赖性（Pfeffer and Salancik，1978）。不管出于何种原因，现代企业所面临外部市场的高度不确定性是一种事实，经济全球化更是加剧了不确定性。经济全球化大大拓展了市场需求和要素供给，为企业（尤其是跨国公司）提供了广阔的发展空间和巨大的盈利机会，但也使其置身于更加激烈的竞争环境之中。经济全球化集中体现了以下特点：（1）全球统一市场形成；（2）原材料、劳动力和资本等要素流动障碍日益减少；（3）国际分工模式不再是传统贸易模式下国与国之间的产品分工，而是产品在国际产业链上的分工与协作；（4）技术进步导致产品寿命缩短。在这一背景下，任何一家企业的生产经营都不再是封闭、区域性的，以满足顾客为导向而进行的全球化市场竞争，使企业与企业之间因产品、产业链的分工合作变得日趋频繁，大大强化了企业之间相互依赖程度。那些立足于全球市场并取得竞争优势的大型跨国企业，其产品生产、服务提供等经营活动离不开其他企业的“投入”和参与，跨国企业已不再是传统意义上的某一产品的具体生产者，而是某一产品在全球市场链条上的资源整合者。经济全球化加速了全球一体化市场的资源整合，同时也激发了企业间基于竞争的战略合作、利益共享。所有这些，都需要管理会计系统能够提供各类财务、非财务信息，帮助企业有效决策并建立起长期竞争优势。

可见，基于经济全球化、跨国经营和国际化竞争等大背景，企业管理者越来越意识到需要从战略、经营决策、商业运营等各层面掌握、有效利用所需管理信息，以提高其核心竞争力。（1）从战略角度，通过产业链条上、下游组织之间达成诸如长期合同协议、参股、建立共同控制体、并购控股等战略联盟形式，强化组织间横向合作，实现价值链整合与合作、利益共享。在这一环境下，管理会计作用范围将由传统的组织内（intra－organizations）管理拓展到组织间（inter－organizations）协作这一崭新层面，从而为企业核心竞争力的建立提供决策和管理支持，以控制外部市场不确定性对组织自身的不利影响；（2）从组织内部决策、商业运营层面，现代企业绝对不是微观经济学词义中的“黑箱”，不是传统财务导向上的结果控制与事后差异分析，而是“过程（in processes）”中关键成功因素的再甄别、关键指标目标偏离的纠偏控制、差异分析及关键原因查找、过程行动计划和方案再修订、核心资源要素的再配置等管理过程，所有这些都需要借助管理会计信息和基于信息的管理控制。

2. 市场定位：客户个性化

市场定位的本质在于使自身产品或服务能被顾客所接受，从而确定比竞争对手更强大、更持续的竞争优势。竞争日趋激烈的现代市场环境，企业成功之本在于把握市场定位、满足客户需求。在这里，量体裁衣式的顾客个性化需求是市场结构变化的主要特征，卖方市场向买方市场的转变，突显了“顾客”在市场中的主导地位。在传统卖方市场结构中，企业通过自动化生产线生产出高质量、低成本的产品便能占领市场，企业只需把主要精力放在如何提高生产效率等方面，即可取得高额收益；相反，在买方市场结构中，企业成功必须以为顾客创造价值为前提，企业必须研究顾客对性能、质量、服务、送货时间和价格等因素和偏好，思考如何通过为顾客创造价值来赢得竞争优势。由此，市场与研发、产品设计、目标成本管理、顾客成本及盈利性分析、战略成本及产品周期成本管理等等应运而生，服务于经营活动的管理会计必须提供上述所涉及的各类信息，才能真正发挥其应有的作用。

3. 组织型态：扁平化、虚拟化

市场结构与客户导向等，进一步驱使了组织形态自身的变革。从企业内部运行机理及运行架构看，未来企业将越来越淡化传统科层制（hierarchy）而强调其结构扁平化；从企业外部运行环境及产业链关联程度看，未来企业越来越强化企业间合作，从而使企业虚拟化、网络化、无边界化。其中，（1）扁平化是指组织不再完全囿于纵向（vertical）专业化分工所形成的金字塔结构，而是通过建立以顾客需求为导向的横向（lateral）工作团队（如各种跨职能团队和任务小组），把任务、权力等委托给各横向工作团队，从而消除传统科层制下各部门间壁垒、减少中间管理层。组织结构扁平化既有利于加强组织内部各部门的横向协调、资源调配并发挥基层员工的参与性，同时也有利于使企业从事“流程化管理”，使企业更接近市场、满足顾客需求。可见，扁平化增强了组织结构的灵活性，提高了

?1994-2014 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved. http://www.cnki.net

组织对外部市场变化的适应能力。(2) 虚拟化则是指企业间关系不再完全以产权关系为维系基础，而是以信息网络作支撑、以分工合作关系为纽带，结合组织内的权威控制与市场等价交换原则等所结成的一个动态企业联合体。在企业簇群(cluster)中，企业间边界越来越模糊，基于产业链条上的产业分工、战略联盟与利益共享的企业簇群，一方面强调企业间在价值链上“无缝链接”，实现价值链环节间链接方式的低成本、快速反应，以扩大企业的规模经济效应、范围经济效应、共生经济效应；另一方面，虚拟化也使企业面临因协作关系弱化而带来的各种不确定性，正是这些不确定性催生了组织间的管理协调、管理控制。

为此，企业需要通过管理会计信息及控制功能，强化企业间在研发、生产技术、材料供应、商业流程等各方面的管理合作、信息透明和数据共享，消除因信息不对称而在合作上产生的机会主义，动态评价产业链上各协作企业的能力与合作成效，通过业绩评价与有效激励来激发企业间合作热情。

4. 价值驱动因素：产品(服务)品质、客户满意度与社会责任

企业要想取得竞争优势，应当高度关注对企业生存、发展产生重大影响的各种关键价值驱动因素。这些驱动因素至少包括：产品或服务品质、客户满意度、企业形象和社会责任。(1) 产品或服务品质是从企业所提供的产品或服务的质量属性来考察的，它要求企业遵从市场原则—在“客户愿意付费”情况下满足客户核心需求，既不以降低产品质量为代价，也不以追求“超出客户期望需求”为目标。因此，如何权衡成本、客户需求与产品性能质量三者间关系，需要利用价值分析、价值工程原理等来指导产品设计与生产。日本汽车业的目标成本管理(target costing)及在多行业、多领域的推广应用，在很大程度上丰富现代管理会计的内涵。(2) 客户满意度作为非财务指标，对企业价值增值具有重要意义。客户满意度是多维的，包括：以具有竞争性价格满足客户对产品或服务的质量要求、及时交货、及时反馈客户对产品的各种利益诉求、持续改善产品或服务质量、强化产品或服务的售后保障等。所有这些都要求企业关注“质量成本”，从“产品生命周期成本”角度来思考企业内部流程及其管理问题，力图在为客户创造价值的同时，提高产品或服务的盈利性、降低生命周期总成本。(3) 企业社会责任(Corporate Social Responsibility，CSR)是指企业在其商业运作中对相关利益主体(如股东、债权人、上下游供销伙伴、客户、员工、政府、社区等)所应承担的各种责任，作为一个全新概念，它要求企业战略、运营和管理都应根植于社会，关注各利益主体的利益诉求，履行企业在经济、文化、教育、环境等各方面的社会责任，追求企业的可持续发展。

管理会计应当高度关注上述价值驱动因素，只有这样才能实现其价值增值目标。

5. 组织能力：知识积累与持续学习

追求企业可持续增长需要企业全方位培养其所需的关键能力(core capacities or dynamics)——将企业各类资源转化为核心竞争力(core competence)的能力。企业资源及其所蕴含的核心竞争力，都具有价值性、稀缺性、难以模仿、不可替代等属性，它是企业持续竞争优势的来源。企业核心竞争力是企业应对环境变革、外部竞争并取胜于竞争对手的能力，它体现为企业对所需关键资源的控制力和整合能力、企业自身的创新能力、知识积累与管理能力等，最终体现为对所处市场的统治力及超额获利能力。在这里，知识积累与持续学习是培养关键能力的重要因素。

从组织知识积累与持续学习角度，企业应通过内部的“干中学”、“用中学”以及外部的“从相互作用中学习”等学习途径，不断增强企业自身的知识积累，以改善企业经营效率。以管理会计中“对标管理”(benchmarking)为例，由于缺乏必要的知识积累和信息储备，大量企业在进行对标管理时，找不对同行业企业的基础数据，从而无从对标；同样，由于对企业成本信息及其积累的不够重视，很多企业的成本管理并没有形成有效的、长期的、动态更新的数据库，从而缺乏对成本性态、标准成本、作业分析及成本动因等的有效分析、归纳，也就不可能为成本决策、产品定价、目标成本管理等提供信息支持。

6. 组织文化：诚信、信任与道德规范

诚信、组织文化、商业伦理等等也是影响企业可持续发展的重要因素。越是强调组织间的诚信与商业伦理，也就越能降低组织间的交易成本；越是强调组织内基于信任(trust)的管理责任，也越有可能消除组织控制中并非必需的管理流程，从而提高流程效率；强化组织内的人际互信和道德规范，有利于提高管理者及员工的管理自觉，消除人际沟通中的“不确定性”，从而提高管理控制系统的效率、效果。因此，构建企业间、企业内部成员间的“诚信、声誉和信任”等非正式管理控制机制，有利于减少企业间、企业内部等潜在利益冲突和零和博弈，降低组织运行成本、内部管理成本。基于这一视角，余绪缨教授(2004)曾提出过这样的忠告——“管理会计的研究不能局限在其技术层面，必须同社会文化观相结合”。

综上，任何企业的管理会计系统都依各自的权变因素而改变，尽管不存在放之四海而皆准的统一管理会计信息模式(Fisher，1995)，但审视这些权变因素以满足管理者对管理会计信息的需求、全新构建管理会计信息系统，却十分有益。

(二) 新环境下管理会计的信息特征

与全球化经济下的企业管理需求、管理变革相适应，管理会计信息除必需具备的“相关性”特征外，还应当具备以下基本属性：

1. 通用性

所谓通用性是指管理会计信息体系应具有共通性的框

?1994-2014 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved. http://www.cnki.net

架。从经营活动视角，这一框架在内容上至少包括：（1）用于支持市场、企业产品、客户开发等业务发展“前端”的信息，包括市场调研与市场细分、最佳产品组合决策、客户营销及销售预测、客户盈利性分析和判断等信息；（2）用于支持产品生产、服务提供等“中端”的信息，包括产品设计与目标成本、基于作业等基础的产品定价与产品盈利性分析、预算管理与差异分析、价值链背景下的成本控制与组织间合作、质量成本及生命周期成本、持续改善等等；（3）用于评价分析组织战略、组织绩效等“后端”的业绩评价信息，这些信息有助于从公司整体层面上分析与审视公司战略落实情况，并通过责任会计体系对组织间、组织内各责任中心（包括纵向与横向）等进行业绩评价和激励。

2. 客观性

所谓客观性是指管理会计信息应体现其公正、客观性。尽管不存在会计准则那样对财务会计信息编制的统一要求和规范，但这不等于说管理会计信息可以不客观、不公正。管理会计信息的客观性，一方面来自于管理者决策而对信息质量所提出的最低要求（否则极易“垃圾进—垃圾出”），另一方面则体现在管理会计的“行为”后果上，不客观的管理会计信息将对管理控制过程产生不良的经济后果，如，预算信息的不客观将可能导致组织责任不明确、为部门利益而有损于公司整体利益（即职能或机能失调，dysfunctions）；业绩评价信息的不客观将有损于组织评价的公平、正义，有损于被评价对象的积极性；等等。

提高管理会计信息客观性，一方面要借助于管理会计信息生成系统的可靠性、集成性（如借助于ERP系统）；另一方面则要强调管理会计师自身的职业道德规范。

3. 透明性

它要求管理会计所提供的信息在组织内部要相对透明、公开。透明的管理会计信息至少有以下好处：（1）增强组织内部各责任单位、各级管理者的“自组织（self－organized）、自管理（self－managed）、自评价”能力，提高其责任意识、参与感，并借此增加对下属的“授权幅度”。企业往往由于信息不透明，使得各级管理者的自组织、自管理能力较差，并产生业务部门对管理会计人员或部门的“过度依赖”，削弱其应有管理责任，形成管理会计人员或部门的管理“超载”和术语“威权感”（jargon），阻碍组织内沟通和相互学习。（2）增强管理会计信息在组织内部一定范围内（工作权限范围内）的共享性，大大降低各部门的信息收集成本、提高信息使用效率。（3）在一定程度上保证管理会计信息应用及其经济后果的公正性。信息越透明，则过程中的管理冲突和矛盾越少、管理结果越公正，最终使得管理体系越高效、管理过程越简单、管理成本越低。

不难看出，新的组织环境、管理革变等催生了管理会计信息系统的“升级”。同样，只有借助于这一升级后的管理会计信息系统，才有可能为管理会计控制职能的实施提供全方位的支持。

五、对中国管理会计的未来研究建议

（一）中国管理会计实践的简要回顾

中国企业并不缺乏管理创新，从新中国建设初期的“鞍钢宪法”起，许多企业就在不同程度上自发式、创新性地应用着各种管理会计方法。从20世纪70年代末期引入西方管理会计以来，伴随改革开放步伐和市场化进程，加速了管理会计在中国企业的应用和普及。中国理论界、实务界在引进、吸收和消化西方管理会计理论和方法体系过程中，不仅追求管理会计工具应用的“原汁原味”，更加注重中国市场环境下的“改良优化”；不仅追求工具运用形式，更加注重工具应用的实际效果；不仅追求单一管理会计工具的应用，更加注重各种管理会计工具的整合；不仅追求管理会计应用实践的自发性，更加重视管理会计应用的政府引导和推动性。所有这些，都极大地推动了管理会计理论和应用实践的本土化，从而涌现出如上世纪80年代商品流通企业的“保本保利（期）分析与管理”的推广应用、邯钢集团“模拟市场核算，实行成本否决”，中国五矿、上海宝钢等大型央企的“全面预算管理”、许继电气“作业成本法”等经典事例。随着中国经济社会高速发展以及国际化程度大幅提高，管理会计实践又迎来了一次新的高潮，如中航工业在平衡计分卡及目标成本管理方面的应用创新、中国电信作业成本法以及中国兵装集团的管理会计工具整合应用与创新等等。

但从总体看，管理会计在我国企业应用还存在诸多问题，如管理信息系统不完善、管理会计控制所应有的“工具理性”屈从于管理者的个人权威及管理行为非理性、管理会计控制难以适应盈利模式改变及经营活动复杂性等带来的不利影响等。但不可否认，管理会计理论研究及体系构建上的不成熟、不深入、不完善等，使理论难以指导实践。

（二）中国管理会计未来研究领域的拓展

理论研究价值不仅在于解释现象，更在于预测和指导未来。从发展眼光，中国管理会计研究的未来着力点应体现在以下方面：（1）准确定位管理会计的核心目标，即为组织创造价值。以战略管理为根本、价值创造为导向，构建并充分应用利用管理会计信息系统，加强对组织经营活动的所有价值创造节点的识别、分析，运用管理会计中的管理控制功能，创造组织价值，应成为管理会计研究的基本出发点。（2）拓宽管理会计视野及组织“经营活动”的范围，使管理会计研究由组织内拓展到组织间（即由组织内部价值链体系延长到组织间供应链体系）、由组织内部的纵向科层责任体系拓展到横向责任体系、由组织财务责任拓展到组织的社会责任等。（3）拓展管理会计理论研究的领域，即由制造业向非制造业、由盈利组织向非盈利组织等的延伸。传统管理会计理论与应用所关注的重点是制

?1994-2014 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved. http://www.cnki.net

造业，随着我国经济结构的调整，大量非制造企业在经济体中扮演重要角色；与此同时，大量非盈利组织的管理也提到议事日程。强化管理会计在上述领域的理论研究和实践推广，将成为我国管理会计研究工作的重点之一。（4）信息化与管理整合问题。管理会计在具体应用实践中，必须将其应用模型与资源配置、审批权限、业绩评价与考核等高度融合。因此，管理会计研究应当以信息化为基础、以管理整合（management integration）为前提。这一整合过程，涉及到管理会计与其他管理体系间的整合（如业务控制系统、人力资源管理系统、财务会计报告系统等等），也涉及管理会计自身的各种应用模型、工具间的整合（王斌等，2004）。只有从整体观（Holistic view）来看待管理会计理论研究，才能丰富管理会计自身理论体系，同时增强管理会计理论对实践的指导性。

（三）以中国管理会计体系建设为契机，强化管理会计研究

中国的社会环境、经济发展、体制机制、文化观念等方面都与西方国家存在较大差异，管理会计的实践和研究不可能忽视其“本土化”问题。回顾中国管理会计引进和发展的历程不难发现，政府外力推动、企业自发实践是中国企业管理会计应用的两大助力。目前，有关中国管理会计体系建设的话题已逐渐成为业界关注的焦点。我们认为，中国管理会计体系建设是一项长期的系统工程，一方面需要考虑中国企业的个性化特征和制度背景，大力提倡、尊重和保护企业管理会计应用的自发性、原创性；另一方面要高度重视政府、行业组织（如中国会计学会）等在管理会计体系建设中所发挥的倡导、引导作用，营造管理会计理论研究与应践推广的“氛围”、规范管理会计内容体系、构建管理会计人才培养的梯队。

这一背景给中国管理会计研究提供了难得的契机，同时也提出了新的要求。（1）加强对管理会计规范体系的研究。管理会计规范体系不仅要在概念、理论基础、逻辑框架等各方面厘清它与财务管理、财务会计等的边界划分，而且要形成其逻辑自洽的理论体系与应用规范体系。（2）开展整合性研究。管理会计服务于组织，但组织经营活动的管理并不仅仅限于管理会计的工具应用，面对同一组织下各种“分门别类”式的各种管理活动，惟有在“整体观”的视野下进行系统整合，才能保证各项管理活动间的匹配性、组织适应性，从而达到组织整体管理活动的经济性、有效性。这就表明，要提高管理会计研究的有用性，必须根植于组织管理实践并开展跨学科的交叉整合研究，吸收经济学、战略管理学、组织社会学、社会心理学等其他学科的“学理营养”，丰富管理会计研究的理论体系。（3）强化案例研究和实践推广。社会科学之所以称之为科学，有着学理上的方法论及其所体现的工具理性、求证特质。与财务会计、资本市场与财务等领域所主张的主流的经验研究不同，管理会计研究方法、研究范式有其自身特点，它重视理论构建，但更关注组织实践，因此案例研究方法应成为其主要研究方法。案例研究有其自身的科学性、逻辑性，它同样追求研究的规范、严谨。在中国管理会计学术研究处于明显弱势的当下，需要研究者以组织管理会计实践为素材，通过案例研究，完善中国管理会计理论体系，同时借此提升理论研究对组织管理实践的总结能力、推广能力，真正落实科学研究的有用性。

主要参考文献

葛家澍. 2003. 财务会计的本质、特点及其边界. 会计研究，3：3～7

胡玉明. 2004. 管理会计发展的历史演进. 财会通讯，1：19～23

罗伯特·安东尼（Robert N. Anthony），维杰伊·戈文达拉扬（Vijay Govindarajan）. 2010. 管理控制系统. 第12版. 刘霄仑，朱晓辉等译. 北京：人民邮电出版社

王斌. 2011. 跨职能团队的管理控制问题：一个理论思考. 会计研究，7：38～44

王斌，高晨. 2004. 论管理会计工具整合系统. 会计研究，4：59～64

余绪缨. 2003. 论人文主义思潮与管理会计发展的新趋势. 财会通讯，11：5～7

余绪缨. 2004. 现代管理会计新发展的主要特点. 财会通讯，3：23～24

Ashton，D.，T. Hopper，and R. W. Scapens. 1995. Issues in Management Accounting. Prentice Hall

Atkinson，A. A.，R. S. Kaplan，E. M. Matsumura，and S. M. Young. 2011. Management Accounting：Information for Decision－Making and Strategy Execution. 6th Edition. Upper Saddle River：Prentice Hall PTR

Chapman，C. S.，A. G. Hopwood，and M. D. Shields. 2007. Handbook of Management Accounting Research. Elsevier Ltd.

Hopwood，A. G. 1987. The Archaeology of Accounting System. Accounting，Organizations and Society，12（3）：207～234

Ittner，C. D.，and D. F. Larcker. 2001. Assessing empirical research in managerial accounting：value－based management perspective. Journal of Accounting and Economics，32：349－410

Johnson，T.，and R. Kaplan. 1987. Relevance Lost：The Rise and Fall of Management Accounting. Cambridge：Harvard Business School Press

Pfeffer，J.，and G. R. Salancik. 1978. The External Control of Organizations：A Resource Dependence Perspective. New York：Harper & Row

?1994-2014 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved. http://www.cnki.net

Abstracts of Main Papers

An Investigation of the Revenue – Expense Matching Principle in China

Zhang Lu et al.

Matching principle has a great impact on relevance and reliability of accounting information. Based on the data of the listed companies during 1995 – 2011, *this paper empirically examines the matching principle in China. We find that the contemporaneous correlation between revenue and expense first decreases and then increases during this period. Further study shows that reasons for poor matching are changes in cost structures and reform on accounting rules. These conclusions should be of interest to researchers, users of accounting information andstandard – setters for theoretical and practical significance.*

Management Accounting as an Embedded Activities of Organizational Management: Its Boundaries, Information Characteristics and Future Researches

Wang Bin & Gu Huizhong

Asan Embedded Activities of Organizational Management: management accounting (MA) is embedded in organizational management activities with the strengthening of the waves of management responsibilities. Based on view of value management, MA focus on the control of businesses operational activities, which are different from on area of financing and investment activities functioned by corporate finance (CF). As management control system (MCS), it is not only providing information for decision – making, but getting directly and deeply involved in the process of strategy execution and value – creations as well. To be an information system, MA provides an information platform for dedicatedly analysis and searching of value – drivers, through and by its attributes of generality, objectivities and transparency. As a control system, it takes the path of plan – actions view by using the analyzed drivers. On the globalization background, China's MA will incur great demands in leading academic researches and systematic constructions of MA practices.

Fiscal Centralization, Government Control and Corporate Tax Burden ——Evidence from China

Liu Jun & Liu Feng

This paper examines the relationship between government control and the tax burden of firms in China. We develop a new corporate tax burden measurement taking turnover taxes into account, because in China turnover taxes actually constitute the main component of tax burden. We find that the tax burden of state – owned enterprises (SOEs) is lower than non – SOEs, indicating that non – SOEsare facing tax discrimination. Among SOEs, the tax burden of local SOEs is higher than that of central SOEs, and the lower the local governments' level, the higher the tax burden of SOEs under their control. We interpret these findings as the result of local governments' tax competition and tax grabbing behaviors under China's current highly centralized fiscal system. In addition, we find that our results are mainly caused by firms' differences in tax refunds and the Value – Added Tax (VAT) burden.

Research on Role Positioning of Government Accounting Based on Derived Functions Definition

Chen Zhibin

The derived functions of government accounting is discussed from the following two perspectives, the requirement for government accounting of public administration or government administration and reaction to public administration or government administration of government accounting. On different levels of administration or phrases of government accounting development, the derived functions of governments can separately be disclosing, managing and governing. Based on the definition of government accounting derived functions, the roles government accounting play can be government basic economic information system, new public administration foundation, public administration reforming promoter. The systematic combing of government accounting functions can better clarifying government accounting reforming orientation to better adapt to the needs of new public administration reform.

Financing Needs, Financing Constraints and Earning Management

Lu Taiping & Zhang Dongxu

Based on corporate debt financing, this paper studies the effect of the financing on enterprise earning management from the angles of both external financing constraints and internal financing needs. Through the cost – benefit analysis of enterprises' earnings management, we find: although both enterprise external financing constraints and internal financing needs could theoretically cause enterprises' earnings management to increase, yet higher surplus control cost, triggered by external financing constraints, will have an inhibitory effect on earnings management to some extent; and earnings management behavior caused by the internal financing needs will also cause higher control costs, yet more needs ask for better effects, and more sunk costs will be accepted, which leads to more earning management behavior. It theoretically explains the financing's dual effect on earnings management. The conclusion is certified with the data of small and medium – sized boards of listed companies from 2004 to 2012.

?1994-2014 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved. http://www.cnki.net