



21 世纪会计学系列教材

Accounting Textbook Series
in 21st Century

财务会计理论

Financial Accounting Theory

杜兴强 章永奎 等 / 著



厦门大学出版社
XIAMEN UNIVERSITY PRESS

Accounting Textbook Series in 21st Century

21 世纪会计学系列教材

财务会计理论

Financial Accounting Theory

杜兴强 章永奎 等著

厦门大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

财务会计理论/杜兴强、章永奎等著. —厦门:厦门大学出版社,2005.12
(21世纪会计学系列教材)

ISBN 7-5615-2507-9

I.财… II.①杜…②章… III.财务会计—高等学校—教材
IV.F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2005)第 155819 号

厦门大学出版社出版发行

(地址:厦门大学 邮编:361005)

<http://www.xmupress.com>

xmup@public.xm.fj.cn

厦门市昕嘉莹印刷有限公司印刷

(地址:厦门市前埔东路555号 邮编:361009)

2005年12月第1版 2005年12月第1次印刷

开本:787×960 1/16 印张:41.5

字数:750千字 印数:1-5 500册

定价:45.00元

本书如有印装质量问题请直接寄承印厂调换

前 言

理论是指“对实务(事实和行动)的解释”和“行动的理由”(A. C. Littleton)。会计理论是“一套逻辑严密的原则,能够使事务工作者、投资者和债权人、经理和学生更好地理解当前的会计实务,提供评估当前会计实务的概念框架,指导新的实务和程序的建立”(亨得里克森,1992)。可见,会计理论的主要作用在于解释、预测和指导会计实务。虽然实证会计研究者和规范会计研究者对会计理论的认识和侧重点有所不同,但是会计理论能够使人“知其然,亦知其所以然”。相当一部分会计专业的学生在学习过程中,往往埋头于准则和制度之中难以自拔,而忽视了诸多会计处理背后的一般性、规律性的知识,所以始终跟不上我国会计准则和会计制度变化的“步伐”。因此,学习会计理论、掌握会计学的一般理论性知识、了解国际会计发展的新动态,对理解会计学科的其他内容大有裨益。此外,在系统学习了会计学的若干基础课和专业课后,通过对会计理论的学习和钻研,回过头细细品味原本学过的知识,将有可能对会计基本概念、程序、特征,乃至会计实务问题的认识得到升华。

本书名为《财务会计理论》,旨在通过一些前后逻辑存在一定联系、而内容又相对独立的专题,力图较为系统地对当代财务会计理论的一些关键问题进行介绍、综评和拓展。其中介绍是基础,综评是进一步的消化和理解,而拓展则是一种初步的尝试。本书讲解的财务会计理论包括规范会计理论和实证会计理论的典型专题,是力图将规范会计理论和实证会计理论进行融合的一次尝试。

本书主要内容包括:

(1)对会计理论研究方法——包括规范研究方法和实证研究方法的扼要介绍。

(2)对当代会计理论的重要范畴之一——财务会计概念框架的整个内容体系进行系统的介绍,包括财务会计概念框架研究的发展、作用,会计基本假设的继承与发展,会计目标的各种观点及受托责任观和决策有用观的融合,会计信息质量特征的代表性观点及对会计信息的相关性、可靠性、及时性和实质重于形式等的详细论述,会计要素的核算与会计理论中资产定义的探讨,会计



Accounting

确认,会计计量(含资产计价与利润确定),财务报告体系、现行财务会计与报告模式的缺陷及改进,以及我国财务会计概念框架制订的若干问题。

(3)当代会计理论的另一主要领域——会计准则问题,包括:公司治理背景下会计信息披露与会计准则问题,会计准则制定的导向问题以及在对美国关于高质量会计准则的讨论及其启示进行探讨的基础上对我国会计准则制定的若干问题的分析。

(4)实证会计研究主要领域的介绍,包括实证会计研究的基础知识、信息含量研究、有效市场假说的检验、盈余管理研究、公司估价和基本分析研究等,会计政策选择研究的理论基础及各种动机的形成机制、会计政策选择的实证证据等。

本书的主要内容由杜兴强教授与章永奎博士完成,其中杜兴强教授主要负责第一至第五章、第七至第十五章的编写;章永奎博士主要承担第十六至第二十章的编写;第六章由张金若、江玲和杜兴强共同完成。此外,张胜芳博士参与了第三章第一节的写作,徐跃博士参与了第二章第一节“英国财务会计概念框架”、第十五章第二节部分初稿的写作,孙丽影、陈秧秧、叶丰滢、翁健英等为本书提供了诸多文献资料(已在具体章节进行了注明)。李宜博士生协助进行了本书初稿的文献编排和校对,于竹丽、聂志萍、李宜、王丽华等参与了本书的校对工作,在此一并表示感谢。全书由杜兴强教授进行最终的定稿。

本书主要适用于普通高等学校会计学专业本科高年级,可以作为本科专业课程之一“财务会计理论专题”的教材,同时也可以作为硕士研究生“财务会计理论”及相关课程的参考用书。我们在编写的过程中,比较注意本书的使用对象,所以对一些问题的讨论并不过分深入,但是也不回避对一些重要会计理论问题的探讨。因此在使用本书时,教师可根据实际情况对部分章节进行略讲^①,也可以组织学生进行讨论。^②值得指出的是,本书的写作,在某些章节存在必要的、少量的重复,其目的既是为了更好地说明问题,又是为了避免前后参照的不必要的麻烦。

本书基本上是对会计理论范畴内若干问题的继承与发展,在写作过程中,我们参考了大量的学术界的相关论述,特别是重点参考了国外会计理论相关领域内的最新动态、研究公告及学者著作,也着重参考了国内学者的相关优秀著作,但同时我们又力图表达编著者粗浅的观点。会计理论浩瀚博大,编写本

① 如本书第六章、第十四章、第二十章。

② 如本书第十一章、第十二章。

书也是一个学习和重新理解会计理论的过程。鉴于编著者学术水平的限制和时间因素的制约,本书肯定存在着这样或那样的不足甚至是错误,请读者不吝指出,使我们得以及时地进行更正和修改。

作者

2005年10月



目 录

Financial Accounting Theory

第一章 会计理论与会计理论研究方法	(1)
第一节 会计理论的涵义	(1)
第二节 规范会计研究方法和实证会计 研究方法各自的特点	(4)
第三节 规范会计研究和实证会计研究的互补性	(11)
第二章 财务会计概念框架的发展、作用与定位	(17)
第一节 财务会计概念框架的发展	(17)
第二节 财务会计概念框架的作用与定位	(38)
第三章 会计基本假设	(51)
第一节 会计基本假设研究的历史与现状	(51)
第二节 会计基本假设:继承与发展	(71)
第三节 财务会计概念框架中是否 应包括会计基本假设	(88)
第四章 会计目标	(93)
第一节 会计目标的典型观点及其评述	(94)
第二节 受托责任观与决策有用观的内涵及其融合	(100)
第五章 会计信息的质量特征(一)	(107)
第一节 会计信息质量特征的典型观点	(107)



Accounting

第二节	公司治理生态与会计信息的可靠性	(122)
第三节	会计信息的相关性	(132)
第四节	会计信息的相关性与可靠性	(141)
第六章	会计信息的质量特征(二)	(157)
第一节	会计信息的及时性问题	(157)
第二节	实质重于形式原则	(177)
第七章	会计要素的设置与会计理论中	
	资产定义的探讨	(203)
第一节	会计要素的设置	(203)
第二节	会计理论中资产的定义	(208)
第八章	会计确认与收入实现	(220)
第一节	会计确认	(220)
第二节	收入确认与实现	(227)
第三节	收入确认与实现的进一步分析	(235)
第九章	会计计量:资产计价与利润确定	(257)
第一节	会计计量属性与会计计量模式	(257)
第二节	资产计价	(269)
第三节	利润确定	(276)
第十章	会计确认与计量的应用:	
	无形资产、R&D与人力资源会计	(295)
第一节	无形资产会计的相关问题:综评与探讨	(295)
第二节	研究开发成本会计处理的争议与思考	(311)
第三节	人力资源会计的确认与计量问题	(322)
第十一章	现行财务会计与报告模式	
	及其缺陷	(355)
第一节	现行财务会计与报告模式	(355)
第二节	现行财务会计与报告模式的缺陷	(366)

第十二章	现行财务会计与报告模式的改进	(376)
第一节	现行财务会计与报告模式的改进：	
	基本问题	(376)
第二节	现行财务会计与报告模式的改进：	
	具体问题	(384)
第十三章	我国建立财务会计概念框架的相关问题	(409)
第一节	我国制定财务会计概念框架的必要性	(409)
第二节	我国制定财务会计概念框架的基本问题	(412)
第三节	我国财务会计概念框架的若干具体问题	(421)
第十四章	公司治理、会计信息披露与会计准则	(428)
第一节	对会计准则起源典型观点的剖析	(429)
第二节	会计准则出现之前的会计信息披露博弈	(433)
第三节	会计准则的起源及会计准则的限度	(445)
第十五章	美国、英国及国际会计准则	
	理事会的会计准则制定	(459)
第一节	美国的会计准则制定	(459)
第二节	英国的会计准则制定	(466)
第三节	国际会计准则理事会会计准则制定的	
	扼要回顾	(475)
第十六章	会计准则制定的导向问题	(483)
第一节	会计准则制定的规则导向和原则导向	(483)
第二节	会计准则制定导向的选择	(490)
第十七章	会计准则的国际比较与国际化协调	(494)
第一节	中国、美国和国际会计准则概述	(494)
第二节	中国、美国和国际会计准则的比较研究	(497)
第三节	会计准则的国际化及对我国的启示	(536)



Accounting

第十八章	我国会计准则制定的若干问题	.....	(545)
第一节	美国关于高质量会计准则的 讨论及其启示	.....	(545)
第二节	我国会计准则制定的若干问题	.....	(548)
第十九章	资本市场实证会计研究	.....	(555)
第一节	实证会计研究的基础知识	.....	(555)
第二节	信息含量研究	.....	(562)
第三节	有效市场假说的检验	.....	(572)
第四节	盈余管理研究	.....	(587)
第五节	公司估价和基本分析研究	.....	(596)
第二十章	会计政策选择研究	.....	(606)
第一节	会计政策选择研究的理论基础	.....	(606)
第二节	会计政策选择各种动机的形成机制	.....	(610)
第三节	会计政策选择的实证证据	.....	(615)
参考资料	.....		(627)

第一章

会计理论与会计理论研究方法

▲ 第一节 会计理论的涵义

一、理论与会计理论

理论一词,按照《韦氏英文百科词典》的经典解释,是“一组内在一致的命题,用于解释某类现象的基本原理”;是“一种猜测性解释,并未经过广泛证实的、报告实际情况的命题”。由此可见,理论本身并无一致性的定论,也往往并不一定能够获得广泛的认可,不同的理论可能因此形成不同的流派、不同的体系,这些多样化的理论之间相互竞争,在特定的制度背景 and 环境下遵循着“适者生存”的古老法则。

对于自然科学而言,理论往往体现为定理、推论或命题,而且随着试验者进行实验的结果而不断发展和完善,最终可以达到约束条件下的“广泛接受性”。譬如,“三角形的三个内角之和为 180° ”、“两点确定一条直线”、“两点之间直线距离最短”、“两个铁球同时落地”等。总的来说,自然科学的理论较为精确,因此自然科学获得了“硬科学”的赞誉。

然而对于社会科学而言,理论的认可程度大大降低,其根本原因在于社会科学领域内的理论有时难以直接进行检验,最终“实践”将成为最好的验证者。具体到经济学,理论往往分为各种五花八门的流派,有的称为主流经济学,有的则称为非主流经济学。对于管理学而言,所谓理论则往往来自一些个案的经验,有时难以推而广之,为此更加纷繁多样。作为会计学的上游学科的经济和管理学尚且如此,那么会计学领域内的理论——会计理论也同样具有上



Accounting

述社会科学的特征。为此,可以说,会计理论是多样化的。

那么,什么是会计理论呢?按照著名会计学家亨得里克森的观点,会计理论是“一套逻辑严密的原则,能够使实务工作者、投资者和债权人、经理和学生更好地理解当前的会计实务,提供评估当前会计实务的概念框架,指导新的实务和程序的建立”(亨得里克森,1992)。

当然,关于会计理论认识的不同观点非常多,不同的学者有自己不同的观点。但是,大家普遍认为会计理论有一定的内在逻辑体系,要么是来自对会计实务的抽象、归纳和概括,要么是由少数抽象的基本概念演绎而来。

二、会计理论的作用

对会计理论作用的认识,可以分为两种不同的观点。第一种为规范会计研究者的观点,他们认为会计理论的作用在于解释、预测和指导会计实务;另一种观点为实证会计研究者所支持,他们认为会计理论的作用在于解释与预测。

规范会计研究者认为会计理论的作用在于解释、预测和指导会计实务,其典型观点可以从AAA(1966)中找到。AAA在1966年颁布的《会计基本理论说明书》(*A Statement of Basic Accounting Theory*, ASOBAT)指出,会计理论是“一套紧密相连的、假定性的、概念性的和实用性的原理的整体,构成了对所探索领域的、可供参考的一般框架”,并认为会计理论研究可以达到四个目的:

- (1)确定会计的范围,借以提出会计概念,并因此有可能建立会计理论。
- (2)建立会计准则来判断、评估会计信息。
- (3)指明会计实务中可能需要改进的一些方面。
- (4)当会计研究者寻求扩大会计应用范围或者由于社会发展需要而拓展会计学的范畴时,为其提供有用的框架。

实证会计研究者对会计理论作用的认识,集中地体现在瓦茨和齐默尔曼(Watts and Zimmerman)1979年共同撰写的一篇题为《会计理论的供求:一个借口市场》的文章上。在这篇实证会计研究的早期经典论文中,Watts和Zimmerman将会计理论看作是一种商品,研究会计理论的供求(supply and demand)。按照他们的观点,会计理论的作用包括^①:

^① 参考了Watts and Zimmerman, *The Demand and Supply of Accounting Theory: The Market for Excuses*, *The Accounting Review*, 1979, pp. 273~304.

(1)教学需要(pedagogic demand)。通常,不同的会计政策会产生不同的经济后果。为了降低企业的代理成本,往往需要设计不同的会计政策和会计程序。然而,会计程序的多样化常会导致技术、格式上的不一致,增加了会计教学的难度。因此,理论工作者和研究者往往从评价和检查现存的会计系统、总结不同程序的相似性和区别入手,发展会计理论。

(2)信息需要(information demand)。实际上,会计理论的作用不仅在于对实务差异的解释和描述,还包括预测会计程序对不同利益相关者的影响。例如,在审计契约中,注册会计师往往需要会计理论去对不同的会计程序可能招致的代理成本、审计风险的变化及诉讼可能性进行评估。

(3)辩解需要(justification demand)。代理理论下,委托方和代理方的目标函数往往并不一致,前者把追求满意的经济利润放在首位,而后者除了希望货币收益最大化,还希望有较多的闲暇、舒适的办公环境、带薪休假等,甚至希望缔造个人的经理帝国。所以,不能排除代理方会存在以牺牲委托方利益为代价来追求个人私利的行为(Jensen and Meckling,1976)。会计理论的存在,可以使审计人员充分了解企业管理当局操纵盈余的经济后果,提升审计人员的审计技能,而且还可以为审计人员提供既有的论点(ready-arguments)去抵御管理当局的上述盈余操纵行为。

三、会计理论作用的简单评价

规范会计研究者认为理论的作用在于解释、预测和指导会计实务,而实证会计研究者认为理论的作用在于解释和预测。大家千万不可因此低估了实证会计研究对会计理论的贡献。相当一部分规范会计研究的坚定支持者认为,实证会计研究的论文往往通篇四五十页,整篇充斥着计量模型和数学游戏,其理论假设有时甚至缺乏现实的、直接的应用价值。然而我们可以把规范会计理论比作一座高楼大厦,自成体系且“恢宏广大”;而实证会计研究者更注重于大厦构建的一砖一瓦,在一砖一瓦上倾注着毕生的精力!大厦平地起,根基、架构必不可缺!只有透彻地了解一砖一瓦之间粘合的若干问题,比如承重系数、粘合指数、抗台风系数等一系列参数,最终的大厦才能牢固。

照此,规范会计研究的一系列演绎的前提可能并不能够获得充分的证据支持,即便是能够获得“相对广泛的认可”,也往往与“权威的声音”密不可分,也可能和犹如海市蜃楼一样的“市场的虚假现象”联系在一起。所以,规范会计研究的某些前提、“枝节性”的理论和命题需要实证会计研究来进行检验。

的确,实证会计研究的现状也让人堪忧,因为此类研究已经陷入了一系列



Accounting

“惊奇”(surprises)之中——譬如过分追求各种变量之间的关系的出人意料等,而研究对知识的增长和理论的推进作用却被放在了次要的位置。数学家斯坦尼斯罗·尤兰姆曾问著名经济学家萨缪尔森:“你倒说说经济学中哪条定理既是正确的、但又不是显而易见的(true but non-trivial)呢?”套用其来提醒那些拘泥于数学和计量模型游戏中的研究者们,应该关注中国会计发展中的现实问题和案例,解决实际问题,而不只是自娱自乐、醉心于模型,并告诉支持者“believe it or not”——一流的会计理论研究者应有一流的计量和数学功底,但仅有一流的计量和数学功底绝不能够成为一流的会计理论研究者。

财务
会计
理论

▲ 第二节 规范会计研究方法和实证会计 研究方法各自的特点

毋庸置疑,实证会计研究和规范会计研究已成为当代会计理论研究之中的两种主流。20世纪70年代末、80年代初,两种研究的支持者们互不相让,曾掀起一场理论大“论战”:规范会计研究者们认为实证会计研究只是对细枝末节纠缠不休,得出的结论往往是人们已经熟知的既定事实,因而对整个会计理论并无贡献;实证会计研究者则抨击规范会计研究方法的不科学,认为规范会计研究忽视对已有会计理论的检验,结果,整个会计理论框架仍摆脱不了“空中楼阁”的尴尬!^①我国会计研究者对实证会计研究和规范会计研究也存在模糊认识。进入20世纪90年代以后,西方会计学界已经开始平心静气地评价这两种各具特色的会计理论研究^②,本书将结合目前我国会计理论研究的现状,客观地评价规范会计研究和实证会计研究,希望能对我国的会计研究有所启发。

一、名称考辨

关于实证研究和规范研究的基本内容,马克·图恩曾做过一个简明扼要而又比较全面的对比分析^③,即:

^① Charles Christenson, The Methodology of Positive Accounting, 1983. Watts and Zimmerman, Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective, *The Accounting Review* Vol. 65, No. 1, January 1990, pp. 131~156.

^② 葛家澍:《关于市场条件下会计理论与方法的若干基本观点》,原载于《财会月刊》,1996年第2~6期。

^③ 马克·图恩:《自决的经济学》,商务印书馆1979年版,第279页。

实证 是 手段 事实 现实 描述 真或假 精神的问题 解释 分析
 规范 应该是 目的 价值 理想 规定 好或坏 心灵的问题 评价 政策

我们可以看出,上述的区分涉及语言形态、研究领域、内容性质和作用特征等多个方面。如果具体到会计理论研究中来,多数会计学者首肯实证会计研究主要回答会计“是”什么,认为进行实证会计研究时应该超脱或排斥一切价值判断;而规范会计研究一般着重回答会计“应该是”什么,因此往往含有一定的价值判断,需要提出某些准则,作为进行会计处理的标准和制定会计政策的依据。进一步讲,规范会计研究(normative accounting research)的范式是(1)研究、分析大量的会计实务,从中概括出良好、理想的会计实务,并作为日后指导会计实务的标准;(2)规范会计研究并不满足于现有的会计惯例,而是试图从逻辑性方面指明怎样才算是良好的会计实务;(3)规范会计研究往往以演绎法为主,但是并不排斥使用归纳法^①,而恰恰是先利用归纳法得到少数基本概念,然后演绎出会计的基本原则与方法,再从中推出与之相适应的会计程序与基本方法,用来指导会计实务。

而对于实证会计研究(positive accounting research),由于我国近年来还处于介绍和初步运用阶段,所以对“实证会计研究”不可避免地还存在着一定的模糊认识,因此有必要详细分析。关于实证会计研究的“实证”一词,我国会计学者在引入的过程之中存在不同的理解,绝大多数同志从“positive”和“positivism”(实证主义)词根的相似性入手,从哲学角度探讨实证会计研究的哲学基础,试图从中概括出实证会计研究的一般范式。^②但是,对“实证”一词最权威的解释应该来自“实证会计学派”(或称罗切斯特学派)。按照实证会计学派的代表——瓦茨和齐默尔曼的解释,“‘实证’一词来自实证经济学,之所以将其研究冠名‘实证会计研究’,主要意图是为了区别于业已存在的传统的规范会计研究”(Watts and Zimmerman,1990)。那么,“实证”一词到底应该如何解释呢?我们在查阅了大量相关的经济学文献(樊刚,1995;张曙光,1997;张宇燕,1993)和典型的实证会计研究经典文献(Watts and Zimmerman,1978,1979,1990;Ball and Brown,1968)以后认为,实证会计研究包括两个相互联系的部分或阶段——理论实证和经验实证。理论实证的目的是用来提供一个基本体系,对会计实务本身究竟是怎样的问题做出理论和逻辑上的分析和解答。理论实证过程包括(1)三个基本要素——有关会计问题的基本

① Hendriksen, *Accounting Theory*, 5th ed, 1995, Chapter 2.

② 刘峰,《实证会计的方法论基础及批判》,《会计研究》,1997年第7期。



Accounting

假设、一套逻辑严密的系统化的推理机制和方法以及最终的理论结论；(2) 提出理论假设、建立分析模型以及进行逻辑推理和证明三个紧密联系的步骤。经验实证是指对理论实证得出的结论进行经验检验的过程。经验实践和理论相符合的部分，就应该当作正确的理论加以运用，直到被经验证伪为止，而对于被经验直接所证伪的理论，就必须逐渐修改原有的理论假设，再次进行理论实证和经验实证。

二、规范会计研究和实证会计研究之比较

(一) 规范会计研究和实证会计研究的分化——一个简单的回顾

会计学研究方法的发展演变，均在不同程度上受到其他学科的影响。哲学家、科学家关于方法论的论述(如波普尔的“证伪主义”、库恩的“科学范式”、拉卡托斯的“科学研究纲领方法论”)，都对会计研究产生着不同程度的影响。但是，真正对会计学产生直接影响的无疑是经济学方法论的演变和发展。经济学方法论的发展和变迁对会计理论研究方法的影响可以大致分为两个阶段：第一，直到20世纪初以前，经济学方法论的讨论都主要是围绕着抽象演绎法和历史归纳法哪个更适合于经济分析而展开。^①在此影响下，会计理论研究亦是以这两种方法为代表，如佩顿(William Paton)、坎宁(Canning)、爱德华兹和玻尔(Edwards and Bell)、穆尼茨和斯普瑞斯(Moonitzs and Sprouse)等都是演绎法的典型代表；而井尻雄士(Yuji Ijiri)和利特尔顿(Littleton)等则极为推崇归纳法——一言以蔽之，该时期的会计理论研究主要以定性的文字描述为主，十分注意会计理论之间的内在逻辑而忽视对既有的会计理论研究成果的检验，我们之总称为规范会计理论研究。一般认为，20世纪60年代末期以前，会计理论研究中是规范会计研究占统治地位。规范会计研究的形成，一扫19世纪末期以前会计理论研究混乱、无目的的状况，使会计理论体系于19世纪末20世纪初得以初步形成。第二，从20世纪60年代开始，经济学和财务学的研究取得了突破性的进展，这主要表现在研究对象的扩大和广义化，与此同时，西方经济学的主要流派已不再满足于定性的演义或者归纳推理，而是逐步转向实证分析。在经济学研究方法的影响下，或者更确切地说是在财务学研究方法的影响下(目前从事实证会计研究的学者更直接地从财务学中获得或移植某些科学的研究方法，实质上财务学承担了经济学研究方法对会计理论研究产生影响的“载体”和“催化剂”的作用)，一大批年轻的会计学

① 樊刚：《思维方式的自我批判》，原载于《读书》，1988年第12期。

者(以罗切斯特学派为主要代表)逐渐树起实证会计研究这面大旗,并形成了别具特色的实证会计研究方法,给会计理论研究带来了巨大的影响和震撼:1968年,鲍尔和布朗的《会计收益数据的经验性评价》一文标志着实证会计研究初露端倪;20世纪70年代中期“罗切斯特学派”代表人物简森(Jensen)的《关于会计研究现状及会计管制的评论》一文可视为向规范会计研究挑战的宣言;瓦茨(Watts)和齐默尔曼(Zimmerman)1978年《决定会计准则的实证理论导论》、1979年《实证会计研究的供需:一个借口市场》两篇论文的发表及1986年《实证会计理论》一书的出版,标志着实证会计研究已逐渐与规范会计研究分庭抗礼,乃至随后会计学顶尖期刊上发表的论文仅有小部分可归类为规范研究。^①

(二)规范会计研究和实证会计研究的优缺点^②

1. 规范会计研究

(1)规范会计研究对理论的论证具有重要作用:规范会计研究从假设或初始理论命题推导出下一层次的理论命题,并可对某一个理论命题做出演绎证明。这样,在对理论进行实践检验前,可预先对理论进行检验以使理论具有更加严密的逻辑性,这在会计基本理论和对整个会计理论体系的研究中尤其具有重要意义。

(2)规范会计研究可从理论命题推导出事实命题,也可用来解释已知的会计理论或会计行为。

(3)规范会计研究同时还对已有会计理论进行逻辑检验,以发现错误理论及现存理论的内部矛盾。

但是,规范会计研究又有其不可克服的系统性缺陷,这表现在:

(1)规范会计研究忽略了对作为演绎逻辑推理起点的假设或前提的判别和检验。

(2)规范会计研究往往忽视了会计信息具有一定的经济后果这个事实、不重视会计主体的行为因素,仅将会计环境中的不同利益集团简化为一个总体来看待。

(3)运用规范会计研究得到的结果往往由于缺乏经验支持而仅代表了“闭门造车”式的个人观点和论断。

^① Haim Mozes, A Framework For Normative Accounting Research, *Journal of Accounting Literature*, Vol. 11, 1992, pp. 93~120.

^② 本部分的写作,较多地参考了周忠惠:《会计研究方法论》,西南财经大学出版社1994年版。