

现代管理会计研究的新思维

□ 余绪缨

一、以“系统观”取代“机械观”

(一)“系统观”同“机械观”的对比分析

哲学思维是人类思维的最高层次，它反映人对各种事物以至整个世界深层次的总体认识。

从哲学上看，“机械观”(mechanistic view)认为，一个组织就像一台机器，是机械地进行运作，其机械运作的动力，是来自组织的外部。这种观点，在自然科学上，同15世纪英国物理学家牛顿提出的成为经典力学基础的牛顿运动定律的观点趋于一致。

“系统观”(systemic view)不同于“机械观”，它认为世界是由许多大大小小的系统组成，一个系统不是由许多从属于它小系统的机械凑合(简单的加总)，而是一个“有机体”。在一个有机体中，局部不能脱离整体而存在，局部只有在整体中才有存在的意义。一个有机体的各个部分之间形成一个互动关系的网络，这种互动关系的运转不是像钟、表那样要靠外力的推动，而是它们本身之间存在着一种内在作用力的相互驱动。自然界的万物是如此，人类社会各种有机性的组织体也是如此。这种观点，在自然科学上，同20世纪初创立并得到迅速发展的“量子力学”(它概括了物质在微观世界的运动规律)所持的观点趋于一致。

(二)现代财务会计奠基于簿记论，体现“机械观”

众所周知，现代财务会计是以500年前“现代会计之父”

帕乔利创立的“借贷复式记账法”为基础建立和发展起来的。提供严密的环环相扣，强调线性平衡与勾稽关系的财务数据，是“借贷复式记账法”的主要特点。它把整体视为局部的简单加总，认为整体与局部的关系是一种简单的线性依存关系，如：费用增加，必然会导致成本增加；成本增加，必然导致利润减少；收入增加，必然会导致利润增加；等等。由此而建立起会计体系，显然是同“机械观”的思想相一致的。从哲学上的认识论、方法论看，不能不说是一种内在的缺陷。

(三)现代管理会计为人本管理提供信息支持，体现“系统观”

人本管理是由物本管理演化而来。物本管理认为管理是一个单纯的物质技术过程，把人也作为管理的对象和生产操作的工具，纳入物的系统进行管理。20世纪初，泰罗创立的科学管理(Scientific Management)，把工人看作是机器设备的附属品，使人性物化，因而是一种非人性化的物本管理。物本管理遵循物质运动的客观规律，要求管理人员运用以“精确定量”为基本特征的严密的数量分析方法进行管理，从认识论、方法论看，是同“机械观”的思想相一致的。

人本管理不同于物本管理。人本管理认为：不能把管理看作是单纯的物质技术过程，而是一个复杂的人文社会系统，要求在尊重人的人格独立和个人尊严的前提下，确立人在生产经营中的主体地位。因而“以人为本”的管理系统，是

位财务会计信用等级评价相结合的途径和办法；坚持正确的舆论导向，讴歌会计人员坚持准则、爱岗敬业、辛勤工作、无私奉献的高尚情操，弘扬在平凡的岗位上服务改革开放和经济建设的主旋律，努力提高会计的社会公信力。

三是进一步加强和规范会计继续教育。要按照《行政许可法》的要求，修订《会计人员继续教育暂行规定》，取消不必要的行政审批事项，转变继续教育培训的管理方式，规范会计培训市场，提高培训质量。

四是要重视会计理论研究，充分发挥会计学会在开展课题研究、组织学术交流、宣传法规政策等方面的作用，为

深化会计改革和强化会计监管提供理论支持。

在新的一年里，还有大量工作需要不断进行研究和思索。比如，正确处理会计集中核算与国库集中支付改革的关系，规范发展代理记账业务，等等。

中央关于完善社会主义市场经济体制的决定精神和即将实施的《行政许可法》，对新时期如何做好会计管理工作具有重要的指导意义，我们要勇于开拓，不断进取，努力拼搏，扎实工作，为做好新时期的会计管理工作而努力。

(本文作者系财政部会计司司长)

责任编辑 张玉伟

一个动态的有机体,所涉及的人的心理、社会层面、丰富的感情世界以及复杂的人际关系,具有很大的灵活性和不确定性,是难以甚至无法用精确的数据来表现的。这就使精确的量化方法失去了使用的前提。因而要求管理人员运用以“思辨定性”为基本特征的“人文思维”,深入到人的“精神世界”去认识、分析、研究相关问题,力求从员工对自己行为的主动性和人际关系的和谐性出发,来充分调动广大员工个人和各种组织群体的积极性和创造性。人本管理的这种人文性,从认识论、方法论看,是同“系统观”的思想相一致的。

管理会计,作为企业决策支持系统的一个重要组成部分,是融管理和会计于一体的一个专门领域,其特性自然是依管理的特性为转移,并随着管理特性的发展而发展。人本管理和与其相融合的管理会计的人文性及其所体现的“系统观”,还可从它们所依存的组织基础与思想、文化基础作进一步的阐明:

1、组织基础。从纵向的集权化、控制化的管理转变为横向的、扁平式的分权化管理,以基层作为管理权力的基点,在组织成员之间形成一种平等的伙伴式关系,确立广大员工的主体地位,赋予他们充分的自主权、知情权和参与权,使每个员工在各自的工作岗位上都有权依据他们直接掌握的信息,审时度势,适应情况的变化自行进行决策,并在其运作中形成一种以“自主管理”为基础的“自行调节”、“自行控制”、“自行适应”的机制。这种不是靠权力而是靠信息来维系的组织结构,是人本管理和与其相融合的管理会计的人文性与系统观的组织基础。

2、思想基础。在企业内部实行“产业民主”,使员工和经理人员处于平等地位,享有同样的参与权力,把人本主义、民主管理的思想贯穿于企业管理过程的始终,使企业真正成为一个人性的、人性化的组织,借以从人的内心深处来激发每个人的主人翁责任感和乐于奉献的精神动力,使每个人头脑中的知识宝库都能转化为企业取之不尽的创造源泉。这种尊重人的人格独立、权力平等的民主化思想,是人本管理和与其相融合的管理会计的人文性与系统观的思想基础。

3、文化基础。以价值观和相应的道德风尚、行为准则为核心的文化,是一种内在的自律性因素,它像一只“无形的手”,可以深入到人的内心世界,有效地规范和引导人的行为,在处理各种复杂的社会关系中充分发挥其“社会软件”的作用。企业作为由广大员工组成的有机联合体,在组织与成员之间形成一种风雨同舟、患难与共的企业文化,有助于增强广大员工对企业的内聚力和对企业目标的认同感,进而实现组织目标与组织成员个人目标二者之间的协调一致性,并促使企业的生产经营充满生机与活力。这是人本管理和与其相融合的管理会计的人文性与系统观的文化基础。

二、管理会计必须同社会文化观相结合

众所周知,在会计领域,通过各种技术方法所形成的会计信息并不是死的数字,而是社会经济活动的综合反映。会计信息怎样形成和使用关系到社会成员、社会组织以至整个国家的利害、得失甚至前途命运。杨时展教授曾有句名言:“天下未乱计先乱,天下欲治计乃治。”其寓意即是如此。

由此可见,会计问题绝不是单纯的技术性问题。通过会计的技术方法进行收集、加工、综合、分析所形成的会计信息,要使它对社会经济的发展充分发挥积极作用,首要的问题是必须以正确的社会文化观为指导。由于管理会计的技术方法远比财务会计更为复杂而多样,重视问题的这方面,尤为必要。

人类社会的文化可以从许多不同角度进行研究。一般认为,文化的核心部分是人类在认识和改造客观世界与主观世界的长期历史过程中所形成的价值观念、道德风尚与行为准则。其中价值观是人们对事物的深层次的认识,是形成一种社会文化的基石,在整个社会文化体系中居主导地位。一个人的价值观反映他的最终追求、判别是非的标准,并由此而形成特定的行为取向。因而可以说,在一定的社会环境、条件下,道德风尚与行为准则都是由价值观所驱动。例如,一个人如果确立了这样价值观:不愿意辛勤劳动而又要追求尽可能高的享受,在道德上就会损人利己,在行为上在达不到目的(追求尽可能高的享受得不到实现)而又别无其他选择时,就可能铤而走险,甚至谋财害命。再联系到会计上来,大家知道,在会计文献上有一个广为流传的说法,即“会计是经济活动的语言”。当然,它不是原始的语言,而是一种符号化的文字与数字、图表相结合的语言。但语言(不管是口头上的或书面上的)都只是思维的外壳(外在的表现形式)。它通过特定的形式,表现和传递人们一定的思想文化内容——包括有关人们的价值观、道德风尚和行为准则。会计的功能,不管会计文献上有多少种说法,归根到底,是行为功能。会计的技术方法不管如何复杂、先进,如果它提供的信息不能有效地影响人们的行为(包括组织行为和个人行为),就不可能对社会经济生活发挥任何实际作用。而要使会计的行为功能得到充分发挥,就不是单纯靠研究它的技术方法所能奏效的,还必须深入研究它的社会文化层面,实现会计研究的技术观和社会文化观相结合。

更具体一点说,一个组织的领导人如果在价值观上确立了“以权扰数”,达到“以数谋官”、“以数谋位”的追求目标(通过虚假的数字反映虚假的业绩,以谋求权位的升迁),并为此而要求会计部门按照他们的意志行事,在道德上就不可能做到诚实守信,在行为上就会假账真算或真账假算,导致会计信息的严重失真。像这样的会计问题,就不是单纯依靠改进会计的技术方法所能解决的,而必须探索问题产生

的社会文化根源,在社会大环境中,从树立正确的价值观、道德风尚和行为准则入手,才能从根本上解决问题。否则,无异舍本而逐末。从这里也可以更明确地认识到:会计的社会文化层面远比它的技术层面重要得多。

从总体上看,一门学科的技术层面可以看作是它的“硬件”,而相应的社会文化观则可看作是它的“软件”。后者是前者的灵魂和生命。任何技术方法的应用如果没有正确的社会文化观为指导,将无法对社会经济的发展产生积极的效果。管理会计自然也是如此。

三、对数学方法应用问题的重新认识

数学是一门研究现实世界中的空间形式和数量关系,即数与形的科学。它不是自然科学,也不是人文、社会科学,而是属于哲学层次的“认知性科学”。

在管理会计领域要运用一定的数学方法研究变量之间的相互依存关系,是很自然的。问题在于:在管理会计中应用的数学方法是不是越艰深就越能提高其有效性呢?这是管理会计在其发展中值得研究的一个问题。

20世纪70年代到80年代,曾兴起过一股在管理会计中应用较高深的数学的热潮,并认为这是管理会计区别于财务会计的主要标志之一。因为从方法上看,财务会计所用的方法是描述性的方法(对已发生的事情进行描述),只用到初等数学就够了;管理会计所用的方法是分析性方法,要分析所涉及的各种变量的运动变化及其客观规律性,因而用到较高深的数学方法,由此也可以表明管理会计比财务会计更具艰深性和科学性。从这种认识出发,西方在这一领域的许多名家在这一时期出版的影响较大的教科书,如H. Bierm, Jr等合著的Managerial Cost Accounting (1976)(管理成本会计)、G. Shillinglaw编著的Managerial Accounting(1977)(管理会计)、Jack Gray等合著的Cost and Management Accounting(1982)(成本管理会计)、Robert S. Kaplan编著的Advanced Management Accounting(1982年第1版)(中级管理会计),都较广泛地应用了许多高等数学方法(如微积分、数学规划、矩阵代数、投入—产出模型、排队论、蒙特卡罗模拟法等),似乎这是管理会计进行学科建设应继续遵循的一个方向。实际情况是不是这样呢?最具典型意义的是:著名的Robert S. Kaplan与Anthony A. Atkinson合著的Advanced Management Accounting(1989年的第2版、1998年的第3版)(中级管理会计)却明显地转向了,删去了绝大部分用较深的数学方法表述的内容,而把研究的重点转移到有关企业管理的体制、组织与决策等问题上来。我认为,Robert S. Kaplan在教材编纂上的这一示范行动,有助于拨正管理会计学科建设的般向,是有重大意义的。

现在看来,高等数学方法在管理会计中可恰当地运用,但不能过高地估计它的作用。这是因为,所谓“数学是科学

的语言”,严格地说只能理解为是自然科学的语言。必须看到社会经济现象和自然现象毕竟有很大的差别,因而数学方法在社会经济科学和在自然科学中应用的有效程度也有很大的不同。这是因为:在社会经济活动中,人的因素是居于主导地位的。人作为社会生产力诸因素中最重要的因素,并不像物质资源、财务资源、时间资源等等那样都可以直接进行量化,按照一定的规则纳入数学模型。人,作为社会人,以至文化人,其学识、经验、能力、心理等因素及其主动性、积极性发挥的程度等等,极为复杂、多变,是难于甚至无法进行量化,进而纳入数学模型进行定量分析的。对数学模型的求解得出的“最优”数量关系,也有赖于模型的使用者(决策者)根据其智慧、谋略进行综合判断,以确定其可行和满意的程度,并据以作必要的修正。

由此可见,在管理会计中,高等数学方法的应用虽可在较大程度上弥补一般定性分析的不足,但不能过分夸大它的作用。在以人为主导的社会经济活动中,数学方法只能作为一种辅助性的工具来使用,应力求避免滥用数学方法的倾向。

四、研究的视野从“二维结构”向“三维结构”扩展

会计的发展变化同它所依存的社会经济环境条件的发展、变化和科学技术的发展水平,有着直接的密切的联系。对会计发展史作一简单的回顾,可以看到,从它的基本结构上看,已经完成了从“一维结构”向“二维结构”的发展,即从“单式簿记”向“复式簿记”的发展,这一发展历程,是同基本上属于自给自足的农业经济向以生产社会化为基础的工业经济的发展相适应的。现在我们面临从工业经济向知识经济新时期的转变。由于知识经济是以创造性知识为其核心的生产要素,对原有的工业经济进一步深化和发展了,于是出现了许多新问题,这些问题,从会计上看,是依靠财务会计原有的“二维结构”模式无法解决的。因而随着工业经济向知识经济转变,管理会计突破财务会计“二维结构”的既定框框,转变为在“三维结构”模式的基础上,走自己独立发展的道路,就成为历史的必然。

较具体地说,从历史上看,以自给自足为基本特征的农业经济,生产出来的东西消费以后,如果还有剩余,是以“资产”的形式存在,不管是农民还是地主,只会把所占有的资产积存起来,甚至把它埋在地下。也就是他们只会存钱,不会用钱,更不会把所占有的资产拿去投资,使资产转化为资本,因为当时还没有出现像“资本”或“投资”这样的经济概念。在这种情况下,占有资产的人要利用会计记账,只要用“一维结构”的单式簿记就够了,因为要掌握资产占有量的增减变化,只需要了解期初原来存多少,本期新收到了多少,本期用掉了多少,最后得出期末还存多少,十分简单明了。

会计,作为一个社会经济范畴,其内容是随着历史的发展和社会的进步而不断丰富和扩展的。因而可把会计体系比作是“一棵枝繁叶茂、繁花似锦的树”,以示其不断丰富、发展的动态性。现在再以此为基础作进一步的展开。我认为,从会计结构的发展看,可以这样来说明:农业经济社会的会计,作为“一维结构”的单式簿记,好比是一棵生长在山上或平原上的树,它的各个部分——树干、树枝、树叶都是看得见、摸得着的,其增减变化是简单明了的。

到了工业经济社会,情况就不同了,经济上自给自足的成分少了,经济的社会化程度高了,商品货币关系迅速地发展了,资产可以通过投资转化为资本,资本作为运动中的价值,不仅可以保值,还可以增值(钱被埋在地下是静止的,只能保值,而资本则可通过运动——循环周转而增值)。于是出现了许多如“产权”、利润和债权、债务等等抽象化概念。采用“二维结构”的复式簿记即由此而产生。再以树作比喻,“二维结构”的复式簿记不同“一维结构”单式簿记,在于它不是一棵生长在山上或平原上的树,而是生长在河边或湖边的树,既有岸上的树的本体,还有水中树的“倒影”——资产有如树的本体;负债、资本有如树在水中的“倒影”,于是有了资产=负债+资本的公式。本式中的资产,既包括实物资产,也包括传统的金融资产(如现金、银行存款,有价证券、应收账款等);而负债则包括传统的应付账款,应付票据和银行借款等。对衍生金融工具问题,需另作专题性的研究,在这里,存而不论。资产有如树的本体,是看得见、摸得着的;负债和资本作为树的“倒影”是看得见、摸不着的(如股票作一张“产权”的凭证,是看得见的,而股票的价值是100元、1 000元还是10 000元,所写的只是一个符号,是摸不着的,因为它们代表的不同价值摸起来都一样,毫无差别)。

还有一点,树体和水中的“倒影”的关系,当风平浪静、水平如镜的时候,树体和水中的“倒影”是一致的;当风暴一来,波涛汹涌的时候,水中的“倒影”就完全变形了,这也可以用来说明:在市场经济中投资、借债都有一定的不确定性和风险性。对金融资产净值的影响尤为敏感。

再说,工业经济向知识经济发展,情况又会怎样呢?知识经济不同于工业经济,在于它是以人的创造性知识为其核心的生产要素;它是以知识作为企业创造新的价值、从而增强企业巨大竞争优势的最重要的源泉!再以树作为比喻,在知识经济社会,管理会计又怎样表现为“三维结构”呢?大家知道,知识从总体上看,都是“既看不见、也摸不着”的,它好比生长在河边或湖边的树的根部。树根是埋藏并扩展于地层的深处,为整个树的发育、成长吸收和输送养分。一棵树根深才花繁、叶茂。在知识经济社会,管理会计将以其特定方法(不同于财务会计的方法)着重进行知识资源(包括显性知识资源和隐性知识资源)的研究。仍以树作比喻,意思是说,它研究的领域,既包括看得见、摸得着的树的本体的研究,也包括看得见、摸不着的树在水中的“倒影”的研究,还包括既看不见、也摸不着的树的根部的研究,从而由“二维结构”扩展为“三维结构”。我们这样来论述这一问题,也可简称为会计演化的“树形理论”。还有一点,即使是现行的管理会计,从研究的时间跨度上看,也和财务会计不同,是属于“三维结构”,即“既研究过去、也研究现在和未来”(特别是其中的决策研究,都是面向未来的,而财务会计则主要研究历史记录)。

(作者单位:厦门大学会计发展研究中心)

责任编辑 闵超

·启事·

本刊开展 2003 年度优秀文章评选活动启事

为了充分调动作者和读者的积极性,加强作者、读者和编者之间的联系,把《财务与会计》办得更好,本刊开展 2003 年度优秀文章评选活动。具体评选办法如下:

1、评选范围:所有在 2003 年《财务与会计》上发表的文章(不论长短,不限体裁)。

2、优秀文章奖励办法:设一等奖 2 名(获一等奖,选票须超半数),奖金每篇 2 000 元;二等奖 5 名,奖金每篇 1 500 元;三等奖 10 名,奖金每篇 1 000 元。

3、奖项的产生办法:以读者投票评选为基础,根据得票的高低确定奖励名次;同时设专家评审委员会(5—10 名)进行复审。

4、读者奖励办法:设优秀读者奖 100 名,从参加投票

的读者中随机产生,每位奖金 100 元;设热心读者 100 名,每位赠送《走进会计的日子》一本。如随函附寄评刊意见与建议,将在适当时候在本刊择优刊出。

5、编辑部给所有获奖作者颁发证书。

6、评选活动时间。读者寄回选票(邮编:100036;通讯地址:北京 187 信箱《财务与会计》编辑部;联系人:刘黎静。选票上请注明刊期、篇名、作者姓名)的截止期为 2004 年 3 月 31 日。

我们衷心期望广大读者热情参加这次评选活动,评出您心中的优秀文章。

《财务与会计》编辑部