

中国管理会计研究述评与展望^{*}

孟 焰 孙 健 卢 闯 刘俊勇

(中央财经大学会计学院 100081 中央财经大学中国管理会计研究与发展中心 100081)

【摘要】本文对2006-2013年间发表在国内21本学术性杂志上的327篇管理会计研究文献进行了系统的梳理、总结与述评。我们发现,与杜荣瑞等(2009)关于1997-2005年间我国管理会计研究的情况相比,管理会计无论从研究主题、研究方法还是所应用的理论都发生了显著的变化。研究主题方面,我们发现有关薪酬激励和业绩评价的研究显著增多;研究方法更加多元化,主要体现在基于数据库的实证研究和调查研究的比重显著提高;管理会计研究更加理论化,应用理论的管理会计研究数量显著增加,所应用的理论也更加丰富。但是,本文的结果表明我国的管理会计研究与国外还存在较大的差距,这也为我国未来的管理会计研究提供了方向指引。

【关键词】管理会计 管理控制系统 研究方法 理论

一、引言

2014年伊始,财政部发布《财政部关于全面推进管理会计体系建设的指导意见(征求意见稿)》(下称《意见》),这是我国第一次正式提出在国内全面推进管理会计体系的建设工作。《意见》对建设管理会计体系的目标、主要任务和措施等进行了具体的说明。就管理会计研究而言,《意见》强调应“推动加强管理会计基本理论、概念框架和工具方法研究,形成中国特色管理会计理论体系”。为了清楚地明确未来管理会计的研究方向,更好地实现《意见》所提出的管理会计理论研究的目标,有必要对我国管理会计的研究进行一个系统的总结和回顾。但是关于我国管理会计的系统总结的研究并不多见,杜荣瑞等(2009)对1997-2005年间我国的管理会计研究进行了较为系统的总结;中央财经大学课题组(2010)对我国管理会计研究方法进行了一定的总结;胡玉明等(2010)则对1978-2008年这30年间我国管理会计的理论与实践的发展进行了一定的梳理。现有研究的局限性主要表现在:第一,研究区间未能反映管理会计的最新发展,特别是金融危机至今的管理会计发展。金融危机为管理会计提供了一次绝佳的外部契机,客观上推动了管理会计理念的普及和工具的推广(王斌等,2010);第二,研究对象不够全面,如中央财经大学课题组(2010)的研究对象主要是管理会计的研究方法;第三,对管理会计研究所应用的理论分析不足,回顾的主要内容是管理会计工具的应用。鉴于此,本文研究回顾了我国主流学术期刊上2006-2013年间的管理会计研究文献,系统总结金融危机以来管理会计研究的发展,特别是管理会计研究中理论应用的发展情况,希望能够为管理会计进一步的深入研究提供方向性的指导。

二、研究样本选择

为了能与之前的研究结论进行可参照的对比,本文以杜荣瑞等(2009)的研究所选择的18种期刊为基础,剔除近年来更为实务化的《财务与会计》,并引入一些重要的杂志,包括《管理会计学报》^①、《China Journal of Accounting Research》^②和《中国会计评论》^③以及杜荣瑞等(2009)未纳入研究样本的

^{*} 本研究得到国家自然科学基金项目(71102122),国家社会科学基金重点项目(14AGL010),国家社会科学基金项目(11BGL027),中国博士后科学基金特别资助项目(2012T50074)的资助,同时还得到北京市教育委员会共建项目和北京市会计类专业群(改革试点)建设项目专项资助。

① 《管理会计学报》是对外经济贸易大学国际财务与会计研究中心于2010年创办的以管理会计为研究主题的杂志,是国内目前唯一的以管理会计研究为对象的学术类杂志。

② 《China Journal of Accounting Research》是由香港城市大学和中山大学联合主办的英文综合性会计类期刊。

③ 《中国会计评论》是由北京大学、清华大学等16所高校联合创办的综合类会计期刊。

经济管理类重要期刊《经济管理》^④。最终,本文选用以下21本杂志作为研究对象,包括《会计研究》、《审计研究》、《管理会计学报》、《中国会计评论》、《中国会计与财务研究》、《China Journal of Accounting Research》、《经济研究》、《管理世界》、《金融研究》、《中国管理科学》、《中国软科学》、《财经研究》、《财政研究》、《经济管理》、《经济科学》、《管理科学》、《经济理论与经济管理》、《南开管理评论》、《清华大学学报(哲学社会科学版)》、《北京大学学报(哲学社会科学版)》、《南开经济研究》。本文选择2006年—2013年6月作为期刊选择区间,逐篇阅读每篇文章,如果文章主题能够归类到表1中的管理会计的某一研究主题则将该文纳入本文研究的数据库,据此最后共得到327篇管理会计的相关文章。

三、管理会计研究述评

管理会计研究存在一定的特殊性。首先管理会计的研究主题比较广泛,涉及各类管理会计工具以及信息系统;其次,管理会计的研究方法比较多样,除了档案研究外,案例研究、调查研究、分析式研究和实验研究都是管理会计研究所采用的主要研究方法;最后,管理会计研究应用的理论较为广泛,包含了经济学、社会学、心理学等诸多学科门类。鉴于管理会计研究的特殊性,本文按照研究主题、研究方法与采用的理论三个方面对2006—2013年间的管理会计研究进行分类整理和述评。

(一) 研究主题的分布

为了避免研究主题过于分散,我们参照Shields(1997)以及杜荣瑞等(2009)的方法,将管理会计的研究主题区分为管理控制系统、成本会计与管理、决策方法、管理会计的一般性问题、外部导向型管理会计、信息技术的应用和其他相关问题。具体的研究主题的细化分类见表1。如表1所示,2006—2013年间,管理控制系统的相关文章共有203篇(62.1%)、涉及成本会计与管理的研究共有23篇(7%)、有2篇(0.6%)属于决策方法、涉及管理会计一般研究问题的有16篇(4.9%)、外部导向型管理会计的有60篇(18.3%)、管理会计信息系统有13篇(4.0%),无法归入上述类别的其他主题10篇(3.1%)。

本文将2006—2013年间的管理会计研究主题与杜荣瑞等(2009)关于1997—2005年之间的研究主题进行比较(见表1),比较结果表明管理会计文献的总体数量有所上升(从283篇上升到327篇)。从研究主题来看,管理控制系统、外部导向型管理会计以及管理会计信息系统的研究数量和比例显著上升,而成本管理和决策方法这两类研究主题的研究数量和比例显著下降。为了进一步的对1997—2005年以及2006—2013年这两个时间段的管理会计研究主题是否存在差异进行检验,本文采用卡方检验。结果表明1997—2005年以及2006—2013年这两个阶段管理会计的研究主题存在显著差异($\chi^2 = 76.20$, $p < 0.01$)。总的来看,管理控制系统、外部导向型管理会计是2006—2013年间的研究重点,而管理控制系统和成本会计与管理是1997—2005年间的研究重点。尽管管理控制系统在两个时间段都是比重最高的研究主题,但是细分主题也存在显著差异($\chi^2 = 164$, $p < 0.01$),研究重点从1997—2005年间关注经营预算和业绩计量转为业绩导向型薪酬体系和绩效评价系统的研究。此外,考虑到2008年开始的国际金融危机对我国企业产生了重大的冲击,本文以此为分界点,将2006—2013年区分为2006—2008年以及2009—2013年两个阶段,考察金融危机前后管理会计的研究主题是否存在显著影响。卡方检验的结果表明2006—2008年以及2009—2013年这两个区间的管理会计研究主题并没有显著差异($\chi^2 = 6.23$, $p = 0.398$)。

进一步地,本文将2006—2013年间国内管理会计的研究主题与Hesford et al.(2007)进行比较。Hesford et al.(2007)将管理会计研究主题分为成本、控制和其他三大类,其中成本包括成本分配、成本实践等主题;控制包括预算、资本预算、业绩评价、组织控制、跨国企业控制等主题;其他则主要是研究较少的主题,如会计信息系统、质量管理、战略管理等。Hesford et al.(2007)的统计结果表明,1981—2000年间欧美管理会计研究最主要的四个研究主题分别是组织控制(占29.7%)、业绩评价(占19.0%)、成本分配(占17.5%)与预算(占11.7%)。与国外的研究相比,我国的管理会计研究主题相对集中,超过一半的研究主题集中在管理控制系统(占62.1%),更具体的是集中在薪酬和绩效评价系统

^④ 《经济管理》是中国社会科学院的一份以管理学为主要研究对象的学术月刊,2007年以来其原发论文被中国人民大学《复印报刊资料》全文转载和题目索引居管理学前列。

的研究主题上, 缺乏组织控制上的相关研究。同时, 2000 年以后, 随着供应链作用的逐渐提升, 供应链的相关研究比重显著高于 Hesford et al. (2007) 的统计。

表 1 研究主题分布

研究主题	2006 – 2008	2009 – 2013	Total (2006 – 2013)	Du (2009) (1997 – 2005)
1. 管理控制系统	90 (61.6)	113 (62.4)	203 (62.1)	133 (47.0)
1.1 标准成本法	0	1	1	5
1.2 经营预算	9	10	19	44
1.3 业绩计量	9	0	9	47
1.4 转移定价	2	0	2	3
1.5 责任会计	0	0	0	13
1.6 绩效评价系统	25	27	52	11
1.7 业绩导向型薪酬体系	42	68	110	10
1.8 一般问题	3	7	10	0
2. 成本会计与管理	8 (5.5)	15 (8.3)	23 (7.0)	69 (24.4)
2.1 ABC \ ABM	3	4	7	31
2.2 目标成本	0	0	0	10
2.3 环境成本会计	0	4	4	9
2.4 一般问题	5	7	12	19
3. 决策方法	1 (0.7)	1 (0.6)	2 (0.6)	7 (2.5)
3.1 资本预算	1	1	2	4
3.2 本量利分析	0	0	0	3
4. 管理会计的一般问题	10 (6.8)	6 (3.3)	16 (4.9)	34 (12.0)
4.1 一般问题	6	5	11	25
4.2 实务调查	4	1	5	9
5. 外部导向型管理会计	30 (20.5)	30 (16.6)	60 (18.3)	19 (6.7)
5.1 价值链分析	12	8	20	10
5.2 战略管理会计	3	5	8	9
5.3 供应链管理	15	13	28	3
6. 管理会计信息系统	3 (2.1)	10 (5.5)	13 (4.0)	2 (0.7)
7. 其他	4 (2.7)	6 (3.3)	10 (3.1)	19 (6.7)
7.1 基于价值的管理	1	2	3	8
7.2 其他	3	4	7	8
合计	146	181	327	283

注: (1) Du (2009) 是杜荣瑞等 (2009) 的统计结果。

(2) 在杜荣瑞等 (2009) 的统计中, 由于供应链相关的研究较少, 因此将其归入了其他类中。但是本文的统计发现在 2006 年后有关供应链研究的文章较多, 因此将其重新归入了外部导向型管理会计, 因此本文在进行数据整理时将杜荣瑞等 (2009) 归入其他类别中的 3 篇供应链管理进行了重分类 (归入 “5.3 供应链管理”), 所以 “7.2 其他” 类中留有 8 篇文献。

(3) 括号内是百分比。

1. 管理控制系统

与 1997 – 2005 年不同, 2006 – 2013 年之间业绩导向型薪酬体系 (110 篇)、绩效评价系统 (52 篇)

成为管理控制系统领域的主要研究主题;同时,也开始出现关于管理控制系统本身的研究,本文将其定义为管理控制系统的一般问题(10篇)。业绩导向型薪酬体系的研究主要是探讨中国公司的高管薪酬的相关问题,高管薪酬的相关研究主要建立在我国普遍存在的薪酬管制的基础上,研究高管薪酬的关键影响因素(包括股权结构、政治因素、所有权性质、高管权力、企业风险等)、高管薪酬差距、高管薪酬对企业绩效的影响以及国有企业和民营企业的薪酬差异问题等。2006年以后,由于证监会正式颁布了《上市公司股权激励管理办法》,开始出现了大量的股权激励的研究,研究内容也主要集中在股权激励计划制定的影响因素、股权激励对企业业绩的影响等。但是上述关于薪酬体系的研究更多的采用公司财务领域的研究思路与方法,只是研究主题属于管理会计的研究范畴。

绩效评价系统的研究则主要是针对某行业或者某企业提出相应的绩效评价框架或者对原有的绩效评价系统进行改进,特别的有研究关注非营利性组织的绩效评价问题(如姜宏青,2012)。此外,关于平衡计分卡的研究仍然是绩效评价系统的重要内容之一,有单独关注非财务绩效指标应用的研究(如张川,2008、2009、2012)、有组织间业绩评价和平衡计分卡改进的研究(如,支晓强和戴璐,2012),同时还有讨论平衡计分卡的有用性的研究(如,刘俊勇等,2011)。值得注意的是,在绩效评价系统的研究中,大部分研究都没有理论基础,只有少量文献在研究时应用了相关理论,如基于利益相关者理论的绩效评价系统(温素彬和黄浩岚,2009)。

2006-2013年间出现了关于管理控制系统本身而不是其子类的研究,本文将其定义为管理控制系统的一般问题。此类研究主要包括以下几个问题:(1)介绍管理控制系统在中国企业的应用情况,如汤谷良等(2010)对海尔管理控制系统的研究;(2)研究企业应用管理控制系统的动因和作用机理,如李延喜(2011)、吉利等(2011);(3)研究管理控制系统的整合问题,该部分主要探讨不同的管理会计工具如何在同一的框架下进行整合,如汤谷良等(2009)对华润6S体系的研究;(4)管理控制系统对业绩的影响,如杜荣瑞等(2008)。但是,对于管理控制系统尤其是管理控制系统整合的研究,目前还处于描述性研究的阶段,相关研究缺乏理论支撑。

2. 成本会计与管理

2006-2013年间成本会计与管理的相关研究大幅降低,关于作业成本法(ABC)的研究有7篇,环境成本会计4篇,成本管理的一般问题12篇。

关于作业成本法的研究,部分研究仍然如2006年前一样,通过案例分析作业成本在企业中的具体应用和改进(如张蕊等,2006),但这些文献缺乏理论支撑。另外,也开始有研究将ABC视为管理会计变革手段之一,研究新的管理会计工具的应用对组织的影响,如周琳等(2012)将ABC方法的引入作为管理会计的变革与创新,利用实地研究方法研究管理会计变革的过程本质、影响因素与后果。

2005年后的关于环境成本的研究都受到2005年8月国际会计师联合会(IFAC)发布的《环境管理会计国际指南》的影响,一方面关注对环境成本确认、计量与披露(如冯巧根,2011);另一方面,将环境成本提升到战略成本的高度,关注环境成本的战略控制(如谢东明和王平,2013)。

成本的一般性问题主要包括成本核算和成本粘性两个主题。成本核算包括具体的成本核算和影响因素的研究,如王新等(2012)对于工程项目成本构成、影响因素和控制方法的研究。成本粘性则是成本领域的一个逐渐兴起的热点问题,已有的研究包括验证我国市场的成本粘性,如陈磊等(2012)研究成本粘性的影响因素,以及对成本粘性的文献回顾,如江伟和胡玉明(2011)。

3. 决策方法

决策方法的相关研究只有2篇,且均是与资本预算相关。这两篇文章均是从战略的视角来看待资本预算的问题。

4. 管理会计的一般问题

这类主题包括一般问题(11篇)和管理会计实务(5篇)。杜荣瑞等(2009)发现1997-2005年期间的管理会计的一般问题主要是对管理会计本质和作用等问题的讨论,但是本文对2006-2013年期间的文献研究发现,管理会计的一般问题开始关注管理会计理论研究,有5篇管理会计的研究回顾与述评,有9篇文章从不同视角提出了管理会计框架,还有2篇是针对管理会计实务的调查研究与案例分析。

5. 外部导向型管理会计

这类研究包括三个主题：价值链分析（20篇）、战略管理会计（8篇）以及供应链管理（28篇）。价值链分析与战略管理会计的研究与1997-2005年之间类似。与1997-2005年的统计结果不同，在2006年以后，关于供应链管理的研究大幅度增加，已经超过了价值链分析的相关研究。关于供应链管理的研究包括供应链的控制、质量管理、定价与绩效提升等问题^⑤。

6. 管理会计信息系统

该主题包括13篇文章，远高于1997-2005年间的2篇。同时，管理会计信息系统的内涵也发生了变化，从EXCEL转向了ERP系统。2006年以来，随着ERP系统在企业里的广泛和深入使用，关于ERP的研究也逐渐增多。已有的研究就ERP实施的影响因素、对关键使用者的影响、对企业流程的影响以及对企业绩效和盈余质量的影响做了比较全面的研究。但是，鲜有文献研究管理会计与信息技术之间的关系，只有肖泽忠等（2009）探讨了管理会计控制与信息技术之间的互补性问题。

7. 其他

没有涵盖在上述研究类别中的文献包括人力资源会计（1篇）和基于价值的管理（9篇）两个主题。杜荣瑞等（2009）将风险管理也纳入其他类别中，而自财政部2010年正式颁布《企业内部控制基本规范》后，有关内部控制和风险管理的研究逐渐增多。因此本文在进行样本选取时未将内部控制和风险管理方面的文献纳入管理会计研究文献中。

（二）研究方法

1. 研究方法的分布

本文对2006-2013年间管理会计文献的研究方法进行整理。本文参照杜荣瑞等（2009）的分类，将研究方法分为以数据库为基础的实证研究、规范分析/概念性研究、调查研究、案例研究、分析性模型研究和实验研究6类^⑥。本文首先将2006-2013年间的研究方法分布与1997-2005年之间进行比较，结果见表2。统计结果表明这两个阶段的管理会计研究方法之间存在显著差异（ $\chi^2 = 141.50$ ， $p < 0.01$ ），研究方法从以规范分析/概念性研究为主（71.4%）转向以数据库为基础的实证研究和规范分析/概念性研究并重的局面（均为32.7%）。此外，在2006-2013年间，调查研究和分析性模型研究的比重显著提升（分别为13.8%和7.0%），同时也开始出现利用实验研究方法进行的研究（3.1%）。本文进一步分析2006-2008年以及2009-2013年这两个区间的管理会计研究方法的分布差异，结果表明这两个阶段的研究方法存在显著差异（ $\chi^2 = 12.43$ ， $p < 0.05$ ），具体表现为以数据库为基础的实证研究以及调查研究的比重显著上升，说明在2009-2013年间管理会计的研究更加规范化。

进一步地，本文将研究方法的分布与Hesford et al.（2007）的研究结果进行比较。Hesford et al.（2007）统计了1981-2000年间欧美主要的8本会计类期刊所发表的管理会计文章^⑦。Hesford et al.（2007）的结果表明，1981-2000年间欧美的管理会计研究最重要的方法是框架研究与文献回顾（占25%），调查研究、案例研究和分析性研究的比重大致相当，实验研究的比例稍低（为12.8%），最低的是以数据库为基础的实证研究（仅为8.6%）。本文将2006-2013年间的国内管理会计的研究方法的统计结果与Hesford et al.（2007）的统计结果进行比较，发现国内外的管理会计研究方法存在显著差异（ $\chi^2 = 151.83$ ， $p < 0.01$ ），体现在以数据库为基础的实证研究偏多，而案例研究、分析性模型研究及实验研究

⑤ 关于供应链的文章很多，本文在整理文献时剔除了与管理会计主题不相关的供应链管理的文献，如供应链设计与规划等问题。

⑥ Hesford et al.（2007）将研究方法区分为分析型研究、档案研究、案例研究、实验研究、框架研究、文献回顾、调查研究以及其他。其中，案例研究与实地研究的区分主要是案例涉及的组织数量，如果是单个组织，则归为案例研究，如果涉及多个组织，则归为实地研究。本文将单个组织和多个组织的案例研究均归为案例研究。此外，为便于与杜荣瑞等（2009）的研究结果比较，本文将文献回顾与框架研究统一为规范分析/概念性研究。

⑦ 这8本期刊分别是 Accounting Organizations and Society（AOS）、Behavioral Research in Accounting（BRIA）、Contemporary Accounting Research（CAR）、Journal of Accounting and Economics（JAE）、Journal of Accounting Literature（JAL）、Journal of Accounting Research（JAR）、Journal of Management Accounting Research（JMAR）、Management Accounting Research（MAR）、Review of Accounting Studies（RAS）和 The Accounting Review（TAR）。

的比重偏低。

表 2 研究方法的年度分布

研究方法	2006 – 2008	2009 – 2013	Total	Du (2009)	Hesford (2007)
以数据库为基础的实证研究	41 (28.1)	66 (36.5)	107 (32.7)	12 (4.2)	78 (8.6)
规范分析/概念性研究	59 (40.4)	48 (26.5)	107 (32.7)	202 (71.4)	228 (25.0)
调查研究	13 (8.9)	32 (17.7)	45 (13.8)	20 (7.1)	149 (16.4)
案例研究	16 (11.0)	19 (10.5)	35 (10.7)	47 (16.6)	169 (18.6)
分析性模型研究	13 (8.9)	10 (5.5)	23 (7.0)	2 (0.7)	169 (18.6)
实验研究	4 (2.7)	6 (3.3)	10 (3.1)	0	116 (12.8)
Total	146	181	327	283	909

注: (1) Du (2009) 是杜荣瑞等 (2009) 的统计结果。

(2) Hesford (2007) 是 Hesford et al. (2007) 的统计结果。

(3) Hesford et al. (2007) 年的统计结果共有 916 篇文献, 但是有 7 篇的研究方法无法按照上述分类进行归集。因此本文按照 909 篇进行统计。

(4) 括号内是百分比。

2. 研究方法在研究主题间的分布

本文进一步分析研究方法在各类研究主题中的应用情况, 结果见表 3。从表 3 可以看出, 规范分析/概念性研究方法在各类研究主题中的应用最广, 而实验研究和分析性模型研究的应用较少。实验研究仅在管理控制系统和成本会计与管理中有应用, 而分析性模型研究仅在管理控制系统和外部导向型管理会计中有应用。而从研究主题来看, 管理控制系统方面的研究方法应用最广泛, 各类研究方法不仅都有所应用, 而且所占比例都是各类研究方法中最高的。

表 3 不同主题的研究方法分布

研究主题	以数据库为基础的实证研究	案例研究	调查研究	分析性模型研究	规范分析/概念性研究	实验研究	合计
管理控制系统	93 (86.9)	14 (40.0)	27 (60.0)	10 (43.5)	50 (46.7)	9 (90.0)	203 (62.1)
成本会计与管理	3 (2.8)	5 (14.3)	4 (8.9)	0	10 (9.3)	1 (10.0)	23 (7.0)
决策方法	0	0	0	0	2 (1.9)	0	2 (0.6)
管理会计的一般问题	0	1 (2.9)	1 (2.2)	0	14 (13.1)	0	16 (4.9)
外部导向型管理会计	8 (7.5)	11 (31.3)	10 (22.2)	13 (56.5)	18 (16.9)	0	60 (18.3)
管理会计信息系统	3 (2.8)	3 (8.6)	3 (6.7)	0	4 (3.7)	0	13 (4.0)
其它	0	1 (2.9)	0	0	9 (8.4)	0	10 (3.1)
合计	107	35	45	23	107	10	327

注: 括号内是百分比。

(三) 研究所采用理论

1. 理论来源的分布

在 Hesford et al. (2007) 和杜荣瑞等 (2009) 的基础上, 本文将理论来源分为经济学理论、组织行为学理论、心理学理论、战略理论、产品与经营管理理论、统计学理论以及没有或未发现理论。此外, 本文统计时发现 2006 – 2013 年的管理会计研究中新出现了有关社会学的相关理论, 因此将社会学理论作为一种理论来源单独列示。2006 – 2013 年间管理会计研究的理论来源分布见表 4。

本文将 2006 – 2013 年间管理会计研究的理论来源与 1997 – 2005 年进行比较, 发现两个时间段内的理论来源存在显著差异 ($\chi^2 = 71.06$, $p < 0.01$), 具体表现为有理论的管理会计研究数量显著提升, 没有或未发现理论的研究比例从近 80% 下降为不到 50% (48.3%)。此外, 除了统计学理论外, 所有理论的应用比例均得到大幅度提高, 如经济学理论的应用从 14.1% 上升为 34.6%、组织行为学理论的应用从 2.4%

上升为 31%。更特别的,在 2006 – 2013 年间,社会学理论逐渐应用于管理会计的研究,但是比例仅为 1.2%。本文将 2006 – 2008 年与 2009 – 2013 年之间的理论来源进行比较,结果发现这两个时间段所应用的理论没有显著差异 ($\chi^2 = 7.80$, $p = 0.253$)。

进一步地,本文将 2006 – 2013 年间的管理会计研究的理论分布与 Hesford et al. (2007) 的结果进行比较。Hesford et al. (2007) 将理论按其来源区分为经济学理论、心理学理论、社会学理论、产品及运营管理理论与历史学理论,结果发现应用经济学理论的研究比例最高 (占 43.2%),社会学次之 (占 39.5%),应用心理学理论的占 15.3%,其他各类理论合计占 3.9%。同时,Hesford et al. (2007) 研究发现欧洲的管理会计研究更倾向于采用社会学理论,而美国的管理会计研究更倾向于采用经济学理论。与 Hesford et al. (2007) 的结果相比,国内的管理会计研究应用的理论也以经济学理论为主要来源,而社会学和心理学理论的应用显著偏低。

表 4 理论来源分布

理论来源	2006 – 2008	2009 – 2013	Total	Du (2009)
没有或未发现理论	82 (56.2)	76 (42.0)	158 (48.3)	226 (79.9)
经济学理论	41 (28.1)	72 (40.0)	113 (34.6)	40 (14.1)
组织行为学理论	13 (8.9)	19 (9.9)	32 (9.5)	7 (2.4)
心理学理论	3 (2.1)	7 (4.4)	10 (3.4)	2 (0.7)
战略理论	4 (2.7)	4 (2.2)	8 (2.4)	6 (2.1)
社会学理论	2 (1.4)	2 (1.1)	4 (1.2)	0
产品与经营管理理论	1 (0.7)	1 (0.6)	2 (0.6)	1 (0.4)
统计学理论	0	0	0	1 (0.4)
合计	146	181	327	283

注: (1) Du (2009) 是杜荣瑞等 (2009) 的统计结果。

(2) 杜荣瑞等 (2009) 将经济学理论和金融学理论分开列示,但本文的统计发现 2006 – 2013 年间的金融学理论较少,而且很难再金融学理论和经济学理论之间进行区分,因此本文参照 Hesford et al. (2007) 的做法将金融学 and 经济学理论合并,列示在“经济学理论”这一类别中。

(3) 括号内是百分比。

2. 不同研究领域的理论分布

表 5 根据研究主题对相关理论来源进行分类。表 5 的结果表明除管理控制系统外,其他几个研究主题的文献采用理论的比例较低。同时,在管理控制系统领域的研究中,经济学理论和组织行为学理论是应用最多的两种理论。

表 5 不同研究领域的理论分布

研究主题	没有或未发现理论	经济学理论	组织行为学理论	心理学理论	战略理论	社会学理论	产品与经营管理理论	合计
管理控制系统	70 (44.3)	94 (83.2)	26 (81.3)	9 (90.0)	1 (12.5)	3 (75.0)	0	203
成本会计与管理	16 (10.1)	2 (1.8)	0	1 (10.0)	3 (37.5)	1 (25.0)	0	23
决策方法	2 (1.3)	0	0	0	0	0	0	2
管理会计一般问题	12 (7.6)	2 (1.8)	2 (6.3)	0	0	0	0	16
外部导向型管理会计	43 (27.2)	8 (7.1)	3 (9.4)	0	4 (50.0)	0	2 (100)	60
管理会计信息系统	7 (4.4)	5 (4.4)	1 (3.0)	0	0	0	0	13
其他	8 (5.1)	2 (1.8)	0	0	0	0	0	10
合计	158	113	32	10	8	4	2	327

注: 括号内是百分比。

3. 不同研究方法中理论的应用

本文将研究方法按照理论来源进行分类统计, 结果见表6。表6的结果表明实验研究采用理论的比例最高, 达到90%, 其中70%是经济学理论; 以数据库为基础的实证研究采用理论的比例次之, 约77.6%的该类研究方法采用了相关理论, 其中61.7%是经济学理论; 规范性分析/概念性研究采用理论的比例最低, 仅有27.1%的此类研究方法采用了相关理论。而从所采用的理论来看, 应用经济学理论的研究主要采用以数据库为基础的实证研究和规范分析/概念性研究这两类研究方法; 组织行为学理论的研究主要采用以数据库为基础的实证研究、规范分析/概念性研究以及调查研究方法; 应用心理学理论的研究主要采用调查研究的方法。

表6 理论来源与研究方法

理论来源	以数据库为基础的实证研究	规范分析/概念性研究	调查研究	案例研究	分析性模型研究	实验研究	合计
没有或未发现理论	24 (22.4)	78 (72.9)	17 (37.8)	25 (71.4)	13 (56.5)	1 (10.0)	158 (48.3)
经济学理论	66 (61.7)	18 (16.8)	9 (20.0)	6 (17.1)	7 (30.4)	7 (70.0)	113 (34.6)
组织行为学理论	9 (8.4)	9 (8.5)	10 (22.2)	1 (2.9)	3 (13.1)	0	32 (9.8)
心理学理论	2 (1.9)	0	6 (13.4)	0	0	2 (20.0)	10 (3.1)
战略理论	3 (2.8)	1 (0.9)	2 (4.4)	2 (5.7)	0	0	8 (2.4)
社会学理论	2 (1.9)	1 (0.9)	1 (2.2)	0	0	0	4 (1.2)
产品与经营管理理论	1 (0.9)	0	0	1 (2.9)	0	0	2 (0.6)
合计	107	107	45	35	23	10	327

注: 括号内是百分比。

4. 具体理论的应用情况

本文进一步统计了所有采用理论的管理会计研究的具体理论, 结果发现169篇采用理论的管理会计文献共采用26种具体的理论。本文根据各种理论应用的比例选取排名前10的理论进行列示, 见表7。统计结果表明, 应用频率最高的前10种理论分别是代理理论、权变理论、锦标赛理论、信息不对称理论、利益相关者理论、契约理论、公平理论、前景理论、认知理论与社会比较理论, 应用这10大理论的文献达到了139篇, 占全部应用了理论的169篇文献中的82.5%。特别的, 应用代理理论的文献数量达到了81篇, 占全部应用理论文献的48%, 而代理理论大部分都是应用在管理控制系统里的业绩导向的薪酬体系的研究中。

表7 管理会计研究应用的主要具体理论

排名	具体理论	文献数 (比例)	排名	具体理论	文献数 (比例)
1	代理理论	81 (48.0)	6	契约理论	6 (3.6)
2	权变理论	13 (7.7)	7	公平理论	6 (3.6)
3	锦标赛理论	10 (5.9)	8	前景理论	3 (1.8)
4	信息不对称理论	8 (4.7)	9	认知理论	3 (1.8)
5	利益相关者理论	6 (3.6)	10	社会比较理论	3 (1.8)

四、研究展望

通过对 2006 – 2013 年间的管理会计文献的整理以及与 1997 – 2005 年间管理会计研究的比较,我们发现尽管相比 1997 – 2005 年,我国的管理会计研究已经取得了一定的成果,但是不仅与国外的管理会计研究相比仍然有不小的差距,与《意见》中所提的“推动加强管理会计基本理论、概念框架和工具方法研究,形成中国特色管理会计理论体系”的目标也有着较大差距,这也为今后我国管理会计的研究提供了方向指引:

(一) 提高管理会计研究的理论性

虽然管理会计的研究主题更贴近实务内容,但是作为学术研究,管理会计研究应该具备理论性。Hesford et al. (2007) 针对 1981 – 2000 年的欧美 8 大会计期刊所发表的管理会计文章的统计表明,916 篇管理会计文章都有明确的理论来源。当然,即使在欧美,关于理论的应用也存在分歧。欧洲学者普遍认为管理会计应该是“社会实践”(social practice) (Baxter and Chua, 2003 等),而北美学者主要认为管理会计是“经济行为”(economic activity) (Scapens, 2004)。这样的分歧直接体现在理论应用上, Hesford et al. (2007) 的统计发现欧洲的管理会计杂志应用四位社会学理论家 (Foucault, Habermas, Giddens 和 Latour) 的理论的比例较高, MAR 的比例为 7%, AOS 的比例为 15%; 而北美杂志的管理会计研究应用上述理论比例较低,从 0% (CAR, JAE, JAR 和 RAS) 到 2% (TAR), 4% (JAL), 5% (JMAR) 和 6% (BRIA)。

相比而言,国内的管理会计研究有近半数未发现明确的理论来源,仅仅是对实务或管理会计概念的描述,并没有上升到理论的高度。此外,在具体应用的理论方面,国内的研究仍然以经济学理论尤其是代理理论为主,应用社会学和心理学的管理会计研究则较少。本文认为要落实《意见》中“形成中国特色管理会计理论体系”的目标,我国的管理会计研究不应将其简单局限于“社会实践”或者“经济行为”,而应该结合我国的社会经济情况和文化背景,根据研究的对象和问题选择合适的理论甚至构建基于中国背景的管理会计理论,提升管理会计研究的理论性、学术性和国际性。

(二) 构建基于中国企业实践的管理会计理论

管理会计的研究不仅应有学术价值,而且应该贴近和指导企业的管理会计实践。众所周知,金融危机爆发后,我国经济也受到了波及,如何在金融危机背景下得以生存甚至获得竞争优势就是企业实践中关注的问题,因此“降本增效”已经成为很多企业在金融危机背景下的经营目标。但是,本文的统计结果表明成本和控制等方面的研究相对金融危机前不仅没有显著提高,与 1997 – 2005 年间的研究相比,关于成本的研究主题反而出现了显著下降的趋势。值得注意的是,有关绩效评价和薪酬体系的研究主题显著增多,成为近 8 年我国管理会计研究的重点,薪酬数据的可获得性以及中国背景下的企业薪酬管理的特殊性是此类研究得到广泛关注的主要原因,但是此类研究对企业摆脱金融危机影响、获取竞争优势的帮助作用有限。

随着中国经济的腾飞,中国企业的管理会计实践也逐渐得到国内外学者的关注。尽管国内学者针对中国企业的实践进行了一定的研究,如“邯钢经验”、海尔的“日清日结”等,但是上述研究仍然主要以描述为主,并未整理成相应的管理会计工具。近年也出现了不少理论性的管理会计研究,如戴天婧等 (2012) 对于海尔“倒三角”管控体系的研究等。尽管此类研究应用了具体的理论,具有一定的理论性,但是未能根据企业实践提炼中国管理会计理论。为了提升中国管理会计的国际地位,让管理会计更好地指导企业实践,未来的管理会计研究应更加贴近企业实践,整理总结中国的管理会计工具方法,提炼管理会计概念框架,逐步形成中国特色的管理会计理论体系。

(三) 提升研究方法的科学性与多样性

国内的管理会计研究以基于数据库的实证研究与规范研究为主,近年来案例研究和调查研究也已经得到了一定程度的应用。但是与国外主流的管理会计研究相比,案例研究、调查研究以及实验研究等方法应用的较少。案例研究可以针对个别企业进行深入研究,系统总结个别企业管理会计实施的成败及原因,提炼管理会计工具方法,这将为中国特色的管理会计概念框架和理论体系提供最基本的研究素材和

成果; 调查研究为管理会计研究提供大样本数据的支持, 可以从宏观上了解我国的管理会计发展现状并对重要的管理会计理论主题进行验证; 而对于那些很难找到样本进行研究但又重要的管理会计研究主题, 实验研究方法就显得特别重要。因此, 为了落实《意见》的要求, 我国的管理会计研究应加强案例研究、调查研究和实验研究等方法的应用, 根据不同的研究主题合理选择研究方法, 提升研究方法的科学性和多样性, 确保实现《意见》中的管理会计研究目标。

主要参考文献

- 陈磊, 宋乐, 施丹. 2012. 企业的成本粘性被高估了吗? 基于中国上市公司的实证研究. 中国会计评论, 1: 3~16
- 戴天婧, 汤谷良, 彭家钧. 2012. 企业动态能力提升、组织结构倒置与新型管理控制系统嵌入——基于海尔集团自主经营体探索型案例研究. 中国工业经济, 2: 128~138
- 杜荣瑞, 肖泽忠, 周齐武. 2009. 中国管理会计研究述评. 会计研究, 9: 74~80
- 杜荣瑞, 肖泽忠, 周齐武, 赵立新. 2008. 管理会计与控制技术的应用及其与公司业绩的关系. 会计研究, 9: 39~46
- 冯巧根. 2011. 从KD纸业公司看企业环境成本管理. 会计研究, 10: 88~95
- 胡玉明, 叶志锋, 范海峰. 2008. 中国管理会计理论与实践: 1978年至2008年. 会计研究, 9: 3~9
- 吉利, 毛洪涛, 王子亮, 曾永林. 2011. 任务不确定性对管理控制系统的影响及其作用机理——基于在中国国有大型铁路施工企业的实地研究. 会计研究, 4: 52~60
- 姜宏青. 2012. 我国非营利组织绩效会计相关问题研究. 会计研究, 7: 32~38
- 江伟, 胡玉明. 2011. 企业成本费用粘性: 文献回顾与展望. 会计研究, 9: 74~79
- 李延喜. 2011. 集团管理控制的设置动因及其作用机理——能源集团改制的案例研究. 会计研究, 12: 25~32
- 刘俊勇, 孟焰, 卢闯. 2011. 平衡计分卡的有用性: 一项实验研究. 会计研究, 5: 36~43
- 潘飞, 张川. 2008. 市场竞争程度、评价指标与公司业绩. 中国会计评论, 6(3): 321~338
- 汤谷良, 穆林娟, 彭家钧. 2010. SBU: 战略执行与管理控制系统在中国的实践与创新——基于海尔集团SBU制度的描述性案例研究. 会计研究, 5: 47~53
- 汤谷良, 王斌, 杜菲, 付阳. 2009. 多元化企业集团管理控制体系的整合观——基于华润集团6S的案例分析. 会计研究, 2: 53~60
- 王斌, 吴应宇, 张昉. 2010. 金融危机与中国管理会计——中国会计学会管理会计与应用专业委员会2009年年会综述. 会计研究, 2: 86~88
- 王新, 毛洪涛, 曾静. 2012. 成本管理信息租金、内部冲突与控制绩效——基于施工项目的实验研究. 会计研究, 8: 25~33
- 温素彬, 黄浩岚. 2009. 利益相关者价值取向的企业绩效评价——绩效三棱镜的应用案例. 会计研究, 4: 62~68
- 肖泽忠, 杜荣瑞, 周齐武. 2009. 试探信息技术与管理会计和控制的互补性及其业绩影响. 管理世界, 4: 143~167
- 谢东明, 王平. 2013. 生态经济发展模式下我国企业环境成本的战略控制研究. 会计研究, 3: 88~94
- 张川, 潘飞, J. Robinson. 2006. 非财务指标与企业财务业绩相关吗——一项基于中国国有企业的实证研究. 中国工业经济, 11: 99~107
- 张川, 杨玉龙, 高苗苗. 2012. 中国企业非财务绩效考核的实践问题和研究挑战——基于文献研究的探讨. 会计研究, 12: 55~60
- 张蕊, 饶斌, 吴炜. 2006. 作业成本法在卷烟制造业成本核算中的应用研究. 会计研究, 7: 59~65
- 支晓强, 戴璐. 2012. 组织间业绩评价的理论发展与平衡计分卡的改进——基于战略联盟情景. 会计研究, 4: 79~86
- 中央财经大学会计学院管理会计研究课题组. 2010. 管理会计研究方法体系框架的构建与应用. 会计研究, 5: 30~38
- 周琳, 潘飞, 刘燕军, 马保州. 2012. 管理会计变革与创新的实地研究. 会计研究, 3: 85~93
- Baxter, J., and W. F. Chua. 2003. Alternative Management Accounting Research: Whence and Whither. Accounting, Organizations and Society, 28(2): 97~126
- Hesford, J. W., S. H. Lee, W. A. Van der Stede, and S. M. Young. 2007. Management Accounting: A Bibliographic Study. Handbook of Management Accounting Research, Volume1. Amsterdam, AMS: Elsevier, 3~26
- Shields, M. D. 1997. Research in Management Accounting by North Americans in the 1990s. Journal of Management Accounting Research, 9: 3~61

Abstracts of Main Papers

A Review of Management Accounting Research in China

Meng Yan et al.

A review of the articles on management accounting published in 21 Chinese journals from 2006 to 2013 shows a great change comparing to the research of Du et al. (2009). During this period, we find that compensation incentive and performance evaluation have become the most popular research theme. Different research methods and theories have applied in these articles. However, there is a wide gap between Chinese and Foreign Researches. We put forward a number of suggestions in light of the identified problems.

The Research on Management Accountants Training Mode in Chinese Enterprises ——Based on the Questionnaire Analysis of Chinese Enterprises' Financial Accountants

Tong Chengsheng et al.

More and more complex business environment plays increasingly high demand on financial accountants, this paper finds that there is a big gap between financial accountants' expectation of management accounting and the practice of enterprises through questionnaire analysis. We hope that enterprises can find their own suitable mode to train their management accountants through our research on their competence/skills, training method and training mode.

An Environmental Uncertainty Based Study on the Strategies of Management Accounting

Feng Qiaogen

Environmental uncertainty depends on the volatility and complexity of the environment. Management accounting can actively deal with uncertainty, which is the essence of enterprise value creation. Accordingly, enterprises should be guided by customer value creation and strive for the value appreciation of the enterprise. Through screening and analyzing of the usefulness of information, the management accounting information support system is able to improve the cognitive ability of the enterprise managers and management accounting information; in addition, management accounting control system used the motivation theory to optimize the internal mechanism of the control system, and further promoted the development and the perfection of the management accounting system.

The CSR Disclosure Reflects CSR Practice ——An Approach based on the Big Data Era

Shen Yi et al.

Big data would play a significant role in next technical revolution and it would affect the CSR disclosure deeply. In the era of big data, CSR information would present some different characteristics when it is created, transferred and stored. The gap between CSR disclosure and CSR practice would be narrowed to a large extent and the channels between the two would be more abundant. This paper provides an approach to the situation that the CSR disclosure reflects the CSR practice, in the big data era. Hopefully, this study would help enterprise face to the new challenge well.

Semi-mandatory Dividend Policy and Cash Flow from Manipulation

Zhou Donghua & Zhao Yujie

The China Securities Regulatory Commission (CSRC) issued a dividend policy in 2006 which set minimum payout levels for firms wishing to issue seasoned equity offerings. This paper investigates how listed Chinese firms may inflate reported cash flow from operations in order to reach the threshold set by the dividend policy. The results indicate a high level of cash flow manipulation among firms issuing seasoned equity offerings after 2006, the year when the dividend policy was implemented, suggesting that this manipulation is undertaken in response to the dividend policy. We further find that firms issuing seasoned equity offerings inflate cash flow upwards through working capital items and by including tax refunds in their cash flows statements after the implementation of the dividend policy. The manipulation of real cash flow activities by firms issuing seasoned equity offerings eventually damages the value of their firm.

The Governance Roles of Margin Trading: A Perspective of Earnings Management

Chen Huili & Liu Feng

Based on the pilot margin trading in China, this paper examines how margin trading affects earnings management of listed companies. Using a difference-in-differences approach, we find that compared with the control firms, the companies that are eligible for margin trading significantly reduce their earnings management after being designated as the underlying securities. The effect is concentrated in regions with higher degree of marketization. For companies without balanced ownership structure, only in regions with higher degree of marketization can margin trading discipline earnings management. These results indicate that margin trading plays a role in corporate governance, and its effects depend on the improvement in external market environment.