



冯巧根

中国特色的管理会计以满足中国经济发展为先，这是正确的。然而，中国经济已经是全球经济的一个重要组成部分，因此，中国管理会计的创新与发展必须考虑国际化因素，即在构建中国特色的管理会计尤其是工具和方法体系时，必须体现市场导向。

## 关于推进中国特色 管理会计的思考

随着全球经济一体化和市场化的推进，中国独特的管理会计现象和问题已为世界各国所关注。如何在管理会计全球知识体系中发挥应有的作用、体现出中国特色，这将成为未来一个时期的重要任务。实践表明，中国特色的管理会计既体现了政府导向的特殊性，也展示了市场化条件下经济新常态所具有的包容、持续、健康发展的内在规律。

### 一、强化管理会计的中国特色：经济新常态的内在要求

1. 经济增长的速度变化可能对管理会计的影响。经济新常态最直接的体现就是中国经济的增长速度放缓。从管理会计角度讲，企业管理的重点将由过去的销售管理向成本控制转变，提高企业各项资源的利用效率将成为一种“常态”。全面预算管理、精益成本管理、目标成本管理等管理会计工具将发挥更积极的作用。中国作为一个制造业大国，许多企业正在步入成熟期，管理会计的战略选择正在由成长期关注市场和销售份额转移到关注盈利能力和利润空间方面。对于企业而言，现阶段的管理重点应放在存货占用成本和产品耗材成本等的控制与规划方面。这一时期，管理会计控制的主要内容有：节能降耗、压缩成本，提高资产使用效率和效果等。这种与生命周期相关的管理会计研究成果具有中国的情境特征，将其认真总结、提炼并形成基本的范式，应当会对全球管理会计知识体系做出一定贡献。

2. 经济结构调整与创新驱动对管理会计的影响。以“大众创业、万众创新”和“互联网+”为代表的新经济环境，使管理会计创新与互联网经济紧密融合。互联网经济的创新本质有三点：第一是互联；第二是互相；第三是互动。“互联”就是通过信息把企业物理系统的生产部分地转移到网络，进而形成一个整体。在整个经营系统中，物理部分都是生产，但是互联网能与之合并为整体，它是三个零，空间占据是零、时间消耗为零、信息交换零成本。“互相”就是将信息放在一个公共的平台上，做到信息透明和公开，进而产生多元的传递与往来。“互动”就是通过相互交流与沟通，增进来往，并据此产生社会价值，为企业创造经济价值。互联网经济给管理会计带来了深刻的变化：一是从强调预测、决策转向权变性的价值管理，促进管理会计组织结构转型；二是从指挥控制员工转变成为鼓励员工自主创造；三是从参与战略执行转变为事业合作伙伴，融入供应链发展新战略，构建经营活动的新机制。

经济结构的优化升级使管理会计创新成为组织观念中的“新常态”，管理会计工作内容表现为三大转变：高价值转变、大服务转变和物联网转变。高价值转变即从低水平的规模经营机制转向高水平的价值创造机制，提高产能的附加值率。具体有三条路径：一是独深；二是独特；三是独高。“独深”就是要精益求精，努力将每一件事做深做好，即积极推广精益管理理念与方法等；

“独特”就是要具备独一无二的特性，要努力形成自身的竞争优势及核心竞争力；“独高”就是要努力向产业高端转型，以创造更大的价值。这里的产业转型除了发展高新技术产业外，还要注重传统产业的高端领域，以及与互联经济的嫁接（主动拥抱互联网）。大服务转变中的大服务经济是服务于一、二、三产业的完整大产业。物联网也要转变。企业的网络空间非常大，各种资源都可以容纳，其中最大的资源就是网民。互联网经济的发展一般分为两波：一是以电子商务为代表的企业崛起，如阿里巴巴；二是以物流与互联网结合为代表的互补资产型企业的发展机会。中国特色的管理会计就是要在经济新常态下开发与创新高水平本土化的管理会计工具和具体方法，并在此基础上形成理论体系。

## 二、把握中国特色的管理会计：从管理会计形成规律入手

管理会计的创新发展主要受三个因素的影响：一是组织及其制度建设；二是技术及其需求状况；三是文化及其行为特征。由于中国的市场化进程起步较晚，我认为，把握中国特色的管理会计，重点应放在第三个方面。即如何在文化及其行为特征上体现管理会计的本土化情境。

首先，管理会计理论和方法体系是由中国管理会计理论与实务工作者率先创立的，主要体现为原创性的管理会计工具；其次，这种工具或方法体系不仅在国内流行，还能够应用于世界各国，并为全球管理会计理论与方法体系作出贡献。有人认为，中国特色的管理会计可能体现在政府会计与行政事业会计方面，我认为这种观点是不全面的。因为这种公共领域的管理会计特色可能情境性过强（如政治体制的差异），普及与推广价值不大。也有人认为，中国特色的管理会计可能主要体现在国有企业中。

我认为这种观点也不太正确。中国特色的管理会计应该与世界各国的管理会计一样，是以市场为第一性的（当然不排除各国的专用性特征）。

中国特色的管理会计以满足中国经济发展为先，这是正确的。然而，中国经济已经是全球经济的一个重要组成部分，因此，中国管理会计的创新与发展必须考虑国际化因素，即在构建中国特色的管理会计尤其是工具和方法体系时，必须体现市场导向。中国特色的管理会计理论与方法体系是“双元的”，它一方面表现在管理控制系统方面，另一方面体现在信息支持系统方面，当然也可能是交叉存在的。这种二元设计的考虑原则是：（1）管理会计工具与其他管理工具的整合与匹配运用问题。即在他人应用时，用很少的工作量或成本将管理会计工具转化为本土所需要的管理工具或方法。（2）遵循共同的管理会计规范要求。即在路径与规则上寻求共生性，形成一种全球管理会计文化与知识体系的生态圈。

## 三、体现管理会计的中国特色：以管理会计工具创新为突破口

在全面推进管理会计体系的建设过程中，必须强化中国特色的管理会计情境研究，以管理会计工具创新为突破口。譬如，结合经济新常态下中国管理会计的情境特征，借助于管理会计工具创新，在“互联网+”与创新驱动的背景下努力提升管理会计的功能作用，实现经济结构优化升级的应用效益与效果。

现阶段我国的管理会计工具大都从发达国家引进，如平衡计分卡（BSC）、经济增加值（EVA）等。因没能充分理解这些工具的优缺点，实践中存在“盲目”应用的现象，没有充分发挥其应有的功能与作用。因此，加强中国特色的管理会计理论与方法体系建设，必须注重对现有管理会计工具和方法的整合，并努

力开发和创新出高水平、本土化的管理会计工具。

中国特色的管理会计不仅要服务于中国经济的发展，同时它也应该是开放、包容的理论与方法体系，还要为全球经济的发展作出贡献。依据情境理论，要实现满意的情境组合，需要调动行为主体内在的动机，具体的方式有两种：一种是情境嵌入；另一种是情境依赖。情境嵌入是将某种方法应用于企业之中，并加以消化、吸收与提高；情境依赖则是从企业中提炼出原创性的管理会计方法，并形成有效的管理工具。中国特色的管理会计研究应该更注重情境依赖，这种方式的优点是容易切合实际，可操作性强，但其缺点是典型性差，可能不具备推广价值。我认为，管理会计研究对象的选择应该构建一个标准，确立一些判断依据，比如：行业龙头；能够创造价值并带来价值增值；情境中性，便于在别的企业中推广应用；方法简单，操作易行；能够实现企业管理效益与效率的提高，等等。在中国特色的管理会计工具研究中，根据情境特征的强、中、弱，也可以将情境依赖形成的管理会计工具分为专用、通用与互用三种形式。

通用工具的推广应用价值大，不受情境因素的影响；专用工具要么依赖企业，要么依赖互补性资产。近年来，国内管理会计工具的创新热潮不断涌现，归纳这些管理会计工具和方法创新，主要有以下特点：来自工具自身的创新，如预算管理针对预算编制讨价还价现象而推出的“预算资金备用池法”（冯圆，2014）；工具的整合与扩展，如资源消耗成本管理（作业成本与弹性成本法的整合），作业成本管理（作业成本法的扩展）等。企业在借鉴应用这些方法时，需要结合不同时期与不同阶段的情况加以综合判断。

（作者单位：南京大学商学院）

责任编辑 达青