

## 会计理论研究中若干基本问题的思考

<http://www.crifs.org.cn> 2009年7月3日 周清明 张德容

**【摘要】**近年来，在会计研究领域，一场研究范式的革命正悄然兴起。范式的危机、破裂与演变是科学发展的重要环节和集中体现。中国会计研究在很大程度上还受着传统范式的束缚，突出表现为理论基础薄弱，研究缺乏权威支持；注重结论的诠释，忽视研究过程的探索；在研究方法上过于凌乱，盲目照搬。为此，文章综观全局，致力于对旧的范式作深刻反思甚至批判，旨在更好地提高我国的会计理论研究水平。

**【关键词】** 会计理论研究；若干问题；思考

会计理论是会计实践的理性认识，反过来又能指导和拓展会计实践。20世纪80年代初以来，我国会计理论建设在诸多领域均取得了突破性的进展。但由于长期受到计划经济体制下形成的传统会计观念的束缚，会计理论研究依然远远落后于会计实践。为了加快我国会计理论的建设，推动会计实践的发展，本文拟就会计理论研究中至今未引起重视的几个基本问题，作较为系统的思考，以期抛砖引玉。

### 一、会计研究过程：文档化

现代会计面临的研究课题，国内诸多会计杂志或专业学会均定期公布，以期能引起会计研究人员的关注与参与。但迄今为止，这些课题中却从未涉及“会计研究过程”。似乎给人的感觉是：会计研究已硕果累累，谁还不了解会计研究过程呢。实际上，这种观点是极不正确的。要知道，任何科学研究的结论，无不是借助其研究过程来实现的。如果“过程”中的任一环节出了偏差，最终都将影响其科学的结论。同一会计现象为什么会得出不同甚至完全相反的解释？或许人们在深刻反思其研究过程时能从中得到某些启示。那么，会计研究的过程是什么呢？笔者的结论是“文档化”。具体地讲，我们可将研究的过程定义为科学的调查方法，即对某一知识领域的系统研究，以发现科学事实或原理。其构成要素主要有：（1）对明确定义的问题，有条理地调查和分析；（2）应用适当的科学方法；（3）收集和整理充分而有代表性的证据；（4）应用逻辑推理得出结论；（5）研究人员应能确保所得结论的有效性和合理性。

**确定问题：**在许多情况下，会计研究人员所要研究的问题在“过程”开始以前就已经确定，但仍有必要作进一步的识别。这种提炼问题的过程称为“问题蒸馏”，即用非常具体的术语重新陈述一个一般问题。在识别和陈述问题时，需要考虑下列因素：问题的准确来源、问题的识别以及问题范围的确定。要成功地设计和实施调查，首先必须清晰地陈述问题。

**收集证据：**准确地收集证据应做好两方面的工作：详细地查询有关的权威会计文献以及对当前实践的调查。当一个问题不存在权威文献时，会计研究人员就必须在对有关因素的逻辑分析之后，

得出问题的理论依据。

评价结果与确定备选方案：完整的证据调查和收集工作结束以后，下一步工作是评价结果并确定备选方案，以获得所得问题的一个或多个假定结论。每一备选方案都必须有权威文献或具有完全而简洁文档的理论证据的充分支持。得出结论：在对备选方案作详细分析以后，研究人员便可得出结论。此结论应完全地归档并被所收集的证据所充分支持。研究过程的任一步骤的严重缺陷都将威胁整个研究的价值。因此，必须给研究过程的每一步骤以同等程度的重视。

## 二、会计理论研究中的权威性支持

开展会计理论研究，必须享有坚实的权威性支持。会计学不是一门自然科学，甚至也不是严格意义上的社会科学。科学领域从事的研究目的是建立理论或模型，以描述观察到的现象并预测未来事件。会计学不是这种科学意义上的理论，而是一个系统化的过程，积累经济数据并将这些数据报告给信息的使用者。会计人员在处理日常事务、行使自己的法定职权时，不是寻找自然法则而是试图发现财务信息使用者之间的某种一致性。美国密执安大学会计教授托马斯·威尔奇和大卫·卡姆合著的《会计和审计研究》，曾把会计过程喻为一个人造主体的数学模型，在确定用于实现或履行会计模型的原则和程序时，对权威支持存在相当程度的依赖。

坚实的权威性支持直接依赖于对某一特定会计原则的支持程度。因此，从事会计理论研究，必须知道权威的层次并确定为某一特定的概念找到充分的支持。然而，至今为止，我国会计理论界对于权威组织及层次并未有统一的界定。正因为如此，长期以来，会计理论界对某些基本的会计概念一直争论不休，究其原因，不能不说在各自理论研究中缺乏统一的权威性支持或不享有坚实的权威性支持。

如何界定会计理论研究中的权威性支持呢？这里不妨以美国为例，列示如下并以资借鉴。

主要的权威性支持：

1. 在会计领域的一般应用。包括：（1）财务会计准则委员会“财务会计准则汇编”；（2）财务会计准则委员会诠释；（3）会计原则委员会意见书；（4）会计程序委员会的会计研究公报。

2. 在某些部门的专门应用。包括：（1）美国注册会计师协会工业会计指南；（2）美国注册会计师协会财务制度汇编；（3）证券和交易委员会条例；（4）成本会计准则委员会报告书；（5）成本会计准则诠释；（6）政府会计全国理事会报告书。

辅助权威性支持：（1）大量的工业实践；（2）工业管理局公告；（3）权威的专业和工业协会出版的研究公报；（4）公认专业联合出版物；（5）美国注册会计师协会的会计研究专著；（6）该领域公认权威写作的会计教材和参考书。

这里应当说明的是，强调会计理论研究中的权威，并不妨碍会计改革。改革的目的并不是要否定权威，而是要否定原有理论体系中存在的弊端，使我国的会计管理机制更具有权威性，使权威的运用更加科学，更加符合会计管理机制运行规律的客观要求。

## 三、会计理论研究的方法

长期以来，我国会计理论界一直将会计研究方法理论排斥于基础理论之外，结果导致了我国会计理论研究存在着诸多方法问题亟待解决。（1）解释性、总结性的研究方法代之以探索性、创造性的研究方法。（2）抽象方法、规范方法和实证方法的应用易走极端化。（3）过多的文必言史，使得会计理论研究严重脱离实际。会计是一门应用性很强的社会学科，现代的会计理论只能建立在现代会计实践的基础上。有史必言是对的，但文必言史却不能作为现代会计理论的研究方法。（4）一味推崇国外的研究方法，已达到惊人的地步。用一知半解的行为科学方法研究责任会计，在会计理论研究中广泛建立数学模型等，便可略见一斑。会计是一种国际通用的商业语言，有选择地运用国外先进的研究方法来解决我国的现实问题无可厚非，但问题在于这些方法本身属舶来品，假如你连这些舶来品的基本含义都没有搞清楚，便望文生义地加以应用，这无疑等于在沙滩上建造大厦。理论研究的宗旨之一在于形成共识，而科学、正确的研究方法既是产生科学理论的先导，又是达到共识的必由之路。在建设具有中国特色的会计理论体系中，究竟以何种方法开展研究，这还有待于会计理论界作长期艰辛的努力与探索。但不管怎样，必须采取科学的研究方法，才能到达成功的彼岸。目前，应在以下几个方面尽快取得一致共识。

### （一）会计理论研究方法必须多元化

会计理论研究是一项复杂的系统工程，其任一环节无不有着独特的研究对象并受制于不同的因素。因此，孤立地运用某一种研究方法来解释或推理不同的会计现象，显然是不能履行其理论职责的。对此，应明确两点：

（1）会计理论研究方法与会计科学的发展是并驾齐驱、相互促进的，研究方法的选择须为会计理论研究服务；

（2）各种方法均有其特定的适用场所，彼此之间不能相互替代，而只能相辅相成、互为补充，以形成一个结构严密、体系严谨的方法体系。

### （二）审慎地借鉴和移植其他学科的研究方法

科学的研究方法具有广泛的通用性。中外会计发展史表明，会计是一门古老而又年轻的科学，它的存在和发展取决于诸多社会因素。它与哲学、行为心理学、语言学、逻辑学以及管理学等关系密切，交叉渗透。因此，开展会计理论研究必须广泛涉猎有关学科的知识体系，加强横向联系，把研究问题的思路伸向更为广阔的境地。

当然，在借鉴和移植相关学科的研究方法时，切忌生搬硬套和牵强附会，而应本着科学分析的态度，认真“扬弃”，舍其不适合部分，吸取合理内核，立足自身需要，加以综合利用，使现代会计理论研究不断得以发展和逐步完善。

### （三）实行开放式研究

会计理论研究，不单纯是理论工作者的任务，决不能封闭自守，应实行开放式的研究。当前亟待解决以下几个问题：（1）中国会计学会应尽快成立“会计理论研究方法课题组”，组员既有政府高级专家和财经院校的专业研究人员，又有社会上有志于会计理论研究的实务界人士。课题组每年应拟定指导性研究课题，并明确分工，适当的时候可组织成果交流。（2）利用众多的会计专业杂



志，展开学术争鸣。理论只有在争鸣中才能发展。争鸣可达到濯去旧见、更新观念、深化理论的目的。我国会计理论研究中“捧色”较浓的风气必须刹住，代之以“百花齐放、百家争鸣”的开放式的研究氛围。（3）组织力量，编著《会计理论研究方法通论》，借以指导会计研究人员选择最为恰当的方法来规划自己的行为 and 认识会计现象的本质。

#### （四）要用科学的发展观来指导会计理论研究

会计理论研究必须为会计改革服务，否则容易导致会计理论研究边缘化，影响其地位和作用的发挥。因此，在会计研究中，应该注重该理论是否能解释现实中存在的现象、能解决现实中存在的问题。为达到此目标，我们有必要对旧的范式进行反思甚至批判，变革传统的规范研究方法，更多地采用实证研究方法，提高会计理论对会计实务的解释和预测能力。当前，随着资本市场和会计实务的迅速发展，我国会计学术界应与时俱进，把研究的眼光积极转移到以下重大会计课题上来。

（1）企业改组、兼并及资产重组（企业合并）会计问题研究；（2）防范和化解金融危机的财务会计问题研究，包括衍生金融工具会计问题；（3）开展与会计准则建设有关的理论研究；（4）改进企业财务报告问题研究；（5）管理会计的应用和发展问题研究；（6）加强非营利组织会计问题研究；（7）研究知识经济对会计的影响，尤其人力资源会计问题；（8）与资本市场紧密联系起来，对上市公司的财务会计问题深入研究等。

#### （五）注重会计科学研究方法的结合运用

在会计科学的发展上，研究方法在很大程度上决定着会计科学的研究水平和研究效率，从而也在一定程度上制约着会计科学发展目标的实现程度。在中国会计科学得到迅速发展的20世纪，在会计研究方法上重演绎、重抽象、重定性、重逻辑思维和推理的研究定式起着一定的主导作用。由于会计理论的研究手段和研究方式相对较为滞后，因而会计理论工作者基本上是一种个体性劳动和个体操作的状态；加上研究信息传递方式上的局限，在一定程度上限制了研究成果在不同研究人员之间的相互沟通与运用，由此而导致研究内容上重复性劳动，也造成了一种研究资源上的不应有浪费，从而对会计科学的发展产生了一定程度的负面影响。因此，21世纪中国会计科学发展的基本方式就是应当采用科学的研究方法，注重各种研究方法的有机结合，其中最重要的是要充分认识到定性研究方法和定量研究方法的利弊，处理好两者之间的相互关系。首先，应当强化定量研究方法的运用。这就需要全面正确地认识和理解定量分析方法的作用，正确地使用定量分析方法。目前，中国的会计科学发展不能满足于抽象的理论阐述，应当用务实的态度，运用科学的方法去搜集与整理与研究对象有关的资料，以实证性的资料为基础，以数量分析的结果为依据，去描述经济活动变化的规律，去阐明国家经济政策的变化，去说明企业经营方针的调整以及经营活动结果的演变。从而使会计信息的使用者对与其经济利益相关的经营活动发展趋势与规律有更为直接和深刻的认识，以有助于其经济决策的正确形成，并以此结果来丰富会计科学的内容。其次，是应当坚持运用科学抽象的方法对与会计有关的经济事项进行定性的理论分析，恰当地将规范性理论分析与实证性数量分析方法有机结合。应当承认，在会计研究中的某些具体问题，诸如资本市场的运行质量、会计信息的有效度与股价之间的关系等内容，必须要建立一定的定量分析模型和大量使用定量分析手段。但对于目前日趋复杂的企业经营活动规律的揭示及其所受会计环境变化影响程度的揭示，以及对会计政策调整方位的全面分析，实证性的定量分析方法并不是唯一的，更不可能是基本的方法。从某种意义上讲，缺乏定性分析的定量研究方法，无论如何也是不可能全面地、科学地阐明是什么、为什么和怎么办的问题。目前在会计理论研究过程中，有部分学者认为，只有通过复杂的数学模型设计和精确数学分析的方法，只有大量运用实证分析的会计研究方法，只有全面研究资本市场中的会计

信息披露与质量，才意味着中国的会计科学研究“与国际接轨”，才是中国会计科学的发展方向，这一看法不仅失之偏颇，而且反映在思维方式上也具有一定程度的形而上学特征，不利于中国会计科学在21世纪的发展、创新与完善。所以，在21世纪中国会计科学发展方式上，我们应当从中国的会计环境出发，积极地汲取20世纪中后期西方会计科学发展上广泛运用数量分析方法所取得的先进经验和已有成果，但是不能全面照搬，盲目地追求用实证性的数量分析方法来全面取代规范化的定性理论分析方法。

#### 【参考文献】

- [1] 黄震. 实证研究与我国会计理论研究[J]. 东岳论丛, 2005.
- [2] 刘玉廷. 当前会计理论研究中的几个问题[J]. 会计研究, 2005, (2).
- [3] 中国会计学会财务成本分会2006年年会暨第19次理论研讨会, 2006.

文章来源：生产力研究           （责任编辑： x1）