

规范会计理论与实证会计理论评述

范永武 徐晓阳

●**内容提要:**本文针对规范会计理论和实证会计理论这两大会计理论流派长期对峙,或主或次的会计理论研究状况,选取理论源流、基本思想、研究方式以及优劣之处四大重要而有代表性的方面,较全面和系统地对这两大理论分别进行阐述,从而对比性地给出这两大理论的概貌,并最后指出这两者可在认识阶段和目标层次上实现相互结合。

●**关键词:**规范会计理论 实证会计理论

●**作者简介:**范永武,厦门大学会计系博士生;徐晓阳,厦门大学会计系硕士毕业,现就职于深圳发展银行。

规范会计理论和实证会计理论作为按形成方法不同而划分成的两大类型理论,其重要性是不言而喻的。同时,这二者又是相互对立的理论,长期以来各执一词纷争不止,因此正确和深刻地认识规范会计理论和实证会计理论的理论源流等基本问题是会计理论研究极其重要的事。我们拟从以下四大方面对比性地阐述该命题的系统观点。

一、理论源流

规范会计理论与实证会计理论的基础理论包括多方面,但其中最有意义的应当是方法论的哲学基础和研究中广泛应用的经济理论。就规范会计理论而言,(一)方法论基础。规范经济学可以说是孕育规范会计理论的“温床”。规范经济学的主导思想是:围绕政策行动的福利后果进行推理,重视研究过程的内在逻辑性,其哲学基础较为多样。规范会计理论方法论的主要特征如下:第一,以价值判断为基础。规范研究是把一定的评价标准作为研究的对象或讨论的基础,再根据这种标准来分析现象;第二,研究内容不具有客观性和可重复性。规范研究所得出的结论带有主观性,无法通过客观事实来检验,不同的人由于立场观点、道德意识的不同,对同一会计现象可能会得出截然相反的结论。(二)经济学基础。早期,作为规范会计研究理论基础的经济理论主要有伦理经济学、福利经济理论和制度主义等。现代,作为规范会计研究理论基础的经济理论主要有新制度经济学、福利经济学、激进经济学以及现代主流经济学的新综合中的规范性思想。

就实证会计理论而言,(一)方法论基础。简森和瓦茨等人提出实证会计时,主要是受弗里德曼所倡导的“实证经济学”的影响,后者的主导思想是证伪主义,再作更加严格的分析,实证会计对证伪主义思想的运用,更接近于拉卡托斯的“精致证伪主义”而不是波普尔的“朴素证伪主义”。实证会计理论的方法论特别强调如下三个特征。第一,价值中立。实证研究要求将研究者个人的价值判断排除在研究过程之外,让经验数据等来证实或证伪某一假说,通过这一思想所形成的实证会计理论其内容是经验的而非价值的。第二,强调可证伪性。在实证会计研究的初期,研究者力求通过证实形成实证会计研究分析的最基本理论框架,同时形成一些较基本的经验命题,但是总体上符合证伪思想的实证会计研究,其最基本的精神应当是证伪,或者

说,是科学的“试错法”。第三,客观性和可重复性。研究者的研究过程与自然科学研究一样,是较为客观和可重复的,任何人只要接受一些基本的前提假设,他就可以重复某一研究过程,并能得出相近的结论。实证会计研究的论文不仅公开其研究过程的设计,而且都会说明其数据的来源。(二)经济学与财务基础。实证会计研究在进行会计问题研究时,运用大量的经济学和财务学理论为依据,具体言之,早期实证会计主要研究会计信息披露与资本市场的关系,理论基础主要是有效资本市场假设、资本资产计价模式等;70年代起实证会计的研究对象主要是会计政策的选择,理论基础主要是非零值契约成本、管制经济学以及计量经济学等。

二、基本思想

规范会计理论是指企图从会计活动的规则中寻找“良好”的会计实务和概括理论概念,建立会计应当是什么的系统知识,从方法论的角度,规范会计理论主要是运用规范性方法即演绎法或归纳法而形成。规范会计理论可分为不同的类型,其中占主流地位的理论基本思想如下:

(一)会计理论的性质是规范性的理论。会计理论研究的对象是一个由人创造的信息系统,而不是一个客观自在的世界,其基本特征之一是因经济因素和政治因素等所形成的会计环境不断变化,而各种因素包括各相关集团的利益需要这类主观上的因素,都是可以确定的,都属于决定论的因素,因此会计理论研究不是纯粹的科学研究,会计理论不能依照物理等实证科学的法则建立,而只能借助法律那样规范科学的法则来建立。简言之,会计学应属于规范性的学科。

(二)会计理论的内涵是阐述会计应当是什么。会计理论不是仅涉及会计“是什么”和“为什么”的问题,而是蕴含价值判断,主要涉及会计应当“是什么”的问题。具体而言,会计理论研究应当从既定的目标和一定的价值判断出发,提出一些衡量会计活动的标准,然后,根据这些标准来评价和指导会计实务,并把这些标准作为处理和分析会计问题的准则,作为会计理论研究的前提条件。再进一步地说,由于市场经济下的现代企业中,投资人、债权人和其它的企业利害关系人与企业的管理当局之间,既存在着利益的一致性,又存在着利益的矛盾性,为促进和保护这两方面的利益,研究者必须侧重如何增加会计信息的效用和提高财务报表的可比性,会计理论内涵的重点应是改进或缩小可供选择的会计程序和方法之间存在着差异,甚至减少选择范围。财务会计概念结构的内容,包括会计目标、会计信息质量特征以及财务报表的内容与形式(尚未出台正式研究公告)等方面,就是用来评估、指导和发展以保证会计信息质量为目的的会计准则的。

(三)会计理论科学性的判断标准不是可证伪性。会计理论不必和会计活动的事实和现象一一对应,不是必须接受经验事实的直接检验不可。会计理论中的理性思维部分,虽然远离经验而不是具有可证伪性,但是它基于的是经验,是在此基础上进行创造性逻辑推理的产物,因此也是科学的。会计理论研究必须为企业或政府等提供实现某种会计目标的行之有效的行动准则,而不仅仅是描述、解释现存的会计以及进行相应的预测。科学的会计理论并不仅依赖经验事实,必然蕴含着价值判断。

实证会计理论是指在对现行会计实务提供合理解释和预测,即试图解释与预测会计是什么的理论。从方法论的角度,实证会计理论主要是运用实证性方法即实证法而形成。实证会计理论也可分为不同的类型,其中占主流地位的理论基本思想如下:

(一)会计理论的性质是实证性的理论。会计研究的对象是会计的客观世界,该客观世界

是建立在很多可能性和偶然性之类不确定性的基础之上,这是因为孕育其发展变化的会计环境之中有很多因素是非决定论的,因此会计理论研究应按照纯粹科学研究的方式进行,会计理论应按实证科学的法则建立。换言之,会计学应属于实证性的学科。

(二) 会计理论的内涵是阐述会计现在和将来“是什么”和“为什么”。价值判断包含个人的偏见和感情等主观因素,不具有客观和科学性,因此会计理论应排斥价值判断成份,即不应涉及会计“应当是什么”,而应描述出会计客观世界的规律性。换言之,会计理论研究应以会计事实和现象为出发点,力求对其存在提供正确解释以及对未来的发展作出准确预测。会计理论内涵的重点是会计政策选择,为科学地解释和预测会计实务,研究者基本上是对会计事实和现象进行个案研究或以此为出发点进行更深入的研究,而会计方法和程序即会计政策的选择正是造成这些事实和现象之所以存在和相互间不同的主要原因,因此会计理论的内涵重点必然在这个方面。具体而言,研究者认为在假设零契约成本的情况下构建会计选择模型是没有生命力的,会计选择影响签约团体财富的范围依赖于契约成本相应的数量,所以发展会计选择的实证理论需要了解各种类型契约成本的相应大小。对实证会计理论而言,对理论的检验是必不可少和重要的,研究者已实施了两种对理论的检验: 股票价格检验和会计选择检验。

大多数会计选择的研究运用三个变量集合的联合: 表述管理者在分红计划下选择会计方法动机的变量、债务契约和政治活动,最常测试的三个特殊假设是分红计划假设、债务权益比率假设、政治成本假设。

(三) 会计理论科学性的判断标准是可证伪性。理论研究只能在经验世界中进行,科学会计理论必须具有可证伪性,即必然以经验为其建立的基础,仅产生于研究者对观察和实验得到的会计事实和现象的思索过程之中。从目标等概念出发进行纯理性的逻辑推理而形成的会计理论,不具有可证伪性即无法对其加以检验,因此缺乏客观性和准确性,是不科学的,如前所述,实证会计学者对证伪主义的运用更接近于拉卡托斯的“精致证伪主义”,所谓“精致证伪主义”是一种吸收了库恩的科学革命理论的修正的证伪思想。它认为,任何一个科学理论的形成,都经过了漫长的过程,具有自己存在的科学理论基础和社会基础,少数经验事实的反例无法单独证伪该理论。不管两个理论是否会被批驳,只要其中的一个理论得到经验事实的支持,它就好比另一个更好。在“实证会计理论十年回顾”这篇经典性的文献中,瓦茨等特别强调了实证研究方法的这一优点:“决定什么是最好的理论,在于它能够胜任满足研究人员和实务操作人员对解释和预测会计选择的理论需求”。

三、研究方式

规范会计理论的研究过程不是很统一的,从大的方面说,既可用演绎法,也可用归纳法,但是以演绎法为主,这两种研究方法都属于传统研究方法。构建会计理论的演绎法是从一定的基本概念出发,推导出研究对象的逻辑性结构,在会计上,演绎法应以有关财务报表目标、假设或其他概念为前提,推导出能指导会计实务的原则,及相应的会计方法程序。演绎法的推导程序为: 前提命题 → 推导结论 → 验证 → 具体问题。演绎法推导的基本步骤可概括为: 1. 确定财务会计的目标或基本假设,或者提出一些要求财务报告或会计信息应符合的道德标准,再或说明企业所应承担的社会责任等; 2. 阐述目标、基本假设、道德标准或社会责任等对财务会计的指导作用; 3. 根据既定目标或基本假设等,推导出相关的基本原则和概念; 4. 以基本原则或概念来指导必要的会计准则; 5. 进一步规定具体的会计处理程序。

归纳法的特点是,通过对大量会计现象进行观察,然后加以分类,从中概括出有关概念的内在联系,再把它们组织或表述为会计理论。归纳法的基本步骤包括:1. 观察与记录全部的观察结果;2. 分析与分类记录结果;3. 从观察到的关系中推导出会计的一般概念或原则;4. 验证推导出的结论。即:观察→分类→概括→验证。

实证会计理论的研究过程较为固定,大致是:

1. 确立研究课题。较为常见的研究领域包括:①公司财务信息披露时间、内容、文字风格等因素影响;②公司为何采用这种信息披露策略;③选择和变更会计方法的制约因素等等。

2. 寻找有关理论。实证会计研究既可以是探索性的,也可能是确认性的。前者的目的在于创建新的理论,后者的目的在于检验和修正现有理论。对现有理论,研究人员要了解它能否对所关心的问题作出圆满解释。在探索性实证研究中,研究者往往需要依赖于报刊和学术文献中提出的某些猜测等。

3. 提出假设。一般的做法是根据理论作出合乎逻辑的假设,然后对它们加以检验,这些假设涉及到理论的一个或多个侧面,可以用实际材料直接加以测度。假设的提出可采用系统地列出制约或影响某一事物的各种因素从而形成假设等方法。

4. 假设的可操作化。为了收集到检测所需的恰如其份的实证材料,往往需要将假设具体化,使之具有可操作性,具体而言,就是要对假设中的概念予以严格定义,使之转化为可以计量的变量,确定变量的计量方法,检查命题的有效性和可靠性。

5. 设计研究方案。在实证研究中,有两种基本的设计方法:①即实验设计。一般需将研究对象分成两群,一群接受实验,另一群则不接受实验,将对两组的观察结果进行分析比较来体现实验的效果。②调查设计。社会调查的主要方法包括问卷调查、访谈调查及利用现有资料等。

6. 分析数据,测试假设。数据分析的目的主要是检验假设是否正确,因而可以说这是一个假设检验的过程,这个过程涉及到许多数理统计的概念和方法。假设的测试方法多种多样,例如单变量分析法、双变量分析法和多变量分析法等,具体选用何种方法,需要考虑许多因素,包括假设涉及的变量数目与变量类型等。

7. 结果分析。除证实或否定假设外,研究者还应对其研究结果加以引伸,这一般从以下一个或多个方面进行。第一,说明假设的证实或否定对现有理论的意义,指出现有理论的正确性或者重建和修正的必要性,并提出实际的思路做法;第二,讨论研究结果的实际政策意义,包括对会计准则制定者、公司管理人员等意味着什么;第三,讨论进一步研究的余地。

四、优劣之处

赞成规范会计理论的学者和赞成实证会计理论的学者之间几十年来一直火药味颇重,双方都用了成篇累牍的文献来捍卫、宣传自己和攻击对方。较客观和全面地看,这二者各具千秋而又各有所短。规范会计理论的优点主要如下:

(一)研究方法较为成熟。规范会计理论是依赖于演绎法或归纳法而形成,这两种方法均属于传统研究方法。发展历史悠久,因而较完善。其中,演绎法更侧重于逻辑推理,形成的会计理论各内容之间具有较强的逻辑性。

(二)可以较好地发展会计理论和实务。规范会计理论的着眼点是导致良好的会计实务,亦即力求规范和超越现行的会计理论和实务,而促其发展。例如美国等国财务会计概念结构

的出台,大大推动了财务会计基本概念研究和会计准则制订的发展。事实上,就会计理论而言,规范会计理论在其中所占的比重和地位很高。历史地看,本世纪30年代之前,描述性会计理论占主流地位,但这时会计理论研究较为薄弱,形成的会计理论较少;30年代至80年代,规范会计理论逐渐占据主流地位,这期间会计理论蓬勃发展;80年代至今,实证会计理论研究持续高温不下,但似乎并未结累累硕果。会计实务的发展很大程度上亦归功于规范会计理论。

对规范会计理论的批评主要集中于以下方面:

(一)方法论上存在着缺陷。规范会计理论的方法论强调价值判断而不强调可证伪性,研究者不太重视人们的认识过程总是循着实践→认识→再实践→再认识的不断反复,不少理论未经过验证,仍属于学术上的假设和推论。也正因如此,有些理论的实际意义较小,有些理论甚至不切合实际,例如财务信息是外界了解企业情况的唯一信息来源的假设。依据演绎法形成的理论还存在着这样的问题:推导结论的正确与否取决于前提命题,如果前提命题错误,则很可能整个理论都将是错误的。

(二)研究方法不太精确。规范会计理论的形成方法无论是演绎法还是归纳法,都较侧重定性分析而忽略定量分析,纯粹的定性分析可能难以揭示事物间微妙的区别和联系,尤其当分析过程中涉及到变量较多时更是如此。

(三)存在着不利于深入开展会计理论研究的方面。这不仅是因为规范经济学等可作为规范会计理论源泉的思想和成果相对而言较少,而且规范会计理论是一种伦理判断,是说明会计“应当是什么”,必然涉及各相关集团利益的分割问题,这导致规范会计理论研究往往难以深入下去,即使深入下去,也往往因为受到政府等强势集团的操纵导致形成的理论不尽合理。例如,美国FASB从1978—1985年公布了6份关于财务会计概念结构的研究报告,因各有关方面的利益难以协调,十多年来未再取得实质性的进展。

实证会计理论的主要优点如下:

(一)研究方法较为科学和精确。首先稍加比较即可发现,实证会计研究的过程与自然科学研究过程是一致的,它以对假设的实证检验代替研究者的价值判断,对先提出的理论性假说不是进行泛泛的逻辑推演,而是使用客观、可观察、可检验的实际证据来进行检验,因此实证会计研究具有较强的科学性。其次,实证会计研究是一种定性分析与定量分析相结合的方法,从理论到假设再到假设的操作化,主要依靠定性、概念化的逻辑分析,而分析实际数据、对假设进行检验主要依赖于数量方法,由于采用了定量分析的种种技术,使得实证会计研究的结论具有较高的准确性。

(二)实践意义较大。实证会计理论是建立在考察和实验会计实务所得到的经验的基础上的,旨在解释会计为何如此,会计人员为何做他们正在做的事以及这些现象对人与资源利用有什么影响并进行预测,侧重于现实目标而不是理想目标。可以说,会计实务经验既是理论研究的出发点,又是其最终归宿,因此实证会计理论紧密结合会计实务,具有较强的实践意义。

(三)拓展和深化了会计研究领域。当代西方经济学的主流是实证经济学,其它学科如心理学中实证研究亦占有重要的地位,这些为开展实证会计研究提供了良好的支撑。研究者可以广泛地借鉴这些学科中较为成熟的思想 and 成果为会计所用,从而实证会计理论覆盖领域日益宽广,同时探究方向日趋纵深。

对实证会计理论的批评主要集中在三个方面:

(一) 关于方法论的批评。这主要集中在实证会计理论并非象其拥护者标榜的那样客观, 它也偏向于赞同特定价值。研究者和研究成果使用者的价值判断和偏好会影响研究者对研究题目、方法和假设的选择, 样本的收集也可能难以建立在研究者所称的“客观”的基础上, 他们可能自觉或不自觉地为证实自己的假说带感情倾向地挑选样本。

(二) 关于研究方法的批评。首先是实证会计理论缺乏说服力, 而且有不少是相互矛盾的。这有以下几个原因: 模型的具体规定问题, 所有对数据的研究都假定会计选择起因于效率或者管理者的机会主义行为, 研究者应详细说明二者之间的现实的相互影响; 左变量问题, 具体的会计选择变量问题, 例如运用单一的方法选择作为左变量会降低检验的效力; 右变量问题, 会计选择研究中的一些变量是被错误计量的; 被忽略的变量问题, 被忽略的成文的以会计为基础的契约、非成文的契约和表示可接受域的变量。其次是实证会计文献中获得的结果归因于未确认的替代假设, 而非已公开假设的概率。

(三) 影响会计理论和实务的进步。实证会计理论不承认会计应当如何, 坚持会计理论的任务只限于解释和预测会计实务, 因此其提出的概念理论和具体程序与方法必然较拘泥于现行会计实务的水平, 而且, 迄今为止探索性实证会计研究的进展甚微, 大多数实证会计研究都是属于确认性的, 这造成许多复杂的研究最后得出的结论仅仅是重复常识而已, 实证会计研究的大量增加并没有带来会计理论的相应增加。这从相对固定的会计学教科书中得到印证。此外, 实证会计理论这种“存在的便是合理的”的理念还可能导致会计实务重返自由放任状态。

客观地看, 规范会计理论和实证会计理论各具优劣, 会计理论研究不应偏废其中任何一方, 应两者并重并将两者结合。两者的结合首先是阶段上的结合, 即可以将实证会计理论和规范会计理论视作认知过程中各有侧重的前后阶段, 前者是后者的基础。对任何一个会计理论问题, 研究者开始时应尽可能地排除价值判断, 主要通过实证性或近实证性研究, 力求客观地揭示该会计理论问题所蕴含的规律, 然后, 在此基础上, 侧重于按合理的价值判断标准, 通过理性思维再对所揭示出的规律进行利用, 构建规范会计理论。其次是层次的结合, 即实证会计理论和规范会计理论因会计问题的目标的层次不同而各有所重, 无论是实证会计理论抑或是规范会计理论都和会计问题的目标有关, 会计问题的目标是分层次的, 不同的会计问题可能具有不同层次的目标。会计问题目标的层次越低, 该会计问题与会计实务的具体方面的联系越密切, 其研究就越具有实证性。例如对会计政策选择问题的研究实证性更重, 所形成的会计理论主要是实证会计理论。反之, 会计问题目标的层次性越高, 越需要围绕该会计问题进行相关的评价, 其研究必然越具有规范性。例如对会计准则的制订问题的研究规范更重, 所形成的会计理论以规范会计理论为主。

主要参考文献:

1. 葛家澍等:《关于市场经济下会计理论与方法的若干基本观点》, 中国财经经济出版社, 1996年。
2. 刘峰:《实证会计研究之理论评述》, 打印稿。
3. 周忠惠:《会计研究方法论》, 西南财经大学出版社, 1994年。
4. Watts, R. L., Zimmerman, J. L.: Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective, Accounting Review, 1990。
5. Charles Christenson: The Methodology of Positive Accounting, Accounting Review, 1983。

责任编辑: 蒋尧明 责任校对: 郑霞