

博士生论坛

会计研究手段论

娄权

会计研究不能不借助一定的手段,否则研究就达不到预期目标。会计研究手段是指会计研究人员和会计实践之间的一切中介的总和,它要解决的是“怎样才能研究会计”的问题。研究手段选择正确,我们可以少走弯路,事半功倍,获得成功。在会计研究中,主要有哲学的、经济学的、历史的、逻辑的、数学的、行为科学的和网络的等七种手段。现分述如下。

一、哲学的

哲学是关于作为整体的世界的思想体系,即世界观的。然,这种公司治理模式下的财务报告不支持投资决策。可见,税法的考虑会降低财务报告的决策有用性。

其次是股利政策对财务报告的影响。由于控股公司的现金流量和所分得的股利直接相关,股利的多少又取决于当期的利润,所以控股公司有操纵利润的动机。这个现象在德国最为典型,该国税法规定,50%为最低的分配率,低于50%,不但要股东大会通过,公司还要就保留的盈余缴纳较高税率的税款。由于高税率使得想要通过留存利润积累资金的公司付出高额的税款,公司有平滑利润以求少分配且少交税的动机。

再次,经理层的报酬和职工红利对财务报告的影响。由于经理层报酬和职工红利也取决于同一个利润数字,管理层和工会代表也会利用其内部人的优势给财务报告编制者施加压力,核算出符合他们利益的利润数字。

由此可见,在德日两国,公司治理尤其是外部治理对财务报告的依赖较少,会计的独立性较低,每年的利润数额是上述各方利益整合的结果。这几方面的利益有个共同点,就是大家都偏好年度间均匀平稳的会计利润。利润均饰的一个直接后果就是降低了财务报告的决策有用性,使得公司外部的股东无法利用财务报告进行公司治理,抑制了资本市场在公司治理中的作用。除此而外,由于财务报告的主要作用是契约执行,而契约中的法律又有国家作为后盾,所以法律对会计的影响就凸现出来。除了会计准则要服从法律的要求之外,独立审计也偏重于合法性审计。

三、

英美、德日两种公司治理模式各有特色,并且都为其经济发展作出了巨大的贡献。但是从二十世纪八十年代以来,有种种迹象表明,不同的公司治理模式正在取长补短,走向趋同。经济的全球化以及激烈的市场竞争加快了这种趋同。

英美公司治理模式的主要变革表现在:(1)放松了银

思想体系,马克思主义哲学是人类认识世界、改造世界的强大理论、思想武器。马克思主义哲学宝库的核心部分——唯物辩证法是研究现代自然科学和社会科学的惟一可靠的哲学方法。唯物辩证法的物质观、时空观、实践观、真理观、对立统一的规律、质量互变规律、否定之否定规律、本质与现象、内容与形式、原因与结果、必然性与偶然性、可能与现实等等原理,是具有普遍适用性的科学方法论。

会计研究的是复杂、特殊的会计现象,要深刻理解现象的本质,就要以马克思主义哲学为指导,进行会计研究持有公司股票的限制。(2)机构法人股东持股比例持续上升,而且具有相当的稳定性。(3)强化非执行董事的监控权,英美都普遍要求上市公司建立由非执行董事组成的审计委员会。德日公司治理模式的主要变革表现在:(1)逐渐开始强调个人股东的利益,加速证券市场的发展。(2)公司负债率呈下降趋势。(3)交叉持股数额减少。

由于财务报告的内容和形式会受到公司治理模式的影响和制约,那么,上述两种公司治理模式的趋同给财务报告带来了什么样的影响呢?

在英美两国,契约执行作用已经分离出去,财务报告的主要用途就是满足公司外部利益相关者的决策需要。内部治理的进一步加强,如机构投资者对公司直接治理的加强可能会直接影响股利政策、经理人员补偿计划等,但不会对财务报告有太大的影响,因为这不是他们的直接利益所在,而且还有外部人的制约。所以,英美财务报告的决策导向只会加强而不会降低。

在德日模式下,以前是内部治理为主,不太注重财务报告提供的决策信息,而如今外部治理逐渐加强,外部人的需求逐渐受到重视,这就促使财务报告必然由契约执行向决策有用转化。例如,日本近年来就加快向美国学习的步伐,不断发展财务报告的决策作用,如增加对前瞻性信息和分部信息的披露等。德国也先后在欧盟的推动下不断改进财务报告的信息披露。尤其是随着国际会计准则在许多国家的认可和采用以及跨国上市的要求,德日两国也都在逐渐地接受国际会计准则和美国的会计准则。另外,欧盟今年通过了一项提议,要求在2005年以前,在欧盟范围内的上市公司一律采用国际会计准则编制财务报告。由此可见,公司治理模式的国际趋同带来了财务报告的国际协调,而这种趋同和协调的实质是德日模式向英美模式的靠拢和财务报告向决策有用的转变和深化。

(作者单位:南开大学国际商学院会计系)

究,并应成为一种自觉的行动。比如,对立统一规律指出,事物的发展是事物内部特殊矛盾运动的结果,会计之所以发展,在于会计需求与会计供给的矛盾,通过研究会计需求,人们可以改善会计供给;运动否定之否定规律告诉我们,事物的发展道路是曲折的,这就意味着会计改革是渐进的过程;新事物对旧事物的否定是扬弃而不是抛弃,因此,会计理论就有继承性;质量互变规律认为事物是质、量、度的统一,应坚持适度原则,对于会计信息进行适度管制。

二、经济学的

经济学研究的是:社会中的个人、企业、政府和其他经济组织是如何进行选择的,这些选择又怎样决定社会资源如何被利用。换言之,经济学研究如何有效地利用社会资源,因为资源是稀缺的。作为一门应用经济学,会计学不能脱离经济学而存在,会计研究要以经济理论、财务理论为基础,否则就是无源之水、无本之木。西方实证会计研究正是以有效市场假说(EMH)、资本资产定价模型(CAPM)、委托代理理论等经济理论为基础的,规范会计研究也应以经济理论为基础。马克思的劳动价值学说是会计学的理论基础;制度变迁理论可以用来解释会计准则的变迁;管制经济学又是会计管制的理论基石。

三、历史的

历史这个范畴包括两方面的内容:一方面是客观实在自身的历史发展过程,另一方面是作为对客观实在反映的人类认识的历史发展过程。所谓历史的手段,就是按照事物历史发展的自然行程来揭示历史规律的手段,也就是恩格斯所说的“按照历史”,“必须处处跟随着它”的研究方法。《大学》云:“物有本末,事有终始,知所先后,则近道矣。”任何一门科学的研究,“最可靠、最必须、最重要的就是不要忘记基本的历史的联系,考察每个问题都要看某种现象在历史上怎样产生,在发展中经过了哪些重要阶段,并根据它的这种发展去考察这一事物现在是怎样的。”(《列宁全集》)“以史为鉴,可以知兴替”,在应用历史的手段去考察会计现象的历史发展时,要从各该现象的全部具体性上把它们的发展进程和规律再现出来,达到正确认识会计现象的客观规律。运用历史的手段来研究会计现象,会计学者已经取得了可喜的成绩,主要成果有:《会计思想史》([美] J.M. Chalifield)《会计发展史》([苏] 索科洛夫)《中国会计史稿》(郭道扬)《西方会计史》(文硕)等。可见,历史的手段(即史证)在会计研究中大有所为。

四、逻辑的

逻辑的是指人类以概念等思维形式对客观实在的历史过程及其规律的反映,即把事物的发展进程在思维中以逻辑的形式表现出来。恩格斯把逻辑的手段称为“按照逻辑

辑”的研究手段,它“摆脱了历史的形式以及起扰乱作用的偶然性”,通过分析,抓住事物的内部矛盾。

会计研究要善于运用逻辑的手段,论文和专著都要符合形式逻辑,做到内部逻辑的一致性。概念要明确,它是“认识世界的过程中的一些小阶段,是帮助我们认识和掌握自然现象之网的网上纽结”(《列宁全集》);概念明确了,才可以下判断,进行推理;推理要严密,什么是大前提、小前提,什么是假设、推论,应有明确的表述。当然,会计研究还要用到辩证逻辑的思维方法,主要有:归纳和演绎;分析和综合;从抽象到具体等。

会计现象都有自己的历史和逻辑,历史的手段和逻辑的手段可以统一,因为历史从哪里开始,思想进程就从哪里开始。

五、数学的

数学是关于量及其关系的科学,是从量的角度出发,来反映和研究客观世界的运动变化及其规律性的工具。马克思说过:“一门科学只有能成功地应用数学时,才算真正达到了完善的地步。”

因为任何会计现象都是“质”和“量”的统一,我们在运用哲学的、经济学的、历史的、逻辑的手段对会计现象进行分析的同时,还要运用数学的手段。数学模型是最严格的形式逻辑,将逻辑分析数学模型化已是国际上经济学科发展的一个趋势。在美国,实证研究已成为会计研究的主导。我国证券市场起步较晚,尚不成熟,会计规范变迁比较频繁,会计信息失真较为严重。目前,会计研究尚不能全部实证化,但是,应大力倡导实证研究,做到实证研究与规范分析有机的结合。

六、行为科学的

行为科学是20世纪50年代以来发展起来的一门新兴学科,主要是应用心理学、社会学、社会心理学等方面的研究成果,来研究人的各种行为的规律性,分析人产生各种行为的客观原因和主观动机的一门学科。会计现象不同于自然现象,我们所观察到的会计现象,无不渗透着人类行为的烙印;换言之,会计现象是人类会计行为的结果,会计数字不单纯是数字,它代表着一定的经济利益,具有深刻的经济后果,它是会计行为的结果,又进一步影响当事人的行为。

因此,在会计研究中,还要运用行为科学的手段,分析当事人的行为,引导和规范会计行为。在这方面,会计学界已经进行了部分有益的探索,比如,国外兴起的实验研究,就是研究实验参与者行为的原因与结果,特别是研究影响行为的激励因素,以便制定适当的制度与政策,预测和控制行为。国内,也有一些成果,比如,《行为会计研究——一个分析框架》(于增彪,1993),《会计行为论》(王开田,1997)等;“邯钢”经验也是运用行为会计的典

对我国企业财务评价体系现状的思考与展望

刘启亮 吴继红 刘阳

企业财务评价体系是设计一系列有关财务指标,对企业财务状况、经营成果、现金流量等情况进行总结和评价,以之为显示器,为信息使用者提供侧重于企业财务信息的一种管理制度。但现有的财务评价体系却未能对企业财务进行科学全面的评价,不能适应新的经济环境的要求。本文将分析现有企业财务评价体系的现状与不足,并提出改进的思路。

一、国内研究现状

1. 国内研究的进展。1993年7月1日开始施行的《企业财务通则》,其中第43条规定用8个指标来评价企业的财务状况、经营成果,初步建立了我国财务评价指标体系。1995年财政部公布了企业经济效益评价指标体系,指标增加到40个,从投资者、债权人以及企业对社会贡献等三个方面来进行综合评价。1997年国家经贸委、国家计委、国家统计局公布新的工业经济效益考核体系,使国内对企业评价的研究进入高峰期。

由于上述指标体系在综合考核企业经济效益上有了很大进步,克服了过去单一指标的局限性。但评价指标仍不能全面反映影响企业经济效率的潜在因素和企业的综合素质,评价所需的参照标准比较单一,使评价缺乏客观性和可比性。财政部统计评价司对国外的企业绩效评价方法与指标体系进行了对比研究,于1996年底,初步形成企业绩效评价的框架,经过二年多运用实际数据资料反复测

范。可以认为,行为科学的手段在会计研究和企业管理中会有广阔的应用前景。

七、网络的

作为“物化的智力”,网络是一种新的认识手段。以网络为代表的信息技术深刻地改变生产的方式和生活的面貌,由于多台计算机联网,人们轻击鼠标,便可以网上冲浪,在第一时间获得信息,网络日益成为人们获取信息的必不可少的工具。

在会计研究中,运用网络来获取信息尤显重要。通过上网,可以了解会计研究的最新动态和前沿;通过上网,可以比较方便地查阅资料。对会计研究人员而言,几个常用的网站为:www.iasc.org.uk(国际会计准则委员会IASC网址)www.aicpa.org(美国注册会计师协会AICPA网址)www.fasb.org(美国财务会计准则委员会FASB网址)www.sse.com.cn(上交所网址)www.cninfo.com.cn(深交所网址)www.cpvview.com(cpa视野网址)www.e521.com

试,不断规范和完善评价体系,建立了由一系列与绩效相关的评价制度、评价指标、评价方法、评价标准以及评价机构等组成的企业绩效评价体系。1999年6月由财政部、国家经贸委、人事部、计委颁布国有资本金绩效评价体系。该评价体系包括财务效益、资产营运、偿债能力和发展能力等四个方面共32个评价指标,其中包括8个定性指标。该评价体系的特点是:以资产收益率为核心指标,采用三个层次指标体系和多因素分析方法,以统一的评价标准值为对比基础,定量分析和定性分析相结合,评价各环节操作实现计算机化。

2. 评价主体及目的。国内的研究主要认为评价是:政府综合部门更加有效地对企业实施的间接管理,特别是对国有资本金的监督;金融机构对企业的信用评价和信用监管。评价的主要目的是财务功能。《国有资本金绩效评价规则》把评价实施主体分为政府评价和社会评价,但实际上主要评价主体还是政府、银行和企业。(1)“政府评价行为是指政府有关部门根据资产管理和财务分析需要,企业监管需要,人事任免考核或奖惩需要等分别或联合组织的企业绩效评价”。政府作为国有企业的投资者代表,为了国有资本的保值和增值而进行评价。作为国家的管理机关也要关注企业是否遵守相关的法律,是否能按规定纳税并履行相应的社会责任。“社会评价行为是指各类企业(单位)法人根据各自投资、管理等特定需要而组织的企

(中华财会网网址)www.on—acct.com(中华财会在线网址)KJZY.myrice.com(会计之友网址)等。当然,在网上取得的资料还需要与其他来源的资料核对,准确无误后方可使用。

以上七个手段之间是互补而非替代的关系,不同手段搭配使用,才能高质高效地实现会计研究目的。我们在会计研究中应做好以下两点:(1)根据研究目的、研究对象选择恰当的、相应的手段。比如,研究科学技术对会计的影响,就主要运用历史的与逻辑的手段,经济学的手段可能不是主要的。(2)在运用相应的手段进行会计研究的过程中,时刻不能忘记研究目的。以数学的手段为例,如果对会计现象没有深刻的认识,不了解会计现象的本质,那么数学模型事实上就成为数字游戏。因此,不是数学模型越复杂、越艰深越好,数学本身不是目的,而是手段。

(作者单位:厦门大学会计系)