



■ 胡玉明

尽管我国的会计学科早就存在“管理会计”的元素，但通常认为我国学者是从20世纪70年代末开始引入西方“管理会计”这个名称的，后加以消化、吸收成为一门独立的课程体系。已故的厦门大学会计学系余绪缨教授因此而成为我国现代管理会计的开拓者与奠基人。

## 强化管理会计理论研究的“中国元素”

尽管我国的会计学科早就存在“管理会计”的元素，但通常认为我国学者是从20世纪70年代末开始引入西方“管理会计”这个名称的，后加以消化、吸收成为一门独立的课程体系。已故的厦门大学会计学系余绪缨教授因此而成为我国现代管理会计的开拓者与奠基人。然而，纵观我国这三十余年来的管理会计发展历程，我们始终没有完全摆脱“唐僧取经”式的理论研究，我本人甚至也加入了“唐僧取经”的历程，积极推演源于西方的作业成本法(Activity-based Costing, ABC)、作业管理(Activity-based Management, ABM)和平衡计分卡(Balanced Scorecard, BSC)等管理会计理念。作为管理会计理论研究的一名“老兵”，我一直在反思我国管理会计理论研究的“中国风味”体现在何方？我国管理会计理论研究如何既彰显中国特色又融入世界知识主流呢？

客观地说，经过三十余年的不懈努力，我国管理会计理论研究取得了一定的成效，但总体而言，与国际会计学界相比，我国现有的管理会计理论研究还显得非常薄弱，研究水平与国际水平的差距较大，而且与我国管理会计实践严重脱节，难以解决或指导我国管理会计实践。随着我国成为世界第二大经济体，基于我国管理情境的管理会计问题已可谓世界性的主题。我国会计学界应该终结“模仿式研究”、“跟踪式研究”和“改进式研究”的“取经时代”，全面转入“原创性研究”的“造经时代”，为国际会计学界提供彰显中国特色的高水平研究成果，使我国管理会计理论的研究成果融入世界知识主流。

与财务会计不同，管理会计具有技术

(Technical)、组织(Organizational)、行为(Behavioral)和情境(Contextual)四个维度(后三个维度可以统称为“管理情境”，体现了管理会计的“社会性”或“道”层面)。除了技术维度之外，组织、行为与情境三个维度都具有鲜明的“本土化”特征，能体现我国特有的制度与文化背景。即便是技术维度(管理会计技术方法的现实运用)，也强烈地受到组织、行为与情境的影响。其实，这四个维度相互影响，共生互动。这就是管理会计的“情境化”特征，也是余绪缨先生晚年极力倡导的管理会计理论研究的“由技入道”问题。

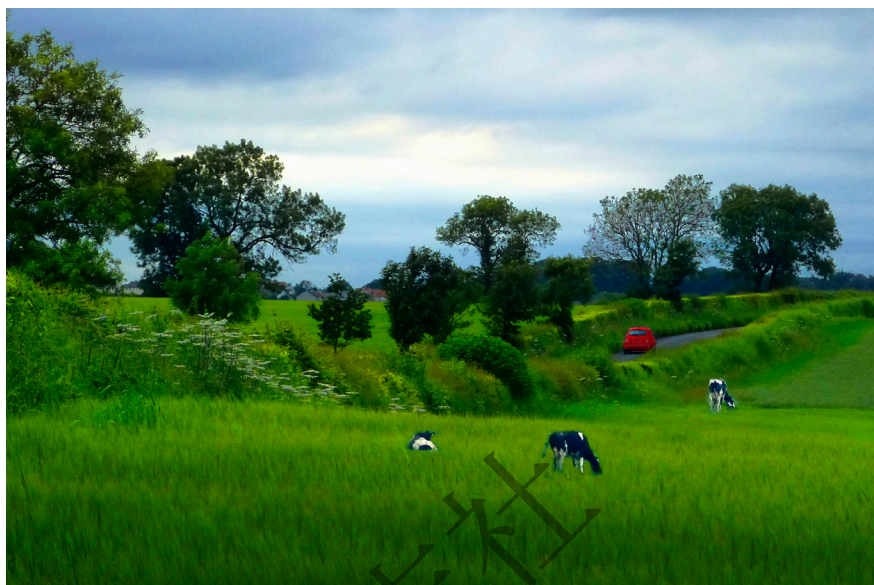
通俗地说，管理会计就是基于管理情境的认知与实践。根据我的理解，余绪缨先生所极力倡导的“道”，就是“管理情境”(Management Context)。“管理情境”充分体现了“本土化”特征。由此，我国的管理会计理论研究者必须树立“国际化与本土化”相融合的理念，“懂中国国情、察中国政情、明中国民情、通中国人情”(可以统称为“中国管理情境”)，从而“身临其境”地感悟“中国管理情境”，深刻地理解管理会计理论与方法赖以存在的“土壤”。只有充分地“认知”管理情境，才能更好地“实践”管理会计理论与方法，而只有有效地“实践”管理会计理论与方法，才能加深甚至修正原来对管理会计理论与方法的“认知”。因此，我国的管理会计理论研究必须根植于中国管理情境。

那么，基于中国管理情境的管理会计理论研究的主题来自哪里呢？我认为管理会计理论的绝大多数研究主题都应该来自丰富多彩的中国管理会计实践！其实，早在20世纪80年代，美国哈佛大学商学院的教授罗伯

特·R·卡普兰(Robert. R. Kaplan)就积极倡导“管理会计研究方法必须改弦易辙,管理会计理论研究者必须走出办公室,到管理实践中去,以寻求新的理论与方法”。对此,我深有同感。只要管理会计理论研究者深入到管理实践中去,就可以发现许多值得研究的现实问题,从而提炼出彰显中国特色的研究主题。同时,如果我们研究的管理会计问题来源于管理实践(而不是单纯来源于研究文献),实务界也很需要并欢迎这种研究。因此,我国管理会计的学术界与实务界应该更紧密地合作。学术界从实务界得到研究的主题和灵感,通过深入的研究,解决实务界的管理会计实践问题。这样,管理会计的理论研究与实践需求相统一,在一定程度上也就解决了研究素材或数据来源的难题。

我国财政部将管理会计作为会计发展的重点,有助于我国管理会计的学术界与实务界通力合作,立足中国管理情境,探索我国管理会计理论与方法的实践规律,总结其实践经验,产生能够彰显中国特色的基础性、前沿性和原创性以及应用性的研究成果,解决或解释我国管理会计实践出现的新问题,用管理会计的理论创新推动管理会计的实践创新。

我国管理会计理论研究既要彰显中国特色,又要融入世界知识主流,就必须树立“研究问题本土化,研究方法和研究范式国际化”的理念。只有“研究问题本土化”,我们的研究成果才能彰显中国特色,而只有“研究方法和研究范式国际化”,我们的研究成果才能融入世界知识主流。为此,我国的管理会计理论研究亟需一批既了解中国管理情境,又通晓国际学术界普遍认同的规则,能够准确把握国际学术界的发展趋势和脉络,能够运用国际通用的研究语言和研究范式的研究人才。如果我们能够真正践行“研究问题本土化,研究方法和研究范式国



际化”的理念,就能够使我们的管理会计理论研究成果达到“顶天立地”的境界,既彰显中国特色(“立地”,也就是“接地气”,能够解决中国实际问题),又融入世界知识主流(“顶天”,也就是高水平研究成果),最终构建适合中国管理情境的管理会计理论与方法体系。

令人欣喜的是,我国已经有一批熟练掌握国际主流研究方法并通晓国际学术界普遍认同规则的年轻学者加入管理会计理论研究的队伍,管理会计理论研究的“学术共同体”也正逐步形成。而且随着我国市场经济的发展,中国题材的管理会计理论研究成果已经逐渐引起国际学术界的关注并为之所接受。这就是我国管理会计理论研究的曙光!

然而,尽管“曙光在望”,但“说起来容易,做起来却难”。与财务学或财务会计不同,管理会计主题的学术研究缺乏公共数据库或“好”数据。管理会计理论研究所需要的许多数据并非来源于资本市场上市公司公开披露的数据,而是需要借助案例/实地研究方法、问卷调查方法或实验方法采集。与来源于资本市场上市公司公开披露的“硬数据”相比,借助案例/实地研究方法、问卷调查方法或实验方法采集的“软数据”,其数据

的来源及其可靠性都备受诟病,不容易通过高等级学术期刊(尤其是国际主流学术期刊)的评审,从而影响研究成果的公开发表(尤其是在国际主流学术期刊发表)。因此,管理会计理论研究成果的发表较难,即使能够发表,其发表周期也比较长。这就需要有志于从事管理会计理论研究的同仁具有“宁静致远”的情怀,拥有“以专业应对嘈杂,以专注应对喧嚣”的心态。当然,我们更应该转变学术评价思维,借助我国财政部将管理会计作为会计发展重点这个“东风”,建立有助于我国学者“宁静致远”的学术评价体系。

以前谈及国际化,其主线总是如何学习西方的管理会计理论与方法,“洋为中用”。现在,我们需要管理会计学术界与实务界更紧密地合作,努力把最有代表性、最能够彰显中国特色的管理会计理论与实践经验提炼出来,通过在国际主流学术期刊发表高水平的研究成果,融入世界知识主流,创建彰显中国特色的“管理会计理论学派”。作为管理会计理论研究领域的一名“老兵”,我期待这一天的到来! 

(作者单位:暨南大学管理会计研究中心/暨南大学管理学院会计学系)

责任编辑 刘黎静