

管理会计的理论框架及发展方向

冯巧根

摘要: 管理会计具有明显的“个性化”特征,开展国际间管理会计比较往往困难重重。为便于世界各国对中国管理会计有一个总括的认识,构建某种共同的理论框架变得十分迫切。一般而言,理论框架是学科体系在企业实践应用中的抽象映射。基于理论框架的引领,我国管理会计在企业中的地位正在不断提升,并展现出中国政府的政策引导与企业内在的自发创新相结合的宝贵经验。创新管理会计信息的支持手段和提高管理会计控制系统的职能是未来管理会计发展的重要方向。

关键词: 管理会计;理论框架;发展方向

作者简介: 冯巧根,管理学博士,南京大学商学院教授、博士生导师。

基金项目: 国家哲学社会科学基金一般项目“TPP对企业利益的影响及会计对策研究”(16BJY017)。

中图分类号: F234.3 **文献标识码:** A **Doi:** 10.3969/j.issn.2095-042X.2019.02.005

管理会计是一门实用性很强的学科,总结和提炼管理会计的实践经验并形成相应的理论与方法体系是提高该门学科有效性和科学性的重要途径。在管理会计的理论研究方面,大致有三个流派:一是经验学派,强调经济学在管理会计中的应用;二是案例学派,注重管理学在企业实践中的普及与推广;三是评论学派,是社会学等在管理会计理论与实践中的应用形成的派别,并时常对上述两种流派及管理会计存在的问题及现状加以分析与评价^[1]。将不同学派形成的理论观点加以归纳与升华,有助于形成具有共性特征的管理会计理论框架。一套完整、全面的理论与方法体系是管理会计理论框架构建的内在要求,也是管理会计国际化的客观追求。

从管理会计国际比较的视角考察,作为以价值增值为目的的管理活动,管理会计具有明显的“专用性”特征,是一种嵌入经济学、管理学与社会学等知识体系的情境化过程^[2]。管理会计的理论框架构建需要结合企业的实际情况,并在组织目标的引领下,构建符合自身发展的理论系统,创造管理实践中有效的工具与方法体系。理论框架最显著的表征是理论与实践的紧密性,目标与方法的一致性,以及高度的整体性与连贯性。或者说,管理会计的理论框架是依据学科范式形成的基本模式,是由具体的管理会计概念和方法构成的结合体。其中,概念结构是理论框架体系的重要基础,由工具方法组成的结构系统则是操作指引体系的重要组件。加强管理会计理论框架的研究,在增进国际间的管理会计交流与沟通,提高我国在全球管理会计知识界的话语权,扩大我国管理会计的国际影响力,以及提高管理会计指导企业实践的价值等方面,均具有积极的现实意义。

一、管理会计的理论框架与特征

改革开放 40 年来，中国管理会计的形成与发展表明：管理会计是以发挥理论与实务工作者积极性为基础，以调动企业管理层与员工学习管理会计的热情并开拓创新为立足点，以围绕企业对整体战略和长远发展前景为诉求，通过控制系统和信息支持系统来实现企业价值创造和价值增值为目的的一系列管理活动。当前，增强企业组织的价值创造和价值增值能力已成为架构企业管理会计理论与方法体系的基本意识。

（一）管理会计理论框架的构建

构建管理会计的理论框架需要采用相同的学术范式，以体现理论研究中的可理解性和可延展性。传统的管理会计理论框架往往局限于管理会计的对象、目标与原则等方面，缺乏将管理会计内容连接起来的一条主线。根据 2014 年 10 月财政部颁布的《关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》（以下简称《指导意见》），以及 2014 年 10 月由英国皇家特许管理会计师公会（CIMA）与美国注册会计师协会（IMA）颁布的《全球管理会计原则》的理论内涵，笔者尝试构建一套具有普适性的管理会计理论框架（如图 1）。

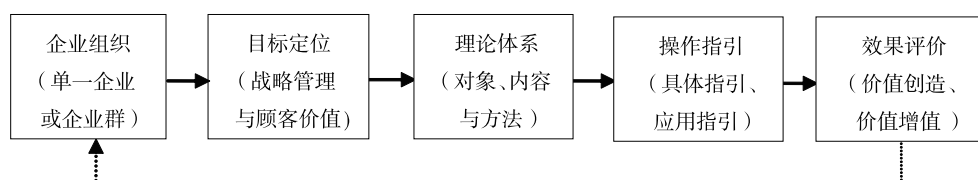


图 1 管理会计的理论框架

1. 企业组织

企业组织正在从以往垂直一体化的层级组织向扁平化的组织结构转化，以“作业”“流程”“虚拟价值流”等为战略单元的跨职能的合作小组正在形成各种不同的动态组织结构。同时，产业集聚的加速和企业群^①的发展对管理会计理论也提出了新要求。与财务会计不同，管理会计不需要遵循会计主体假设方面的会计准则规范要求，其管理主体具有多维性特征，可以是企业内部的整体企业（独立的法人主体），也可以是某种内部组织（企业内部的责任中心），比如战略单元、小利润中心等^[3]，还可以是企业外部若干企业的结合，即组织间的管理会计，如企业集群的管理会计主体等。从企业聚集的效应看，企业集群具有成本分散、成本约束、成本节约、成本增值等机制^[4]。企业群管理会计活动可以分三个层次：一是技术标准层面的管理会计活动，二是以品牌层面为核心的管理会计活动，三是以供应链为基础的管理会计活动。这三个层次可以同时出现在一个集群之中，也可以是一个层次或两个层次组合而成的企业集群。随着云产业集聚的逐步规范，以云集群为特征的企业集群新形式将得到普及与发展（即形成第四个层次）。管理会计理论体系需要未雨绸缪，提前做好有关物联网、大数据、云计算等条件下的企业集群管理控制系统

^①企业群是指在产业上相互关联的众多企业在同一个地域的聚集。党的十九大报告提出要“促进我国产业迈向全球价值链中高端，培育若干世界级先进制造业集群”。从企业组织角度思考，我国企业群在向全球价值链高端攀升的过程中，如何解决企业不断增加的要素成本等问题，迫切需要管理会计理论与方法的指引。

规划,以及相关的信息支持系统的布局。

2. 目标定位

管理会计学科具有强烈的目的性。即,它是为改善企业经营管理效益和提升核心竞争力服务的。之所以强调以战略经营目标来定位管理会计,是因为管理会计不仅仅是停留在业务管理层面的系统战术,而且需要借助企业战略管理的目标系统来实现。强调管理会计目标的战略思维(strategic thinking),就是要借助管理会计的控制系统和信息支持系统发挥规范、决策、控制与评价等管理职能,主动维系“战略规划—战略制定—战略调整—战略实施”的良性循环。即,管理会计很大程度上受组织、外部环境变迁的驱动,是一种落实企业战略、创造顾客价值的重要手段^[5]。彼德·德鲁克说过^[6],企业的目的只有一个正确而有效的定义,那就是创造顾客。管理会计的目标是在“顾客价值创造经营的基础上实现企业的“价值创造”与“价值增值”。从学科关系上观察,管理会计与其他人文学科之间的联系重点是战略管理与顾客价值上存在差异。在研究对象上,管理会计基于战略视角,注重经济资源与非经济资源的融合性研究,尤其关注自然资源对自身的影响与作用,主动开展环境成本管理的研究。在价值理念方面,管理会计需要在追求经济价值时考虑生态价值,并且在提升物质文明的同时强化生态文明,使管理会计的控制系统和信息系统自觉地与生态环境目标相一致。

3. 理论体系

管理会计属于管理学科。虽然有时也会引用经济学中的一些概念或工具,如机会成本、边际成本等,但本质上讲,管理会计的对象是企业的管理活动。因此,管理会计理论框架的构建需要充分考虑管理学的内容特征,体现商科的性质,突出企业的价值管理属性,并进一步扩展管理会计的概念结构。譬如,在“成本性态”基础上增加“价值理念”和“工具理性”等核心概念。管理会计工具方法的“共融性”特征,使管理会计应用面不断扩张,比如由制造业向非制造业,从营利组织向非营利组织等的延伸。经过40年的改革发展,中国管理会计已进入一个去粗取精、立规建制的新时代。根据财政部《指导意见》的构想,中国特色管理会计体系建设将分两步展开:第一步是,从2014年起,争取用3至5年的时间,形成一套符合中国情境特征的管理会计制度规范系统;第二步是,再用5至10年的时间,努力使管理会计指引体系深入中国大地(即“落地”),并进一步“升华”我国的管理会计理论与方法体系,从中提炼出符合中国具体情境的管理会计经验成果,贡献于全球的管理会计知识界,进而跻身全球管理会计的先进水平行列。

4. 操作指引

建设管理会计的操作指引,需要明确以下几个观点:一是财务会计向管理会计转型是一种必然趋势。这一点可以从结构与行为动因上加以考察。首先,就会计从业人员的结构看,目前英、美两国管理会计人员数量在整个财会人员数量中的占比分别约为60%和80%,而中国这一比例还不足10%^[7]。从会计工作的结构组成看,传统的会计核算内容正面临计算机技术的挑战,许多过去认为比较难的核算业务,如成本与市价孰低法、成本结转的分配方法等,在计算机条件下变得简便易操作了。换言之,大部分的会计核算工作将由计算机承担。未来的会计从业人员将由原来的材料和工资等要素会计、总账会计等向预算会计、控制和决策会计等的方向转型。其次,从会计活动的行为动因上看,原来强调粗放经营向集约、精细化经营方向转变,现在进一步要求由精细化向精益化方向变迁。二是管理会计体系是“二元”的。管理会计必须是管理控制系统和信

息支持系统共同组成的功能体系^[8]，片面强调单一管理会计功能属性的想法或做法都是错误的，是对实践有害的。同时，管理会计的根基是成本管理与预算控制，这一点是不能动摇的。三是管理会计“个性化”特征强，要符合企业自身的情境特征。今后，要进一步突出管理会计理论与方法的实用属性，避免盲目使用管理会计工具方法而带来负面效应。财政部已于2016年6月制定并发布了《管理会计基本指引》（以下简称《基本指引》）。《基本指引》是根据《会计法》和《指导意见》的精神加以设计和规范的。按照财政部的路线图，管理会计的操作指引将沿着“基本指引—应用指引—案例指南—咨询服务”的路径全面推进。换言之，《基本指引》之后必然推出相应的管理会计应用指引体系（以下简称“应用指引”）。2017年10月正式发布《管理会计应用指引第100号——战略管理》等22项管理会计应用指引。之后，2018年2月又发布《管理会计应用指引第202号——零基预算》等7项管理会计应用指引征求意见，2018年6月又发布了《管理会计应用指引第204号——作业预算》等5项管理会计应用指引征求意见。“应用指引”在管理会计指引体系中居于主体地位，是对企业管理会计工作的具体指导。此外，来自案例的管理会计经验与做法可以为企业提供参考或借鉴。咨询公司的服务则提高了企业应用管理会计工具方法的自觉性与主动性。

5. 效果评价

管理会计的实践活动会给企业组织带来经济后果。比如，在管理会计实践中嵌入“互联网+”和“智能制造”，将推动整个产业链的转型和供应链的优化，并为企业价值创造提供信息支持和管理控制的创新手段或方法。价值创造是价值增值的前提，但是价值创造不一定能够产生价值增值。管理会计的实践表明，价值创造的最终目的就是要实现“价值增值”^[9]。因此，从企业管理角度考察，管理会计的效果应满足以下评价要求：一是以顾客为中心。没有顾客，公司就没有真正的价值。二是明确价值创造的功能。顾客的价值创造要超过其成本的增量，价值来源于用比竞争对手更低的价格提供同样产品或服务的效益节余，它是企业获取竞争优势的前提和保证。三是把握管理会计的职能特征。在经营理念及组织权责上，管理会计部门的功能并不大于其他部门的功能。四是树立整合的价值管理思维或观念。管理会计部门必须与其他部门密切协作，发挥公司整体性的力量，进而实现企业的价值最大化。

（二）管理会计理论的形成特征

管理会计的理论框架体现了时代发展的特征，它来自企业实践，通过总结归纳又回到企业实践，预示着管理会计的变迁与发展新动向。

1. 管理会计的主体特征

管理会计主体从单一企业向组织间的企业群方向延伸，是技术进步与社会经济发展的内在要求。“互联网+”和智能制造使企业从单纯追求自身经济效益向追求利益相关者层面的综合效益方向扩展。因此，必须转变传统的管理会计观念，积极协调好股东价值与利益相关者价值的关系。管理会计主体的扩展使拥护利益相关者理论的组织或学者呈增长之势。“尽管今天大多数的公司领导者或许将部分股东价值论和利益相关者价值论融合在一起进行考虑，但重心却显著地偏向于利益相关者价值论。”^[10]我们认为，无论是单一管理会计主体，还是组织间的管理会计主体，在具体强调价值增值的实践中，既不能过分重视利益相关者的利益，也不能忽略利益相关者的价值诉求。

2. 管理会计对象的演进特征

管理会计的研究对象要结合企业价值管理的运行规律及新模式、新业态的发展趋势重新进行规划。管理会计研究要以过程为导向(process-oriented family)观察现象,寻找解决问题的对策,要注意各种工具方法之间的相互联系,注重从环节管理中寻求内在关联,并加强现实和历史的联系。从管理会计研究对象的变迁上看,传统的以成本控制和预算管理为研究对象的管理会计,是一种商品经营的运作理念,需要结合新时代的新经济特征加以改进与提升。当前,管理会计研究要注重物联网、云计算和大数据技术的应用,提倡人本管理,从经营权控制与剩余权控制结合的资本经营方向谋求经营模式和经营业态创新的方法,要注重调动企业内部组织的积极性,通过构建组织单元等小利润中心,盘活企业现有资产。

3. 管理会计内容的变化特征

随着资本市场的推进,信息技术的迅猛发展,以及经济全球化步伐的不断加快,企业面临的经营环境发生了深刻的变化。管理会计的内容已从生产、经营、投资向资本共享、平台管理等经济核算及相关的控制方向延伸。同时,从单一企业的经营权控制向企业群区域的管理控制系统转变,预示着管理会计主体正在追求企业间管理会计共生条件下的新的情境内容。单一企业决策流程只有与企业群整体的管理流程相统一,才能在商品经营的同时实现资本经营的共生需求,管理会计控制系统的质量也才有可能得到提高。业界和学界要总结和推广以轻资产经营为代表的组织创新模式,完善企业经营过程中的事前、事中与事后的行为时序配置,通过优化组织的行为过程,激发管理者与员工的内生动力,努力扩展外部的资源组合,使管理会计功能发挥最大的效用。

4. 管理会计的工具方法特征

管理会计工具方法的形成与发展具有一定的规律性。以成本分配与控制为例,从传统的标准成本管理到预算成本、责任成本,到目标成本、作业成本,再到环境成本、物流成本,都体现出一定的形成规律。即,方法之间具有一定的传承性,如标准成本制度即使面临作业成本等工具方法的挑战,其生命力依然强劲^[1]。因此,固然要注重管理会计新工具与新方法的学习与推广,但对传统的技术与方法不能完全抛弃,仍然需要加以总括和提炼。换言之,管理会计研究需要不断地吸收前人的经验,通过实践获得新知,并加以科学、系统地提炼与升华。即,要重视通过实证分析、案例研究、现场观察和实验研究等相结合的科学积累与发现去开展探索,要重视对中国管理会计实践经验的凝练与总结,通过管理会计的全球实质性对话加强国际间合作研究。同时,要认识到管理会计方法自身的局限性,不能像英国谚语所说的,“手里有把锤子,看什么都像钉子”。对待许多实践中的管理会计问题,要认真思考,先想后说。尽量不要说一些外行的话,更不要自己都不太清楚就发表建议或评论。否则,“看似深刻,实则皮相”,或者“看似皮相,实则皮相”,所谓的“学术”研究不过是逢场作戏罢了。此外,在管理会计的研究方法上,还需要具备学术的责任心,要热爱自己的理论与实务工作,只有认真执着地追求,才能获得理想的成果。

总之,当今的管理会计已经进入权变性的发展阶段,各种新思想、新方法层出不穷,管理会计需要将权变理论作为手段,将组织架构作为保障,以价值创造作为核心。即,将“权变理论”嵌入管理会计的组织架构之中,实现企业价值创造的增值效果,通过管理会计工具的创新实现企业的可持续发展。实践表明,管理会计的“个性化”特征很强,学者们在构建管理会计的理论结

构的过程中一定要充分考虑企业或组织的情境特征，将权变思想融入管理会计的控制系统和信息支持系统之中，积极推动管理会计理论与实务的创新与发展。

二、管理会计的发展方向

我国的管理会计正处于制度化的关键时期。随着中国经济从高速增长向高质量发展的转变，国内外环境将更具复杂性与多变性^[12]。结合管理会计的理论框架，探寻未来管理会计的发展方向，是完善管理会计理论与方法、指导企业具体实践的重要路径。

（一）纠正管理会计在企业会计中的“错位”具象

管理会计理论框架是管理会计理论与方法体系形成与发展所达成的一种认知范式。在这一范式的形成过程中，我国的管理会计演进过程相对于与财务会计的发展，存在明显的滞后性。

1. 实践应用欠缺对管理会计地位的影响

从全球范围考察，早期管理会计地位低下是由管理会计理论与方法难以满足实践需求，研究成果过于量化和学理化造成的，这在 1987 年约翰逊和卡普兰所著的《相关性消失——管理会计的兴衰》^[13]一书中有详细的描述。该书第一章的“引言”写道：“如今的管理会计信息受企业财务报告系统程序和周期的驱动，提供得太晚、太不具体，已经扭曲得与管理者的计划和控制决策完全不相关了。”“今天被广泛利用的所有管理会计工具，实质上是 1925 年以前就已经开发出来的产物。”1925—1980 年是管理会计相关性消失的时期，该时期的一个重要事件是明文规定注册会计师对企业财务报告的审计。因此，财务会计研究成为理论与实务界追捧的焦点，以至于，20 世纪后实务界逐渐对管理会计的创新研究失去兴趣。业界即使有了管理会计的创新，往往也只是作为秘密加以保存，管理会计的普及与推广动力严重不足。20 世纪中叶，日本经济崛起，全面质量管理、适时制系统（JIT）、计算机集成制造系统（CIM）等管理会计创新工具带动管理会计的发展，使得管理会计重新受到重视。尽管 20 世纪后期管理会计理论与方法的发展有所推进，也有了作业成本法和平衡计分卡等新的管理会计工具，但是资本市场的发展，尤其是兼并重组等资本核算的严格要求以及信息披露制度的广泛实施，使得管理会计的地位再一次让给了财务会计。

我国管理会计研究的滞后，主要是由改革开放后强化市场经济与会计准则国际化造成的，即与我国作为世界第一制造大国对会计规范的迫切需要密切关联，因为政府相关部门和企业的时间精力都花在了财务会计的国际可比性上。从我国会计学科的发展现状看，财务会计准则与制度建设已经步入国际化的应用轨道，现在的问题是如何在会计实践中与国际会计规则更有机地对接，增强中国会计的话语权和影响力。这里要纠正那种“认为会计国际化就是单纯的财务会计国际化”的观点，事实上这一观点是存在偏颇的。如果一味强调财务会计的国际化，而忽视管理会计的国际化，现代会计这一大系统就会失衡，会计体系就难以协调发展，财务会计国际化的实施也会遇到阻力，难以有效推行。因此，充分认识财务会计与管理会计的关系，并从中把握其发展方向，具有十分重要的现实意义。

2. 理论研究滞后对管理会计发展的影响

传统的管理会计理论研究以成本管理与预算控制等体现“控制”属性的“一元观”为核心，这影响了管理会计全面推进的过程。当前，强调管理会计控制系统和信息支持系统并重的“二元

观”已成为一种新的研究范式。因此,必须结合管理会计的特征改造现行的会计信息体系,更好地满足企业科学决策的信息支持需求,使管理会计控制系统更具针对性和有效性。从理论上讲,影响管理会计相关性的因素主要有如下几个方面。

其一,对环境不确定性管理的理论准备不足。企业环境大致可分五种形式:一是渐进型变化环境。也就是说环境变化不是很明显,组织在这种环境下实施的变革,主要是内部的改革与完善。二是干扰型变化环境。在这种环境下,组织要考虑如何减少外部干扰。三是周期性变化环境。面对周期性的变化,组织要考虑如何提出有针对性的应变策略,比如是否采用并购重组等手段。四是相机型变化环境。即与原来的环境相比,现在发生了哪些改变。对此,组织采取了怎样的应对措施。五是随机型变化环境。由于面对环境变化的不确定,企业组织要考虑如何适应这种变化,如何构建一种自我学习、自我修复机制,或者形成一种自制能力等。以往的管理会计虽然注意到了环境管理的不确定性,但研究的视野还比较窄,采用的手段主要是决策模型设计和敏感性分析等,没能从理论高度上形成管理会计决策与分析的应变机制及方法体系。

其二,缺乏灵活性。近年来,权变理论在管理会计研究中的广泛应用,就是试图从更灵活的视角来观察企业现象。以往,人们对管理会计理论基础的经济学比较崇拜,对管理会计的“责任”研究也主要体现在“生产函数”的层面上,即强调商品经营中的“责任观”,如规范企业的成本中心、利润中心等,并据此加强责任预算管理等。现在看来,管理会计的“责任”内涵过于狭窄,随着经济社会学、经济心理学等的发展,“责任”的内涵必须扩展。譬如,受福利经济学的影响,环境问题的成本责任使环境管理会计得到了迅速发展。又如,创建慈善型的社会企业,若仅靠传统的财务会计规范可能无法计量其社会价值的创造能力。这些理论准备的不足,会影响管理会计相关性的有效发挥。

3. 科技进步和社会经济发展促进了管理会计地位的提升

随着科技进步与社会经济的发展,管理会计的地位也在“一元观”向“二元观”的转变过程中得到提高,具体表现如下:其一,企业边界扩张对管理会计的提升作用。跨国经营的推进使公司走向多元化发展,此时“如何规划内部组织层次之间的权责范围、如何合理计量和评价管理者业绩、如何确定内部转移定价,以及如何衡量分部业绩”等管理会计问题受到重视。这一时期,顾客价值创造经营(CVAM)得到普及,IT技术持续推进,进而使得顾客定制化生产有了技术上的保证,同时劳动生产率和产品的市场竞争力也得以提高。其二,战略管理会计的影响力。20世纪末,英美等国家的管理会计研究热点层出不穷,一些战略管理会计问题得到理论与实务部门的高度重视,譬如:有关代理人理论(agency theory)的研究及其在内部控制和评价系统中的应用,有关组织行为、管理决策与管理会计信息之间的关系及个人行为等方面的研究;有关作业成本会计(activity based-costing)方面的实地研究(field research),有关战略成本分析(strategic cost analysis)、目标成本法(target costing)、生命周期成本法(life cycle costing)、平衡计分卡(balanced scorecard)、资源消耗会计(resour-consuming accounting)等战略管理会计内容在广大企业的实践中得到应用,提升了管理会计的地位与作用。

进入21世纪以来,战略管理会计研究又通过战略重组、流程再造等理念促使管理会计向内部流程重组及行业价值链、供应链等领域扩展;此外,互联网经济下的网式管理会计研究(如管理会计与科技创新渗透及相互驱动的研究等),以及不同国家文化背景对管理会计的影响等,正

成为战略管理会计的重要课题。总之，在全球竞争不断加剧，外部环境不确定性增强的情况下，权变性与战略管理会计相互结合，不仅传承了顾客价值创造经营的愿景，而且围绕企业的价值增值目标，通过管理会计的“管理控制”与“信息支持”两大系统在企业内外进行不同层面的沟通与交流，将企业目标凝聚为利益相关方的共同信念，借助于创新驱动保持企业的可持续发展能力和竞争优势。

（二）增强管理会计的“自信”及其决策价值

我国拥有土生土长的“管理会计”，而西方管理会计的导入、变迁促进了中国管理会计范式的形成与发展^[14]。改革开放 40 年的企业实践证明，管理会计是与宏观的经济发展以及微观的经营模式创新高度一致的，其根本特征是政府的政策引导与企业自发的实践创新相结合，这也是改革开放 40 年来管理会计最宝贵的经验之一。

1. 中国管理会计的“自信”

管理会计“自信”是学科发展的前提，也是中国特色管理会计理论与方法体系建设的思想基础。中国本土的管理会计是在我国几十年的企业实践中形成的，主要以政府主管部门的“经验总结”和系列“规章、制度、办法”为构成体系，其主要内容包括成本管理和责任会计。张明明^[15]将其概括为以下三个方面：其一，中国的成本管理。我国政府一直非常重视成本会计核算和成本管理。早期的会计核算和成本管理在方法上受苏联会计核算和管理模式的影响较大。新中国成立前夕，在已经解放的东北，人民政府便开始酝酿新中国的经济建设。当时的东北工业部首先提出要加强经济核算指标的考核，而经济核算的中心任务是降低成本，提高质量，开展反浪费的群众运动，强调定额管理，加强劳动组织和劳动纪律。新中国成立后，在多年高度统一的计划经济管理体制下，为管理好企业上缴的利润，管理部门一直借助于包括成本控制在内的广义会计管理，对国营企业的成本进行控制。各个工业部的会计司都有专管成本的部门，分别制定了成本核算方法和成本管理办法，形成了一套行之有效的制度体系。20 世纪 80 年代以后，对外开放的政策打破了学术上的禁区，人们开始学习和引进西方发达国家先进的管理会计思想和方法，并且结合自己的实际情况进行吸收、消化和创新，譬如，在国有企业改革进程中产生重大影响的“邯钢经验”就是一例。这个“低成本扩张的集约经营”的管理经验，其管理方法的核心是目标成本的管理思想与责任会计的有机结合。其二，中国的责任会计。从新中国成立开始就提出，加强经济核算制是成就中国式管理会计的基础。我国的责任会计源自厂内经济核算制，我国的很多企业（如鞍钢等）从 20 世纪 50 年代就开始推行以班组核算为基础的厂内经济核算制。20 世纪 80 年代以后，一些企业把厂内经济核算纳入经济责任制范畴，使责、权、利融合的经济管理方式内生了科学性与合理性。其三，以“经验总结、推广应用”为载体的制度建设。这是一种案例扩展的理论构建路径，它采用“总结、培育好的典型，树立榜样；以红头文件出现，号召学习”的行政方式进行推广应用。这些被推广应用的管理“经验”中的部分内容，成了中国式管理会计的重要组成部分，逐步形成了一个符合中国本土情境的管理会计理论与方法内核。它具体包括：扎实的各项基础管理工作（如根据生产工艺和工序核定的各种定额消耗指标）、严格全面的管理规章制度、群众当家理财的班组经济核算、完善的内部责任制。

2. 管理会计的“效度”与“信度”

要发挥管理会计控制系统和信息支持系统的功能，提高管理会计实践的有效性和理论研究的

有用性和针对性。其一,改革管理会计研究方法。要积极提倡实地研究,促进管理会计理论与企业实践的结合。实地研究具体可以分为案例研究与定量的多样本研究两种方式。它对于管理会计技术方法存在的“个性化”特征具有很好的适应性效果。正如卡普兰所言:“管理会计真正有价值的课题不能仅依赖于大样本的‘跨期间考察’,而应该深入实践,到企业实地去发掘有价值的东西。”定量的多样本研究是案例研究与经验数据研究的整合,它经常采用问卷调查方式针对企业经营实践中的问题展开研究,这种研究方式有助于通过案例研究得出理论假设,或者将大样本问卷研究的结果结合企业实践做进一步的检验。其二,加快国内管理会计创新成果的提炼。一个国家的进步依赖实体经济的发展,尤其是高科技企业的成长与发展。开展对国内典型企业的管理会计案例研究是财政部及中国会计学会长期以来坚持的学术路线,譬如,2002年中国会计学会就曾经组织开展过全国性的案例研究活动。^①10多年过去了,这项活动的持续性没有得到很好的弘扬,学术界对案例研究仍然存在重视不够、取得的研究成果质量差、发表学者成果媒体少、评定管理会计职称相对较难等问题。加之管理会计学者对相关理论的积累不充分,以及不愿意投入过多的精力去进行总结提炼,所以这方面的创新成果明显不足,无法发挥中国管理会计界对世界会计学术的贡献^①。其三,增强管理会计工具等应用的权变性。管理会计的改革,一方面要考虑政治、经济、文化、社会心理、形势与政策等多变量的变化情况;另一方面要与时俱进,适时调整企业的决策与行为,确保企业取得最佳的经济效益。如前所述,管理会计应用的权变性,就是要在管理会计工具方法的应用过程中嵌入权变管理的理论与方法体系在每个环节都考虑权变的因素,使决策和管理留有权变的空间,使企业经营和管理的主动性,在每一个环节都能充分发挥出来。同时,企业群及供应链管理会计的形成与发展,促进了人们从“业财融合”的视角来研究管理会计问题,使管理会计能够更加自觉地适应环境变化的客观要求。

(三) 创新管理会计信息的支持系统

党的十九大提出构建新时代的现代经济体系,这是与会计人员的转型、商业模式创新、网络安全的管理、人工智能的应用、管理会计信息的揭示等密切相关的话题。

1. 丰富“互联网+”的管理会计价值内涵

实践表明,“互联网+”在带给企业新商业模式、新业态的同时,也给管理会计控制系统和信息支持系统建设提供了创新空间和发展机遇。一方面,管理会计应用大数据、云计算、物联网新技术实现创新驱动,进而为控制系统升级提供了机遇;另一方面,伴随企业经营模式巨变,以往的“资产—价值—收益”的盈利增长路径面临挑战。“互联网+”正在使企业的价值创造和价值增值方式发生改变。必须不断丰富“互联网+”条件下的管理会计价值功能,积极利用云计算和大数据改造管理会计信息支持系统,保证企业决策的前瞻性,提高企业管理活动的可靠性和相关性,降低企业风险。同时,通过管理会计信息支持系统优化内部信息的传递渠道,以动态的思维和整体控制意识提高信息反馈的及时性和灵活性,促进管理会计价值创造能力的不断攀升。总之,在一个更加开放的互联网信息时代,管理会计工作者应树立正确的价值管理理念,适应“互联网+”对管理会计的挑战与机遇,突破传统管理会计价值创造的经营模式,形成“共享、跨界融合、合作共赢”的新模式,培养借助大数据、云计算开展分析的理性思维,并形成持续学习的观念,通过管理会计创新

^①目前,国内培养会计专业硕士(MPAcc)时提出,毕业论文原则上要求以案例研究作为论文选题,这一做法对于推动我国企业案例的研究将起到积极的作用。

提高自身的专业化水平，以及管理会计人员的综合业务能力。同时，伴随着“互联网+”内容的丰富与发展，以数字自由贸易区（DFTZ）、移动支付、ET 城市大脑等为代表的新领域正在为管理会计创造新机遇，管理会计控制系统建设要注重信息支持系统的配套提升，实现两大转变：一是从低价值向高价值转变。具体有三条路径，即独深、独特、独高。二是从“小服务”向“大服务”转变。“大服务”是指服务于第一、二、三产业的一种大产业，包括采购、营销、物流服务等，简称六产业（“1+2+3”产业）。就当前来说，“互联网+”不仅正在第三产业全面应用，而且正在向第一和第二产业渗透。因此，对于企业来说，基于“互联网+”来优化企业间关系管理，实施集物流、价值流、信息流等于一身的供应链管理将成为企业价值创造与价值增值的重要途径。此外，借助于“互联网+”，将管理会计和人工智能结合，有助于打造高效、安全的管理会计应用环境。随着人工智能和智能机器人的广泛应用，必须用发展的眼光开展管理会计理论与方法的研究，进一步提升预算管理与成本控制等传统管理会计的价值内涵。

2. 增强网络安全管理会计工具的开发与应用

2017 年 5 月，英国皇家特许管理会计师公会（CIMA）发布了《网络安全工具：网络安全风险、反应和补救策略》（简称《网络安全工具》）的管理会计新方法。该工具能够提高企业防范和应对网络安全风险的意识和能力。对管理会计来说，信息共享是决策的基础，而网络安全是信息共享的前提，是网络会计信息系统安全运行以及相关管理会计指引体系有效运行的保障。作为管理会计工具，CIMA 的《网络安全工具》是针对互联网新经济的情境特征开发出的应对网络安全的安全指南，能够进一步增强管理会计信息的可靠性。从内容上看，这项管理会计工具主要包括引言、网络安全及其基础、网络安全应用、网络安全的高级主题、中小企业网络安全的“简明要点”、附录（网络安全保险及网络安全风险管理报告框架、补充读物和材料）等部分，它从不同角度提出了系统的、确保网络安全的系统应用指南。CIMA 的《网络安全工具》的“引言”部分提出，网络风险已经成为当今全球经济安全的风口，近年来大众媒体充斥着网络攻击的报道，其内容涉及主要客户记录的失窃及健康保险记录的篡改，以及形形色色的政治事件。面对网络入侵风险的挑战，管理会计必须迎难而上，加强制度供给，提供操作指引。同时，做好电子数据的保密工作，通过技术防范手段织好信息安全的防御网，确保对网络数据信息及时进行加密，采取适当保护措施，并有效防范各种破坏性的行为，如非法入侵和恶意篡改等。在“互联网+”的技术情境下，我国已有越来越多的公司通过网络“财务共享中心”或“管理会计信息中心”使网络电脑与手机嵌入其中。网络安全不仅是信息管理部门的职责，也是公司整体的责任，因此，必须强化企业领导责任意识，加快中国管理会计风险管理工具的开发与应用。财政部 2018 年颁布的《应用指引》，已经就风险管理进行了相关的规范性指引和工具方法指引，未来应增加符合中国情境的网络风险管理会计工具的开发或创新，提高企业的网络安全意识和风险控制能力，积极预防公司内、外的网络攻击，提高管理会计信息支持系统的及时性与充分性，为管理会计的控制系统创造良好的网络安全条件。CIMA 的网络安全风险管理报告框架覆盖了网络安全的方方面面，可以为我国制度制定部门提供参考或借鉴；同时，企业应主动采用这方面的规范指引，积极开展网络安全管理的计划、实施、报告及评价。

3. 将区块链技术融入管理会计的理论与方法之中

区块链是随着比特币等数字加密货币的日益普及而逐渐兴起的一种全新的技术方法，它凭借

去中心化、可靠数据、高度匿名以及不可篡改的特性,不仅突破了时间和空间限制,加速了金融产品创新,而且在一定程度上削弱了信息不对称,提高了管理会计的运行效率。区块链因其在分布式账簿中的独特优势而受到会计界的高度关注,德勤等四大会计师事务所已纷纷建立研发团队推进场景应用的实验及技术平台开发。面对区块链可能对电子支付、数字货币以及征信等财务领域的颠覆和重塑,管理会计要主动把握区块链下财务新业态的特征。换言之,区块链在信息采集、信息整合和信息分析等方面能够促进管理会计信息支持系统功能的发挥,保障数据信息安全可靠,为企业组织之间构建融资信任机制发挥重要的保障作用。区块链技术具有全面、精确的数据源,及时的资产管理,智能化的经济监控,为管理会计控制系统的完善与发展提出了新的理论与方法支撑。当前,区块链技术的应用还处于初级阶段,面临着技术业务优化、法律监管、资源消耗等诸多方面的发展挑战。区块链技术对传统经济交易和支付结算模式等的颠覆性和破坏性的创新革命,使得区块链技术成为当前应用前景最为广阔的技术领域,未来区块链技术将在管理会计实践中获得更广泛的推广。管理会计工作者要积极利用这种挑战带来的机遇,通过管理会计工具的主动对接,实现管理会计理论与方法的创新。区块链与共享经济具有天然联系,共享经济作为互联网时代重要的产物,依据区块链技术的去中心化和信任机制可以为共享经济发展提供全新机遇,管理会计中的组织间资本共享工具将在内涵与外延上有一个更大的发展。以往的难题在区块链技术下可能会变得容易解决。譬如,信息不对称问题一直是困扰金融机构支持实体经济发展的核心难题。传统金融模式一直没有找到有效解决信息不对称问题的办法,区块链技术能够从根本上解决产业链金融活动中商业银行和中小微企业之间存在的“信息不对称”问题,进而促进商业银行对产业链金融下小微业务经营的积极性,从而实现支持实体经济发展的初衷,这对管理会计信息支持系统的完善与发展有着积极的现实意义。

4. 扩展管理会计信息及其报告的内容

管理会计系统提供的信息主要有:股东和其他利益相关者的收益保障信息,CEO业绩责任的制定依据,企业经营业务的质量判断,董事会的业绩考核标准,企业组织结构与业务流程的优化状况,企业的价值观和文化建设情况,各个管理层次的业绩评价和激励补偿系统设计(包括针对高层管理人员的奖励与补偿合同的制定)等^[16]。此外,企业还应该有效利用现代信息技术,对管理会计基础信息进行加工、整理、分析和传递,以满足管理会计控制系统的内在要求。同时,还需要注重收集和处理企业人才、技术、创新能力等方面的非财务信息,以及对债权人、职工、消费者、供应商、政府、社区和公众等的履责信息。这些非财务信息有助于企业开展深层次的分析与评价,在某种程度上比财务信息具有更大的价值。管理会计报告是管理会计提供信息的重要载体,也是管理会计活动成果的重要表现形式。管理会计报告可以按照不同标志分类。按照期间分类,管理会计报告可以分为定期报告和不定期报告。按照内容分类,管理会计报告可以分为综合性报告和专项报告。企业可以根据管理需要和管理会计活动性质设定报告期间^[17]。同时,按照企业管理会计报告使用者所处的管理层级将报告划分为战略层管理会计报告、经营层管理会计报告和业务层管理会计报告。战略层管理会计报告主要有:战略管理报告、综合绩效报告、价值创造报告、经营分析报告、风险分析报告、重大事项报告、例外事项报告等。经营层管理会计报告主要有:全面预算管理报告、投资分析报告、项目可行性报告、融资分析报告、盈利分析报告(如生产线利润表)、资金管理报告、成本管理报告(如精益成本表)、绩效评价报告(如转移

定价表)等。业务层管理会计报告主要有:研究开发报告、采购业务报告、生产业务报告、配送业务报告、销售业务报告、售后服务业务报告、人力资源报告等。上述三个层面的报告,需要在各自的管理重点与信息支持需求的基础上,揭示每个层面的核心内容与关键信息,同时关注相互间的联系与内在特征,有效地满足企业管理当局的信息需求,实现企业价值创造和价值增值的目的。

(四) 增强管理会计控制系统的职能作用

经济活动的多元化推动着内部管理活动的多元化,外部环境的多样性与复杂性要求管理会计必须适应现代企业管理的需求,促进企业管理控制的高效率与高质量。

1. 加快管理会计能力框架建设,提高会计人员素质

国外有关管理会计职业化发展的研究起步较早,尤其以具有半官方性质的英国皇家特许管理会计师公会(CIMA)和纯民间性质的美国管理会计师协会(IMA)的研究为代表,如现阶段英国皇家特许管理会计师资格认证(CIMA)、美国注册管理会计师资格认证(CMA)、全球特许管理会计师资格认证(CGMA)等为代表的管理会计师资格认证体系。需要关注的是,IMA和CIMA在管理会计职业道德建设、能力框架建设等方面取得了一系列新的研究成果,如,2014年和2017年CIMA和IMA分别发布了管理会计能力框架^①。当前,我国的管理会计能力框架也正在构建之中,可以在借鉴IMA和CIMA经验的基础上,将“职业道德能力”纳入管理会计人员核心能力的“专业能力”中去,更好地发挥管理会计作用,树立起管理会计师的良好职业形象。要着力提高管理会计人员素质,尽快培养本土化高水平的管理会计人才,促进会计人员转型,提升管理会计在企业明智决策中的地位与作用,推动我国企业的持续性成功。换言之,人才已成为一种储备和战略资源并渗透到各种激烈的市场竞争之中,在全面进入知识经济的新时代之后,管理会计需要借助最活跃的人力资源要素谋求新的发展。管理会计能力框架建设能够为管理会计理论创新和工具创新提供人力支持。在新时代的现代经济体系下,管理会计人员素质的提高要与人才选拔相结合。当前的现状是,管理会计人才队伍建设受到的重视程度不足,各级各类会计考试和人才选拔无法权衡管理会计和财务会计人才队伍建设的均衡性。今后,必须结合管理会计能力框架,集中对管理会计人才进行选拔和培养。同时,积极创新管理会计人才培养模式,以全面发展的管理会计职业人才为根本,对管理会计从业者的专业知识提出更高要求,如需要具备企业管理、金融、国际经济与贸易等专业知识,增加管理会计人员的知识宽度、广度、深度与精度等。即,通过管理会计人才队伍的创新为企业提供高水平的管理会计服务,进而实现管理会计职能的全面落实。

2. 扩展管理会计控制边界,寻求新的“平衡点”

目前企业需要强化两大本领:一是提供定制化的本领(管理会计控制系统的功能体现),二是对接消费者的本领(管理会计信息支持系统的功能体现)。

^①“美国管理会计师协会(IMA)”在《管理会计能力素质框架》中总结了五类、共计28项具体能力的管理和职业发展指南。第一类是规划与报告能力,包含9项具体能力要求;第二类是制定决策能力,包含6项具体能力要求;第三类是技术能力,包含2项具体能力要求;第四类是运营能力,包含4项具体能力要求;第五类是领导能力,包含7项具体能力要求。在聚焦五类能力的同时,《管理会计能力素质框架》还在确定的28个管理会计核心胜任能力内,按能力程度的高低,把管理会计师的能力分为了入门级、初级、中级、高级和专家级五个级别,并针对每个级别给出了具体而详细的能力规定。

其一,要结合“互联网+”优化管理会计的价值边界。传统的企业价值增值路径是“资产—盈利能力—成长性”,这种路径在互联网情境下可能已经失去进一步发展的动力或能力。即,随着“资产”的内涵与外延的变化,管理会计将面临新的冲击与影响。未来可能会将用户数量、用户黏性、信息资源、交易平台、商业模式、行业地位等要素转化为资产的构成内容。或者说,有必要将“用户、平台”等要素确认为资产^[18]。2018年3月,国际会计准则理事会(IASB)发布的财务会计报告概念公告修正了“资产”定义,将资产表述为:“主体因过去事项而控制的当前经济资源,经济资源是有产生经济利益潜力的权利。”同时,对资产的确认标准也作了调整。即,只要符合相关性,如实反映,遵循成本效益原则,就应当确认为资产。

其二,资产应用模式带来的冲击。由于新模式、新业态的不断涌现,资产应用的模式层出不穷,企业需要灵活应用资产来提高企业的效率与效益。必须优化企业资产的结构性与执行性动因安排,使企业创造价值与实现现金流量的获利能力得到充分的体现,并在差异化的实践中获得竞争优势。

其三,结合人工智能技术,优化管理会计中的收入价值。智能互联产品的出现与广泛应用,将使管理会计中的收入要素不再是一次性的收益,而可能成为一项长期稳定的收入来源。业务与财务的融合可能更加紧密,各种不同层面的收益可能会在一个平台上进行交织。管理会计要服务于平台企业,并且更好地分配全球价值链中的各种资源。即,为解决产能过剩,创造全球共享价值而贡献自己的力量。所谓“一流的企业做‘标准’”,这句话已经不再成立。未来的定制化能力使每一件产品,在生产之前就知道它的顾客是谁,社会进入个性化时代。在管理会计理论框架的引领下,企业产品的增值空间将再次被打开,新时代的“厚利阶段”将到来。

3. 注重管理会计工具选择的“情境嵌入”

一个企业如何选择适合自身的管理会计工具呢?表面上看,可以借鉴别人的经验。然而,个性的差异可能会极大影响企业应用的效率与效果。2010年国资委推行EVA的实践表明,只有那些国有投资较少,自身资本积累占绝对地位的国有企业,其实施EVA的效果最佳^[19]。从国外的经验看,一个典型案例也充分说明了工具应用可能带来的不同经济后果,如“KPI成就了三星,毁了索尼”^①。正确的做法包括:一是严格遵循管理会计基本指引中的指导原则,从战略导向上思考工具应用的效率与效益,从适用性上考虑个性,从融合性上思考路径与规则,从成本效益原则上权衡优劣。二是结合管理会计的要素特征,寻求最佳的工具方法组合^②。管理会计工具的选择应用应围绕以下几个方面加以思考:第一,在“互联网+”和“智能+”的环境下,企业应当选择应用哪些管理会计工具方法;第二,企业选用多少种管理会计工具方法比较适宜,这些工具方法具体应用于企业的哪些方面(不同单位、不同领域或不同层面);第三,是针对管理会计工具方法,企业是采取拿来主义原则,还是进行深入的加工、改造与升级;第四,管理会计工具方法是仅应用于企业内部,还是要兼顾企业内外部整体的价值管理体系(如价值链系统、网络价值联盟体系等);第五,面对管理会计主体多元化情境下的链式、网式与群式组织结构,如何有机地与现行的管理会计工具方法进行匹配与整合;第六,针对管理会计的功能设计和制度优化,是依

①参见李序蒙、白刚授权网易财经《亦观察》(NO. 37)专栏的“绩效主义成就了三星,毁了索尼”一文。

②财政部《管理会计基本指引》明确了管理会计的四要素,即应用环境、管理会计活动、工具方法、信息与报告。

赖企业内部进行自主开发、实施创新，还是借助于外部咨询机构来进行；第七，管理会计组织如何捕捉相关信息，并开展有效的分析与利用，进而为创造企业价值和实现企业价值增值服务，并且保持企业可持续地不断成功；第八，已有的管理会计绩效管理工具是否能够实现“业务扩张与企业经营”的进一步融合，如何有效地评价企业商品经营、资本经营中的“业财融合”贡献；第九，管理会计工具方法如何适应企业转型升级，以及服务于商业模式变迁的需要；第十，怎样引导企业开展管理会计工具与方法的创新，如何提高工具方法的延展性（财政部会计管理当局是否需要单独颁布一项管理会计应用指引方面的创新指南），等等。

三、结语

管理会计理论框架是指导管理会计实践及其应用创新的前提和保障，也是管理会计指引体系“落地”的基础。从改革开放 40 年的实践来观察，我国会计界客观存在重财务会计轻管理会计的现象，而且在理论研究上，管理会计明显落后于财务会计。究其原因基于资本市场发展的会计准则和外部审计的制度安排，资本市场利益相关者对财务会计的关注所引起的社会效应^[20]。虽然，这一时期也不乏加强管理会计研究的呼声，但是效果并不显著。进入 2014 年以来，随着中国对管理会计的重视，管理会计理论与实务界迎来了管理会计发展的新机遇。诚然，管理会计具有很强的“专用性”特征，其他企业不能简单地模仿与借鉴，必须充分结合企业自身的情境特征有选择地加以应用。回顾、反思管理会计理论与方法的构建必须明确三个观念：第一，财务会计向管理会计转型是一种客观必然；第二，管理会计必须树立“二元论”的观点；第三，管理会计必须有用，能够体现自身的情境特征。

换言之，管理会计理论框架的设计是为了更好地发挥管理会计在实践中的功能作用，展望管理会计发展的未来方向是为了更好地适应中国经济“新常态”和中国社会进入“新时代”的客观需求。当前，在“互联网+”“中国制造 2025”等环境下，传统的商业模式和经营流程已经或即将发生革命性的变化，新商业模式和新业态等在给管理会计机制注入新动力与新活力的同时，对企业的发展也提出了更高的要求，必须加快转变传统的固有观念，要“用管理会计的思维，打破财务会计的算盘”，具有“国际视野、战略思维和市场意识”。未来的管理会计研究重点，应当从国家与企业、企业与政府的关系，转移到面向企业或组织的人与人之间的关系上来。换言之，传统而经典的管理会计理论正在逐渐失效，企业的财务规律、会计制度、价值观和管理行为也将在“新时代”开始拐弯。

参考文献：

- [1] 冯巧根. 管理会计的定位及其应用价值 [J]. 财会学习, 2015 (3): 13-17.
- [2] W·H·纽曼. 管理过程——概念、行为和实践 [M]. 李柱流, 译. 北京: 中国社会科学出版社, 1995: 15.
- [3] 彭家钧. 海尔财务信息化系统的构建与运行 [J]. 财务与会计, 2015 (15): 18-20.
- [4] 冯巧根. 中小企业集群成本管理: 一种新的探索 [J]. 科学学与科学技术管理, 2005 (1): 56-60.
- [5] 胡玉明. 中国管理会计的理论与实践: 过去、现在与未来 [J]. 新会计, 2015 (1): 1-8.
- [6] 彼德·德鲁克. 21 世纪的管理挑战 [M]. 朱雁斌, 译. 北京: 机械工业出版社, 2009: 35.
- [7] 冯圆. 实体经济企业降成本的路径选择与行为优化研究 [J]. 会计研究, 2018 (1): 9-15.
- [8] 王斌, 顾惠忠. 内嵌于组织管理活动的管理会计: 边界、信息特征及研究未来 [J]. 会计研究, 2014 (1): 13-20.

- [9] AHRENS T. Talking accounting: an ethnography of management knowledge in british and germany brewers [J], Accounting organizations and society, 1997, 22 (7): 57-68.
- [10] 弗里德曼. 战略管理: 利益相关者方法 [M]. 王彦华, 梁豪, 译. 上海: 上海译文出版社, 2006: 42.
- [11] DAVID Y. The contingency theory of management accounting and control: 1980-2014 [J]. Management accounting research, 2016 (31): 45-62.
- [12] 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): 12-21.
- [13] 托马斯·约翰逊, 罗伯特·卡兰普. 相关性消失——管理会计的兴衰 [M]. 金马工作室, 译. 北京: 中国财政经济出版社, 1987.
- [14] 冯巧根. 管理会计的发展及其行为特征: 纪念改革开放 40 年 [J]. 会计之友, 2018 (21): 13-18.
- [15] 张明明. 管理会计在中国应用与发展的思考 [J]. 浙江财税与会计, 2006 (2): 16-18.
- [16] 冯圆. 成本管理概念框架及其扩展应用 [M]. 北京: 清华大学出版社, 2019: 128.
- [17] 胡玉明. 管理会计应用指引: 详解与实务 [M]. 北京: 经济科学出版社, 2018: 15.
- [18] 黄世忠. 移动互联网时代财务与会计的变革与创新 [J]. 财务与会计, 2015 (21): 6-9.
- [19] 池国华, 邹威. 基于 EVA 的价值管理会计整合框架——一种系统性与针对性视角的探讨 [J]. 会计研究, 2015 (12): 38-44.
- [20] 余恕莲, 吴革. 管理会计的本质、边界及发展 [J]. 经济管理, 2006 (6): 68-73.

The Theoretical Framework and Developing Direction of Management Accounting

Feng Qiaogen

Abstract: Management accounting embodies distinct “personalized” feature, which makes it difficult to develop international management accounting. It is urgent to construct a certain kind of mutual theoretical framework for the world to have a general understanding of Chinese management accounting. In general, theoretical framework is the abstract reflection of the discipline system in the enterprise practice and application. With the guidance of theoretical framework, the position of Chinese management accounting in enterprises have been improving and the valuable experience combining the policy guidance by Chinese government and the enterprise spontaneous innovation have been demonstrated. The innovation of the supporting methods of management accounting information and the upgrading of the function of management accounting control system are the important directions of the future development of management accounting.

Keywords: management accounting; theoretical framework; developing direction

(收稿日期: 2018-10-25; 责任编辑: 沈秀)