

# 当代管理会计研究方法的新发展

● 王光远 贺颖奇

学术界认为当代管理会计是指“二战”以后的管理会计。在其发展过程中,管理现代化的实践一直起着引导和推动管理会计理论研究的作用。在“实践—认识—再实践—再认识”的循环往复的认识过程中,管理会计理论研究一直受到许多经济和管理理论思想和方法的影响,例如新古典经济学、信息经济学、代理理论、管理学、组织行为学等,为管理会计提供了重要的理论基础;高等数学、运筹学、数理统计学等为管理会计有关决策与控制模型的建立和运用提供了有力的技术方面的支持。因此,可以说,现代管理会计一经产生,其理论研究就带有综合性、边缘性。纵观管理会计的发展过程可以发现,管理会计的理论研究大致经历了规范研究→从规范研究到实证研究的转变→实证研究的拓展及其与规范研究的交融等几个阶段。本文拟定在回顾现代管理会计理论研究发展过程的基础上,重点对现代管理会计实证研究的最新发展方向:实地研究(Field Study或Field Research)的方法结构问题进行系统地讨论。

## 一、管理会计研究方法的演变

与历史悠久的财务会计相比,管理会计是一门新兴的学科。“二战”之前的管理会计是以标准成本和预算控制为核心的传统会计。“二战”之后,特别是五十年代以来,是以计划决策会计和控制会计为核心的当代管理会计的形成和发展时期。在此时期,研究者逐渐认识到的一个突出问题是:管理会计的一些新的技术方法,在实践中并未得到广泛应用,相反在理论研究中,或传统教科书中受到批评的方法,如全部成本法却在实践中得以

广泛应用。这种理论和实践之间存在的间距(Gap),一方面激发并促进了人们探究管理会计实践性质的兴趣;另一方面引起了管理会计研究方法的变化。

### (一)当代管理会计理论的规范研究

七十年代以前,管理会计的理论研究主要属于规范研究。当时规范研究得以迅速发展,主要应归于两点原因:一是“不同成本服务于不同的目的”的指导思想,二是新古典经济学的引入。

众所周知,五十年代末六十年代初,新古典经济学的理论方法结构被引入管理会计,并奠定了管理会计的基本理论基础,推动了管理会计规范研究的深入发展。在新古典经济学的理论方法结构中,与管理会计理论的规范研究相联系的理论假设主要有:“经济人”、无成本的全息决策环境以及决策者追求效用和利润最大化等;分析问题的基本方法是边际分析法。因此,在这一时期产生了管理会计中诸如“相关成本”、“机会成本”、“边际成本”、“边际收入”、“增量现金流量”等许多十分重要的概念。在这些理论假设、概念和方法论基础上,管理会计的研究向着精密的数量化技术方法的方向发展。高等数学、运筹学和数理统计学的许多数量方法被引入和应用于管理会计决策与控制模型的构建和使用之中。这一时期的管理会计也因此被称作是“数量方法与技术的集合体”。七十年代以来,以计算机为基础的管理信息的开发和普遍应用,改变了管理会计实践和理论研究的环境。这一时期管理会计的研究者们在过去理论研究成果的基础上,把统计理论与方法应用于

管理会计研究;另一方面,把统计分析理论应用于管理会计理论研究从而使得对不确定条件下的管理会计问题的研究分析有了支持工具。这样,由于管理信息系统和不确定性概念与技术的引入,信息成本和信息价值的概念愈来愈重要。与之相对应,在管理会计的理论研究发展中出现了卡普兰(Kaplan, R. S.)所称的第三种流派。这一流派试图把现代管理会计研究归入一个更为广泛的概念体系,即“信息经济学的方法体系”中,试图对信息“需求”进行计量,这种需求是以信息价值和提供信息所花费的成本为基础的。从概念上讲,信息经济学的方法是确切的,但是,到目前为止,这一方法在实践中对改进管理会计系统的作用尚未得到有力的证明。

在信息经济学的发展下,还产生了管理会计中的一个新的重要学说:即“代理理论”。这一学说主要是关于“委托人”和“代理人”之间如何订立并优化委托代理合同,从而实现在一定责权条件下双方利益一致化的学说。将其应用于管理会计研究,就产生了“委托—代理模型”。这一模型在管理会计研究中的重要贡献就是它建立了规范的经济模型,通过模型可以确定最佳激励方式和业绩考核方案,从而使当代管理会计研究远远超出传统的相关成本、机会成本、标准成本等研究范畴。

应该指出,虽然我们上文强调了新古典经济学理论是现代管理会计的理论基础,但它并非是唯一影响管理会计研究的理论。还有其它一些理论,如管理学、组织行为学等,对管理会计的研究也产生了重要的影响。把有关组织行为学理论思想用于指导管理会计研究时,管理会计系统就成为社会人文系统的一部分,管理会计系统研究的变量和社会环境中的变量便联系起来,形成互动关系。组织行为理论对人的认识和古典经济理论有重大的区别:组织行为理论认为人是有感情、思想、需求、好恶的“社会人”。因此,人的行为会对企业组织的管理会计与控制系统的有效性

产生直接影响。在管理会计决策、计划与责任会计中都具体反映了组织行为理论的应用。

因此,管理会计理论规范研究的发展是依两条线索进行的:一是以经济学为基础的研究,一是以组织行为理论为基础的研究。

## (二)现代管理会计理论的实证研究

70年代以来信息经济学及其衍生的代理理论的应用,对管理会计的理论研究所产生的另一重要影响是:研究者开始用实证研究和模拟模型去检验规范的管理会计研究所建立的有关假设和方法。从此之后,管理会计的研究重点开始从规范的演绎推理转向用经验实证解释管理会计实践的性质和现象。管理会计的理论研究由此进入以实证研究为主的阶段。

和上述规范研究一样,实证管理会计的研究也是依循两条线索进行的:从以经济学为基础的实证研究看,70年代以来的自然科学和管理实践的发展,促使管理会计研究者从实证方法论的角度反思规范管理会计研究所依据的新古典经济学的理论依据和假设,揭示了它的基本弱点:

(1)新古典经济学仅从以心理学为基础的先验命题(效用)出发,构造理论假设,其演绎推理过程也仅限于逻辑归纳,因而,不具有现实意义。

(2)其理论表述完全限于某种机械动力的形式,在完全理性和预期的条件下,为求解目标函数而进行数学推演,使理论成为假设中的理想之物。

(3)新古典经济学的一个十分重要的分析方法的假设是“如果其它条件均保持不变”,这实际上是在理论和实践之间设定了一个假想的超中介作用的实验场。

正是由于这些原因,70年代以来的实证管理会计研究的目的是追求理论的实用化。实证方法的主要特征表现为:一方面要求管理会计理论进一步严格明确化;另一方面理论要尽量与实际经济统计结果分析结合起来。因此,在实际中对理论和实践之间的间距

采取了两种互补的研究方法:通过描述性研究揭示实践的性质;通过分析性研究提供解释实践的理论。应该指出,以经济学为基础的实证研究虽然比规范研究在解释和预测管理会计实践方面更具有理论价值,但这种研究也有其局限性。这是因为以经济学为基础的实证研究主要是以经济计量学为主要技术手段,且经济计量学方法基本上属于“线性分析”的范畴。而实际中对一些管理会计系统变量关系的“线性假设”缺乏客观依据,因而影响了实证结果对实践的估计与解释的有效性。

从以组织行为理论为基础的实证研究看,实证研究属于经验研究的范畴,它深受有关组织管理行为理论的影响。如权变理论、系统理论、组织与行为决策理论等提供的研究思想与方法,都被以组织行为理论为基础的管理会计学家运用于管理会计研究。这种研究有两种观点:一种是着重探讨组织的技术、环境对管理会计理论和方法的影响;另一种是以权变理论(Contingency Theory)为基础的、新的管理会计体系。主张这种实证研究方法的研究者认为,以经济学为基础的实证研究忽视了管理会计系统中社会人文因素对研究变量的影响,再加之“线性”技术处理,使得管理会计信息和管理决策之间的相关性降低,甚至消失。因此,他们主张管理会计的实证研究应深入企业组织现场进行所谓的实地研究。

## 二、管理会计中实地研究的方法结构

承上所述,实地研究从总的方法论来看,是以组织行为为基础的实证研究合乎逻辑地发展结果。所谓实地研究是:研究者们深入企业组织现场针对实际作业或过程,通过直接观察或访谈等方法,获取研究数据,从而取得真实和精确的研究结果的一种实证研究方法。这种方法在管理会计中的兴起并发展,直接与70年代后期的世界经济环境相关。

众所周知,本世纪70年代后期,起于欧美的新技术革命迅速席卷全球;在世界范围

内,社会经济环境发生了一系列重大变化。就微观环境而言,迅速发展的先进的制造技术、日益激烈的全球性竞争和诸多行业管制的取消等新的市场条件,一方面深刻影响着企业的管理会计与控制的实践活动,另一方面向管理会计理论的研究与发展提出了挑战。众所周知,管理现代化实践的发展一直领导着管理会计理论研究的发展。在新的环境下,实践又走到了理论的前面;现有的管理会计理论已不能为企业组织的管理决策者应付“突如其来”的新问题提供有效的指导。管理决策者不得不随机应变,设法提高自身适应环境变化的能力。管理会计理论在新的环境下如何研究与发展,如何指导管理会计与控制的实践活动,从而保证管理会计理论在新的形势下有效地指导企业管理决策等重大问题,引起了会计学家和实务会计师的共同关注。

在这种形势下,国际上一批著名的管理会计学家,开始反思管理会计理论研究在应用经济理论与统计方法、组织行为理论与方法等方面所处的种种困境,主张从理论研究方法上突破,改革和拓展现有管理会计与控制的理论研究;呼吁从事管理会计研究的人们要走出“象牙塔”,到企业组织的实地去观察了解实际的管理系统是如何运行的,管理会计技术在实际系统中又是如何使用的。为此,他们在信息经济理论、带领代理理论、组织行为理论和权变理论的基础上,倡导、宣传并亲身实践了一种新的研究方法,即实地研究。这些倡导使用实地研究的管理会计学家认为:只有以实地为基础的研究,才能把握和了解时代不断革新的脉搏;只有通过实地观察与调查,才能真正了解企业组织的管理决策者所关心的实际问题,在此基础上提出的解决问题的方案和进行的理论概括才具有真正的价值。

由上可见,管理会计中实地研究的直接目的是试图弥补理论和实践之间的间距,从而保证“理论指导实践”的生命力。也正因如

此,实地研究的思想方法,愈来愈多地被会计学家们所认识和接受,成为现代管理会计理论研究方法的最新发展方向。

作为一种新的研究方法,管理会计中的实地研究有其独特的方法结构。

一般地讲,管理会计中实地研究的方法结构是指对管理会计问题进行实地研究的基本步骤以及各个步骤所涉及的原则、工具与方法的综合。根据著名会计学家卡普兰教授等的研究,实地研究的基本步骤可归纳为:

项目选择→研究设计→数据的表达与解释→研究结果评价

下面在上述实地研究基本特征的基础上,对方法结构进行具体讨论:

### (一)管理会计中实地研究项目的选择

选择和确定具体的管理会计的实地研究项目是实施实地研究的第一步。一个高质量的项目就是这项研究的良好开端。总的来说,一个好的项目或课题必须对实践和理论有显著意义;具体来说,在选择项目或课题时应遵循以下原则:

1. 现实性原则。这一原则要求一个研究项目必须反映企业组织当前的管理实践的需要,必须能为企业组织解决管理会计与控制的实际问题提供有效指导。国外研究表明,这一原则在实践中得到了较强的体现。八十年代以来,大部分从事管理会计与控制的实地研究者都选择了职业经理们在当前管理实践中所面临亟待解决的问题。例如,在弹性制造(FMS)、适时制(JIT)和全面质量管理(TQC)的背景下,人们对作业成本计算(ABC)、成本动因、作业基础弹性预算、作业基础责任会计、作业基础业绩计量与评价等具体管理会计问题的研究,对内部控制结构的审查、评价和报告的研究等都是如此。因此,项目的意义与质量,是通过它对企业管理当局的实践意义表现出来的。

2. 理论性原则。管理会计研究项目的另一个来源是理论,即从理论引出具体的实地研究课题。按照这一原则的要求,实地研究所

选择的项目,应对管理会计理论的拓展具有现实的或潜在的推动意义。根据统计分析,学者们对这类问题的研究多集中于两个方面:一是实践上已有了重大突破,但在理论上还没有人或很少有人进行研究和概括的问题,其研究的目的是丰富、填补有关理论内容,例如,早期的作业成本计算和作业管理的有关研究即属此类;二是实践结果和现行理论文献中的观点和知识似乎相矛盾的问题,其研究的目的是为了验证已有理论的有效性和可靠性,以修正某些理论内容。如,麦钱特和曼佐利教授在1989年对管理会计中利润中心预算目标可达性的研究以及马厄教授在1987年管理会计中相关业绩评价的研究等即属此类。

3. 创造性原则。这一原则的体现和上述两个原则的贯彻有直接关系,但在此要强调的是研究者自身的研究背景与素质对选择管理会计实地研究项目的影 响。首先,对“现实世界”中错综复杂的管理会计与控制现象的鉴别,直接取决于研究者对现实世界的观察力与洞察力;其次,研究者本人对实地研究的认识和理解程度,决定了他是否能以一种虚心的态度和胸怀,充分深入研究现场,运用灵活的方法进行实地研究;再次,选题过程本身就是创造的过程,因此,需要研究者对所涉及的领域及其知识范围有足够的认识,并有解决问题的能力与激励策略。因此,创造性原则对研究者的素质要求更高。

### (二)管理会计中的实地研究设计

在选定管理会计的实地研究项目之后,则要就所选项目进行研究设计。一般而言,研究设计是研究者取得相关信息的工具与方法的总称,不同的研究方法有不同的研究设计。在对所选定的管理会计问题进行实地研究设计时,要注意考虑研究设计对研究的内在效度和表面效度的影响。

根据实地研究的基本特征可知,实地研究的研究设计是非结构化的。它是相对于标准化的方法与工具而言的,其含义是指获得

信息的方法与工具不是标准化的、通用的和固定不变的,而是随着研究进程的变化不断调整和改变的;而且,当同一种方法和工具被重复使用时,每次使用的条件都有很大差异。因此,非结构化的研究设计都是针对特定情况而言的。在管理会计研究项目选定的情况下,谨慎地考虑适于研究需要的研究设计,是成功地进行实地研究的关键。专家们根据实地研究的实践经验,将研究设计的内容归纳为以下几方面:

1. 针对选定的管理会计研究项目选择研究现场。一般地,研究现场可理解为“样本”,选择研究现场可理解为“抽样”。选择抽样和选定的管理会计研究及其目的有关。就样本的组织特征而言,它既可是盈利性组织,也可可是非盈利性组织;既可以是大型企业组织,也可以是中小型企业组织;即可以是企业组织整体,也可以是企业组织的某个部门、车间或工作单元;且样本规模也没有特别限制。总之,它要和选定的研究项目所界定的范围相适应。在抽样时,要考虑资源条件的限制。通常在有限的经济资源、时间和现有理论知识等条件下,相对集中地选择研究现场对于保证调查研究具有足够的深度十分重要。由于每个企业组织都是在大致相似的宏观环境下,采取不同的微观政策和管理系统,所以,在选择抽样时,必须把握好企业组织在微观方面的差异特征,保证样本在结构上的合理性,从而,保证抽样结构具有表面效度(External Validity)

2. 采用实地方法收集研究项目所需的数据。数据是研究分析的依据,确定收集数据的方法是研究设计的重要内容。根据学者们的实地研究情况,在收集数据时通常使用的实地方法主要有:

(1)直接观察法 是指研究者在不进行任何干预的情况下,观察和记录研究对象所发生的事实或过程;而且这种直接观察大都是“参与性观察”即研究者参与到企业组织成员的具体活动过程中去,在参与活动的同时,完

成管教和记录的工作。这种方法看似简单,但要达到预期效果,研究者除了有明确的目的之外,还须有足购的参与信心与技巧。

(2)自然实验法 这种方法也可列入观察法的范畴。它指在实地研究中,研究者对所研究的变量不加入人为的操纵,而是由环境操纵。研究者只是利用一定的条件,按对象发展的自然顺序进行研究。这种方法和实验室实验法相比大大减少了人为因素对研究过程的影响。如果条件恰当,那么这种方法,即可保证有良好的内在效度(Internal Validity),又可保证有较高的表面效度,所以,越来越受到实地研究者的重视。例如卡普兰教授在其研究文献中就强调了这种方法对研究效度的作用。

(3)访谈调查法,是指实地研究者亲自访问被调查者,通过直接交谈、提问等或得数据。这种方法和标准调查表法(问卷调查)是相对的。为了保证访谈的效果,研究者在界定的范围内,要合理地安排访谈顺序,明确访谈主题,并要尽量对涉及特定的管理会计研究项目的所有人员进行访谈调查。

3. 重视“三角剖析”,即用其它方法对各种变量数据进行补充分析。

上述三种方法是管理会计实地研究强调使用的方法,从现有的管理会计的实地研究文献看,研究者无一例外的使用了这些方法。但是应该指出,为了保证数据的充分有效,在实际中必须注意综合地使用这些方法,同时,要重视“三角剖析”,尽量创造性地使用其它方法,做到各种方法之间相互补充、相互印证。例如:尤斯卡教授在1992年对石油业管理会计中业绩计量与评价的研究中就运用了“档案资料调查法”来补充访谈调查结果;麦钱特教授在1987年研究公司忽视可控性原则的原因与程度时使用了“实验室研究法”,而在1990年研究报酬激励效果时则采取了访谈调查和问卷调查交替使用的办法来补充实地研究结果。总之,实际中有很多方法都可作为实地研究收集数据的补充手段,但这些

方法只能是“有益补充”,而不能是实地研究方法

### (三) 管理会计中实地研究数据的表达与解释

这是指在利用获得的实地数据对研究变量进行分析研究时,(1)以什么方式来表示数据和控制变量及变量之间的相互关系;(2)对控制分析的有效手段和过程进行详细的解释和说明;(3)对最终研究报告的贡献进行解释和说明。从目前已有的文献来看,数据的表达与解释是管理会计实地研究中最薄弱的环节,存在许多问题。限于本文所界定的讨论范围,在此仅给出数据表达与解释所要考虑的一般原则性因素。

1. 数据的表面效度。一般而言,管理会计的实地研究和其它研究相比,表面效度比较高,但在实践中,这种表面效度的高低要受到数据的表达与解释的影响。例如,为了保证有较高的效度,就要求数据要逼真,为此在引用一些经理们提供的数据时,要尽量用他们自己的原话来表示。这样,一个有知识的读者就可以把握研究者正在研究的管理会计问题的范围、解释数据的详细程度和研究的深入程度,进而保证这些数据具有较高的表面效度。

2. 确定数据的意义。管理会计的实地研究不只是对研究数据进行原始说明,还要为所获得的数据赋予恰当的含义,以说明其研究和诊断结果的可行性。因此,研究者要发展和运用现有理论和概念来组织数据,保证数据具有较高的可接受性和可理解性。只有当报告的读者们获得充分的、意义贴切的数据时,他们才能有效地鉴别可选择的研究诊断结果。

3. 数据要和管理会计理论相关。数据表达是综合性的,一个好的表达过程,其数据和管理会计理论的相关性应是自然的、不言而喻的。在这一要求下,研究者的知识背景被融入数据表达过程之中,其研究结果要和现有的管理会计理论和概念等相对应。这样,报告

的数据结构、组织数据所运用的概念就很容易地和管理会计理论文献联系起来。研究表明,当一些最普通易行的模型和知识通过实地研究分析实际情况时,其实证结果往往能有力地支持对现有管理会计理论假设的证伪过程,并对新的建议和理论的产生,具有较大的潜在的推动作用。

### (四) 管理会计中实地研究结果的评估

所谓对研究结果进行评估主要是对研究结果有用性的评价,一般而言,研究结果有用性,是通过它对管理会计实践和理论发展这两方面的潜在影响(意义)来评价的。一项成功的实地研究对管理会计实践的潜在意义会很快地通过管理会计实践活动反映出来。研究资料表明:由于实地研究者大都选择了经理们真正关心的实际问题,研究结果提出的种种建议很快被经理们采纳,并取得了良好的效果;因此,大多数的管理会计的实地研究结果在实践方面都表现出较好的有用性。

相应地,实地研究结果对管理会计理论发展的潜在影响,需要一个相对长期的过程才能表现出来。目前来看,实地研究方法对管理会计理论研究的一个重要贡献是它激起了许多会计学家,特别是那些组织行为学派的会计学家对管理会计与控制问题的实地研究兴趣,推动了新的管理会计控制方法和模型的产生与构建;而且,这种新的方法与模型是以实地为基础,对“现实世界”进行观察和描述,从而,缩短了理论与实践的差距。

综上所述,我们在回顾当代管理会计研究方法发展过程的基础上对管理会计中实地研究方法结构的全面讨论,肯定了这种方法对管理会计理论研究所具有的指导作用。但是在实际中运用实地研究这一理论方法时,由于所面临的各种实际情况不同,出现了许多值得进一步探讨的问题。

参考文献:(略)

(作者单位: 厦门大学会计系  
厦门大学管理学院)