



■ 朱元午

在我国的管理会计引进和发展过程中，许多专家、学者和企业界的人士都发挥了至关重要的作用，建立了历史功绩，他们也将实现我国管理会计目标的进程中再立新功。值得注意的是，我们的专家、学者还应反思管理会计理论和实务引进中的经验和教训，这其中，就包括是否存在有没有更尊重我国的实际和研究方法上的问题。

关于管理会计的几个问题

一、管理会计的“边界”困惑及其两面观

我们应该承认，在管理会计的发展进程中一直都是存在许多困惑的。这些困惑的主要表现是其理论和实务两方面都缺少明晰的“边界”，而模糊的边界又导致管理会计尚不具备真正属于自己的理论体系，各国也尚未形成所谓的国家特征。尽管从国际和我国管理会计的发展来看，它已从成本性态和“本量利”分析、存货控制的经济批量法、以标准成本为代表的目标成本管理 etc 构成的“初、中级”管理会计的基础上，发展到以卡普兰为代表的作业成本系统、平衡计分卡和经济增加值等所谓的高级管理会计，但是，我们觉得它似乎还是没有形成真正属于自己的理论体系，其实务也依然是企业管理、市场营销、财务管理、经济活动分析等相关内容的“拼盘式”做法。同时，学术界对管理会计究竟是什么，它应该包括哪些内容以及不应该包括哪些内容，也一直存有争议。换言之，管理会计没有也很难清晰地确定自己的“边界”，跨界的情况很多，其内涵和外延都让人困惑，这自然会阻碍它的成熟与发展。

我认为，由于管理会计是一个以对内报告为主且基本不涉及账务处理的为管理决策提供有用价值信息的信息系统，它与财务会计的边界已然清晰，人们不必再去

争论它是否是“会计”。相比而言，管理会计与财务管理、企业管理的界限确实是需要艰难确定。譬如，全面预算管理应属于管理会计还是应从属于财务管理？再如，决策会计中的预测和决策部分，执行会计中的责任中心划分、业绩考核等更是与市场营销、企业管理的相关内容大体一样，但是其从属却界限模糊、难以区分。我们这样说的目的，不在于否定管理会计单独存在的必要性，而在于说明管理会计需要努力通过提供有别于其他系统的有用信息来建立自己的边界，而要单独建立管理会计的理论体系，并且还要让它具有中国特色，乃是一项非常艰巨的任务。

不过我们也要看到，虽然管理会计尚需进一步弄清自己的理论和实务边界，却也并不妨碍各国存在大致相同的管理会计实务并发挥基本一样的决策信息作用。其深层原因是管理决策及其执行都需要管理会计信息，否则将会动摇管理会计存在和发展的需求前提。这种情况在可以预见的将来都会继续存在，也许我们并不需要穷追管理会计的理论与实务的边界究竟是什么，只要能够大体搞清楚企业的管理决策究竟需要什么样的管理会计信息和管理会计应该如何提供这些信息就可以了。其实，我认为这一点很可能就是管理会计比较独特的发展轨迹，这和财务会计在本质上是一样的，它们都不是纯理论学科，只要有前后一致的牢固概念支撑

也就够了。同时这一点也启示我们必须尊重管理会计的发展规律,只有实事求是地承认和对待它,方为管理会计发展的上策。

二、管理会计在我国的“水土不服”和纳入企业管理需要的轨道

管理会计引入我国之后也是在困惑中前行,其原因是多方面的。我认为其中主要的原因有三个:一是上述的“边界”困惑在我国照样存在;二是作为西方的东西在我国“水土不服”;三是政府部门对它一直没有正式明确的态度。现在,政府部门终于明确提出要建立与我国市场经济相适应的管理会计体系,同时在这个体系的若干方面都有了明确要求,而且还规定了基本形成这一体系的时间表。应该说影响我国管理会计发展的第三个原因已经不复存在,我们乐于看到并且也期望管理会计能在政府部门的要求和引导下取得长足的进展。当然,历史的经验已经并且还将继续证明,在学科建设特别是某一学科的理论建设过程中,政府部门的作用应主要在于支持和引导而不在于硬性要求。

当然,更深层的问题则是我们的学习态度,我们过于迷信西方乃至简单照搬西方的东西是造成“水土不服”的根本原因。尽管从改革开放以来,我们陆续引进了不少管理会计的理念与方法,从20世纪80年代的本量利分析(CVP)到以后的经济增加值(EVA)、平衡计分卡(BSC),再到作业成本法(ABC)等都在国内部分企业得到过或多或少的应用,但是,在总体上它们还没有形成大的气候,而且应用效果也没经得起实践检验,例如当年被政府大力推行的邯钢成本管理——如果也可以说是管理会计的话——现在已经几乎没人再提起了,当然也还有其他类似实例。这些情况都可以说

明,伴随着主要因照抄照搬而出现的“水土不服”问题,在我国大多数企业的管理水平还没有明显提高、我国企业的决策者尚未对管理会计有足够的认识和迫切需要、我国的会计人才队伍中尚未有足够数量和水平较高的管理会计专门人才的情况下,我国管理会计的发展就会依然步履蹒跚,其发展目标也就很难达到。这也就是说,除了管理会计自身要完善自己的理论体系和解决自己的边界问题以外,我们还应把管理会计的发展纳入到提升企业整体管理水平的发展过程中,致力于激发企业对管理会计的内生需要,政府部门的号召才可能起到实质性作用。

三、管理会计的中国特色及其形成的基本路径

毋庸讳言,会计学科中有不少难以说清的问题,这其中就有会计也包括管理会计的中国特色。我认为,世界会计的发展是要靠国际化和国家化这两个车轮推动的,而世界会计的趋同既要依靠国际间的积极协调又要依靠国家化的充分发展,这其实也就是哲学中的共性与特性的关系,没有个性的充分发展也就不会有共性的形成。

从1993年开始的我国会计模式转换至今,已经20多年过去了,可以说我国现在的财务会计在绝大多数方面都已经符合国际会计惯例,会计准则大致已经和国际准则趋同。但是,我们的中国特色似乎已然不多。尽管这样做的会计经济后果和政治层面上的影响现在可以不去做更多考虑,但是,我们再也看不到美国人的会计文献中把中国的会计当作一种独特的模式对待了。这个历程给我们的启示之一就是,对会计的国家特色要有一个更全面的辩证认识而不能有绝对化的追求。

对管理会计的中国特色形成途

径,我们应从两个方面去追求:一是要始终考虑到社会主义市场经济这个最大的特色。我国的管理会计必须符合社会主义市场经济的实际需要,也即必须符合经济发展水平尤其是企业管理的实际水平对管理会计的需求,任何脱离这一实际的管理会计理论和方法的引进都不可能取得长久的实效,进而管理会计的中国特色也不可能真正形成。二是中国特色的最后形成必须通过对外来东西的改造,原封不动地应用只能导致“食洋不化”或“东施效颦”的结果。当然,这肯定是一个长期的积累过程,甚至需要几十年和几代人的不懈努力。不过可以预计,假如我们真能做到更尊重我国的实际,管理会计将比财务会计更能体现中国的特色,这是因为,作为一种内部报告会计,管理会计形成自己特色所受到的限制比财务会计要少得多。

在我国的管理会计引进和发展过程中,许多专家、学者和企业界的人士都发挥了至关重要的作用,建立了历史功绩,他们也将为实现我国管理会计目标的进程中再立新功。值得注意的是,我们的专家、学者还应反思管理会计理论和实务引进中的经验和教训,这其中,就包括是否存在有没有更尊重我国的实际和研究方法上的问题。

(作者单位:南京大学会计与财务研究院)

责任编辑 刘黎静