



研究生系列教材

军事会计研究

徐俊杰 主编



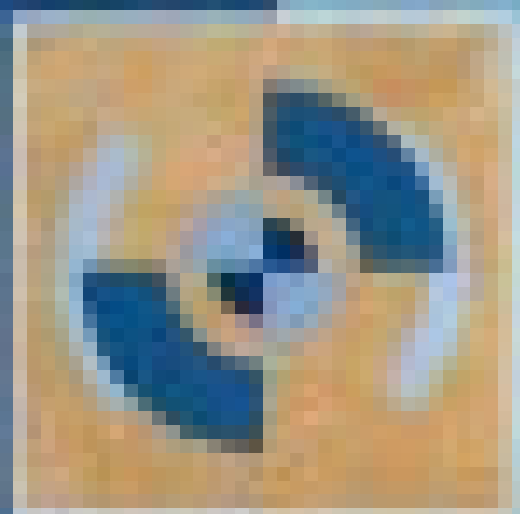
西安电子科技大学出版社
<http://www.xduph.com>



国防科学技术出版社

军事会计研究

作者：[作者姓名]



国防科学技术出版社
地址：北京市海淀区中关村大街226号
电话：010-68403600

研究生系列教材

军事会计研究

主 编 徐俊杰

副主编 张健光

参 编 高明辉 李 炫 杨景景

西安电子科技大学出版社

内 容 简 介

本书在充分借鉴会计研究的一般方法和理论的基础上,构建了全面、系统的军事会计理论体系,并就许多特殊的军事会计问题进行了深入的研究和讨论。全书共 11 章,内容包括:军事会计研究的对象和方法,军事会计的本质、职能、基本假设,军事会计目标,军事会计的确认与计量,军事会计核算方法,军事会计报告及会计分析,军事人力资源会计,军事比较会计,军事会计人员素质与职业道德,军事教育成本会计以及军工企业会计研究简介等。

本书是作者在多年国防经济专业研究生教学实践中逐渐形成的理论成果,可作为国防经济和后方专业勤务专业研究生的教材,也可作为军事会计从业人员和军队财务管理专业高年级学员系统学习相关理论知识的参考书。

图书在版编目(CIP)数据

军事会计研究 / 徐俊杰主编. —西安: 西安电子科技大学出版社, 2011.9

研究生系列教材

ISBN 978-7-5606-2664-2

I. ①军… II. ①徐… III. ①军队财务—会计—研究生—教材 IV. ①E232

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 169652 号

策 划 陈 婷

责任编辑 张 玮 王 斌

出版发行 西安电子科技大学出版社(西安市太白南路 2 号)

电 话 (029)88242885 88201467 邮 编 710071

网 址 www.xduph.com 电子邮箱 xdupfxb001@163.com

经 销 新华书店

印刷单位 陕西光大印务有限责任公司

版 次 2011 年 9 月第 1 版 2011 年 9 月第 1 次印刷

开 本 787 毫米×1092 毫米 1/16 印 张 11

字 数 254 千字

印 数 1~2000 册

定 价 22.00 元

ISBN 978-7-5606-2664-2/E · 0001

XDUP 2956001-1

如有印装问题可调换

本社图书封面为激光防伪覆膜, 谨防盗版。

前 言

科学是经过整理的知识^①，而研究则是用科学的方法对事物的规律进行探索和发现。尽管我军的军事会计实践可以追溯到土地革命战争时期，但对军事会计规律的探索仍处于初级阶段。可以用三个方面的现状来说明这一问题：一是没有比较经典的研究性论文出现过；二是没有成熟的研究方法和理论；三是创新性的专著较为少见。这种尴尬的研究现状也必然使得当前军事会计改革实践一直受制于预算会计改革的步伐和方向。

尽管我院国防经济专业研究生武警会计研究和武警财务管理研究的课程已经连续开设了五年，但一直未找到一本十分合适的教材。经过多年实践和资料积累，特别是在学院研究生处的大力推动下，我们组织编写了本书。

本书研究的内容比较丰富，从军事会计的研究方法、基本理论，到核算、报告、军事人力资源会计、比较会计、职业道德和人才建设、军工企业会计等，并十分注重现代科学研究方法的新视角应用。但由于时间和条件所限，本书并未把广义上属于军事会计领域的军事医院会计、招待所会计、保障性企业会计等内容包括进去。

本书在结构安排上，不仅力求使各章内容前后有一定的逻辑性，而且按照从传统到现代的思路编排。本书安排的思路是：首先界定清楚军事会计研究的范畴，并介绍其研究方法；其次是传统会计理论在军事会计中的拓展；再是核算理论；然后是比较会计、军事人力资源会计等新领域；最后是关系全局的职业道德和人员建设内容；特别是在最后一章加上了军工企业上市公司会计的内容，进一步体现了现代实证会计研究的对象。在附录部分专门列举了几篇不同风格但有代表性的论文，作为研究生学习过程中评析的对象。

本书在编写过程中得到了学院各级领导和有关部门的大力支持，2007级国防经济管理专业研究生屈鹏、王佳等参与了部分章节的编写和讨论，并提出了宝贵意见，在此一并表示感谢。

尽管编写本书的初衷是作为国防经济专业的研究生教学之用，但它也可作为同行交流的平台，还可以在撰写论文时为寻找方法和思路提供指导依据。

“尽信书则不如无书”，我们相信学习与思考是创新的不竭动力。在此，希望军事会计领域的专家、教授、学员多提出批评意见，为进一步完善本书提供指导。

编 者

2011年5月

^① 哈罗德·孔茨，海因茨·韦里克：《管理学》（张晓君，等编译，第10版），1998年，北京，经济科学出版社，P8

目 录

第一章 军事会计研究的对象和方法.....	1
第一节 军事会计研究概述.....	1
第二节 会计研究方法及变迁.....	3
第三节 我国的会计和军事会计研究方法.....	13
第二章 军事会计的本质、职能、基本假设.....	23
第一节 军事会计本质的理论分析.....	23
第二节 军事会计基本职能、假设和原则.....	28
第三章 军事会计目标.....	37
第一节 会计目标综述.....	37
第二节 军事会计目标.....	41
第四章 军事会计的确认与计量.....	46
第一节 军事会计确认理论.....	46
第二节 军事会计计量理论.....	51
第五章 军事会计核算方法.....	57
第一节 军事会计核算方法概述.....	57
第二节 军事会计业务核算.....	62
第六章 军事会计报告及会计分析.....	69
第一节 会计报告的演变.....	69
第二节 现行军事会计报告及改进.....	72
第三节 军事会计分析.....	85
第七章 军事人力资源会计.....	93
第一节 军事人力资源重要性及范畴.....	93
第二节 军事人力资源的价值计量.....	95
第三节 军事人力资源会计核算.....	99
第八章 军事比较会计.....	103
第一节 军事比较会计研究内容概述.....	103
第二节 军事比较会计研究的方法.....	104

第三节	会计报告比较.....	105
第四节	会计考评比较.....	111
第九章	军事会计人员素质与职业道德.....	117
第一节	军事会计人员素质.....	117
第二节	军事会计职业道德.....	118
第十章	军事教育成本会计.....	124
第一节	军事院校教育成本.....	124
第二节	军事院校教育成本会计核算概念的界定.....	128
第三节	军事教育成本的会计科目.....	135
第四节	军事教育成本核算的流程设计.....	137
第十一章	军工企业会计研究简介.....	144
第一节	军工企业概况.....	144
第二节	军工上市公司的会计问题.....	147
附录	论文评析.....	152

第一章 军事会计研究的对象和方法

第一节 军事会计研究概述

一、军事会计研究的意义

有人经常会问：“××问题的核心是什么？”对此，真正的专家也往往感到不知所措，无从回答。一个问题的核心或主要作用并不只取决于其本身，而经常与观察者的位置有关。我们熟知的一个问题是：面对一棵树，木匠会考虑它适合做某种用具，艺术家会感觉它的意境，行人可能看看能否乘凉；如果一棵树很高而很丑陋，对木匠有用而对艺术家一点价值都没有；反之，一棵树很美而很矮小，对艺术家有用而对木匠和行人一点价值都没有。

在分析和寻找军事会计研究的意义或作用时，也要注意将主体的目的与军事会计研究本身相结合。我们只对与军事会计研究关系密切的军事会计实践、国防经济管理和研究、军事会计理论与实践的关系等问题进行简单阐释，这有利于理解军事会计研究的重要性。

（一）解释和指导军事会计实践

存在的即合理的。不管军事会计制度和实务出现什么样的状况，是符合客观实际还是违反规律，都是受当时的环境所致，都是有合理的解释的。解释军事会计的历史、现实乃至未来，可以帮助我们分析军事会计改革和发展的进程、方向、规律，推动军事会计理论和实务的进一步发展，少走弯路。中外历史上，有许多例子说明理论是为实践服务的，甚至只是出于辩解的目的。如美国为入侵南联盟、伊拉克等罪恶行径的辩解就是抛出了“人权高于主权”、“全球军事战略”、“先发制人”等理论作为依据。从这个意义上讲，军事会计研究的目的之一就是要为会计实务的合理存在找出理论依据，得出会计实务产生的“规律”性知识。

（二）有利于促进国防经济管理和研究

传统的国防经济研究主要探索国民经济与国防费用之间的关系、军工企业问题、国民经济动员问题、战时经济问题，也就是说对于宏观研究得多，而对于国防费用如何在军事领域运行关注得少。军事会计的职能是监督和核算这些资金的全部运动形式和结果，包含了大量军事经济活动的信息。因此提高军事会计的研究水平，是对研究现行国防经济的一个重要补充。国防经济借鉴计量经济学的方法，出现了许多实证研究文献。这些文献对于军事会计的深入研究有很大帮助，值得军事会计研究时借鉴。因此两者之间也属于相辅相成的关系。

(三) 军事会计理论与实践的关系

进行军事会计研究的重要目的就是指导和改进实践。当军事会计制度因环境变化或本身就不符合实际需要时,就需要进行必要的改进,而改进的依据之一就是军事会计研究的理论成果——军事会计规律。

军事会计规律是进行军事会计研究时从实践中总结提炼出来的,但又高于实践,同时受到其他人为因素的影响。军事会计研究成果只是学者的一种主观价值判断,既可能与客观实际相符,也有可能偏离实际的运行轨道。例如,会计假设到现在公认为四个,分别是会计主体、持续经营(存续)、会计期间、货币计量假设,但这四个假设的成立本身都存在潜在条件。随着经济环境变化,如果仍然用旧的研究成果指导实践,势必会影响和制约会计实务的发展。同样,军事会计实践的快速发展,也有可能推动军事会计研究水平的提高。再如,对军事人力资源会计的研究,可以让我们加深对军事人力资源这种资产性质的认识,为是否将其纳入会计核算体系提供决策理论基础。

因此,军事会计理论与实践存在着相互促进、相互制约的关系。

二、军事会计研究的对象

科学的研究对象是形成万事万物运转的规律。军事会计研究的对象能否定义为军事会计规律呢,至今也没有定论,原因是会计学科还没有完全得到“科学”的地位。尽管有专门的会计专业和会计课程,但这些只被归为一个学科的元素,并不被认为是科学的元素。

自从 20 世纪 60 年代计量经济学发展后,包括计量方法、统计方法在内的许多定量方法在社会科学、管理科学中被广泛应用。20 世纪 60 年代末实证会计研究开始起步,目前像自然科学研究中常用的实验法、配对比较法等会计研究中也得到了应用。这使得会计学逐渐向科学的学科靠近,其科学的部分越来越多。目前的军事会计研究尚处于传统规范研究阶段,尚不能称之为科学研究。但本书的框架既包括了传统规范研究的内容,也涵盖了部分科学研究的内容,因此本书所称的军事会计的研究对象为军事会计规律。这些规律既包括军事会计系统本身的规律,也包括会计主体、会计客体、会计人员等相关事物的运行规律。

三、军事会计研究的现状

目前军事会计的研究现状不容乐观,尚未有高质量的研究成果在主流会计学术刊物上公开发表。一方面是由于军事会计研究本身的先天不足,如研究对象受限、研究方法落后、研究人员素质不高等因素。另一方面受中国会计研究乃至世界会计研究大环境的影响。尽管会计领域的学者和研究机构有很多,但实证会计研究在 20 世纪 70 年代到 90 年代才经历了黄金发展时期。这与自然科学相比要差几百年甚至上千年,即使与现代管理学科相比也要相差 60 多年。中国军事会计研究更是发展较晚,而且一直处于从属财务管理学科的地位。甚至到目前为止,没有专门的军事会计研究的期刊,相关研究成果只能发表在《军队财务》、《军事经济研究》、《会计之友》、《财会月刊》、《财会通讯》及其他综合类刊物上。目前,会计领域只有《会计研究》、《审计研究》被 CSSCI 收录,但从未有军事会计研究的成果发表。总的来说,军事会计研究尚处于低层次的重复研究阶段,距离主流会计研究水平有很大差距。

四、军事会计研究的外延

尽管说科学的军事会计研究的对象应该是军事会计规律,但具体到个别的、具体的军事会计问题则有很广泛的外延。按照军(警)兵种的不同,可以有军队会计研究、武警会计研究、预备役会计研究等;按照会计主体的性质不同,可以有行政性军事会计研究、营利性军事部门会计研究等;按照会计理论框架的内容不同,可以有会计职能、本质、原则、假设、目标、报告、确认、计量等;按照研究内容的成熟度不同,可以有传统会计业务内容、新会计领域业务内容等;按照研究方法的不同,可以有传统的规范研究、科学的规范研究、实证研究等。

第二节 会计研究方法及变迁

方法论就是关于方法的方法。它是一系列有关方法的理论与学说,是抽象的、概括的“方法哲学”。作为记录和反映军事经济活动的会计学科,研究方法对这一学科的发展起着基础性的作用。会计研究方法论的核心是方法选择的价值判断、程序规范和标准问题,比如什么是值得研究的,其理论根据是什么,资料获取的原则是什么,如何进行解释,如何确定众多具体方法的评价体系,等等。在各类社会研究方法的著述中,关于社会科学方法论的描述可谓众说纷纭、莫衷一是,但是,对于军事会计的研究方法却论述较少。本章将在主要会计研究方法的基础上介绍军事会计研究方法的选择和使用。

一、会计研究的方法论

(一) 规范会计研究

规范会计学派也被称为“规范的演绎学派”(Normative Deductive School),还可被称为“规范学派”(Normative Theory)或演绎学派(Deductive Theory)。该学派的倡导者是澳大利亚的著名会计学家罗纳特·J·钱伯斯。他认为会计研究人员不能满足于解释与证明现存实务,而应当运用演绎法建立一套更完美的会计目标。

规范会计学派开展规范理论研究时通常采用演绎法(Deductive Method),会计理论建设中的演绎法以建立会计的目标为起点,一旦目标被界定,就必须描述某些关键性的定义和假设。基于这些定义和假设,便可展开对会计目标实现过程的逻辑结构研究。

会计中的演绎方法包括如下程序:① 确定财务报表目标;② 选择会计假设;③ 派生出会计原则;④ 发展会计的“技巧”。

由目标程序制定的会计理论框架很明显地表示出上述程序,即假设→原则→关于会计目标的适当程序、技术检测手段。从推理过程来看,演绎法强调从一般到具体。由于作为演绎法前提的少数概念往往较抽象,且与现实世界有一定的距离,因此演绎法所得出的结论和具体化的方法与现实有着较大的差异。演绎学派的研究人员往往会认为,经由演绎法所形成的模式与方法,比实务中应用的方法“更好”,而要求实务朝着理论所预见的“更好”的方向发展。与归纳法相比,演绎法的逻辑性和内在严密性都要强得多。除非研究者个人

在研究过程中的一些失误或有意无意对实务的妥协,否则,采用演绎法,可以形成较严密的理论框架或理论体系。

规范会计学派研究的总体思路是:从少数几个会计学科最核心的概念出发,通过对这些概念的讨论和界定,来逐步构建会计学科的基本理论框架。如果会计学科无法形成一个逻辑严密的概念,研究者们一般向经济学——也有人认为是会计学科的理论基础——借鉴或“求援”。

在具体的研究过程中,形成了以收益“概念”为中心和以“资产”概念为中心两种思路,即“会计假设-会计原则”思路、“会计目标-会计要素”思路。“会计假设-会计原则”思路是以“收益”概念为中心进行规范研究的。美国会计原则委员会成立之后,采用规范法来研究会计原则,成为当时会计研究部门的首要任务。特别是第1.3号会计研究公报的发表,标志着规范法研究会计原则达到一个新的高度,其逻辑思路是“会计假设-会计原则”。由于“会计假设-会计原则”逻辑思路存在着论证难以严密的缺陷,因此,20世纪70年代新成立的会计准则制订机构FASB转而采用“会计目标-信息质量-会计要素-要素的确认与计量”这一新的思路来研究会计准则,《财务会计概念结构》是这一研究思路的集中体现。即从“资产”这个核心概念出发,逐步界定资产确认、计量和报告的标准以及资产负债表的组成等。其大致思路是:①资产是一种“未来的经济利益”;②资产的确认标准就是其“是否具有未来经济利益”;③与未来经济利益最相关的计量属性,应当是未来现金流量的现值;④对资产的报告,应该要按其“未来经济利益”的实现方法、实现期限等特征排列顺序。通过对资产的严密界定,逐步建立一个完整的财务会计理论框架。

以“资产”为核心概念,在思路上与从“收益”概念出发基本相同。所不同的是,这两种研究思路体现了两个时代会计思想的转变。20世纪五六十年代以前,会计以收益表为重心,因而,收益成为会计理论研究的核心概念;20世纪70年代以后,财务会计的重心逐步向资产负债表转移,因此,资产转而成会计理论研究的核心概念。

(二) 实证会计研究

实证方法来自西方哲学流派中的实用主义(positivism)。根据《韦氏新国际辞典》的解释,实用主义就是“各种概念的涵义要从它的结果中寻找,思想的职能在于作为行动的指南,而真理要明显地根据信念的实际后果去验证”。或者说,实用主义只承认存在的事实,一切关于事实的概念都要以经验的实证材料为依据。实用主义就是开拓那些与现实世界相一致并与实际有关的观念,应用到会计理论上,实用主义就是根据效用来选择会计概念和技术。

实证会计理论最早可追溯到凯恩斯,他曾把科学分为实证科学(Positive Science)和规范科学(Normative or Regulative Science),前者是说明“是什么”的系统化知识体系,而后者则是探讨“应该是什么”的系统化知识体系。从20世纪60年代开始,西方会计理论研究者就注重把自然科学中人们经常采用的实证研究方法引入会计领域,主张按自然科学研究规范构建会计研究模式,就是根据实际效用或实在的因果关系来选择会计概念、原则、准则和程序,有助于管理者确定其经营目标,也有助于投资者、债权人或其他使用者理解所提供的会计信息,并有助于他们进行合理的决策,即被认为是有用的;否则,没有直接效用的理论将被认为是无用的。

实证会计研究方法改变了会计研究的侧重点,并且扩展了会计研究领域,其具有的方

法论特征可以概括为如下几点:

(1) 获得经验知识的基本途径是观察和实践,而不是逻辑推理。实证会计研究的目的是要从现行会计实务的现象和事实中发现和揭示出某些规律性的东西,并对造成这种规律的原因进行经验检验,从而对会计实务中的现象和事实做出合理的解释和预测。

(2) 实证会计研究并不向人们提供解决问题的正确答案,而是向人们揭示产生问题的原因以及解决问题的可能途径和方法,对问题的具体解决办法则由人们自行决策。

(3) 实证会计研究方法论,认为理论的解释和预测能力取决于理论与客观对象的对应关系的一致性程度。实证会计研究,遵循的研究模式是由个别到一般、由特殊到普遍的归纳模式。

(4) 实证会计研究同样需要理论的支持和引导,需要用理论去捕捉经验事实。但是,这种方法对理论的选择十分挑剔,要求它可以转化为具体可检验的假设。

(5) 实证会计研究不可能对所有可观察事实和现象进行解释和预测。因为,这种研究方法是通过复杂会计事实和现象的简化和抽象,提出可检验假说和模式,并据此收集与假说和模式变量相关的证据,而某些重要的变量往往被遗漏在研究视野之外。这样,研究者必须始终对理论和假说进行不断的完善、改正和更新,并进行相应的检验。

通过上述特征可以看出,实证会计研究方法对会计理论研究领域的拓展起着一定的积极作用。因此,有人将实证会计研究方法称为“架设在会计学与其他相邻学科之间的桥梁”,是会计研究者向其他领域渗透和向本领域深层拓展的工具和手段。实证会计研究并不受传统会计理论的约束与限制,只要存在适当的理论与假说,它就会依靠这种理论和假说的力量,对会计理论进行积极的探索和创新。

在当今的西方会计学界,实证会计研究方法已成为会计理论研究的主导。如今在美国,几乎每篇财务会计博士论文都带有实证研究的印记,即使是一般会计杂志和刊物上的文章,也都有大量的数学模型、统计数据和图表。但是,我们并不能因此而忽视和淡忘这种方法自身所暴露的局限性。客观分析其存在的问题及其成因,有助于对实证会计研究方法的全面认识和评价,这对于我国的会计理论体系不仅有着重要的启迪意义,而且更具有借鉴作用。

(1) 无法避免归纳逻辑的局限性。实证会计研究的一个重要方法论依据,就是力图通过寻找与有待证明的理论或假说关联的正确预测结果来证明理论或假说的正确。但是,这种研究方式并不能对理论或假设的正确性进行充分的证明。因为,依据一个理论或假说对某些会计事实和现象所做的观察和试验不能在逻辑上确保理性认识的真实可靠。对研究者来说,能够观察到的事实和现象毕竟是有限的,而用有限的个别事实依据去证明全部的理论命题,就不可避免地产生被哲学界称为“休谟问题”的归纳缺点。

(2) 实证会计研究方法试图根据代理理论等,建立反映各种因素与会计选择行为之间关系的数学模型,但迄今难以确定这些因素的相对重要性,也没有办法确定哪一个因素居主导地位。同样,至今尚未建立起模型,求获各种会计选择行为的相对成本。

(3) 过分简化研究对象的复杂因果关系。实证会计研究方法把探求因果关系作为理论推演的必要条件,但是,由于在实际操作中自变量与因变量之间因果关系的程序 and 变化取向受多种因素影响,仅仅以会计理论研究中主要的因果关系就得出正确结果,难免简化会计研究对象背后所隐藏的复杂因果关系。例如,不少研究者在研究企业经营行为时,往往把

企业中复杂的利益关系简化为股东和管理者这种单一利益关系,提出股东利益对企业管理行为的影响最大的假设,而简化了债权人、政府、立法机构、税务机关、工会等因素对企业行为的影响。这种简化倾向,实际上违背了他们遵循的科学主义原则,表明研究尚未摆脱传统决定论观点的束缚。

(4) 过分偏重研究的定量化和模式化,在考虑人的主体性、能动性以及选择偏好、价值取向等主观因素方面,尤其在涉及某些行为特征的心理反应、激励偏好、思维定势等问题的研究领域,这种研究方法很难发挥作用。

(5) 因为无法排斥经济环境变化对会计方法的影响,所以,实证会计研究普遍存在观察误差现象。例如,似乎很难肯定企业投资、筹资等战略的改变应归因于会计准则的变化,还是归因于经济环境的变化。

(三) 人文诠释研究

从西方国家近几十年的会计研究经验来看,是一个从规范性研究方法到实证研究方法,又从实证研究方法到人文诠释研究方法的过程。实证会计研究学派以外的其他会计学者提出其他研究方法,统称为人文诠释研究方法。他们强调研究方法的多元性,每一种研究方法都有优点和缺点,他们反对独尊实证会计研究一法。其中,比较有影响力的人文诠释研究方法包括象征互动论、德国批判理论、法国批判理论、构建论。使用这些方法研究会计现象的论文,也能够国际著名的第一流学期刊上发表。

象征互动论有三个基本观点:第一,人类行为对应事物对他们的意义;第二,事物的意义从人类社会中的互动关系而来;第三,每一个人接触事物的时候会产生一个诠释过程,这个过程处理事物的意义,也调整事物的意义。Tomkins (1982) 曾经使用这个研究方法研究美国的政府部门如何使用会计信息,他说:“如果我们想深入了解会计信息如何被使用,我们必须研究独特的处境、微观的影响、会计系统的个别部分和整体效用对会计实务人员的重要性。”

德国批判理论以当代大思想家哈贝玛斯的主张为代表,应用在会计研究里,有三个基本取向:第一,理论与实务的动感结合;第二,批判、改变、革新是研究工作中必须有的作用;第三,看社会建制(例如会计系统的技术部分和社会意义),不能离开它的人文历史背景。Laughlin(1987)认为会计系统的真相在乎深层的社会因素,前者的改变在乎后者的转换,要分析这种关联性,德国批判理论是最有力的一种研究方法。Laughlin(1987)曾经采用这个研究方法分析英国圣公会的会计系统,他说:“任何一家企业、政府部门、社会组织,其隐含的组织文化和历史背景,赋予会计系统中可见技术部分的本质和意义。在英国圣公会里,圣俗有别是深层的组织文化和历史背景,因为圣尊俗卑的观念,俗务只为了供应圣事所需要的具体资源,会计工作又被看做是俗务的一种,其发挥的作用便必然有限。”

法国批判理论以当代另一位大思想家福柯的意见为代表。福柯的思想中,最有名的就是他对历史非延续性的观点。他认为,历史的断断续续,没有对今天产生决定性的作用。但古今中外一切现象,他都认为是权力现象不同形式的表现,其中,从18世纪进入19世纪的时候,权力的表现由皇权形式转变为纪律形式,权力由皇帝明显操纵人身体的生死到纪律隐含操控人的思想,是划时代的改变。福柯研究历史,取材于独特事件和其背后可能的多元条件,他称这种研究思路为心灵系谱学。所以,应用这种研究方法在会计现象上,

往往集中在会计要素的改变时刻,并研究其背后可能产生改变的多元条件;研究的时候,需要将千丝万缕、纠缠不清的多元因素细心整理。福柯的理论成为很多发表在国际著名会计学刊上的会计论文的研究方法。因为,会计工作的本质跟计划和控制很有关系,与福柯的理论中纪律的观点很配合。例如,排名在世界五大会计学刊之列的《Accounting, Organizations and Society》的创办人和总编辑 Hopwood 便很钟情于福柯的法国批判理论,用这种研究方法,发表过不少很有影响的论文。其中一篇, Hopwood 用这种研究方法,剖析英国增值会计的问题,他说(1985):“社会环境漫过会计领域,反过来,会计工作也营造社会环境。错综复杂、互相纠缠的建制关系、争议、紊乱的程序,成为了增值会计横空出世的土壤。在这篇文章中,我们采用系谱学的研究方法,并没有先假设会计工作必然有核心的位置和功能。我们看一件事物的根本原因、最终整合、它在更大目标下的贡献,其实是距离很远的不同世界。”当然,“不同世界”是语言上的英式幽默。

构建论的创始者是纪登斯。他不单只是与哈贝马斯、福柯等齐名的当代人文理论大师,更是英国首相布莱尔的老师,在政治领域有极大影响力。几年前布莱尔刚上任英国首相职位的时候,民望超高,如日方中,就是因为采用了纪登斯建议的“第三条道路”治国方针。在学术思想方面,纪登斯也是雄心勃勃,他试图将各种社会理论统合,建立一个最宏阔的人文理论,称为构建论。在构建论中,纪登斯批评在西方流行的各种社会理论都是以偏概全的。例如,功能主义、系统理论、结构主义等单单将人看成是被动的社会产品,而现象学、种族方法学等又单单将人抬举成社会现实的创造者。纪登斯不赞成这些社会理论的二元论观点,反而,在他自己的构建论中,他强调社会结构的双重性。双重性的意思是“主观和客观的辩证性互动”(Roberts and Scapens, 1985)。纪登斯认为,人的行为和社会结构并非对立,而是互为因果的。他认为,社会结构有三种本质:意义、道德、权力。将构建论应用在会计研究里, Macintosh 和 Scapens 的多篇论文最为著名(Macintosh 本人亦多次获得西方多个会计学会的会计学术思想贡献大奖)。例如,他们(1990)采用构建论的研究方法,分析美国州政府对州立大学拨款的会计方法。在另一篇文章中(1989),他们用构建论的方法,研究通用汽车公司(美国最大的企业之一)、美国政府国防部和一所医疗事业单位的不同会计管理系统,分别发现了道德结构所发挥的合法性作用、权力结构所发挥的统治作用及意义结构所发挥的理解作用。

二、会计研究的具体方法

(一) 文献研究法

社会科学研究的很多方法可以应用到会计研究中,如调查法、实验法和观察法等,这几种方法的共同特点是直接接触和面对研究对象。但是,有的时候我们不能直接接触和面对研究对象,比如我们所要研究的对象已经不复存在,这时就需要运用一种间接研究方法——文献研究法。利用文献资料间接考察历史事件和社会现象的研究方式就称为文献研究,又称间接研究。它包括历史文献的考据,社会历史发展过程的比较,统计资料文献的整理与分析,理论文献的阐释以及对文字资料中的信息内容进行数量化分析等。文献研究法的优点和缺点都源于文献自身的特点。其优点主要有:① 可研究无法接触的对象;② 无反应性;③ 研究费用低;④ 保险系数相对较大。文献研究法不可避免地也具有一些缺点,

主要表现为：① 倾向性；② 选择性；③ 信息的有限性；④ 有些资料难以获得。文献研究法是一种非常重要的研究方法。它既可以作为一种独立的研究方法来使用，同时也是任何社会科学研究不可或缺的研究方法或必要阶段，主要适用于纵贯分析和探索性研究。

（二）实验研究法

实验作为一种科学认识方法，开始时被应用于自然科学领域，以后逐渐被社会科学研究领域所借鉴。在社会科学研究中，实验法作为一种实证研究方法。具有特殊的意义和重要的作用，社会科学实验研究法也称实验调查法，是实验者有目的、有意识地通过改变某些社会环境的实践活动来认识实验对象的本质及其发展规律的方法。它同时是一种旨在揭示自变量与因变量之间因果关系的可控制的研究方法。Abdel Khalik 和 Ajinkya(1979)对实验的性质作了精确的定义。他们认为，实验室研究人员利用一个和多个变量对研究对象进行描述，并把这些变量随机地分配给不同群体的过程。这些群体会得到命令的不同组合(也称处理)；而在有些情况下，控制组可能没有得到任何处理。实验的主要优点是研究人员能够确保高度的内部效度，而高度的内部效度意味着研究人员能够消除对所得结果的不利解释。因此，实验特别适用于研究调查变量之间的因果关系。Gibbins 和 Salterio(1996)指出，在会计中要做好实验研究，存在着如下四项指导原则：① 清楚地陈述问题、其重要性以及结论对知识的贡献；② 清楚地陈述步骤的理论基础，尤其是激励行为的理论和背景对理论产生的影响；③ 合理的实验设计——设计的不适当及不完善会产生致命的缺陷；④ 知识的外部效度的重要性。

（三）调查研究法

调查研究法指的是一种采用自填问卷或访谈调查等方法，通过对被调查者的观点、态度和行为等方面系统地收集信息与进行分析，来认识社会现象及其规律的社会科学研究方式。它是最常用的定量研究方式之一。调查研究作为社会科学研究的一种基本方法，符合科学研究的一些基本程序。也就是说，它是从理性认识出发，经过研究假设、经验观察、归纳概括或检验假设这几个阶段，再返回到新的理性认识。其具体程序可以概括为确定课题阶段、研究设计阶段、调查实施阶段、资料分析阶段、总结阶段五个主要步骤。调查研究作为一种重要的社会科学研究方式，与实验研究、观察等方法相比，既有其优点，也有其缺点。调查研究突出的优点表现在这样几个方面：首先，调查研究法节省时间、费用和人力，尤其是进行大样本调查时，可以快速、高效地收集某一总体的详细资料；其次，调查研究的操作过程严格、规范，可以避免偏见，减少调查误差；再次，调查研究可以满足多种不同目的的研究，既可以用于描述性研究也可以进行解释性和探索性研究；最后，调查研究所得的资料便于定量处理和分析。调查研究的缺点有些是在与其他研究方法的比较中显现的，比如与实验研究相比，缺少探讨和分析变量之间因果关系的力度；与实地研究相比，缺乏对事物理解和解释的深度；在研究的反应性上，则不如文献研究方法。

（四）实地研究法

实地研究法是指不带有理论假设而直接深入到社会生活中，采用观察、访问等方法去收集基本信息或原始资料，然后依靠研究者本人的理解和抽象概括从第一手资料中得出一般性结论的方法。实地研究法的程序可以简单地分为以下六个步骤：① 选择“实地”；② 进入现场；③ 抽样；④ 收集资料；⑤ 分析资料；⑥ 撰写报告。实地研究有三种不同的形

式：完全参与者、完全观察者以及参与者-观察者。由于实地研究中不可能像在实验研究中那样把研究对象随机地分配给处理组，所以，内部效度就成为一个难题。Foster(1997)认为，在会计领域，几乎没有使用高质量实地研究的标准，而这些标准在其他学科中却在平常不过。但是 Kirk、Miller 和其他一些人强调，要考虑实地研究的效度和可靠性。增加实地研究信度的方式，一种是通过在不同时间的重复观察或访谈，并增加记录者的人数。另外，在观察前要做充分的资料准备和研究设计工作，对研究背景有充分的了解。另一种是在对不同时间的行为观察时，要注意观察情境的变化，以及同一个人在不同时期中行为方式的变化。为了规避效度上的风险，需要研究者个人的自觉意识。研究者应该在实地研究的各个阶段都注意消除干扰因素的影响。比如在词语上注意措辞，尽量减少对研究对象的引导等。

三、科学研究的效度和信度

会计研究中，任何一种精确的、系统的经验研究实际上都离不开会计测量。对于任何的测量而言，都会面临一些基本的问题，那就是：研究所得的资料或者充足数据是否是我们感兴趣的资料或数据，它们能否准确地反映我们感兴趣的问题，在相同的研究条件下不同的研究者能否得出相同的研究结论？所有这些问题，都涉及测量手段或测量工具的信度与效度问题。

(一) 测量的信度

1. 信度的意义

信度(reliability)即可靠性，它是指对同一或相近的测量对象进行反复测量时，所得测量结果的一致性 or 稳定性，也就是测量工具能够稳定地测量所测的变量的程度。例如，我们用同一台磅秤去称一个人的体重，结果今天测得体重是 80 公斤，明天仍然是 80 公斤，称了好几次的结果都是相同的，那我们就可以说这台磅秤可信。若明天所称体重变成 88 公斤而不再是 80 公斤，连称几次结果都不同，经验告诉我们这台磅秤不准，出问题了，也就是这台磅秤缺乏信度。这里要注意，信度只是一个评估测量是否具有稳定性与一致性的概念，只要是经反复测量结果一致，我们就认为该测量是可信的，而不管测量对象的真实情况是怎样的。例如，经反复测量，称得某人的体重都是 80 公斤，我们就可以说这台磅秤有信度，而不管这个人的真实体重是 80 公斤还是 88 公斤。也就是说，一种测量手段完全可能是可信而非有效的。也就是说信度与效度的关系具有不对称性，因为有效度必然意味着有信度，一种有效度的测量在任何时候都是正确的，也必定是可信的，反之则不成立。另外，我们评估效度和信度的高低程度直接取决于测量所要求的精确度。比如说，如果今天测得某人的体重为 80 公斤，明天测得为 82 公斤，如果我们要求的精确度为正负不超过 0.5 公斤，那么我们就可以得出这台磅秤不准、不可信的结论。而现在我们的测量要求是只要结果在正负 5 公斤之内就好，那我们又完全可以说这台磅秤测量的信度还是很高的。

我们通常以信度系数(r)来评估信度的大小。所谓信度系数，是指用同一样本所得到的两组资料的相关系数，它经常被用做测量一致性的指标。信度系数高说明测量的一致性程度高，测量误差小。例如，当 $r=0.50$ 时，就是说测量中有 50% 的差异是来自测量对象本身的差异，同样有 50% 的差异来自测量对象之外，后者我们称之为测量误差。若出现这种结

果,就说明测量不算成功。那么信度系数多大才能算高,才有信度呢?当 $r=1.00$ 时,表示无测量误差,所有的差异都来自测量对象本身,这当然是测量的理想状态;当 $r=0$ 时,表示测量游离于测量对象之外,测量结果与测量对象毫无关联,这一情况不应在研究中出现。一般来说,当 $r\geq 0.80$ 时,就可以说该测量达到了足够的信度。

2. 信度的类型

在实际研究中,人们往往从不同方面来检验和评估研究资料的信度,因而信度也就被分为不同类型,而最基本、最常见的信度分类主要有三种:再测信度、复本信度和折半信度。

(1) 再测信度。所谓再测信度,是指用相同的方法对同一测量对象先后进行两次测量,并根据两次测量结果计算其相关系数。这是科学研究中最普通、最常用的信度评估方法。例如前面讲述的对体重的测量。应当注意的是,使用这一方法时,前后两次测量所应用的方法应该完全相同,测量的也应该是同一测量对象,它必须遵循严格的条件限制。再测信度的优点在于能够提供有关测量结果是否随时间而变异的资料。但同时,再测效度极易受时间因素的制约。在研究中,如果前后两次测量间隔时间过短,测量客体对前一次测量尚有记忆,那么回答者可能会凭记忆作答或者受其他心理因素的干扰,这样所得信度系数本身的可信度就值得怀疑。但如果时间隔得太久,即使我们前后两次测量都严格遵循了测量的要求,而这时我们又得出了相去甚远的结论,信度系数比较小,我们仍然无法知道两次测量的信度的真实程度。最适宜的相隔时间随测验的目的和测验的性质而异,少则几天,多则半年,甚至一两年。

(2) 复本信度。既然再测信度如此受时间限制,那么如果我们有两套效果相等的测量复本,则可交替使用,根据一个测量对象对两种复本测验所得的结果计算其相关系数,即可得复本信度。学校考试当中经常采用的A、B卷就是理想的复本模型。它是根据测量的目的,制作两套等值的测量工具,对同一对象进行测量,然后比较两套测量工具所得测量结果计算信度系数的方法。例如,在一次问卷调查中研究者同时应用A、B两套问卷,如果被试者在A、B两卷上的得分相同,就说明该问卷具有复本信度;如果两者差异很大,则缺乏复本信度。应当注意,复本信度虽然可以避免再测效度过分受时间限制的缺点,但同时要保证使用的必须是真正的复本,两者在题目类型、数量、内容及难度等方面都要一致。

(3) 折半信度。如果一种测量既没有复本又只能测量一次,这种情况下研究者通常采用折半法来估计测量的信度。所谓折半信度,是指研究者根据一次测量结果,将项目分成两组,并对两组项目的值计算得出其相关系数。通常的做法是将测量项目依据单双数划分成两组,并计算两组值的相关系数,即得折半信度。

(二) 测量的效度

1. 效度的意义

效度(validity)又称测量的有效度、准确度,是指测量工具能够准确地测出测量内容的准确程度。换言之,效度指的是测量的有效性,即测量工具能准确、真实、客观地度量事物属性的程度。测量能够准确的度量我们所测内容时,我们说这个测量有效度;反之,则无效度。D·菲利普斯曾指出,从科学的含义上说,对一个特定现象(如由一个特定的概念所规定的现象)的测量若成功地测量了该现象,它就被视为一种有效的测量。显然,有效的测