



湖北经济学院学术文库

“会计经济学”初论

——基于学科属性视角对
会计理论丛林的重审

KUAIJI JINGJIXUE CHULUN JIYU XUEKE SHUXING SHIJIAO
DUI KUAIJI LILUN CONGLIN DE CHONGSHEN

陈德刚◎著

湖北经济学院学术文库

『会计经济学』初论

——基于学科属性视角对
会计理论丛林的重审

陈德刚◎著

图书在版编目(CIP)数据

“会计经济学”初论——基于学科属性视角对会计理论丛林的重审/陈德刚著.

武汉:湖北人民出版社,2014.11

ISBN 978-7-216-08427-7

I. 会… II. 陈… III. 会计学—研究 IV. F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2014)第 262819 号

出 品 人:袁定坤

责任部门:高等教育分社

责任编辑:黄 沙

封面设计:张 弦

责任校对:胡晨辉

责任印制:王铁兵

法律顾问:王在刚

出版发行:湖北人民出版社	地址:武汉市雄楚大道 268 号
印刷:武汉市福成启铭彩色印刷包装有限公司	邮编:430070
开本:710 毫米×1010 毫米 1/16	印张:16.75
字数:287 千字	插页:2
版次:2014 年 11 月第 1 版	印次:2014 年 11 月第 1 次印刷
书号:ISBN 978-7-216-08427-7	定价:35.00 元

本社网址:<http://www.hbpp.com.cn>

本社旗舰店:<http://hbrmcbs.tmall.com>

读者服务部电话:027-87679656

投诉举报电话:027-87679757

(图书如出现印装质量问题,由本社负责调换)

摘 要

当前的会计理论研究正面临着“会计理论丛林”、“会计学学科属性尚无共识”、“点的深耕研究多，面的整合研究少”等让人困窘的问题。本书针对这些窘境设定选题，研究目的有三个：其一，全面、系统地描述已然出现的“会计理论丛林”，以解决“只见树木不见森林”的问题；其二，研究并确定会计学的学科属性，以解决会计的这个核心基础理论问题；其三，进一步从会计学的经济学学科属性视角重新审视“会计理论丛林”，以期构建一部“会计经济学”的基本架构来作为财务会计理论研究的通用平台。本书自“导论”后，先用一章进行“会计理论丛林”的系统描述，再用一章研究“会计学的学科属性”，最后用三章篇幅构建“会计经济学”。

本书共分六章。第一章为导论。本章先阐述选题背景、研究目的与意义；再作基本的研究约定、对论题进行解说，并对国内外研究动态及文献进行简要阐述；最后说明本书主要内容、研究方法和主要创新。第二章为“会计理论丛林”综述。本章以“会计理论丛林”一词表述当今纵横交错、各执一词，甚至尖锋对立，而又能自圆其说的会计理论集合，依次从会计的本质、会计理论的构建路径、会计理论的研究范式、会计理论的历史演进脉络和会计理论研究的主流与前沿五个维度对会计理论丛林进行较为全面系统的综述。第三章为“会计学的学科属性”。会计学学科属性既是会计学的核心基础理论问题，也是本书所选取的重新审视“会计理论丛林”的全新视角，在全书中具有举足轻重的地位。本章分三步对会计学的学科属性进行论证：首先，使用文献归纳法分别阐述现有文献中支持会计学具有经济学属性的观点和证据以及支持会计学具有管理学属性的观点和证据；其次，在上述归纳证据的基础上，提出会计学具有经济学和管理学双重属性的假说；最后，对会计学的双重学科属性假说进行演绎论证。研究结论是会计学具有双重学科属性：财务会计（对外会计）具有经济学属性；管理会计（对内会计）具有管理学属性。

鉴于本书所作的基本约定，此后三章只选取财务会计的经济学属性视角

来作进一步的研究，以期达成上面设定的三个目的，即构建一部“会计经济学”的基本架构。本书将会计经济学的构建分解为三个层面的研究任务，由接下来的第四章、第五章、第六章来分别完成。

第四章为“会计经济学构想——理论基础”。本章依循上述研究设计，展开第一个层面的工作，即较全面系统地阐释经济学的历史演进、新近发展及未来趋势，为会计经济学的构建准备理论基础。本章依次对前古典经济学、古典经济学、新古典经济学、现代经济学（凯恩斯主义和新古典综合时期）、当代经济学（学派林立时期）这五个时期的经济学理论发展演进进行简略但较系统的阐释，而后对经济学发展演进的规律和发展趋势进行剖析。我们从中概括了两条贯穿始终的主流规律，也发现了经济学三种呼之欲出的发展趋势。第五章为“会计经济学构想——演绎推理”。本章为全书的重中之重，任务是完成上述研究设计的第二个层面的工作，即系统地发掘经济学中内生的财务会计节点，并进一步以节点相关的经济学理论演绎推理会计经济学的基本架构。本章依次重点对古典经济学、马克思主义经济学、新古典经济学、信息经济学、新制度经济学中的会计学节点进行较深入的分析推理，并在这些节点及相关经济学理论的基础上仔细地发掘、严谨地演绎推理出各时期经济学下的会计经济学基本架构。此后，对现代金融理论、计量经济学、规制政治经济学、实验经济学、行为经济学、演化经济学、福利经济学、新政治经济学等经济学分支对会计经济学架构的影响也进行了分析。最后得出结论：一方面，经济学中确实内生着许多会计学的节点，即经济学需要会计学；另一方面，经济学节点及相关的理论可以演绎推理出会计经济学的基本架构，即经济学指导会计学。会计经济学架构随着经济学的演进而不断演进，内容越来越充实，视角越来越多元。可以看出，不断演进的会计经济学架构是植根于经济学体系中的，它就是镶嵌于经济学中的不可分离的经济学本体。第六章为“会计经济学构想——经验证据”。本章致力于前面研究设计中的第三个层面的工作，即以第五章演绎推理出来的会计经济学架构来重新审视第二章所描述的“会计理论丛林”，以期系统地搜寻会计经济学研究已然存在的历史经验证据。本章以“会计经济学架构”依次对从会计本质、会计理论构建路径、会计研究范式、会计理论研究演进脉络、会计研究主流和前沿五个维度描述的会计理论丛林逐一进行重新审视，结果表明，整个会计理论丛林几乎就是一部色彩斑斓、较为凌乱、有待整理的会计经济学研究实例集。

至此，我们先通过逻辑演绎从经济学中推演出了会计经济学的基本架构

(第五章)，这是一种典型的规范研究；再以会计经济学架构对现有的会计理论丛林进行重审，发现整个会计理论丛林（排除例外）都可归属于会计经济学的多元视角的架构中，这就构成了会计经济学研究的历史经验证据（第六章）。两相佐证，会计经济学架构的构建就达到了“逻辑和历史的统一”，从而强有力地证明了“会计经济学”的成立。这正是本书“会计经济学初论”所要达成的最终目标。

目 录

第一章 导论	1
第一节 研究背景	1
第二节 研究目的与意义	7
第三节 基本约定及题解	9
第四节 国内外研究现状及文献综述	10
第五节 研究内容与研究方法	13
第六节 本书的创新点	20
第二章 “会计理论丛林”综述	22
第一节 从会计本质观看会计理论丛林	24
第二节 从会计理论的构建路径看会计理论丛林	30
第三节 从研究范式看会计理论丛林	38
第四节 从历史演进的脉络看会计理论丛林	45
第五节 从研究主流和前沿看会计理论丛林	56
第六节 小 结	63
第三章 会计学的学科属性	67
第一节 研究会计学学科属性的理论意义	67
第二节 会计学的经济学属性	70
第三节 会计学的管理学属性	74
第四节 会计学具有双重学科属性：假说	76

第五节 会计学具有双重学科属性：论证	77
第六节 小 结	90
第四章 会计经济学构想——理论基础	93
第一节 经济学的历史演进与新近发展	94
第二节 经济学发展演变的规律与趋势	115
第五章 会计经济学构想——演绎推理	120
第一节 古典经济学之会计学节点与会计经济学架构	120
第二节 马克思主义经济学之会计节点及会计经济学架构推理	156
第三节 新古典经济学之会计学节点与会计经济学架构的演进	160
第四节 现代经济学之会计学节点及会计经济学架构的演进	175
第五节 当代经济学之会计学节点及会计经济学架构的演进	179
第六章 会计经济学构想——经验证据	207
第一节 以会计经济学架构重新审视各种会计本质观	207
第二节 以会计经济学架构重新审视会计理论的构建路径	210
第三节 以会计经济学架构重新审视会计研究范式	216
第四节 以会计经济学架构重新审视会计理论演进脉络	219
第五节 以会计经济学架构重新审视会计研究主流和前沿	225
第六节 以会计经济学架构重新审视其他会计理论研究	227
研究结论	232
参考文献	244
后 记	258

第一章 导 论

第一节 研究背景

经过大约百年的发展，会计理论呈现出一派空前的繁荣景象。时至今日，会计学无疑已成为一门广受尊重的学科，对经济、社会发展具有广泛深远的影响。然而，曾几何时，会计学因理论研究的匮乏而遭受外界的百般诋毁、万般蔑视。正如哈特菲尔德（Henry Rand Hatfield）1923 年在美国大学会计教师协会的著名演讲中所说：“我相信，我们所有在大学教会计的人，正承受着来自同事的含蓄的轻蔑，在他们眼中，会计是‘暴发户’，是预言家中的扫罗，是会玷污学术殿堂神圣氛围的‘贱民’。尽管我们自己谈论会计科学，或会计艺术，甚至账户原理（账户哲学），但是，可悲的会计只是一门伪科学，一门不被卡特尔（J·McKeen Cattell）所承认的伪科学；它的成果不能在学术沙龙中交流，也不能在国家学会上发表；无论是现实主义者、理想主义者，还是现象论者，都从不谈论会计；人文主义者将我们视为玩弄美元和粉笔的下贱人，而不是与无穷尽的数字打交道、追求难以捉摸的事物之魂的高尚的人；科学家和技术师轻视我们，以为我们只有记录之能，而无行动之果。对会计学的轻视不限于大学领域，几乎人人如此。证据俯拾皆是：对（会计）这一学科的无知、对（会计学科）崇尚者的不屑、将（会计学科）排斥在文雅出版物之外。”^①（葛家澍，刘峰，1998）或许正是基于这种令人无法忍受的羞辱，会计学界开始着力于会计理论的开发与研究。20 世纪 20 年代，以 1922 年佩顿的《会计理论》一书的出版为标志，会计理论的发展出现了新起点。此后，各种会计理论研究成果明显增多。经

^① Hatfield, H. R., 1924: *An Historical Defense of Bookkeeping. The Journal of Accountancy*, April 1924. 见：葛家澍，刘峰. 会计大典之第一卷会计理论 [M]. 北京：中国财政经济出版社，1998：103-104.

过近百年的百家争鸣,会计理论得到了极大的发展,可谓丰富多彩、博大精深,会计的学术地位已然牢不可破。面对这种骄人的会计理论成就,我们会计学人大有一雪百年前耻的痛快淋漓之感,我们着实有理由欣喜和骄傲!

固然,会计理论的繁荣令我们骄傲,但我们依然需要十分清醒,这只是硬币的一个方面。我们稍稍深入地直面百花齐放、百家争鸣的会计理论,就会惊讶地发现硬币的另外一面:会计理论赫然存在着四大“尴尬”。

尴尬一:会计理论的百花齐放使我们深陷“会计理论丛林”之中。

会计理论百花齐放的另外一面是会计理论似乎太多了!会计的各种理论纵横交错、各执一词、甚至针锋对立,而似乎又能自圆其说,这让学界、职业界陷入汪洋大海般的理论丛林之中,迷失了方向、无所适从!会计理论的这种学派林立的程度丝毫不亚于管理学的“理论丛林”。“管理理论丛林”一词由著名管理学家哈罗德·孔茨(Harold Koontz)在其1961年发表的《管理理论的丛林》一文中提出^①(Koontz H., 1961)。文中指出,第二次世界大战后到1960年代初期,管理方面的学术论著层出不穷,形成了各种管理理论和管理学派相互盘根错节的丛林状态,导致管理学出现了思想、理论和管理建议混乱的局面。其1980年又发表《再论管理理论丛林》(The Management Theory Jungle Revisited)一文,指出管理学流派从6个进一步增加到11个,其中主要有社会系统学派、决策理论学派、系统管理学派、经验主义学派、权变理论学派、管理工程学派、管理科学学派等。^②(孔茨, 1995)这些学派都有自己的理论系统,但彼此之间也有交叉。孔茨将这种管理理论学派林立的现象称为“管理理论丛林”。反观今日会计理论的学派林立,较之管理理论,似乎只有过之而无不及。正因会计理论与管理学的学派林立的局面十分相似,所以将今日会计理论所面临的局面称为“会计理论丛林”十分贴切。

尴尬二:“会计的本质”与“会计学的学科属性”等会计理论的核心基础问题至今尚无共识。

在会计理论的整个研究历程中,会计本质问题一直是国内外众多会计理论研究者高度关注的基础理论问题。虽然会计本质问题的意义一度被某些实

^① Koontz H. *The Management Theory of the Jungle* [J]. *Journal of the Academy of Management*. 1961, 4 (3): 174-188.

^② 孔茨. 管理学(第9版)[M]. 北京: 经济科学出版社, 1995.

证研究学者所否定,认为会计本质问题是典型的价值判断问题,因而不是科学研究的问题,但这种“单纯的”科学哲学观并没有影响国内外学者对会计本质这个基础理论问题的重视。

国外著名学者,如 Belkaoui、Davis、约翰·A. 克里斯滕森和乔尔·S. 德姆斯基、Edward Stamp 等都高度重视会计本质观在会计理论中的地位。Belkaoui 认为会计本质观是构建会计理论的重要基础。Davis 等认为,“会计师们利用在会计过程中形成的各种会计本质观念来精心构建各种不同的会计理论”,也就是说,会计的本质观是会计理论的构建基石,不同的本质观便形成不同的会计理论^① (Davis, S. W., Menon, K. and Morgan, G., 1982)。约翰·A. 克里斯滕森和乔尔·S. 德姆斯基指出:“在对某一组织的会计系统进行组织、管理以及动态调整的过程中,判断是最基本的。如何有效合理地执行这种判断,依靠于对会计本质的理解。而对会计本质的理解必然要建立在现实情况进行适当与准确抽象的基础之上。”^② (约翰·A. 克里斯滕森, 乔尔·S. 德姆斯基, 2006)。1980 年,加拿大的 Edward Stamp 教授也高度重视会计的本质问题。他认为会计的本质是准则制定者面临的首要问题,这个问题不解决就难以发展建立在此基础上的会计准则^③ (Stamp, Edward, 1980)。

国内学术泰斗,如葛家澍教授、郭道扬教授,也都非常重视会计本质问题。葛教授认为会计本质问题是会计学的首要难题,他在《21 世纪 100 个会计学难题》一书序言(2010 年 1 月)中写道:“我们的确有许多会计学难题值得下工夫加以研究。首先,关于会计的本质。虽然会计的历史相当悠久,但是关于‘会计究竟是什么’这样一个最基本的概念问题……至今尚未取得共识。”无独有偶,郭教授也在该书成书前的“关于会计学难题的专家调查问卷(1998 年 12 月)”回复中认为:会计学的第一大难题是会计的本质(见该书前言)(张文贤,2010)。

① Davis, S. W., Menon, K. and Morgan, G.. *The Images Have Shaped Accounting Theory, Accounting, Organization, and Society* (December, 1982) pp. 307-318.

② 约翰·A. 克里斯滕森, 乔尔·S. 德姆斯基. 会计理论 [M]. 北京:中国人民大学出版社, 2006: 前言.

③ Stamp, Edward. *Corporate Reporting: Its Future Evolution* (Toronto: Canadian Institute of Chartered Accountants, 1980) 见: 艾哈迈德·里亚希-贝尼奥伊. 会计理论(第四版) [M]. 上海: 上海财经大学出版社, 2004: 145.

可见,会计本质问题是为国内外许多“大家”所公认的会计核心基础理论问题,决定着会计理论的走向。但会计本质自身的认识却陷入了“会计本质丛林”之中,如 Belkaoui 就总结出 11 种会计本质观 (Ahmed Riahi-Belkaoui, 2004)。可以说,很大程度上,正是会计本质认识的丛林局面造就了“会计理论丛林”。也正因如此,会计本质问题成为了会计学的第一大难题。

既然会计本质问题是会计的第一大难题,那自然就不能奢望马上直接解决它。替代的思路是向上追溯,寻找一个更上层、更基本的会计理论问题。这就是会计学的“学科属性”问题,即会计学的学科归属问题,或者说会计学的“上级(上游)学科是什么”的问题。

那么,现实中会计学的学科属性是明晰的吗?答案是否定的。局面令人十分尴尬:作为一门对经济社会具有广泛、深远影响的学科,其学科属性这一关乎会计学研究健康发展的基础理论问题,在国内外至今尚无统一认识。

这种认识的不统一在我国会计界表现得十分明显。首先,关于会计学学科属性的界定,我国官方有两种相互矛盾但同时执行的分类标准。第一种标准是指导学科分类的《中华人民共和国学科分类与代码国家标准》。该国家标准 1992 年发布,编号 GB/T 13745-1992,1993 年 7 月 1 日开始正式实施。该标准共设 5 个门类、58 个一级学科、573 个二级学科、近 6000 个三级学科。会计学是设在一级学科(790)经济学下的二级学科(790.37)。该国家标准于 2006 年开始修订,至 2009 年公布新的《中华人民共和国学科分类与代码国家标准》(GB/T 13745-2009),会计学(790.37)的学科归属没有变化,依然为归属于经济学(790)下的二级学科。第二种标准是 1997 年颁布的《授予博士、硕士学位和培养研究生的学科、专业目录》。该标准是国务院学位委员会学科评议组审核授予学位的学科、专业范围划分的依据,学位授予单位应按本标准中各学科、专业所归属的学科门类,授予相应的学位,也是培养研究生的高等学校和科研机构以及各有关主管部门制订培养研究生的规划、进行招生和培养工作的依据。该目录是在 1990 年目录的基础上反复论证修订的,增加了管理学学科门类,授予学位的学科门类增加到 12 个,一级学科由原来的 72 个增加到 89 个,二级学科(学科、专业)由原来的 654 种调整为 386 种。其中,经济学设 2 个一级学科、16 种学科、专业,管理学设 5 个一级学科、14 种学科、专业。会计学(120201)属于管理学(12)门类下一级学科“工商管理(1202)”下的二级学科。与此一脉相承,1998 年教育部又颁布《普通高等学校本科专业目录》,分类情况类

相同(管理学 11、工商管理类 1102、会计学 110203)。近期,我们又看到了教育部的《普通高校本科专业目录(2012 年版)》,会计学专业的学科归属没有变化。这两种相互矛盾而又同时有效的标准让高校陷入窘境:一方面它们年复一年地培养“管理学”学士、“管理学”硕士和“管理学”博士,另一方面它们每年的科研项目申请表中却将一级学科填为“经济学”。其次,我国学术界对会计学学科属性的认识普遍模棱两可,偶有针锋相对。学术界对会计学学科属性的公开探讨不多,但官方标准的背后一定有会计学术界的权威支持。从绝大多数学者对这种矛盾标准的悄无声息或默默接受可以推断,我国学术界关于会计学学科属性普遍存在着模棱两可的认识。但从仅有的极少数学者对会计学学科属性的直接讨论来看,我国学术界也存在着鲜明的相互矛盾的观点。如,占美松(2007)认为,“会计学包括管理会计和财务会计是一门管理类学科,它既不是经济类学科,更不是介于经济学与管理学之间的一级学科”。而葛家澍教授则认为,“最近若干年(主要从 20 世纪 30 年代以后),会计学同经济学的关系日益密切,在学科分类上,会计学已经长期从数学的一个分支转为经济学(作为一个学科门类)的一个分支”(葛家澍、杜兴强,2005)。最后,从会计学术研究主流和前沿现状来看,大量学者的会计学理论尤其是财务会计理论研究开始毫不犹豫地深度依赖经济学,这与学术界对会计学学科属性的模棱两可态度恰好形成鲜明的对照。

西方国家关于会计学的学科属性的认识又如何呢?同样的,西方学者也很少直接研究会计学的学科属性,但同样,我们可以发现其认识上的不一致。一方面,西方国家的会计高等教育往往是在商学院下设会计学系,即将会计学的学科属性定义为管理学;另一方面,大量西方学者在会计理论研究或会计理论著作中又“无所顾忌”地深度依赖经济学理论。

上述分析清楚地表明:时至今日,无论中外,无论官方标准与学界认知,会计学的学科属性问题尚无共识——要么认为会计属于经济学,要么认为会计属于管理学,要么就模棱两可或视而不见。

尴尬三:会计理论研究的一个明显的特点是“点的深耕研究多,面的整合研究少”,这就自然产生种种“只见树木不见森林”的会计观。

1977 年,美国会计学会发表的《会计理论与理论认可》(SOATATA)对当时的会计理论研究文献进行了分类。贝克奥伊在其《会计理论》(第 5 版)中结合库恩的范式理论将 SOATATA 的这种分类拓展为会计理论的六种范式:人类学/归纳范式、真实收益/演绎范式、决策有用性/决策模型范式、决策有用性/决策者/总市场行为范式、决策有用性/决策者/个人使用者范

式、信息/经济学范式^① (Ahmed Riahi-Belkaoui, 2004)。

至今, 贝克奥伊的六种范式还是能较好地反映会计理论界的研究状况。整个会计学术界基本上就依此裂解为各类研究范式的支持者和坚持者。各种研究范式的支持者都专精于自己的范式, 对其他范式或者兴趣缺缺、不甚了了, 或者互相蔑视、批判, 水火不容, 或者对自己偏爱的范式有着宗教般的神圣信仰, 无条件的坚持, 一条路走到底。事实上, 更进一步, 同一范式之内的研究往往又依赖于不同的、特定的经济学或者其他学科理论而形成众多的“次级范式”。这样层层细分, 特定的研究者就只会专精于自己偏爱的特定的“点”的研究了。这种“点的深耕研究”本身绝非坏事。问题在于“面的整合研究”极少。葛家澍教授曾在“关于会计学难题的专家调查问卷”中回复道: 会计学的难题之一就是“纯粹运用‘经验——实证’研究方法, 编写出一套全新的会计学教科书”^② (张文贤, 2010)。可以看出, 葛教授早已洞见会计理论研究现状的一个重要特点: “经验——实证”点的研究非常多, 但面的整合研究非常难。正因为难, 所以面的整合研究非常少。这种“点的研究多、面的研究少”的现状, 很大程度上造成了学术界的种种“只见树木不见森林”的会计观。

尴尬四: 会计理论的丛林局面与会计实务的统一规范之间存在着一种难以言说的疏离关系。

会计实务, 作为经济生活中一种不可一日或缺的重要工作, 需要一套统一的规范 (准则)。随着经济全球化进程的加速, 会计规范的国家化开始转向国际化, 会计准则的国际趋同势不可挡并无法逆转。世界上已有 100 多个国家开始接受国际会计理事会 (IASB) 的国际财务报告准则 (IFRS)。自视最高的美国 FASB 也开始了与 IASB 的这种趋同进程。2002 年 10 月, FASB 和 IASB 正式同意共同致力于会计准则的趋同。因为意识到作为准则基石和指南的财务会计概念框架的趋同是会计准则真正全面趋同的前提, FASB 与 IASB 于 2004 年 10 月将概念框架趋同项目纳入研究日程之中, 计划分八个阶段实施, 目前已经取得了许多重要进展。FASB 与 IASB 的概念框架趋同项目, 作为其整套原则导向会计准则趋同项目的奠基性项目, 无疑是一个值

^① Ahmed Riahi-Belkaoui. *Accounting Theory*, 5th ed. [M]. Thomson Learning, 2004: 329-360.

^② 张文贤. 21 世纪 100 个会计学难题 [M]. 上海: 立信会计出版社, 2010: 序.

得肯定的、意义重大并极富挑战性的项目，具有会计学领域基础研究或基本建设的性质。然而，这只是问题的一个方面，展现了框架项目的显性重要性。另一方面，对 FASB 与 IASB 的概念框架趋同项目，我们也需要有适度的政治敏锐性。概念趋同项目表面上似乎只是 FASB 与 IASB 的研究工作，但一旦完成，并以其作为影响力日益扩张的 IASB 的国际财务报告准则（IFRS）的制定基础和指南，其对整个世界会计及世界经济的影响必然广泛而深远。从这个意义上说，它显示了 FASB 与 IASB 规划未来世界会计的勃勃雄心，实质上是一个为未来世界制定会计“标准”的极为重要的奠基性工程，宣示着一场全新的全球会计“标准制定权”的争夺战已悄然开幕^①（陈德刚，2006）。

会计理论及其研究自然应该在会计规范的制定中发挥作用。一般认为，会计理论应该对实务具有指导、解释或预测的作用。但目前的会计理论的丛林局面使得会计学术界对会计的解释五花八门、各异其趣。形形色色的会计理论如何参与到会计实务的规范制定之中是一个重要的亟待研究课题。

第二节 研究目的与意义

如上所述，本研究的背景是会计理论面临着四大窘境：其一，会计理论的花百齐放使我们深陷“会计理论丛林”之中；其二，“会计的本质”与“会计学的学科属性”等会计理论的核心基础问题至今尚无共识；其三，会计理论研究“点的深耕研究多，面的整合研究少”，以致种种“只见树木不见森林”的会计观盛行；其四，会计理论的丛林局面与会计实务的统一规范之间存在着一种疏离的关系。本书的题目是《“会计经济学”初论——基于学科属性视角对会计理论丛林的审视》，研究目的和研究要点有三个：其一，系统描述已然出现的“会计理论丛林”，以解决“只见树木不见森林”的问题；其二，研究并确定会计学的学科属性，以解决会计的这个核心基础理论问题；其三，进一步从会计学的学科属性视角重新审视“会计理论丛林”，以期构建一部“会计经济学”的基本架构。研究目的与背景两相对照，总体看来，它们十分契合，每个研究目的都是致力于解决背景中所描述

^① 陈德刚. FASB 与 IASB 概念框架趋同项目述评 [J]. 湖北经济学院学报, 2006, 4 (4): 89-92.

的会计研究的困境。

具体而言，本书的研究具有以下几个方面的意义。

第一，提出并系统阐述“会计理论丛林”可以有效克服会计学界“只见树木不见森林”的问题。如前所述，会计学界现在流行无限细分的“点的研究”，各个“点”的研究者往往只钟爱自己的研究“点”，对其他人的研究“点”则或者漠不关心，或者尖锐批判，或者不甚了了，这就形成了会计界的“只见树木不见森林”的会计观。通过阅读“会计理论”教材或专著似乎可以解决这一问题，但现有的不计其数的、不同版本的“会计理论”教材或专著要么理论内容差异迥然，要么理论内容过于褊狭，有不少会计理论教材甚至就直接将会计理论等同财务会计概念框架和会计准则。本选题对“会计理论丛林”的系统阐述既有助于克服“只见树木不见森林”的问题，又为从新视角对“会计理论丛林”的重新审视奠定了必要的基础。

第二，本书选取会计学的学科属性视角来重新审视会计理论丛林，这是一种全新的视角。这种视角的选取至少具有三个方面的理论意义：其一，跳出了就会计论会计本质的窠臼，会计学的学科属性有助于间接认识会计的本质。会计学的上级学科的本质一定程度上决定了会计学这个下级学科的本质。其二，这是一种比会计本质更抽象、更宽口径的视角，是一种自上而下俯视会计学的立体视角，能有效整合从各平面视角得出的盲人摸象般的各不相同但局部正确的“理论丛林”。其三，会计学的学科属性自身与会计学本质分量相当，但更为基本的会计学核心基础理论问题，关乎会计理论研究的健康发展。会计学的上级学科可以协助界定会计学的使命，其理论成就可以用来系统规划、指导会计理论的发展。属性不清楚或无视属性问题，会计学的研究必然缺失方向的指引，或陷入无穷无尽的艰难摸索之中，或一味进行褊狭、执拗的发展。目前的会计理论丛林局面一定程度上就是无视学科属性或学科属性认识模棱两可的后果。

第三，本书致力于构建会计经济学的基本架构并将各种会计理论纳入架构，既是对“会计理论丛林”的整合重构，有助于会计学人迅速走出“丛林”，不再迷失，也是为会计学的深入研究新设“会计经济学”这一个通用的平台。

第三节 基本约定及题解

如上所述,本书研究的特有视角是会计学的学科属性,并以学科属性对会计理论丛林进行重新审视。这里所谓的“学科属性”,专指学科的归属,这里即指会计学科的上级(上游)学科是什么。本书研究表明:会计学具有双重学科属性,具体表现为财务会计具有经济学属性,管理会计具有管理学属性。以会计学的双重学科属性来重新审视“会计理论丛林”,就可以在经济学、管理学理论的指导下,分别对现有的财务会计理论和管理会计理论进行整合重构,形成一部“会计经济学”和一部“会计管理学”。

不可否认,管理会计出现以来,其对企业管理、会计实践的贡献越来越大,但目前的基本现实是“西方经典会计理论并没有包含管理会计内容”^①(陈良华,2009),国内外大多会计理论专著名为“会计理论”,实为“财务会计理论”。这就是说,迄今为止,国内外学术界都还是以财务会计理论的研究为主要和优先任务,或者说一般所谓的会计理论就是指财务会计理论。基于这种学界的现实,加之财务会计理论“丛林局面”破解的急迫性和挑战性,本书将仅从经济学视角对财务会计理论丛林进行重新审视,以期建构“会计经济学”的雏形。至于“会计管理学”的构建,鉴于篇幅、精力、能力和写作计划的限制,将不在本书探讨。

本书虽然沿用习惯所谓的财务会计与管理会计的会计两分法,但对本书更贴切的两分法应是对外会计(External Accounting)和对内会计(Internal Accounting)之分。事实上,对外会计和对内会计分别与一般意义上的财务会计和管理会计有所区隔。为此,本书约定“财务会计”即指对外会计,“管理会计”即指对内会计。

本书名曰“‘会计经济学’初论”,题中“初论”二字有双重含义。其一,有“初次论述”之意,是一种自我鞭策与期许,希望是一篇创新之论。迄今为止,可以检索到的以“会计经济学”为题的文献极为罕见。重要著作仅有:古人坎宁(Canning)的“Economics of Accountancy”(1929),常译作“会计中的经济学”或“会计经济学”;今人 Feltham 与 Christensen 的“Economics of Accounting”(2002,2005),可译作“会计经济学”。两者皆

^① 陈良华. 会计理论 [M]. 北京: 科学出版社, 2009: 373.