

在我国管理会计的应用场景下,无论是政府导向的工具开发与应用,还是市场自发的工具导入与普及,它们在企业管理活动中的目的是一致的,就是要提高管理会计在企业实践中的效率与效益。换言之,增强管理会计的目的性与有效性是管理会计工具理性的内在要求。倡导管理会计工具理性有助于拓展管理会计的功能作用,管理会计工具的结构特征有助于探寻管理会计应用的指引体系。管理会计工具理性与价值理性的统一是管理会计工具的计划指导性与市场自发性相互融合的需要,也是构建具有中国特色管理会计理论与方法体系的客观规律之一。

第一节 正确认识管理会计的工具理性

近年来,管理会计创新层出不穷,战略视角的管理会计工具,如平衡计分卡、作业成本管理、经济增加值等为企业广泛应用。经济新常态、“互联网+”“中国制造2025”等又将引领管理会计理论与方法体系进入一个大发展的转折时期。新的机遇与挑战摆在管理会计工作者的面前,如何结合中国的情境特征开展管理会计工具或技术方法的创新研究,提高管理会计应用的效率与效果,迫切需要对管理会计的工具理性有一个正确的认识。

一、研究管理会计工具理性的意义

现行的管理会计工具往往体现为一个相对独立的管理控制与信息支持的闭环,工具理性与价值理性的匹配性不强,导致管理会计功能作用难以得到充分的发挥。强调管理会计的工具理性,合理使用管理会计工具,这是管理会计工作者价值理性的内在要求。管理会计工具理性要求企业围绕顾客价值创造经营(CVAM)普及和应用管理会计工具,努力实现顾客价值的最大化,并且有效应用管理会计工具,实现企业利润与现金流的合理配置,为企业获得有利的市场竞争优势;同时,将股权与期权激励机制嵌入管理会计工具的应用之中,为企业赢得一流人才;通过管理会计功能的充分发挥,将管理会计的价值理性嵌入工具理性之中,努力创造企业价值,实现企业价值增值的最大化。

研究管理会计工具理性具有积极的意义。一方面,管理会计工具理性使管理会计体系增强了目标导向性。在经济新常态的大环境下,加强管理会计工具的开发与创新,通过概念扩展与制度建设的路径,提升管理会计技术方法的有效性与科学性,增强管理会计工具的理论内涵与价值属性正在成为一种“新常态”。管理会计工具作为企业管理的重要手段,其最终的管理对象往往是人,而人是有情感的,而且是代表了某些社会因素,也就是体现了组织的文化价值观。工具理性就是要求管理会计工具的开发与应用要符合“合理性”的要求,加强管理会计的制度建设。另一方面,管理会计工具理性为现行的管理会计工具

应用与普及提供了价值指引,它要求全面理解与认识管理会计工具的结构特征与组织性特征,提高管理会计工具在实践中的针对性与有效性。管理会计工具理性是针对企业实际活动的解决而提出的,不是“人为”的理性假设。面对企业的情境特征,工具理性所要达到的具体目标是:客观、有序地解决管理会计中的现实问题,并体现工具“自由”发展的价值属性,且少干扰,从而形成客观的解决之道。换言之,管理会计工具理性强调对事物本质的理解,注重管理效率与效果的提升,这对提高管理会计的科学性与有效性具有重要的现实意义。

二、理性对管理会计的影响

将“工具理性”应用于管理会计的理论与实践之中,是提高管理会计功能作用的客观需要。正确认识管理会计的工具理性,可以提高管理会计的效率与效益,并在企业实践中获得更积极的效果。从一般意义上讲,理性是人所特有的,体现出人之为人而有别于动物的一种能力,即“理解与思考的智慧和能力”。工具理性是企业管理模式的基本特点,是企业获取竞争优势,以及推动管理会计发展的内在动力。管理会计从本质上讲就是理性的反映,它属于理性管理,是工具理性与价值理性的结合体。但在企业实践中,管理者的盈利欲望、发展冲动、经营情绪、管理意志等具有自发性、盲目性、独特性、偶然性、易逝性等非理性特征;加之,外部环境不确定性和企业价值观的协调无序使企业管理者缺乏正确使用管理工具的理智和逻辑,体现出非理性主义的思维和观念,影响管理会计的改革与创新,并限制着管理会计工具理性特征的发挥。在经济新常态的市场经济环境下,充分认识管理会计的理性本质,提高管理会计工具的合理性和有效性,能够使企业在“互联网+”,以及“中国制造 2025”规划下掌握主动,使工具理性迸发出无限的活力。在西方管理学体系中,理性一直以来都占据着核心地位,人们对理性的假设是普遍存在的,并具体表现为科学化、制度化、科层化等外在形式。管理会计学科体系的构建,是与企业管理中所体现的理性化密不可分的。这种体现企业文化价值观的工具理性思维是指导管理会计理论与方法形成与发展的基础。

三、管理会计的工具理性与价值理性

以管理会计工具为代表的管理会计方法体系,离不开宏观与微观的制度体系,其中,产权制度是其重要的驱动力。产权制度在市场经济中最大的作用就是能够通过制度的力量塑造出有着强烈逐利欲望的健康经济主体,使企业的财产权和剩余索取权具有明确的收益人,保证企业所有者的各种经济行为是出于自身利益考虑的理性行为。工具理性(instrumental reason)是法兰克福学派批判理论中的一个重要概念,其最直接、最重要的渊源是德国社会学家马克斯·韦伯(Max Weber)所提出的“合理性”(rationality)概念。工具理性借助于实践的路径确认工具的有用性,通过追求事物的最大功效,为行为主体的功利目标服务。管理会计的“工具理性”是通过管理会计的信息支持系统和管理控制系统,围绕为顾客价值创造的基本理念,高效且理性地实现价值增值的具体活动。工具理性突出管理工具对目标实现的重要性,它又称“功效理性”或者“效率理性”。在管理会计发展到权变性阶段之时,这种工具理性更多地强调资源效率的最大利用,并注重环境、社会

与经济的协调与发展。

除工具理性外,韦伯还提出了价值理性,他认为这两种理性是“合理性”的综合体现。价值理性强调行为动机的纯正性和选择正确的手段去实现自己欲望的行为,它是对工具理性追求功利,漠视行为者情感和精神价值的修正。事实上,强调工具理性,追求资源效率的最大化是一种时代的需求,其本身也具价值理性的成分。在经济新常态的市场环境下,管理会计的工具理性就是管理主体客体化的价值体现,它通过管理会计工具的有效性与针对性作用于客体,使工具理性与价值理性相互融合并形成合力。从制度经济学角度来考察管理会计的价值理性,其“价值”具有两层含义:一是价值判断(value judgment),即对管理会计工具的运行从规范或标准上进行判断与选择;二是“价值取向”(valuation),即应用所选定的规范或标准来确定应用管理会计工具的行为或客观状况是否是理想的,即是否符合价值理性的要求(冯巧根,2006)。

四、美日管理会计工具理性的特征

一般认为,美国的管理会计理性偏向于工具理性,重视管理会计工具在企业管理控制中的重要性,并注重这些工具在某一时期、一定阶段的适用性。理性原则要求管理会计工具为企业的需求和目标服务,而非一味地追求价值,尤其不能以此作为价值追求的终极目标。工具理性导向下的美国企业的管理会计,其组织手段以科层控制为主,依赖的是企业内部详细的规则体系,以刚性的制度来规范员工的行为,其优势在于便于员工操作。然而,这种严密的制度、规则和流程也会限制员工的自主性,容易演化为官僚主义和面对新情况时的无所适从。譬如,容易导致人性假设的简单化(理性经济人假设),认为人的行为能够清晰地预见,利用正式的激励和约束制度完全能够规范行为等。为了纠正这些问题,美国管理会计重视制度约束,这些管理方式已经成为美国管理会计工具理性的主导形式。

由于人文因素等环境不同,各国在理性管理方面是有差异的。例如,日本企业的管理过程可能情感成分少一些,但是日本的管理制度体系中针对情感成分的内容则相对多一些;而欧美的企业管理,其情感成分一般均较少(Berry,1997)。在日本,注重人们情感和各種社会需要的措施被大量应用于企业管理,非理性因素在管理和企业实践中发挥着重要的作用。但是,我们不能就此认为日本的企业管埋就是非理性管理。注重雇员情感等非理性因素只是管理的一种方式,并不是管理活动的全部,且这种方式是在理性管理的框架内发挥作用的,是被管理者自觉运用的,其目的无非是想通过这种虚拟的血缘社会达到团结人心、凝聚人心的作用,以最大限度地挖掘雇员的潜力,赢得市场竞争优势,实现企业的价值增值目标。把情感管理当作非理性管理,实际上产生于把理性等同于科学特别是自然科学的功利理性主义的错误认识,而这正是西方社会特别是西方管理界力求反思和超越的。管理会计工具应用的目的是要充分释放组织成员的潜能,最大限度地调动组织成员的积极性,与这种状态相对应的是客观的理性。管理会计工具的开发与应用,需要谋求理性因素与非理性因素的平衡,使工具理性与价值理性得到统一。

第二节 管理会计工具的功能特征

管理会计是动态发展的,不同时期、特定阶段的情境特征对管理会计功能的要求是不尽相同的,管理会计工具具有权变性,只有持续、灵活地调整、变革管理会计工具才能满足管理会计功能特征的内在需求。

一、管理会计工具与管理会计功能

管理会计工具是实现管理会计功能的重要载体。随着中国经济的崛起,国外先进的管理会计工具正在不断为中国企业所接受,中国企业的管理会计实践水平正在不断提升。传统的管理会计功能主要有预测功能、决策功能、控制功能、成本管理功能和激励功能等,为了实现上述功能,以作业成本管理、平衡计分卡和经济增加值为代表的管理会计工具被广泛应用于我国企业。然而,由于人们对管理会计工具的认识不足,对各种工具的作用区域与实施效果的理解存在偏差,使管理会计工具在促进管理会计功能作用的发挥上产生了一定阻碍效应。例如,片面强调某一工具的系统性与整体性,而对工具之间的协同性与整合性认识不足,放大了工具应用的局限性;同时,认为工具多多益善,没能从逻辑上解决工具的兼容性问题,造成资源浪费,甚至管理混乱;此外,热衷于追求管理会计工具的更新,而不考虑组织管理文化的延续性和管理会计工具运用效果的权变性,不断支付昂贵的系统转换成本(王斌、高晨,2004)。

从管理会计的目标导向看,管理会计工具要能够为实现企业价值增值,提升企业市场价值(股票价值)服务,具体的功能作用有:①帮助管理者实施明智的决策,譬如选择有利于增加公司价值的决策方案等;②通过合理配置企业资源,如现金流量等创造企业价值;③通过强化全面预算管理,实现企业经营效益的最大化;④通过合理安排组织结构,在机构设置、不确定性应对、资本结构安排上实现企业管理的高效化;⑤充分发挥价值链管理的积极作用,努力实现实体价值流与虚拟价值流的匹配;⑥优化经营决策,加强应收账款、存货等流动资产的管理,促进企业资源效率的最优化;⑦增强资本经营的决策功能,实现企业商品经营与资本经营的有机统一;⑧强化管理会计的价值观理念,积极防范公司运作中的各种风险;等等。因此,必须增强管理会计的工具理性,深入理解各种管理会计工具的特征,充分体现管理会计控制系统与信息支持系统的内在要求;同时,结合企业自身的规模、管理水平和企业文化等内在特性,增强管理会计工具的价值理性,提升管理会计的成本效用函数,进而实现管理会计工具使用的最大效果和获得企业的最佳效益。

二、对管理会计功能的不同认识

当前,学术界对管理会计功能作用的认识存在一些不同的观点,概括而言,主要有:

(1) 悲观派。汪一凡(2014)认为,管理会计过于强调非财务数据的运用,但是,一旦脱离最具综合性、最有高度的财务数据,纠缠于库存数量、员工技术等杂项细节,进入“就事论事”的工作状况,便地位低下,也体现不了自身优势。管理会计的各种报表和数学模型都有意无意地避而不谈数据来源,从而缺乏实用价值。涂必玉(2014)认为,CPA 考试

的《财务管理》教材已经将管理会计的内容都覆盖了。美国会计学家奎因斯坦的《管理的会计：财务管理入门》、布利斯的《通过会计进行管理》等早期管理会计经典在命名上也存在混淆的现象,实质上两者只不过是一种“异名同构”现象。

(2) 批评派。李心合(2012)认为,管理会计是基于市场、技术、运营、组织等因素而实施的创新与发展,迄今的管理会计变革内容对环境的分析与考量不够完整,尤其是针对制造环境下的商品经营与资本经营没有加以协调,管理会计只是商品经营的管理会计,必须将“为资本经营的决策和控制服务的管理会计”充实到管理会计体系中去,扩充管理会计的内容,使之成为既能服务于商品经营又能服务于资本经营的管理会计。针对财务会计存在的“失真、混淆、形式化、负相关”问题,他认为应当在管理会计与财务会计的关系上坚持“内外兼顾论”与“关联机制论”等学术思想。

(3) 墙角派。张新民、祝继高(2015)认为,学术界所讨论的长期投资决策等有关管理会计与财务管理学科中均涉及的内容,不仅仅是重叠的问题,而是应该有显著的区别。“从科学地建立一个学科的角度来说,管理会计不能为了自己学科完备性而肆意‘挖别的学科的墙角’来‘充实’自己的学科,而应该在内容上拿出自己的东西充实到自己的学科中去。”

管理会计存在不同观点的争鸣是对管理会计发展的鞭策与推动,罗列上述不同观点也不是刻意“戴帽子”,而是要将他们的观点罗列出来,进行讨论与辨别。不可否认,近年来管理会计又一次面临相关性消失的风险,尤其是在经济新常态、“互联网+”和“中国制造 2025”的新环境下,管理会计工具的创新与开发速度显然没有跟上实践的步伐。必须增强管理会计的工具理性思维,正确看待管理会计工具在实践中的效应与效果。尤其要对各种不同工具之间的长短、优劣有一个客观的评判,强化管理会计工具的价值理性,以便企业根据自身发展的需要和资源优势理性地选择管理会计工具。任何创新的工具和方法,不管它有多少超越其他工具的优点与功能,最终都不可能成为放之四海而皆准的万能工具,它只能和其他各种有效工具融合在一起,共同为组织的管理目标服务。正如 Kaplan(2006)所言:“管理会计研究与教学要想有所建树,其研究成果必须在现行的组织系统中得到广泛应用,或者至少部分研究成果能够在管理实践中得到成功应用,这样才能使管理会计学科具备一定的竞争力,获得应有的地位。”

三、管理会计工具的功能相关性

以约翰逊与卡普兰教授出版的《相关性消失了——管理会计的兴衰》(1987年)一书为代表,可以将 20 世纪 90 年代作为传统管理会计工具与创新管理会计工具的分界线。在管理会计工具箱中,传统的价值工程、本量利分析、经营杠杆和敏感性分析等管理会计工具,虽经历了很长的年份,但其在实践中的作用仍然巨大,可以说历久弥新。创新的管理会计工具,如全面预算管理、作业成本法、经济增加值和平衡计分卡等也已经历了高潮和低谷,并进入理性运行的阶段。研究管理会计的工具理性,就是要促进管理会计功能作用的进一步发挥,提高管理会计工具的功能相关性。这种体现管理会计功能价值观的工具理性,可以从以下几个方面加以体现:

一是管理会计工具的环境适用性。环境因素作为企业外部性因素对管理会计工具理

性的影响较大,如环境成本管理工具会受到国家政策,如大气治理、污水防治等政策的影响。强化管理会计的工具理性可以引导环境成本管理工具等进行转换与变迁管理,例如,物料流量成本管理就是适应环境需要针对物流、能量流等进行创新的管理会计工具。

二是管理会计工具与其他工具的匹配性和有效性。管理会计工具,尤其是激励机制方面的工具,需要与人力资源政策,以及管理学与经济学等方面的工具创新相配合,如期权激励工具的应用等。管理会计工具在与其他工具衔接时还要考虑实施的有效性,因为管理会计是最基层的实践环节。所以,管理会计工具研究强调实地研究等就是基于这一方面考虑的。

三是管理会计工具的独特性。例如,管理会计与财务管理都强调时间价值与风险价值,但两者侧重点是明显区别的。管理会计针对这两种价值观的认知具有更强的战略导向性,即强调化战略(理念等)为行动,始终围绕“顾客价值创造”这一核心实施管理与控制。权变的价值观就是要求管理会计具有战略意识,体现动态、发展及可持续的价值增值需求。管理会计的价值增值具有层次性,至少可以分战略层面、管理层面和基础层面。比较财务管理相关的几个常用工具方面,管理会计均具有自身的特点。如预算管理方面,管理会计强调“责任会计与预算管理的结合”,包括设置责任中心、编制责任预算、实施责任监控、进行业绩考评等,管理会计中的预算管理是“财务预算+责任预算”,它为全面预算管理(包括业务预算、财务预算与专项预算等)的形成与发展起着重要的促进作用(Covaleski,2003)。详见图 3-1 所示。

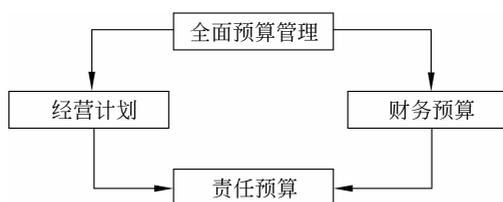


图 3-1 预算管理工具的基本框架

在财务杠杆与销售杠杆方面,管理会计采用负债杠杆、经营杠杆的称谓。财务管理中的“财务杠杆”,主要强调负债的节税作用,即:“负债的利息可以抵扣应税所得利润额”,适度负债对企业是有利的。这种“负债”的节税作用公式表示为“节税额=利息×所得税”。管理会计则将其称为“负债杠杆”,除了传承“财务杠杆”作用外,还要强调“经营质量”,如销售质量、利润质量等。比如,销售利润率=安全边际率×边际贡献率。同时,管理会计中的“经营杠杆”,在财务管理中称其为“销售杠杆”,强调“利润增长率大于销售增长率”的特征,其计算公式是“销售杠杆系数=利润变动率/销售变动率”。管理会计在传承这一杠杆原理的基础上,还要强调生产效率提升带来的“马太效应”。即在有关因素不变的情况下,只要存在固定成本,利润的变动幅度将大于销售量的变动幅度,这一规律称为经营杠杆。对经营杠杆进行计量最常用的指标是经营杠杆系数,其计算公式是“经营杠杆系数=基期边际贡献总额/基期利润”,等等。以上这些均表明,管理会计工具在企业管理的具体实践中是具有自身特定的理性思维和方式表达的。

第三节 管理会计工具的结构特征

管理会计的创新驱动就是要对现有的管理会计工具进行整合与创新,同时加强对中国情境特征下的管理会计工具进行开发与挖掘。

一、明确工具的需求属性

一是需求的主体。管理会计工具主要以满足企业管理当局(微观层面组织)的需求为主,但我国的国有企业在国计民生中占据重要地位,作为管理它们的上级部门的国有资产管理当局也需要对管理会计工具有特殊的需求。因此,中国管理会计工具的结构特征在所有制方面有明显的差异性。二是需求的信息状况。管理会计工具要尽量采用货币化计量的手段,同时也允许非计量的相关手段等加以辅助。三是需求的操作性要求。管理会计工具必须用一套标准化的模式(如计算公式或结构体系等)加以表达,要便于其在管理会计信息支持系统下发挥积极的作用,提高管理控制的最大效应。四是需求的多层次性需要。管理会计工具具有结构层次性特征,能够适应管理会计控制系统的需要满足不同层面的管理需求。譬如,可以根据管理者决策的需求,如对成本习性、决策替代方案比较、资源投入产出分析、责任中心绩效评价等的需求进行工具的扩展与应用;同时,满足宏观方面对资源消耗、环境成本核算等方面的需要进行工具的开发与创新等(王立彦, 2015)。

二、强调多学科融合特征

从管理会计工具的结构特性上考察,主要分成本与收益导向两大模式。从收益导向模式看,管理会计的收益观更偏向于管理学、经济学中所强调的收益理念。通常企业的收益观有四种表达方式:第一种是会计利润,其计算公式是“利润=收入-成本”,它主要体现在财务会计学的知识体系中;第二种是财务利润,其计算公式是“利润=现金流入-现金流出”,它主要反映在财务管理的学科范畴中;第三种是管理利润,其计算公式是“利润(边际贡献)=收入-变动成本”,这是管理会计独特的知识体系,常常被管理学科所应用;第四种是经济利润,其计算公式是“利润(全面收益)=经营利润+资产增值”,这是经济学思想在会计领域的渗透。会计利润与财务利润在实践中已经得到广泛应用,而管理利润与经济利润则是近年来得到推广并进入到管理会计工具箱的,如经济利润的代表性工具EVA(经济增加值)自2010年起在央企全面推行。此外,成本导向模式中的目标成本管理、作业成本管理、物料流量成本管理、资源消耗成本管理等也表现出管理会计工具的结构特征。为了提高管理会计工具的科学性与有效性,管理会计工具的开发或挖掘需要加强相邻学科,以及在学科与学科之间增进沟通与交流。随着企业集群、物流产业,以及环保产业的发展,财务会计对供应链会计、碳会计等提出了进一步控制与监督的需求,进而为管理会计工具的创新提供了新的构想与理念。企业实践中开展的轻资产经营、虚拟经营、资本经营、环境经营等,均对管理会计工具的开发与创新提供着新的动力和进一步扩展的源泉。

三、注重工具的整合效应

随着管理会计工具的持续导入与不断创新,加强对管理会计工具的整合十分必要。在我国企业的情境特征下,管理会计工具整合的重点是理顺工具间的逻辑关系。一方面,强调企业应用管理会计工具的互补性与整合效应;另一方面,实现政府导向与市场自发行在管理会计工具理性中的统一。要结合企业情境特征对管理会计工具进行“个性化”改造,体现管理会计工具的“本土化”理性需求。从情境出发,开发与企业管理具有高度相关的管理会计工具,对指导特定情境中的管理会计实践具有积极的意义(Tsui, 2009; Whetten, 2009)。在具体的整合过程中,管理会计的工具理性体现在两个方面:一是管理层面,如战略管理的绩效工具、获利工具、报告工具,预算与控制工具,成本管理工具,以及日常管理的资金分析工具、信息管理工具等;二是方法层面,如情境嵌入的工具整合,情境依赖的工具整合等。具体的整合对策(冯巧根, 2014):一是相关工具间的整合。它所展现的是一种适用于任何企业的共用的管理会计工具,它是与企业组织情境无关的方法体系。二是某种工具内部的整合。通过借鉴、学习、消化与吸收,将国外先进的管理会计工具嵌入企业实践,或改造已有的管理会计工具,以提高管理会计的效率与效果,这是一种情境相关的工具整合,它强调情境嵌入。三是以创新为导向的整合。通过对典型企业的案例研究,尊重和保护企业管理会计应用的自发性、原创性,并据此进行经验总结与提炼。这也是一种与情境相关的工具整合,它强调情境依赖。

四、强化经营模式的关联性

这些年来,上汽集团、海尔等公司推行的“小利润中心”经营模式就很好地体现了中国情境下管理会计工具理性的特征映射。管理会计工具的开发与控制、创新与发展只是企业管理中的一种手段,而经营模式创新则是企业管理的最高形态,它体现了“天时、地利、人和”的客观属性。管理会计工具与经营模式之间具有紧密的相关性,经营模式指明工具开发的方向,要求实现企业价值的最大化,而管理会计工具则提供具体的手段或方法,并据此充分发挥出管理会计“两大系统”的功能作用。在互联网经济条件下,管理会计工具要为企业经营模式转型提供服务。即,管理会计工具的开发既要考虑“互联网+”条件下的“零距离、分布式、去中心”等特征,还需要在工具设计中嵌入合理的管理会计环保价值观,体现管理会计的价值理性。当前,积极开发与环境经营相关的管理会计工具是管理会计工具理性与价值理性的共同需要。一方面,要加强对现行的环境成本管理工具的完善与发展,如围绕环境成本管理开发物料流量成本管理、环境资源效率成本管理等;另一方面,适应“中国制造 2025”规划的要求,提高管理会计工具智能化水平,使管理会计工具能够在各种不同的经营模式之间进行转化、整合与创新,在充分体现管理会计工具理性的同时,实现企业文化的价值理性需求。

五、谋求组织关系的共生性

“共生”一词起源于生物学领域,通常描述为多主体之间相互关联、有机统一的动态过程。管理会计工具理性中的组织关系共生性,就是要将生态学的思想与方法在管理会计

领域中得到渗透,使管理会计的组织关系更加全面与完整。换言之,随着组织关系的不断拓展,传统的单一企业正在向多企业集聚的方向发展,各种类型的组织间管理会计,如供应链管理会计、企业群管理会计等得到了迅速发展。管理会计工具必须与之相适应,在工具理性层面上构建一种共生系统模式。一方面,借助于组织关系的工具理性,体现各企业主体在内部单元之间以及相互协作间的信息交流与物质交换,反映共生单元主体与外部环境的关联性。亦即在实际的经济、文化、社会环境中,单个企业的壮大与发展需要与共生的管理会计工具相互协调与配合。另一方面,组织变迁促进了社会经济的发展,但是由于管理会计制度存在剩余空间,人们利用各种不确定性因素,如信息不对称等放大这种剩余空间对自身的效用,出现了管理会计工具应用中的“道德风险”和“逆向选择”等问题。增强管理会计工具理性的意识,减少管理会计制度变迁过程中存在的风险,客观上就要求管理会计工具能够为管理会计功能的扩展,如增强激励与约束功能等以维护企业经济发展的公平、公正等服务。管理会计工具理性要适应企业群集聚发展的具体情境,制定符合自身发展的管理会计工具开发与应用的目标,促使共生模式与共生环境的同向作用更具稳定性,进而有助于管理会计理论与方法体系的完善与发展,同时也会对组织间管理起到正向的引导作用。

第四节 管理会计工具的形成规律

从管理会计工具理性的视角观察,管理会计工具有两个发展路径:一是理论视角,即从概念到工具;二是制度视角,即从案例到工具。管理会计工具的形成规律是在工具理性的基础上嵌入价值理性而完善与发展的。

一、管理会计概念与工具

管理会计概念是管理会计创新的基础。因为有了管理会计概念的创新,如成本性态分类,才有了变动成本法与完全成本法的结构特性,从而提高了管理会计决策的效度和信度。正是因为有了变动成本法,才有“边际贡献”等管理会计概念,也由此形成了“本量利分析”的管理会计工具。正确认识管理会计概念,合理使用管理会计工具,这是管理会计工作者成功的关键。

工具是达到目的的手段,是使用者的管理方法。管理会计工具是企业管理当局为实现企业管理的目标而采取的手段与方式,是管理会计方法的具体体现,这种工具可以是某一种方法,也可以是若干种方法的组合,或者是对不同方法的整合。不是所有管理会计的概念都能成为管理工具,管理会计概念只有转化为可预测或决策的模型,并能客观地进行量化操作时,才能成为管理会计工具。管理会计工具的形成有两个渠道,一个是学科分类中的“隐性创新”,是一种概念扩展的路径;一个是实践中经验总结的“显性提炼”,实践表现是通过管理会计案例研究为主导进行提炼、加工再进一步制度化规范的过程,是一种制度建设的路径。通过将成本概念扩展为生产成本与协调成本,以及外部生产成本与交易成本,可以形成新的管理会计概念,如产品的“自制”与“外包”这两个概念,从而对管理会计中的经营决策提供了新的理论内涵和方法工具。比如,对“环境成本”进行概念扩展,则

基于环境保护成本视角可以形成“环境成本管理”，而基于物料与能源成本视角则可以形成“物料流量成本管理”等。再比如，将成本从“组织内成本”发展为“组织间成本”，则供应链成本与企业群成本等概念就会应运而生(冯圆,2014)。

由于管理会计是边缘性学科,其依据的理论较多,所以在概念转化为工具时,需要明确界定“概念”的内涵与外延,以便管理会计工具更具延展性,提高管理会计应用的有效性与普及性。具体表现为:一是管理会计概念的量化与可测性存在一定的难度,管理会计工具也并非全来源于概念,理念的认识偏差对概念产品等的形成会产生一定的影响;二是管理会计情境特征的复杂性与多变性使得对制度建设的有效性和普及性产生质疑。比如,环境会计制度存在真空现象,如何通过管理会计变迁管理实现制度创新,减少或消除损害公共环境的“边缘地带”值得深入研究。

概念扩展路径中的概念体系主要包括:①核心概念。由成本性态形成固定成本与变动成本的管理会计工具。②应用性概念。由成本性态理论,扩展形成诸如本量利分析、标准成本、预算管理、责任会计等管理会计工具。③发展性概念。即通过管理会计构想与理念的设计,形成诸如作业成本管理、战略管理会计、环境管理会计等管理会计工具。④研究性概念。借助于管理会计理论发散性思维,探讨诸如管理会计的射程、边界,功能扩展、全球化视角、权变性视角,构建新坐标等基本理念,并由此开发与形成相关的管理会计工具。根据上述概念框架,可以形成如下一个理论模式,详见图 3-2。

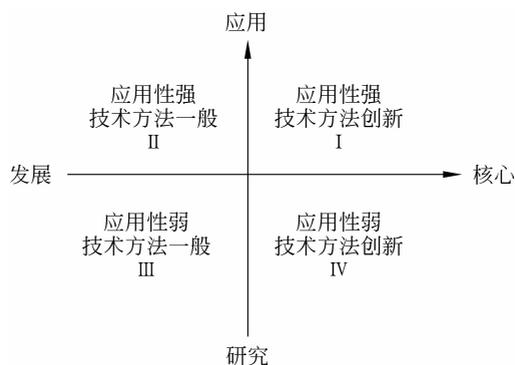


图 3-2 基于概念扩展路径的工具形成规律

根据图 3-2 的四个象限,管理会计工具在开发与挖掘,以及创新与发展过程中就有了一个大致的目标,它既符合了工具理性的内在要求,也能够满足价值理性的客观需求。

二、管理会计案例与工具

这是一种基于案例提炼的路径。管理会计工具可以从各种不同视角加以归集与整理。田高良等(2015)对神华集团进行了案例研究,他们围绕该集团的清单管理,系统地总结、提炼了神化集团使用的管理会计“工具箱”,涉及的工具有 20 项之多,具体包括:丰田生产系统(TPS)、适时采购(JIT)、全面质量控制(TQC)、精益化生产、阿米巴经营、丰田 3D 架构、价值链分析、平衡计分卡、战略地图、经济增加值、业绩评价系统、本量利分析、作业成本法、目标成本法、生命周期成本、持续改进成本、环境会计、标准成本法、经营预算、