

## 实证会计研究基本理论问题初探

文/周存攀 刘明霞

近年来的实证会计研究给中国会计学界带来了一股新鲜空气，它对中国会计学的发展意义不可低估。笔者拟对实证会计的几个基本问题进行一下探讨。

一. 实证会计研究的本质。一个被普遍接受的观点是，规范会计研究所回答的是“应该是什么”的问题，实证会计研究所回答的是“实际是什么”的问题，实证会计研究的目的是解释和预测会计实务，规范会计研究的目的在于规范会计实务。一个简单的类比是，如果你舅、一条河，实证会计研究告诉你的是以前人们是摆渡过去的，而规范会计研究告诉你的是应该从桥梁上过去，还是摆渡过去。从这个意义上讲，实证会计研究更重视科学性，规范会计研究更重视哲学性。

二. 开展实证会计研究的原因。实证会计研究在美国得到了空前的发展，瓦茨 (Ross L. Watts) 和齐默尔曼 (Jerold L. Zimmerman) 认为主要是需求推动的，这种需求主要来自三方面，(1) 信息需求，公司的许多利益相关者都需要做出与会计报告有关的决策，为了维护自身的利益，他们需要了解有关的实证会计研究成果；(2) 教学需求，教师在教学过程中需要向学生解释各种会计程序的差异，从而使学生容易理解，实证会计研究正好满足了这一要求；(3) 政策需求，政府在制订政策的过程中，各方面的人士都为了一定的目标不断进行游说，他们需要证明自己的见解是正确的，实证会计研究也符合了他们的需要，有时研究人员并不是有意为他们提供证据的，却被他们用来证明自己的观点。我国的情况却有所不同，对实证会计研究成果的需求没有美国那么强烈。在信息需求方面，我国的投资者和证券市场的现状决定了他们对会计信息本身就不够重视，更不用说利用会计信息而得到的研究成果了；在教学需求方面，采用了实证会计研究成果教学的院校和教师还只是极少数，这方面的工作需要更多的人投入更多的精力来完成；我国在制订政策过程中的游说还很少，争论的各方也没有注意到实证会计研究成果的出现。这并不是说我国没有对实证会计研究的需求，比如说学者们对学术成果的追求就是一个重要的需求。近年来在实证会计研究的供给方面却出现了一些变化，证券市场的发展、数据的丰富以及相关学科的融大都为实证会计研究提供了可能和基础，也降低了研究成本，尤其是一批年轻学者的加入更推动了实证会计研究的发展。所以，我国的实证会计研究主要是由供给推动的，而不是主要由需求推动的。

三. 对实证会计研究的态度。虽然实证会计研究已经取得了一些成果，从事这项研究的学者也越来越多，但人们仍然不停地问：实证会计研究到底有没有用？我们猜想他们所关心的是实证会计研究对我国的会计理论和实务有没有贡献。回答是肯定的，只是贡献的形式有所不同。有些实证成果对理论和实务是有直接贡献的，但大多数实证成果不能直接作用于理论或实务，而只是有间接的贡献。一项研究（如对公司治理结构的研究）好比一堵墙，每一篇文章都只是一块砖，有些砖会被埋在墙里面，好像没有作用，但如果整堵墙可以撑起高楼大厦，那么我们就认为每一块砖都是有贡献的。因为每一篇文章都是在前人研究成果的基础上向前跨出一小步，“不积跬步，无以致千里”，所以，这些研究成果对理论和实务也是有贡献的。我们相信“真理”是存在的，但我们并不知道“真理”在哪里，“真理”到底哪里也许并不重要，重要的是我们在进步，在向前走。同时，我们也应该看到客观环境是错综复杂的，实证会计研究中所用的数据是对客观环境的抽象，我们用这样的数据来研究一个具体的问题，难免会顾此失彼，所以，每一篇实证文章都会有一定的局限性，想做到十全十美是很困难的。实证文章应该允许批评，批评若能针对实证的过程（包括结论的解释），而不是以自己的逻辑对结论进行评价，则有助于实证会计研究水平的提高。另一方面，实证会计研究的哲学基础是波普尔的证伪主义，它说明一个理论只能够被证明是错误的，而不能被证明是正确的，也正是因为如此，实证会计研究才会有向前发展的动力，才能够不断完善自己。对于实证会计研究，我们注意到人们对研究态度和数学方法两方面的批评较多，实证会计研究主要是依靠数据来说话的，但研究的选题、方法和结论往往也会受到研究态度的影响，一个严谨的学者得到的结论会更可信。研究结论不仅要让别人相信，而且要让自己相信，后者是一个比前者更难的过程。

四. 实证会计研究的方法论。实证会计研究所涉足的领域越来越广泛，所使用的方法也越来越复杂，广义的实证会计研究 (empirical accounting research) 也称为经验会计研究，主要包括以下五种方法：实验室实验 (laboratory experiments)、实地试验 (field experiments)、实地研究或案例研究 (field studies or case studies)、调查研究 (survey research) 和档案研究 (archival research)，所研究的领域包括财务会计、管理会计和审计的各个方面。但狭义的实证会计研究 (survey research) 多指档案研究 (archival research)，主要涉及关于财务会计的研

研究,也有一些关于审计的研究。另一个相关的概念(positive accounting research)只是档案研究(archival research)的一个分支,研究范围比实证会计研究(empirical accounting research)小得多,主要研究经理人员对会计政策的选择问题。

我国的会计学者对方法论的研究还很少,尤其是对实证会计研究方法的研究更少,但方法论的学习对实证会计研究是有益的。一般认为实证会计研究的方法论只能在实践中逐步学习,通过动手才能够掌握,而不能从书本中直接获得,但在方法论上的指导无疑对研究者是有帮助的。目前我国的研究者在实证会计研究过程中主要参考已有文献中的研究方法,但这些文献只能教研究者们怎么做,而不能教会研究者们为什么这样做和这样做对研究结论的影响,对于一项深入的研究来说,仅仅知道怎么做(how)是不够的,还要知道为什么这么做(why),只有这样才能在继承前人成果的基础上再向前走。

五. 实证会计研究发展的条件。在美国,实证会计研究自1968年以来取得了长足的进步,这与美国的经济环境是分不开的,比弗(William H. Beaver)认为美国实证会计研究空前发展的原因在于:(1)财务学和经济学的发展;(2)证券市场在经济中占重要地位;(3)政府对证券市场进行了积极的监管,报告环境不断变化,如国际会计准则委员会、美国财务会计准则委员会、美国证券交易委员会等经常提出新的课题;(4)上市公司的股权比较分散,而且机构投资者占很大比重;(5)计算机技术和数据库的发展;

和美国相比,在我国进行实证会计研究的条件还不是很好:(1)适合我国国情的经济学和财务学理论还没有真正建立起来,这不仅是实证会计研究所面临的问题,整个中国经济学界都面临同样的问题;(2)证券市场占国民经济的比重很小,并且我国的上市公司一般都是比较好的公司,和整个国民经济状况会有一定差距,而我国的实证会计研究主要是针对上市公司和证券市场进行的,但针对上市公司所得到的结论能够说明整个国民经济的状况吗?如果不能,那么结论的有用性就会大打折扣;(3)数据库建设不够完备,在我国目前的情况下,取得数据的成本还很高,会消耗很多的时间和精力,存在着重复劳动和数据利用率低等问题,研究者之间的合作与交流有利于降低取得数据的成本,我们建议已发表文章的作者可以让其他人分享他们所收集的数据。仅就数据本身而言,随着信息技术的发展,数据库的建设可望在最近几年内有所成就,在以后的实证会计研究中取得数据将不再是一个主要的障碍,但学会运用数据可能更为重要;(4)机构投资者太少,大多数个人投资者不注重会计信息,这会直接影响到会计信息的有用性,也会影响实证会计研究的成果,当然这并不是实证会计研究的问题而是证券市场本身的问题,只是说明在我国对实证会计研究的需求还没有像美国这样一些国家迫切。

与此同时,我们也应该看到,我国已经具备了做实证会计研究所需要的基本条件。证券市场的发展及其规模的扩大都为实证会计研究提出了很多课题,也提供了数据上的可能。另一方面,正是中国的特殊环境为我们提供了中国特有的研究课题,如中国的股权结构、公司治理结构和投资者结构等,我们要研究的一些问题是其他国家从来未曾遇到过的。

六. 实证会计研究的取向。每一篇实证文章都是在前人研究成果的基础上完成的,实证会计研究在美国已经有了30多年的历史,现在的成果是建立在这30年研究成果的基础上的。而我国的实证会计研究刚刚起步,研究成果还很少,我们的研究应该建立在什么基础上呢?我们面临着两个选择:其一是像美国那样从头开始,把他们研究的问题在中国再做一遍,建立属于自己的研究基础,但这样会花费很多时间,成本很高;其二就是借鉴美国现有的研究成果,在此基础上直接向前走,但美国的研究结论却不一定适合中国的国情,我们已经看到了中国和美国在经济环境方面的巨大差异。如果我们从头做起,也许在半路就会与美国分手,走上不同的道路,就像一棵树,中国和美国可能是不同的树枝。如果我们采用第二种思路很有可能会遗漏一些有意义的课题,甚至走更多的弯路。类似的问题是在我国实证文章的选题应该侧重于模仿还是侧重于创新等等。就我国当前的情况而言,我们觉得模仿,借鉴,继承,创新都值得鼓励,作研究的视角也尽可以不同,因为国内的实证研究还很少,我们需要积累,各种研究积累到一定的程度,上述这些问题的解答就会变得明朗起来。当然如果要拿研究成果到国外去发表,就需要创新了,如果模仿能够得到不同的结论也是可取的。

(作者单位:张家口教育学院)

#### 相关链接

[我国公司职工监事制度存在的问题及立法完善浅析](#)

[基于作业成本法的企业内部物流成本探析](#)

[企业数控技术发展趋势及对策](#)

[关于我国个人征信体系建设的困惑与思考](#)

[Baskin公司DNA模型及其应用探讨](#)

[我国保险统计中存在的问题分析](#)

[实证会计研究基本理论问题初探](#)

[厦门环境库兹涅茨曲线的统计分析](#)

本网站为集团经济研究杂志社唯一网站，所刊登的集团经济研究各种新闻、信息和各种专题专栏资料，均为集团经济研究版权所有。

地址：北京市朝阳区关东店甲1号106室 邮编：100020 电话/传真：（010）65015547/ 65015546

制作单位：集团经济研究网络中心