

# 实证会计研究的基本方法论

陈汉文 林志毅

**摘要** 实证会计研究的基本方法论不是逻辑实证主义,而是证伪主义。这表现在:实证会计研究在恪守价值中立的同时,在经验检验问题上坚持证伪标准,且整个研究过程呈现出与试错法关于科学知识增长的四段图式大致相同的轨迹。

**关键词** 实证会计 证伪主义 价值中立 试错法

在我国会计学术界,许多人认为,实证会计研究的基本方法论的主要内容是逻辑实证主义。我们认为,从西方实证会计研究的既有理论成果考察,显然非众人所云。“罗切斯特学派”主要代表人物瓦茨和齐默尔曼指出:“在经济学中,科学上所采用的理论概念传统上被称为实证理论,据以与限定性或规范性论据相区分。这个由弗里德曼加以普及的名词经常导致实证理论概念(科学上使用的概念)与另一概念即哲学上的逻辑实证主义相混淆。”<sup>①</sup>而弗里德曼在其经典论文《实证经济学的方法论》中,证伪主义思想昭然若揭。<sup>②</sup>由此可见,实证会计研究基本方法论的主要内容不是逻辑实证主义,而是证伪主义。本文对此详作分析。

## 一

人们之所以将逻辑实证主义视为实证会计研究基本方法论的主要内容,一个重要原因便是,实证会计研究区别于规范会计研究的一个根本点,在于前者恪守价值中立,而这正好切合了逻辑实证主义哲学的主张。我们这里要指出的是,证伪主义哲学也主张理论对价值保持中立。“理论对价值的中立性的主张把科学研究中的一切评价的方面都用蒸馏法提取出来,并且把它们凝聚在方法论——科学比赛的规则中,给科学理论留下来的便单纯是经验的内容,没有丝毫的评价成分了,逻辑实证主义和波普学派的方法论乃是理论同价值的彻底分离的表现。”<sup>③</sup>可见,实证会计研究恪守价值中立,并不足以说明其基本方法论的主要内容是逻辑实证主义,当然,也不足以说明是证伪主义。反之,若实证会计研究并未恪守价值中立,则毫无疑问地表明,其基本方法论的主要内容既非逻辑实证主义,亦非证伪主义。有鉴于此,作为本文立论的一个虽非充分但属必要之论据,我们首先须对实证会计研究恪守价值中立这一事实有一个清晰的认识。

实证会计研究者对“价值中立”这一主张的支持是显而易见的。著名的“罗切斯特学派”创始人简森教授,在其名作《有关会计研究现状和会计管制的评论》中<sup>④</sup>,便毫不掩饰地对以特定价值判断为指导的传统会计理论加以针贬。简森指出,传统会计研究只关注规范性和限定性命题,致力于探求会计“应该是什么”,这对于解释和预测会计实务根本不会产生任何实质性影

响,因而是科学的。从这一批评中。我们可以清楚地看出简森力图摆脱或排斥价值判断的实证倾向。继此之后,瓦茨、齐默尔曼等诸多实证会计研究者又对此作出积极呼应,重申了简森的上述思想观念。他们认为:价值判断是一个涉及是非、好坏及善恶等道德标准的问题,其中包含有研究者个人的主观意愿和偏好,无法进行客观的经验检验。而且,从会计理论研究的现状来考察,规范会计理论所坚持的价值判断也是不尽如人意的,这些价值判断并非如研究者所宣称的那样是建立在公众利益的基础上,而是建立在政治家(政治市场的“经济人”)和既得利益集团私利的基础上。基于对传统会计理论的上述批判,实证会计研究者主张,理论对价值保持中立,目标与手段相分离。“理论只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。使用者提供另一个要素:目标以及反映变量对目标施加影响的函数。”<sup>⑥</sup>在这一思想指导下,实证会计研究者所构建的会计理论是一套有关会计“是什么”的系统知识体系,无法指明会计“应该是什么”,而充其量只能告诉人们,为了达到某一既定目标,可以有几种途径。当然,实证会计研究者的上述见解不可避免地要招致规范会计研究者的反击,因为,从现实的角度出发,会计研究过程不可能完全排斥价值判断。瓦茨和齐默尔曼也承认:“研究人员在建立会计理论的过程中必然带有主观随意性。研究课题的选择与理论模式的建立都会受到研究人员自身的价值观的影响。”<sup>⑦</sup>但这并不意味着实证会计研究者接受批评,并放弃其价值中立的研究立场。瓦茨和齐默尔曼随即指出:“然而,在对研究进行评价时,争议性问题的主观性将日趋减少。评价过程必定触及到所建立模型的含义是否合乎逻辑,以及假设是否与证据相吻合的问题。”<sup>⑧</sup>也就是说,实证会计研究者虽然承认在研究的初始阶段,课题的选择和理论模型的构建受研究者价值判断影响,但他们认为这无损于实证会计研究力图排斥价值判断的科学合理性。应该指出的是,这并非实证会计研究者的一家之见,而是整个实证经济学的共识。要理解这一点并非难事。譬如,在实证会计研究的初始阶段,研究者之所以选择会计程序的选择与变更作为研究课题,是因为研究者立足于自身的价值判断,认为该课题颇具现实意义和理论意义,值得探讨。但初始阶段的此类价值判断并不会对整个实证会计研究过程构成实质性的影响,因为,至关重要,真正的实证会计研究者,实际上自始至终都无意对这种会计现象作出是非判断,以支持或否定之,他们只是致力于探求这种现象的内在动机,从而为解释和预测此类会计现象提供一种理论框架。也正是在此意义上,实证会计研究者宣称他们的理论恪守价值中立。

## 二

在研究方法上,逻辑实证主义者作为现代归纳主义者,主张采用归纳法进行理论研究;而证伪主义者则主张采用试错法,并据此提出了科学知识增长的“问题——猜测——批判——问题”四段图式。从实证会计研究过程来考察,不难发现它与试错法之间存有某种内在联系。实证会计研究也始于问题的提出。在现实世界中,每一种亟待解释的会计现象都构成一个值得探讨的研究课题,它激发会计研究者认真思考,以致力于为之提供一种合理解释。譬如,在本世纪70年代中期,会计研究者观察到一种鲜见的现象,即某个行业会突然在同一时期内实施同一种会计程序变更。这种现象在传统会计理论中无法找到满意的解释,会计研究者便转而求助于

新兴的实证会计研究,为之寻求一种合理的解释。实证会计理论中著名的分红计划假设、负债权益假设和规模假设便在这一时期应运而生。也正是在此意义上,瓦茨和齐默尔曼指出:“理论的发展始于研究者对解释某些现象的思考。”<sup>⑧</sup>在实证会计研究过程中,这种思考富有创造性,实证会计研究者往往突破传统思维定势,广泛借鉴经济学、管理学、社会学和心理学等众多学科的相关知识来构建会计理论,由此得出的理论实际上就是一种大胆的科学猜测。这种“理论由两个部分组成:假定,包括变量定义和变量之间的逻辑联系;一系列本质性的假设。假定,定义和逻辑联系是用来组织、分析和理解所研究的实证性现象,而假设则是从分析中派生的预测”。<sup>⑨</sup>理论的上述构成也决定了它具有尝试性、暂时性和不确定性等特征,需经由经验确证方能接受。经验检验最能体现实证会计研究特色,在这一过程中,实证会计研究者往往先将期望得出的会计理论作为备择假设,并同时构造与之相反(相竞争)的会计理论作为原假设,尔后,着手收集整理相关统计资料,借鉴反证法思想,实施统计假设检验。如果检验结果表明经验事实并未证伪原假设以支持备择假设,此则意味着期望得出的会计理论并未得以确证,不能被接受,实证会计研究者应进一步探究其不足之处,对其实施重建或修正,从而开展新一轮的实证研究。如果检验结果表明经验事实证伪了原假设并相应支持了备择假设,此则意味着期望得出的会计理论业已得到确证,可被接受以用于解释和预测会计现象。当然,应该指出,这种确证是暂时的而非一劳永逸,随着新问题的不断滋生,暂时得以确证的会计理论又会受到巨大的冲击而失去存在的合理性,并最终为更完善的实证会计理论所替代。换言之,“理论通常随着时间的发展而发展。通过分析现存理论的预测误差,该理论就可得到修正”<sup>⑩</sup>。显然,上述整个实证会计研究行程,呈现出与“问题——猜测——批判——问题”四段图式大致相同的轨迹。

### 三

如前所述,在实证会计研究过程中,经验检验具有十分重要的地位。在经验检验问题上,逻辑实证主义者坚持证实原则,证伪主义者则坚持证伪原则。在现有的实证会计文献中,尽管研究者没有明确宣称坚持证伪标准<sup>⑪</sup>,但稍加分析,我们不难发现实证会计研究的证伪主义倾向。瓦茨和齐默尔曼在《实证会计理论》一书中便明确赞同下述观点:“实证或科学理论中不存在着绝对的事实。事实的解释取决于理论。此外,我们无法证明假设是正确的;我们只能证实假设不成立。因而,这种理论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>⑫</sup>而且,从实证会计研究的发展历程来看,我们亦可发现:实证会计研究者正是立足于许多不容辩驳的经验事实,有理有据地证伪了传统规范会计理论的一些主观臆断成分,从而推动了实证会计理论的产生和发展。譬如,作为开实证会计研究之先河的会计学者,鲍尔和布朗开展了有关会计收益与股票价格相互关系之实证研究<sup>⑬</sup>,其研究成果表明:在收益公布之前,股票价格的变化与未预期收益的变化方向和变化幅度呈显著相关性。这意味着:资本市场上显然存在其他信息来源,故投资者可以预先知晓收益公布所欲传递的某种信息。这无疑证伪了“财务报告是外界了解公司信息的唯一来源”的传统见解,并激发起广大会计学者的实证研究热情。

当然,仅仅指出这种证伪主义倾向是不够的,因为在证伪问题上,存有素朴证伪主义和精致证伪主义之分,实证会计研究倾向于何者呢?基于实证会计研究的现状来分析,我们不难发

现,实证会计研究在经验检验问题上更为倾向于后者,“在这种方法论下,一个理论并不仅仅因为一些不一致性的观察资料而被抛弃”<sup>①</sup>。以规模假设这一实证会计理论为例,该假设认为,在其他条件均不变的情况下,企业的规模愈大,其经理人员就愈有可能选择那些能够降低现行收益的会计程序(以降低政治成本)。这一假设尽管得到一般经验事实的支持,但在经验检验过程中也碰到不少异例,比如,来自零售企业的经验证据<sup>②</sup>,有关企业规模与研究开发费及利息会计处理程序(是否资本化)之间实证关系的经验证据<sup>③</sup>,均不利于这一假设。事实上,就目前已得出的所有实证会计理论而言,在现实中都可找到异例。但这一事实并未影响实证会计研究者对这些理论的认可与接受,究其原因,乃在于:尽管现有的实证会计理论并不完备,但它们或者是目前存在的解释和预测某一方面会计现象的唯一理论,因而,“只要误差和实施的成本小于毫无根据地猜想的成本,这种理论就应予以运用”<sup>④</sup>。或者同与之相竞争的备选会计理论相比,它们得到了更多经验事实的支持,能够更具说服力地解释和预测一会计现象(譬如,依据分红计划假设、负债权益假设和规模假设来解释和预测会计程序选择与变更,显然比立足于节税目的来解释和预测这些现象更具说服力),因而“正如浦泊所指出:‘我们所选择的是那种在其他备选理论竞争中获胜的理论;这种理论通过自然的淘汰能够证明其存在的合理性’”<sup>⑤</sup>。基于上述分析,我们可以认为,在经验检验问题上,实证会计研究坚持了拉卡托斯的精致证伪主义思想,因为这种证伪更为切实可行。不过,也正因为如此,这种证伪反而显得特色不够鲜明,甚至让人觉得有点“无关痛痒”。对于这一现象,美国哈佛商学院的克雷斯坦森教授曾于1983年撰文予以批评<sup>⑥</sup>。他认为,“罗切斯特学派”在经验检验问题上没有贯彻波普尔的素朴证伪主义思想,因而不是科学的。其实,这种批评是不太中肯的,因为:(1)社会科学难以贯彻严格的素朴证伪主义思想。波普尔本人曾指出,社会历史现象不同于自然现象:一则,它没有重复性,不能在精确相似的条件下重复,人们无法对它进行实验;二则,社会历史现象是复杂的、人为的现象,是有人的思想活动参与的,它纯属偶然现象。基于以上原因,社会历史现象虽具有一定的发展趋势,但却无严格意义上的规律可言。依此类推,社会科学也就根本不可能存在没有丝毫异例而得以确证的理论,而会计学作为社会科学的一门分支,自不例外。(2)即便是自然科学,事实上也不适用严格的素朴证伪主义哲学。著名科学哲学家库恩、拉卡托斯和费耶阿本德都曾指出,波普尔的证伪原则不符合实际的科学史,科学理论有其特有的韧性,仅仅因为少数几个异例便被证伪并被抛弃,在科学史上极其罕见。否则的话,许多新兴的科学理论(如哥白尼的日心说)早就夭折了。

概言之,尽管从实证会计研究的整个行程来看,实证会计研究基本贯彻了素朴证伪主义者的试错法思想,但在研究过程的经验检验环节,实证会计研究更倾向于坚持精致证伪主义者的实证思想,从而使得实证会计研究并非以纯粹的素朴证伪主义思想或精致证伪主义思想为指导,而是同时得到了两者不同方面、不同程度的方法支持。

注:

①⑤⑥⑦⑧⑨⑩⑫⑬⑭⑮ R. L. 瓦茨, J. L. 齐默尔曼著,黄世忠等译:《实证会计理论》,中国商业出版社1990年版,第9、10、9、9、11、10、17、17、14、14页。

②弗里德曼:《弗里德曼文萃》,北京经济学院出版社1991年版,第191~235页。

③江天骥:《当代西方科学哲学》,中国社会科学出版社1984年版,第60页。

(下转第88页)

市场、汇率升值；要求中国开放市场等。这样就使得国际贸易关系更加复杂化，大有真假难辨、是非难断之状。最后，跨国公司内部贸易的逃税、利润转移等“特殊功能”，使得东道国在制定对外经贸政策时左右为难：一方面为吸引外来资金与技术，必须有鼓励和优惠的外来投资政策；另一方面为了要减少跨国公司内部贸易给本国带来的侵害，又不得不对外资制定加以限制的政策。这种矛盾显然会造成国际经贸关系复杂化。

(八)使世界市场结构发生变化，竞争趋于激烈。战后跨国公司内部贸易的迅速发展，使世界市场上通过传统的“自由市场”按照公平条件进行的交易所占比重不断减少，而通过所谓的“封闭”市场进行的交易则日益扩大。跨国公司利用不同地区的资源优势，在国际生产中实行分工协作，推行制造部件、集中装配、定向销售的经营策略，使得跨国公司对全球性生产与交换的管理性加强，其内部市场已构成世界市场中封闭市场的重要一部分。此外，内部贸易一方面使跨国公司自身的竞争力大大提高，垄断实力大大增强；另一方面，它又使跨国公司之间的竞争更加激烈，局外企业在垄断竞争的世界市场中更难以立足。

注：

①②③《国外社会科学情况》1992年第2期，第34、36、36页。

作者 厦门大学国贸系副教授 国贸系研究生 责任编辑 沈小波

---

(上接第72页)

④M. C. Jensen: "Reflection on the State of Accounting Research and the Regulation of Accounting", *Stanford Lecture in Accounting Palo Alto, C. A.*, Stanford University Press, 1976.

①瓦茨和齐默尔曼并未提及“证伪”一词，每每论及方法论，便称系承自实证经济学，而当代西方实证经济学的基本方法论系证伪主义哲学。

⑬R. J. Ball, P. Brown: "An Empirical Evaluation of Accounting Income Numbers", *Journal of Accounting Research* 6, Autumn 1968.

⑭R. L. Watts, J. L. Zimmerman: "Positive Accounting Theory: A Ten year Perspective", *Accounting Review* 65, January 1990.

⑮R. L. Watts, J. L. Zimmerman: "Agency Problems, Auditing and the Theory of the Firm: Some Evidence", *Journal of Law and Economics* 26, October 1983.

⑩R. Bowman, E. Noreen, J. Lacey: "Determinants of the Corporate Decision to Capitalize Interest", *Journal of Accounting and Economics* 3, August 1981.

L. A. Daley, R. L. Vigeland: "Effects of Debt Covenants: The Case of Accounting for R & D Costs", *Journal of Accounting and Economics* 5, December 1983.

⑲Charles Christenson: "The Methodology of Positive Accounting", *Accounting Review* 58, January 1983.

作者 厦门大学会计系讲师 会计系博士研究生 责任编辑 沈小波