

# 实验研究方法在国外管理会计研究中的应用

## ——基于 73 篇样本文献数据的分析

王 晔

(天津工业大学 管理学院,天津 300387)

**[摘 要]**以发表在全球排名前五位会计期刊上的 73 篇涉及实验研究方法的文献为样本,对管理会计实验研究的主题、学科背景以及实验设计程序进行对比分析,结果表明:管理会计实验研究的主题日趋多元化,研究学科背景也在逐渐延伸和交叉,实验设计程序的科学性、简约性、对照性等原则得到了很好的执行,管理会计的实验研究方法将成为管理会计研究方法的重要补充。

**[关键词]**实验研究方法;研究课题;学科背景;实验设计程序;管理会计实验研究;会计期刊;实验经济学

**[中图分类号]**F234.3 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1672-8750(2013)04-0069-09

### 一、引言

自 1948 年著名经济学家张伯伦在哈佛大学创造了第一个用以验证市场的不完全性的课堂市场实验起,经济学家开始认识到实验可以成为经济学研究的一个重要方法<sup>[1]</sup>。此后,作为当时张伯伦实验参与者之一的史密斯开始深入思考经济学研究的实验方法,他的一系列研究成果促成了实验经济学的创立。随着博弈论的创立和发展,实验经济学逐渐成为经济学研究的主流研究方法,并开始延伸到会计学研究领域。近 20 年来,实验研究法已经成为西方管理会计研究的一个重要方法,但相对于其他研究方法,在一些主流会计期刊中实验研究方法仍然很少被采用。

采用实验方法的会计行为研究涉及的研究主题日趋多样化。由于管理会计研究的特点,研究者很难使用档案数据或者实地研究去评价一个组织的管理会计系统孤立地或与其他变量一起对其成员行为的影响<sup>[2]</sup>。管理会计中的档案经验和现场研究常常伴有方法论和计量问题<sup>[3]</sup>。而受控的实验室实验可以克服这些问题,允许研究者回答答案不确定的问题。此外,实验对分析式工作也是有益的补充。虽然对于评价管理会计程序的价值和需求,行为的分析模型提供了优秀的框架,但是它们常常因不现实的假设、高度模式化环境和复杂解而遭到批评<sup>[4]</sup>。实验方法允许对理论预测、行为有效性和假定进行严格的检验<sup>[5-6]</sup>。给定实验方法的内在弹性,研究者能推动模型的限定、检验边界条件、检验竞争理论的进展和提供关于为什么实际行为偏离经济模型预测的证据<sup>[7-8]</sup>。

近年来,实验研究已成为西方管理会计研究中的一个相对重要的方法,不少学者运用该方法取得了许多有价值的成果,而我国管理会计研究学者却很少涉足实验研究领域,现有的一些会计研究文献的实验设计也多以照搬国外学者已开发的方法为主。本文就近年来发表在国外重要期刊的管理会计实验研究文献进行分析评述,希望从文献学视角找出一些管理会计实验研究的普适性规律。笔者试图从相关管理会计实验研究的主题、研究的学科背景及实验设计程序几个方面入手,通过对国外实验

**[收稿日期]**2013-01-24

**[作者简介]**王晔(1976—),男,山西大同人,天津工业大学管理学院讲师,厦门大学管理学院博士生,主要研究方向为现代管理会计和公司理财。

研究主题的分析,凸显管理会计实验研究的焦点问题;通过对国外管理会计实验研究学科背景的分析,揭示管理会计实验研究应用的基础理论背景;通过对国外管理会计实验设计程序的分析,试图发现管理会计实验设计程序的一般规律。这一研究将为国内管理会计研究者更好地借鉴和参考国外实验研究文献来研究中国问题提供一些研究思路。

## 二、研究方法和研究样本

出于权威性、影响力和样本同质性<sup>①</sup>的考虑,本文没有把会计类以外的、影响因子不足的期刊涵盖在研究范围内,同时由于管理会计研究的两本专业学术期刊管理会计研究(MAR)和管理会计研究杂志(JMAR)影响因子相对较低,且最近20年几乎没有发表实验研究类论文,本文也没有把这两本期刊包含在内。根据2011年《社会科学引文索引》(SSCI)影响因子排名,本文选取了五本排名靠前的会计期刊(管理会计均属于这五本期刊研究的子领域),按照排名先后顺序这五本期刊分别是《会计与经济学杂志》(JAE,影响因子2.726)、《会计研究杂志》(JAR,影响因子2.639)、《会计评论》(AR,影响因子1.633)、《会计、组织与社会》(AOS,影响因子1.154)和《当代会计研究》(CAR,影响因子0.938)。通过选取以上五本期刊作为数据分析对象,可以很好地反映在国际主流管理会计研究领域中实验研究方法的研究路径和应用前景。论文的选择时间是从1991年开始至2010年止。按照上述标准,经过统计,本文最终选取了73篇论文,这些论文在期刊中的具体分布如表1所示。

为了便于比较,本文以2000年为界线将这20年时间划分为两个时期,第一个时期为1991年至2000年,第二个时期为2001年至2010年。之所以这样分段,是因为进入21世纪以来,信息技术、生产技术和组织结构不断创新,导致企业边界不断延伸、虚拟组织兴起以及战略管理的核心作用越来越重要,许多新的管理会计研究选题在这段期间内不断涌现并迅速发展。

由表1可以看出,在20年的研究期间内,有一半以上的管理会计实验研究论文发表在AOS(38.4%)和CAR(26%)这两本期刊上。基于JAE发表的文章特点,在这20年间没有发表实验研究的论文。对研究的两个子期间进行比较,我们发现除JAE以外,其余四本期刊发表的管理会计实验研究论文的绝对数量都在增加,其中,CAR增加最多(11篇),CAR和TAR上发表的比例呈上升趋势,第二个十年与第一个十年相比,CAR上发表的管理会计实验研究方面的论文比例增加了8.3%,高于TAR的增幅(2.6%),而AOS和JAR上发表的管理会计实验研究类论文比例却呈下降趋势,分别下降了9.1%和1.8%。

综合以上情况,对表1的分析结果表明,20年研究期间,在会计研究领域排名前五位期刊上发表的管理会计实验研究的论文数量在增长,主要是因为AOS、CAR和TAR三本期刊的贡献,特别是TAR在最近三年内发表的管理会计实验研究文章明显增多(6篇)。另外需要强调的是,JAE这二十年没有发表过管理会计实验研究的论文。但是事实上,如果与其他管理会计的研究方法(如档案数据法、调查研究 and 实地研究)相比,实验研究方法所占份额还很小。

表1 管理会计实验研究所占的“期刊份额”

期 刊	1991—2000	2001—2010	1991—2010
	文章数(%)	文章数(%)	文章数(%)
《会计、组织和社会》(AOS)	9(45.0)	19(35.9)	28(38.4)
《当代会计研究》(CAR)	4(20.0)	15(28.3)	19(26.0)
《会计与经济学杂志》(JAE)	0(0.0)	0(0.0)	0(0.0)
《会计研究杂志》(JAR)	3(15.0)	7(13.2)	10(13.7)
《会计评论》(TAR)	4(20.0)	12(22.6)	16(21.9)
合 计	20(100.0)	53(100.0)	73(100.0)

<sup>①</sup>本文选择的五本会计期刊研究选题涵盖会计、审计、管理会计、财务、税务以及非盈利组织会计各个领域,具有一定的可比性,另外JAE虽然最近20年没有发表实验研究管理会计类文章,但由于其影响因子较高,出于期刊比较的需要,本文还是把这本期刊考虑在分析范围内。

### 三、西方管理会计中实验研究方法的应用及其规律

#### (一) 管理会计实验研究主题分布

按照管理会计信息在决策中的作用,本文对所选论文的选题进行了分类,参考了 Shields 所建立的分方法<sup>[9]</sup>,将管理会计实验研究选题分为成本问题、管理控制问题和其他问题三个方面。

对所统计的 73 篇实验文章样本进行分析,我们发现成本问题的研究大体分为两个方面:一是成本定价,它是成本问题实验研究的重点,因此我们把这一子课题单列出来研究;二是其他成本会计研究,课题主要包括成本系统设计、成本容量、以成本为基础的决策等。

本文进一步对实验研究文献中管理控制问题进行了分类,具体细分为预算、资本预算、业绩评估、组织内控制、薪酬和激励等子课题。预算类论文包括预算参与、预算松弛、预算协商等研究主题。资本预算类论文主要研究无形资产投资预算、资本预算决策评价、资本投入的机会成本和沉没成本等问题。业绩评估和测量类论文包括平衡计分卡、业绩衡量体系设计等问题。激励、薪酬类论文主要涉及薪酬设计、员工参与决策、委托代理等研究主题。组织内控制论文主要研究组织系统设计、组织内竞争与合作、管理层行为控制等研究主题。

本文将其他课题分为四个子课题,即会计信息系统、战略管理、转移定价和管理会计实验研究方法。

具体比较分析结果见表 2。表 2 显示,约 71% 的管理会计实验研究文章重点研究管理控制,约 15% 的文章研究成本,其余 14% 研究其他各种课题。这与 Hesford 等人 2007 年的研究结论基本一致<sup>[10]</sup>①。管理控制、成本类文章在绝对数量和比例上都有明显增长,比例分别增长了 8% 和 7%。其中,成本类子课题中,成本定价问题(5 篇)是近十年来成本实验研究类论文关注的重点,占到近十年来成本问题实验研究论文的一半以上。在管理控制类实验研究论文中,对业绩评估、预算和资本预算问题的研究呈增长趋势,增长比例分别为 2.6%、2.6% 和 6.4%,这一点在平衡计分卡和全面预算管理等新

的管理控制技术被引入后尤为明显,其中最近十年的业绩评价的管理会计实验研究文献大都以平衡计分卡的设计和使用作为研究主题;组织控制类实验研究论文呈下降趋势,下降比例 2.4%;薪酬激励问题的实验研究在二十年间基本持平(这一主题在管理会计和财务学研究领域存在交叉),从表 2 中我们也可以看出,近十年来以薪酬激励作为研究主题的实验研究文献最多(18 篇),可能的一个解释是由基于博弈论的实验经济学理论的引入所导致的;由于实验研究主要关注实验参与者的心理和

表 2 管理会计实验研究主题分布情况

研究主题		1991—2000	2001—2010	1991—2010
		文章数(%)	文章数(%)	文章数(%)
成本问题	成本定价	1(5.0)	4(7.6)	5(6.8)
	其他成本问题	1(5.0)	5(9.4)	6(8.2)
	成本问题合计	2(10.0)	9(17.0)	11(15.0)
管理控制问题	预算	1(5.0)	4(7.6)	5(6.8)
	资本预算	1(5.0)	4(7.6)	5(6.8)
	业绩衡量和评估	4(20.0)	14(26.4)	18(24.7)
	组织内控制	2(10.0)	4(7.6)	6(8.2)
	薪酬、激励	5(25.0)	13(24.4)	18(24.7)
	控制问题合计	13(65.0)	39(73.6)	52(71.2)
其他问题	会计信息系统	2(10.0)	1(1.9)	3(4.2)
	实验研究方法问题	0(0.0)	1(1.9)	1(1.4)
	战略管理	3(15.0)	2(3.7)	5(6.8)
	转移定价	0(0.0)	1(1.9)	1(1.4)
	其他合计	5(25.0)	5(9.4)	10(13.8)
合 计		20(100.0)	53(100.0)	73(100.0)

①Hesford 等人的研究结论表明,约 70% 的管理会计文章重点研究控制,20% 重点研究成本,而 10% 研究其他各种课题。

行为的这一研究特征,在其他的管理会计研究主题中,很难采用实验研究方法来检验变量间的因果关系,但近二十年来,也有一些管理会计研究者尝试用实验研究方法来探索这些主题,例如对转移定价问题的研究首次采用了行为实验方法,这对今后转移定价问题的研究具有很大的参考价值。

## (二) 管理会计实验研究的学科背景

根据 72 篇管理会计实验研究文章(本文在此剔除了一篇关于实验研究方法的文献)的分析背景,本文将所选论文的学科背景分为三种:经济学、心理学和社会学。如果文章存在多种学科背景,本文将以文章研究焦点为基础确定其主要学科背景。以经济学为学科背景的文章涉及制度经济学、微观经济学和信息经济学等经济学领域;以心理学为学科背景的文章涉及认知心理学、动机心理学、社会心理学和组织行为学等心理学领域;以社会学为学科背景的文章涉及道德、员工流动、生产率与行业冲突等群体关系问题,还涉及组织理论。

表 3 显示,在管理会计实验研究所依赖的学科中,心理学占绝对优势,占 60% 以上,这一比例在前后两个时期基本保持不变。运用心理学理论对管理会计实践进行研究已有 60 多年的历史,该方面的研究起源于 1952 年 Argyris 的研究<sup>[11]</sup>,他强调动机和社会心理因素对管理会计实践的重要性。到 20 世纪 70 年代,管理会计开始运用认知心理学理论研究个体如何主观地加工会计信息,目的是制订计划、实施控制、分析判断和为管理层提供决策支持,这方面的研究开始于 1972 年 Barefield 对成本差异的汇总如何

表 3 管理会计实验研究学科背景<sup>①</sup>

学科来源		1991—2000	2001—2010	1991—2010
		文章数(%)	文章数(%)	文章数(%)
经济学	经济学	3(15.0)	12(23.2)	15(20.8)
	经济学/心理学	0(0)	2(3.8)	2(2.8)
	经济学/社会学	2(10.0)	0(0)	2(2.8)
	经济学合计	5(25.0)	14(27.0)	19(26.4)
心理学	心理学	10(50.0)	28(53.8)	38(52.8)
	心理学/经济学	2(10.0)	4(7.7)	6(8.3)
	心理学合计	12(60.0)	32(61.5)	44(61.1)
社会学	社会学	2(10.0)	5(9.6)	7(9.7)
	社会学/心理学	1(5.0)	0(0.0)	1(1.4)
	社会学/经济学	0(0.0)	1(1.9)	1(1.4)
	社会学合计	3(15.0)	6(11.5)	9(12.5)
合 计		20(100.0)	52(100.0)	72(100.0)

影响成本差异的判断的调查<sup>[12]</sup>以及 1972 年 Mock 等人对会计反馈与认知模式之间的互动如何影响经营决策的研究<sup>[13]</sup>,从此,大量研究开始运用心理学理论解释和预测管理会计实践。事实上,虽然心理学理论的拓展边界已跨越了众多研究领域,但管理会计研究仍主要依赖三个子领域理论——认知、动机及社会心理。以上是管理会计和心理学交叉的研究领域,基于复杂情境下的档案数据和调查研究的方法似乎很难去捕捉个体的这些心理特质,同时研究过程中不可避免存在着难以克服的内生性问题,这导致研究变量间因果关系的确定存在很大的不确定性。建立在特定情境下的管理会计实验研究可以排除众多情境变量的干扰,使实验参与者更多地基于个人的心理反应和心理预期来作出判断决策,这便于确立变量间相对稳定的因果关系。因而,国外的管理会计实验研究更多地倚重于心理学理论,这一点在 AOS 发表的管理会计实验类文章尤为明显。

经济学是管理会计研究的一个重要的基础理论。实际上,如果以发表的文章数量为评价标准的话,经济学和管理会计的交叉研究依然是目前研究的主流。例如,Hesford 等人的研究结论认为,在管理会计研究所依赖的学科中,经济学(43%)是占绝对优势的学科,随后是社会学(40%)和心理学(15%)<sup>[10]</sup>。在 20 世纪 70 年代后,信息经济学和委托代理理论的引入更加丰富了管理会计研究的主题。当然,信息经济学和代理理论已经拓展到多元化的研究方法中,经济学家们更多是基于实验室实

<sup>①</sup>此处我们把关于管理会计实验研究方法的一篇文章排除掉,实际样本数变为 72 篇。

验或自然实验来研究委托代理问题,而最近10年会计研究者也逐步使用实验的方法来研究经济学和会计交叉领域的问题,这可以从表3中两个时段文献数量上的变化看出(从5篇到14篇)。但是正如上文所提到的,基于经济学理论的管理会计实验研究的问题相对集中,即更多地聚焦在薪酬激励的研究主题上,更多地采用实验经济学的方法,并且和财务学研究的领域存在交叉。研究主题的单一以及采用实验经济学方法设计实验的复杂性使得在管理会计实验研究中基于经济学的实验研究文献很难成为研究的主流。从表3中的数据分析结果我们也能看出,与基于心理学的学科背景相比,实验研究对经济学依赖性相对较低,72篇文献中基于经济学的实验研究文献所占比例为26%,因而本文研究结果与Hesford等人2007年的研究结论存在差异<sup>[10]</sup>。

在20世纪70年代中期,发展稳定的行为会计成为对社会学问题的一种响应。1980年以后,社会制度结构和过程及其与会计实践的关系得到了更多的关注。在此后的30年里,社会学和会计学的关系发生了改变,会计的社会学分析在更大程度上被定位于会计学科领域,并且关注的研究对象也发生了变化,不再简单地将预先假定的社会学概念用于会计研究,而表现为社会学和会计交叉领域内的研究所采用的方法日趋多样化,行为实验的方法开始被逐步引入到相关领域内的研究。从表3我们可以看出,从1991年至2010年期间共有9篇管理会计文献采用社会学视角进行实验研究,而近10年此类文献数量明显增加(由第一个十年的3篇增加到第二个十年的6篇)。但总体来看,与心理学和经济学背景的管理会计实验研究相比,社会学背景的实验研究文献依然偏少(72篇文献中基于社会学的实验研究文献所占比例为13%)。这或许根源于社会学和会计实验研究所关注的样本方面的差异,即社会学研究更多地关注群体行为,而会计实验的方法更多地集中在分析个体行为表象上,这使得通过实验研究的方法很难检验组织或团队层次变量间的关系。另外,在现有的基于社会学视角的管理会计实验文献的实验设计中,研究者更多地使用类似于调查问卷的方法来实施实验,而由于实验参与者以学生为主,以学生样本替代社会群体样本导致实验结论很难有说服力,或许直接采用调查问卷的方法对社会群体进行调查取样更为有效。

### (三) 管理会计实验研究设计原则

经济学、管理学相对于物理学、化学等以实验为主要研究手段的学科来说,在研究中引入实验是最近几十年的事情,而会计学作为管理学的分支,实验方法的引入更是方兴未艾。物理学、化学等有几百年实验研究历史的学科都有其一套严密科学的实验设计原则,作为实验经济学的开山鼻祖,史密斯自然也开始了对经济学实验的设计原则的最早探索。为了更好地控制环境和机制等可控因素,在实验中必须满足一些先决条件,史密斯将其总结为五个:第一,非饱和性,即参与者偏好于“多”。第二,突出性,即实验参与者的操作与报酬的关系应该能突出显示实验者所期望目标。第三,支配性,指实验参与者的效用变化来自实验过程的反应,其他的原因不予考虑。第四,隐私性,指每位参与者对其他实验参与者的行动一无所知。第五,平行性,指一个关于个人选择或组织行为的命题,如果在实验室的微观环境中被验证,那么当其他条件被控制的前提下,在实验室外的微观经济中仍然适用<sup>[14]</sup>。

基于此,会计学实验的设计必然要借鉴其他学科实验的设计原则,并结合会计学自身的特性。会计学实验设计的一般规律即设计原则包括以下五项原则<sup>[15]</sup>。

一是科学性原则。实验是人为控制条件下研究事物的一种科学方法,是依据假设在人为条件下对实验变量的变化和结果进行认知、解释的科学方法。因此,在实验设计中必须有充分的科学依据。管理会计的实验也要遵循科学的方法进行周密的研究。为保证实验结果的可行性,在研究过程中采用的标准化程序包括:实验过程的讲解;货币或其他报酬的激励,选择被试的方法;实验持续时间,实验语言的选择和解释;实验的变量设置,统计分析方法以及外部环境的控制等。

二是简约性原则。对于同一实验,实验越简单越好。所谓简约性,是指要尽量采用简单的实验方法和实验装置,用较少的实验步骤和实验设备,在较短的时间内完成效果明显的实验。管理会计实验的主体是人,经济学假设人是“理性的”,如果实验设计过于繁杂,势必会给实验主体造成心理负担,

容易对实验过程产生厌烦情绪,从而影响对实验的有效控制。因此,这一原则要求管理会计实验设计者有较好的经验和较强的创造力。

三是对照性原则。实验中的无关变量很多,必须加以控制,降低或消除无关变量对实验结果的影响,而对照实验是排除无关变量影响的常用方法。通常,每个实验都会由若干个对照组构成,除了组间处理因素以外,其他影响效应指标的一切条件在实验组与对照组中应尽量一致,要有高度的可比性,才能排除混杂因素的影响,才能使研究者对实验观察的项目作出科学预期。

四是重复性原则。要使样本指标代表总体指标,重复实验是保证实验结果稳健的另一基本方法,也是实验设计的另一基本原则。实验要求一定的重复数,目的是消除一些偶然因素,使所观察到的现象或数据尽可能具有普遍性,以确保能从实验中得出支持结论的科学的、客观的证据。事实上,史密斯认为,实验经济学家们应该进行重复性实验,并且把这些实验视为新实验程序的一部分,这样,实验的结果就可以和之前“相同”研究之所得进行比较。当然,像这样的“重复”并非与以前的一成不变<sup>[6]</sup>。而在管理会计实验研究中改变辅助性假设、改变参与人身份就是一些灵活的“重复”方法。如果结果相同,那么后者的实验就比“简单重复”为原来的理论提供了更稳健的证明。

五是可控性原则。管理会计实验必须在可控的实验环境下进行,这是实验科学性的保证。正如前文所提到的,史密斯在这方面功不可没。他最先提出了使经济学实验环境和实验机制可控的先决五条件:非饱和性、突出性、支配性、隐私性和平行性。控制性问题在自然科学中是基本不存在的,因为在物理学、化学实验中,实验对象是不会说话的“物”,只要设计好实验机制,这些实验对象就会按照预定的规则运动。而管理会计作为一门人文学科,研究对象是人,实验充满了不可预期性,实验的设计就异常复杂。因此,史密斯的五条件对管理会计实验环境和变量控制也有着重大的意义。如果在实验中不能满足这五个条件,实验结论的可靠性就要打很大的折扣了。

根据前述管理会计实验设计原则,本文就实验程序标准化、实验样本选择、有无合理有效的货币物质激励、实验控制以及实验采用的统计分析方法等方面进行了比较分析,分析结果如表4所示。从表4对72篇样本文献的数据分析可知<sup>①</sup>,管理会计实验设计的科学性、简约性、对照性和可控性原则得到了很好的贯彻。其中,所选的样本都有标准的实验设计程序,并且实验程序大多简明扼要,便于实验参与人理解;有90.1%的样本有明确有效的货币或其他激励,有证据表明,实验采用真实货币或其他有效的方式作为报酬,能增强实验参与者的积极性,从而增加实验过程的可控性和实验结果的可靠性;样本文献中实验参与者大多是会计专业高年级学生(59.7%)或者MBA学生(29.2%),他们通常都主修过相关会计课程,对实验程序和实验内容能够迅速理解掌握,不需要花时间培训,另外,参与者中的MBA学生都有

表4 管理会计实验研究设计要素

实验设计要素		文章数(%)
有标准实验设计程序		72(100.0)
明确有效的货币或其他激励		65(90.1)
样本选择对象	大学生(学习过相关会计课程)	43(59.7)
	MBA	21(29.2)
	EMBA	1(1.4)
	经理	6(8.3)
	会计师	1(1.4)
样本选择对象合计		72(100)
样本对象随机分组		72(100)
是双盲实验		0(0)
设置了参照组		72(100.0)
重复进行了实验		6(8.3)
统计方法的选择	方差分析	59(81.9)
	多元回归分析	9(12.5)
	结构方程(SEM)	2(2.8)
	协方差分析	2(2.8)
合 计		72(100.0)

<sup>①</sup>本文在此剔除了一篇关于实验研究方法的文献,另外由于1991—2000和2001—2010前后两时期在实验设计方面并无太大差异,本文这里没有做分期比较。

一定的实践工作经验,这就使得模拟实验环境有可能更接近实际环境,实验的有效性和可控性能得到进一步保证;所选择的72篇文献中实验参与人的分组都是随机的,这排除了参与者的相互“干扰”和“串通”,也在一定程度上避免了实验的主观性,实验的内部效度得到了很好的控制;所选样本都设置了实验对照组,而在统计分析中大多采用方差分析,因此,除了受观察处理的因素外,其他影响效应指标的一切条件在实验组与对照组中基本保持了一致,排除了混杂因素的影响,使得实验具有高度的可比性,统计结果也具有较强的说服力,也便于研究者对实验观察的项目作出科学预期。

表4中的分析数据也表明管理会计实验研究设计存在着诸多缺陷。例如,只有少部分样本文献(8.3%)进行了重复实验,由上文可知,重复性是保证实验结果稳健的基本方法,也是实验设计的基本原则,是实验外部效度的有力保证。再如,相关心理学研究文献表明,双盲实验是控制实验内因、降低实验主观性的有效手段,而我们所选的72篇样本文献都采取的是非双盲实验;另外,72篇文献样本实验参与对象中经理、会计师和EMBA学员分别只占到8.4%、1.4%和1.4%,而实验参与者大多是在校学生,对学生的模拟仿真实验环境能在多大程度上替代实际环境,这一点还需考证。

#### 四、研究结论及启示

本文从期刊对论文的选择、论文的研究课题、学科背景分类以及实验设计程序等几个方面分析了1991年至2010年间全球排名前五的会计期刊的73篇管理会计实验研究论文。从本文的分析结果可以得出以下四点结论:

第一,20年研究期间,在会计研究领域排名前五位期刊上发表的管理会计实验研究的“期刊份额”在增长,主要是来自于AOS、CAR和TAR三本期刊的贡献,特别是TAR在最近三年内发表的管理会计实验研究文章明显增多。

第二,管理控制历来是管理会计研究的中心问题,约71%的管理会计实验研究文章重点研究管理控制问题,其中对业绩评估、预算和资本预算问题的研究20年间呈增长趋势,而对薪酬、激励的研究也一直是管理会计实验研究的热点。研究成本问题的文章在绝对数量和比例上都有明显增长,20年间增长了7%。其中,成本定价问题(5篇)是近十年来成本实验研究类论文关注的重点,占到近十年来成本问题实验研究论文的一半以上。在其他的管理会计研究主题中,采用实验研究方法的文献较少,73篇文献中只有10篇,只占13.8%。

第三,在管理会计实验研究所依赖的学科中,心理学占绝对优势,占60%以上,这一比例在前后两个时期基本保持不变。虽然最近10年会计研究者也逐步使用实验的方法来研究经济学和会计交叉领域的问题,但是在管理会计实验研究中基于经济学的实验研究文献很难成为研究的主流。与基于心理学的学科背景相比,实验研究对经济学依赖性相对较低,72篇文献中基于经济学的实验研究文献所占比例为26%。20年期间共有9篇管理会计文献采用社会学视角进行实验研究,而近10年此类文献数量明显增加。但总体来看,与心理学和经济学背景的管理会计实验研究相比,社会学背景的实验研究文献依然偏少(72篇文献中基于社会学的实验研究文献所占比例为13%)。

第四,近20年的管理会计实验研究文献中,管理会计实验设计的科学性、简约性、对照性和可控性原则得到了很好的贯彻,这一点可从文献中实验设计程序、实验激励、实验样本选择、实验参照组设置等方面的比较分析中得到验证。另外,管理会计实验研究设计也存在着诸多缺陷,特别是实验的重复原则没有得到很好的执行,双盲实验也没有得到采用,且实验参与者大多为在校学生,这些使得管理会计实验的严谨性和有效性有所下降。

综上所述,由于管理会计研究所需档案数据难以取得,调查研究方法存在片面性,而统计分析中实验研究方法可以很好地控制一些干扰因素,很好地保证实验研究的效度,特别是对于研究中因果关系的确立,实验研究方法有无可比拟的优势,因此国外管理会计的实验研究的技术路径和实验设计思路对我国的管理会计研究具有重要启示,具体体现在以下三个方面:

第一,我国研究者需要拓展实验研究的选题。目前在我国的管理会计实验研究中,选题大多集中在预算和薪酬两个管理控制子领域(如蔡志明、张朝宓、程新生、吴粒、刘颖等人的研究)<sup>[16-21]</sup>,很少有学者采用行为实验方法研究绩效评价和成本控制问题,而这些问题一直是西方管理会计实验研究选题的重点。选题范围的狭窄使得实验研究方法目前很难和调查问卷法一样成为我国管理会计实证研究的主流方法。事实上,本文对国外管理会计实验研究主题的分析表明,只要样本选择适合,实验设计合理有效,管理会计的绝大多数研究领域均可使用实验研究方法。而由于调查问卷方法量表开发的不确定性、调查对象填答问卷的态度和心理负担、在公司高层调查取样的难度以及使用调查问卷方法时的研究者的自选择行为等原因,调查问卷实证检验结果的解释效力在一定程度上打了折扣。而实验研究方法可以克服以上缺陷,因此我国管理会计的实验研究应进一步拓宽研究主题,使得实验研究方法成为目前调查实证研究方法很好的一个补充。

第二,我国研究者应该丰富实验研究的学科背景。目前我国管理会计实验研究大多基于实验经济学设计实验,源自于西方的实验经济学理论是建立在信息经济学和委托代理等经典经济理论基础上的,这对于研究基于显性或隐性契约的薪酬激励和预算问题有明显优势。但对于基于个体或群体动机的管理会计研究主题而言,以经济学为视角的管理会计实验研究或许很难捕捉个体或群体决策行为的选择动机和心理反应。此外,对实验设计复杂性的过度追求,使得实验设计晦涩难懂,降低了实验研究的检验效力。最近几年,我国的管理会计研究逐步引入心理学理论和社会学理论,管理会计和心理学或社会学相融合的研究是管理会计研究发展的重要趋势之一。因此,基于心理学或社会学视角的实验研究应成为我国管理会计实验研究的一个重要组成部分,尤其是心理学视角的管理会计实验研究设计简单直接,能够很好地弥补基于实验经济学的管理会计实验的缺陷,而在未来的研究中如何很好地将心理学视角和社会学视角的实验设计合并使用是国内学者应该思考的问题<sup>①</sup>。

第三,我国研究者需要进一步优化实验设计。我国的管理会计实验研究文献的实验设计大多参考相关国外文献,因此在样本选择、实验程序和统计分析方法方面和国外研究文献大同小异。但或许是出于实验成本方面的考虑,我国的管理会计实验文献的样本选择对象多以本科生为主,有很少的文献(如张朝宓等人的研究)选择了具有实际工作经验的被试参与实验,这或许使得实验结论很难具有说服力<sup>[17]</sup>。在我国的相关管理会计实验文献中,很少提到给予被试物质报酬激励,事实上物质报酬激励可以很好地模拟真实企业环境(特别是在研究薪酬激励问题方面),同时可以激励被试更好地参与实验,避免被试选择的随意性以及实验的厌烦情绪(即霍桑效应),继而提高实验的检验效力。此外,就制度背景、文化环境以及实验参与者的价值观和对组织的认同感而言,中国的实验参与者与西方的实验参与者或许存在很大的差异,完全照搬国外的实验设计程序或许会导致实证结果的偏误,因此如何在我国的管理会计实验设计中更多地融入“中国元素”也是相关学者应重点思考的问题。

### 参考文献:

- [1] Roth A E. The handbook of experimental economics[M]. New Jersey: Princeton University Press, 1995.
- [2] Sprinkle G B, Williamson M G, Upton D R. The effort and risk-taking effects of budget-based contracts[J]. Accounting, Organizations and Society, 2008, 33: 436 - 452.
- [3] Ittner C D, Lacker D F. Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective [J]. Journal of Accounting and Economics, 2001, 32: 349 - 410.
- [4] Baiman S. Agency research in managerial accounting: a second look[J]. Accounting, Organizations and Society, 1990, 15: 341 - 371.
- [5] Simon H A. Behavioral economics[M]// Eatwell J, Milgate M, Newman P. The new palgrave: a dictionary of economics.

<sup>①</sup>本文对表3的分析结果表明,国外的学者已经进行了尝试。



- New York, NY: Macmillan, 1987.
- [6] Smith V L. Economics in the laboratory[J]. *Journal of Economics Perspectives*, 1994, 5: 113 - 131.
- [7] Moser D V. Using an experimental economics approach in behavioral accounting research[J]. *Behavioral Research in Accounting*, 1998, 10: 94 - 110.
- [8] Kerlinger F N, Lee H B. *Foundations of behavioral research*[M]. Orlando, FL: Harcourt, 2000.
- [9] Shields M D. Research in management accounting by North Americans in the 1990s [J]. *Journal of Management Accounting Research*, 1997, 9: 3 - 61.
- [10] Hesford J W, Lee S H, Van der Stede W A, et al. *Management accounting: a bibliographic study*[M]// Chapman C S, Hopwood A G, Shields M D. *Handbook of management accounting research*. London: Elsevier, 2007.
- [11] Argyis C. *The impact of budgets on people*[M]. New York: Controllershship Foundation, 1952.
- [12] Barefield R. The effect of aggregation on decision making success: a laboratory study[J]. *Journal of Accounting Research*, 1972, 10: 229 - 242.
- [13] Mock T, Estrin T, Vasarhelyi M. Learning patterns, decision approach, and value of information[J]. *Journal of Accounting Research*, 1972, 10: 129 - 153.
- [14] Smith V L. *Papers in experimental economics*[M]. New York: Cambridge University Press, 1991.
- [15] 董志勇. 实验经济学[M]. 北京: 北京大学出版社, 2008: 31 - 39.
- [16] 蔡志明. 风险决策与个体偏好的实验研究——实验经济学的挑战与贡献[J]. *复旦学报: 社会科学版*, 2000(1): 61 - 67.
- [17] 张朝宓, 卓毅, 董伟, 等. 预算松弛行为的实验研究[J]. *管理科学学报*, 2004(3): 47 - 53.
- [18] 程新生, 李春芥, 朱琳红, 等. 参与式预算行为实验研究[J]. *会计研究*, 2008(5): 53 - 60.
- [19] 程新生, 罗艳梅, 马竞超, 等. 参与式环境下紧控制、棘轮对预算影响的实验研究[J]. *当代财经*, 2011(1): 74 - 84.
- [20] 吴粒, 王芳芳, 袁知柱. 报酬方案和资源分配对预算松弛影响的实验研究: 基于调整型资源分配方式的一个检验[J]. *南开管理评论*, 2012(2): 151 - 160.
- [21] 刘颖, 张正堂, 王亚蓓. 团队薪酬分配过程、任务互依性对成员合作影响的实验研究[J]. *经济科学*, 2012(5): 92 - 103.

[责任编辑: 杨凤春]

## The Application of Experimental Research Method in the Overseas Management Accounting Research: Based on 73 Literatures

WANG Ye

**Abstract:** This article selects 73 literatures that involve experimental research method from the top 5 global accounting journals, and analyses the subject, discipline background and experimental design program of experiment research of management accounting. The research shows that the subject of experiment research of management accounting gets increasingly diversified, and the discipline background of research is being extended and intercrossed. Moreover, the scientific, simple and comparative principle is well executed, and the methods of experimental research should be a good complement of management accounting research methods.

**Key Words:** the method of experimental research; research subject; discipline background; experimental design program; experimental research on management accounting; accounting journals; experimental economics