

第3卷 第1期 (总第5期)

2010年5月

Volume 3 Number 1

May 2010

# Contemporary Accounting Review

# 当代会计评论

---

名誉主编: 葛家澍

主 编: 曲晓辉

执行主编: 傅元略

## 主办单位

厦门大学会计发展研究中心

厦门大学管理学院会计系

厦门大学财务管理与会计研究院



科学出版社

# 当代会计评论

## Contemporary Accounting Review

第3卷第1期

(总第5期)

2010年5月

Volume 3 Number 1 May 2010

名誉主编：葛家澍

主 编：曲晓辉

执行主编：傅元略

主办单位

厦门大学会计发展研究中心

厦门大学管理学院会计系

厦门大学财务管理与会计研究院

科学出版社

北 京

## 内 容 简 介

本期主要为研究论文,研究论题主要涉及管理会计研究、制度环境与绩效、投资保障机制的博弈模型、竞争战略与资本结构、现金持有量与企业成长性、交叉持股与企业价值、债权人监控与审计风险及审计收费。

本期刊登文章均为原创性实证学术论文,反映学科前沿和应用研究的最新进展,适于从事本学科学术研究的人员阅读,可作为本学科博士生、硕士生的教学内容,也适合会计准则制定者和证券监管者参考。

### 图书在版编目(CIP)数据

当代会计评论. 第3卷. 第1期 / 曲晓辉主编. —北京: 科学出版社, 2011

ISBN 978-7-03-031440-6

I. ①当… II. ①曲… III. ①会计学-丛刊 IV. ①F230-55

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 106649 号

责任编辑: 彭 楠 / 责任校对: 刘亚琦

责任印制: 张克忠 / 封面设计: 刘可红

**科学出版社出版**

北京东黄城根北街 16 号

邮政编码: 100717

<http://www.sciencep.com>

**新 蕾 印 刷 厂 印刷**

科学出版社发行 各地新华书店经销

\*

2011 年 1 月第 一 版 开本: 787×1092 1/16

2011 年 1 月第一次印刷 印张: 9 3/4

印数: 1—1 500 字数: 228 000

**定价: 30.00 元**

(如有印装质量问题, 我社负责调换)

当代会计评论  
第3卷第1期  
2010年5月

Contemporary Accounting Review  
Vol. 3 No. 1  
May 2010

## 目 录

### 论文

- 1 中国企业管理会计行为的因果分析——一个分析框架  
潘飞 王悦 陈世敏 文东华
- 14 中国会计期刊的特征分析与思考——基于会计类核心期刊 2001~2008 年的数据  
邵瑞庆 陈春华 俞俊利 袁国栋
- 36 地区制度环境与部分民营化绩效——来自我国上市公司的经验证据  
陈冬华 齐祥芹
- 67 宏观政策的微观作用机理与着力点解析——基于西方国家应对金融危机政策的研究  
陈志斌 曹屿峥
- 79 煤炭企业安全投资保障机制的博弈分析  
梁美健 吴慧香 杨光
- 92 产品市场竞争战略、资本结构与公司绩效的关系研究  
许萍 易全萍
- 103 现金持有量的影响因素——技术和制度的解释  
谢军 何翠茹
- 116 交叉持股是否影响了企业价值？——来自中国上市公司的经验数据  
贡峻
- 134 长期借款债权人监督、审计风险与审计收费——基于中国上市公司的实证证据  
王宇生 余玉苗

当代会计评论  
第 3 卷第 1 期  
2010 年 5 月

**Contemporary Accounting Review**  
Vol. 3 No. 1  
May 2010

## CONTENTS

### Articles

- 1 Causal Analysis of the Management Accounting Practices in Chinese Enterprise: An Analytical Framework  
**Fei Pan, Yue Wang, Shimin Chen and Donghua Wen**
- 14 Analysis of the Characteristics of Cove Accounting Journals in China from 2001 to 2008  
**Ruiqing Shao, Chunhua Chen, Junli Yu and Guodong Yuan**
- 36 Regional Institutional Environment and the Performance of Chinese Firms after Partial Privatization  
**Donghua Chen and Xiangqin Qi**
- 67 Analyzing the Functioning Mechanism of the Macro-Economic Policies of Western Countries in Response to the Financial Crisis  
**Zhibin Chen and Yuzheng Cao**
- 79 The Game for Implementing Safety Investment Guarantee System in Coal Enterprises  
**Meijian Liang, Huixiang Wu and Guang Yuang**
- 92 Product Market Competition Strategy, Capital Structure, and Corporate Performance  
**Ping Xu and Quanping Yi**
- 103 The Determinants of Corporate Cash Holdings: An Explanation Based on Technology and Institution  
**Jun Xie and Cuiru He**
- 116 Do Cross-Shareholdings Affect Enterprise Value? Evidence from Listed Companies in China  
**Jun Gong**
- 134 Audit Risk, Audit Fees, and The Monitoring Role of Long-Term Lenders: Evidence from Listed Companies in China  
**Yusheng Wang and Yumiao Yu**

## 中国企业管理会计行为的因果分析 ——一个分析框架\*

潘飞 王悦 陈世敏 文东华

(上海财经大学会计与财务研究院 / 中欧国际工商学院, 上海 200083)

**【摘要】** 长期以来, 实务界与学术界都在关心一些共同的话题: 管理会计究竟应该如何为企业创造价值; 一个有效的管理会计控制系统包括哪些关键的要素; 这些要素之间又是什么关系。鉴于实务界与学术界这一长期的困惑与思考, 本文将研究目标定为“中国企业管理会计研究框架”。全文包括两大主要内容: 一是对管理会计研究现状的分析, 具体分析管理会计的实务和理论状况, 并提出我们的看法; 二是叙述管理会计研究框架的理论基础及研究方法的选择。

**【关键词】** 管理会计 分析框架 价值创造 战略导向

### 一、引言

在管理会计近一个世纪的发展中, 管理会计实务不断创新, 研究方法不断完善, 研究内容也不断拓展, 这一过程是漫长而艰辛的。管理会计起源于实务, 在不同的时期由于受到不同环境因素的影响, 出现了一系列适合当时实务环境的管理会计先进技术, 如标准成本制度、零基预算、平衡计分卡等; 而从管理会计理论发展的角度来看, 管理会计又在不同的历史阶段受到不同学科的影响, 由此产生了许多管理会计理论与方法, 如权变理论、管理控制系统理论、代理理论等, 相应的研究方法包括规范研究、案例实地研究、档案研究、实验研究及问卷调查等。随着 21 世纪的到来, 人们越来越感受到价值创造对于企业的重要性, 因此管理会计实务界与学术界开始关心一些共同的话题: 管理

---

\* 潘飞, 教授, E-mail: panfei@mail.shufe.edu.cn; 王悦, 讲师, E-mail: wangyue@mail.shufe.edu.cn; 陈世敏, 教授, E-mail: cshimin@ceibs.edu; 文东华, 讲师, E-mail: wdhua@mail.shufe.edu.cn。本文为国家自然科学基金 2010 年重点课题 (71032005), 教育部人文社会科学研究基地重大项目“中国企业管理会计行为研究”的前期成果, 国家自然科学基金项目 (70671063) 的后续研究成果, 上海财经大学“211”工程三期建设项目, 感谢上海财经大学的资助。

会计究竟应该如何为企业创造价值,一个有效的管理会计控制系统包括哪些关键因素,这些因素是怎样的关系,我们是否能够为企业构建一个以创造价值为基础、以成功实施战略为导向的管理会计框架体系。鉴于这些长期困扰实务界与学术界的问题,本文旨在提出一个“中国企业管理会计研究框架”,以期为中国的管理会计提供新的研究思路和方法。

## 二、管理会计研究现状的分析

### (一) 我们关注的问题

综合现有的管理会计研究内容,无外乎如下两个最基本的问题:第一,哪些因素影响了管理会计实务;第二,管理会计实务是否获得了预期的经济后果。以上两大问题是实务界与学术界共同关心的问题。实务界所困惑的是在不同的环境下究竟应该如何选用恰当的管理会计技术才能为企业创造价值;学术界则一直在探索企业选用不同的管理会计方法的原因及经济后果,试图揭示出这一因果关系的普遍规律性。

因此,管理会计与财务会计的最大区别就在于,管理会计是为了满足企业内部管理的需要,人们在长期的社会实践中积累的管理会计实务,包括成本计算与管理、全面预算、绩效考核等。管理会计实务的目的是帮助企业进行内部的计划、决策与控制,以实现增加企业价值的最终目标。

### (二) 管理会计实务发展阶段分析

美国在20世纪30年代出现了“管理会计”这一名词,后来“管理会计”成为哈佛商学院的一门专业课程。管理会计实务的发展大致经历了四个阶段:第一阶段是20世纪60年代以前,企业主要侧重于内部成本管理与财务控制,所选用的方法主要是全面预算管理 and 实施成本会计系统;第二阶段是60~80年代,安东尼的管理控制框架受到企业的青睐,它更加重视企业的会计信息系统,强调这一信息系统在企业组织架构中的有效运行;第三阶段是80~90年代,企业管理的重心不再是一味地强调企业内部传统的计划控制,而是更有侧重点地实施全面质量管理、作业成本管理、流程分析与战略成本管理等;第四阶段是90年代以后,企业战略管理的重心是更加重视价值创造,出现了平衡计分卡、经济附加值以及战略管理会计的信息系统。

中国管理会计的实务发展与西方不尽相同,如班组经济核算、成本否决制等,但管理会计作为一个学科的引进还是20世纪70年代末80年代初的事情。近年来由于对外开放与交流,国外的最新管理会计实务,如作业成本法、平衡计分卡等,也迅速在国内得以传播,并在一定程度上得到运用。

### （三）管理会计的研究现状

理论来源于实践，又在实践中得以完善。在国内外会计学术界与实务界，大家一致认为管理会计研究既重要又具有挑战性。管理会计是企业管理的重要组成部分，其实务直接影响到企业的价值创造。管理会计研究的挑战性在于：①实务上涉及面广；②理论上与经济学、管理学等诸多学科有关；③研究方法上具有多样性，如案例实地研究、大样本问卷研究、档案研究、实验室研究、分析性理论模型研究等；④企业内部数据难以取得。相比较而言，财务会计研究比较单一、集中，基本上以经济学为基础，大量运用资本市场数据。

欧美国家经济发展的领先使得它们在管理会计研究上的发展也超越了其他国家，欧美系统性的管理会计研究起步于 20 世纪 60 年代。由于欧美高校的研究环境与氛围，管理会计研究文献已有了相当的积累，这些积累大致可以从以下四个方面得到体现。

第一，管理会计的研究视角。在过去的 30 年时间里，管理会计出现了许多新的研究话题、新的学术期刊，以及新的研究理论与方法，这一领域的研究主要集中在两个方面：一是对过去发表在权威期刊上的管理会计研究文献的研究选题、采用的研究方法，以及所属学科背景等进行不同层面的比较；二是聚焦会计学者，通过论文的引用和社会网络测度方法，揭示管理会计研究中不同研究者之间的相互联系和影响。

第二，管理会计的研究理论。这一领域主要是从管理会计研究所依据的理论所进行的归纳，我们从已有的管理会计研究文献中发现，心理学、经济学、管理控制系统、代理理论、社会学、组织行为学及历史文化等被大量地运用于管理会计研究。

第三，管理会计的研究方法。管理会计的研究方法丰富多彩，它取源于多学科的相互交叉影响，有规范研究、分析模型研究、案例实地研究、文献档案研究、调查问卷及实验研究等方法。

第四，管理会计的实践研究。相比财务会计实务，管理会计实践是一个更为广阔又难以归类研究领域，这类研究充分体现了管理会计研究领域的巨大差异，如不同国家的政治与经济文化背景所体现的国别差异、不同行业的经济业务特殊性所体现的行业差异、不同的产权结构所带来的所有制差异，以及企业内部不同的规模不同的组织结构与产品所体现的企业差异。

由于中国经济发展的落后和不完善，我国的管理会计实务和研究明显滞后于西方国家，多年来的管理会计研究基本上是大量介绍国外管理会计实务，而真正有价值的具有中国特色的管理会计研究并不多见。国外的最新研究成果，如作业成本法（ABC）与平衡计分卡等，难以在我国得到有效运用；而我国企业实践中的各种成功经验（如首钢集团及武汉钢铁（集团）公司所创导的“实际成本核算目标成本控制责任成本管理”、上海宝钢集团有限公司的标准成本管理、邯郸钢铁集团有限责任公司“模拟市场核算实行成本否决”等）作为典型案例的研究成果，没有被学术界总结和传播；我国管理会计的研究成果也被认为很难进入主流的研究圈子，学术成果几乎难以在国内外顶级学术期刊发表，大大挫伤了管理会计研究的积极性。我们认为研究的主要缺陷在于：①少有研究对中国的管理会计实务作系统的总结，②少有论文回答管理会计研究的两个基本问题——决定因素与经济后果。现有证据表明，我们在研究选题、研究的数据来源、理论基础，

以及研究方法等几大方面与国外有很大差距。

#### （四）我们的分析

我们根据国外管理会计的研究成果,构建具有中国特色的管理会计研究的分析框架,在借鉴三个基本框架“权变理论框架(contingency theory framework)(Otley 1980)、基于经济学的组织设计框架(economics-based model of organizational architecture)(Brickley et al. 1995)、基于价值管理的框架(value-based management accounting framework)(Ittner and Larcker 2001)”的基础上,提出我们自己的研究框架。

根据现有的分析框架,我们将中国的管理会计实务进行归纳,总结成若干个以企业价值创造为基础、以实施企业战略为导向的研究课题,包括管理控制系统、全面预算管理、成本管理控制与企业业绩评估等。管理控制系统是对企业战略实施的规划;全面预算管理是将上述规划用会计的语言进行描述;成本管理控制是企业价值链的作业层面实施预算管理和价值创造的前提条件;企业业绩评估是最终检验战略是否成功的检验,以及进一步优化与提升企业战略的前提。

上述研究可以划分为不同的子课题,但是都包括管理会计实务的两个基本问题:决定因素与经济后果,即影响企业采用管理会计的方法与技术的环境因素和这些方法与技术的选用所带来的经济后果,涵盖财务指标与满意度等非财务指标。对于子课题中所提出的每个问题,我们根据相关理论进行前期文献分析与案例实地研究,并在此基础上提出可检验的假设。我们通过实地研究与大样本检验相结合的方法,对每一个研究课题中所涉及的假设进行分析、检验,以得出具有基础性、前沿性与原创性,并同时符合中国企业会计实践的研究证据。

通过我们的研究,我国管理会计的实务和理论将得到极大的丰富和发展。从实务的角度,我们对中外管理会计的实践进行融合提炼,兼收并蓄,力争将典型案例拓展为一般技术方法,从而使更多企业在选用管理会计的技术方法时有一个参照;从理论的角度,我们希望我们所提出的分析框架能够更加切合中国实际,各项子课题研究在丰富管理会计的理论与研究方法上有更多贡献。通过对这四个子课题的研究我们期望能够对管理会计所处的政治、经济、社会文化、产权制度、行业规模、组织结构与产品的差异进行规律性的探索,使我们的研究成果能够真正为企业的价值创造提供理论上的支持。

### 三、管理会计研究框架

#### （一）研究的起点——实证分析框架

管理会计研究框架的建立受到实务和理论多样化的影响,如何建立管理会计研究框架一直备受管理会计学者的关注。在前人的众多工作成果中,以 Otley (1980) 提出的权变

理论框架、Brickley 等 (1995) 提出的基于经济学的组织设计框架, 以及 Ittner 和 Larcker (2001) 提出的基于价值管理的框架产生的影响为最大。尽管在上述三个框架中所用术语和变量安放位置有所不同, 但它们都认为管理会计/控制应当是包括会计信息系统、业绩评价和报酬系统以及组织设计等在内的一揽子组织控制程序、方法的组合, 并应考虑管理会计/控制系统选择如何受到外部环境、组织目标和竞争战略等的影响, 以及会有怎样的经济后果。基于上述原则, 我们整合了 Otley (1980)、Brickley 等 (1995) 及 Ittner 和 Larcker (2001) 的三个框架的内容, 形成一个扩展的研究框架, 如图 1 所示。

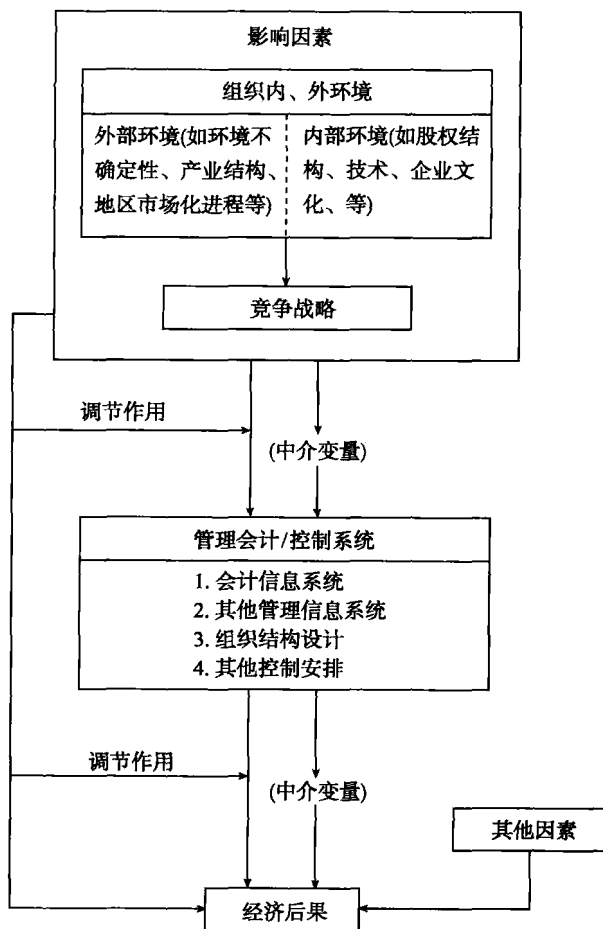


图 1 管理会计实证研究框架

在管理会计实证研究框架中, 我们划分了三个主要的构成要素: 管理会计/控制系统、影响因素、经济后果。其中, 管理会计/控制系统由会计信息系统、其他管理信息系统、组织结构设计和控制安排等一揽子组织控制程序、方法组成。影响因素则包括组织外部环境、内部环境和竞争战略。在组织学和管理会计研究的早期, 研究者往往只考察某 (几) 项管理会计实务或某 (几) 项影响因素对经济后果的直接影响。随着权变理论的兴起, 人们认识到世界不存在某种“普遍最优”的管理会计/控制实务, 于是开始研究

影响因素对管理会计/控制系统选择的影响。随着权变理论研究的深入,人们又意识到只有包含业绩变量的研究才是真正完整的权变研究(Otley 1980),并区分调节作用和中介作用两种不同的权变机制。下面我们按照这一框架对相关实证研究文献作一简单回顾。

### 1. 管理会计/控制系统对业绩的影响

西方学者不仅从理论上论证了有效的管理控制系统能够提高经营活动的效果和效率,减少管理浪费和提高组织的学习能力,而且用实证研究证实了管理控制系统中组织结构与控制程序(Kalagnanam and Lindsay 1998)、信息系统(Chenhall 1997),以及人力资源管理(Youndt et al. 1996)对业绩的促进作用。而一些管理控制系统的创新业务,如作业成本法和战略成本管理的业绩效应,也在西方企业中得到了证实(Cagwin and Bouwman 2002, Ittner et al. 2003)。

此外,Wallace(1997)考察了40家采用剩余收益基础薪酬指标(如经济增加值,EVA)的企业和未采用此类指标的配比企业的相对业绩变化。与控制样本相比,剩余收益企业的业绩发生了显著的有利变化。但是,Hogan和Lewis(1999)将Wallace(1997)的分析进行拓展后发现,在引用过去业绩作为新增的配比标准之后,作者没有发现这两组企业的股票报酬和经营业绩有显著差异。Chenhall和Langfield-Smith(1998)及Ittner等(2001)报告了平衡计分卡具有中等或略高于中等程度的感知(perceived)效益,但他们同时发现,平衡计分卡薪酬计划在提升管理者对战略目标及行动的理解方面并无重大作用。

### 2. 价值动因对业绩的影响

Porter(1980)的产业经济学视角分析表明产业结构是企业盈利水平的主要驱动因素之一。Porter(1980)指出,差异化和成本领先是两种成功的竞争战略,而夹在中间(stuck in the middle)则是一种失败战略。Haim(1993)总结了全面质量管理战略(TQM)对于提高劳动生产率、产品与服务质量、客户满意度和利润方面的经验证据。此外,影响因素之间的交互作用对管理会计/控制系统选择的影响(即图1中的“调节作用”)也是重要的研究内容。

### 3. 影响因素对管理会计/控制系统的影响

Chenhall和Morris(1986)考察了管理会计系统四种特性(范围、及时性、集成性和加总水平)的使用程度,他们发现,感知的环境不确定性与较广范围和及时的信息相联系,组织的相互依赖性与较广范围、加总信息及集成信息相联系。Simons(1987)发现大型“探勘”企业要求高频率的报告和统一控制系统的使用,并且经常对控制系统加以修订,而“防御”企业对管理控制系统的使用则比较消极。Merchant(1984)发现自动化生产线的引进与对经理差异分析报告详细程度的要求及他们对“预算超出”(budget overrun)的反应之间有正向关系。

### 4. 影响因素对管理会计/控制系统的业绩效应的调节作用

Haka(1987)发现当折现现金流量(DCF)技术在可预测环境下使用时,股东回报较高,并且常常伴随着较长期的薪酬系统和分权化(decentralization)的资本预算过程。Abernethy和Lillis(1995)发现,当把研究重点放在效率基础的指标上时,“不灵活”的制造企业呈现出较高的察知业绩,但效率指标与“灵活”企业之间没有显著相关关系。Dunk(1992)的证据显示,当预算控制和制造自动化程度都高(低)时,次级生产单

位的业绩也高（低）。Brownell 和 Merchant（1990）考察了产品标准化程度对预算系统设计和使用的业绩效应的影响。他们发现，当产品标准化程度较低时，较高度度的预算参与和将预算作为静态针对性目标在提升部门业绩方面更有效，而生产过程类型（如车间式生产或流水线生产）对预算系统的效益无甚影响。

#### 5. 影响因素、管理会计/控制系统和企业业绩之间的结构关系（中介作用）

Chenhall（2003）提出一种新的权变理论关系，即认为存在一些前导变量（影响因素）对管理会计/控制系统产生影响或其对组织的业绩产生影响是通过管理会计/控制系统这一中介变量的作用实现的，这种复杂的关系我们称之为结构关系，一般采用结构方程模型的方法加以检验。这与传统权变理论认为影响因素与管理会计/控制系统相匹配（moderated fit）能够产生好的经济后果（即影响因素具有调节作用）不同。如果各影响因素变量之间或者管理会计/控制系统各变量之间也存在中介作用，其结构关系就会变得更加复杂。这方面的研究有：Cadez 和 Guilding（2008）考察了战略选择和企业规模对战略管理会计的两种特征的影响，以及战略管理会计（SMA）的中介作用对企业业绩的影响。他们发现不存在唯一正确的 SMA，企业规模和战略都对 SMA 的成功运用具有重要影响。Connor 等（2006）发现企业人事方面受到的政治约束在经济自由化力量（如行业成长性、来自外商投资企业的竞争、合资企业经验及在股票市场上挂牌等）与组织设计之间的关系中起着重要的中介作用。Ittner 等（2002）发现，作业成本法（ABC）的应用导致产品生产周期的缩短和质量的改进，从而间接地降低了生产成本。

### （二）管理会计研究理论——研究的重心

#### 1. 管理会计与经济学理论

始于 20 世纪 60~70 年代早期的基于经济学的管理会计研究（EMAR），包括如下研究主题：预算和预算制定（包括成本差异和成本管理）、责任会计、生产成本计算、质量管理、及时制和标杆管理等。这些都受益于 EMAR 的研究。而最受世人瞩目的两个领域所涉及的理论是信息经济学和代理理论。

代理理论在管理会计领域中有更加广阔的研究，如资本预算、剩余收益的研究（Rogerson 1997）、绩效评价指标的综合（Feltham and Xie 1994）、绩效的可控性与相对绩效评价（Dye 1992）、非财务指标的使用（Ittner et al. 1997）、成本分配（Magee 1988）等。信息经济学对管理会计研究主题的影响，如公司内部的报告应该公开到什么程度，即是否应该有广泛的信息共享还是仅限于公司的上下级之间。目前，信息经济学和代理理论已经扩展到多元化的领域，从经济学家关心的问题扩展到会计所关心的问题，随着经济的发展，必将有更多的研究主题等待开创。

#### 2. 管理会计与心理学理论

虽然心理学涵盖众多领域，但是管理会计研究主要依赖三个子领域理论——认知、动机和社会心理。运用心理学理论研究管理会计实践已经有 50 多年的历史了，其中，认知心理学是对影响人类思考的心理过程的研究，包括注意、知识、判断、决策和学习。动机心理学是对影响行为的四个心理过程的研究——唤起、取向、强度和持久性。社会心理学关注其他人如何影响个体心理和行为。虽然用于管理会计研究的心理学理论是众

多的、不同的,但是共同的主题可以概括为管理会计实践的动机效应和信息效应。动机效应研究认为,目标设定理论、抱负水平理论、组织公正理论以及前景理论,都提倡动机依赖于实际或可能的成果与个体对任务的心理特征所决定的参照点(如预算目标)之间的比较。信息效应是指管理会计实践不仅通过提供信息来影响判断和决策,而且通过影响有限理性的个体如何搜寻和处理这些信息、在心理上如何描述其组织和环境影响来进行判断和决策。

未来管理会计的心理学研究可能包括如下主题:管理会计实践及其原因和/或效果能够更好地通过心理学理论来解释,或通过将心理学理论与来自诸如经济学或社会学等其他理论视角相结合进行解释(Covaleki 2003, Luft and Shields 2006);管理会计实践及其原因和/或效果能够更好地被来自认知、动机、社会心理或它们的共同理论来解释;研究在众多的动机源(如目标、公平、抱负水平等)或信息处理特征(如归因偏好)中,哪个与特定管理会计实践最相关。

### 3. 管理会计与社会学理论

长期以来,社会学家忽视了会计在改变行为方面的作用(Callon 1998)。直到20世纪50年代,这种兴趣才重新浮出水面,随即在20世纪60年代产生“行为会计学萌芽”。1976年,《会计、组织和社会》(*Accounting Organization and Society*)期刊的出现有力地推动了人们对会计的组织和社会学内涵的研究热情。在之后近20年预算和业绩评价机制的行为特征研究中,会计和社会学之间的关系被永久性地改变了,会计不再被看做是一个纯粹的技术过程,而被看做是组织和行为的过程。会计内涵很快随着社会学和社会学科环境的发展而发生变化。而随着权变理论的出现,社会学理论对于管理会计的研究内容更加丰富了,不仅涉及管理控制系统,如业绩评价、预算制定和成本系统影响因素的研究,还可以利用交互项的检验来考察管理控制系统的业绩后果,这对于管理会计理论研究和实务发展是一种极大的推动与促进。社会学对管理会计研究的一个重大贡献是区分了分析的层次,如预算在组织关系中的作用及在组织内部各部分间关系中的作用,并且拓展了人们对管理会计关注的范围和空间,更加关注管理会计与组织内外部因素的联系。尽管在社会学视角中有不同的观点以不同的方式来刻画组织关系,但这些模型仍只限于个体行为的假设而非详尽的调研。而经济学和心理学视角的管理会计研究对个体行为进行了更理论性的分析,这就使我们有动力将三种理论相结合来更好地研究管理会计的丰富内涵。

### (三) 管理会计研究方法——有利的工具

管理会计涉及的研究方法主要包括实地研究、问卷研究、实验研究、分析性模型研究以及档案研究。

#### 1. 实地研究

20世纪80年代有三篇重要的文献讨论了管理会计实地研究的重要性,Hopwood(1983)和Kaplan(1983,1984)认为,实地研究对于具有自身特征的较为极端的组织最为有效。他们认为,管理会计要发现真正有价值的命题,不能仅通过大样本的“远距离观察”,而是应该深入组织内部去发掘真正有趣的问题。但是进入90年代之后,人们

也提出实地研究的一些缺点,例如,实地研究的现场选择与过去的研究有较大区别,因此研究很容易成为“一次性”的,而不能为研究主流和知识的积累作出贡献(Ferreria and Merchant 1992)。但是,实地研究仍然非常有潜力为管理会计领域作出巨大贡献(Hopwood 1983, Kaplan 1983 1984, Young 1999),实地研究包括定性的案例研究与定量的多样本实地研究,它有利于研究人员深入组织内部获得组织运作和进程的第一手资料和原始的研究数据,能够实现研究极端值和异常项、提供小样本数据、创新实务的重要目标(Shields 1997)。近年来,管理会计学者进一步提倡定量的多样本实地研究(Lillis and Mundy 2005)。作为介乎于案例与问卷研究之间的一种方法,定量的多样本实地研究有助于将案例研究的结果进一步归纳出理论假设,或对小样本问卷研究的结果作进一步的实地检验。

## 2. 问卷研究

因为管理会计越来越深入到组织的内部了解决策和控制行为,难以得到数据库信息,许多抽象的概念也难以得到档案资料,因此,问卷调查方法在管理会计研究领域中得到较多运用。相比之下,在主流财务会计和资本市场研究中很少见到运用问卷调查方法的文章,可能这也是一些会计专家忽视问卷调查法的原因。问卷调查的优点在于能够在实践中检验理论的正确性,同时可以扩展局部研究的结果(如实地研究和实验研究),以观察其结论的外部有效性。因此,实地研究与问卷调查如果能够结合在一起,将是更加科学严密的研究方法。

## 3. 实验研究

由于档案数据往往难以获得,而调查的自变量有可能“不干净”,或者自变量的影响难以与其他影响分开,导致变量的计量往往不精确,这都将影响档案研究与实地研究的有效性。在这种情形下,实验研究能够对变量进行积极的且有目的的操纵与计量,保证研究者能够创建一个研究场景并产生数据,这就导致变量定义的高度细化和精确客观的变量测量。实验研究方法是近些年非常受关注的研究方法,是“一种在有控制的条件下,可重复观察其中一个或更多的独立变量受到控制,以使建立起来的假设或假说所确定的因果关系有可能在不同情景中得到检验”(风笑天 2001)。实验研究的优点在于:不仅能报告变量间精确的相互关系,而且有利于报告与这些关系伴随的过程。但是,实验研究的数据生成环境并不是真实的社会环境,而是类似于在实验室中产生的,因此,结论的外部有效性是很有限的。

## 4. 分析性模型研究

模型研究的优势在于其内部有效性,即永远不要问模型不能回答的问题,如果模型准备回答一个问题,那么该问题自然来自模型。分析性的模型研究是通过数学模型的方式建立自变量和因变量之间的关系,其优点在于逻辑推导严密,假设检验完善,但是离真实的数据相差甚远,对于实践中管理会计究竟是怎样运作的还无法有充分的认识。

## 5. 档案研究

档案研究是指应用定量方法分析数据,把档案数据作为主要数据来源的经验研究。它的优点在于:当考察研究问题时,可以马上获得数据;被认为是“硬”数据;时间序列和/或面板数据也可获得。但是它的缺点也是非常明显的:几乎没有管理会计实践的公开

披露;披露不是随机的;大部分数据是公司层面的,这减少了可以研究的管理会计问题。尤其是在国内,档案数据研究管理会计的领域十分有限,这对研究主题的发掘非常不利。

这些研究方法各有利弊,并不存在完美的研究方法。但是,我们可以找到最适合我们研究的方法。首先,模型研究和实验研究受到许多研究假设的限制,一般要在有一定研究成果积累的基础上,进一步开辟舞台。档案研究需要公开数据,研究领域往往局限于高级管理人员的薪酬。在我国当前的情况下,许多管理会计实务已经在企业中运用,缺乏的是对实务的总结与提炼,最终找出有效管理会计实务的经验,从而进一步提高我国企业管理会计工作的水平。这样看来,案例实地研究与问卷调查研究的结合应该是最现实或最好的方法。

## 四、结 语

任何事物的发展都需要经历一个过程,管理会计也不例外,但是,我们可以从西方先进的管理会计研究中获取宝贵的经验,从而加快我国管理会计研究的步伐,减少困惑,增加研究的广度和深度,拓展研究空间。相信在不久的将来,我国学者一定可以在顶尖期刊上发表中国管理会计的论文。

## 参 考 文 献

- 风笑天. 2001. 社会学研究方法. 北京: 中国人民大学出版社: 188.
- Abernethy M A, Lillis A M. 1995. The impact of manufacturing flexibility on management control system design. *Accounting Organisations and Society*, 20: 241-258.
- Brickley J, Smith C, Zimmerman J. 1995. The economics of organizational architecture. *Journal of Applied Corporate Finance*, 8 (2): 19-31.
- Brownell P, Merchant K A. 1990. The budgetary and performance influences of product standardization and manufacturing process automation. *Journal of Accounting Research*, 28 (2): 388-397.
- Cadez S, Guilding C. 2008. An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 33 (7-8): 836-863.
- Cagwin D, Bouwman M J. 2002. The association between activity-based costing and improvement in financial performance. *Management Accounting Research*, 13 (1): 1-39.
- Callon M. 1998. *The Laws of the Markets*. Oxford: Blackwell.
- Chenhall R H. 1997. Reliance on manufacturing performance measures, total quality management and

- organizational performance. *Management Accounting Research*, 8 (2): 187-206.
- Chenhall R H. 2003. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3): 127-168.
- Chenhall R H, Langfield-Smith K. 1998. The relationship between strategic priorities, management techniques, and management accounting: an empirical investigation using a system approach. *Accounting, Organizations and Society*, 23 (3): 243-264.
- Chenhall R H, Morris D. 1986. The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems. *Accounting Review*, 61 (1): 16-35.
- Connor N G, Deng J, Luo Y. 2006. Political constraints, organization design and performance measurement in China's state-owned enterprises. *Accounting, Organizations and Society*, 31 (2): 157-177.
- Dunk A S. 1992. Reliance on budgetary control, manufacturing process automation and production subunit. *accounting, organizations and society*, 17 (3): 195.
- Dye R. 1992. Relative performance evaluation and project selection. *Journal of Accounting Research*, 2: 27-52.
- Feltham G, Xie J. 1994. Performance measure congruity and diversity in multi-task principal/agent relations. *The Accounting Review*, 7: 429-453.
- Ferreria L D, Merchant K A. 1992. Field research in management accounting and control: a review and evaluation. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 5: 3-34.
- Haim A. 1993. Does quality work? A review of relevant studies. The Conference Board Inc. Report Number 1043, New York.
- Haka S F. 1987. Capital budgeting techniques and firm specific contingencies: a correlational analysis. *Accounting, Organizations and Society*, 12 (1): 31-48.
- Hogan C E, Lewis C M. 1999. The long-run performance of firms adopting compensation plans based on economic profits. Unpublished Working Paper. Vanderbilt University.
- Hopwood A G. 1983. On trying to study accounting in the contexts in which it operates. *Accounting, Organizations and Society*, 8: 287-305.
- Ittner C D, Lanen W N, Larcker D F. 2002. The association between activity-based costing and manufacturing performance. *Journal of Accounting Research*, 40 (3): 711-726.
- Ittner C D, Larcker D F. 2001. Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective. *Journal of accounting and economics*, 32 (1-3): 349-410.
- Ittner C D, Larcker D F, Meyer M. 2001. The anatomy of a balanced scorecard bonus plan. Unpublished Working Paper. University of Pennsylvania.
- Ittner C D, Lacker D F, Rajan M. 1997. The choice of performance measures in accrual bonus contracts. *The Accounting Review*, 72 (2): 231-255.
- Ittner C D, Larcker D F, Randall T. 2003. Performance implications of strategic performance measurement in financial services firms. *Accounting, Organizations and Society*, 28 (7-8): 715-741.
- Kalagananam S S, Lindsay M. 1998. The use of organic models of control in jit firms: generalising woodward's findings to modern manufacturing practices. *Accounting, Organizations & Society*, 24 (1): 1-30.
- Kaplan R S. 1983. Measuring manufacturing performance: a new challenge for management accounting research. *The Accounting Research*, 63: 156-193.
- Kaplan R S. 1984. The evolution of management accounting. *The Accounting Review*, 59: 390-418.
- Lillis A M, Mundy J. 2005. Closing the gaps between surveys and case studies. *Journal of Management Accounting Research*, 7: 119-141.
- Luft J, Shields M. 2006. Mapping management accounting: graphics and guidelines for theory-consistent empirical research // Chapman C, Hopwood A, Shields M. *Handbook of Management Accounting Research*

1. Oxford: Elsevier.

- Magee R P. 1988. Variable cost allocations in a principal agent setting. *The Accounting Review*, 22: 42-54.
- Merchant K A. 1984. Influences on departmental budgeting: an empirical examination of a contingency model. *Accounting, Organizations and Society*, 9 (3-4): 291-307.
- Otley D T. 1980. The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. *Accounting, Organization & Society*, 5 (4): 413-428.
- Porter M E. 1980. *Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors*. New York: Free Press.
- Rogerson W. 1997. Inter-temporal cost allocation and managerial incentives. *Journal of Political Economy*, 8: 770-795.
- Shields M D. 1997. Research in management accounting by North Americans in the 1990s. *Journal of Management Accounting Research*, 9: 3-61.
- Simons R. 1987. Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis. *Accounting, Organizations and Society*, 12 (4): 357-374.
- Wallace J S. 1997. Adopting residual income-based compensation plans: do you get what you pay for? *Journal of Accounting and Economics*, 24 (3): 275-300.
- Yin R K. 2003. *Case study research: design and methods*. Beverly Hills, CA: Sage Publications.
- Youndt M A, Snell S A, Jr Dean J W, et al. 1996. Human resource management, manufacturing strategy, and firm performance. *The Academy of Management Journal*, 39 (4): 836-866.
- Young S M. 1999. Field research methods in management accounting. *Accounting Horizons*, 13: 76-84.