



关于管理会计研究的若干思考



新疆财经学院 郑石桥 李宇立

【摘要】 本文以1990~2004年的《会计研究》、《财会月刊》和《财经研究》文献统计数据为依据,对我国管理会计研究的主题、方法和理论基础进行了分析,并就此提出了旨在提高我国管理会计研究价值的若干建议。

【关键词】 管理会计 研究主题 研究方法

本文以文献统计数据为依据,对我国管理会计研究的主题、方法和理论基础进行了分析,并就此提出了若干建议。需要说明的是,由于我国财经类刊物较多,无法对所有管理会计文献予以统计,因而笔者选择了1990~2004年的《会计研究》、《财会月刊》和《财经研究》进行文献统计。这样选择基于如下考虑:《会计研究》系会计学权威性刊物;《财会月刊》主要面向实践;《财经研究》则是上海财经大学校刊,主要是面向理论研究。这三个刊物中的管理会计文献基本上能够反映我国管理会计研究的进展。此外,笔者还选择了部分硕士论文与博士论文作为参考和依据。

一、研究主题

管理会计研究的主题反映了该学科的发展水平,以下表格列示了我国1990~2004年三大杂志管理会计文献的研究主题,具体情况如下。

1.管理会计基本理论问题。从数量上来看,该主题的文献共计97篇,位居第一。从时间分布来看,该主题的文献在各个时间段都大量存在,这说明该主题一直是研究的重点。其中,1995~1998年最多,这主要是由于从1993年开始的财务会计改革直到1995年才初见成效,人们开始对管理会计问题产生浓厚的兴趣。

2.战略管理会计。该主题的文献共72篇,位居第二,主要分布于1995年之后,并且有增加的趋势。事实上,20世纪90年代之后,战略管理会计在西方是一个重要的研究领域,我国受西方战略管理会计研究的影响,对该主题的研究也比较多。

3.管理会计在我国的应用。该主题文献共62篇,位居第三,这反映出研究者对管理会计应用问题的关注程度。从时间上来看,主要分布在1995~2002年,该时期内的两次管理会计征文活动对此产生了较大的影响。

4.业绩评价和激励机制。该主题的文献共60篇,位居第四。当然,业绩评价和激励机制也是西方管理会计研究的重要领域。从时间分布来看,1990~2002年基本均衡,2003年之后,有大幅度增加的趋势。这种趋势,一方面是受西方管理会计研究的影响,另一方面是我国国有企业的业绩评价和激励机制问题有其特殊性,理应受到重视。

5.成本管理。该主题的文献共37篇,位居第五,主要集中于1995~1998年,这也受到管理会计征文活动的影响。但是,相对

于成本管理的重要性来说,该主题的文献较少。

6.责任会计。责任会计原本是我国管理会计研究的最重要主题之一。近年来,特别是从1998年开始,研究该主题的文献越来越少,其原因在于:以往对责任会计的研究主要集中在责任会计与财务会计的关系方面,该侧重点的研究已趋于成熟;责任会计中的预算、业绩评价和激励机制问题已经单独作为主题加以研究。所以,责任会计研究文献的减少是必然的。

管理会计研究文献统计(按研究主题分类)

主题	数量	分布		主题	数量	分布	
		时间	数量			时间	数量
管理会计基本理论问题	97	1990~1994年	21	外国经验介绍及比较研究	26	1990~1994年	3
		1995~1998年	38			1995~1998年	15
		1999~2002年	24			1999~2002年	1
		2003~2004年	14			2003~2004年	7
战略管理会计	72	1990~1994年	1	人力资源会计	15	1995~1998年	7
		1995~1998年	26			1999~2002年	1
		1999~2002年	16			2003~2004年	7
		2003~2004年	29				
管理会计在我国的应用	62	1990~1994年	6	预算管理	14	1995~1998年	1
		1995~1998年	30			1999~2002年	5
		1999~2002年	20			2003~2004年	8
		2003~2004年	6				
业绩评价与激励机制	60	1990~1994年	7	环境会计	14	1995~1998年	6
		1995~1998年	10			1999~2002年	0
		1999~2002年	9			2003~2004年	8
		2003~2004年	34				
成本管理	37	1990~1994年	8	价值链会计	11	1999~2002年	1
		1995~1998年	22			2003~2004年	10
		1999~2002年	2				
		2003~2004年	5				
责任会计	26	1990~1994年	12	管理会计研究方法	10	1990~1994年	3
		1995~1998年	11			1995~1998年	4
		1999~2002年	1			1999~2002年	1
		2003~2004年	2			2003~2004年	2
				预警	7	2003~2004年	7

7.外国经验介绍及比较研究。我国一直比较重视对外国管理会计经验的介绍和比较研究,该主题的文献共26篇。从时间分布上来看,主要集中在1995~1998年,这也受到管理会计征文活动的影响。

8.人力资源会计。该主题是否属于管理会计具有不确定性。西方管理会计界非常重视该研究领域,而我国对该主题的研究主要是介绍性质的。

9.预算管理。预算是最传统的管理会计方法之一,也一直是研究的重要主题。西方管理会计研究对该主题的关注程度比我国高。从文献的时间分布来看,有上升趋势,这反映出该主题越来越多地受到研究者的重视。

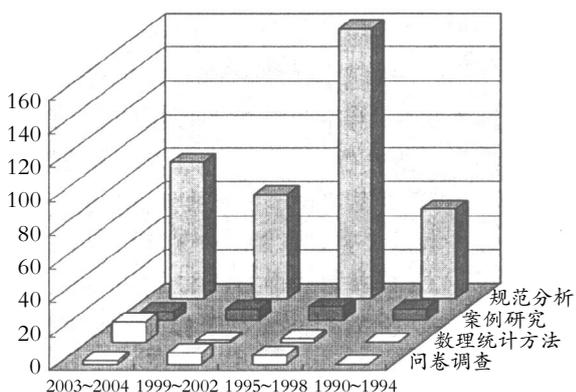
10.环境会计。该主题是否属于管理会计也具有不确定性。我国该主题的研究文献近年来有增加的趋势。

11.其他主题。价值链会计是西方管理会计研究的新领域,我国紧随其后,该主题的研究文献也有增加的趋势。管理会计研究方法是一个非常重要的主题,各时间段的文献数量分布均匀,这反映出该问题一直受到关注,但是,在我国管理会计研究方法落后的现状下,其文献数量显然是不够的。预警是一个交叉性的问题,上市公司财务危机的频频发生引起了研究者对该主题的重视,并且其研究价值也会越来越高。

总体看来,与西方管理会计研究相比,我国管理会计研究最显著的特点是研究管理会计基本理论问题的文献居多。西方一些主要会计杂志中,纯粹研究管理会计基本理论问题的文献很少,其强调的是研究“真实世界中的现实问题”,除非是大师级人物,一般的研究者是不会提出管理会计理论架构之类的纯理论问题的。而在我国管理会计研究中,从现实中发现问题并进行研究的较少,大部分研究者关注的是主观判断的问题,所以,管理会计基本理论成为研究的第一主题也是理所当然的。实事求是地说,这个特点反映了我国管理会计研究的水平低,也反映了研究方法的落后,我们还是应该“少谈些主义,多谈些问题”。

二、研究方法

研究方法与研究主题相关,但又相对独立,相同的主题可以用不同的方法来进行研究,但是,不同的研究方法得出的结论的可信度是有区别的。一般来说,实证方法的结论可信度最高,数理推导的可信度次之,规范分析的可信度最低。下图显示了我国管理会计研究方法的分布状况。



管理会计研究文献统计(按研究方法)

从上图中可以看出,我国管理会计研究方法包括规范分析、案例研究、问卷调查、数理统计方法和数理推导。这些也是西方管理会计研究的方法。所以,从研究方法的种类来看,我国与西方国家并无区别。但是,我国管理会计的研究文献中,90%左右是采用规范分析方法,并且在任何一个时间段都占据首位,这反映了我国研究方法的落后。而作为西方管理会计研究主流方法的案例研究、问卷调查已经引起我国管理会计研究者的兴趣,各个时间段都有运用这种方法的文献。但是,从时间分布来看,并不见有增长的趋势。可见,西方主流研究方法在我国的应用还是一个有待解决的问题。

三、理论基础

发达国家管理会计理论基础的研究大致经历了五个阶段:①科学管理理论阶段,标准成本制度、传统预算管理、成本性态分析、短期经营决策、现金流量分析等都是科学管理理论为基础的。②行为科学阶段,在管理会计中引入行为科学较多的是预算管理,如预算参与、预算松弛、预算目标的紧度、业绩评价、激励机制等都是行为科学为基础的。③权变组织理论阶段,如研究管理控制系统与环境因素、组织因素以及与战略的整合,业绩评价指标及激励方案的选择等均以权变理论为基础。④战略管理理论在管理会计中的最大体现是战略管理会计的出现。⑤新制度经济学中的交易成本经济学已经成为研究内部转移价格的主流方法,并且在研究管理控制模式方面发挥重要作用,同时,新制度经济学中的委托代理理论在研究激励机制方面具有不可替代的地位。

从上述五个阶段可以看出,发达国家对管理会计的研究始终是以一定的基础理论为起点,而不是就事论事。综观我国的管理会计研究文献,除了研究激励机制的部分文献有明确的理论基础外,大部分文章是没有理论基础的,其仅仅是作者聪明才智的体现,而非“巨人肩膀”支撑的结果。

四、结论和建议

综观我国管理会计研究文献,我们可以得出以下几点结论:

取得的成绩表现在两个方面:一是研究主题的覆盖面与西方国家并无显著差别,西方国家研究的主题也正是我国研究的主题,但在时间上有差距;二是西方管理会计研究所采用的方法我国都采用了,从研究方法的类型来看,我国与西方国家并无区别。与西方国家的差距主要表现在三个方面:一是管理会计研究严重脱离实际,研究主题主要集中在与现实关联不大的基本理论问题上;二是研究方法极为落后,90%以上的研究采用规范分析方法,基本上是说教为主,只讲道理,不摆事实;三是缺乏理论基础,仅仅是就事论事。

针对上述问题,笔者提出如下建议:①倡导研究“真实世界中的现实问题”。在选题上小题大做,多研究些问题。②实现研究方法的革命。从只讲道理,到既讲道理又摆事实,在主要采用实证研究方法的同时,积极采用数理推导方法。③跳出会计本身这个狭隘的圈子,多借鉴和引用其他学科的理论 and 精华,将管理会计研究建立在坚实的基础上。

主要参考文献

- ①《会计研究》杂志1990年至2004年各期
- ②《财会月刊》杂志1990年至2004年各期
- ③《财经研究》杂志1990年至2004年各期