

# 重获管理会计相关性研究中的哲学与方法论评述

■陈丁嗣

在对作业成本法和全面质量管理的研究中,以经济理性为中心的西方主流会计研究范式遵循着功能主义逻辑,吸收行为科学和组织理论的思想和方法,试图发现管理会计系统相关性的普遍性规律,以期改良管理控制系统,从而重获管理会计相关性;而非主流会计研究运用社会学理论着重对重获管理会计相关性过程中社会背景和组织冲突等主题进行了解释性与批判性的分析。

[关键词]管理会计;重获相关性;主流会计研究;非主流会计研究

[中图分类号]F234.3 [文献标识码]A [文章编号]1004-518X(2007)07-0157-05

陈丁嗣(1979—),男,厦门大学管理学院会计系博士研究生,主要研究方向为管理会计。(福建厦门361005)

《相关性丧失——管理会计的兴衰》<sup>[1]</sup>一书指出了传统管理会计的两大弊病,并提出在1925年以后,特别是在20世纪60、70年代,以标准成本法和预算为代表的传统管理会计丧失了其与环境的相关性,管理会计信息在制定决策时变得不再有效。弊病一:数十年来管理环境的变化为管理会计提出了许多新的议题,而仅依靠传统成本会计信息的管理会计由于缺乏决策效率将置企业的竞争能力以及长期盈利能力于危险境地。弊病二:基于预算的管理人员激励计划将助长管理人员短期行为和机会主义行为,体现在牺牲企业的战略利益和持续发展潜力,甚至操纵会计数字以达到满足总部的季度、年度预算要求的目的。由于这两大弊病的存在,Johnson和Kaplan进而认为传统管理会计系统丧失了与以强调竞争、客户满意、以及战略规划为特征的新环境的相关性。并认为这才是美国制造企业在20世纪70年代末期与80年代相对于日本和欧洲竞争力下降的罪魁祸首。

在重获管理会计相关性,使之决策有用,以提高美国企业竞争力的目标下,Johnson和Kaplan在《相关性丧

失》中主张的道路是重新检查和设计管理会计,理解现存体系过时的原因,以一种补救的方式推进管理会计的创新。他们认为采用作业成本法(Activity-based costing,简称ABC)能重获管理会计相关性。而Johnson在《相关性重获:由从上到下控制到自下而上授权》<sup>[2]</sup>一书中认为重获管理相关性的途径是建立“自下而上授权”的全面质量管理(Total Quality Management,简称TQM),以调动员工的积极性,提高客户满意度和企业反应速度。美国会计研究者对作业成本法和全面质量管理是否能重获管理会计相关性进行了大量的理论与实证研究。<sup>①</sup>本文从哲学方法论的角度,将这些研究划分为主流会计研究与非主流会计研究,并讨论了不同研究范式的差异对重获管理会计相关性的影响。为行文之便,本文将交替使用主流研究、主流会计研究和主流管理会计研究,对非主流研究亦如此。

## 一、西方会计理论中主流与非主流的划分

根据Burrell和Morgan总结的融合本体论、认识论、人性和方法论四维于一体的主观——客观连续维度,与质变

(radical change)——规则 (regulation) 连续维度 组织研究被划分为功能主义 (functionalist)、解释性 (interpretive)、激进人文主义 (radical humanist) 和激进建构主义 (radical structuralist) 四类。在此基础上, Hopper 和 Powell 认为组织和社会层面的会计研究可以被分为相应的三类, 即功能性的、解释性的和激进的 (与 Burrell 和 Morgan 的激进人文主义和激进建构主义重叠)。<sup>[3]</sup>Chua 将会计研究对认识论和本体论哲学假设的不同, 以及暗含的方法论的不同作为区分主流与非主流的标准。<sup>[4]</sup>Chua 还认为主流会计研究假设: (1) 理论独立于观察, 观察可以证实或证伪理论, 推崇用数据分析和收集来归纳的量化方法; (2) 经验实在是客观的, 且外在于研究人员的; 人类本质上是被动的, 无力创造社会现实, 个人与企业都只追求自身效用最大化的目标, 社会和组织是稳定的, 冲突可以通过设计会计控制系统来管理; (3) 会计关心手段, 而非结果, 接受现存的制度结构。鲍勃·瑞安等直接选择了方法论这一相对容易操作的标准来区分主流与非主流会计研究, 并认为当研究者对管理会计研究的兴趣超过经济学的框架步入宽泛的组织和社会背景, 并广泛利用社会理论时, 管理会计研究也就从主流研究范式进入了非主流的研究范式, 他们认为主流会计研究对应与 Hopper 和 Powell 所说的功能主义象限, “由客观主义的世界观和对规则的关注组成”<sup>[5]</sup>。综合以上观点, 我们可以得出不同主流会计研究划分观点的共通处, 那就是: 在现存的制度框架下, 研究者以经济学意义的个体理性假设作为手段去接近他们认为的客观存在的会计真理, 并在这一过程中遵循着功能主义的认识逻辑, 即认为一个会计现象的存在和变化是因为它要满足某个一定的功能。

然而, 我们却不能为了逻辑上的严密而宣称除此之外的其它会计研究就是非主流会计研究。第一, 主流与非主流的差别本身就是个连续体的差别。Burrell 和 Morgan、Hopper 和 Powell 在构建、引用主观——客观维度, 质变——规则维度时曾反复强调这样的划分不是二分法, 而是连续统一体 (continuum); 在四维的极端中间存在着研究者感兴趣的中间地带。第二, 主流与非主流是个相互转化的动态概念。这其中包括了哲学立场的转化、方法论的改变, 以及研究主题的变化等多层面、多时差的相互转化, 简言之: 曾经的主流可能变成今日的非主流; 反之亦然。因此, 我们对于主流和非主流划分只能是就目前的会计研究状况所作的大概区分而已。

一般认为, 非主流会计研究包括解释性会计研究与批判性 (critical) 会计研究, 亦即激进的会计研究。解释性

会计研究“强调社会界别的主观本质并主要从被研究对象背景中来理解它。……焦点是在个体意义和人们对‘现实’的理解, 而不是任何可能独立于身外的‘现实’”<sup>[3]</sup>; “理论只去解释社会秩序是如何产生和复制的”<sup>[4]</sup>; 关心的是对会计实务的社会性质的理解<sup>[5]</sup>。解释性会计研究只对理解会计主观的社会属性, 解释其如何维系现存的制度感兴趣, 这使得解释性会计研究被 Hopper 和 Powell 划入主观与规则的象限中。

是维护规则, 还是批判、摒弃规则, 寻求质变构成了非主流会计研究中解释性研究与批判性研究的最大分野。此外, 批判性会计研究在主观——客观连续维度上并不体现较强的倾向性。批判性会计研究者认为“社会由冲突元素构成, 遍布着在生活各个方面都带来不平等和疏远的权利系统”<sup>[3]</sup>。在理解社会和经济界别的基础之上, 他们批判现状, 要求质变, 正如 Roslender 所言: “批判性会计的目标应该是通过促进横向交流, 发展出实质性的、坚固的、可以产生复合知识从而推进有益于社会的变化的观点”<sup>[6]</sup>。批判性会计研究常受到两个人的启示: 卡尔·马克思和米歇尔·福柯。与马克思具有明确阶级斗争纲领的社会批判 (如剩余价值理论) 不同, 法国思想家福柯的社会批判更多的体现的是对权威 (如历史的连续性、知识、真理、权力) 的批判。

与主流会计研究相对整齐划一的经济纲领相比, 非主流会计研究由于引入了许多社会理论, 而多少显得有点含糊不清, 研究者对社会理论的交叉运用更加剧了这种状况, 因此, 本文只能尽量区别解释性会计研究和批判性会计研究。

## 二、重获管理会计相关性的主流讨论

根据鲍勃·瑞安等的总结, 基于新古典主义经济学的管理会计研究为主流研究, 而基于行为理论和组织理论的管理会计研究, 大都依赖新古典主义经济学的核心假设——理性选择, 也已经成为主流的组成部分。在重获相关性研究所主张的方法上, Kaplan 选择的管理会计创新与 Johnson 选择的管理会计批判和对其他学科理论 (如组织心理学) 的借鉴不尽相同, 但他们的研究以及其他学者在 20 世纪 90 年代的研究使作为管理会计主流研究范式的新古典主义经济学框架得以沿袭, 新古典主义经济学的核心要素——经济理性 (economic rationality) 也随着他们的工作被嵌入了管理会计主流研究中。Shields 就发现北美的管理会计研究中, 经济学是占优势地位的理论框架, 并且多数流行的研究方法都利用了委托代理理论和生产成本经济学。<sup>[7]</sup>

在这条主流道路上,“社会、组织、以及控制系统被看作是独立于个人意识的经验存在”<sup>[3]</sup>。真理被认为是存在的,而且是可以类似于物理或自然科学的实证的方法获得。比如,Shields曾对90年代北美顶尖主流管理会计研究杂志上文章的研究方法进行统计,发现在总数为152篇文章中,实证研究方法的文章数共130篇。而一个令人满意的具有决策相关性的(或者说能够利润最大化的,提升业绩的,因而是理性的)管理会计系统就是这样的真理,其某些方法、技术或理念具有普遍性,可以在某种程度上被复制的。在作业成本法的支持者看来,标准成本虽不再是“绝对真理”,但我们依然可以获得作业成本,它与特定的成本动因和特定决策背景相关,更精确,它就是我们要找的能重获管理会计相关性的“相对真理”。管理会计要做的就是识别那些具体的成本动因,创造实施作业成本法的条件,而决策相关的信息将如期而至,业绩提升指日可待。

处于主流研究中的作业成本法的反对者也许不完全同意这些论断,但他们大多仍试图在同作业成本法支持者相同的理性分析框架下用相同的经济学方法来表述他们的意见或证据。主流研究中,全面质量管理的支持者与反对者也在类似的场域(field)中争辩着,同时也被这样的场域塑造着:他们可能角色不同、位置不同、拥有的资源不同、社会网络不同;但他们中的大多数至少在作为上都体现出类似的主张理性选择的特点。具体而言,不同的研究者可能不完全赞同Johnson所说的自下而上授权的全面质量管理,或者认为Johnson的观点很不完善,但这些主流研究者却往往都能接受对新古典经济学在组织理论和委托代理关系理论上的扩展,而且赞成类似“经理与工人或许想法不同(因为他们是经济理性的),但他们都是可预期的为了个人效用最大化和一致的那部分利益而共同努力着(因为他们是经济理性的)”这样的观点,所以,在他们看来,可以设计出与其组织特点相符的系统,虽然未必都像授权之下的全面质量管理一样。很显然,这是“相对真理”的重现。

但是,当前主流管理会计研究所通常采用的经验主义却恰恰与主流研究者“相对真理”的信念不一致,经验主义归纳的核心与“相对真理”可能的适用范围难以匹配。犹如新古典主义经济学作为主流管理会计研究基础的核心一样,实证会计理论也延续了实证经济理论只能预测总体或多个个体一般行为模式的局限,而“相对真理”的信念却通常更关注个别企业的行为,因为“相对真

理”总是需要与具体情况相结合。与Kaplan提倡的“创新行为研究”<sup>[8]</sup>不同,实证管理会计理论往往在总结出变量之间的某种关系就大功告成,没有谁能告诉某个企业具体应该如何去做。例如:Cagwin和Bouwman发现同时使用作业成本法和其他新方案(如JIT、全面质量管理)的混合方案,将比不使用作业成本法的方案,更能提升ROI;<sup>[9]</sup>Sim和Killough发现业绩来自于全面质量管理与管理会计系统互补产生的合力。<sup>[10]</sup>对于这样的理论,我们如何能指导个体企业进行重获相关性的实践呢?主流管理会计研究需要突破新古典主义市场理论的本质局限,将视角落在个体企业身上。在管理会计主流研究中引入行为科学、心理学与组织理论的正是对这一问题的回应。在这个意义上,Johnson主张的自下而上授权的全面质量管理就是这样一种尝试。

Johnson的主张反映了行为科学和心理学在组织维度上对管理会计研究的拓展。然而,由于对企业组织内部成员的心理状态和个体之间关系缺乏深入的研究,Johnson主张的授权也只能停留在“以人为本”的概念层面上:既未告诉企业如何去授权,也没有弄清楚员工们是否愿意接受所谓的授权。Katz和Kahn认为组织成员存在着“自我意识(self-identification)”、“自我决定(self-determination)”和“自我表达(self-expression)”的心理问题。<sup>[11]</sup>管理者如果忽视这些心理问题,主观地将员工视为授权的积极参与者,单方面的假想员工有内在的“工作丰富化(job enrichment)”的需求,其结果可能是徒增员工的工作量(job enlargement),使得员工们不得不做出一些额外的、例行的、无谓的“决定”。可见,不解决组织成员“自我意识”、“自我决定”和“自我表达”的“心结”,授权是不会提高工作满意度(job satisfaction)的。

综上所述,关心作业成本法和全面质量管理相关性的主流管理会计研究者试图通过改良新古典主义经济学,吸收行为理论和组织理论思想和研究方法,发现管理会计系统相关性的普遍性规律,以改良管理控制系统,或是为管理行为和效果提供解释或预测。

### 三、重获管理会计相关性的非主流讨论

非主流研究者认为成本作为一种社会经济现象而存在,任何一个成本系统都不是一个可以脱离个人意识的机械的物理系统,而作业成本法所依赖的活动与成本之间的对应关系并不必然存在,作业成本法声称的对成本的精确分摊过于理想化,因此作业成本法不能重获管理会计相关性。Armstrong认为作业成本法和作业成本管

理试图将不能直接分摊的间接成本连接到所对应的功能活动上,并试图将发生成本的功能活动模型化,这些做法就是在错误地假设不存在间接成本,错误地假设所有的成本内部都存在着与“真实的活动(real activities)”相对应的某种如物理规律般的结构层次。<sup>[12]</sup>Armstrong 敏锐的指出:既然间接成本被定义为不能直接追溯到成本源头的成本,而且对其精确地分摊是未知的(unknown)而且不可知的(unknowable),我们又如何知道对间接成本的传统分摊方式不精确呢?他认为在不知道且无法知道“精确”的时候就不知道且无法知道“不精确”,所以作业成本法和作业成本管理对传统成本所诟病的“不精确”就成了无的放矢。Armstrong 反对作业成本法的精确成本就是在反对脱离成本产生的背景来孤立的分析成本的做法,这充分体现了解释性分析将研究对象还原至其背景当中进行研究的特点。

Jones 和 Dugdale 借用了 Giddens 现代性动因的社会学概念来解释作业成本法这一管理会计现象的产生。<sup>[13]</sup>他们通过将作业成本法产生过程这一社会现象置于其产生背景中去,发现作业成本法的产生并流行其实并没有经过主流会计期刊或职业组织的甄别,起枢纽作用的是哈佛的管理顾问和计算机辅助管理系统。作业成本法的“剧情(episode)”开展是通过构建传统成本已经丧失相关性的“现实”,然后再声称作业成本法与传统成本的决然不同,使作业成本法“脱离(disembedding)”出来,最后通过管理会计软件这个黑箱的包装和管理咨询公司的推荐将其抽象化为专家系统,作业成本法便以科学准确的姿态“再嵌入(reembedding)”管理情景中去。作者认为,作业成本法不过是个“随着时间和空间移动的狡猾的理论和实践的空壳”,其于20世纪80年代中期构建的“现实”最后还是化为乌有。

以上两个研究虽然大体可以归为解释性研究,但同样又包含了批判的维度。站他们的立场,通过作业成本法来重获相关性的努力注定是没有回报的,因为:第一,管理与生产实践中的直接成本在减小,间接成本在增大,而不是不存在;第二,功能主义固有的逻辑缺陷是,由“A是B”不能直接导出“所有的B都是A”,也就是说一项活动相应地产生一些成本,不能导出所有的成本(含间接成本)都对应着某项活动;第三,成本,从根本上说,不过是个由社会传统维持的认知建构(intellectual constructs),是个“虚拟物(virtual object)”,它不能脱离人的认知而独立存在,它不是自然科学中的客观。

Miller 和 O'Leary 的经典福柯式分析指出了在以标准成本和预算为实现经济效率的名义之下,个人行为是如何受到控制。<sup>[14]</sup>与之类似 Ezzamel 认为全面质量管理以实物数字(physical numbers)来取代会计数字不过是在推崇另一套“监督、纪律、惩罚”措施而已,所谓的自下而上授权的实质仍是从上到下的阶层控制(hierarchy control);<sup>[15]</sup>而全面质量管理主张的以客户满意为目标,在 Ezzamel 看来却是市场对工人的规训(disciplinary)约束,认为市场的终极目的就是“以反社会/员工/工作质量的方式再造所有的组织过程”<sup>[6]</sup>。Ezzamel 对全面质量管理所下的断语是管理层引入的一种新的将其特权再次合法化的“伪装”。因此 Johnson 基于自下而上授权的全面质量管理不能保证能够带来支持性的文化、合作以及员工对持续质量提升的追求。Ezzamel 将批判的触角深入到处于组织内的工人与管理层的冲突当中,并将他们的不平等鲜明对立地揭示开来的做法不禁使人想起马克思在分析劳动过程时的做法,而在这一框架下与全面质量管理对话的却是福柯的“话语(discourse)”。话语是允许我们理解问题的观念与陈述,其概念与社会构建现实的概念类似。在福柯那里,个人、学校、医院、工厂、甚至社会都同监狱一样受到纪律的约束,这种纪律来自于权力和知识产生的话语,而人的灵魂就是被这种话语所控制。<sup>[16]</sup>全面质量管理及其宣传的“自下而上的授权”、“以人为本”、“客户满意”等口号正是管理权力企图构建的用来约束控制员工灵魂和身体的“话语”,也正是在这个意义上,Ezzamel 称全面质量管理是一种伪装。此外,Ezzamel 反对 Johnson 完全抛弃管理会计系统,是因为会计作为一种“话语”既有控制作用,又具有构成作用(constitutive role)。这里实际上体现了福柯后期对权力的看法,他认为权力并不是如他早期所认为的一味的镇压(repression),而是具有建设作用(productive aspect);不然的话,对权力的反抗将使权力不复存在。<sup>[17]</sup>会计的构成作用就是这种建设性权力效应(power effects)的表现。或许在福柯主义者(Foucauldian)眼里,只有发挥管理会计这种建设性作用,才能改变规则,实现个人灵魂和身体的解放,从而促成管理质变,达到重获管理会计相关性的目的,但遗憾的是英年早逝的福柯从没有告诉他的追随者如何运用权力的建设作用。但可以确知的是,非主流会计研究者认为这种无所不在的组织冲突是无法通过某种会计系统解决的。

前文曾提及主流会计研究与非主流会计研究之间的

差别是一个连续体的差别,主流研究与非主流研究之间存在着可以连接的纽带。正如文中所述的对重获管理会计相关性的研究一样,研究者们可以就一个问题从多个不同的立场来进行分析。管理会计是个古老的学科,可以说会计产生初始以及早期是以管理为唯一目的的。<sup>[18]</sup>但是管理会计又是个年轻的学科,因为管理实践的发展,管理情境的复杂化都对管理会计提出了更高的要求(如要求其重获决策相关性)。无论是古老还是年轻,管理会计都迫切需要吸收其他学科的养料以求与时俱进和发展壮大,而最佳途径就是将管理会计置于更广阔的理论空间(经济理论和社会理论)当中加以验证、解释、或是批判,换言之,就是要将它置于主流与非主流之间进行充分的讨论。只有通过这种方式产生的管理会计理论才能“不仅与受现存的生活方式影响的目标相关,而且能够与人类以及他们的所有潜能相关”<sup>[6]</sup>,从而才能不拘泥于现存的经济管理实务,而对未来的重获管理会计相关性的可能的方法产生指导作用,这也正是理论的意义所在。

#### 注释:

①针对作业成本法和作业成本管理的研究至少有: Noreen (1991), Foster 和 Gupta (1990), Banker 和 Johnston (1993), Maher 和 Marais (1998), Boer 和 Jeter (1993), Swenson (1995), Shields (1995), McGowan 和 Klammer (1997), Cagwin 和 Bouwman (2002)。针对全面质量管理的研究至少有: Banker 等 (1993), Ittner 和 Larcker (1995), Sim 和 Killough (1998)。

#### [参考文献]

[1] Johnson, H. T. and Kaplan, R. S. . *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*[M] . Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts, 1987. [2] Johnson, H. T. . *Relevance Regained: From Top - Down Control to Bottom - Up Empowerment*[M] . The Free Press, New York, Maxwell Macmillan Canada, 1992. [3] Hopper, T. and Powell, A. . *Making sense of research into organizational and social aspects of management accounting: a review of its underlying assumptions*[J]. *Journal of Management Studies*, 1985, (22) . [4] Chua, W. F. . *Radical Developments in Accounting Thought*[J] . *The Accounting Review*, 1986, 61, (4). [5] (英)鲍勃·瑞安,罗

伯特 W·斯卡彭斯,迈克尔·西奥博尔德. *财务与会计研究:方法与方法论*[M]. 阎达五,戴德明,何广涛等译. 北京:机械工业出版社,2004. [6] Roslender, R. . *Relevance Lost and Found: Critical Perspectives on the Promise of Management Accounting*[J] . *Critical Perspectives on Accounting*, 1996, (7). [7] Shields, M. D. . *Research in management accounting by North Americans in the 1990s*[J] . *Journal of Management Accounting Research*, 1997, (9). [8] Kaplan, R. S. . *Innovation Action Research: Creating New Management Theory and Practice*[J] . *Journal of Management Accounting Research*, 1998, (10). [9] Cagwin, D. and Bouwman, M. . *The association between activity - based costing and improvement in financial performance*[J] . *Management Accounting Research*, 2002, (13). [10] Sim, K. L. and Killough, L. N. . *The performance effects of complementarities between manufacturing practices and management accounting systems*[J] . *Journal of Management Accounting Research*, 1998, (10). [11] Katz, D. and Kahn, R. L. . *The Social Psychology of Organizations*[M] . John Wiley & Sons, Inc, 2<sup>nd</sup> edition, 1978. [12] Armstrong, P. . *The costs of activity - based management*[J] . *Accounting, Organizations and Society*, 2002, (27). [13] Jones, C., and Dugdale, D. . *The ABC bandwagon and the juggernaut of modernity*[J] . *Accounting, Organizations and Society*, 2002, (27). [14] Miller, P. and O'Leary, T. . *Accounting and the construction of the governable person*[J] . *Accounting, Organizations and Society*, 1987, (12). [15] Ezzamel, M. . *From Problem Solving to Problematization: Relevance Revisited*[J] . *Critical Perspectives on Accounting*, 1994, (5). [16] Foucault, M., *Discipline and Punish: the Birth of the Prison*[M]. (trans, A. Sheridan), London, 1977. [17] Foucault, M. . *Power / Knowledge: selected Interviews and Other Writings 1972 - 1977*[M] . (trans, C Gordon, L Marshall, J Mephram, K Soper), Brighton: Harvester, 1980. [18] Brummet, R. L, Crossman, P. T, Pressler, S. A, Weltmer, W. K. and Welsch, G. A. . *Report of Committee on Management Accounting*[J] . *The Accounting Review*, 1959, (34).

责任编辑 莉 茹】