

# 对管理会计重心、本质与使命的再思考

## ——基于“开放自组织系统”理论角度

廖正贤 孙曼林

(广东培正学院 广州 510830)

**【摘要】** 本文在“开放自组织系统”理论基础上,从五个方面论证了为什么管理会计是一个开放自组织系统,并对管理会计的未来发展方向进行了展望。

**【关键词】** 管理会计 自组织 财务会计

20世纪60年代以来,随着市场竞争的加剧、产能过剩的凸显以及管理精细化要求的越来越高,企业必须通过管理会计提升决策的有效性,通过成本会计和成本管理强化流程控制和业绩衡量的针对性。另外,综观管理会计理论的发展,涵盖成本会计在内的管理会计到底“是什么”,到底“为什么”这样重大而关键的问题还需要更加深入清晰地认识与界定,只有这样,才更有利于管理会计理论的发展与整合,有利于提高理论对实践的指导作用,同时也便于实践工作更好地展开。

综合管理会计理论的发展以及企业管理实践的需要,本文认为,管理会计的重心不在于“会计”,而在于“管理”,会计方法和会计信息只是手段,管理决策和管理效率才是目的和核心,管理会计本质上是一个以经营管理为中心,以提升决策科学性和管理有效性为使命的开放自组织系统。

### 一、“开放自组织系统”的定义

普里戈金指出,一个远离平衡状态的开放系统,通过不断与外界交换物质、能量,当外界条件的变化达到一定的阈值时,能够从原来的无序状态转变为在时间、空间和功能上的有序状态,这种在远离平衡态下所形成的新的有序结构即“耗散结构”。

哈肯指出,如果一个体系在获得空间的、时间的或功能的结构过程中,没有外界的特定干涉,我们便说该体系是自组织的,这表明系统演化的动力在系统内部而不在系统外部,按照哈肯的观点,自组织系统演化的动力是系统内部两种因素的相互作用:竞争与协同。

开放系统和耗散结构是自组织的条件,涨落和破缺则是自组织的外在表现。在系统演化进程中,由于随机涨落的因素存在,有可能导致不同稳定状态失去稳定性而实现更替,从而完成系统由一种稳态向另一种稳态的质的飞跃,这是耗散结构理论和协同理论研究和关注的中心。另外,物质系统从无序向有序、从低级向高级的演化就是对称向不对称、从对称性较高向对称性较低的方向演化,这个过程就是对称性破缺的过程。

### 二、为什么说管理会计是一个开放自组织系统

1. 财务会计与管理会计的区别说明管理会计是一个开放自组织系统。管理会计又称“内部报告会计”,即以企业现在和未来的资金运动为对象,以提高经济效益为目的,以为企业内部管理者提供经营管理决策科学依据为目标而进行的数据分析、信息报告与决策支持等管理活动。广义的管理会计包括成本会计、一般管理会计和管理控制系统几大组成部分,它们紧紧围绕的核心,是企业内部的管理方法,是企业经营需要的决策方法,是为企业创造更大价值服务的。相反,传统的财务会计无法履行这些职能。传统的财务会计指通过对企业已经完成的资金运动进行全面系统的核算与监督,以为外部的投资人、债权人和政府有关部门提供企业的财务状况与盈利能力等经济信息为目标而进行的业务核算和监督活动,因其侧重于满足企业外部有关方面的决策需要,对外提供财务报告,故也称“对外报告会计”或“传统会计”。

综合有关资料,管理会计与财务会计的具体区别见下表:

财务会计与管理会计的区别

对比项目	财务会计	管理会计
信息使用者	外部使用者;股东、债权人、监管机构	内部使用者;企业各级管理者
信息属性	历史性	现实性、预测性
会计方法	固定、刻板	灵活、变通
过程规范与约束性	标准化、规范化,应符合会计准则	不受会计准则约束,变通、创新
报告类型与频率	对外财务报表;报告频率分年度、半年度、季度	内部报告;根据需要随时提供
验证程序	注册会计师审计	无需审计
会计报告的目的与手段	一般目的的财务报表;以凭证为基础,把数字和报表做对	特定决策与控制等具体目的;以数字为基础
报告内容	反映企业整体的总括性情况	反映企业内部机构、部门等详细的情况,与决策相关
本质区别	以资金运动中的经济关系为对象,以维护相关人的经济利益为目的,重点在于如何衡量价值	以价值增值运动为对象,以追求企业经济效益为目的,关键在于如何创造价值

从上表可以看出,管理会计与财务会计在诸多方面存在巨大的差异,从“会计方法”、“过程规范与约束性”、“报告类型与频率”等方面可以明显看出,财务会计是一个面向过去的,传统的、封闭的、规范的程序化系统,而管理会计完全相反,是一个面向未来的,需要灵活变通与创新求变的、与时俱进(不同时期管理需求不同)的开放性系统。

另一方面,无论是管理会计理论的发展,还是实践操作的发展,管理会计都无法被组织、无法他组织,而只能自组织。

从自组织与他组织的区别来看,自组织是组织力来自事物内部的组织过程,如生命成长;而他组织是组织力来自事物外部的组织过程,如晶体、机器。

管理会计理论与实践无法被组织、无法他组织。从上表(财务会计与管理会计的区别)的“报告内容”、“会计报告的目的与手段”、“信息使用者”以及管理会计与财务会计的“本质区别”可以看出,财务会计报告只反映企业整体的总括性情况,而管理会计反映企业内部机构、部门等详细的情况,只要这些情况与决策相关。由于必须以会计准则和相关法规为准绳,财务会计反映的企业整体情况基本上是一致的,即使有差别,也只是大同小异,但管理会计报告则相反,不同类型企业具有不同的决策需要,如果再考虑企业内部不同层次、不同职能部门差异,管理会计的具体要求将会非常复杂而无法有类似财务会计准则那样的规范和标准,也就是说管理会计难以他组织,只能自组织。

2. 管理会计的应用与实践本身就是一个开放自组织系统。前面关于财务会计与管理会计理论上、实践上的区别已经说明管理会计的应用与实践本身是一个开放自组织系统,亦即财务会计在实际应用中有共同的模板,但管理会计在实际应用中却没有这样统一、一致、规范、不变的参照物。

无论是本量利分析、作业成本分析,还是精益成本、目标成本、供应链成本,以及人力资本、智力资本、知识资本等任何一个方面的管理会计方法,都需要在实际的具体应用中灵活变通,创造性地使用,特别是结合不同性质、不同规模、不同发展阶段的企业的不同决策需要来运用,也只有这样,管理会计才能真正围绕企业内部机构、部门等具体情况,围绕特定决策与控制的具体目的,以数字为基础,把决策做对。相应地,财务会计则是“以凭证为基础,把数字和报表做对”,实现“以价值增值运动为对象,以追求企业经济效益为目的,最终为企业创造价值”这一核心、关键的宗旨,进而保证企业持续稳定地生存和发展。

这种开放性体现在管理会计的应用与实践需要对具体问题开放,对具体目标开放,并且针对具体情境自主、自动选择适合的、信息成本最低而决策效率和价值(即投入产出比)最高的管理会计方法。

3. 支撑管理会计的理论基础是开放自组织系统。当然,这种管理会计和财务会计在理论与实践上的差异背后更深层的原因在于支撑管理会计的理论基础不同。管理会计极大地突破会计学传统范式,吸收和借鉴了管理学、经济学、工程技术研究、统计学和现代数学等方面的理论和方法,比如经济学

方面的信息经济学理论、代理理论,管理学方面的战略投资与公司治理互动理论、价值链分析与作业管理理论、精益管理理论、平衡计分卡等。

支撑管理会计的经济理论、管理理论(及其实践)本身就是一个开放自组织系统,而非被动的、死板的、缺少变化的他组织系统。现在的经济学理论远远超出了当年的亚当·斯密范式和马歇尔范式,信息经济学、博弈论经济学得到广泛的普及和应用,而以心理学为基础的行为经济学、已故华人经济学家杨小凯开创的新兴古典经济学以及内生增长理论、演化经济学等也正在塑造经济学的未来。

4. 管理会计的学科范围与职业方向是开放自组织系统。由于管理会计极大地突破了会计学的传统范式,因此相对于传统财务会计学科体系的封闭性,管理会计的学科范围需要保持开放性,一般的会计学理论在管理会计的学科范畴之内,同时一般的管理学理论体系也必然在管理会计的学科范畴之内。另外,按照余绪缨教授的观点,管理会计研究要由技入道,不能就会论会计,从单纯的技术观来分析、研究相关问题,还必须同社会文化相互结合,以历史观、哲学观为指导,站在历史的高度,进行哲学的思考,因为只有这样,才能做到既可以高屋建瓴,又具有非凡的洞察力。

可见,无论是管理会计实务操作,还是管理会计理论研究,都不仅需要具有非常深厚扎实的专业功底,还需要非常宽广的视野,只有这样才能真正体现出理论和实践上的灵活性、变通性、创造性。

要做到这些,管理会计的学科范围必须是一个开放自组织系统,对管理学、决策学、运筹学、财务学、投资学、会计学、经济学、社会学、心理学、哲学、历史学等相关学科都始终保持开放。

5. 管理会计的核心使命说明管理会计是一个开放自组织系统。管理会计的核心是什么?一定不是某一种具体的方法,比如一谈管理会计就必然涉及的平衡计分卡、作业成本法等等;也一定不是某种抽象的理论,比如价值创造理论、效率理论、公平理论、持续改进理论等等,它们可以分别对应于前面说到的管理会计围绕的几大方面,但都无法统一对管理会计体系进行全面指导。

管理会计的属性是一个信息系统,是一个支持企业内部经营管理者的决策支持系统、流程优化系统、管理控制系统,但它的核心是什么呢?也就是所有管理会计理论和实践都离不开的,并且必须围绕着来展开的内核是什么呢?

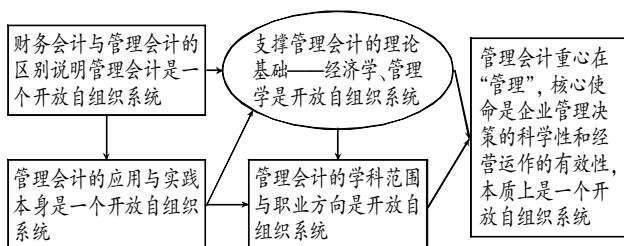
要搞清楚这个问题,我们认为首先要明白管理会计的目的与使命,从前面的分析我们知道,管理会计的目的在于支持实现企业价值创造的持续最大化,而这种价值创造由谁来衡量呢?公司治理的一般理论告诉我们,要由股东和其他利益相关者来衡量。问题在于,股东和其他利益相关者的价值和利益又来自于哪里呢?显然,来自于市场需求的创造与满足。正如管理大师德鲁克所说:“关于企业的目的,只有一个正确而有效的定义:创造顾客。”

管理会计要围绕企业管理来展开,提高决策的科学性和

管理的有效性就是管理会计的核心使命,进一步来说,管理会计通过企业决策和企业管理帮助企业更有效地在商业竞争中胜出,最终在市场上更有效地创造和满足消费者的需求,进而为社会创造价值,作出贡献。

总之,管理会计所围绕的核心是企业管理实践的科学性和有效性,管理会计的本质是一个开放自组织系统,这种开放性的终极对象是企业管理的各种环境,而焦点则是市场需求与竞争制胜。

以上五个方面从不同角度说明管理会计是一个开放自组织系统,“财务会计与管理会计的区别”、“管理会计的应用与实践”两个方面是表象的原因,“支撑管理会计的理论基础”是关键的原因,“管理会计的学科范围与职业方向”是开放自组织系统的具体体现,“管理会计的核心使命”是最终的落脚点。这种关系可以用下图来表示:



### 三、对管理会计未来发展方向的思考

关于未来管理会计的发展,我们认为需要关注以下方面:

其一,新兴产业技术变革产生的新的管理思想、管理方法与管理实践,这些方面进而会影响管理会计的思想与方法,比如IT信息技术、电子商务与网络技术,乃至未来信息技术与基因工程的结合。

其二,新兴的经济学理论和方法对管理实践的影响,比如期权理论、博弈论已经并正在改变企业投资决策和战略决策的方法,之前几乎所有管理会计都关注也只关注波特的竞争战略理论,因为其低成本战略、差异化战略可以很好地与管理会计现行方法相互整合,但有了期权理论、博弈论方法之后,一般战略理论包括稳定型战略、发展型战略、收缩型战略等都有了可以量化解释和决策的工具,因此管理会计的方法也必然会改变。

其三,人文、哲学领域的新思想,特别是中国的古典管理方法,将对未来中国企业管理、世界企业管理产生重大影响,当然也会毫无例外地影响到管理会计,比如中国五行系统其实是比“时髦”的平衡计分卡严谨得多、也复杂得多的系统管理方法。

### 四、结语

就基本的框架而言,管理会计主要围绕管理决策、绩效评估、控制与持续改进三个大的方面展开。毫无疑问,无论是就这些方面的理论而言,还是就这些方面的实践而言,包括决策方法、执行方法、业绩评估方法在内的任何一个方面,过去的发展都不完善,现在的实施情况只能说差强人意,未来的发展远没有止境,因此,管理会计只能是一个保持开放的复杂自组织系统,在它的未来发展中,要允许百家争鸣、百花齐放,要允许不同理论之间的竞争,在竞争基础上协作,因为自组织的过程总是伴随着无序,总是伴随着不稳定。破缺与涨落是耗散结构协同成长的途径,也是自组织系统的表现。

当然,在这个发展过程中,要特别强调管理实践和会计实践的重要性,因为实践是检验真理的唯一标准,实践也是带来更多“真理”的唯一途径,通过管理实践可以带来更多管理理论,当然也包括管理会计的理论。比如泰勒科学管理原理及其标准成本制度、杜邦分析法和“通用汽车”的事业部型内部控制结构及其内部转移定价方法,以及平衡计分卡方法、价值流再造思想及其作业成本管理等卓有成效的管理思想与管理会计方法,都是首先来自于实践然后通过实践反复检验之后得出来的。可以说,管理会计是经济学、管理学、会计学等有关理论和企业管理实践两个方面结合最为紧密的学科,双向互动,管理会计可能成为未来最为激动人心的学科领域之一。

另外,考虑到财务会计和管理会计的根本区别,未来的管理会计专家应既理解会计学基本原理和财务管理基本实践,又对管理学理论体系及其最新发展非常熟悉,也懂得哲学思考和人文关怀,并关心和关注企业管理实践。

#### 主要参考文献

1. 伊·普里戈金著,曾庆宏译.从存在到演化.上海:上海科技出版社,1986
2. 吴彤著.自组织方法论研究.北京:清华大学出版社,2001
3. 于守华,李相志.初级成本管理会计.北京:对外经贸大学出版社,2006
4. 余绪缨主编.管理会计学.北京:人民大学出版社,2006
5. 廖正贤.持续成长及其中枢——以资源和能力为中心的战略投资及其治理机制,2004
6. 傅元略,余绪缨等.企业创新与管理会计创新的相关问题研究.北京:中国财政经济出版社,2007
7. Morse, W.J, Davis, J.R, Hartgraves, A.L 著.张鸣译.管理会计——侧重于战略管理.上海:上海财经大学出版社,2005