

省级研究生优质课程建设项目

新世纪研究生教学用书

会计系列

含 MPAcc
及 MBA、EMBA 财会方向

黎毅 编著

会计实证研究方法

Accounting Positive Research Methods

 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press



省级研究生优质课程建设项目

新世纪研究生教学用书

会计系列

含 MPAcc
及 MBA、EMBA 财会方向

黎毅 编著

会计实证研究方法

Accounting Positive Research Methods

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press
大连

© 黎 毅 2012

图书在版编目 (CIP) 数据

会计实证研究方法 / 黎毅编著. —大连: 东北财经大学出版社, 2012. 8

(新世纪研究生教学用书·会计系列)

ISBN 978-7-5654-0915-8

I. 会… II. 黎… III. 会计学-研究方法-研究生-教材
IV. F230-3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2012) 第 170521 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

教学支持: (0411) 84710309

营 销 部: (0411) 84710711

总 编 室: (0411) 84710523

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连华伟印刷有限公司印刷

东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm×240mm 字数: 330 千字 印张: 18 3/4 插页: 1
2012 年 8 月第 1 版 2012 年 8 月第 1 次印刷

责任编辑: 王莹 周慧

责任校对: 王娟 赵楠

封面设计: 张智波

版式设计: 钟福建

ISBN 978-7-5654-0915-8

定价: 36.00 元

前 言

从开始酝酿本书的出版到今天，已近三年的时间，但写作这本书的念头可以追溯到2007年，当时在给会计专业硕士研究生讲授会计实证研究方法课程时，由于没有找到合适的教材，我们在参照其他专业相关教材的基础上结合会计学专业特点和研究需要编写讲义。在对江西财经大学和华东交通大学的会计学硕士研究生逾十次的讲授过程中，每一次我们都会虚心听取各位同学和老师的建议，并根据这些建议对课程的内容进行有效的调整和完善。其中我们也讨论过要不要将讲义整理成一本全面系统地介绍会计实证研究方法的教材出版，但直到2009年10月参加了在北京的一次研讨会后，才下定决心来进行本书的写作。

按照会计实证研究的基本框架，本书包括“绪论”、“研究问题分析”、“资料收集和整理”、“实证分析与结果解释”、“学位论文的写作及应注意的伦理问题”五部分的内容。第一章即第一部分“绪论”，主要介绍会计实证研究方法的定义、产生与发展，以及会计实证研究的规范过程及本课程的结构安排。第二章即第二部分“研究问题分析”，主要讲解研究问题的确定、文献综述、假设建立和变量选择。第三章、第四章可作为第三部分“资料收集和整理”，介绍数据收集、数据预处理和描述性分析两部分。第五章至第九章即第四部分“实证分析与结果解释”，分别介绍参数检验与非参数检验、方差分析、相关分析与回归分析、因子分析与聚类分析、定性数据的建模分析等会计实证研究中常用的数量分析方法。第十章即第五部分“学位论文的写作及应注意的伦理问题”，介绍学位论文的定义、意义、要求及学术论文写作时应注意的问题，学位论文的结构和撰写步骤，学位论文写作中的伦理问题。同时，面对会计实证研究中涌现的大量数据，本书结合案例，在第四章至第九章分别介绍了SPSS在会计实证研究中的运用。

为方便教师上课和学生学习，本书所有数据均按章节编号，并制作了与本书配套的多媒体教学课件，一并保存在所附的光盘中。本书可作为高等院校会计学专业硕士研究生的会计实证研究方法教材，也适用于会计学专业本科高年级和其他专业学生学习参考。

在本书付梓之际，首先要感谢江西财经大学的张蕊教授，是她引导我们进入会计实证研究方法的殿堂，从不同角度启迪我们进行研究并思考研究方法。感谢江西财经大学会计学院和华东交通大学经济管理学院各位教授，在全书框架形成与内

2 会计实证研究方法

容撰写过程中给我们提出了很多中肯的意见。

作为“2011年度江西省研究生优质课程建设项目”之一，本书的撰写得到了江西省学位办和华东交通大学研究生处的资助，在此表示感谢。特别感谢东北财经大学出版社为本书出版所做的贡献。在撰写的过程中，我们还参考了大量的相关文献，在此表示感谢。

本书由黎毅编著，黄辉参加了部分内容的编写和全书的统稿及排版工作，本书的大部分案例是我们多年教学和科研工作的积累，有部分案例为体现其典型性引用他人著作，于海燕参加了课件的制作，黎畅和张相云在资料收集、数据录入、文字录入等方面做了大量的工作。

由于我们水平有限，书中难免有不足之处，恳请读者批评指正。

编著者
2012年6月

目 录

第一章 会计实证研究方法概述	⇨1
第一节 会计实证研究方法的定义	/1
第二节 会计实证研究方法的产生与发展	/2
第三节 会计实证研究的规范过程及本课程的结构安排	/9
第二章 研究问题分析	⇨14
第一节 研究问题的确定	/14
第二节 文献综述	/17
第三节 假设建立	/24
第四节 变量选择	/31
第三章 数据的收集	⇨38
第一节 档案研究	/38
第二节 问卷调查	/42
第三节 案例研究	/46
第四节 实地研究	/51
第五节 实验研究	/54
第四章 数据预处理和描述性分析	⇨61
第一节 异常值和缺失值的处理	/61
第二节 信度与效度分析	/72
第三节 描述性分析	/77
第五章 参数检验与非参数检验	⇨87
第一节 概述	/87
第二节 均值比较与参数检验	/89
第三节 非参数检验	/102
第六章 方差分析	⇨128
第一节 方差分析概述	/128
第二节 单因素方差分析	/130
第三节 多因素方差分析	/143

第七章 相关分析与回归分析	⇨160
第一节 相关分析	/160
第二节 线性回归分析	/173
第三节 曲线估计	/194
第八章 因子分析与聚类分析	⇨199
第一节 因子分析	/199
第二节 聚类分析	/216
第九章 定性数据的建模分析	⇨235
第一节 解释变量中含有定性变量的回归模型	/235
第二节 二项 Logistic 回归模型	/236
第三节 判别分析	/251
第十章 学位论文的写作及应注意的伦理问题	⇨266
第一节 学位论文概述	/266
第二节 学位论文的结构和撰写步骤	/270
第三节 学位论文写作中的伦理问题	/284
参考文献	⇨294

第一章

会计实证研究方法概述

第一节 会计实证研究方法的定义

一、会计实证研究方法的定义

根据《汉语大词典》的定义，“研究”是指“钻研、探究”，表示在某一知识领域进行仔细的、系统的调查研究，以找到某种事实或规律。因此，研究可以理解为“系统地考察以给出问题的解决之道”。“方法”一词，最早见于墨子《天志》：“中吾矩者，谓之方，不中吾矩者，谓之不方。是以方与不方，皆可得而知之。此其故何？则方法明也。”《现代汉语词典》中将“方法”定义为关于解决思想、说话、行为等问题的门路、程序等。由此可见，方法是指人们在实际活动中，为完成某项工作、达到某种要求而采取的手段、工具、方式、程序、途径、措施等的总称。这表明，人们在实际活动中总要采用某种方法，而采用这种方法是为了实现自己的某种愿望。“实证（Positive）”一词则来源于拉丁文“Positivus”，意为明确的、直接的、无疑的、确定的。所谓“实证法”，是指通过收集被观察事物或现象的经验性数据来验证一些理论假说或命题，借以建立相应的理论体系。严格地说，实证法较接近于归纳法，两者都必须着重于对现实事物或现象的观察，以及进行总括性的概括和推断。但是，这两种方法又存在显著性区别。归纳法侧重于从大量的现象中总结概括出带有规律性的概念，实证法则更强调以经验材料或证据来辅证既定概念或命题假说的现实存在或有效性。此外，实证法可以通过多种形式或者从多种渠道收集关于被观察事物或现象的经验性材料，包括查阅历史性数据、实验室记录资料、调查问卷、实地面谈与观察等。

根据上面的分析，我们认为，会计实证研究方法是指人们为了探讨会计领域中存在的问题，在搜集和整理会计实践经验数据并开展理性思维的过程中所采用的一切途径、手段、工具和方式。会计实证研究的领域非常广泛，从2011年《会计研究》杂志来看，企业会计准则、企业财务会计、财务管理与管理会计、内部控制、政府与非营利组织会计、注册会计师与审计、会计信息化、环境会计等研究方向中

都有实证研究方面的论文。会计实证研究是一个非常严谨的过程，进行会计实证研究的人员需要熟悉和掌握会计实证研究方法，研究方法是完成研究任务的手段。

二、本课程的目的

俗话说“工欲善其事，必先利其器”，因此，我们要进行会计实证研究，就有必要掌握一定的实证研究方法。

目前，在大学中讲授研究方法有两种方式：一种方式是在专业教学中渗透，在研究实践中体验；另一种方式是作为一门独立课程系统讲授。国内外一些大学在相当多的专业里单独开设研究方法方面的课程，例如经济类专业开设“经济研究方法论”，管理类专业开设“管理研究方法”，因此，在会计学专业开设会计研究方法课程也是非常必要的。会计研究方法主要有规范研究方法和实证研究方法两大类，其中，规范研究方法历史非常悠久，而且在很多专业教学中都有论述。因此，本书主要讲授会计实证研究方法。

具体来讲，会计实证研究方法对于会计理论和会计实务的研究具有重要作用，通过该门课程的学习，可以了解会计实证研究的过程和规则，理解并掌握会计实证研究的方法和技巧，学会正确选择、设计和评价会计实证研究方法。

为了达到上述目的，首先，以会计研究中运用较为广泛的实证研究方法为核心，给出方法论和具体技术的完整概念框架；其次，强调研究过程中的问题分析，明确其主要意义和具体环节；最后，尝试解答一些在会计实证研究中遇到的疑惑与问题。

● 第二节 会计实证研究方法的产生与发展

一、国外会计实证研究方法的产生与发展

20世纪60年代以来，在实证经济学的影响下，西方会计学界在研究会计理论与实务问题时开始倡导并借鉴实证主义和实证经济学的成果。由此，会计实证研究方法在西方会计学界得到广泛的应用，并将传统的会计研究方法称为会计规范研究方法。但会计实证研究方法和会计规范研究方法并不是对立的，而是相互依存、相互渗透的。因此，在讲述会计实证研究方法以前，有必要回顾会计规范研究方法的产生和发展。

（一）会计规范研究方法的回顾

会计规范理论是一套关于会计“应该是什么”的系统知识体系，旨在通过一系列基本会计原则、会计准则的规范要求，从逻辑高度上概括或指明最优化会计实务是什么，进而指导会计实务，实现会计实务的规范化。它一般包括采用归纳法形成的描述性理论和采用演绎法形成的指导性理论。

1. 归纳法

从历史层面考察，采用归纳法形成的描述性理论可谓源远流长，其中某些会计概念可上溯至希腊和罗马时代。不过，由于当时会计概念之间缺乏系统性和逻辑

性,尚未形成严格意义上的会计理论。因而,会计学术界一般认为,1494年帕乔利复式簿记理论的提出,是描述性理论体系化的标志。

归纳法的特点是,通过对大量现象进行观察,然后加以分类,从中概括出有关概念的内在联系,再把它们组织或表述为理论,或者说,这是一种从大量特殊事项的观察、计量、分类中概括出一般性关系或结论的研究方法。例如,在长期的记录活动中,随着记账方法的演变,人们普遍观察到,对每一项经济交易,都可以应用两个或两个以上账户进行相互联系的记录,然后再分别过入有关账户,定期加以汇总,就可以得出发生额、余额和借贷双方合计数的平衡,也可以有机地反映整个经营过程。人们通过对这种大量记账现象的观察、归纳得出了复式记账原理。又如,从大量会计实务处理中发现,任何一项资产入账都是以其取得时的交易价格或其可验证的价格作为根据的。一旦入账,除非耗用、转让或毁损,否则在资产的持有过程中,不论其价格有无变动,会计上均不作任何记录。当这种做法被证明是会计人员和管理层普遍接受的惯例时,人们又把它加以理论化,概括为历史成本原则。

归纳法的基本步骤为:①观察与记录全部的观察结果;②分析与分类记录结果;③从观察到的关系中推导出会计的一般概念或原则;④验证推导出的结论。其推导程序为:观察→分类→概括→验证。

归纳法的优点是可以不受预定的模式约束,并把理论概念或结论建立在大量现象的基础上。但是,归纳法也有一定的缺陷,即由于个别人的观察对象与范围有限,每个企业或经济组织的情况不同,有关的内在联系或数据关系也可能不同,从而使归纳概括的结论难免以偏概全。例如,销售毛利率虽然是衡量企业经营成果的较好指标,但由于在不同行业、不同企业或不同期间,这一比例不可能完全一致,因此不能认为,销售毛利率就是预测未来经营成果的良好“指示器”。

2. 演绎法

与归纳法相比,演绎法的历史相对较短,大约产生于20世纪20~30年代。1929年美国股市崩溃,随之而来的是20世纪30年代的经济大萧条。在这一背景下,为了规范上市公司的会计信息披露,避免利润操纵,从而保护投资者利益,美国在1934年成立了证券交易委员会(SEC)。证券交易委员会的成立,加强了对统一会计原则的需求,并由此激发了会计研究人员对会计理论研究的积极性。以佩顿和利特尔顿的《公司会计准则导论》等会计著作的问世为标志,收益决定模型被提出,此后利润表取代资产负债表成为了第一财务报表。收益决定模型体现了所有权导向,并确立了历史成本原则、权责发生制原则、配比原则、持续经营原则以及收益实现原则等多项会计原则,为此后30多年的会计规范研究奠定了坚实的基础和稳固的思维框架,为推动会计理论的发展做出了巨大贡献。此后,会计研究人员一直致力于对“真实收益”的探求。到20世纪60年代,传统财务会计理论研究达到了黄金时期。在这段时期内,如实反映企业管理者受托责任的履行情况被认为是财务报告的主要目标,即受托责任观。因此,这一时期的会计研究大都与探求最佳会计原则和会计实务有关,即会计原则和会计实务应该是什么样的。

构建会计理论的演绎法是从一定的基本概念出发推导出研究对象的逻辑性结构。或者说,演绎法应以有关财务报告目标、假设或其他概念为前提,推导出能指导会计实务的原则、准则及相应的会计方法程序。例如,在财务会计中,根据“持续经营”假设,可以推导出生产企业获取或持有资产,是为了今后的生产耗用而不是为了销售变现,因此可以不考虑其市价变动;还可以推导出,正因为企业持续经营,其债权债务关系可以按原始交易价格存在,而不必考虑清算变现情况,这样就能进一步推导出历史成本计量原则以及在此基础上证明是合理的一系列资产、负债的计价技术和程序。

1961年和1962年,美国注册会计师协会(AICPA)所属会计研究部发表的第1号会计研究文集《会计的基本假设》(ARS No. 1)和第3号会计研究文集《试论广泛适用的企业会计原则》(ARS No. 3)所采用的方法是以基本假设为起点,逐步推导出会计原则、会计准则或程序。在20世纪70~80年代,美国财务会计准则委员会(FASB)对财务会计概念框架的研究则以财务会计(财务报告)目标为前提,进而推导出一系列财务会计的基本概念。可见,演绎法的运用可以有两种不同的逻辑推演思路:

第一种:会计假设→基本原则→准则→具体程序;

第二种:目标→信息质量特征→要素→确认、计量与报告的标准。

上述两种演绎法的区别是:前者把来自外部客观环境的会计假设作为前提条件,强调客观环境对财务会计或会计准则的制约作用;后者则把财务报告目标(即使用者对信息的主观需要)作为制定会计原则和会计准则的最高层次概念,强调会计信息对决策的有用性。20世纪70年代以前,第一种演绎法较为流行,而到了70年代之后,由于新技术革命、决策理论、行为科学、信息论等新兴学科向会计领域渗透,第二种演绎法得到更快的发展。

演绎法的基本步骤可概括为:①确定财务会计的基本假设或目标;②说明基本假设或目标对财务会计的指导作用;③根据既定假设或目标,推导相关的基本原则或概念;④以基本原则或概念来指导必要的会计准则;⑤进一步规定具体的会计处理程序。其推导程序可以总结为:前提命题→推导结论→验证→具体问题。

演绎法的优点是可以保持相关概念之间的内在联系,使理论构建具有逻辑严密性。但是,它的推导结构取决于前提命题,如果前提命题错误,则整个理论结构都将是错误的。

(二) 会计实证研究方法的产生与发展

会计实证理论是一套关于会计“是什么”的系统知识体系,旨在揭示出会计现象层面的规律,从而为解释现行会计实务和预测未来会计实务提供理论依据。会计实证研究方法的产生与发展主要受以下因素的影响:第一,自20世纪30年代以来,实证经济学已成为西方经济学的主流,其实证性思想从财务研究领域向会计研究领域强力渗透。一方面,受财务理论实证研究以及初步的实证会计理论研究的影响,人们逐渐认识到规范会计理论中的许多假设不切实际;另一方面,受经济学中

公共选择理论的影响,许多会计学者越发清醒地认识到,规范会计理论的价值判断标准往往受以利己为动机的政府和既得利益集团所操纵,并非真正合理的规范,由此引发会计学术界排斥价值判断的思潮。两者合流,促成实证会计理论的兴起。第二,受20世纪60~70年代全球性通货膨胀的影响,一些大公司纷纷变更其会计政策。这一会计现象使会计界逐渐认识到,在现实世界中最佳会计原则和会计实务是不可能存在的。在这种情况下,决策有用观便应运而生。1966年,美国会计学会(AAA)在其《基本会计理论报告》(A Statement of Basic Accounting Theory)中首次提出了决策有用观。该观点认为,假如我们不能提供理论上正确的财务报表,至少应该使历史成本报表更加有用。这从客观上推动了实证会计理论的发展。最后,西方发达国家率先进入信息时代,计算机日趋小型化和多功能化,在社会中得以广泛运用,这为实证研究提供了先进的技术条件。

1968年美国会计学家Ray Ball和Philip Brown发表了《会计收益数据的经验评价》(An Empirical Evaluation of Accounting Income Numbers)一文,标志着会计实证研究的诞生。1973年,美国注册会计师协会(AICPA)任命的特鲁伯拉德研究组发布了题为“财务报表的目标”的报告,使决策有用观得到进一步加强。决策有用观使得会计研究从对“真实收益”的探求转向了会计政策对利益相关者影响的检验上来,从而促进了这一领域的经验研究,特别是推动了会计实证研究的发展。20世纪70年代以来,以罗切斯特学派的Jensen、Watts和Zimmerman为代表的会计学者进行了大量富有开拓性的、卓有成效的会计实证研究,从而使得会计实证研究逐步得到了认可、普及和发展。

到了20世纪80年代,特别是以《实证会计理论》(Watts和Zimmerman,1986)的问世为标志,会计实证研究成为财务会计研究的主流。时至今日,会计实证研究仍然是方兴未艾,产生了大量研究成果,为推动会计理论的发展做出了重要贡献。如前所述,会计实证研究只关心“是什么”的问题,而不涉及价值判断,主要用于解释和预测公司管理者对会计政策的选择。会计实证研究可分为机会主义观和有效契约观,大多数会计实证研究都是围绕瓦茨和齐默尔曼提出的分红计划假设、债务契约假设以及政治成本假设等三大假设而展开的。现在,实证研究方法以其令人炫目的数学公式、符号以及设计精致的研究规范吸引着大批的学者聚集在它的旗帜之下,它已被视为构建会计理论的基本方法之一。

二、我国会计实证研究方法的发展

与西方会计界相比,我国会计理论研究起步较晚,且多受干扰。十一届三中全会以后,会计理论研究的气氛开始活跃,突出地表现为对会计基本理论中会计本质、会计职能、会计对象、会计目标等问题的研究,会计研究方法问题也随之引起会计学界的注意。

20世纪80年代初期,杨时展教授运用控制论研究会计的本质,提出了会计控制论的观点;1987年,孙宝厚博士运用系统论研究会计的本质,完成了其博士论文《会计系统论》;1988年,裘宗舜教授运用信息论研究会计的本质,并和吴茂合

著了《会计信息论》一书。由此可见,1988年以前,我国会计理论的研究基本上采用传统的规范研究方法。

20世纪80年代末、90年代初,会计实证研究被引入我国,会计规范研究一统天下的局面被打破。1988年,裘宗舜、王平在《会计改革的若干问题——一张有意义的社会问卷调查表》一文中首次引入实证研究方法,但此后直到1996年沈艺峰发表《会计信息披露和我国股票市场半强式有效性的实证分析》一文,在会计研究中运用实证研究的文章还很少。为了更广泛地在我国推广会计实证研究,《会计研究》在1997年第7期刊登了若干篇介绍和评述会计实证研究的论文,并同时发表“编者按”指出:“研究方法是会计学术研究中一个值得重视的领域,方法是否适当、科学,直接影响科研的成败和质量。会计实证研究是近年来在国际会计界比较流行的相对于规范研究的一种研究方法,引起了我国会计界的关注和尝试。本期集中刊登了几篇会计实证研究基础、分析和应用的文章,希望能加深我国会计界对这个方法的理解,并能促使我国在发展规范会计研究的同时在适当领域应用实证研究。科学的研究方法来源于实践,也需要通过实践检验、丰富、提高和完善,在发展我国会计理论研究中,期望在研究方法方面也有所发展和创新。”这是我国会计研究具有标志性的时点,此后,会计实证研究论文才更加频繁地出现于《会计研究》,其他相关的会计杂志也开始刊登实证研究方面的论文。为了进一步促进我国实证会计领域的交流与合作,推动我国会计实证研究的国际化进程,不断提升我国会计实证研究的学术质量和影响力,2002年我国部分综合性院校发起举办了实证会计国际研讨会,至2011年年底,已经连续召开过10次会议。由北京大学、清华大学、北京国家会计学院等发起,多所综合性院校联合主办的《中国会计评论》,采用国际规范的实证研究方法,研究中国本土经济现象,为中国会计理论学科的发展铺路搭桥。

三、会计实证研究方法与规范研究方法的区别和结合

20世纪70年代之前,规范会计理论在西方会计理论界居于绝对统治地位。之后,随着会计研究中实证性倾向的出现,这一格局被打破,实证会计理论异军突起,对规范会计理论提出了严峻的挑战,由此掀起了一场理论论争。

(一) 会计规范理论与实证理论的区别

实证会计理论是在规范会计理论遭受非议之时出现的,其在产生之初便是作为规范会计理论的对立物而存在的,两者对价值判断的认识、方法论上存在根本性的区别。

1. 对价值判断的认识不同

规范会计理论是一套关于会计“应该是什么”的系统知识体系。规范会计理论的研究者主张,在理论研究过程中应坚持特定的价值判断标准。他们力图立足于对现有会计环境(包括经济、法律、道德等诸多方面因素)、会计惯例及报表使用者的分析,从中抽象出一套科学合理的评价标准,以之作为构建会计理论的前提,提出达到既定目标的若干原则,并作为制定会计准则的依据和分析处理会计问题的

标准。在这一思想指导下所形成的规范会计理论，不仅能从抽象分析的角度出发解释和预测会计实务，而且能够用于指导现行会计实务的优化和未来会计实务的发展。占主流地位的理论基本思想如下：会计理论的性质是规范性的理论，会计理论的内涵是阐述会计应当是什么，会计理论科学性的判断标准不是可证伪性。

实证会计理论是一套关于会计“是什么”的系统知识体系，保持中立（Neutral）而不包括任何价值判断（Value-Free）。实证会计理论的研究者认为，在理论研究过程中，事实与价值、手段与目的是分离的，“理论只是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；使用者提供了另一要素：目标以及反映变量对目标影响的函数”。他们坚持客观的经验调查，排斥非理性的、功利性的价值判断，主张像自然科学那样，以仔细、客观地观察一个实验或一定期间所发生的事实而获取的感性经验为依据，构建具备真正科学性的会计理论。在这一思想指导下所形成的实证会计理论往往只揭示会计现象及其外部联系，它从现实的角度出发来解释和预测会计实务，但不具备对实务的规范指导作用。占主流地位的理论基本思想如下：会计理论的性质是实证性的理论，会计理论的内涵是阐述会计现在与将来“是什么”和“为什么”，会计理论科学性的判断标准是可证伪性。

2. 方法论的不同

规范会计理论与实证会计理论的哲学基础不同，其研究者的科学世界观和理性思维模式存有差异，由此导致了理论研究过程中所运用的规范方法与实证方法各具特色。

规范会计研究既可采用归纳法，亦可采用演绎法，而以演绎法最具代表性。演绎法是从一般的概念和原理推导出个别结论的思维方法。演绎主义方法论思想来源于17世纪法国伟大的数学家和哲学家笛卡尔（1596—1650）。笛卡尔主张使用演绎逻辑推理的方法和数学的方法，通过演绎逻辑推理达到对客观事物的认识。演绎主义方法论的基本观点是：第一，通过演绎逻辑推理从现有知识推断出新知识，认为逻辑推理是获取知识的唯一途径，并且在通过逻辑推理达到对事物的认知之前应排除一切思想偏见。第二，推理的逻辑起点是少数确凿无疑的基本事实，整个知识体系都是在这些基本事实之上通过演绎逻辑推理而得出的。在演绎推理过程中，为了达到对复杂事物的认识，必须充分运用分析与综合的方法。第三，要求推理逻辑必须是严密的，不能存在逻辑上的间断和跳跃。由此可见，演绎主义方法论特别强调理性思维在认知客观事物过程中的能动作用。只要前提正确，通过严密的演绎逻辑推理而得出的结论也必然是正确的。然而，逻辑之真并不等于事实之真。由于过分夸大了理性思维的作用，认为思维规律就是客观存在的规律，因而在缺乏大量经验资料支撑的情况下，容易造成理论与客观事实相脱节。演绎主义方法论对西方经济学的发展产生了重要影响，特别是20世纪30年代以后，新古典经济学将演绎主义方法论发挥到了极致，即通过经济人假设演绎出了一整套完备的经济学理论体系，时至今日仍然是无可替代的主流范式。受经济学的影响和启发，演绎主义方法

论被引入当时刚刚起步的会计研究领域，并在随后的几十年里迅速发展并统治了整个会计研究领域。在当代西方会计理论研究中，研究者多以会计假设、目标等基本概念为出发点进行演绎推理，推导出能指导会计实务的原则、准则及相应的会计方法程序。他们认为，在会计理论研究过程中，逻辑演绎推理的主导地位可确保所得出的会计理论层次分明、首尾一贯、具备逻辑严密性，从而有助于理论的优化与发展。

会计实证研究则采用颇具特色的实证主义，亦即确认假设，以事实、实际的情报、由观察数据所产生的相关关系等为对象，经过实验而求得相对或近似正确性的一种研究方法。实证主义方法论的基本观点是：第一，科学研究要具体化。科学理论只能针对现实对象的有限问题提出并加以解决，而不会涉及无限问题。第二，科学研究要经验化。经验是科学研究的逻辑起点、逻辑展开和逻辑归宿。第三，科学研究要精确化。科学研究的结论要具体化、量化，一般要用公式、数据和图形精确表示。第四，科学研究要坚持可检验性。科学结论不能是笼统的普遍性规范结论，而应该是具体的有经验内容的命题，这些命题在可控条件下能够重复出现，并接受经验检验。

（二）会计规范研究和实证研究的结合

从会计实证研究诞生的那一天起，会计实证研究与传统的规范研究便争论不休。会计实证研究者批判传统的规范研究涉及太多的价值判断，只关注规范性命题，致力于探求会计“应该是什么”的问题，缺乏解释力和预测力，因而是“不科学的”。而由于会计实证研究标榜只关注“是什么”的问题，不涉及价值判断，也同样遭到规范研究者的猛烈抨击，他们认为会计研究过程不可能完全排除价值判断。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会计研究人员自身价值观的影响^①。

如前所述，会计规范研究主要采用的是演绎主义方法论，其致命缺陷在于往往与会计实践活动相脱节，不能更好地指导会计实践活动，而会计实证研究强调会计研究必须从会计实践活动出发，因而使得会计研究植根于大量的经过严格检验的经验数据之中，并且具有量化、精确化的特点，因而可以为规范研究提供大量的经验资料，缩短规范研究与会计实践之间的差距，使得会计规范研究与丰富多彩的会计实践活动相联系，架起逻辑与事实之间的桥梁，从根本上克服其弊端。反过来讲，会计实证研究虽然建立在对经验资料的严格检验基础之上，但却存在从个别到一般的逻辑障碍，根据个别样本得到的结论往往无法保证其一般适用性，况且假设的提出、样本的选择往往还受研究人员价值观、思想、意识、目的性等多方面主观因素的制约，有时甚至为了支持假设命题而操纵样本数据，乃至达到了“削足适

^① [美] 罗斯·L. 瓦茨、杰罗尔德·L. 齐默尔曼：《实证会计理论》，陈少华等译，大连，东北财经大学出版社，2006。

履”的地步，这些都势必会使其解释能力和预测能力大打折扣，况且有些问题是根本无法进行实证研究的。会计规范研究强调了理性思维在认识会计活动规律中的能动作用，在会计实证研究提供大量经验资料的基础上借助规范研究，可以充分发挥理性思维强大的演绎逻辑推理功能，在分析与综合的基础上去伪存真、去粗取精，形成一般性结论，从而更好地指导会计准则的制定和会计实践活动。再则，会计实证研究本身也需要会计理论的指导，否则可能会造成“谬误相关”，因为原本风马牛不相及的两种现象或事物之间往往也可能会披着显著相关的外衣。会计实证研究在选题与构建理论模型时必须以现有经济学、财务管理学、会计学及其他相关科学理论为指导，毕竟理论是实证研究的“神”，检验过程是实证研究的“形”。因此，会计实证研究和规范研究之间必然是“共生”的关系，只有两者和谐共处、实现优势互补才能催生科学的会计理论。

● 第三节 会计实证研究的规范过程及本课程的结构安排

一、会计实证研究的规范过程

会计实证研究的基本研究框架是：首先提出假设，然后收集样本数据并建立分析模型，最后在统计分析的基础上得出具有数量特征的研究结论。按照这个基本框架，会计实证研究方法的规范过程为：

（一）确定需要研究的问题

分析研究问题是对现实中的会计现象进行分析、归纳、综合，形成研究问题，进而进行关系构建的过程。对会计研究问题的确定可以来自现有文献，也可以来自对现实的直接观察和思考。确定要研究的问题是研究过程的第一步，也是最重要的一步，是其他研究工作的重要基础。通过分析研究问题，我们可以明确研究的预期目的，然后根据研究目的进行后续研究工作，例如研究对象的选取、数据的收集等；还可以明确研究需要的基础和条件，如研究的成本、研究的时间分配、研究对象的素质以及研究者在相关研究领域的知识基础等方面的内容。

在确定要研究的问题时，要明确所研究的问题是否具有理论意义或实用价值，可以从以下两个方面入手：

（1）研究背景。研究背景的功能是点出问题，交代与所研究问题相关的背景、现实存在的困惑，从而自然地引出本论文要写的题目。

（2）文献综述。文献综述的功能是介绍针对所研究问题的研究现状及其简略的历史脉络，并指出有待在前行者研究的基础上继续开展研究的方向，接下来就顺理成章地提出本文的主题。

从某个角度看，研究背景铺陈出论文的实践价值，而文献综述则凸显了论文的学术价值。

（二）提出研究假设，选择变量

对某种现象的感性认识要上升到理论高度还需要经过实践反复的检验，予以证

实。感性认识在没有被证实之前，还不是正确的理论，只能被称为假设。假设是我们对事物规律性的猜想，假设的提出要有理论基础。在实证研究中，论点以理论假说的形式提出，然后再演绎出可检验的假设。

假设提出后，需要用便于假设检验的变量来代表所研究的相关因素，这就是变量选择。有时一些变量无法准确地计量或没有相应的数据，这时可以采用替代变量，例如以企业的广告费支出代表企业的知名度。要测量的变量与替代变量应具有很强的相关性。替代变量的选择一定要慎重，因为它也许关系到整个研究的成败。不用替代变量可能导致研究无法进行，但选择了不适当的替代变量又会影响结果的可信性。

（三）资料收集

提出假设后还需要通过各种方法来收集资料，从而找出能够有助于理解并回答研究问题的依据。通常，会计实证研究所需资料的来源有两个：一手资料和二手资料。一手资料是专门为回答所研究的问题而收集的原始资料，其方法一般包括问卷调查、实地研究、实验研究和案例研究；二手资料是别人曾为某种目的而收集的资料，包括各种档案资料。一手资料与二手资料各有优势。收集一手资料时，研究者可以专门针对自己的需要收集，可以自己定义资料的范围，也可以排除某些不相关因素的影响等。而二手资料的优势是收集速度快、成本相对低，但是二手资料未必能够满足研究需要，因为资料是别人为其自身目的而收集的，其资料定义、测度指标、收集的时间等与我们的研究需要未必十分吻合。研究定位和研究目的不同，资料收集的方式也就不同，因此应根据不同的研究需要来选择适当的收集资料的方法。

在资料收集过程中，我们要注意以下两个问题：

（1）选择资料来源的原则。会计实证研究可以从不同途径取得检验假设所需的资料。通常选择资料来源的原则是资料的可信性、可得性和成本效益原则。一般来说，如果可以借用其他研究者搜集的资料，自己就不需要再作重复的资料搜集工作；如果能用比较容易的方法取得资料，就不需要考虑复杂困难的途径。

（2）资料来源的详细说明。从事会计实证研究的学者必须对自己所采用资料的来源及筛选方法做详细说明，这既有利于其他学者验证与评价自己的工作，也为别人在自己的研究基础上发展和延伸提供必要的依据。有些期刊常常由于篇幅的限制要求作者压缩或在编辑时强行删去对资料来源的详细说明，许多学者对国外实证研究中说明大篇幅的资料来源也常常表示不理解。其实，如果没有科学严谨的资料搜集与筛选过程，实证研究的质量是很难保证的，更谈不上研究的可继承性。

（四）运用适当的统计方法和统计软件进行资料处理

为了使结论更有说服力，我们通常提出采用多种统计检验方法对假设进行多角度的检验。如果多角度的检验取得了一致的结论，那将会具有更强的说服力。资料处理包括编辑资料、分析资料、展示资料三部分。在资料的处理过程中，要区分资料的类型。因为获取资料的类型不同，处理资料的方法也必然随之不同。本书将主