

管理會計學術創新：研究與實務之結合

吳安妮*

一、前言

管理會計於 1960 年代在世界實務界開始萌芽，迄今已超過 50 年，至 1970 年代起世界的管理會計學者方才陸續投入學術研究。管理會計初期的研究主要係以經濟學的代理理論之數學模型來闡述管理會計不同技術之設計方向及功能角色。從 1980 年代哈佛大學的 Kaplan 教授大力推動管理會計研究與實務緊密結合後，管理會計學術研究方得以持續地創新及成長。

本文之主要目的首先是以瞭解臺灣過去 30 年管理會計研究情況為出發點，進而談及管理會計之研究精髓、管理會計體系之建立及管理會計研究與實務結合之重要性，並以個人 30 年來發展的「整合性策略價值管理系統」(ISVMS) 為例，說明如何將管理會計研究與實務結合一體，又結合後之內容包括哪些重要的產出，以及為何會產出創新的智財權，且達到學術持續創新之地步，俾供新進學者規劃長期學術生涯之參考。

二、管理會計研究之發展

1970 至 1980 年代的管理會計研究大部分為「分析性模型研究」(Analytical Modeling Study)，研究者大部分運用經濟學的代理理論模型來說明管理會計之現象，例如：不少學者運用代理理論之模型解說轉撥計價、績效評估、預算管理，甚至獎酬機制要如何設計才會對員工公平、對公司績效有益。這些研究的最大問題為當運用代理理論之 models 時，其背後的假設前提，不少是與現實環境有很大的差異，有時甚至會與實務背道而馳。因而 Kaplan 及 Cooper 教授在 1987 年合著 *relevance cost* 一書，此書發行後，引起世界管理會計學者的關注，開始注意到管理會計此運用學科，必須將學術與實務緊密地結合，才能發揮管

* 國立政治大學會計學系講座教授

理會計之效益。之後 Kaplan 教授再三地提醒學術界不能再做象牙塔式的研究，必須走入企業、走入實務，瞭解企業的真实問題，然後從事對企業有用的管理會計研究且發展管理會計新技術供企業界使用，因而他陸續於 1986 年發展作業制成本管理 (Activity-based Cost Management) 之研究並發表相關文章且出版書籍，又於 1992 年發展平衡計分卡 (Balanced Scorecard) 並發表著作及專書。他的研究不僅帶動了世界管理會計研究的轉型，且影響著管理會計實務之長期發展，因而管會學界都公認 Kaplan 教授對世界管理會計之學術研究及實務創新具有巨大的影響力及貢獻度。總之，管理會計為實用性之學科，其學術研究無法脫離實務，一旦脫離實務則會有「研究無用」之情況發生；又管理會計之實務也無法脫離學術研究，若脫離學術研究則會產生「土法煉鋼」的後遺症。

三、臺灣過去管理會計研究之情況

臺灣管理會計研究大約是從 1980 年代後期開始漸多，吾人根據 Shields (1997)、Hesford et al. (2007) 與 Duh et al. (2008) 的歸類，將管理會計研究分為四大類：(1) 策略形成和執行；(2) 成本管理；(3) 管理控制系統；及 (4) 其他類，又臺灣過去 30 年有關此四大類研究議題之比重為：策略形成和執行之研究占 16.6%、成本管理之研究占 26.04%、管理控制系統之研究占 55.10%、又其他研究只占 2.26%，由此可知研究議題主要以「管理控制系統」為最多，次之為「成本管理」(吳安妮、彭火樹、郭翠菱及詹凌菁，2016)。有關臺灣管理會計研究相關議題之彙總，如表一所示。

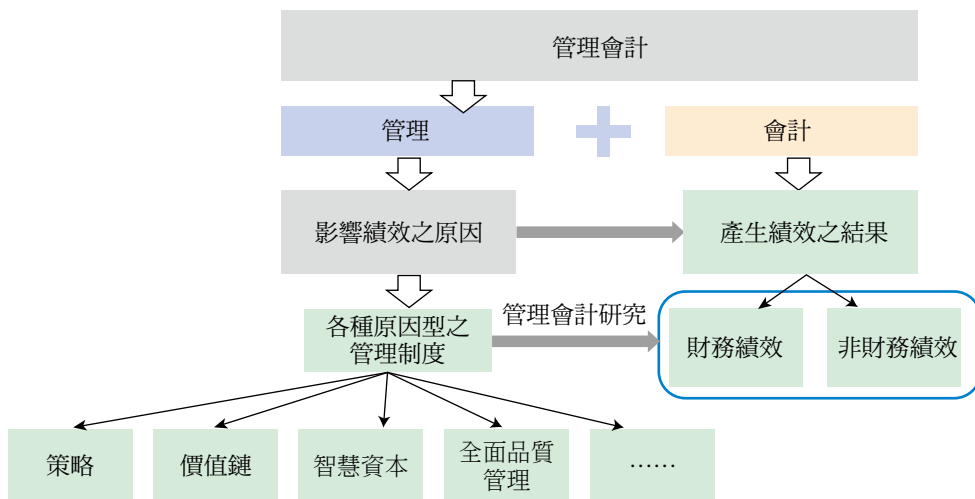
表一：臺灣過去30年管理會計研究議題彙總表

範疇	子範疇	研究議題	占比
一、策略形成和執行	(一)策略管理	1. 策略對管理會計影響之研究 2. 策略對經營績效影響之研究	16.60%
	(二)平衡計分卡 (BSC)	1. BSC 實施及運用之研究 2. BSC 與其他領域結合之研究	
	(三)價值鏈分析	1. 價值鏈對財務績效影響之研究 2. 價值鏈對非財務績效影響之研究	
	(四)智慧資本	1. 智慧資本對經營績效影響之研究 2. 智慧資本與組織學習對創新績效影響之研究 3. 智慧資本各構面與科技專案執行績效的因果關係之研究	

(接續下頁)

範疇	子範疇	研究議題	占比
二、成本管理	(一)全面品質管理 (TQM)	1. TQM 對經營績效影響之研究 2. 服務品質對經營績效影響之研究	26.04%
	(二)轉撥計價	1. 跨國企業對轉撥計價方法選擇的影響因素之研究 2. 企業國際轉撥計價 (ITP) 決策架構與績效評估關係之研究	
	(三)作業制成本管理 (ABCM)	1. 與成本歸屬有關之 ABCM 研究 2. 與製程或產能改善有關之 ABCM 研究	
	(四)效率管理	1. 製造業效率管理之研究 2. 服務業效率管理之研究 3. 醫療產業效率管理之研究 4. 非營利事業效率管理之研究	
	(五)其他成本管理	1. 產品線生產延遲規劃決策之研究 2. 營業成本與銷管費用僵固性關係之研究	
三、管理控制系統	(一)預算制度	1. “預算參與” 有關之研究 2. “預算控制” 有關之研究	55.10%
	(二)績效衡量與評估	1. 績效衡量及評估對各種績效影響之研究 2. 企業經營績效與總經理汰換之相關研究	
	(三)組織與管理控制機制	1. 公司管理控制機制之不適應對經理人員行為影響之研究 2. 企業總部管理型態對海外事業單位管理控制機制影響之研究	
	(四)誘因與獎酬	1. 獎酬機制的影響因素之研究 2. 誘因與獎酬設計對員工態度與行為影響之研究	
四、其他			2.26%

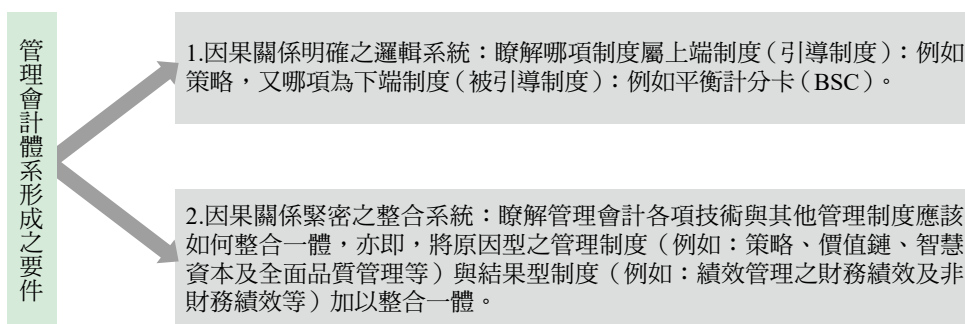
根據表一之管理會計研究議題，吾人可以清楚地瞭解管理會計實為「管理」+「會計」，其中管理為影響績效之原因，會計則為產生績效之結果，又管理會計之研究主要在探討各種原因型之管理制度對財務或非財務績效結果影響之情況，如圖一所示。



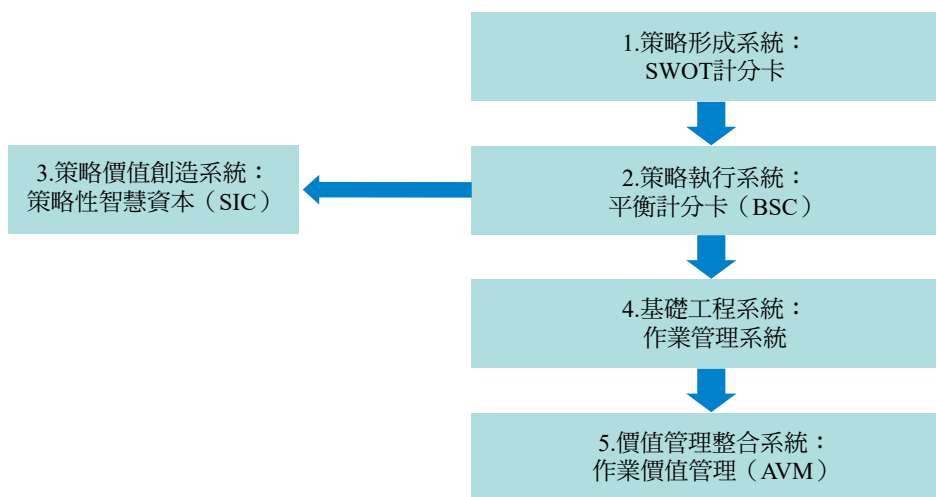
圖一：管理會計研究之精髓圖

不少人會問及管理會計之研究應該包括哪些內容呢？如前所述，管理會計為經營管理之「原因 + 結果」，在此「原因與結果」之關係中，吾人無法海底撈針，只能試著想辦法建構一套「管理會計體系」，藉此持續不斷地發掘管理會計研究之新方向及新議題。經過 30 年的管理會計研究，個人認為管理會計體系形成之要件，包括二項：(1) 因果關係明確之邏輯系統：瞭解哪項制度屬上端制度（引導制度）：如策略，又哪項制度屬下端制度（被引導制度）：如平衡計分卡。(2) 因果關係緊密之整合系統：瞭解各項原因型之管理制度與結果型制度應該如何整合一體，方能達到整合性之效果。有關管理會計體系形成之要件，如圖二所示。

根據上述管理會計體系形成之二大要件，本人經過 30 年的研究發展，因而形成「整合性策略價值管理系統」(ISVMS)，如圖三所示。吾人從圖三可知，



圖二：管理會計體系形成之要件圖



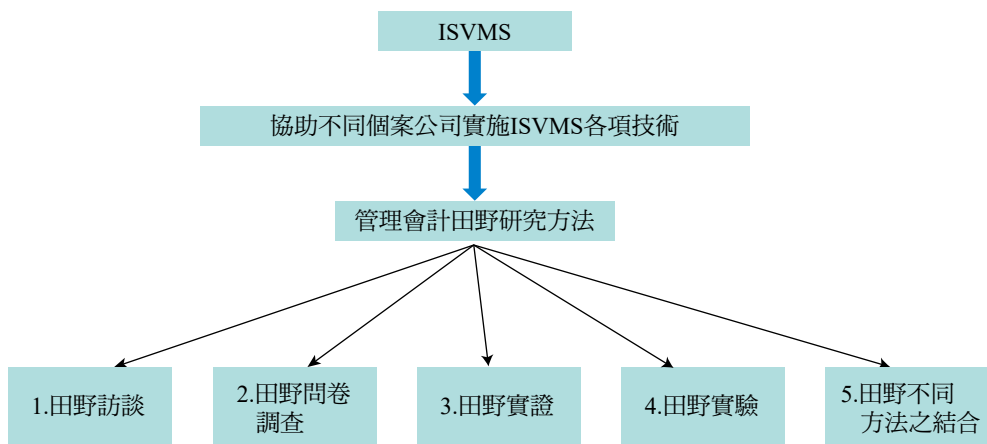
圖三：整合性策略價值管理系統 (ISVMS) 圖

ISVMS 包括最上端的策略形成系統：主要以 SWOT 計分卡來形成策略，進而為策略執行系統：主要以平衡計分卡 (BSC) 來執行策略，之後為策略價值創造系統：主要以策略智慧資本 (SIC) 來創造企業之價值，再往下為公司之基礎工程系統：主要以「作業」為細胞的作業管理系統，最終為價值管理整合系統：透過作業價值管理 (AVM) 來整合所有的原因型及結果型之管理制度。其實 ISVMS 只是管理會計的一種體系而已，每位學者都可以根據自己的研究思維去發展出獨特的「管理會計體系」。

四、管理會計研究與實務之結合

管理會計要持續學術創新，必需將研究與實務結合一體，又管理會計研究與實務究竟應如何結合成一體呢？茲以個人之經驗分享給各位，當個人形成自己的管理會計體系——ISVMS 後，因此系統包括 SWOT 計分卡、BSC、AVM 及 SIC 等不同的技術，自己嘗試地去形成實務設計及實施之 SOP 後，開始義務地協助臺灣不同個案公司實施 ISVMS 的各項技術，此舉有如將果樹苗帶入企業界，然後與他們一起在公司種果樹，果樹長大成熟後，企業界就會分享豐碩的果實，我們就能非常順利地長期從事個案公司之田野研究。圖四說明管理會計田野研究之方法包括五種：田野訪談、田野問卷調查、田野實證、田野實驗及田野不同方法之結合等。

根據杜榮瑞等 (2014) 對臺灣管理會計文獻之回顧與評估一文，說明：臺灣管理會計研究方法從 1997 年到 2009 年間，大多以「分析性研究」(29.6%) 為

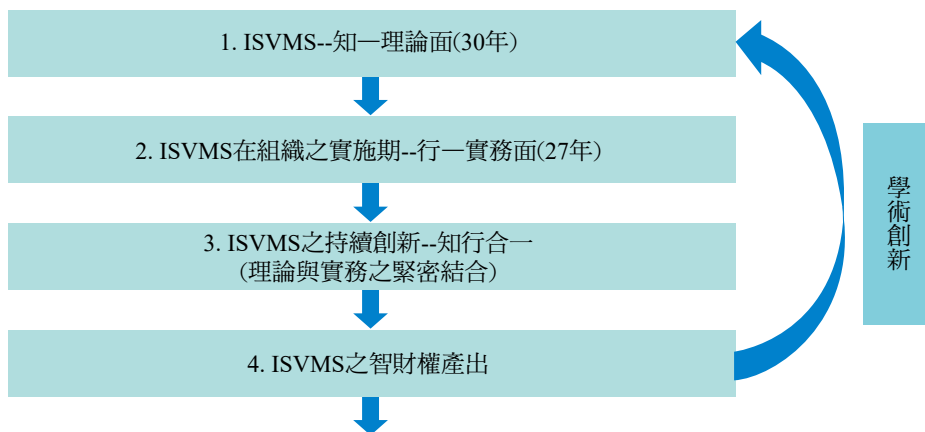


圖四：管理會計田野研究方法圖

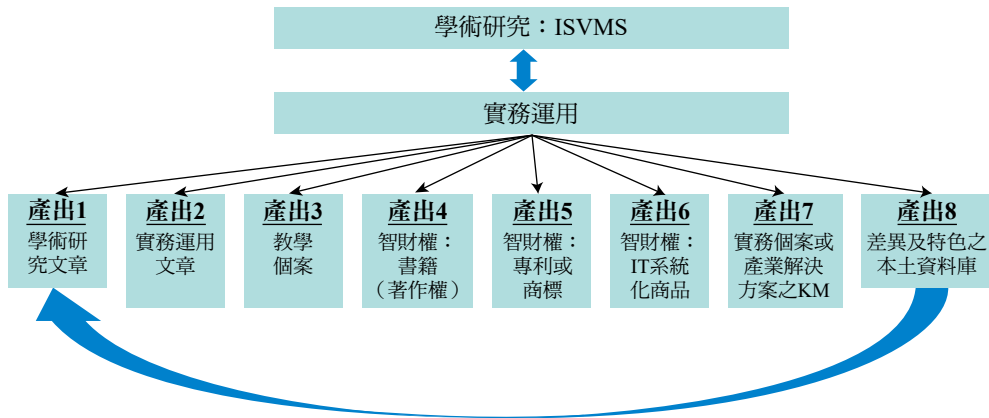
主，其次為「問卷研究」(27.2%)、「田野實證研究」(25.6%)及「個案研究」(10.4%)等。吾人若將田野實證研究及個案研究加在一起為 36%，此比率可說相當地高，顯示臺灣的企業界對管理會計之研究者非常地友善及支持，企業界已深刻瞭解管理會計對企業經營績效提升之重要性，臺灣此刻正是將管理會計研究與實務緊密結合之大好時機。

又個人 ISVMS 之經驗顯示：管理會計研究與實務結合共有四個發展階段：(1)知——理論面：經過 30 年的研究產生 ISVMS 體系；(2)行——實務面：將 ISVMS 各項技術在不同個案公司實施(臺灣 27 年經驗)；(3)知行合一——創新面：將理論與實務持續地緊密結合，產生「創新」之知識；(4)智財權產出階段：產生 ISVMS 不同的智財權，然後再影響「理論面」之「學術創新」，如圖五所示。

透過長期將 ISVMS 之研究與實務緊密結合後，個人經驗發現：自然會有八大不同的知識產出，包括：(1)學術研究文章：例如：AOS、SMJ 等之文章；(2)實務運用之文章：例如：哈佛商業評論(中文版)、會研月刊等文章；(3)教學個案：例如：Ivey、TMCC 及香港大學之教學個案；(4)智財權：書籍(著作權)；(5)智財權：專利或商標，例如：ISVMS 拿到美國、大陸及臺灣之商標，又擁有策略性智慧資本之評估模組(SICEM)之專利權；(6)智財權：IT 系統化商品，例如：擁有 AVM 及 BSC 二項 IT 系統商品；(7)實務個案或產業解決方案之 KM：擁有不同個案公司實施 SWOT 計分卡、BSC、SIC 及 AVM 等技術之各種解決方案之 KM；及(8)差異及特色之本土資料庫：擁有不同個案公司之 AVM、BSC、績效管理、獎勵管理及智慧資本等資料庫，可以使自己的「學術



圖五：ISVMS之理論與實務結合之發展階段圖



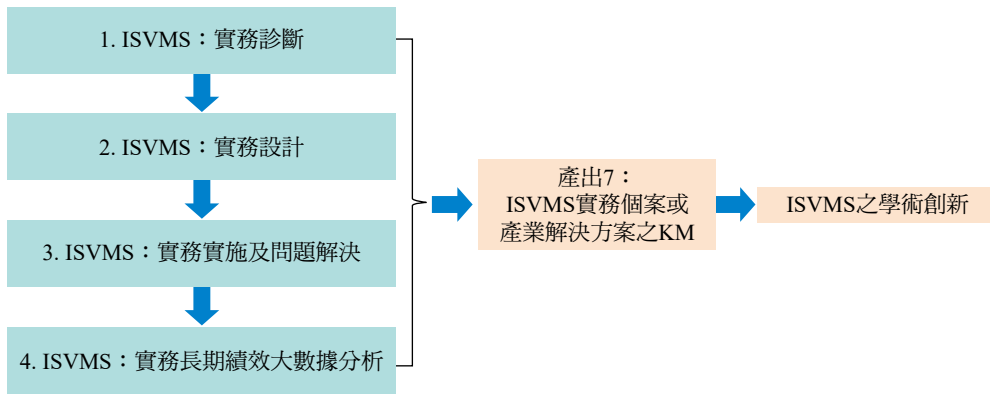
圖六：學術研究與實務運用結合後之8大產出圖：以ISVMS為例



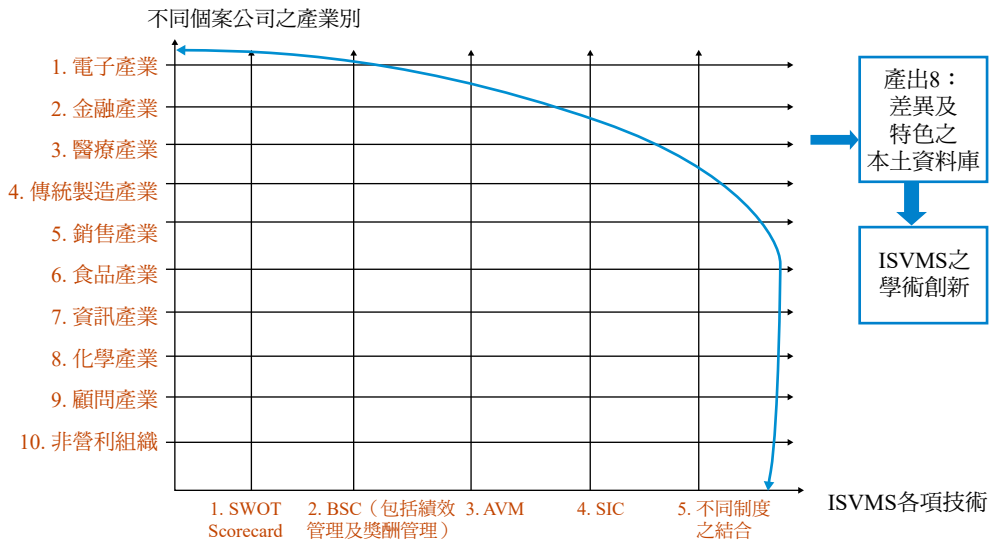
圖七：AVM之IT系統的設計及形成圖

研究」不僅具臺灣本土的特色及差異化，且具國際發表之競爭力。有關此 8 大產出之內容，如圖六所示。

不少人常問本人為何可以擁有產出 6 的 BSC 及 AVMS 二項 IT 系統，此二項 IT 系統之設計及形成包括四個階段：(1) 理論內容形成；(2) 實務操作之 SOP 形成；(3) 實務操作穩定模式之形成；及 (4) IT 系統的設計及形成，茲以 AVMS 此制度為例，首先有個人經過 30 年的學術研究而形成創新的理論內容，結合 27 年在臺灣的實務運用，而形成實務操作之 SOP 內容，又花了 15 年功夫才形成實務操作穩定模式後，才開始設計 IT 系統，共計花了 5 年與華致資訊公司共同完成 IT 系統之設計及開發，其內容還包括 AVMS 各種標準之制定，供學術及實務界學習及運用之便，如圖七所示。



圖八：ISVMS產出7之發展圖



圖九：ISVMS產出8之內容圖

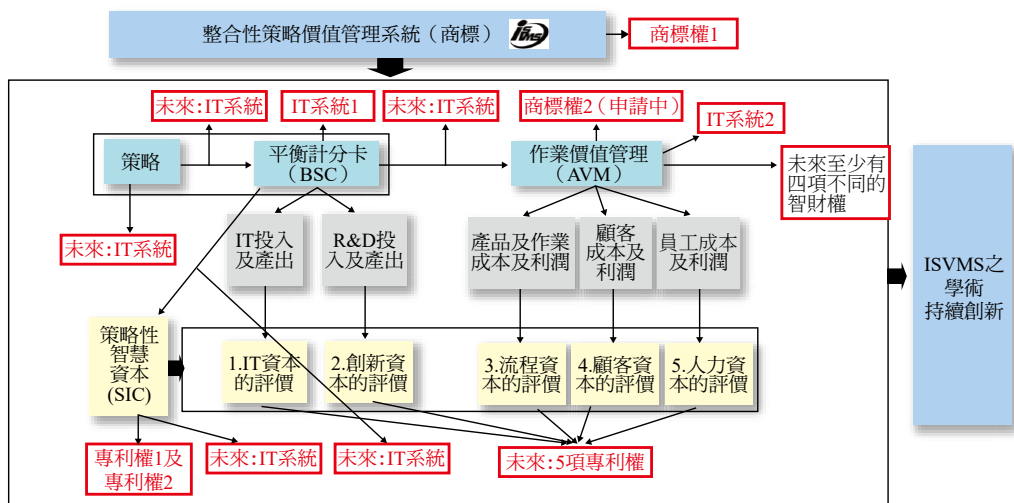
不少學術界及企業界對產出 7：ISVMS 之實務個案或產業解決方案之 KM 很有興趣，其發展過程也包括 4 個階段：實務診斷、實務設計、實務實施及問題解決，最後才達到實務長期績效大數據分析階段，進而產生解決方案之 KM 及對 ISVMS 之「學術創新」造成影響，如圖八所示。

有關產出 8：差異及特色之資料庫之形成，主要還是透過長期在臺灣免費為不同個案公司及不同產業植入 ISVMS 各項技術所延伸出來的，截至目前為止，個人已為十大不同產業的不同個案公司實施不同的 ISVMS 技術，因而累積大大小小不同的研究資料，進而對 ISVMS 之「學術創新」產生影響，其內容如圖九所示。

五、未來智財權之長期布局

非常感謝科技部 20 多年來長期提供給本人管理會計學術研究人力及經費之補助，以及政大提供機會讓我認識許多臺灣的傑出企業家，非常感恩他們樂於分享及提供給我源源不斷的差異化及特色化的研究資料，全力支持我的長期學術研究，因而提升個人在管理會計學術發表之國際競爭力，又不可思議地，得以發展出人文社會科學的智財權，如前所述，於 ISVMS 之體系中，目前已擁有 1 項 ISVMS 之商標權、1 項 AVM 之商標權（臺灣）、1 項 BSC 之 IT 系統、1 項 AVM 之 IT 系統，及 2 項 SIC 的專利權。茲已規劃 ISVMS 之未來整體的智財權布局包括：

1. 商標：目前已取得 AVM 的臺灣商標權。大陸及美國之 AVM 商標權正在申請中。
2. 專利：包括 IT 資本、創新資本、流程資本、顧客資本及人力資本之評價等 5 項專利的未來申請。
3. IT 軟體系統：包括策略、策略與 BSC 結合、BSC 與 AVM 結合、BSC 與 SIC 結合，及 SIC 等 5 項 IT 系統之未來開發。
4. 其他智財權：目前正積極與新漢公司共同研發 AVM 與工業 4.0 結合的技術開發，未來將從事 AVM 與 APP 之結合、AVM 與 CRM 之結合，以及 AVM 與新產品開發之結合等技術研發，進而產生不同的智財權。有關現有及未來智財權之布局內容，如圖十所示，吾人從圖十中可知，從事未來智財權之長期布局的主要目的在促進 ISVMS 之學術持續創新。



圖十：現在及未來智慧財產權之布局圖：以 ISVMS 為例

(修改自：吳安妮，〈管理會計創新及智財權布局之經驗分享〉，《會研月刊》，2016 年 11 月，頁 20)

六、結論

值此管理會計發展 50 年後之時，正是管理會計「學術創新」之大好機會。管理會計學術要創新且要擁有差異化的智財權，唯有將管理會計研究與實務緊密結合一體方為上策。根據前述，管理會計之理論與實務結合之發展過程是一條漫長之路，包括知、行、知行合一到最後的智財權之產生，又當管理會計之學術研究與實務運用緊密結合後，自然會產生 8 大產出，其中包括幾項人文社會科學之主要智財權之產出：(1) 著作權、(2) 專利、(3) 商標、及 (4) IT 系統等。這些智財權之產出都需要經過相當長的時間，且得具有學術研究與實務運用的二個頭腦，隨時切換，隨時融合，才易產出，例如：根據個人經驗要能產生 IT 系統（例如：BSC 或 AVM），需經過 4 大發展階段：理論內容形成、實務操作之 SOP 形成、實務操作穩定模式形成，最後才有 IT 系統之設計及形成。又管理會計學術研究若要能延續不斷，且持續以「臺灣本土」為出發，達到國際學術競爭力及影響力，其必備條件得需長期建立差異及特色化之臺灣本土資料庫，又其建構之根源還是來自於管理會計學者得先有學術研究之獨特及創新的好果樹苗，然後將果樹苗植入企業界之中，進而與企業界共同澆水、共同施肥，等到企業界的果樹長大後，我們即有許多大大小小的水果可以食用，如此與實務界長期共存共榮、共同成長及共同創新之路，即易達到「學問有用」及「學術創新」之境界。

參考文獻

- 杜榮瑞、黃朝信、林孝倫 (2014)。〈臺灣管理會計文獻之回顧與評估〉，《會計評論》，第 58 期，頁 39-99。
- 吳安妮 (2015)。〈管理會計技術商品化：以 ABC 為核心之作業價值管理系統 (AVMS) 為例〉，《會計研究月刊》，第 359 期，頁 20-24。
- 吳安妮 (2016)。〈管理會計創新及智財權布局之經驗分享〉，《會計研月刊》，第 372 期，頁 14-20。
- 吳安妮、彭火樹、郭翠菱、詹凌菁 (2016)。〈臺灣會計領域研究之回顧與展望〉，《管理學報》，第 33 卷第 1 期，頁 139-187。
- Duh, R. R., Xiao, J.Z., & Chow, C.W. (2008). An overview and assessment of contemporary management accounting research in China. *Journal of Management Accounting Research*, 20(s-1): 129-164.
- Hesford, J.W., Lee, S.H., Van der Stede, W. A., & Young, S. M. (2007). Management accounting: A bibliographic study. *Handbook of Management Accounting Research*, 1: 3-26.
- Shields, M. D. (1997). Research in management accounting by North Americans in the 1990s. *Journal of Management Accounting Research*, 9: 3-61.