

□ 陈汉文 林志毅

## 对规范会计理论与实证会计理论的思考

本文立足于方法论视角,对规范会计理论与实证会计理论的历史流变、现存分歧及发展趋势作探讨,从中引发出对我国会计理论建设的启示。

### 一、历史探源

规范会计理论是一套关于会计‘应该是什么’的系统知识体系,旨在通过一系列基本会计原则、会计准则的规范要求,从逻辑高度上概括或指明最优化会计实务是什么,进而指导会计实务,实现会计实务的规范化。它一般包括采用归纳法形成的描述性理论和采用演绎法形成的指导性理论。从历史层面考察,描述性理论可谓源远流长,其中某些会计概念可上溯至希腊和罗马时代。不过,在当时,由于会计概念之间缺乏系统性和逻辑性,尚未形成严格意义上的会计理论。因而,会计学术界一般认为,1494年帕乔利复式簿记理论的提出,是描述性理论体系化的标志。指导性理论的历史则相对较短,大约产生于本世纪二、三十年代。当时,西方各国实用主义思潮盛行,会计实务缺乏理论的指导,处于自由放任状态,会计人员随意地选择和变更会计程序和方法,由此导致了会计报表缺乏可比性,会计信息严重失真。面对实务界的混乱现象,社会公众颇多不满,于是,不少会计学者开始力图构建内在一致的会计理论以达规范会计实务之功效。基于对新古典经济理论的透彻理解和对经济行为的深入观察,佩顿(W·A·Paton)、坎宁(J·B·Canning)、斯威利(H·W·Sweeney)、麦克尼尔(K·Macneal)等人在此期间相继发表了颇具规范演绎特征的经典性论著,提出应按照反映使用者决策所需的现行成本或价值信息为目标重构会计学。在他们的理论研究中,均从经济学中引入收益和财富等概念,以此为出发点,进行演绎推理,力求将其融入会计理论中,进而对会计计量模式提出规范性建议。

实证会计理论则是一套关于会计‘是什么’的系统知识体系,旨在揭示出会计现象层面的规律,从而为解释现行会计实务和预测未来会计实务提供理论依据。实证会计理论中的‘实证’与哲学上的‘实证’涵义有别,哲学上的实证主义思想强调以经验事实证明一个假说或推论的正确性;而实证会计理论所指的‘实证’则系沿用西方经济学界对该词的理解。西方实证经济学在本世纪五十年代之前主要受实证主义哲学思潮影响,五十年代之后则主要受证伪主义哲学思潮影响。与此相应,在本世纪六、七十年代出现的实证会计理论,其实证思想系承自证伪主义哲学,即‘强调的是对理论进行批判,并试图证明它们是错误的,而不试图验证它们是正确的。<sup>①</sup>1968年,美国会计学者鲍尔和布朗首开实证会计理论研究之先河,研讨了会计收益与股票价格之间的实证关系。继此之后,经简森(M·C·Jensen)、瓦茨(R·L·Watts)、齐默尔曼

(J·L·Zimmerman) 等学者的开拓性发展, 实证会计理论研究终于汇聚成一股不可阻扼的潮流, 迅即风靡于西方会计学术界。其成因可归于: 首先, 在西方国家, 自本世纪三十年代以来, 实证经济学一直居于主流地位。经济理论研究所流行的实证性思想以财务研究领域为中介, 向会计研究领域强力渗透。受财务理论实证研究以及初步的实证会计理论研究的影响, 人们逐渐认识到规范会计理论中的许多假设(如财务信息是外界了解企业情况的唯一信息来源)不切实际。而另一方面, 受经济学公共选择理论的影响, 许多会计学者益发清醒地认识到, 规范会计理论的价值判断标准往往受以利己为动机的政府和既得利益集团所操纵, 不成其为真正合理的规范, 由此导出会计学术界排斥价值判断的思潮。两者合流, 促成实证会计理论的兴起。其次, 受本世纪六、七十年代世界性通货膨胀的影响, 一些大公司纷纷变更其会计政策。这一会计现象亟需人们作出合理解释并预测其影响, 这从客观上推动了实证会计理论的发展。最后, 二战之后, 西方发达国家进入信息时代, 计算机日趋小型化和多功能化, 在社会中得以广泛运用, 这为实证研究提供了先进的技术条件。

## 二、方法论分野

实证会计理论是在规范会计理论遭受非议之时出现的, 其在产生之初便是作为规范会计理论的对立物而存在。两者在理论研究的方法论上存有根本性的区别, 表现在:

### 1. 理论研究应否奠立于特定价值判断基础之上?

规范会计理论的研究者主张, 在理论研究过程中应坚持特定的价值判断标准。他们力图立足于对现有会计环境(包括经济、法律、道德等诸多方面因素)、会计惯例及报表使用者偏好的分析, 从中抽象出一套科学合理的评价标准, 以之作为构建会计理论的前提, 提出达到既定目标的若干原则, 并作为制订会计准则的依据和分析处理会计问题的标准。在这一思想指导下, 所形成的规范会计理论, 不仅能从抽象分析的角度出发解释和预测会计实务, 而且能够用于指导现行会计实务的优化和未来会计实务的发展。

实证会计理论的研究者则认为, 在理论研究过程中, 事实与价值、手段与目的是分离的, “理论只是提供一种限定所必需的两个因素中的一个: 特定行为对各种变量的影响; 使用者提供了另一要素: 目标以及反映变量对目标实施影响的函数。”<sup>②</sup> 他们坚持客观的经验调查, 排斥非理性的、功利性的价值判断, 主张象自然科学那样, 以仔细、客观地观察一个实验或一定期间所发生的事实而获取的感性经验为依据, 来构建具备真正科学性的会计理论。在这一思想指导下, 所形成的实证会计理论往往只揭示会计现象及其外部联系, 它能从现实的角度出发来解释和预测会计实务, 但不具备对实务的规范指导作用。

### 2. 理论研究应采用何种方法为宜?

规范会计理论与实证会计理论的哲学基础不同, 其研究者的科学世界观和理性思维模式存有差异, 由此导致了理论研究过程中所运用的规范方法与实证方法各具特色。

规范会计理论研究既可采用归纳法, 亦可采用演绎法, 而以演绎法最具代表性。演绎法是从一般的概念和原理推导出个别结论的思维方法。在当代西方会计理论研究中, 研究者多以会计假设、目标等基本概念为出发点进行演绎推理, 推导出能指导会计实务的原则、准则及相应的会计方法程序。他们认为, 在会计理论研究过程中, 逻辑演绎推理的主导地位, 可确保所得出的会计理论层次分明、首尾一贯、具备逻辑严密性, 从而有助于理论的优化与发展。

实证会计理论研究则采用颇具特色的实证法, 亦即确认假设, 以事实、实际的情报、由观察

数据所产生的相关关系等为对象,经过实验而求得相对或近似正确性的一种研究方法。实证研究的一般步骤包括:(1)设计并进行观察和实验;(2)用定性和定量方法对实验和观察结果作系统整理和计量分析;(3)概括和归纳计量分析结果;(4)以逻辑和数学分析方法演绎出研究结论;(5)理论注释和建立模型;(6)检验研究命题或某一理论,得出接受、推翻或修改的结论。实证会计理论的研究者认为,实证法具有如下优势:其一,实证研究方法与自然科学研究方法具有相似性,注重经验检验,所获取的证据是客观的、可直接或间接观察的事实,因而有助于消除会计理论研究过程中的主观臆断现象。其二,实证研究中运用了定量分析方法,能以数量化的形式,较精确地描述会计现象微妙的区别与联系,从而可使理论研究成果具有较高的准确性,这符合当代科学的发展趋势。

### 三、趋势与启示

七十年代之前,规范会计理论在西方会计理论界居于绝对统治地位。之后,随着会计研究中实证性倾向的出现,这一格局被打破,实证会计理论异军突起,对规范会计理论提出了严峻的挑战,由此掀起了一场理论论争。从近一、二十年来理论论争的态势来看,实证会计理论由于获得了正统经济学所提供的实证性思想观念支持,并得到了广大中青年学者的极力推崇,因而已跃居主流地位。但这是否意味着,从整个发展趋势来看,传统的规范会计理论日渐式微,并最终将为实证会计理论所替代呢?其实不然。

首先,从方法论上考察,两大会计理论均有其存在意义。我们知道,任何哲学思潮从兴起到体现于具体科学中,存在时间滞后效应。目前,实证会计理论欣欣向荣,但其方法论本身已在科学哲学领域面临巨大冲击,这种冲击主要来自于历史主义哲学观。实证会计理论的基本方法论的主要内容是证伪主义,归属于逻辑主义哲学观。该哲学观认为科学理论所包含的只是单纯的经验内容,并对评价标准保持中立(亦称“价值中立”)。但六、七十年代兴起的历史主义哲学观则对此持有截然不同的见解,其主要代表人物之一库恩(T·Kuhn)强调指出,理论系统或“范式”包括有规范或评价的成分,理论系统不仅仅包括经验内容,而且在某种程度上也把正确科学实践的评价标准合并在内。<sup>③</sup>正是在此意义上,我们可以说,事实与价值难以分离,即便是自然科学,亦无法摆脱社会和心理因素的影响而建立在真正客观的事实和感性经验基础上(这一点已为西方很多科学哲学家所承认,只是就其影响程度尚存有不同看法)。既然自然科学都是如此,遑论社会科学。社会科学在考虑和分析社会现象时,更要关注作为现象基础的社会因素和人类心理因素,从而必然要受到存在于不同社会中的不同道德伦理观念以及个人主观价值判断的影响和制约。就此而言,应该说,规范理论的规范性才是现实的,而实证理论的实证性反而是不完全的和近似的。当然,我们无意据此否认实证理论应有的地位,一则,逻辑主义哲学观和历史主义哲学观各有其适用性,后者并不能排斥前者的合理存在,况且科学哲学界目前也倡导方法论的多元化;二则,不管实证理论的实证性是否是完全的,但其思路至少是可取的,也确能在一定程度上提高理论的客观性。不仅如此,而且在德国著名经济学家欧肯(W·Eucken)看来,实证分析亦是得出规范经济理论的必由之路。欧肯认为,社会科学有两方面任务,一为不带偏见地研究现实;二为提出政策主张以实际地解决经济问题。经济学作为“经邦济世”之学,应以第二个任务为目的,此则意味着,经济学在最终服务于政策制订时,不可避免地须有价值判断介入。但与此同时,欧肯又指出,经济学家要完成第二个任务,又须首先摆脱经济政策上的愿望,致力于完成第一个任务。<sup>④</sup>换言之,只有建立在实证经济理论的基础上,规范性经济政策

才更具科学性。再看会计理论的研究,无论是方法论抑或理论准备上,哲学和经济学均是其基础,科学哲学所受的震荡,经济学领域的研究结论,最终必将体现到会计理论研究当中。我们据此推论,规范会计理论与实证会计理论均有其价值,不可厚此薄彼。

其次,从会计研究的实际情况考察,两大会计理论之间的关系正发生微妙的变化,似有一种相互结合、相得益彰的趋势出现。经过多年来全面深入的理论论争,西方会计学术界对于两大理论的一些模糊认识基本得以廓清,看法也日趋客观全面。进入九十年代以来,会计学者开始平心静气地评价两大会计理论。他们认为,就规范会计理论而言,它缺乏严格的事实检验,此为其弊;然其力图找出较佳的会计规则和较优会计程序和方法的思路是可取的,这有利于优化和发展会计实务,并满足全球经济一体化和国际资本流动对会计信息质量所提出的要求。尤其是近年来,会计概念框架的建立,为分析评估和指导会计准则提供了一个“规范性”基础,有利于抵制既得利益集团的政治压力,这无疑使规范会计理论的实践性和有用性大为提高。就实证会计理论而言,它奠立于观察和实验而得的大量事实、数据基础上,业经严格的经验验证,而且由于研究过程中数量模式的引进,使其在定量化和精确化方面具有比较优势,这与当代经济科学发展的大方向趋同,颇有可取之处;而且,它对西方会计理论的发展也影响颇大,开辟了研究新思路,调整了会计研究方向,拓宽了会计研究领域,在资本市场研究和行为研究方面取得了一系列研究成果,令人耳目一新,大大丰富了会计理论的内容。但实证会计理论亦有其弊,认为“存在的便是合理的”,无疑会堵塞会计发展道路,使会计实务重返自由放任状态。

基于以上分析,我们感到,从方法论的角度看,两大会计理论各有其优缺点,偏废任何一种均非善策。理想的选择应该是:消解两者之间的对峙状态,承认彼此的存在价值,并促成两者实现一定程度的结合。那么,这种结合应以何种方式进行呢?它或可理解为是认知过程中各有侧重的两个阶段先后承继、相辅相成,从而促成事实性、描述性论述向规范性、伦理性见解的过渡。在会计理论研究过程中,研究者首先应尽可能地排除价值判断,侧重于通过实证性或近似实证性研究,力求客观地揭示会计现象及其外部联系;而后,在此基础上,以指导会计准则的制订为己任,侧重于树立合宜的价值判断标准,通过理性思维构建规范会计理论。这些规范会计理论在形成之后,又须在应用中不断接受经验检验,以获得新的突破和发展。在此过程中,规范方法与实证方法得以综合运用,既确保了会计理论构建的逻辑相关性和紧密性,又为会计理论的真理性和精确性提供了检验依据,从而实现优势互补。

在上述相互结合的理想模式中,两大会计理论相辅相成、相得益彰,不宜有所偏废。依此见解,反观我国会计理论研究的现状,则不难发现:长期以来,我国会计理论研究绝大部分属规范会计理论研究,实证研究则为鲜见。这使得整个会计理论大厦缺乏实践经验的基石,理论与实务脱节。这一现象在会计准则制订之前尤为严重,体现在:从理论的形成过程看,会计理论经由纯粹逻辑演绎推理而得,并非从实践中来并接受实践经验的检验;从理论的应用看,会计理论未能有效地规范和指导会计制度的制订,无法回到实践中去接受实践经验的检验。受此影响,长期以来,我国会计理论往往流于假说和推论,缺乏应用价值。八十年代末,随着会计准则理论研究的开展,这一现象有所改观,理论的应用价值大为提高,但仍未消除理论形成过程中缺乏经验验证这一事实,许多基本会计概念,如会计对象、会计目标等均具有很大的抽象性和主观性,缺乏来自实践经验的直接支持。有鉴于此,为弥补传统会计理论的缺陷,使理论与实践紧密联系起来,必须打破规范会计理论一统天下的格局,积极推行实证会计理论研究。尤其在当前情况下,随着社会主义市场经济体制的逐步建立,会计研究领域内新的问题不断涌现,

开展实证会计理论研究尤显迫切。一方面, 公司制企业日益增多, 资本市场渐趋活跃, 会计信息对资本市场的影响方式和程度倍受关注; 另一方面, 企业自主权不断增加, 内部经济利益关系日趋复杂, 企业内缔约各方受经济利益驱动而对会计行为施加的影响不容忽视。这意味着, 西方实证会计理论研究的两大重要领域——资本市场研究和行为研究业已在我国出现, 这无疑昭示着实证会计理论研究大有用武之地。

总之, 在新的历史条件下, 要建设具有中国特色的会计模式, 繁荣我国会计理论, 不仅有赖于规范会计理论的充分发展, 而且也有赖于实证会计理论的滋生成熟。在当前规范会计理论一统天下的格局下, 发展实证会计理论意义尤为深远。各学术刊物、大专院校应有意识地强化实证研究方法的宣传与讲授, 促使一批理论研究者适时转变思想观念, 调整研究方向, 促成我国会计理论研究实现新的突破。各种会计团体和组织, 在科研课题的审批和科研经费的划拨上, 也应向实证会计理论研究提供政策性倾斜, 以切实扶植起一支新兴的实证会计理论研究力量, 从而为我国会计理论发展注入新的活力。

注:

①②R·L·瓦茨, J·L·齐默尔曼合著《实证会计理论》(中译本), 第17页、第10页, 中国商业出版社1990年版。

③江天骥著《当代西方科学哲学》, 第60页, 中国社会科学出版社1984年版。

④樊纲著《经济文论》, 第79页, 三联书店1995年版。

(作者系厦门大学会计系博士生; 单位邮编: 361005)

## 稿 约

《财经研究》是综合性经济理论刊物, 国内外公开发行。创刊以来, 深受经济理论界和实际工作部门的欢迎。所发表的论文被转载、转摘和引用的比率较高、影响颇大, 并在有关单位所作的经济学核心期刊测定中, 名列全国经济类期刊的前茅。

《财经研究》愿为大胆探索、有所创见的理论工作者和实际工作者提供发表独到见解的园地, 对各种来稿在篇幅上不设严格限制。本刊对来稿将唯质是取。欢迎新老作者赐稿。

来稿请用横格稿纸誊写清楚, 使用规范的简化汉字和标点符号。打印稿或复印稿须写明“专投”两字。为与国际惯例相符, 请在文后附上主要参考文献。凡符合此要求者, 优先采用。

来稿请寄本刊编辑部, 不要寄给个人, 以免延误和遗失。本刊实行三审定稿制。投稿后3个月未收到采用通知书, 作者可另行处理。来稿一经刊载, 即奉稿酬并样刊两册。

编辑部地址: 上海市国定路777号 上海财经大学

邮政编码: 200433

电 话: 65111000×2823