

中国管理会计发展 应更具“中国味”

■ 王爱国

管理会计作为一种满足企业管理信息需要的对内会计，不同于满足资本市场、税务和审计等外部信息需要的财务会计，其根本目的在于通过为企业决策提供成本等信息支持而实现企业价值的增加。这就决定了管理会计的发展始终依赖于企业内部管理之需要，进而依赖于企业组织的市场性、科学性和有效性。

中国经过三十多年的改革开放，市场观念、市场法则和市场基因早已深入人心。企业那种通过价格双轨、经营转制、制度寻租等非市场化渠道实现“一夜暴富”或价值几何式增长的时代已经一去不复返了，那种“皇帝的女儿不愁嫁”、“酒香不怕巷子深”、“加班加点大干快上”，向生产、向产量要效益的年代再也不会出现了。取而代之的是，一个遵循市场规律、注重成本收益、追求效率效益、体现规矩秩序的新体制的形成，一个“顾客就是上帝”、“适时制造或柔性生产”、“精益化或精细化管理”，向经营、向管理要效益的新时期的到来。一个不再过度地依赖于劳动、资本、竞争、价格等传统的“硬”资源而是更多地依靠于智力、组织、合作、信息等“软”资源的新纪元已经开始。

企业管理须臾离不开管理会计。无论是面向决策、面向控制、面向业绩评价，还是面向战略、面向成本效益权衡、面向市场行为，管理会计与企业管理自始至终都是形影相随、紧密相联和首尾一统的。企业管理越科学，管理会计越重要。科学管理需要管理会计，管理会计也依赖科学管理。历史上管理会计的每一次大发展，无不是对企业管理科学化的一次新的会计聚焦。“二战”以前的标准成本、成本预算是企业以生产效率和生产成本为重点的生产管理思想在管理会计中的应用；20世纪80年代以前的全面预算、资本预算和定价策略是企业以营销体系和竞争策略为侧重的市场营销理论在管理会计中的发展；时至今日的作业成本、质量成本、经济增加值和平衡计分卡则是企业以战略为导向的管理理念在管理会计中的新体现。可以这样说，只要企业管理有新的理论突破、实践探索和方法创新，管理会计在理论与方法上就一定有新响应和新应对。因为，管理会计是为“管理”而存在和发展的会计，诞生于斯、成长于斯、服务于斯。

管理会计是“舶来品”，但是自新中国成立以来，我们是有管理会计的，更确切地说，是有符合管理会计要义或者

蕴含管理会计思想的具体做法的。

改革开放以前，我们有适应计划经济体制要求的“三级”（厂部、车间、班组）核算、工商业经济活动分析、资金或成本归口分级管理、定额成本制度、内部价格与内部结算；改革开放以后，我们有适应国民经济转型要求的内部银行、利润留成、盈亏包干、承包责任制、责任会计以及在股份制改造和现代企业制度试点过程中所形成的邯钢“模拟市场，成本否决”、亚星“购销比价”、海尔“日事日毕，日清日高”等成功做法。但是，我们又不得不承认，进入新世纪以来，管理会计研究越来越成为一种纯粹的学术活动，学院味愈加浓厚，“泥土味”愈加淡薄。对发端于西方国家的全面质量管理、作业成本法、平衡计分卡、经济增加值和权变管理等先进的管理会计理论与方法尽管也介绍到了中国，但是结合中国企业管理实践成功实现“本土化”、“中国化”的案例还较为罕见，大多还是学术界的一种“自弹自唱”、“自娱自乐”。倒是涉及绩效激励的话题，很是刺激企业管理当局的兴奋神经，不仅全盘照搬，而且还花样翻新，甚至出现了不顾条件、不讲制衡、忽视效益、极度泛化的倾向。

激励是必要的，“要马儿跑得快，又要马儿不吃草，世界上哪有这样的道理”

(毛泽东语)。年薪制也好,股票期权也罢,激励手段本身并没有问题,问题出在“责权利”的割裂上,出在只讲利益、少讲或不讲“责任”上。激励是有条件的,这个条件就是责任。没有责任约束的权力是疯狂的权力,往往会造就一批“三拍式”(遇到项目拍脑袋、进行决策拍胸脯、出现问题拍屁股)的疯子,全凭心情、兴致和态度,“跟着感觉走”,随性得很。责、权、利这三者是一个有机的整体,不能走极端,否则就会无效率、无效益,有的只是矛盾、冲突和败局。

管理会计有着很强的实践性,需要理论联系实际,需要走出“书斋”,到基层去、到企业去、到火热的管理活动中去。为了避免管理会计的“淮南为橘,淮北为枳”,在知识传承时,我们要尽量保持“原汁原味”,使受教育者知道它的原本模样;在知识运用时,我们要使其落地生根、创新发展,满身都散发着“中国味”。要知道,左一个理论,右一个观念,前一个模型,后一个实验,夸夸其谈,是不可能满足新形势下的中国企业管理对管理会计的迫切需求的。

三

管理会计是交叉性很强的一门学科,应该充分借鉴其他学科的先进理念和科学方法,尤其要在管理学、经济学、心理学、行为学和社会学等基础性学科上下功夫。历史地看,如果没有对企业管理理论的借鉴、强调企业理论应该与企业组织内部的管理控制相联系,就不可能提出会计应当为管理提供决策支持而不是仅仅提供数据的观点,成本会计也就不可能面向决策、转向管理会计;如果没有对行为学理论的借鉴,强调人的反应和动机是控制成本的首要考虑因素,就不可能提出以人为中心的管理控制系统,管理会计的聚焦点也就不可能从簿记转向活灵活现的人;如果没有对经济学、心理学和社会学等相关学科的借鉴,就不可能出现用于决策、业绩评

价以及规划与控制等更为完善的管理会计方法。今后,全面质量、竞争合作、战略管理、组织变革(扁平化、虚拟化、外包化、联盟化)、顾客价值、流程再造、适时生产、无店营销和低碳经济等理论与方法的创新,也一定会对管理会计产生持续而深远的影响。

管理会计研究需要百家争鸣,需要形成几个特色鲜明的学术流派。做学问需要一种结构上的保证,这种保证就是不同学派的存在及其之间的竞争。学术之盛需要学派之争,千人之诺诺,不如一士之谔谔。学术问题上的争鸣是发展理论、探究真理的必然途径。没有学派之争,就不可能发现和克服自身的不足,就不可能激发学术思想、活跃学术气氛,就不可能明辨是非、逼近真理,也就更不可能育成和造就学术大师。当下,我国管理会计领域鲜见有影响的“人物”,很明显与学术争鸣不够有关。

“两刃相割,利钝乃知,两论相订,是非乃见”(王充语);“笔墨官司,有比无好”,“争论繁兴,甚盛事也”(毛泽东语);“为学术,凡有理,要争鸣”(周谷城语)。这些都是真知灼见。扪心自问,如果没有上世纪八十年代关于会计本质的争鸣,哪来“信息系统论”和“管理活动论”;如果没有“实践是检验真理唯一标准”的讨论,哪来“思想解放”和“改革开放”;如果没有姓“资”和姓“社”的质疑,又何谈社会主义市场经济体制的建立和形成。管理会计研究需要这种争鸣的精神,需要“与某某的商榷”和“与某某商榷的再商榷”。在学术争鸣问题上,要有修养,要有容人之雅量、容事之气度,真心实意地欢迎同仁的批评,甚至是“质疑”和“责难”。对于不同的学术声音,要欣欣然,而不是愤愤然,更不是咬牙切齿。这是一个基本的学术态度。

当然,争鸣要讲究方式和方法。要鸣则应旗帜鲜明,不能羞羞答答、拐弯抹角、云山雾罩、不知所指;要坚持真理,怀疑“权威”,不能唯唯诺诺、你好

我好、阿谀奉承、拍马溜须;要胸襟坦荡,海纳百川,不能吾道独尊、霸气成性、顺我者昌、逆我者亡;要正襟危坐,慢条斯理,不能强词夺理、剑拔弩张、泼妇站街、指桑骂槐。

管理会计研究需要实事求是,不能犯“教条主义”的错误。“模仿式”、“跟踪式”、“改进式”研究是必要的,对新兴市场经济国家来说,“拿来主义”不见得有多大的害处,关键是拿来的是先进的还是落后的,是科学的还是谬误的,是符合中国实际的还是缺乏中国适应性的。要去伪存真,消化吸收,转换创新。要连实践,接地气。

笔者是反对一味地拒绝管理会计的概念性或规范性研究的。积极开展案例分析、实验被试、实地调研、问卷调查、模型分析和以数据库为基础的实证研究是非常必要的。但是,不能走极端,不能用前者否定后者或后者取代前者,不能厚此薄彼、有所偏废。笔者始终坚信,没有思想或理论指导的管理会计研究的所谓“实证”是站不住脚的,因为它患了“软骨病”,缺乏逻辑推演和“应然”分析;没有实例或数据支撑的管理会计研究的所谓“规范”是空洞乏味的,因为它患了“富贵病”,缺乏证实证伪和“实然”分析。只有两者的有机结合,才是研究管理会计的可行之道,也是推动管理会计大繁荣的必由之路。

四

管理会计实践要与中华民族的伟大复兴结合起来,要与不断深化的经济体制改革和现代企业制度完善结合起来,要把那些“洋味十足”的管理会计方法或技巧与“中国式”企业管理结合起来。唯有如此,中国管理会计方能“顶天”、“立地”。

中国是世界上最大的发展中国家,在市场经济面前,我们是“小学生”。在西方国家一些看似老旧的管理会计方法,在我们国家可能更具有针对性和适

用性,有时反而比那些听起来“时髦”的理念和方法更为奏效。我们要想尽办法使那些洋办法在中国大地生根发芽,焕发出新的青春。比如,上个世纪初盛行于西方的标准成本制度,今天看来依然是解决我国企业内部成本控制的一剂良药;再如,一百多年前发端于美国的全面预算,今天看来我们依然没有很好地落实到企业行为的全方位、全过程、全员工;又如,上个世纪六十年代广泛应用于日本企业的成本企划,今天看来依然可以有助于解决我国企业所面临的成本骤升问题。

当前,我国管理会计工作应该集中在战略、投资、成本、市场营销和业绩考评等几个重点领域。提高战略分析、定位和实施的科学性始终是我国企业尤其是国有企业的短板,战略管理不仅仅是企业“一把手”的事情,更需要企业“中层”的“三倍速”执行力,需要一线员工的“细节决定成败”。强化投资可行性分析的准确性始终是我国企业管理决策的难题,投资回收期、内含投资报酬率和

投资利润率等财务指标应该建立在市场调查与分析的基础上,应该反映投资项目的真实市场状况,应该是财务预测的一种科学的体现,而不是仅凭决策者的意志或偏好。节约和控制成本始终是我国企业提高效益、走内涵式发展的关键环节,哪些成本要控制、哪些成本要节约、哪些成本要杜绝,以及在企业发展或产品生命周期的不同阶段采用哪些成本管理策略,都是需要区别分析与对待的。在企业管理中我们往往忽视成本对提高产品质量和经济效益的积极意义,片面地强调节约、没有底线地向成本要效益。提升市场策划水平、维护市场品牌效应和创新产品营销渠道或模式始终是我国企业经营中的重中之重,市场营销不是一个概念,一个是宏观、全局层面的,一个是微观、具体层面的,两者不是一回事。客观公正地评价企业管理当局的业绩始终是我国企业和社会关注的焦点,怎样评价和考核,既不挫伤管理者的工作积极性,又不会造成利益分配的不公、不实和“社会焦虑”,既提高

企业管理效率,又维护社会公平正义,是目前我国企业甚至是整个社会所面临的重大经济、政治和社会课题。凡此种种,都离不开全面预算、全面质量管理、作业成本法或作业成本管理、平衡计分卡、经济增加值、以业绩为导向的薪酬体系和以战略为导向的成本管理等现代管理会计系统与方法的信息支持。

管理会计实践是管理会计理论与方法在中国的应用,因此,应该时刻考虑中国在政治、经济、社会、法律和文化等方面的历史局限性、路径锁定性和情势特殊性。我们不能否认,我们的经济是有别于西方国家经济的,我们有自己的国情、政情、民情、人情和商情,管理会计工作必须考虑这一中国特有的情势,要“懂中国国情,察中国政情,明中国民情,通中国人情,晓中国商情”,否则将会水土不服,一事无成,剩下的仅仅是纸上谈兵。我们不希望是这样的,也一定不会是这样的。■

(作者单位:山东财经大学会计学院)

责任编辑 周愈博

● 词条

利润质量

利润质量是指企业利润的形成过程以及利润结果的合规性、效益性及公允性。高质量的企业利润应当表现为资产运转状况良好,企业有良好的购买能力、偿债能力、交纳税金及支付股利的能力。高质量的企业利润能够为企业未来的发展奠定良好的资产基础。反之,低质量的企业利润则表现为资产运转不畅,企业支付能力、偿债能力减弱,甚至影响企业的生存能力。针对我国企业利润调节的现状,主要可采用以下四种评价方法:

1. 不良资产剔除法。所谓不良资产,是指待摊费用、待处理流动资产净损失、待处理固定资产净损失、开办费、递延资产等虚拟资产和高龄应收账款、存货跌价和积压损失、投资损失、固定资产损失等可能产生潜亏的资产项目。如果不良资产总额接近或超过净资产,或者不良资产的增加额(增加幅度)超过净利润的增加额(增加幅度),说明企业当期利润有水分。

2. 关联交易剔除法。即将来自关联企业的营业收入和利润剔除,分析企业的盈利能力在多大程度上依赖于关联企业。如果结果是主要依赖于关联企业,就应当特别关注关联交易的定价政策,分析企业是否为调节利润而以不等价交换的方式与关联方进行交易。

3. 异常利润剔除法。即将其他业务利润、投资收益、补贴收入、营业外收入从企业的利润总额中扣除,以分析企业利润来源的稳定性,应注意投资收益、营业外收入等偶然收入。

4. 现金流量分析法。即将经营活动产生的现金流量、投资活动产生的现金流量、现金净流量分别与主营业务利润、投资收益和净利润进行比较分析,以判断企业的利润质量。一般而言,没有现金净流量的利润是不可靠的。