

论实证与规范会计研究的结合运用

厦门大学经济学院 肖虹

近年来,我国会计界开始引进实证会计研究方法,试图以此克服长期以来我国规范会计研究所存在的问题。如何正确处理这两种研究方法的关系,已成为构建我国科学会计理论研究方法体系的重大课题。对实证会计研究,不能仅停留在简单的介绍、模仿上,更不能采用绝对化做法,而应在西方已有研究成果的基础上,充分发挥后发效应,以适当的方式,在理论研究的不同层次与阶段上,与规范会计研究结合运用,并针对我国社会经济、文化环境的特征,对这两种研究方法分别予以发展和完善。

一、实证与规范会计研究结合运用的理论基础

实证会计研究的方法论基础是证伪主义,其经济

金。随着市场经济的发展,人们发现,企业拥有某些资产的目的并不在于拥有而在于使用它。当长期租赁合同越来越多时,传统意义上的租赁性质发生了变化,它实际上已变成了一种融资活动。如果仍按传统的作法,将租金作为当期收入或收益性支出处理,租赁资产和租赁负债就永远与资产负债表无缘。特别是承租方,它的资产负债表并未反映实际的租赁负债,有人为美化其财务状况之嫌。当企业大量使用这种方式融资,却不反映在资产负债表上时,资产负债表已不能体现该企业实际的财务状况了。

为了解决这种问题,人们提出了“实质重于形式”的原则,要求会计在处理此项交易时,要注重经济实质,而不应被其表面的法律形式所左右。在这一原则的指导下,会计才有可能将融资租赁中的系列收(付)款资本化,而形成租赁资产(负债)表现在资产负债表中,提高了会计报表的相关性和客观性。

五、几点认识

通过以上分析,笔者有以下体会。

1. 会计原则是人们在会计实践基础上概括和总结出来的。从哲学层次上看,它属于主观的东西。主观能否反映客观,以及能在多大程度上反映客观,需要实践来检验。随着社会经济的发展,人们的认识也在不断提高,对原有的一些会计原则重新审视,不仅是可能的,而且是必要的。只有如此,才能促进会计理论和实

学基础是实证经济学,它要求在研究过程中排除研究者的个人价值判断,以经验数据和数理统计分析来证伪理论命题或假说。而规范会计研究则运用演绎法兼用归纳法,其经济学理论基础是规范经济学,主导思想是以一定的价值判断为基础,围绕经济政策行为的经济后果进行逻辑推理,提出政策,制定依据标准。

尽管这两种方法存在许多不同点,而据此将它们割裂开来,甚至对立起来,则是不正确的,纯粹的实证或规范研究例子是极少的。

首先,科学逻辑表明,规范演绎与实践证伪有密切联系。证伪演绎的特点是从理论命题演绎出事实命题即假说,然后检查证伪该命题。一方面演绎证明可以使

务的不断发展。

2. 科学技术的进步,对经济活动产生了巨大和深远的影响。许多创新性经济活动,只有植根于现代科学技术,才能存在和发展。如金融衍生工具,它在避险的同时又带来企业经营和财务上的风险,是一把双刃剑。为趋利避害就要对其进行控制。有效的控制,必然对会计提出新的要求,传统的会计原则显然不适应新的形势。据此,有必要提出新的原则或修正原有的原则。

3. 传统表外项目中的或有负债和租赁业务发展至今,已找到了一些(并非全部)解决办法。如将实现原则修正成实现——实现可能性原则;提出了实质重于形式的原则。这些均有助于类似问题的处理,有其理论和实践价值,不可小视,特别是在金融衍生工具的会计问题上,必将产生巨大的影响。

4. 与表外项目有关的另一个难题是,如何对待历史成本计价原则。这一原则在财务会计理论和实务界根深蒂固。历史成本计价有资料易于取得且容易验证的优势,因而在保证会计资料的客观性方面有着重要作用。但会计信息本身的质量标准是两个:客观性和相关性。此两性既有一致的方面,又有矛盾的地方。所以修正或完全否定历史成本原则,必须权衡利弊得失,慎重行事。在可以预见的期间内,我认为,应该使历史成本与公允价值或现时成本计价并存,这样可能更便于操作。□

研究者在假说实践证伪前,对假说作出某种评价,使之具有逻辑严密性;另一方面如果假说被证伪,根据充分条件假言推理的规则,作为解释性的这组前提也无法成立。事实说明,没有规范演绎,实证是盲目与无条理的;而没有实践证伪,规范演绎也只是一种猜想。

其次,实证经济学与规范经济学尽管相互独立,但在本质上是相互联系、相互渗透的。实证经济学倡导者弗里德曼在其《实证经济学方法论》一文中指出:“实证经济学的结论似乎是且确定是与重要的规范问题紧密相关的,是与应该做什么和如何达到某一既定目标等问题密切相关的。外行与专家一样,都无一例外地试图改造结论以适应他们竭力坚持的规范性的先入之见,并且当这些实证结论的规范含义——或所谓的规范含义——不合口味时就加以拒绝。”这表明,实证经济学研究与规范问题不但不可分割,而且实证经济学的研究过程,不可避免地为研究者事实上的个人价值判断所影响。这种关系同样在会计理论研究上反映出来,我们看到,实证会计理论研究的经济理论基础如代理理论、政策管制等,均是部分地运用了规范研究方法的结果;实证数据样本的搜集过程中,不可避免地存在一定的价值判断;实证会计理论的形成是逻辑与经验事实综合的结果。

与此同时,弗里德曼还认为:“规范经济学和经济学艺术也不可能独立于实证经济学。任何政策结论都必须基于对这样做而不那样做将产生后果的预测,而该预测则必然明显或不明显地基于实证经济学。”他大胆地作出一种判断:即在目前的西方世界,尤其是在美国,“在公正无私的公民间存在的关于经济政策的分歧,主要来源于人们对所采取行动将带来的经济后果的不同预测。而这些分歧从原则上说可以通过实证经济学的发展予以消除。”由此可见,实证经济学没有削弱规范经济学的作用,而是弥补了其研究的不足,提高了它对经济实务的解释和预测能力。这种能力,同样反映在会计研究方法上,即实证会计研究成果可以证明规范会计研究前提是正确可信的,并使规范会计研究过程免于空泛;而规范会计结论又是实证会计研究的最终目的。

二、实证与规范会计研究在结合渗透中发展

自美国芝加哥大学的鲍尔与西澳大利亚大学的布朗于1968年发表《会计收益数据的经验评价》文章,以及美国罗切斯特大学的沃兹教授和齐默尔曼教授在1978年发表《建立有关会计准则决定的实证理论》论文而首开实证会计研究先河以来,实证会计研究不断发展,逐步形成其独特的研究范式。其研究步骤被公认为:①确立研究课题;②寻找有关理论或命题;③提出假设或命题;④将假设或命题操作化;⑤设计研究方

案;⑥分析数据,测试假设;⑦结果分析。在此,提出假设或命题,以及将假设或命题操作化,要以规范研究成果为前提,充分运用演绎、分析方法。一般地,假设的形成大致经历两个阶段即初始阶段和完成阶段。在初始阶段,应依据为数不多的材料和已有的理论原理,通过逻辑推理程序,作出初步假定;在假说完成阶段,应依据假说的理论观点,预测未知事实,并整理假说的全部内涵,使之严谨并系统化。

当前实证会计研究发展的趋势是,受规范会计研究影响,研究者更加充分地意识到理论检验双重性的作用,因而在强调经验数据的数理分析检验的同时,注意思维逻辑性的一般检验,注意数据收集对象与假说的内在逻辑高度一致及课题选取的社会需求性。

规范会计研究主要运用演绎法,从基本概念出发,推导出研究对象的逻辑性结构,其推导程序为:①前提命题;②推导结论;③验证;④具体问题。然而这种传统的演绎法没有考虑认识与实践两个过程的循环反复、逐渐螺旋式上升的关系,其所形成的理论未经过验证,仅属于理论上的假设推导,造成理论与实践的严重脱节。实证研究法的出现,使这种演绎法逐渐转化,在其推导程序中增加了一个重要环节,即将推导结论转换为可检验的实践命题,经观察检验,修正和完善推导结论后再予以验证。这样的研究不以理论的提出而告终,使理论方案得到进一步完善。美国AICPA财务报告特别委员会在其综合报告《论改进企业报告》中,就建议会计准则制定机构应在企业报告综合模型中提供一套实验手段,以便在正式制定会计准则前,对概念进行实地测试。

三、实证与规范会计研究结合的启示

1. 我国在构建会计理论研究方法体系时,既要克服长期以来以规范法一统天下,严重脱离实践的经院式研究,又要注意防止从一种极端走向另一种极端,避免西方会计理论过于讲求高深数理推导而产生的问题,实证法应与规范法并举,使两种方法都得到发展。

2. 会计理论研究者,在研究过程中,应认识到方法是手段而不是目的,应从实际出发,根据不同的研究问题而侧重采用不同的研究方法,不能从功利主义或主观偏好出发,事先规定只采用某种研究方法。对于规范研究,应尽可能以实证结论为规范研究的前提,避免探讨内容空泛,研究结论经不起实践检验的课题,克服研究的表面性与封闭性弊端;对于实证研究,应以规范研究成果为提出依据,强调思维逻辑检验与数据检验的结合。针对我国实际问题的需要加以研究,提高研究的理论深度和效用。而要做到这些,必须紧紧依赖研究者求实严谨和科学公正的研究精神,以及合理的知识结构和较强的研究能力。□