

策略性会计管理研究

余 阳

哈尔滨工业大学商学院会计学系，哈尔滨

摘 要 | 环境不确定性取决于环境的复杂性和环境的变动性。管理会计主动应对环境不确定性是企业价值创造的本质体现，企业应以顾客价值创造为导向实现企业的价值增值。管理会计信息支持系统通过对信息有用性的甄别与分析，提高了企业管理者对管理会计信息的认知能力；管理会计控制系统借助于行为动机理论进一步优化了控制系统的管理机制，推动了管理会计体系的完善与发展。

关键词 | 环境不确定性；管理会计价值；增值组织；文化行为动机

Copyright © 2021 by author (s) and SciScan Publishing Limited

This article is licensed under a [Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/). <https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>



1 引言

对于企业组织来讲，无论是制定战略、实施管控还是培养核心竞争力，都离不开对环境因素的分析与评价，环境不确定性问题一直是管理会计研究需要考虑的重要内容之一。学者们认为，环境不确定性受外部的环境复杂和环境变动性等因素的影响。一般而言，环境不确定性是指存在于企业组织边界之外、并对企业组织具有潜在的直接影响的的所有因素。经济全球化、跨国经营和国际化竞争等是加剧企业环境不确定性的动因，一方面，经济全球化给企业带来了

新的市场,提供了更广阔的发展空间和更加丰富的盈利机会;另一方面,它使企业面临着更加严峻的国际化竞争,其涉及的范围从原来的企业内竞争向企业间竞争拓展。环境不确定性要求管理会计提供适时的、多目标决策等所需的信息支持,以控制各种环境因素可能对企业产生的不利影响。

2 价值增值的视角:环境不确定性的综合治理

进入21世纪以来,企业的一切价值管理活动已经转向顾客价值创造经营即通过为顾客创造价值来获得企业的价值增值。从价值增值视角考察环境不确定性的应对策略,是管理会计体系建设的重要内容之一。

2.1 环境不确定性及其特征

环境不确定性取决于环境的复杂性与变动性。复杂性是指企业面临外部因素的多样性。随着复杂性程度的提高,组织就要设置更多的职位和部门来负责对外联系,并配备更多的综合人员来协调部门之间的关系;环境的变动性是指外部环境的稳定性程度,它取决于构成要素的变化及这种变化的可预见程度。环境不确定性增加了企业各种战略失败的风险,使企业很难计算与各种战略选择方案有关的成本和概率。在组织内部进行决策时,多种因素对决策产生着影响。这些因素有的是企业内部的,有的是企业外部的。组织内部的因素是能够控制的,具体的对策也便于制定。组织外部的因素依据其不确定性程度,其预测是有差异的。企业必须在经营活动中兼顾相关利益方的需求,才能在经济全球化过程中把握先机。程度提升,决策的精确度就会越高。目前,这方面的因果关系已经得到了证实。为此,我们要认真分析研究环境不确定性,减少或消除其负面影响,实现管理者价值增值的责任目标。

2.2 环境不确定性的治理策略

环境不确定性水平的增大降低了组织成员对工作的满意度和积极性,进而影响企业的价值增值目标。基于价值增值视角的环境不确定性治理策略,注重的是企业组织决策的科学性与有效性,借助于管理会计的信息交流与沟通,以及管理会计的治理柔性、组织权变等特征,将企业文化与行为动机等思想嵌入

于管理会计的方法体系之中。为了防止环境不确定性的扩大，通常采用以下手段来降低环境的不确定性。

2.2.1 组织结构的变革。

组织结构的变革不只是减少不确定性及其内容，还是对经营组织的改革，即将这些组织的核心从不确定性中隔离开来，将不确定性分散于组织内部。组织结构的变革有二种方法，一是设置对应于外部环境的缓冲部门。由缓冲部门承受外部的不确定性，从而使组织的核心部门能够不被环境不确定性所左右而正常开展业务。例如，将制造部门从外部环境分离，市场部门及计划调研部门吸纳环境不确定性，制造部门能够不受环境不确定性的左右而开展生产活动；二是从机械的组织结构向权变的组织结构转变。机械的组织结构拥有对技能方面的严格规定，层次结构多，集权倾向明显等特征。相反，权变的组织里（如扁平化结构），技能被模糊化，层次结构少，控制的分权倾向明显。机械的组织在环境不确定性低的状态下，其功能能够得到充分的发挥，一旦环境的不确定性提高，这种严格的制度规范以及金字塔式的层级构造会使决策受到影响，即决策过程滞后并极易产生偏差，以至于陷入功能发挥无力的境况。权变的组织因为被分权化了，单个管理者所管理的不确定性变少，环境不确定性开始得到适应。

2.2.2 增大有关环境方面的信息量

分析不确定性的经营环境，考虑与组织相关的各种影响因素，增大信息含量并据此开展预测，将有助于提升对未来事项预测成功的概率。管理会计信息支持系统要为企业提供各类财务与非财务信息，帮助管理者开展有效的决策，并为企业可持续发展建立长期的竞争优势。以往的文献表明，在以组织行为理论为基础的实证研究中，环境不确定性水平的增大被验证为是与大范围信息的有用性认知及利用度提高相关的。在这里，所谓的大范围信息，是未来导向信息、外部导向信息、非财务导向的信息等。为了降低环境不确定性，扩大以减少外部环境的复杂性和不稳定性为目的的信息量是必要的。即，仅依靠内部信息，是难以降低环境不确定性的。因此，外部的未来信息，以及外部的现在、过去信息获得了充分的利用。外部的未来信息降低了环境的不稳定性，外部的现在、过去信息是以降低环境的复杂性为目的，是必要的信息。

3 信息支持系统的视角：组织文化与环境不确定性的融合

管理会计信息支持系统具有经济核算、信号传递等多方面的功能，能够支持企业管理者识别、判断管理活动的有效性，以服务和优化企业的经营、投资等决策。组织文化的解释与传递功能能够增进企业对信息的认知，并在应对环境不确定性上对管理会计功能产生影响。

3.1 稳定性和变化

宽容度强的文化认为，组织的环境变化是正常的；或者某种程度讲，环境变化是组织自身的内在要求。因此，即便环境发生变化，工作的紧张程度不会很高，也没有将环境变化作出过度的认知。相反，在稳定性被看作十分重要的文化条件下，组织成员讨厌导致环境变化的因素，少许的环境变化就会引起组织成员很大的工作性紧张。在这种情况下，即使很小的环境变化也会被过度的估计，环境不确定性水平高。

3.2 组织文化引导下的管理会计信息有用性

管理会计不仅是单方面地收集有关外部环境及未来事项的信息，而且常常围绕对本公司产生影响的情况加以取舍，有时还需要对会计信息进行转换。构建中国特色的管理会计体系，必须在系统的构造及营运上投入相应的时间和成本，这是不可忽视的环节。从组织文化层面考察管理会计信息的有用性。

4 行为动机与控制行为的选择

尽管学术界关于行为动机的理论和学说很多，对于行为动机的分类也有不同的看法；然而，外在动机和内在动机的分类方法则是普遍被接受的。在行为动机的研究领域中，发挥自我潜能，满足自我实现需要是内在动机的核心内容。行为动机理论为管理会计控制系统的完善提供了心理学基础，并从行为导向上对管理会计的特性产生影响。借鉴组织行为学和心理学中的行为结构理论，我

们对控制系统中的组织行为设定为两个方面,即“满意情境”与“动机结构”。“满意”是相对的,“动机”是具有自我决定性的,组织或个人的行为在现实中是无法实现完全理性的。Simon(1975)是最早提出有限理性观点的学者,它通过对经济学假设的质疑,认不人为在计算、感知方面存在一定的局限性。并且认为,经济学领域与心理学领域对理性的理解是不同的。经济学所指的理性是完全理性,心理学所指的理性是过程理性。有关心理学方面的理性认识,最有影响力的代表性思想是前景理论。该理论的提出者认为,在面临一项收益的决策时,人们往往表现为风险厌恶,在进行规避损失的决策选择时,人们则表现出风险偏好的特征,非理性地冒更大的风险来避免损失。

在环境不确定条件下,以自我决定理论为代表的行为学派注重组织成员的内在动机,即尊重成员的自我决定能力。为此,确认组织成员的自我评价,实现组织成员自我功能的发挥是十分必要的。对此,控制与自主性之间就需要加以协调,借助于Simons(1995)的控制杠杆理论,扩展“信念系统、边界系统、诊断性控制系统和交互式控制系统”这四个杠杆的概念内涵与外延将有助于减少组织的协调成本,提高管理会计控制系统的效率与效果。从行为动机的角度分析,信念系统和交互式控制系统在“满意情境”上具有共同性。信念系统在行为动机上表现为,组织的上层管理者向下层管理者传递决策信息过程中围绕战略的不确定性,借助于个人的领导魅力来增强企业的凝聚力,通过学习与沟通来把握竞争的威胁与机会。交互式控制系统是指借助于共享与竞争相关的信息,试图通过理解上层管理者的组织目标来最终达到期望的行动。其动机结构中突出知识创造的重要性,强调通过学习增进企业的创造力。从环境不确定性与组织结构变革的角度考察,在这两种系统上的组织不具有具体的组织结构实体,是一种基于知识创造的动态的管理控制模式。

在完善的组织中,根据“动机结构”识别出组织成员的“满意情境”,借助于新制度经学理论进一步将组织的控制权划分为经营权控制与剩余权控制。这种扩展的控制概念,对于当前以知识创造为动机的组织变革具有十分重要的现实意义。在经营权控制中,传统的预算管理、标准成本等工具能够为组织的业绩评价等产生积极的效果;应用现代的管理工具,如作业成本管

理、资源消耗成本管理,以及平衡计分卡与经济增加值等则进一步提升管理会计控制系统的效率。剩余权控制是当前探索激励约束机制的管理概念,组织的上层管理者需要明确地设计出一种能让组织成员接受与理解的价值观和方法论。剩余权控制的规则制定是规范具体行为的控制系统,剩余权控制中的“剩余”概念有助于创新;同时,还可以防止组织成员行为的过激,起到制约组织行为结构的功效。

5 结束语

本文采用定性分析的方法,针对环境不确定性下的管理会计问题,结合管理会计定义中的三个核心概念(即价值增值、信息支持系统与管理控制系统),围绕组织文化与行为动机理论等开展了探讨。研究表明,企业文化、行为动机与管理会计的两大系统之间具有紧密的相关性,通过提高组织的满意度及自我决定能力,在为顾客创造价值的同时,能够实现企业的价值增值。换言之,21世纪的企业应当树立这样一种观念,即企业的一切价值增值活动都应以顾客为中心来展开,只有为顾客创造了价值,企业才能够实现价值增值。本文认为,环境不确定性的综合治理必须始终坚持价值增值的信念不动摇。管理会计的信息支持系统是环境不确定性条件下管理者履行价值增值责任的重要手段,对环境不确定性产生影响的组织文化,能够促进人们对管理会计信息有效利用的认知;组织文化的特性,如信息特征、外部性、未来导向与非财务导向,以及组织文化要素,如真实与合理性、稳定性与可变性、内部导向与外部导向等是衡量管理会计信息支持系统在环境不确定条件下发挥有效作用的重要依据。管理会计信息的有用性认知有助于提高管理会计的可视性,增强管理会计体系的完整性与合理性。管理会计控制系统在发挥自身功能的同时,借助于行为动机的自我决定理论描述了行为动机与控制系统的内在联系,使组织选择行为在符合满意情境下实现自我控制与优化;同时,在降低环境不确定性行为诱导下,结合满意情境与动机结构将控制概念扩大化,并最终达到优化管理会计控制系统的目的。

参考文献

- [1] 陈良华. 价值管理: 一种泛会计概念的提出 [J]. 会计研究, 2002 (10).
- [2] 冯巧根. 战略管理会计中的文化管理 [J]. 财会学习, 2008 (2): 17-22.
- [3] 王斌, 顾惠忠. 内嵌于组织管理活动的管理会计: 边界, 信息特征及研究未来 [J]. 会计研究, 2014 (1): 13-20.
- [4] 熊焰韧. 管理会计决策研究的行为学视角 [J]. 当代财经, 2006 (12).

Research on Strategic Accounting Management

Yu Yang

*Department of Accounting, Business School, Harbin Institute of Technology,
Harbin*

Abstract: Environmental uncertainty depends on the complexity and variability of the environment. Management accounting actively dealing with the environmental uncertainty is the essence of enterprise value creation, enterprises should take customer value creation as the orientation to realize enterprise value increment. Management accounting information support system through the screening and analysis of the usefulness of information, improve the managers of management accounting information cognitive ability; With the help of behavioral motivation theory, management accounting control system further optimizes the management mechanism of control system and promotes the perfection and development of management accounting system.

Key words: Environmental uncertainty; Management accounting value; Value-added organization; Cultural behavior motive