

管理会计学40年：研究主题、方法和理论应用的可视化分析

颀茂华，王 娇，张婧鑫，袁 岚

(内蒙古大学 经济管理学院, 内蒙古 呼和浩特 010021)

摘 要：改革开放的40年，也是中国管理会计学理论与实践不断发展的40年。特别是从2014年起，财政部出台一系列与管理会计学相关的政策措施，管理会计学的建设迎来了全新的发展。因此，系统地回顾与总结我国40年来管理会计学的研究主题、方法以及理论依据的变化及发展趋势，对于把握我国管理会计学的研究脉络、提高管理会计学的研究效率、推动管理会计学在我国的应用，具有一定的现实指导意义。文章收集并统计了我国过去40年在8类学术期刊上发表的1 637篇管理会计学文献，采用Note-Express、UCINET软件和异质性指数展开检验分析。研究结果表明，总体而言，我国管理会计学在研究主题、方法与理论依据方面表现出多样化的态势。在此基础上，进一步探讨管理会计学研究多样性的变化趋势以及每一阶段出现的新热点的原因，并提出了未来我国管理会计学研究的建议。

关键词：多样性；词频分析；异质性指数

中图分类号：F812 **文献标识码：**A **文章编号：**1009-0150(2020)01-0051-15

一、引言

管理会计学的应用能够优化企业内部经营管理，并通过科学调控经营管理活动，促使企业经营水平和经营绩效得到显著提升(张先治等，2017)。自1979年以来，伴随着中国改革开放的步伐，管理会计学的理论研究和实务应用也在不断发展与完善。尤其是从2014年开始，财政部对管理会计学的发展给予高度重视，先后出台了《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)》《全面推进管理会计制度建设指导意见》等促进管理会计快速发展和体系完善的相关政策措施。之后，财政部在2016年制定并发布了《管理会计基本准则》，在2017年发布了《管理会计应用指引第100号——战略管理》，在2018年发布了《管理会计应用指引第202号——零基预算》。上述一系列政策措施的出台，使中国会计工作不断适应新经济的发展，

收稿日期：2019-10-11

基金项目：国家自然科学基金项目“基于多重理论视角下的稀土资源开发价值补偿机制与储备政策研究”(71463039)；内蒙古自然科学基金项目“资源产业地理集聚特征、影响要素与动态优化”(2017MS0403)；国家自然科学基金项目“资源型产业集聚的生态环境效应评价、困境机制与动态协调路径——源于内蒙古经验数据分析”(71840017)；内蒙古大学一流本科专业建设项目《会计学专业建设》(重点建设)、本科主干核心课程《会计学基础》与《管理会计学》建设、“课程思政”示范课改革试点《管理会计学》立项建设资助。

作者简介：颀茂华(1962—)，男，内蒙古四子王旗人，内蒙古大学经济管理学院教授；
王 娇(1994—)，女，山西太原人，内蒙古大学经济管理学院研究生；
张婧鑫(1993—)，女，内蒙古乌兰察布人，内蒙古大学经济管理学院研究生；
袁 岚(1994—)，女，内蒙古通辽人，内蒙古大学经济管理学院研究生。

并更好地为新经济社会下的企业服务。财政部也于2018年6月出台了5项管理会计应用指引征求意见稿,标志着中国管理会计进入了加速发展、不断突破和创新研究的新时代。改革开放40年来,我国管理会计学的研究在研究主题、方法与理论依据等方面有怎样的变化,以及为什么会呈现出这种变化趋势?对这些问题的梳理与分析,不仅能全面地反映我国管理会计学发展40年的研究特点,明确管理会计学的研究主题、方法以及理论依据的变化,揭示管理会计学发展的时间变化趋势,而且能够较准确地定位未来我国管理会计学的研究范围,找准管理会计学的研究方向,在提升管理会计学研究效率的同时,为推动我国管理会计的有效实施提供理论指导。

目前,学术界已有部分分析和总结管理会计学研究的相关文献。在国外, Hesford等(2006)基于916篇管理会计学文献探讨了管理会计学的热点主题、研究方法以及理论背景。而Chenhall和Smith(2011)就澳大利亚的231篇管理会计学文献,从研究方法、研究内容、理论基础和研究背景等多方面对本国管理会计学的研究状况展开探究。同样, Harris和Durden(2012)通过138篇管理会计学文献的统计和分析,探索了管理会计学最新的动态前沿。此外, Lachmann等(2017)分别从管理会计学的内部、外部、结构和统计结论效率4个不同的角度对375篇管理会计学文献进行了回顾和探讨。在国内,郑石桥和李宇立(2006)以《会计研究》《财会月刊》《财经研究》三个财经类期刊上1990—2004年发表的管理会计学文献为研究对象,发现我国与其他国家在管理会计学的研究主题覆盖面、研究方法类型上并不存在明显差别。杜荣瑞等(2009)通过评述我国1997—2005年间在18种主要学术期刊上发表的283篇管理会计学文献,总结出我国管理会计学的研究重点随时间推移发生了变化,研究方法愈加多样化,以理论为基础的研究在数量和比例上也呈现出逐渐增加的趋势。冯巧根(2018)从管理会计学的导入、变迁和发展3个阶段阐述了我国改革开放的40年内构建具有中国特色的管理会计学理论与方法体系的进程中,管理会计学发生的一系列变化和发展趋势。虽然上述研究给我们提供了良好的研究素材,拓宽了我们的研究思路,但是仍有以下问题需要我们深入分析与探究:第一,就研究的时间跨度而言,现有多数文献对管理会计学的时间跨度较小,从而很难发现管理会计学的时间变化趋势,而且,以往文献的研究时间多处于2014年以前,未能充分展示最新的管理会计学的发展前沿,因此,基于已有文献拓宽管理会计学的时间跨度是必要的。第二,就研究角度而言,已有多数文献仅对管理会计学研究的热点主题展开探究(王满等, 2019; 刘运国等, 2019),缺少从多角度分析总结管理会计学研究的发展趋势。第三,就研究方法而言,以往文献多应用文献研究法对管理会计学文献进行综述,而本文使用可视化软件ucinet从动态趋势和时效性方面探究研究对象的特征和发展趋势,从而使管理会计学的研究不再停留在静态分析上。第四,基于以往研究,本文使用异质性指数探究了管理会计学研究的多样性,并进一步分析了研究多样性的原因。为此,本文选取我国长达40年的管理会计学文献,从研究主题、研究方法和理论依据三方面,对我国的管理会计学研究展开了分时段的可可视化研究分析,在此基础上计算异质性指数,旨在从多视角全面反映我国管理会计学研究随时间的动态变化趋势,探究多样性的成因,为后续管理会计学研究在理论层面上提供了一定的参考和借鉴,从而推动管理会计在我国的进一步实施与应用。

二、研究方法和数据来源

(一)研究方法

随着管理会计学的研究范围和领域不断壮大,其研究成果也在不断增长。因此,如何全面、

系统、直观地分析、整理以及总结这些数据,成为本研究面临的首要问题。可视化分析方法可以通过收集和获取与研究主题相符的文献数据,借助数据间存在的潜在逻辑关系,利用绘图工具,形成与信息 and 数据相匹配的可视化图表。文献数据的可视化图表有助于学者直观地发现热门研究话题,捕捉研究的未来发展趋势,进而精准地定位所要展开的研究主题。因此,本文应用Note—Express和UCINET分析软件,采用异质性指数分析工具分析管理会计学研究主题、研究方法及理论依据的变化趋势。Note-Express是一款文献检索和管理系统,该软件通过知识采集、管理、应用以及挖掘等多个环节,在对文献的标题和目录分类整理的基础上,帮助学者建立起个人数字图书馆,进而提升学者的科研能力和写作效率(申利,2011;马花如,2011)。因此,Note-Express在文献计量分析等研究领域得到广泛使用。UCINET是一款有很强的矩阵分析功能、着眼于网络结点的网络分析集成软件。该软件依据科研人员的研究需求,通过将研究数据和信息结果传送到NetDraw等集成软件上,最终形成与科研人员的个人研究需求有关的网络分析图。在此基础上,比较和分析形成的网络分析图便可以找到研究所需的数据信息和最匹配的网络分析图类型(吕一博和程露,2011)。此外,本文通过Lachmann等(2017)在文献中使用的“异质性指数”来探讨我国管理会计学在研究主题、方法和理论依据方面是否具有多样性以及多样性的程度。异质性指数的计算公式为:

$$h_{j,k} = 1 - \sum_{i=1}^n p_i^2 \quad (1)$$

其中, $h_{j,k}$ 表示代码 j 在周期 k 中的异质性指数。 p_i 表示分配给 j 的第 i 类内容的分析分数,而 n 为代码 j 的类别数。异质性指数的取值范围为 $(0, (n-1)/n)$ 。可见,0代表了最小的异质性,而 $(n-1)/n$ 表示研究在特定代码的类别中平均分配,代表了最大的异质性。异质性指数越大,研究对象的多样性程度越高。

首先,为了便于数据信息的统计,本文将所研究的时间跨度(1978—2018年)划分为四个具体的时间段,即1979—1988年、1989—1998年、1999—2008年、2009—2018年。在明确时间段的基础上,将检索到的管理会计学文献按照具体的时间段进行归集,并统计每个时间段内研究主题、方法及理论依据的种类和频数。其次,利用note-express和ucinet网络分析工具,对统计得到的研究主题、方法及理论依据情况展开可视化分析,并计算各研究对象的异质性指数。最后,分析各时间段管理会计学研究的主题、方法及理论依据是否存在多样性以及各研究对象的发展变化趋势。

(二)数据来源

从期刊类别看,非CSSCI类期刊比CSSCI类期刊关于管理会计的讨论更加激烈(王满等,2019)。因此,我们以北大中文核心期刊目录作为获取管理会计学文献数据的主要依据。首先,查阅各版本北大中文核心期刊目录,将含有“会”“会计”或者“会计的同义词”的期刊进行保留,而将其余无关期刊剔除,从而得到15种期刊,分别为《财会通讯》《财会研究》《财会月刊》《财税与会计》《财务与会计》《广西会计》《会计之友》《贵州财政会计》《湖南财政与会计》《会计研究》《农村财务会计》《四川会计》《会计与经济研究》《中国乡镇企业会计》《中国注册会计师》。然后,手工查阅15种期刊,明确期刊是否仍在持续发表文章。经过核实,剔除停刊的期刊《财税与会计》《广西会计》《贵州财政会计》《湖南财政与会计》《四川会计》。接下来,利用中国知网(CNKI)的搜索功能,手工查阅剩余期刊包含的特有专题,明确期刊是否存在与管理会计学有关的专题部分。在此次检索中,我们将《农村财务会计》《中国乡镇企业会计》剔除,进一步缩小了样本数据的获取来源。最终,本文选取了8种期刊作为获取研究数据的主要来源期

刊。期刊具体包括《会计研究》《会计与经济研究》《财会研究》《财会月刊》《财会通讯》《会计之友》《财务与会计》《中国注册会计师》。

本文先从中国知网(CNKI)以全文包含管理会计为检索条件、检索时间设定为1979年1月1日到2018年12月31日检索得到54 155篇与管理会计学研究相关的文章。我们运用中国知网的高级检索功能,将检索来源条件设定为上述8种期刊,得到1767篇文献。以主题词、摘要、关键词等与管理会计学相关为原则,剔除与管理会计学研究无关的征文启事、书评、会议纪要等,检索得到1637篇文献。按照划分出的时间段将管理会计学相关文献进行归集。可以发现,在改革开放的40年内,我国管理会计学研究文献在数量上呈现明显上升的趋势。其中,1979-1988年的发文数为330篇,1989-1998年的发文数为384篇,1999-2008年的发文数为452篇,2009-2018年的发文数为471篇,具体发文量见图1。这意味着我国管理会计学研究在近40年内得到了更深层次的研究。

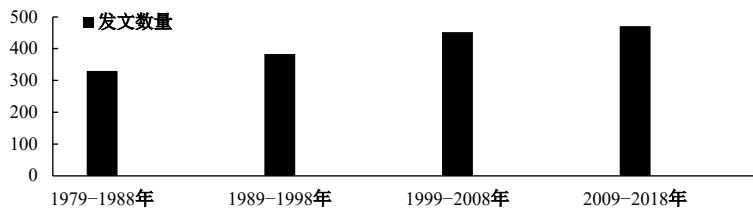


图1 管理会计学研究文献数量统计图

(三) 数据处理

首先,将检索到的1 637篇管理会计学研究文献的题目、摘要、关键词等信息以note-express格式导出,生成note-express数据文档(陈勇跃等,2017)。然后,统计管理会计学研究文献中涉及的主题、方法和理论依据。需要注意的是,在统计过程中需专门实施以下四个步骤对检索到的关键词进行整合与修正(王磊等,2014):第一,无效词剔除。无效词是指与本文研究内容无关的关键词,如对策、影响、模式、回顾、展望等。在统计过程中应特别关注该类词语,并将其从研究数据中剔除。第二,相似词整合。针对表达意思相近或相似的关键词,应将相似关键词整合为一种关键词。例如,会计信息、会计信息系统、财务共享、人工智能财务管理等词均表达一种意思,应将上述关键词全部归类为“会计信息”;扎根理论、扎根理论方法等词全部归结到“扎根理论”这个关键词中。第三,低频词归类。对于检索得到的频数低但与其他关键词具有联系的关键词,将它们统一整合并归类为某个关键词。比如,双案例研究法、跨案例研究法、多案例研究法等关键字可归类到“案例研究”这个关键词中。第四,指意不明的关键词要具体化。针对该类关键词,结合论文作者的研究意图以及文献的具体内容进行判断,从而将其具体化。例如,“成本”这个关键词应通过查阅论文的具体内容判断作者的研究意图,最终将其具体为“成本管理”。在上述步骤完成后,按照划分的具体时间段归集主题关键词,并研究其在40年中的发展变化。然后,以refworks格式把文献题录导出,并根据词频统计分析软件生成共词网络分析图。最后,结合管理会计学主题研究领域热点跟踪以及热点主题趋势预测,对管理会计学研究的主题展开可视化分析,从而形成主题领域研究热点趋势的可视化分析方法体系。对管理会计学研究方法和理论依据而言,数据统计处理过程与研究主题的数据统计处理的步骤一致。在可视化分析的基础上,进一步使用异质性指数来体现各时间段管理会计学研究的主题、方法及理论依据是否存在多样性、多样性程度以及多样性的趋势变化。

三、研究主题、方法以及理论应用的可视化分析

(一) 研究主题的发展变化

1. 研究主题的数据统计。为了清晰地反映管理会计学研究主题在各时间段的发展变化,本文利用note-express软件统计四个时间段频繁出现的词,并对获取的关键词词频展开分析。值得注意的是,词频数为“5”以下的关键词不可能突出研究重点,因此,本文剔除了词频数为“5”以下的关键词,这也有助于研究人员更好地了解管理会计学研究主题的变化趋势。该部分获取的与管理会计学研究主题相关的关键词为下一步的可视化分析提供了数据基础。

2. 研究主题的可视化网络分析。首先,利用bibexcel软件将获取的关键词数据建立出共现矩阵模型。然后将共现矩阵模型导入ucinet 6.0软件,并运用netdraw数据分析程序,绘制关键词共现矩阵并最终转化为可视化网络图。在分析可视化网络图时,处于关系网中心位置的关键词、关键词之间的远近关系等都是我们分析研究主题的重要关注点(陈勇跃等,2017)。

图2的四个图分别为1979—1988年、1989—1998年、1999—2008年以及2009—2018年我国管理会计学研究主题的高频关键词共现网络关系图。图2中的节点代表高频关键词节点。如果共现图中的节点数量越多,表明该时期的关键词种类越多;如果连接该高频关键词节点的线条越多,则意味着该关键词的词频数越大;如果高频关键词的词频数越大,则意味着该关键词更可能成为研究的热点主题。可以看出,1979—1988年的热点研究主题为责任会计和成本管理等;1989—1998年的热点研究主题为成本管理、绩效管理、预算管理等;1999—2008年的研究热点为企业价值管理、预算管理、内部控制、供应链管理、环境管理、战略管理会计学等;2009—2018年区间的热点研究主题为内部控制、社会责任研究、预算管理、薪酬管理、财务共享和大数据等。

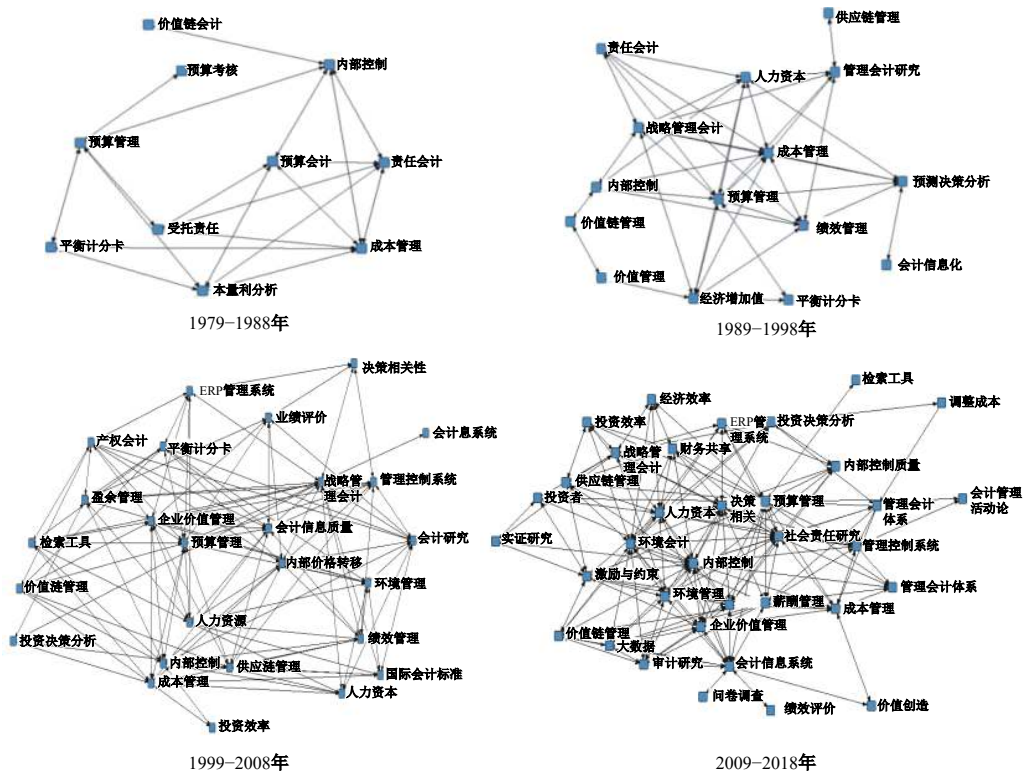


图2 各阶段我国管理会计学研究主题的高频关键词共现网络

3. 研究主题的异质性指数。根据异质性指数公式, 计算得出四个时间段各自的异质性指数, 详见表1。在表1中, 1979-1988年的异质性指数最小, 而之后各阶段的异质性指数呈现出上升趋势。这表明我国管理会计学研究主题存在多样性趋势, 而且随着时间的推移, 管理会计学研究主题的多样性程度增强。同样, 这些异质性指数也意味着, 我国管理会计学研究主题的重点在不断发生改变。具体地讲: (1) 通过各时期异质性指数的比较可以得出, 我国管理会计的研究主题逐渐增加, 在划分的四个时期内呈现递增趋势。这不仅表现出我国管理会计研究者的思想、理念与判断的变化, 同时也可以感受到研究者对管理的价值观念、意图、感受与兴趣在不断提高, 管理会计的研究逐渐引起学者们的重视; (2) 如果再进一步从文章的关键词词频上来看, “成本管理”等研究主题是“永恒”的, 因为这些主题贯穿于四个时期。之所以成本一直是管理会计研究围绕的主题, 很大程度上是因为管理会计起源于成本管理。此外, “财务共享”“战略管理会计”等研究主题是研究者随着时代的发展, 对中国特色管理会计研究主题进行了创新和完善。这些研究主题不仅适应了当时我国经济环境的需求, 也拓宽了管理会计主题范围, 丰富了管理会计的研究主题。总而言之, 从管理会计40年研究主题的异质性指数中, 不仅可以领悟到管理会计研究的基础研究领域、热点领域、边缘研究领域, 而且可以发现这些领域的研究并不矛盾, 而是“美美与共, 各美其美”, 即基础领域的研究丰富了学术成果, 热点领域的研究为之后研究提供了新鲜的话题, 边缘研究领域的研究补充了学术研究领域的短板。这些都为我们进行管理会计研究主题选择时提供参考。指数的比较可以得出, 我国管理会计的研究主题逐渐增加, 在划分的四个时期内呈现递增趋势。这不仅表现出我国管理会计研究者的思想、理念与判断的变化, 同时也使可以感受到研究者对管理的价值观念、意图、感受与兴趣在不断提高, 管理会计的研究逐渐引起学者们的重视; (2) 如果再进一步从文章的关键词词频上来看, “成本管理”等研究主题是“永恒”的, 因为这些主题贯穿于四个时期。之所以成本一直是管理会计研究围绕的主题, 很大程度上是因为管理会计起源于成本管理。此外, “财务共享”、“战略管理会计”等研究主题是研究者随着时代的步伐, 对中国特色管理会计研究主题进行了创新和完善。这些研究主题不仅适应了当时我国经济环境的需求, 也延伸和拓宽了管理会计主题范围, 丰富了管理会计的研究主题。总而言之, 从管理会计40年研究主题的异质性指数中, 不仅可以领悟到管理会计研究的基础研究领域、热点领域、边缘研究领域, 而且可以发现这些领域的研究并不矛盾, 而是“美美与共, 各美其美”, 即基础领域的研究丰富了学术成果, 热点领域的研究为之后研究提供了新鲜的话题, 边缘研究领域的研究补充了学术研究领域的短板。这些都为我们进行管理会计研究主题选择时提供参考。研究主题也日渐多样化。

表1 1979-2018年研究主题异质性指数

| 年份 | 1979-1988年 | 1989-1998年 | 1999-2008年 | 2009-2018年 |
|-------|------------|------------|------------|------------|
| 异质性指数 | 0.958 7 | 0.961 1 | 0.962 6 | 0.963 1 |

4. 研究主题的变化趋势解析。(1) 1979-1988年研究热点主题解析。1979-1988年的管理会计学研究的热点主题有成本管理与责任会计。成本管理是管理会计研究始终围绕的话题。这是因为, 对成本问题的深刻分析与考察是企业实现高效生产经营、提升生产经济效果、作出恰当的经济决策以及拟定合理生产计划的重要途径与手段(余绪缨和蔡淑娥, 1982)。因此, 成本的分析与研究便是企业展开生产经营以及管理者作出决策行为的重要支撑依据。事实上, 美国于20世纪80年代初已对成本管理的研究达到高峰, 出现了以成本管理为名的专著和教科书近百余种, 例如, 撰写的Charles T. Horngren《成本与管理会计》。中共中央马克思恩格斯列宁斯大林

著作编译局(2013)曾指出:“睁开眼睛看资产阶级科学,注意它、利用它、批判地对待它,而不要一味闭起眼睛。”因此,采取科学分析的态度,关注、了解、批判地吸取国外最新的成本管理成果,利用国外先进的经验发展我国的会计科学(余绪缨,1982)。实际上,可以看出,1979—2018年40年的成本管理研究中包含的研究内容并不单一,研究内容的发展变化是:从变动成本法转向责任成本法,再到作业成本法,进一步到现在的热门话题——战略成本管理和环境成本管理。成本管理主题的研究之所以呈现出这样的发展趋势,在很大程度上是与我国的经济现状相对应、相吻合的。1978年的改革开放,不仅大大解放了我国的生产力,也使我国的市场由短暂的“供不应求”阶段迅速转变为“供过于求”阶段。而此时,企业管理层为了应对市场的“供过于求”的经济环境,不再将关注点局限于产品的生产环节,而是开始注重市场需求以及产品的销售,从而在企业内部生产过程中积极采用变动成本法组织产品生产。1993年,我国对会计制度实施了改革。为了适应制度改革以及探索较为合适的成本管理方法,我国企业采用了制造成本法。而该种成本管理方法中借鉴并包含了许多变动成本法的思想、理念和方法。对于责任会计而言,Taylor(1911)在其科学管理理论中制定了体现责任和奖惩特点的标准工作定额与有差别的计件工资制,从而标志着责任会计雏形的形成。Antle和Demski(1988)认为通过设定各个责任中心的预算目标,将责任进行下放与收回,最终实现企业利润最大化。而为了确保责任中心履行经济责任,我国同样建立了具有中国特色的“责任会计制度”。具体地,在改革开放初期,为了探索顺应我国国情、适应我国市场的发展路径,承包制等形式被全国广泛采用。此时的某些企业采用责任会计核算方式对成本进行管控,通过将企业总体目标分解成小目标并分配给企业内部的每个部门或员工,使得各部门和各人员成为责任主体,最终高效地完成企业规划的整体目标。可见,责任会计能成为当时学者们研究的热门话题之一,与我国所处的经济环境密不可分。

(2)1989—1998年研究热点主题解析。1989—1998年的管理会计学研究的热点主题为预算管理 and 绩效管理等。预算管理是企业管理中的重要部分,不仅包括企业管理的事中管理、事后管理等日常管理,也涉及与企业的长期发展战略紧密相关的事前预算控制。1922年,Mckinse的《预算控制论》出版,标志着预算管理正式形成。但是,在20世纪80年代以后,预算管理才进入成熟发展期。Kaplan和Norton(2000)认为企业预算与战略目标的有效结合才是预算发挥最大效果的前提。在此基础上,中国学者于增彪等(2004)改进和扩展了Kaplan的预算模式,提出了一种会计、预算以及战略发展紧密结合的适合中国企业发展需要的预算管理模式。此外,科学技术的进步发展以及我国经济的快速增长,都使得我国管理会计实现转变,即从先前的传统管理会计转向具有预测和控制功能的管理会计。因此,预算管理研究成为这一时期重要的研究话题。对于绩效管理而言,于20世纪70年代由Aubrey Daniels首先定义,即通过改变员工与企业生产经营有关的行为,从而使企业绩效提高。De Waal(2003)指出,企业对员工的绩效管理是包含绩效测量、绩效评价等多个子程序的完整体系。Brown和Caylor(2009)认为绩效管理有助于修正和塑造员工的职业行为,从而实现企业战略目标和提升绩效。周黎莎和余顺坤(2012)认为激励性绩效是一种提升企业绩效水平和实施有效管理的关键模式。此外,随着时代的进步,学者们主要对绩效的延伸学科展开了探究。例如,将绩效理论与心理学等理论相互交叉和渗透。而这些创新性探究也为绩效的进一步研究奠定了基础和提供了新视角。对于企业而言,应根据所处的不同时期、不同阶段,采用不同的绩效管理方法。可见,现实需求使得绩效管理方面的研究成为了该时期的研究热点。

(3)1999—2008年研究热点主题解析。1999—2008年的管理会计学研究的热点主题有环境管理

和战略管理会计。随着我国环境保护法律法规的健全,企业对自己应承担的环境责任也逐渐开始关注。而为了决策的有效以及管理效能的提升,企业高管搜集并整理了企业管理中涉及的环境信息,并在决策过程中考虑环境成本。与此同时,环境管理作为管理会计学研究的一个新分支,学术界对环境管理问题也展开了积极的研究。例如,Burritt(2004)在明确了环境管理的类型以及环境管理会计工具的基础上,提出不同的环境管理会计工具适用于不同的管理层次。王跃堂和赵子夜(2002)则从事前预防的角度出发,得出环境控制成本和环境故障成本呈现出此消彼长的关系。实际上,环境管理就是指在管理会计学中考虑环境问题,即基于管理会计的思想、观念和核算方法,推演出环境管理的思想、技术方法和核算模式。战略管理会计也是该时期的研究热点之一。战略成本管理最早由Simmonds(1982)给出较为明确的定义,即通过分析自身和竞争对手的成本资料,从而获取实施战略决策的信息。21世纪,战略联盟成为企业获取竞争优势、弥补战略缺口的重要手段。而当面对消费者的多样化需求、繁杂的市场信息以及竞争对手强有力的竞争,企业实现快速增长的一个重要手段便是依据所处的市场环境和行业特征,与优劣势互补的联盟企业加强战略合作,从而实现双赢局面。组织模式的变动推动了学术研究,因此,战略管理会计成为该时期的热门话题之一。

(4)2009-2018年研究热点主题解析。2009-2018年的管理会计学研究的热点主题有社会责任会计和大数据等。会计被认为是社会经济和政治的下属系统,也是更优质服务于社会的工具(Linowes, 1968)。随着我国发展进程的不断推进,自然界和社会界逐渐显现出生态失衡、食品安全、歧视或虐待员工、环境污染等问题,对我国各界造成了巨大的冲击与威胁。对于企业而言,企业履行社会责任是其应对并摆脱这种冲击与威胁强有力的途径(于增彪和何晴, 2010)。因此,21世纪以来,企业的社会责任在企业管理中的地位愈发重要。出于自身利益的保障,各利益相关者均希望企业承担社会责任(于增彪和何晴, 2011)。社会责任要求企业不应仅关注自身的盈利问题,也需要关注并承担“追求对社会有利的长期目标”的义务和对社会应负的责任。一方面,企业需要履行保护环境、节约资源的社会责任;另一方面,企业应该积极推动社会责任管理体系的建设,保证员工的合法利益,为职工创造安全的生产环境。企业通过承担社会责任,树立了环保、负责任、有信誉的社会形象,进而增强企业的竞争优势。因此,社会责任会计成为第四个时间段的话题之一。此外,在大数据时代下,云计算、区域链以及人工智能等新型网络技术成功应用于我国社会的各方面及各行各业(汤谷良和毋千, 2019)。云计算、人工智能与计算机大数据技术等和管理会计学中的应用也值得期待。大数据技术作为这个时代的标志,它通过数据搜索技术以及强大的运算功能,为管理会计学研究拓宽了数据信息的来源,对全面推进管理会计学信息化建设的意义深远。随着时间的推移,大数据也将渗透到人们日常生活的方方面面。因此,大数据成为这个时期的重要研究话题之一。

(二)研究方法的发展变化

1. 研究方法的数据统计。首先,本文借鉴杜荣瑞等(2009)对管理会计学研究方法的分类,将管理会计学研究方法分为以下几类:规范研究、实验研究、案例研究、调查研究、分析性模型研究和实证研究。按照上述分类统计检索出的1637篇管理会计学文献的研究方法,并将其归集到所属的时间段内,最终获取的统计结果见表2。从表2可以看出,1979-1988年的管理会计研究方法以规范研究为主(83.54%);1989-1998年,规范研究占比61.19%,仍为研究方法的主体;在1999-2008年期间,实证研究、调查研究和案例研究的比例略微上升,实验研究方法也首次出现,管理会计研究方法则表现以出规范研究为主、案例研究等其他方法为辅的局面;

2009–2018年,以数据库为基础的实证研究的比例上升到33.20%,这与规范研究的占比(33.97%)不相上下,可见该时期的研究方法主要集中在以数据库为基础的实证研究与规范研究上。

表2 研究方法的数据统计

| 研究方法 | 1979–1988年 | 1989–1998年 | 1999–2008年 | 2009–2018年 |
|--------------|------------|------------|------------|------------|
| 规范分析/概念性研究 | 132 | 123 | 98 | 88 |
| 实验研究 | 0 | 0 | 4 | 6 |
| 案例研究 | 5 | 15 | 22 | 29 |
| 调查研究 | 8 | 19 | 17 | 28 |
| 分析性模型研究 | 2 | 9 | 16 | 22 |
| 以数据库为基础的实证研究 | 11 | 35 | 74 | 86 |
| 合计 | 158 | 201 | 231 | 259 |

由于文章篇幅所限,我们直接就管理会计学1979–2018年研究方法的高频关键词做出共现网络关系图(见图3)。从图3可以看出,我国在管理会计研究中采用的主流研究方法与一般研究方法的多样性。

2. 研究方法的异质性指数。根据异质性指数公式,计算得出管理会计学研究方法在四个时间段内各自的异质性指数,详见表3。在表3中,1979–1988年的异质性指数最小,而之后各阶段异质性指数呈现上升趋势。这表明我国管理会计学研究方法存在多样性趋势,而且随着时间的推移,管理会计学研究方法的多样性程度也有所增强。同样,这意味着科研人员使用的管理会计学研究方法也在不断发生改变,且研究方法的种类也日渐增多。

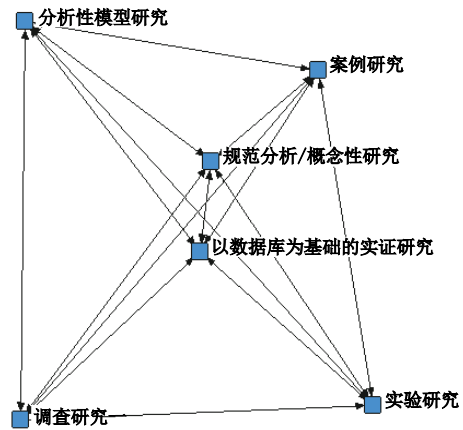


图3 1979–2018年我国管理会计学研究方法的高频关键词共现网络

表3 1979–2018年研究方法异质性指数

| 年份 | 1979–1988年 | 1989–1998年 | 1999–2008年 | 2009–2018年 |
|-------|------------|------------|------------|------------|
| 异质性指数 | 0.311 2 | 0.499 1 | 0.573 2 | 0.669 9 |

3. 研究方法的变化趋势解析。通过上述分析可以发现,我国管理会计学研究采用的方法已经由以规范研究法为主转变为多种研究方法共同采用。异质性指数同样表明,我国管理会计学研究应用的方法更加多样化,从而使管理会计学研究更加规范。管理会计学研究方法呈现多样化的原因主要是:我国管理会计学的研究人员的研究技能在逐步提高,掌握的研究方法越来越多。同时,正如亚里士多德所言:科学研究没有一成不变的方法,科学是随着研究方法所获得的成就而前进的。人们的认识过程就是从对外物产生的感觉,然后上升到抽象的理性思维。科学研究首先必须从仔细观察开始,经过简单枚举法(直觉归纳法),上升为一般原理,然后再以一般原理作为推理的前提,运用演绎法推出需要解释的自然现象(吴恺,2015)。从目前管理会计学研究方法趋势来看,不少管理会计学研究方法侧重关注事物变化的客观性特征或规律(王颖,2018),呈现出我国管理会计学研究人员知识结构的交叉性与整合性。但是从目前所有的研究方法占比来看,实地研究和案例研究所占比重还是不高,不能服务于真实的经济社会

发展现状。为了适应社会发展的环境变化,还需要加强引导和规范、发展和丰富管理会计学研究方法,以促进管理会计学新分支的拓展。

(三)理论依据的发展变化

1. 理论依据的数据统计。首先,本文在借鉴Hesford等(2006)和杜荣瑞等(2009)对管理会计学理论依据的分类,将管理会计学研究的理论依据分为以下几类:经济学理论、统计学理论、金融理论、产品与经营管理理论、心理学理论、组织行为学理论、社会学理论以及战略理论。按照上述分类统计检索出的1 637篇管理会计学文献的研究方法,并将其归集到所属的时间段内。其中,对于文献中明确涉及的理论依据,按照分类表将其归入特定的理论依据中;对于未明确表明理论依据的文献,则通篇阅读文献,寻找文献中是否存在暗含的理论依据;对于很难区分的理论依据或者具有交叉的理论依据,比如组织行为学和心理学理论,则依据研究意图和研究结果对其进行分析并归类到具体理论中。比如,对于研究高级管理者的薪酬激励类的文章,将其归入经济学理论中的代理理论;对于有效市场假说的文章,将其纳入金融理论中。最终获取的统计结果如表4所示。从表4可以看出,1979-1988年的管理会计学研究所应用的理论依据总体上还不成熟,文献的理论依据以经济学理论为主;1989-1998年的理论依据则以经济学理论为主,代理理论、产权理论、信息不对称理论等为辅;而在1999-2008年和2009-2018年这两个时间段内,研究所应用的理论依据更加广泛,金融理论、战略理论、心理学理论等理论的应用情况逐渐增多,尤其是应用心理学中的认知、动机及社会心理这三个子理论。

表4 理论依据分析结果

| 理论来源 | 1979-1988年 | 1989-1998年 | 1999-2008年 | 2009-2018年 |
|-----------|------------|------------|------------|------------|
| 经济学理论 | 20 | 29 | 61 | 94 |
| 组织行为学理论 | 3 | 11 | 18 | 27 |
| 心理学理论 | 0 | 2 | 5 | 18 |
| 战略理论 | 2 | 9 | 12 | 34 |
| 金融理论 | 5 | 11 | 16 | 21 |
| 产品与经营管理理论 | 0 | 1 | 1 | 3 |
| 社会学理论 | 0 | 1 | 2 | 2 |
| 统计学理论 | 0 | 2 | 0 | 1 |
| 合计 | 30 | 66 | 115 | 200 |

由于篇幅与数据样本所限,我们直接就管理会计学1979年到2018年理论依据的高频关键词做出共现网络关系图(见图4)。从图4可以看出,在管理会计研究中所采用的理论热点以及理论依据的多样性。

2. 理论依据的异质性指数。根据异质性指数公式,计算得出管理会计学研究所应用的理论依据在四个时期的异质性指数,详见表5。在表5中,1979-1988年的异质性指数最小,而之后各阶段异质性指数呈现上升趋势。这表明我国管理会计学研究所应用的理论依据存在多样性特征,而且随着时间的推移,管理会计学研究所应用的理论依据的多样性程度增强。同样,这意味着科研人员使用的管理会计学研究的理论依据不断发生改变,且理论依据的种类也日渐增多。

3. 理论依据的变化趋势解析。从表4可以发现,1979-1988年和1989-1998年的管理会计学研究所应用的理论依据主要为经济学理论,而1999-2008年和2009-2018年的管理会计学研究所应用的理论依据却包括了经济学理论以外的心理学理论和金融理论等其他理论。同样,从表5的异质性指数逐年增加的趋势中我们也可以得出,我国管理会计学研究在理论依据的应用上

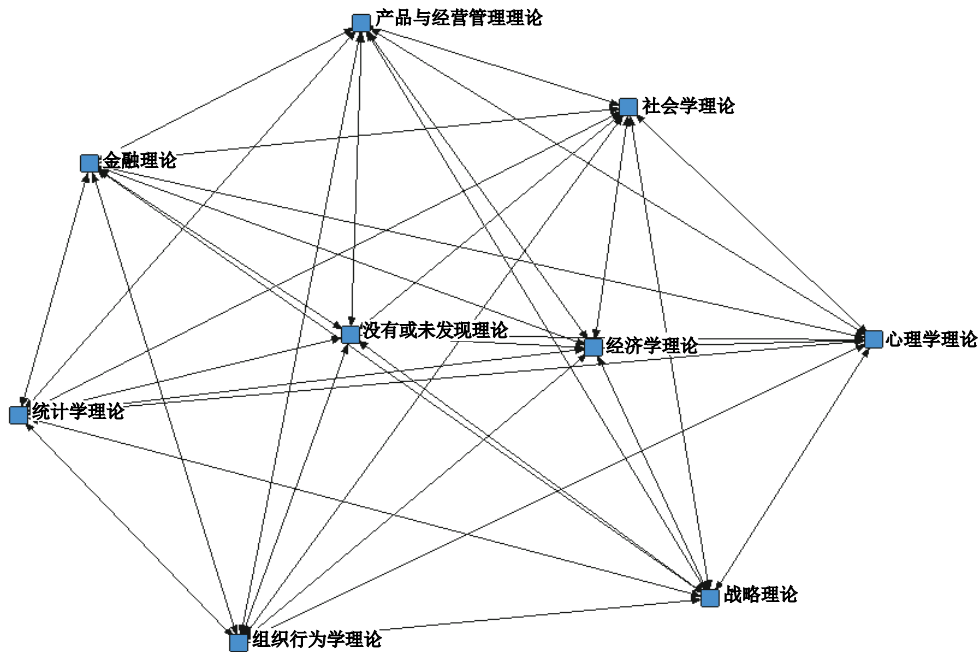


图4 1979—2018年我国管理会计研究的理论依据的高频关键词共现网络

表5 1979—2018年理论依据异质性指数

| 年份 | 1979—1988年 | 1989—1998年 | 1999—2008年 | 2009—2018年 |
|-------|------------|------------|------------|------------|
| 异质性指数 | 0.221 1 | 0.424 4 | 0.519 8 | 0.682 6 |

是逐渐趋于多元化的。而管理会计学研究的理论依据日趋多样，其主要原因是：管理会计学作为一门学科而言，理论的重要性都不言而喻。尤其是在撰写研究论文的过程中，理论成了一项不可或缺的研究工具。没有理论的文章会显得底气不足。相较于西方，我国管理会计学的历史并不长久，在学科知识体系的建构中，最初不可避免地向西方学习，一段时期内甚至奉行“拿来主义”。因此，即便是理论研究，基本上也是国外管理会计的基本概念、基本方法的引进，谈不上理论应用与发现。但是，进入21世纪，随着我国经济的快速发展，为了更好的服务于经济发展与改革开放，我国会计学者立足国内，放眼世界，开始对中国特色管理会计理论进行创新和完善。“责任会计”“战略管理会计”“环境管理会计”“财务共享”等研究领域不断涌现。而这些研究主题不仅需要用经济学与管理理论解释，而且还需要用心理学理论、战略理论、金融理论、产品与经营管理理论、社会学理论、统计学等理论来解释。此外，我国某些企业在应用管理会计工具时，还形成了具有中国特色的管理会计活动。而现有理论却无法解释企业管理会计的实践活动。因此，为适应当时我国经济环境的需求，管理会计研究者需要创建新理论，促进管理会计与其他学科交叉，形成管理会计新理论，并夯实管理会计的理论平台。这便是促使40年来我国管理会计理论多样化的主要原因。

四、研究结论、建议和研究局限

(一) 研究结论

通过对我国过去40年管理会计学文献的研究与分析，得出如下结论：在过去的40年中，无

论在研究主题方面,还是在研究方法和理论依据方面,我国管理会计学呈现出多样化的发展趋势。这意味着我国管理会计学随着时代的变化而变化,并取得了显著的进步。就研究主题而言,不同的时间段内研究主题呈现出不同的发展特征,而且研究主题随时代的变更、经济的崛起、国家政策的调整而变化,其研究范围日益扩大。就研究方法而言,由研究初期的规范研究方法逐步转变为案例研究、调查研究以及实验研究等多种方法共同使用,而且,研究方法的多样性趋势表明我国的管理会计学研究已具有一定规模,所得出的研究结论也更加具有说服力。就理论依据而言,研究者在分析并阐释管理会计学中存在的现象时,已经从采用单一的理论依据转为采用多种理论依据,对管理会计学现象的研究也从描述性研究转为解释性研究,研究内容更加规范。

(二) 未来研究建议

1. 关注国家重大发展战略与现代科技发展水平,持续跟踪与企业管理相关的热点研究

从本文的研究结论来看,管理会计研究主题的40年,其选取的研究主题和当时的经济发展以及企业所处的经济背景和自身的战略目标息息相关。企业需要对经营管理中的各项活动与交易实施管理,而管理会计学恰恰可以指导企业管理者采取管理行为。因此,将企业管理过程中的原理和方法作为管理会计学的研究对象,探讨管理层活动的规律和行为,必须密切关注经济发展趋势,紧跟时代步伐。目前而言,管理会计的研究主题选择应从以下两方面进行:第一,密切关注国家重大发展战略与政策,充分发挥管理会计职能,为政府提供决策支撑依据。要关注“一带一路”倡议、供给侧改革等国家重大发展战略方针,同时,持续跟踪面临国家重大发展战略下企业发展管理中出现的新问题、新情况与新热点。例如,关注区域链等数字技术在企业供应链管理中的投资与应用。在实施国家重大发展战略、解决企业发展中出现的新问题中贡献中国管理会计人的智慧。第二,紧盯科技发展动向,促进现代科技在管理会计中的应用,提高管理会计的科技水平。从本文的研究结果来看,近年来我国某些学者开始关注大数据信息技术与管理会计相融合的热点问题,但是信息化系统的固有限制以及管理会计学发展体系和模式的不完善都对管理会计学的理论研究和实践形成挑战。因此,在信息化背景下,依托先进的计算机技术,建立立足于我国国情同时又具有统一标准的管理会计学体系是必要且重要的。另外,对企业管理有现实指导意义的持续热点,以往研究对企业管理有现实指导意义的热点问题探究不深,导致难以形成完整体系。所以,研究者应当对该类研究热点进行持续跟踪研究。。

2. 应用适配的研究方法,并尽可能浓缩出适用性较强的经济模型

在管理会计学研究方法方面,目前我国管理会计学的研究方法多数为实证研究,导致研究仅停留在相关分析和因果分析方面。由于管理活动的形成是由多种因素相互作用、交叉影响所致,加之管理步骤的复杂度较高,导致某种管理行为的单一影响因素难以被单独剥离出来。因此,我们应在管理会计学理论研究中提倡大量开展实地研究和案例研究。尽管这样做并不一定能够完全证实和证伪什么,但是可以力求对管理会计学实务中出现的新现象、新问题的本质及其矛盾运动过程作出恰当的描述和中肯的分析。所以,研究人员仍需通过实地研究、案例研究方法从概念或统计角度对错综的管理现象和行为展开探索,或者基于实证研究等方法总结出普适性规律,进而简化并浓缩出具有特定逻辑联系的经济模型。选择合适的研究方法不仅有助于理论总结和升华主题,而且对塑造中国特色的管理会计学的理论体系也发挥着重要作用。

3. 用理论解释管理现象,在实践中总结出中国特色的管理会计学理论

就理论依据而言,目前我国学者在理论层面阐释研究问题和构建研究假设方面已经做出

很好的探索。但是,与管理会计学研究相关的很多文献仍旧只是描述与分析管理过程中出现的会计现象,而未运用理论依据对管理现象作出更加可靠且合理的解释。研究人员只有提炼事实信息中的经验实质,周密透彻地剖析理论知识,并以理论依据对经验本质展开分析总结,将理论依据中的使用条件与管理会计学研究中的特定问题相结合,才可以被广泛应用到众多的企业管理活动中。所以,从企业实践中总结出中国特色的管理会计学理论,仍是管理会计学研究者面临且需要解决的一项研究难题。

(三)研究局限

我们的研究存在以下局限:第一,就研究数据的期刊来源而言,本文主要是依据北大核心期刊目录选取与管理会计学研究文献有关的期刊,可能会因期刊选取不全面而导致管理会计学研究文献的遗漏。第二,当同一篇文献中采用不同研究方法、理论或者主题时,本文仅针对最重要的方法、理论和主题进行数据的搜集、整理与计量,这样可能挂一漏万,未能真正地反映了管理会计学研究的全貌。第三,就研究对象的完整性而言,本文剔除与管理会计学研究无关的征文启事、书评、会议纪要等,将1 637篇管理会计学文献的研究主题、方法以及理论依据作为最终的研究对象,而该研究对象难免存在疏漏。

主要参考文献:

- [1] 陈勇跃,田文芳,吴金红. 主题领域研究热点跟踪及趋势预测的可视化分析方法研究[J]. 情报理论与实践,2017,(6).
- [2] 杜荣瑞,肖泽忠,周齐武. 中国管理会计研究述评[J]. 会计研究,2009,(9).
- [3] 冯巧根. 改革开放40年的中国管理会计——导入、变迁与发展[J]. 会计研究,2018,(8).
- [4] 刘运国,陈文川,李安兰. 中国管理会计:新时代、新机遇、新挑战——中国会计学会管理会计专业委员会2018年学术年会综述[J]. 会计研究,2019,(2).
- [5] 吕一博,程露. 基于共词网络的我国创新管理研究结构分析[J]. 管理学报,2011,(10).
- [6] 马花如. 基于NoteExpress(NE)的文献管理——从检索文献到论文写作[J]. 农业图书情报学刊,2011,(7).
- [7] 申利. 基于NoteExpress的个人数字图书馆的创建和管理[J]. 现代情报,2011,(3).
- [8] 汤谷良,毋千. 区块链技术在中国的应用与企业财务管理体系的转型[J]. 航空财会,2019,(1).
- [9] 王磊,钱巍,董雪莲,等. 基于知识图谱的近五年国内外创造力领域的知识结构与研究热点分析[J]. 现代情报,2014,(5).
- [10] 王满,于浩洋,马影,等. 改革开放40年中国管理会计理论研究的回顾与展望[J]. 会计研究,2019,(1).
- [11] 王颖. 管理会计研究方法的变迁管理[J]. 财经界,2018,(8).
- [12] 王跃堂,赵子夜. 环境成本管理:事前规划法及其对我国的启示[J]. 会计研究,2002,(1).
- [13] 吴恺. 论古希腊时期的科学价值思想[J]. 河北青年管理干部学院学报,2015,(5).
- [14] 余绪缨,蔡淑娥. 第二讲成本性态与变动成本计算[J]. 中国经济问题,1982,(3).
- [15] 余绪缨. 第一讲现代管理会计的形成、发展与“洋为中用”[J]. 中国经济问题,1982,(2).
- [16] 于增彪,何晴. 关于企业社会责任与社会责任会计的探讨[J]. 中国总会计师,2010,(7).
- [17] 于增彪,何晴. 企业社会责任会计:计量、披露与评价[J]. 财务与会计,2011,(6).
- [18] 于增彪,袁光华,刘桂英,等. 关于集团公司预算管理系统的框架研究[J]. 会计研究,2004,(8).
- [19] 张先治,王兆楠,柳志南. 基于管理会计的企业管控模式创新探讨[J]. 会计研究,2017,(12).
- [20] 郑石桥,李宇立. 关于管理会计研究的若干思考[J]. 财会月刊,2006,(5).
- [21] 中共中央马克思恩格斯列宁斯大林著作编译局. 非批判的批判[A]. 列宁全集(第3卷)[C]. 北京:人民出版社,2013:81.
- [22] 周黎莎,余顺坤. 基于激励相容的企业绩效管理模式设计[J]. 技术经济与管理研究,2012,(1).
- [23] Antle R, Demski J S. The controllability principle in responsibility accounting[J]. The Accounting Review,

- 1988, 63(4): 700–718.
- [24] Brown L D, Caylor M L. Corporate governance and firm operating performance[J]. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 2009, 32(2): 129–144.
- [25] Burritt R L. Environmental management accounting: Roadblocks on the way to the green and pleasant land[J]. *Business Strategy and the Environment*, 2004, 13(1): 13–32.
- [26] Chenhall R H, Smith D. A review of Australian management accounting research: 1980—2009[J]. *Accounting & Finance*, 2011, 51(1): 173–206.
- [27] De Waal A A. Behavioral factors important for the successful implementation and use of performance management systems[J]. *Management Decision*, 2003, 41(8): 688–697.
- [28] Harris J, Durden C. Management accounting research: An analysis of recent themes and directions for the future[J]. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 2012, 10(2): 21–42.
- [29] Hesford J W, Lee S H, Van Der Stede W A, et al. Management accounting: A bibliographic study[J]. *Handbooks of Management Accounting Research*, 2006, 1: 3–26.
- [30] Reynolds M A. Greener CPA: An alternative vision. *Ohio CPA Journal*. Columbus, Jan-Mar 2001.
- [31] Kaplan R S, Norton D P. The strategy-focused organization: How balanced scorecard companies thrive in the new business environment[M]. Boston: Harvard Business School Press, 2000.
- [32] Lachmann M, Trapp I, Trapp R. Diversity and validity in positivist management accounting research—A longitudinal perspective over four decades[J]. *Management Accounting Research*, 2017, 34: 42–58.
- [33] Linowes D F. Socio-economic accounting[J]. *Journal of Accountancy*, 1968, 11: 45–110.
- [34] Simmonds K. Strategic management accounting for pricing: A case example[J]. *Accounting and Business Research*, 1982, 12(47): 206–214.
- [35] Taylor F W. The principles of scientific management[M]. New York: Harper and Brothers Publishers, 1911.

40 Years of Management Accounting: The Visual Analysis of Research Topics, Methods and Theoretical Applications

Xie Maohua, Wang Jiao, Zhang Jingxin, Yuan Lan

(School of Economics and Management, Inner Mongolia University, Inner Mongolia Hohhot 010021, China)

Summary: With the pace of reform and opening up for 40 years, the research and application of management accounting has been gradually enriched and improved. Especially since 2014, in order to adapt to the development of the new economy and promote the improvement of enterprise management, the ministry of finance has made every effort to promote the construction of China's management accounting system, marking that the construction of China's management accounting guidance system has entered a new development period. Therefore, it is necessary to systematically review and summarize the research topics, methods and theoretical applications of Chinese management accounting in the past 40 years. The 1637 articles of management accounting published in eight types of academic journals in the past 40 years in China were collected and analyzed by using note-express, ucinet software and heterogeneity index. It is found that management accounting in China shows a trend of diversification in research subjects, research methods and theoretical basis. To be specific, in terms of research topics, the focus of management accounting research in different periods is different in China, and with

the development of social economy, new research topics such as environmental management accounting, big data and financial sharing gradually emerge. This not only shows the diversity of management accounting research topics, but also shows that the research topics at each stage are closely related to the economic development at that time and the economic background of the enterprise. In terms of research methods, normative research or conceptual theory research methods are mainly adopted at the initial stage. With the formation of various databases and the continuous maturity of the application of technical methods mastered by researchers, empirical research, case study, investigation research and experimental research based on the databases are adopted. However, from the quantitative point of view, most of the current research methods of management accounting in China are empirical research. In terms of the theoretical basis, the theoretical application of management accounting has gradually expanded from economics and management to sociology and psychology. However, many relevant researches still only describe and analyze accounting phenomena in the management process, without using the theoretical basis to make a more reliable and reasonable explanation of management phenomena. On this basis, the following research suggestions are put forward: Firstly, we must pay close attention to the economic development trend, keep up with the pace of the times, pay attention to the national major development strategy and the level of modern science and technology development, and keep track of the hot spots related to enterprise management. Secondly, we should try to make an appropriate description and pertinent analysis of the management accounting practice, the nature of the emerging new phenomena and problems and the process of their contradictory movements, apply appropriate research methods, and condense the economic model with strong applicability as far as possible. Thirdly, we should extract the essence of experience in factual information, dissect the theoretical knowledge thoroughly, analyze and summarize the essence of experience based on the theoretical basis, combine the use conditions in the theoretical basis with the specific problems in the research of management accounting, explain management phenomena with the theory, and summarize the management accounting theory with Chinese characteristics in practice.

Key words: diversity; word frequency analysis; heterogeneity index

(责任编辑: 倪建文)