

规范会计理论与实证会计理论评析及启示

陈汉文
林志毅

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,其中后者最具代表性。

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,^①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。”^②

换言之,实证会计理论具有相对性的一面,其正确性是不完全的和近似的,是可被反驳和证伪的。

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。二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。”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。

^① ^② R. L. 瓦茨, J. L. 齐默尔曼《实证会计理论》中国商业出版社,1990年

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,但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式。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。

从方法论的角度看,两大会计理论各有其优缺点,偏废任一种均非善策,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。具体而言,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。

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,则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。从进行实证会计理论研究的可行性来看,我国已基本具备其所要求的技术条件。一方面,计算机已在国内社会广为运用,其强大的数据处理能力完全能够胜任实证会计理论研究中数理统计分析之需;另一方面,随着我国信息高速公路的兴建,许多经济统计信息及其他相关资料,均可通过计算机互连网络便捷地取得,实证会计理论研究中的样本收集易于进行。因而,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。

(作者单位:厦门大学会计系 博士生)