

关于当前中国会计研究方法的思考

陈珉, 孙铮

(上海财经大学 会计学院, 上海 200433)

摘要: 历经近10年的发展, 实证会计研究正试图取代规范研究, 成为会计学术研究的主流范式。然而, 其间存在的问题, 值得学术界予以重视。笔者就价值判断和事实判断、理论实证和经验实证、学术范式的国际化和本土化、会计学术界和实务界的研究分工, 以及会计学术研究中的学术批评等五个方面的问题, 提出了自己的观点。并针对部分应用实证研究方法发表的会计学术论文提出了批评性的评论。努力倡导会计学术研究中的人文精神、严谨的科学态度、宽松的学术氛围。

关键词: 实证会计研究; 会计理论; 学术范式; 学术批评

中图分类号: F230 **文献标识码:** A **文章编号:** 1001-9952(2003)10-0042-06

一、引言

自从20世纪90年代初美国著名会计学者瓦茨和齐默尔曼所著的《实证会计理论》被翻译介绍到中国会计界以来^①, 实证研究这一研究方法及其相关的问题就受到了会计学术界广泛的重视。近10年来的发展, 实证方法已逐步为中国会计学术界所接受并得到了相当的应用。据笔者不完全统计, 1999年全年和2000年1~6月, 代表中国内地经济学最高水平的学术杂志《经济研究》, 已经发表的采用实证研究方法的财务、会计论文(包括财务会计专业研究人员撰写的微观经济类专题的论文)就有20篇。由于学科划分以及对论文主题所涉及领域方面的认识, 这种统计可能不甚精确, 但不可否认, 作为相当注重研究方法(尤其强调实证研究方法)的国内一流经济学学术期刊, 正在刊登越来越多的实证会计研究论文却是无可辩驳的事实。同样, 被公认为中国内地会计学最高水平的学术理论刊物《会计研究》, 收录发表的采用实证研究方法撰写的会计论文也越来越多。近年来采用实证研究方法撰写的会计学博士学位论文也日渐增多。种种迹象表明, 实证会计研究正试图取代规范研究, 成为会计学术研究的主流范式。

笔者认为, 在实证研究这一方法被引进中国将近10年的今天再讨论这个问题, 已经不能仅停留在方法的介绍或规范和实证两种研究范式孰优孰劣的比较评判层次上, 而应当将学术研究中, 中国会计学者在方法应用上存在的问题揭示出来, 并总结消化、吸收西方会计研究中的先进方法。正因为如此, 笔者总结了学者应用实证方法撰写会计学术论文时存在的问题, 同时, 针对性地提出了不同的观点和看法。笔者希望借助评论同行文章这种特殊的方式, 为在会计学术研究中建立并形成良好的学术批评风气尽一点绵薄之力。

二、价值判断和事实判断

在中国接受实证会计研究方法近10年的过程中, 学术研究的方法论的争论可谓层出不穷。

收稿日期: 2003-05-09

作者简介: 陈珉(1967—), 男, 上海人, 上海财经大学会计学院博士研究生;

孙铮(1957—), 男, 上海人, 上海财经大学会计学院教授, 博士生导师。

种新的学术范式之所以能够得以诞生并进而得到长足的发展,其原因需要认真予以分析和总结。笔者以为,搞清楚包括经济学、会计学在内的社会科学研究中的价值判断和事实判断的关系,是展开讨论的基础。

价值判断是对某种特定事实内容所作的“公正”或“不公正”、“合理”或“不合理”、“好”或“坏”、“好些”或“坏些”等的评价和预言。在日常生活中,特别是在政治、法律、道德的观念中,价值判断占有重要的地位,它是表达政治要求、决定合法与非法、罪与非罪、道德高尚还是低下等不可缺少的语言工具,也是进行行为选择和政治选择的前提。但是,在作为经验科学的经济学研究中,占重要地位的首先是事实判断,而不是价值判断。

从认识逻辑来看,价值判断仅仅是一种根据特定的价值标准作出的判断性评价和立场取向。它既不能排除别人对相同的事实持相反的立场,也不能提供可由其他主体进行事后检验的有关事实和信 息,因而不具有科学预言能力。相反,事实判断则包括了可由各个主体进行事后检验的有关事实和论断,即事实是怎么回事,它已经怎样或将来会如何,因而能够在经验上被证实或证伪。不仅如此,价值判断也不能从事实判断中推导出来,即事实在逻辑上并不包含它的评价。

强调事实判断在包括经济学、会计学等在内的社会科学中的重要地位和作用,并不意味着在理论研究的整个活动和过程的所有方面都不应有价值判断。一般来说,在研究对象的选择、认识目标的确定、研究方法和分析结果的选择等领域和方面,需要进行价值判断。因为每个研究者既可以根据个人的兴趣和爱好选题,也可以根据政治、道德和信仰选择实际迫切需要解决的问题。此时没有价值判断是不可想象的。比如说,当前中国会计实务中会计信息失真现象泛滥,作为会计学界的研究者,展开对这个问题的研究和讨论既有理论上的价值,又有现实的意义,同样也符合社会大众对消除这种现象的情绪需要。但是,在学术理论研究的内容领域,也就是在认识过程和理论形成过程之中,却不允许价值判断插足。如果在内容领域借助于价值判断,就会使认识过程从一开始就引入“信仰”问题,这只会使认识过程扭曲,得不出科学的结论。再以当前中国会计信息失真现象为例,如果从一开始就建立了会计造假是由于会计人员的法制观念薄弱,或是由于传统的会计制度已经无法适应建设市场经济的改革需要的所谓“先验信仰”,那么,按照如此的基础作出的分析必然会在结论上发生偏差。另外,有人强调科学家的价值观和历史观,指出一些伟大的学者都有着鲜明的价值观和强烈的历史责任,但没有说明这样的价值观和历史责任在他们的科学生涯中究竟起了什么作用。仔细加以考察,这样的价值观和历史观对他们选择科学课题、坚持科学信仰和从事艰辛的科学探索起了重要的作用,而对其科学认识和理论创造过程本身则起不了什么积极作用。他们正是在抛开了价值判断而专注事实判断的情况下,才有了科学的创造。因此,在一些社会学科的研究中,在获取信息和认识客观事物内在联系的范围内,保持价值自由前提,避免进行价值判断是必要的。

从方法论的角度分析,规范研究是根据“应该如何”提出命题,而实证研究则以“是怎样的”来提出命题,这两种命题提出方式上的差异,决定了实证研究从一开始就是以价值自由为前提的。作为经验科学的会计学研究,以价值自由为前提能够保证采用实证方法所作的理论探索是一种以事实判断为基础的研究活动。虽然,研究者在具体从事研究工作的过程中以及结论的形成上,会犯下方法上的错误和产生各种逻辑上的漏洞,但这些问题并非是由于实证方法本身产生的,而是属于方法运用不当造成的。理论研究中,以价值自由为前提的实证研究方法,是知识积累的重要手段,也正因如此,实证研究才能成为许多社会学科进行学术理论探索的主流方法,才能经受得住时间的考验并得到学术研究人员的广泛认可和接受。

三、理论实证和经验实证

在规范研究还是实证研究的论争中,引起认识混乱的原因恰恰是对实证研究方法本身了解

的不够深入、认识的不够清晰。

实证分析可以分为理论实证(或逻辑实证、分析性实证)或经验实证(empirical)两个相互联系而又可以独立进行的部分和阶段。前者的任务在于提供一个概括的体系或框架(frame-work),对现实关系究竟是怎样的问题,作出理论上和逻辑上的分析和解答;后者的目的在于对理论实证得出的结论和假说进行经验检验,以确定其真理和谬误所在,亦即证实或证伪。因此,进行实证分析,首先要建立理论模型,提出理论假设,进行抽象的、深入的理论分析,然后在理论的指导下进行经验检验,证实或者证伪假说,得出带规律性的结论,亦即达到理论上的解释能力和预测价值。

虽然理论实证和经验实证可以分别进行,但同时二者又是相互联系的。因为经验观察到的事物总是具体的,各种因素的影响和作用都包括在其中,只有进行抽象的理论分析,从理论上说明了每个因素的作用和相互关系,才能真正理解并把握事物的内在规律性。不仅如此,理论概念和理论范畴并不一定能够作为实证分析的指标和工具。因为,理论概念必须抽象掉许多次要因素,而经验研究所定义的指标及其据此获得的资料和数据往往是多种因素综合作用的结果。因此,在进行经验实证时,必须注意从理论概念向实证指标的过渡,实证指标的选择和设计必须尽量与理论概念相接近。这样,才能保证实证结论的严密性。

当前,不少中国会计学者进行的经验实证分析,都存在一个共性的问题,就是缺乏应有的理论指导和理论分析的框架,尤其是缺乏足够的微观经济学、金融理财学等会计的“基础学科”的理论分析框架和经过严谨理论研究之后得出的切合中国实际情况的理论^②。缺乏基础性理论框架,就变成了为实证而实证。尽管这类研究中,作者搜集了数据,构造数学模型并作了回归分析,但是由于缺乏理论指导,给人一种玩弄数字游戏的印象。因而,其结果的解释能力和预测价值就值得怀疑。对会计研究而言,由于缺乏经济学和财务学的理论框架和相应的经验实证的结果,造成了不少研究要么不加分析地把以美国为代表的西方国家的相关理论框架作为展开研究的基础性理论,要么简单地以“中国特色”为由,笼统含糊地将现实观察到的现象加以总结描述,即作为被检验的假说。如果说,在中国实证会计研究刚刚起步的时候,把西方学者用英语发表的实证研究论文的模式或分析框架拿过来,照着他们撰写实证论文的典型步骤和程式,加上中国的经验数据,做一遍练习题,是一种学术革命的先驱行为的话,那么,在经过了起步阶段的摸索之后的今天,再继续这种“照着例题做习题”的方式进行研究,就不得不说是中国会计学术研究的悲哀了。

针对会计研究缺乏中国的理论经济学和金融财务学理论支持的问题,笔者建议,一方面,扩大“会计学研究的经济学视野”^③。应当看到,经过20年来的改革开放,中国的经济学研究取得了显著的进步和飞速的发展。从各种中国经济学理论成果中汲取丰富的养分,加以整理、总结,综合利用,可以提炼出具有相当解释能力的理论供会计学研究参考。另一方面,若没有现成的或比较现成的经济和财务理论,会计学者就必须立足自身,加紧研究,补上这一课。

最后需要澄清一个认识上的误区。许多学生,包括不少已有一定学术地位的专家学者,只要看到研究论文中没有数理统计的计量分析、数据采样,便会认为是规范研究。这实际上走入了一个“形式”误区。实证(positive)是和规范(normative)相对应的概念,两者从研究方法的命题选择上相互区别,但由于它们同时都可以进行归纳分析和演绎分析,所以在形式上,特别是在使用自然语言加以理论表述时,并没有明显的区别。另外补充一点,在西方,normative accounting和positive accounting本来的含义是前者是指现值会计(present value based accounting),即符合理想假设前提条件环境下的会计;后者是指现实世界中被各种原则、准则所约束,但同时又具有多种备选方案可供选择和管理(management)的会计。

四、学术范式的国际化和本土化

经济学也好,会计学也好,都是“西学”。在改革开放的初期,谁能先看到国外的研究成果或

者谁先翻译国外的研究成果,谁就能在工作、学术研究上处于领先的地位。不管是否承认,当代学者,都以能用英文在国际一流学术刊物上发表论文为荣耀。既然将在国外刊物发表论文作为学术研究的激励之一,那么,作者就不得不遵守西方的学术规范、使用别人可以接受的表述方式,做到无论在自然语言还是理论概念甚至展开分析论证的方式上和西方保持一致,至少是要向西方靠拢。采用实证的方法进行学术理论研究,实际上也成为一个是是否能够融入主流的问题。

所谓融入主流,概括地说,就是要接受、采纳和遵从主流的学术规范和学术传统。主要包括学术的自由主义精神、理性主义前提、经验主义内容和实证主义方法。

融入主流,首先要在上述四个方面接受并且掌握这些思维习惯。同时应当充分地认识到,中国当代的经济改革过程,无论在实践中还是在理论上,都是充满巨大挑战的,很多问题是资本主义和社会主义的传统理论无法解释的,甚至是传统理论不曾提出的。这就给学者们提供了不可多得的机会,来记录这段无法重复的历史,发现并提出新的问题、形成新的概念并进行理论的创新。在这方面中国学者具有无法比拟的地域优势。融入主流不仅意味着要接受和采纳,而且主要是创新和发展。会计理论研究中,中国学者还做得不够。比如,美国 FASB 提出的财务会计概念框架是以“决策有用观”为前提的,这是由著名的特鲁布拉特报告经过广泛的实证调查后提出来的。中国如果要采纳或不采纳这一观念,同样也需要以中国的实际情况为前提。如果能够做一次中国的会计信息用户的研究^①,结论将会具有深远的意义。

科学是没有国界,也是没有国别的。自然科学是这样,社会科学同样也是这样。只有科学形成和发展的具体环境以及科学原理的具体应用是有国别特色的,受具体的历史、社会条件制约的,任何国家的科学家,包括社会科学家,对科学发展作出的贡献,都具有普遍的意义。因此,笔者不以为存在着东西方两种经济科学、会计学,也不相信在基础理论层次上会有什么“中国特色的会计学”。例如,当今中国会计学研究最大的问题就是“会计信息失真”。这个问题其实在国际上也具有相当的普遍性,但在中国表现得更为显著和突出。从事这一问题的研究,首先就不得不为“失真”找到或者说界定一个可供研究的概念,来衡量所谓的“失真”的程度。换言之,必须首先解决何为会计信息质量高或低的判断标准。如果连这个基础性的理论概念或标准都无法确定的话,进一步的有关“失真”的性质、原因、程度等一系列的问题就缺乏判断的基础,理论模型的建立就会存在相当的困难。那么经验研究所必需的变量的选取一定存在错误和偏差,又怎能希冀得出科学、正确的结论,又怎能找到减少“失真”的药方?

举这个例子,无非说明两点:(1)美国财务会计概念框架中用以衡量会计信息质量的相关性、可靠性概念,在研究“中国会计信息失真”问题时,为了保持所谓中国特色,为了给人以本土化的感觉,就要使用真实性概念,那么,是否“失真”问题就一定要使用真实性概念?如果觉得美国的概念和标准存在不足,就应该提出自己的理论主张与之争辩,但是,笔者至今还没有看到这方面有独到见解的学术主张,更没有看到逻辑严密的模型以及有充分证据的经验验证研究结果。关于“失真”的会计论文可谓汗牛充栋,但事实上许多研究者对这一问题都未真正地做到深入分析和高度抽象。判断会计信息质量高低的标准是会计基础理论问题,也是一个人类共同的学术课题,无所谓国界的区别,也是无法也无需本土化的。非要在基本范畴问题上强调所谓特色,只能是走入误区。(2)当我们有朝一日对判断会计信息质量高低的标准取得相当的共识后,就必须坚持把眼光聚焦在中国这块土壤上,对中国会计信息质量是高还是低、会计信息质量差的程度、引起的原因、解决的途径等问题进行研究。

五、会计学术界和实务界的研究分工

从会计研究的发展史来看,学术界在最初的研究中积极参与规范研究,但是到了 20 世纪 70 年代后,逐渐转为实证研究模式,与规范研究分道扬镳,把带着技术开发性质的规范研究留给了

实务界和规则制定机构^⑤。笔者对上述“分工论”，即学术界主要采用实证会计研究方法进行理论研究，而实务界则主要采用规范研究的方法进行新的会计方法的开拓和对已有实务的规范，给予肯定。

这种分工，既具有学理上的可行性和合理性，又有别国成功的实践经验。在学理上，既然说实证方法解决“是什么样的”这类问题，必然的就把会计系统作为一个自变量，放到了整个社会经济环境这个“大函数”、“大方程”当中，研究会计系统的变化怎样影响整个经济和社会环境的，或者反之，找到社会经济环境中是什么因素以何种方式影响会计系统的逻辑关系。正是由于实证研究方法，把传统的会计研究的范围扩大到了经济、文化、法律等整个社会。而传统的规范研究，则更为关注应该使用何种会计确认和计量方法、应该采用何种会计信息的呈报方式等会计系统内部的问题。对于解决会计实务问题，规范研究来得更为直接有效。所以，基于两种研究方法本身的特点，学术界更多地使用实证方法而实务界更多地使用规范方法是有内在必然性的。对于会计这样一门实践性和时效性都很强的应用经济类学科，实证研究和规范研究从来都是相互补充的研究方法。重实证、轻规范或者重规范、轻实证都是不正确的学术偏见。正如厦门大学教授曲晓辉所言：“实践证明，规范研究方法虽然存在一定的局限，但仍然不失为一种科学的研究方法，是进行科学研究不可或缺的手段。最近二三十年来，我们的规范会计研究并非太多而是太少，我国现存会计文献资料中的学术性成果的数量远远逊色于介绍、议论类的文字表述。”^⑥

此外，就中国的现状来看，学术界仍然需要为政府进行政策性、决策性研究，为实务界的对策性研究提供人力资源和智力资源。值得予以重视的是，学者在身兼数职，既要撰写学术理论文章，研究基础理论问题，又要为政府出谋划策，还要在报刊杂志上撰写专栏文章为大众答疑解惑的时候，必须摆正角色的定位。

六、会计研究中的学术批评

学术批评对于学术的进步和理论的发展是非常重要的，以至于无论怎么强调也不过分。它是学术研究和理论探索活动不可或缺的内容之一，是学者相互交往的主要方式。其作用在于：一是通过学术批评可以逐步建立一套严格的学术规范，使学者们的行为和学术活动有章可循，有规则可依；二是可以对学术作品进行检验，开拓新的研究领域和探索方向；三是可以增进学者之间的友谊和交流，形成健康向上的学术氛围和研究环境。因此，严肃认真的学术批评是理论发展的巨大杠杆，也是繁荣学术的必由之路。

反观会计学术界的学术批评现状，总感到意犹未尽。学术刊物上的商榷性文章和批评性评论罕见，但“广告式”、“推销式”的书评和文评则常常充斥于序言和文献介绍当中。其实，对学术理论作品的评论，可以存在不同的方法：可以是书面的，如撰写相关的评论文章在相同的刊物上发表；也可以是口头的，如在学术研讨会上对会议的交流文章做评论、向文章作者指出选题、数据、论证方法等方面的失误和遗漏所在；还有最常用的和最经济的方法是在学术机构的内部，主要集中在各大专院校的会计系，在教授、研究人员、博士后、博士研究生、硕士研究生中，定期或不定期地举办讨论会，针对同事、同学发表的、未发表的研究习作展开“毫不留情的”批评。

实证研究方法的应用和推广，离不开严肃、认真甚至是尖锐的学术批评，这是由实证研究方法自身的特性所决定的。正因为以事实判断为基础的实证研究方法，包括了可由各个主体进行事后检验的有关事实和论断，所以其研究的前提、路径和结论，对他人而言都是透明的、可以被重复执行的。因此，运用实证方法进行的研究，更具备了被同行专家“挑刺”的可能，进行学术批评也不会落入“一头钻入概念体系”的会计理论争鸣的老套子当中。但也许正因为会计实证研究需要具备更为广博而深厚的经济学、财务学理论功力，付出更多艰辛而扎实的学术劳动，所以目前还很少有“傻瓜”把别人已经完成的研究再重新做一遍的事例，也就无从产生向别人挑战的勇气

和底气。

注释:

- ①“POSITIVE ACCOUNTING THEORY”, PRENTICE - HALL, INC., ENGLEWOOD CLIFFS, NEW JERSEY, 1986.
- ②在此,不得不提到由陈信元、叶鹏飞、薛建峰合作完成的论文——《中国的会计环境——一个分析框架》(载于《会计研究》2000年第8期第8页)。该文以严谨的态度,从会计的角度,采用微观经济学的方法,对影响中国会计的诸环境因素的行为方式做了比较全面的分析,为进一步的理论实证工作和在此基础上的经验实证研究做出了开创性的工作。
- ③张建伟:《会计学研究的经济学视野》,载于《会计研究》1999年第5期。
- ④孙铮:《如何理解中国特色的会计》,载于《会计研究》2000年第2期。
- ⑤这一观点最初是由上海财经大学博士研究生薛建峰在学术讨论中提出的,笔者深受启发。
- ⑥曲晓辉:《中国特色的会计解读》,载于《会计研究》2000年第4期。

参考文献:

- [1]杨小凯. 经济学原理[M]. 北京:中国社会科学出版社,1998.
- [2]张曙光. 经济学与经济学家[M]. 成都:四川人民出版社,1999.
- [3]张军. 经济、社会与文化:张军经济随笔集[M]. 上海:复旦大学出版社,1998.
- [4]张维迎. 企业的企业家——契约理论[M]. 上海:上海三联书店、上海人民出版社,1995.
- [5]R·T·瓦茨,J·L·齐默尔曼. 实证会计理论[M]. 北京:中国商业出版社,1990.
- [6]李志文. 我对中国会计研究的一些看法[D]. 第三届中国会计教授会大会交流论文,1997.
- [7]汤云为,钱逢胜. 会计理论[M]. 上海:上海财经大学出版社,1997.

Commentary on Present Academic Accounting Research in China

CHEN Min, SUN Zheng

(School of Accountancy, Shanghai University of Finance and Economics, Shanghai 200433, China)

Abstract: After about ten-year development, positive accounting research tends to become an essential paradigm in China to replace normative accounting research. But during this change there still exist some problems worthy to be commented on from an academic approach. We offered our viewpoint on the five issues concerning value judgement and fact judgement, theoretical study and empirical study, internationalization and localization of academic paradigm, research division of academic circle and practical circle, and the academic criticism in academic research of accounting. Meanwhile, in this paper we offer some critical comments on some published academic papers on accounting employing the empirical approach. We are exerting ourselves to propose the humanity spirit, strict scientific attitude and better research environment in the academic research of accounting.

Key words: positive accounting research; accounting theory; academic paradigm; academic criticism