

■ 财政部重点会计科研课题系列丛书 (2006)

■ 课题管理单位：中国会计学会

RESEARCH ON THE FRAMEWORK
OF MANAGEMENT

ACCOUNTING THEORY



管理会计 理论框架研究

■ 课题主持人：孟 焰

 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

F234.3
93

2007

财政部重点会计科研课题系列丛书(2006)

课题管理单位：中国会计学会

RESEARCH ON THE FRAMEWORK
OF MANAGEMENT
ACCOUNTING THEORY



管理会计
理论框架研究

■ 课题主持人：孟 焰

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大连

© 孟 焰 2007

图书在版编目 (CIP) 数据

管理会计理论框架研究 / 孟焰主持. —大连: 东北财经大学出版社, 2007. 5

(财政部重点会计科研课题系列丛书·2006)

ISBN 978 - 7 - 81122 - 030 - 8

I. 管… II. 孟… III. 管理会计 - 研究 IV. F234. 3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 052959 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

总 编 室: (0411) 84710523

营 销 部: (0411) 84710711

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连金华光彩色印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm × 230mm 字数: 210 千字 印张: 11 1/2 插页: 1
2007 年 5 月第 1 版 2007 年 5 月第 1 次印刷

责任编辑: 方红星 李 彬 王 莹 责任校对: 尹秀英
封面设计: 冀贵收 版式设计: 钟福建

ISBN 978 - 7 - 81122 - 030 - 8

定价: 26.00 元

课题编号：2003KJA031

管理会计理论框架研究

课题主持人：孟 焰

课题组成员：孙丽虹 刘红霞 白蔚秋
潘秀丽 王志成 张秀梅



财政部重点会计科研课题结项鉴定评审委员会

主任

刘玉廷

副主任

李玉环 周守华

委员

(以汉语拼音为序)

戴德明	樊行健	盖 地	黄世忠	李玉环
刘明辉	刘永泽	刘玉廷	陆建桥	陆正飞
骆家驹	秦荣生	曲晓辉	宋献中	汤谷良
唐国平	田志心	王 斌	王化成	王 乔
王善平	王世定	魏明海	伍中信	夏冬林
谢建宏	谢志华	杨世忠	杨雄胜	杨有红
喻 灵	张龙平	张美霞	张 鸣	张 蕊
赵德武	周守华			

出版说明

为落实中国会计学会第六届理事会科研规划，繁荣中国的会计理论研究，中国会计学会组织实施了财政部重点会计科研课题（2003）的研究。本次重点会计科研课题是针对我国会计改革与理论研究中出现的亟待解决的难点问题予以立项的，共有 16 个课题项目、75 个课题组中标。

中国会计学会对所有立项课题进行了严格的跟踪管理。经过近三年的认真研究，绝大部分课题组都较好地完成了课题预期的研究任务。自 2005 年 8 月开始，中国会计学会先后在广东、江西、北京、湖南等地召开七次课题结项鉴定会，与会专家对本次重点课题的研究成果给予了充分肯定，同时对每一份研究报告提出具体的修改意见。根据报经财政部批准的课题评审结果，有 71 个课题研究报告通过评审，其中 12 个获得“优秀奖”。

为及时推广本批课题的理论研究成果，更好地为我国会计改革与发展服务，中国会计学会特选出部分优良的课题研究报告，作为“财政部重点会计科研课题系列丛书（2006）”予以出版。

会计是经济工作的重要基础。适应我国市场经济发展要求、与国际惯例趋同的企业会计准则体系和注册会计师审计准则体系的实施，将为会计理论研究提供丰富的研究课题。中国会计学会将继续团结全国广大的会计工作者，联系会计改革实际，开展会计理论研究，为更好地发挥会计的作用、促进经济社会健康协调可持续发展，作出更大贡献。

中国会计学会
2007 年 3 月

前 言

任何一门学科是否具有完整、系统的理论体系,是该学科能否独立成为一门学科并不断发展走向成熟的重要标志,也是该学科能否在实践中得到推广应用的关键。管理会计和财务会计同是会计系统的两大分支,但管理会计的发展和被重视程度远远不及财务会计。无论是中国还是西方,管理会计研究素来都是偏重于方法研究,而不重视理论结构的研究,如对管理会计目标、假设、原则、方法等基本范畴及其内在联系,迄今少有深入细致的系统研究,因而使得管理会计至今仍未形成一个严密的理论体系。没有系统理论支持的学科不能称之为真正的学科,管理会计正是处于这样的一种状态,可以说这是理论研究与学科建设上的遗憾。正因为如此,积极探索我国现行体制下管理会计的理论体系就成为必要的先行步骤。这不仅有利于改善我国管理会计理论研究的现状,提高管理会计理论研究的起点,还有助于指导我国管理会计的实践活动。

任何一种新的理论的创立和发展,除了对以往理论成果的继承和扬弃,以及所反映的社会实践内容的发展外,另一个非常重要的方面就在于它对包括相邻学科在内的新的方法论工具的借鉴、运用和创新。管理会计的发展正是如此,其形成和发展正是受到社会经济环境及其经济管理理论的双重影响。社会经济环境的变化,促使了各种管理思想和各种经济学派相继出现,这些都对管理会计的形成和发展起到了举足轻重的影响,并且在理论上对管理会计起着奠基和指导的作用。特别是20世纪80年代以来,社会经济环境、条件的重大变化和科学技术的迅速发展,促成了现代化的企业管理在经济管理思想上也相应地发生了重大的变革。一方面,社会经济环境的发展要求加强企业管理;另一方面,经济理论的形成又使这种要求得以实现。管理理论的迅速发展,大大丰富了会计科学中专门用于内部管理部分的理论和方法,使得管理会计的内容逐步丰富、完善起来。本课题分别从管理思想的演进与管理会计的发展、人力资源管理与人力资源管理会计、组织理论与管理会计的产生与发展及相关经济理论与管理会计的发展几个方面,分别阐述了各种经济理论和各种管理学派的出现。这些经济管理思想的涌现不仅极大地推动了管理会计的发展,也使得管理会计在以后的发展过程中呈现出纷繁复杂的现象,形成了一个分支领域的管理会计学,这些理论基础可以说是构建管理会计理论框架所必需的重要的理论指导。没有这些理论基础,管理会计就不会有今天的繁荣与发展。因此,总结那些对管理会计的产生与发展产生重大影响的经济管理思想,可以清楚地看出管理会计的发展脉络。

一门学科理论体系的构建,本身就是一个开放的系统。在现代管理理论和经

济理论的深入影响下,管理会计充分汲取其中的学术营养,并呈现出前所未有的繁荣景象和五彩缤纷的内容。在整个现代管理会计发展的过程中,对吸收和应用其他学科的理论和方法,所采取的是一种开放发展的积极态度。半个世纪以来,管理会计也就是在这样一种精神指导下逐步发展、成熟起来的,而且伴随着当代科学技术的突飞猛进和企业生产组织的重大变革,以及现代管理科学的蓬勃发展,管理会计还会出现新的研究领域。管理会计在其形成和发展的各个阶段,无不体现这两方面的影响,现代管理会计从传统的会计学科中分离出来,这是一个广泛引入和应用相邻学科的新的方法、从而不断丰富学科本身内容的过程,是一个伴随着现代经济管理科学的发展而发展的过程,也是社会生产力的进步和管理水平不断提高的必然结果。

全球范围的经济竞争、先进的生产环境、顾客中心、全面质量、时间竞争因素和效率所带来的生产环境的变化对管理会计环境产生着重要影响。在许多的生产企业中发生的变革将会改变许多传统的管理会计活动。为适应时代的要求,企业管理在方方面面都有了很大的创新与进展,与企业管理创新相比,管理会计的创新虽然显得力度不够,但管理会计自20世纪中期完成了从执行性管理会计向决策性管理会计的转变后,还是取得一系列的进展和创新。20世纪80年代以来所形成的管理会计新领域,主要包括:①企业管理深入到作业水平形成的作业成本计算与作业成本管理;②财务衡量与非财务衡量并重的新的业绩衡量模式——综合平衡计分卡;③以市场为导向、技术与经济相结合的目标成本计算和与之相联系的KAIZEN成本计算;④从微观扩展到宏观的产品全生命周期的成本计算;⑤与以人为本的现代管理思想的深入发展相联系的行为会计;⑥与可持续发展战略相联系的环境管理会计;⑦与现代市场经济中全社会价值链优化相联系的战略管理会计;⑧与世界经济一体化相联系的国际管理会计;⑨与知识经济的深入发展相联系的智力资本管理会计。以上列举的只是几个大的方面。在这几个大方面中,有些已经比较成熟渐趋于定型化,有些还正在形成和发展中,有待于进一步改进和提高。由此可见,管理会计在完成了从执行性管理会计向决策性管理会计的转变后所取得的进展和创新,使现代管理会计从广度和深度上都达到一个新的水平。在信息爆炸的知识经济时代,作为企业决策支持系统的管理会计若只使用传统的管理会计的手段与方法,已经远远满足不了企业在国际国内大市场环境下竞争的信息需要。企业要面向世界,为之服务的管理会计就必须跳出本企业的圈圈,为企业管理提供全方位的信息。如在本课题所论述的几个方面,即成本管理方面、业绩评价方面、智力资本管理方面等提供企业所需要的信息。

管理会计的新发展,以及由此而形成的新领域的总的特点是:①提供的信息对内深化与对外扩展并重;②应用的指标从滞后性指标向前导性指标转变;③涉及的内容更趋多学科化。传统管理会计通常以“利润最大化”作为目标,功能主要在于预算和成本控制。同时,管理会计常限于企业内部信息,倾向于使用账

簿中已有的财会数据，并依据已发生的事件来解释环境的变化，难以提高会计信息的决策相关性。20世纪80年代以来，特别是战略管理会计理论和实践的发展，大大改善了管理会计信息的决策支持作用。战略管理会计在强调内部信息的同时，也从战略角度提供有关公司市场和竞争者的信息，从而使管理会计信息从企业内部信息发展到企业外部信息，从财务信息扩展到非财务信息。管理会计只有冲破财务会计的局限，才能不断地提高会计信息的管理价值。

新时期环境的变迁，必将导致在以往旧的背景下产生和适应的管理会计理论与技术方法的局部或大部分失效，需要人们有选择地对原有的管理会计理论、技术方法进行扬弃与保留，发展与新环境相适应的管理会计理论与技术方法，而这些管理会计实务方面的变化也必将导致管理会计研究的目的、内容、方法发生相应的变化。因此，必须对现有的管理会计假设、概念、准则等进行重新审视，抛弃过时的技术方法，消化吸收其精髓，以此创建新的管理会计理论体系。可以预见，21世纪管理会计的目标、假设、概念、原则、方法等基本理论研究将会得到进一步的充实和加强。在此，本课题总结20世纪以来管理会计的创新与发展，其目的在于构建新的经济环境下管理会计的理论框架体系。

管理会计理论框架是指管理会计理论诸要素及其相互联系的组合，其本身就是一个逻辑系统。研究管理会计理论框架，一个十分重要的问题就是以什么作为逻辑推理的出发点，从而循序渐进地建立起该理论体系。只有选择一个好的逻辑起点，才能使所构建的管理会计理论体系要素有机地结合起来，进而形成一个多层次、逻辑体系严密、内容完整、前后连贯的理论与方法体系，因此逻辑起点是管理会计理论体系得以继续研究并推动其发展完善的关键所在，它直接决定着管理会计理论体系的内在严密性。本课题在对几种观点经过研究分析和思考后认为，以管理会计的目的作为逻辑起点，即以协助企业（或组织）的管理者为实现组织的目标作出合理的决策提供有用的信息，保证企业的各项有限资源能得到最合理、最优化的配置和使用，从而获得最佳经济效益和社会效益，符合管理会计理论体系逻辑起点的全部条件。其理由是管理会计的目的反映了管理会计的根本属性，决定着管理会计的需求与供给，是整个管理会计体系运动、发展的内在动力和源泉；管理会计的目的能够正确揭示管理会计产生和发展的根本动因，具有联结理论与实践的功能；它构成了管理会计理论体系的核心要素，是推导其他抽象的管理会计理论与概念的基础。

研究管理会计基本理论的目的是建立一套严密的理论框架结构，用来指导和发展管理会计的实践。构建管理会计理论框架，是研究得以承前启后和良性发展的基本条件。本课题主要以规范研究方法为主，注重文献整理和逻辑演绎，并考虑加强对有关结论的解释和检验。其创新之处在于，首次提出管理会计理论体系的框架应以管理会计目的为逻辑起点，其框架内容也是在经过认真研究，在逻辑起点的基础上首次架构出来的。具体包括管理会计基本理论、管理会计概念体

系、管理会计应用理论。在管理会计的基本理论里，结合社会经济环境及其经济管理理论对管理会计产生的重大影响，分别对管理会计的本质、职能、对象等概念进行了重新阐述；在管理会计的概念体系和应用理论两部分内容里，也提出了一些新的假设、原则、准则等内容。

当然，由于我们水平有限，要想在管理会计的理论框架研究这片新开垦的领域里开拓耕耘谈何容易。实际上，在有限的时间、有限的资料与能力等诸多限制条件下，也不能一蹴而就。本课题所提出的观点与创新，只是起到抛砖引玉的作用。今后随着经济和理论水平的不断提高，理论框架必将会得到发展与完善，因此，对管理会计理论框架的研究远未完成，希望会计界同仁批评指正！

孟 焰

2007年3月

目 录

第 1 章 管理会计理论框架研究的背景	1
1.1 选题动机及研究意义	1
1.2 管理会计学科内容界定的问题	8
第 2 章 20 世纪 80 年代以来管理会计的创新与发展	21
2.1 成本管理方面	21
2.2 业绩评价方面	36
第 3 章 构建管理会计理论框架的理论基础	51
3.1 管理思想的演进与管理会计的发展	51
3.2 人力资源管理与人力资源管理会计	69
3.3 组织理论与管理会计的产生与发展	72
3.4 相关经济理论与管理会计的发展	81
第 4 章 管理会计理论的逻辑起点和框架构成	89
4.1 关于管理会计理论框架的逻辑起点问题	89
4.2 关于管理会计理论框架的构成	101
第 5 章 管理会计理论框架的内容	107
5.1 管理会计的基本理论	107
5.2 管理会计的概念体系	135
5.3 管理会计的应用理论	158
结束语	168
主要参考文献	169

第 1 章

管理会计理论框架研究的背景

1.1 选题动机及研究意义

1.1.1 选题的动机

任何一门学科是否具有完整、系统的理论体系,是该学科能否独立成为一门学科并不断发展和走向成熟的重要标志,也是该学科能否在实践中得到推广应用的关键。虽然管理会计和财务会计同是现代会计系统的两个分支,但管理会计的发展和被重视程度远不及财务会计。我国自 20 世纪 80 年代从西方引入管理会计后,虽说一直受到会计主管部门、会计教育界和企业界的高度重视,然而,在实践过程中,管理会计的地位始终未受到人们的重视,在企业中未能得到深入广泛的应用。在国内学术界,对管理会计的定位和内容也存在多种争议。目前发展的现状更是理论落后于实务,这主要表现为管理会计迄今为止仍没有一套完整的能够解释、指导并可以应用于管理会计实践的理论框架。无论是中国还是西方,管理会计研究素来都是偏重于方法研究,而不重视理论结构的研究,如对管理会计目标、假设、原则、方法等基本范畴及其内在联系,迄今少有深入细致的系统研究,因而使得管理会计至今仍未形成一个严密的理论体系。

近十几年来,我国有关会计理论研究的论文和专著较大部分都集中在财务会计方面,以至于很多人认为会计理论是以认真研究和贯彻会计准则为基本内容的。与财务会计理论研究相比较而言,管理会计理论的研究程度是远远不够的。这从发表的论文和出版的专著数量来看,所占比重都很小,且其内容较大篇幅是探讨有关财务会计理论方面,而较少涉及有关管理会计理论方面的。其原因与我国在 1992 年以后进行的会计改革有关。目前财务会计的规范体系尚未最终形成。因此,在短时期内很难有精力去关注管理会计的规范化问题。与此同时,借助于国际交流和信息传递的便利条件,会计学术界始终没有摆脱引进西方管理会计理论的惯性。几乎西方管理会计一出现新理论或方法,马上会同步引进到我国。这本身应该是一件好事,追踪学科发展前沿非常必要,问题在于很多人做同样的重复劳动。虽然每年发表众多的管理会计研究文章,但是,具有原创性或研究性的文章却寥寥无几。20 世纪 90 年代以来,虽然有许多文章倡导案例研究或经验研

究方法,但是,也只是停留在“倡导”的层面上,没有落实到实践中来,而有关管理会计理论框架的研究的文章更是凤毛麟角。构成管理会计理论体系的基础内容,如管理会计的假设、对象、目标、原则等基本问题还处于“百家争鸣”阶段。此外,管理会计在研究对象上的归属、内容体系上的组织、方法论上的构成等方面仍存在诸多需要探索的问题。

目前在我国学术界还存在着要不要研究管理会计理论体系以及如何研究,这样一个长期以来困扰我国会计学界的一个难题。大多数学者认为,管理会计具有规范化的必要性,但对哪些管理会计的内容进行规范化也是不统一的。众所周知,美国管理会计实务委员会一直致力于建立管理会计的基本理论体系——管理会计的框架,它包括目标、术语、概念、惯例、方法与会计活动管理六大主要内容。美国管理会计公告分别对这六类进行了详细说明。建立管理会计框架,如同建立财务会计框架一样,在于通过界定管理会计的理论基础,促进管理会计不断发展和走向成熟,进而达到促进其在企业中的推广与运用的目的。我国各种管理会计教材均以介绍管理会计的各种方法为主,很少涉及管理会计的理论基础问题,有关这方面的文章也是寥寥无几,建立管理会计框架结构更无从谈起。各门学科都有自身的理论体系,管理会计也不例外,但它的客观存在以及对其客观描述至今未有重大进展。目前的状况是对管理会计学科体系和案例研究的较多,对管理会计基础理论研究的较少。有的学者还认为现阶段我国没有必要去开展管理会计理论体系问题的研究。其原因在于,20世纪初兴起的管理会计发展至今尽管已有几十年的历史,但它的发展远未达到成熟阶段,它的应用还处于初期。可以说,管理会计还属于新兴的科学。纵观管理会计的发展历史,可以看到社会经济环境的变化和经济管理科学的发展对其发展产生了很大的影响。随着经济环境的变化和管理科学的不断发展,管理会计也将不断处于发展变化之中。为此管理会计通常被定位为边缘学科,它与周围环境呈动态发展状态,以至于其新的方法不断涌现、内容也不断被拓展。因此,有的学者认为以目前管理会计不断变化的状况,过多地去研究管理会计的理论体系就不太现实,其价值也比较小,但一致认为现阶段总结管理会计的成果还是有必要的,目的在于管理会计的运用和推广。

我国会计界早在1989年就已经初步提出了管理会计规范化问题。1989年1月中国会计学会会计理论与会计准则研究组在其《工作任务说明》中就已明确提出:管理会计理论化与规范化的研究工作正逐渐受到国内外会计界人士的重视,部分国家已经开始颁布管理会计规范,本组将密切关注这方面的发展趋势,一旦时机成熟就将管理会计准则纳入研究范围。^①关于管理会计规范化的必要性,我国已经有学者进行了较深入的讨论(孟焰,1997)。但我国目前对管理会

^① 《中国会计学会会计理论与会计准则研究组工作任务说明》,载《会计研究》,1989(3)。

计的研究在专业化方面还存在着诸多的问题,例如,在我国既没有一个专门机构来研究和指导管理会计工作,也没有专业化的管理会计师队伍,各种学术或职业组织几乎都未将管理会计列为其重要的工作议题,当然也就无法展开对管理会计的系统研究。目前,西方一些国家不仅有专业的管理会计机构,如美国的管理会计师协会(Institute of Management Accountants)、加拿大的管理会计师协会(Society of Management Accountants)、英国的特许管理会计师协会(Chartered Institute of Management Accountants)、国际会计师联合会下属的财务和管理会计委员会(Financial and Management Accounting Committee);还有自己的管理会计刊物,如英国特许管理会计师协会主办的《管理会计》月刊、《管理会计研究》季刊和由其负责发布的《管理会计正式术语》。中国台湾和中国香港也成立了管理会计学会并发行《管理会计》杂志,但中国内地目前还没有单独出版有关管理会计的期刊,只在少数杂志上设有管理会计这一专栏。可见,积极探索我国现行体制下的理论体系仍是一个必要的先行步骤。

根据我国学者的研究,在西方管理会计的发展历程中,管理会计的理论研究在20世纪70年代呈现过繁荣昌盛的局面,管理会计的研究存在两大流派,即传统学派和创新学派(李天民,1988)。传统学派主张从早期的标准成本、预算控制和差异分析的立场出发,一切以成本为中心,重视历史经验的积累,在总结历史经验的基础上加以发展,并就如何提高企业经营管理水平和提高经济效益提出一些新课题。传统学派的代表人物主要有美国斯坦福大学的查尔斯·T.霍恩格伦(Charles T. Horngren)教授、哈佛大学的罗伯特·N.安东尼(Robert N. Anthony)教授、得克萨斯大学的威尔思(Wells)教授、英国曼彻斯特大学的罗伯特·W.斯卡彭斯(Robert W. Scrapes)教授等。查尔斯·T.霍恩格伦教授的《管理会计导论》(Introduction to Management Accounting)可以算是传统学派的代表作。创新学派主张尽可能采用诸如数学和行为科学等相关学科的理论与方法研究管理会计问题。他们强调全面创新,偏好数学模型,依靠计算机技术解决预测、分析和决策所面临的复杂问题。其结果是,一方面大量的数学方法与模型及其他学科的相关理论被引进到管理会计理论体系中,促进了管理会计理论的发展;另一方面也出现了不少数学模型及其他相关学科在理论上看似合理,但在实践中却很少能被采用的现象,致使这一时期的理论研究与实践产生了较为严重的脱节。其间创新学派的代表人物主要有罗伯特·卡普兰、托马斯·约翰逊、赫伯特·西蒙、D.麦格雷戈等。就是在今天,许多复杂的数学模型在实践中也很少能被采用。在20世纪70年代至80年代初期,传统学派指责创新学派理论脱离实践,复杂的数学模型远离现实世界。而创新学派则指责传统学派视野狭隘、观念陈旧、方法落后,难以适应新经济环境的要求。但“管理会计理论与实践脱节”是西方管理会计理论研究共同关注的问题。1987年,卡普兰与约翰逊合作出版了轰动西方会计学界的专著《相关性消失:管理会计的兴衰》。他们认为近

年来的管理会计实践一直没有多大变化。目前的管理会计体系是几十年前研究成果的产物，难以适应新的经济环境。这种早已过时的管理会计体系目前存在很大的危机，管理会计信息失去了决策的相关性。他们认为，现行的管理会计体系必须进行根本性的变革，才能适应当今科学技术与管理科学发展的新经济环境（Johnson and Kaplan, 1987）。针对上述观点，西方管理会计学专家作出了积极反应，最具有代表性的当属英国伦敦经济学院布拉米奇（Bromwich）和比穆尼（Bhimiani）合作的调研报告《管理会计：发展而不是革命》。该报告回顾了英国对管理会计实践所开展的各项研究，认为尽管近年来英国管理会计在知识体系和技术方法上并没有多大的变化，但是，管理会计实践的性质却发生了重要变化。他们并不认为管理会计目前存在着十分严重的危机，即便存在的话，也不像约翰逊和卡普兰说得那么严重。由此，他们也不认为管理会计体系需要革命性的彻底变革，而是应该在现有基础上，通过对管理会计实践经验的研究，特别是通过案例研究逐步摸索出一套能够与实践相结合的理论与方法体系。他们强调，这个体系的建立应该是对现有管理会计体系的不断发展与完善，而不是对其作出彻底的否定和根本性的变革（Bromwich and Bhimiani, 1989）。英国曼彻斯特大学斯卡彭斯（Scrapes）则认为探讨管理会计理论与实践之间的差距应该从管理会计的理论本身去找原因，不能仅从客观方面找理由或责备实际工作者。从管理会计理论方面而言，存在两个比较严重的问题：①管理会计的知识体系不能满足决策者的需要；②管理会计理论所依据的某些假设与现实不符。为了解决这两个问题，管理会计研究人员需要重新研究管理会计的理论基础，并深入了解实际情况，这是探讨管理会计理论与实践相脱节的原因并寻求缩短两者差距的正确办法（Scrapes, 1991）。

到目前为止，尽管我们看到有关管理会计理论研究方面的专著不多，但由于管理会计的发展与管理实践有着密切的关系，所以西方发达国家的管理会计研究内容要比我们广泛得多，并且要深入得多。进入20世纪90年代，美国密歇根州立大学杰出的会计学教授希尔兹认为，管理会计研究正经历一场复兴，其证据是：有关管理会计研究方面的著作在不断增加，有关管理会计研究方面的研讨会的数量也在不断增加，以及学术研究人员在由企业发起的研究活动中起着越来越关键的作用。希尔兹教授在美国会计学会（American Accounting Association, AAA）主办的《管理会计研究杂志》（Journal of Management Accounting Research）1997年第9卷上发表了题为《90年代北美管理会计研究》（Researching Management Accounting by North Americans in the 1990s）的论文，该论文对1990—1996年刊登于《会计、组织和社会》（Accounting, Organizations and Society）、《会计评论》（The Accounting Review）、《当代会计研究》（Contemporary Accounting Research）、《会计与经济学杂志》（Journal of Accounting and Economics）、《会计研究杂志》（Journal of Accounting Research）和《管理会计研究杂志》等六

种主流杂志上有关成本管理会计研究的 152 篇论文进行了归类分析。从这些论文可以看出, 管理会计研究的主题 (topics)、研究所涉及的理论基础 (theories)、研究方法 (research methods) 和背景 (settings) 都呈现出多元化的格局。与此同时, 滑铁卢大学 (University of Waterloo) 的阿特金森 (Anthony A. Atkinson) 等学者发表了题为《管理会计研究的新趋向》 (New Directions in Management Accounting Research) 的论文。根据阿特金森等学者的研究, 20 世纪 90 年代西方管理会计理论研究的发展趋势体现在三个研究领域: 管理会计在组织变化中的地位与作用、管理会计与组织结构之间的共生互动性、管理会计在决策支持系统中的作用 (Atkinson, etc, 1997)。

综上所述, 目前国内对管理会计理论的研究与国外相比差距还是很大的。我国会计学界对管理会计的研究主要是跟随国际潮流, 大部分集中在介绍与引入国外最新的研究成果上。从管理会计的研究领域看, 我们只注重财务会计所提供的数据即企业内部信息, 忽视企业外部市场信息, 使其研究的视野过于狭隘, 从而无法进行有针对性的系统研究。国外管理会计的研究已经非常深入, 并且已经从传统管理会计研究开始转向战略管理会计研究, 这不能不引起我们的关注。由于我国长期以来形成的理论研究与实务界实际情况相脱离, 大量的管理会计研究成果在实务界中甚至连许多名称都还未听说过。这种脱离实务的研究是难有生命力的。正如我国学者所指出的那样, 管理会计迄今使人感到内容上的变幻莫测, 方法上的复杂多变、应用上的曲折艰难, 均可盖源于其理论体系上的匮乏 (孟焰, 1997)。鉴于管理会计的理论结构概念在我国会计界尚未引起足够的注意, 更未有权威性的结论, 而当今社会经济和科学技术发展的需要, 又对管理会计的创新与变革产生了重大的影响, 21 世纪管理会计的目标、假设、概念、原则、方法等基本理论研究将会得到进一步的充实和加强。因此, 对管理会计理论框架的研究就迫切地摆在了我们的面前。没有系统理论支持的学科不能称之为真正的学科, 管理会计正是处于这样的一种状态, 可以说这是理论研究与学科建设上的遗憾。正因如此, 积极探索我国现行体制下管理会计的理论体系就成为必要的先行步骤。

中国会计学会“九五”科研规划的总体目标是要基本形成符合社会主义市场经济要求、具有中国特色的会计理论、方法体系。2002 年 9 月 26 日中国会计学会第六次全国代表大会暨理论研讨会, 提出了今后五年我国会计理论研究的总体目标, 是在总结实施经验和吸收已有理论研究成果的基础上, 逐步形成并不断完善适应社会主义市场经济要求, 既有中国特色又与国际惯例协调的会计理论和方法体系。管理会计同样需要建立科学、合理的理论结构, 用以有效地指导管理会计实务。因此, 就产生了“管理会计理论框架的研究”的必要性问题。

1.1.2 研究的意义

管理会计理论框架研究的意义在于以下四点:

1. 有助于管理会计学科建设发展的需要

任何学科都是通过学科体系来反映其研究内容的。由于管理会计理论研究的不规范,导致管理会计学科体系不规范,表现在学科体系不完整、不清晰,内容纷杂,没有一个清晰的主线把管理会计的内容串起来,体系是残缺的。另外,从学科建设的实践来看,一方面,理论与实践的发展与变革为学科的完善与深化提供了丰富的素材,是完善学科的基础;另一方面,学科体系的设置既基于理论与实践,又对理论与实践产生指导作用。改革开放以来,尤其是20世纪80年代以来,社会经济环境的变化和管理科学的迅猛发展,不仅使中国会计学教学研究的对象、内容、方法较以往都有了很大的变化,而且也对管理会计学科定位产生了重大影响。

因此,从管理会计学科发展的角度讲,加强对管理会计理论框架的研究,有利于建立起统一的逻辑推理体系。有了合理的理论结构,才能对复杂的客观事物进行抽象思维,从而更深刻地理解客观事物,促进教学与科研的发展,进而推动该学科自身的发展。管理会计理论框架的研究,将会为目前管理会计在内容上出现的与多学科相互交叉和融合的现状与发展趋势,提供理论上的解释与支持,其研究成果不仅会大大丰富管理会计的理论内容,还会实现管理会计在理论上的科学化与系统化。

2. 有利于改善我国管理会计理论研究的现状,提高我国管理会计理论研究的水平

尽管近几年来,我国管理会计理论研究取得了较大的成就,但同时也存在许多不容忽视的问题。这些问题的存在很大程度上削弱了管理会计理论的应有作用。而这些问题的关键正是由于缺乏一个基本的管理会计理论框架。在此意义上,开展管理会计理论框架的研究无疑有助于改善我国管理会计理论研究的现状。如此一来,也为我国管理会计理论研究赶上西方管理会计理论研究水平奠定了基础。尽管从总体上不得不承认,我国目前的管理会计理论研究水平要比西方发达国家低,但是这种差距完全可以通过加强对管理会计理论框架的研究来弥补。其主要理由是,作为管理会计理论发展基础的管理会计理论框架的研究在西方国家也尚属探索阶段,到目前为止还未形成一个比较公认的管理会计理论框架模式,而且在西方国家,人们对管理会计理论研究的重视程度不及对财务会计的理论研究,因而管理会计理论研究的水平与发展速度相对于财务会计理论来说是较低的。在此情况下,要是我们能够把握时机,运用“借鉴—吸收—综合—创新”这一策略,就能建立起先进的管理会计理论框架。有了先进的管理会计理论框架,就有助于提高我国研究管理会计理论问题的基点,使我们的研究站在国