

推进我国战略管理会计的研究与应用

邓厚平

(武汉理工大学管理学院 武汉 430070)

【摘要】与西方发达国家相比,我国的战略管理会计研究与应用发展相对迟缓。鉴于此,本文对我国战略管理会计的研究方法、研究内容以及研究与应用难题展开了理性思考,希望能为我国的战略管理会计研究指明方向,找到深化战略管理会计研究的途径。

【关键词】战略管理会计 研究方法 研究内容 研究与应用难题

自英国学者Simmonds1981年提出“战略管理会计”概念以来,战略管理会计研究已取得了较大发展,并已成为现代企业战略管理不可缺少的工具,但战略管理会计在我国的发展却相对迟缓。因此有必要就此问题展开探讨。

一、研究方法的改进

管理会计研究方法是指在管理会计研究过程中,研究人员在资料收集、论证分析、形成结论以及对结论的检验等步骤中所采用的手段、方法、途径或技巧的总称,它作为研究人员的主观手段,可以帮助研究人员获得一系列新的研究成果。我国的管理会计研究方法比较多,其中占主导地位的还是传统的规范分析法。

赵莹和陈元东(2005)对中外管理会计研究方法进行了比较研究,该研究选取了我国《会计研究》、《上海会计》、《财会研究》、《财经研究》(1994~2003年)和《管理会计研究》(1990~1999年)刊登的管理会计论文作为样本,研究结果表明:我国管理会计研究方法包括规范研究、案例/实地研究、问卷调查、分析式研究等,其中应用最多的是规范研究方法,比例高达88.3%。相比较而言,西方研究方法更为多样化,应用最多的是案例/实地研究法,其比例为39%,还有些方法甚至国内尚未采用过,如实验法和档案式研究。郑石桥、李宁立(2006)也对我国管理会计研究进行了统计分析,其研究选取了《会计研究》、《财会月刊》和《财经研究》(1990~2004年)刊登的全部451篇管理会计论文作为样本,从研究主题、研究方法和理论基础三方面展开分析,结果表明,90%左右的论文采用了规范分析方法,而其他方法如案例研究、问卷调查、数理统计方法和数理推导等仅占10%左右。在研究主题方面,关于战略管理会计的文章占16%左右,共72篇,居第二位。

理论研究与其研究方法密切相关,不同的研究方法既体现了研究者不同的价值取向、思维方法,也将导致研究结论在内容、结构等方面的差异。一般来说,运用经验和实证研究方法得出的结论可信度最高,数理推导的可信度次之,规范分析的可信度最低。战略管理会计理论的形成与发展也有赖于其研究方法的科学运用。因此,我国战略管理会计研究方法应从

目前的以规范分析法为主逐步过渡到以经验和实证研究方法为主,尽快缩小与西方战略管理会计研究的差距,以可信的研究成果赢得实务界的青睐与支持。

二、研究内容的深化

从已经取得的研究成果来看,战略管理会计的研究内容较为广泛,主要集中在战略管理会计的基本理论、战略成本管理、作业成本管理、战略业绩评价、战略管理会计在企业的应用以及战略管理会计与相关学科(如传统管理会计等)的关系等方面,并且在某些方面已取得了基本一致的看法。但是目前战略管理会计研究仍存在着两大明显缺陷:一是研究的内容过于零乱且较分散,缺乏系统性;二是联系实际进行应用性研究的较少。战略管理会计研究要有所发展,必须突破这两方面的局限。也就是说,要以系统和整体的观念,围绕一些事关战略管理会计发展的重大问题展开基础理论研究,同时应联系企业实际研究战略管理会计理论和方法在企业的具体应用问题。其中,重点应研究以下几个问题:

1. 战略风险管理。风险管理是由风险识别、风险评估、风险反应和风险监控等一系列环节组成的一个循环过程。有效的战略风险管理框架必须能够根据企业的战略目标和战略要求,从整体角度出发整合企业范围内所有的风险管理活动,将风险管理与战略的制定和战略目标的实现联系起来,以系统的观点看待和管理企业所面临的风险,促进利益相关者价值持续增加。战略风险管理的重点领域包括:①通过投资组合分散风险。投资组合的目的在于追求既定风险程度下的最高可能报酬或既定报酬下的最低可能风险。②通过并购、联营等方式分散风险。企业可以采用并购、联营等方式降低因过度投资而带来的风险,保证企业价值的不断增加。③通过多样化经营分散风险。企业可以积极寻求多样化经营,开发新产品以满足传统市场的新需求和开发新市场以降低单一化经营的风险。④通过建立战略联盟降低风险。企业通过建立战略联盟,可以实现产品组合多元化,更快地进入市场和获取收益,减少投资成本,或者与合作伙伴共同分担风险,从而使企业经营风险大大降低。

2. 预警分析。在多变的竞争环境中,企业能否成功在很大程度上取决于能否相对准确地预测企业内外部环境的变化,并采取相应的战略把握获得的机会,预警分析就是一种用于预测这种变化的分析方法。战略管理会计是帮助企业筹划未来的信息系统,因此应当将预警分析作为战略管理会计核心内容之一。预警分析的主要作用在于事先提醒管理当局注意可能影响企业财务状况的潜在机遇和问题,使管理当局有足够的准备时间,以便把握机遇或防止潜在问题恶化。预警分析的基本任务一般是预测两到三年内可能出现的影响企业生存和发展的重要事件,所以预警分析可以覆盖年度计划或五到十年的计划,为战略管理提供重要依据。战略预警分析主要研究拟解决问题的确定、特点和变化趋势的分析、预警分析中关键因素的确定、预警指标的构建及其计量、预警数据的累积、预警分析方法和分析步骤等内容。

3. 我国传统文化与战略管理会计的关系。战略管理会计是企业战略管理提供信息和智力服务的会计信息系统。从一定意义上讲,战略管理会计实质上就是一种思维活动,其职能作用的发挥在很大程度上取决于战略管理会计人员的思维特点和思维方式。由于中华传统文化影响深远,因此传统文化必然会对战略管理会计的实施产生一定影响。研究中华传统文化与战略管理会计的关系,明确中华传统文化对战略管理会计可能产生的有利和不利影响,有利于认清我国实施战略管理会计的现实基础,在此基础上趋利避害,以促进战略管理会计在我国更好地发展。

三、研究与应用的难题及突破

战略管理会计研究与应用的难题主要表现在以下几方面:

1. 学科本身研究与应用的难度较大。战略管理会计是一种面向未来的决策支持系统,其系统性强、范围广、内容多,研究和处理的是未来的交易和事项,时间跨度长,不确定性强,风险性大,所涉及的问题远比财务会计复杂,很多情况都超出了人们的想象。因此,其在理论研究与实际运用中存在许多困难。

2. 权威性较低。战略管理会计作为一种可持续发展会计,主要职能是帮助企业获得持续的竞争优势,而不是核算和监督。它的工作重点是:在企业战略管理过程中,为了帮助企业高层决策者合理地筹划企业未来,战略管理会计人员依据一定的科学理论,运用一定的方法,对未来情况进行分析、预测、评价和判断。因此得出的大多都是一些趋势信息、推理信息、过程信息和间接信息,定性信息多而定量信息少,并不能反映已经发生的实际情况,客观性较差,可信度不高,加之战略管理会计本来就缺乏准则规范和严格的约束,其权威性大大降低。

3. 理论脱离实践,研究成果实用性较差。由于研究人员自身很少或没有参与实践,导致战略管理会计的各种方法和分析技术大多属于纯理论性探讨,缺乏广泛应用的实践基础,特别是研究人员为实践工作者设计的一些高深莫测的数学分析模型,一方面由于其过于复杂而使实际工作者难以理解,另一方面由于获得数学模型所需数据资料成本太高而缺乏实际

的应用价值。到目前为止,战略管理会计方法虽然较多,但看似成熟却缺乏实用性,大多为一般性方法,系统而具体的方法很少,不能解决实质性问题。例如战略管理会计如何针对企业的不同战略提供服务、如何联系企业的实际情况实施战略管理会计等迫切需要解决的现实问题,始终缺乏行之有效的解决办法。

4. 应用效果不直观,企业实施动力不足。一方面,战略管理会计为企业战略管理提供服务,其产生的效益具有很大的特殊性,要么表现为客户满意度和员工素质的提高、市场占有率和企业声誉的上升,要么表现为反应时间的缩短和产品质量的改善,这些效益都是不能用货币来进行准确计量的,而且也难以将其与正常经营所得效益分割开来;另一方面,战略管理会计的服务效益存在一定的滞后性,一般会在短期内显现出来,由此导致企业应用战略管理会计的动力不足。

5. 较难取得企业管理人员的有力支持。众所周知,我国对国有独资公司、国有控股公司及其他国有企业领导人的管理实质上实行的还是任命制和任期制,任命的依据大多不是其经营管理能力,因此不少企业领导人员不是管理型人才,而是政工型或技术型人才,他们没有受过系统的战略管理和战略管理会计方面的专业训练,对战略管理会计着眼于企业未来潜在效率和效益的特点缺乏足够认识,只注重自己任期内的短期目标和任务的完成,由此也就不可能自觉地重视战略管理会计的实施问题。

战略管理会计是一个具有整体性特征的管理系统,它追求全局性管理效果,没有企业高层决策者的参与和授权,很难调动全局,得不到实施企业及部门人员的积极配合,也将影响战略管理会计的实施。由此可见,要切实推动战略管理会计的发展,其难度确实很大。张文贤教授在其专著《会计理论创新》一书中列举了21世纪会计学的十大难题,其中一大难题就是战略管理会计问题。

对于突破战略管理会计研究与应用难度的问题,笔者认为,可以从以下几个方面寻求解决方案:①对于目前迫切需要解决且难度较大的问题,如战略风险管理、战略预警等,可以借鉴美国COSO起草《内部控制整体框架》和《企业风险管理框架》的经验,由来自理论界、实务界、职业团体、科研院所、大专院校的专业人员组成攻关小组,进行集体攻关。②研究制定包括战略管理会计在内的管理会计准则体系,增强管理会计的权威性。③改变理论脱离实践的研究风气,使研究人员经常深入实际了解情况,帮助企业解决与战略管理会计密切相关的现实问题。④改革企业领导人员的管理制度和业绩评价制度,提高企业领导推动战略管理会计应用的主动性和积极性。

主要参考文献

1. 邓厚平.论管理会计理论研究方法的现实选择.四川会计,2001;5
2. 赵莹,陈元东.我国管理会计研究方法的选择态势与发展阻力.山西财经大学学报(高等教育版),2005;1
3. 郑石桥,李宇立.关于管理会计研究的若干思考.财会月刊(理论),2006;2