

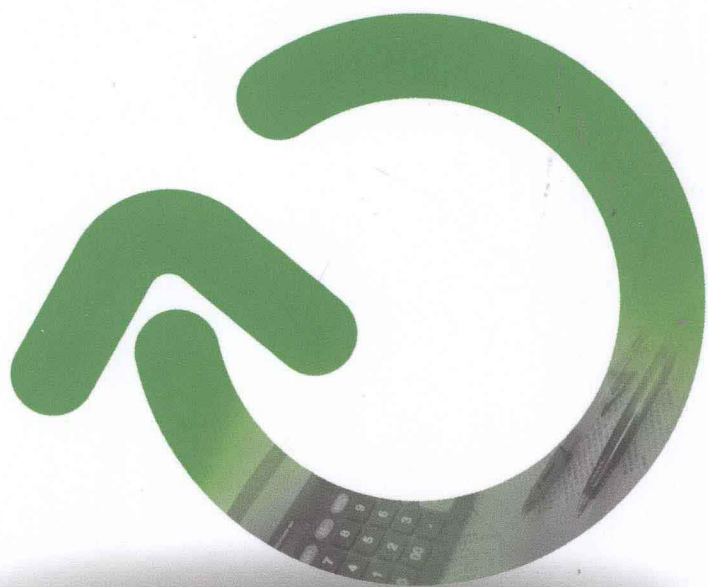
理工科大学

经济管理类 研究生教学用书

会计

理论与应用前沿

刘亚莉 主编



化学工业出版社

理工科大学

经济管理类 研究生教学用书

会计 理论与应用前沿

刘亚莉 主编



化学工业出版社

· 北京 ·

会计理论与应用前沿是介绍会计学发展动态与会计实践热点的课程,本书以会计理论框架体系为主线,对会计研究方法、会计基本理论、财务会计概念框架和会计准则理论进行了回顾与展望,并拓展介绍了企业会计行为和非营利组织会计行为等当前全球会计学理论与实务的前沿动态。教材在理论阐述的基础上,对国内外相关文献,尤其是近年来的实证研究的相关文献,进行了系统的梳理,并通过案例分析加深学员对理论的理解,同时大大提高了教材的生动性、趣味性和可读性。

会计学作为一门社会学科,其发展与变迁都深深地刻有时代和经济发展的烙印。本教材融合会计学应对国际经济形势及国内社会发展过程中出现的新趋势,具有很强的时代特征。适合高等院校会计学专业高年级本科生和研究生使用。

图书在版编目(CIP)数据

会计理论与应用前沿/刘亚莉主编. —北京:化学工业出版社, 2013.10

理工科大学经济管理类研究生教学用书

ISBN 978-7-122-18653-9

I. ①会… II. ①刘… III. ①财务会计-研究生-教材
IV. ①F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2013) 第 244703 号

责任编辑:宋湘玲
责任校对:陶燕华

文字编辑:王新辉
装帧设计:关 飞

出版发行:化学工业出版社(北京市东城区青年湖南街13号 邮政编码100011)

印 刷:北京云浩印刷有限责任公司

装 订:三河市宇新装订厂

787mm×1092mm 1/16 印张9 字数220千字 2014年1月北京第1版第1次印刷

购书咨询:010-64518888(传真:010-64519686) 售后服务:010-64518899

网 址: <http://www.cip.com.cn>

凡购买本书,如有缺损质量问题,本社销售中心负责调换。

定 价:28.00 元

版权所有 违者必究

前 言

会计理论与应用前沿是高等院校会计学专业高年级本科生和研究生的专业课程，其基本使命是让学生不再局限于会计账务处理程序，而将视野转向会计学科理论发展动态和热点问题，思考会计学在新的经济环境中面临的挑战，并探索会计学应对这些不断出现的新问题的解决方案。会计学作为一门社会学科，其发展与变迁都深深地刻有时代和经济发展的烙印。国际经济形势的变化，比如，美国次贷危机以及国际金融危机的爆发，引发了对会计计量属性存废的全球大讨论；我国国内社会经济热点问题，比如，郭美美事件使非营利组织会计信息与受托责任问题凸显出来。这些都将对会计研究、会计实务和会计教学产生深远的影响。在经济全球化、会计准则国际趋同的大背景下，会计理论与应用前沿教材更需要与时俱进，本教材的编写与出版正是反映了这种时代要求。

本教材具有以下特点。

(1) 经典内容与拓展创新相结合 本教材对现有会计理论体系的经典内容进行了系统阐述，既回顾了传统理论的演进过程，又进行了重要的拓展和创新，反映当前会计研究的成果。比如，在会计行为理论中增加了企业会计行为和非营利组织会计行为，分别剖析企业与非营利组织这两类不同的会计主体。系统阐述了企业会计行为的动因、途径和后果的相关研究及主要观点，并对国内外非营利组织会计行为的研究成果进行了全面梳理，这些都反映了当前会计研究的热点问题及国际发展动态，也是目前我国会计研究的重要领域。

(2) 理论阐述与会计实务相结合 会计实务是会计理论演进的重要推手，通过理论来解释理论通常是事倍功半的，通过案例来解释理论演进则形象生动，对于专业性很强的会计理论尤其如此。在注重会计理论阐述的同时，本教材特别分析了引起会计理论变革的重要案例，并通过一些典型案例的介绍帮助大家区别盈余管理与财务舞弊的概念，更好地理解会计政策变更、会计估计变更、安排真实交易等企业会计行为。

(3) 中外文献选读开阔学生的学术视野 中外会计理论演进过程中涌现出大量的优秀的学术成果，本教材一方面对这些文献进行系统整理，另一方面通过相关链接介绍部分精彩的研究成果（如法国大革命时期在公共财政中引入复式记账的变革），并普及必要的会计常识（如关于“帐”与“账”的辨析），让大家能感受到会计实务发展过程中激烈变革的历史时刻，同时也期望能改变前沿性教材“一向严肃的面孔”，增强教材的生动性、趣味性和可理解性。

本书配套有电子教案，可为选用本书的教师免费提供，如有需要请登录教学资源网 www.cipedu.com.cn 下载或联系 1172741428@99.com。

作为编者，当然希望能尽己所能地编出精品教材，但疏漏与缺陷总是难以避免的，敬请专家和读者批评指正！

本书列入北京科技大学东凌经济管理学院“十二五”研究生教学用书规划并获北京科技大学研究生教育发展基金资助，特此感谢！

编者

2013年8月

目 录

绪论 会计理论的涵义与演进	1	一、会计发展史	41
一、西方会计理论研究的演进	1	二、会计思想史	45
二、我国对会计理论的研究	2	第三章 财务会计概念框架	49
三、会计理论体系架构	2	第一节 财务会计概念框架概述	49
第一章 会计研究方法	5	一、财务概念框架的产生与国际发展	49
第一节 规范会计研究	5	二、概念框架的性质与定位	51
一、规范会计研究模式及方法	5	第二节 财务报告目标的国际比较	52
二、规范会计研究的应用	7	一、财务报告目标的国际比较分析	52
三、规范会计研究优缺点分析	7	二、“决策有用观”和“受托责任观”	
第二节 实证会计研究	8	的异同	52
一、实证会计研究的理论基础	8	第三节 会计信息质量特征的国际比较	53
二、实证会计研究方法及应用	9	一、基本质量特征的逻辑顺序论争	53
三、实证会计研究的优缺点分析	14	二、会计信息质量特征的国际比较分析	55
第三节 会计研究方法及其研究领域的发展		第四节 会计要素的国际比较	56
与演变	15	一、会计要素的国际比较分析	56
一、西方会计研究方法及其研究领域的		二、对我国会计准则中会计要素的思考	58
演变	15	第五节 会计计量属性的国际比较	59
二、我国会计研究方法及其研究领域的		一、经济学与会计学计量视角的矛盾	
演变	21	与冲突	59
第二章 会计基本理论	29	二、公允价值计量的运用	60
第一节 会计职能	29	三、会计计量属性的国际比较分析	61
一、会计核算工具论	29	四、我国的会计计量属性	62
二、会计管理工具论	30	五、会计计量属性面临的新问题	64
三、会计信息系统论	30	第四章 会计准则理论	66
四、会计控制系统论	31	第一节 美国公认会计原则的产生与发展	66
第二节 会计基本程序与方法	32	一、美国的会计准则制定机构	66
一、会计确认	32	二、美国公认会计原则的构成	68
二、会计计量	33	三、美国会计准则委员会的变革与挑战	69
三、会计记录	34	四、萨班斯法案与美国会计准则的	
四、财务报告	34	国际趋同	73
五、XBRL：信息技术下可扩展的商业		第二节 国际财务报告准则的变迁	74
报告语言	36	一、国际会计准则委员会机构的发展	
第三节 会计与相邻学科关系	38	历程回顾	74
一、会计与财务的关系	38	二、IASB的改组情况及IASB的	
二、会计与管理经济学的关系	38	组织机构	76
三、会计与环境的关系	39	三、国际会计准则 IAS/IFRS 的结构及其	
第四节 会计史	41	主要内容	77

四、国际会计准则的全球推广	78	第六章 非营利组织会计行为	106
第三节 我国的企业会计准则与会计制度 ...	79	第一节 非营利组织会计行为的理论	
一、新中国成立以来我国的会计制度		基础	106
建设	79	一、计划行为理论与慈善捐赠	106
二、我国的会计法规与制度体系	81	二、非营利组织的信息不对称及财务	
三、会计准则与会计制度的异同	81	信息的作用	107
四、小企业会计制度	82	三、网络信息披露对非营利组织	
五、我国会计准则的国际趋同	83	的影响	108
第四节 关于会计准则性质的论争	83	四、非营利组织财务信息与评价	110
一、会计准则是一种技术规范	83	第二节 非营利组织的财务信息	
二、会计准则具有经济后果	84	披露管理	114
三、会计准则是一种政治程序	84	一、非营利组织财务披露管理的动机	114
四、会计准则是一种公共合约	84	二、美国非营利组织财务披露管理的	
第五章 企业会计行为	86	经验证据	115
第一节 会计行为理论概述	86	第三节 我国非营利组织财务信息的	
一、会计行为与行为会计的概念比较	86	相关研究	116
二、会计行为理论的基本假设	87	一、台湾非营利组织信息披露的研究	116
三、会计行为理论的内容体系	88	二、大陆非营利组织财务信息披露质量	
第二节 企业性质与会计行为动因	89	研究	118
一、国有企业会计行为动因	89	第四节 非营利组织的财务信息	
二、上市公司会计行为动因	92	披露监管	120
三、外资及民营企业会计行为动因	97	一、美国非营利组织财务信息披露与	
第三节 企业会计行为手段	97	监管制度	120
一、会计政策选择	97	二、英国非营利组织财务信息	
二、会计估计变更	99	披露制度	124
三、会计计量属性的运用	100	三、我国非营利组织财务信息披露制度	
四、安排真实的交易	101	存在的缺陷	129
第四节 企业会计行为的后果	101	四、我国慈善组织信息披露制度建设	
一、盈余管理	102	的建议	131
二、财务舞弊	102	参考文献	134
三、盈余管理与财务舞弊的关系	103		

绪论 会计理论的涵义与演进

如果将人类的结绳记事看做最早的会计实践的话，会计可谓有着悠久的历史。但是，在会计发展进程中的很长一段时间内，“账房先生”从事的会计工作被视为和理发匠、铁匠、裁缝一样，只是一种师傅带徒弟的手把手传授的“技艺”，熟能生巧的一门手艺而已，并没有所谓的理论可言，更谈不上是一门科学。正如 1924 年美国会计师协会年会上，时任美国大学会计教授联合会（美国会计学会前身）会长的哈利菲尔德（Henry Hatfield）的演讲所言：“可怜的会计学是一门伪科学……它的研究成果既不能在沙龙上发表，也不能在国立院校发表；无论是现实主义者、理想主义者或是现象论者，都认为会计无法讨论……对会计的轻视不限于大学领域，从来如此。”其中，缺乏系统的理论体系是会计不能称之为科学的重要原因。美国《韦氏新国际辞典》将理论解释为：“一套紧密相连的假定性的、概念性的和适用性的原理的整体，构成了对所探索领域的可供参考的一般框架。”构建会计理论是当时会计研究亟须突破的问题。

时至今日，会计已成为社会科学领域中的一门重要学科，这是毋庸置疑的事实，会计理论的发展与进步是推动会计学科成长的重要基石。“会计理论是对会计实践的理性认识”，这一认识过程提升了会计实践的价值，并指导着会计实践的发展方向。

一、西方会计理论研究的演进

1940 年，佩顿和利特尔顿首次在《公司会计准则导论》的“序言”中提出“会计理论”一词，他指出，会计理论应该是一个内在一致、协调一贯的体系。它应该能作为一个理论基础，帮助会计人员对实务做出正确的评价。利特尔顿（1953）在《会计理论结构》中指出：“会计理论的职责是对信息和惯例加以批评性分析，阐明经验与推广最佳经验，并引导对会计工作的起源和结果的直接关注。”即会计理论的作用在于为会计实务提供一个解释、判断的依据和基础，并关注会计工作的起源与后果。

美国会计学会（American Accounting Association, AAA）1966 年发表的《基本会计理论公告》（A Statement of Basic Accounting Theory）中把会计理论定义为：“会计理论是一整套的概念体系，它用来解释和指导会计人员确认、计量和传递会计信息的行为。”该公告认为会计理论研究的目的在于：①确定会计的范围；②建立会计准则来判断、评价会计信息；③指明和引导会计实务的改进；④为会计研究人员寻求扩大会计应用范围及推动会计学科的发展提供一个有用的框架。

20 世纪 70 年代美国财务会计准则委员会（Financial Accounting Standards Board, FASB）提出财务会计概念框架（Conceptual Framework, CF），FASB 将财务会计概念框架定义为“一部章程，是由目标和与之相互联系的基本概念所组成的逻辑一致的理论体系。这个体系能引导出前后一贯的会计准则，并对财务会计的性质、作用与局限性做出规定”。概念框架是会计理论体系的重要内容，是联系会计基本理论与会计实务的桥梁。

美国会计学家 Hendriksen（1992）将会计理论解释为一套逻辑严密的原则，以使实务工作者、投资人、经理和学生更好地了解当前的会计实务，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。可见,会计基本理论、会计实务以及联系两者的概念框架是构成一个完整的会计理论体系不可缺少的内容。

二、我国对会计理论的研究

我国对会计理论的研究始于改革开放后。阎达五(1985)的《会计理论专题》中,将会计理论定义为“人类积累起来的关于会计实践的知识体系”。葛家澍(1986)指出“会计学是一门研究会计的科学,它把人们对会计这一实践活动的认识加以系统化和条理化,形成一整套的会计知识体系”。

20世纪90年代关于会计理论体系问题的研究引起了更多学者的关注,这一期间发表了大量的关于会计理论的相关论文,《中国会计研究文献摘编》(1979~1999)财务会计卷中摘录的直接关于会计理论体系的文章达50页之多,基本都是20世纪90年代发表的文章。而与会计理论体系相关或就会计理论体系中某一个具体问题进行研究发表的论文摘录累计多达170页,这些论文主要针对会计理论体系中的一些具体问题探讨。比如会计研究起点与会计理论体系问题,这一时期相关论文的主流观点是从会计研究的起点出发来构建会计理论体系。主要观点有以下几种。

(1)以价值为逻辑起点 持这种观点的学者很多,如张龙平(1989)认为“财务会计理论结构体系的研究建设过程就是以价值为逻辑起点,以会计对象作为财务会计作用客体,借助于其他学科研究成果以实现财务会计目标的过程”,并构建了由价值理论、会计对象理论、会计规范性理论、会计概念理论、会计原则理论、会计制度理论、会计惯例理论、会计技术方法理论、会计工作组织理论、会计目标理论、经济效益会计理论等11个理论组成的理论体系。

(2)以会计环境为逻辑起点 谢德仁(1995)认为,以会计环境为逻辑起点来构建会计理论体系,大致可以划分为会计基本理论和会计应用理论两个基本层次。

(3)以会计目标为起点 吴联生(1998)认为应该以会计目标作为研究起点,1999年进一步对该观点进行了发展,认为应该将会计动因、会计环境和会计目标合一,共同作为会计研究的起点。其构建的会计理论体系由会计基本理论、会计应用理论、会计实践组成。杜兴强(1999)认为会计理论研究的逻辑起点是价值(增值)运动(会计反映对象),而会计基本假设、会计目标和会计处理对象则共同构成了财务会计概念框架的逻辑起点。

怎么看待会计研究起点与会计理论体系的关系?是先构建理论体系的框架再确定会计研究的起点问题?还是先确定会计研究起点再确定会计理论体系的框架?这个问题仁者见仁智者见智。会计研究起点和会计理论体系的关系如同建高楼大厦需要打地基一样,地基是起点,起点的确很重要,但我们首先要达成对这栋楼的总体框架和结构的共识,因此框架设计要先行。会计起点与会计理论体系其实就是点与全局的问题,起点只是一个点,只是一个具体概念的定义,而理论体系则是全局。

吴水澎(1996)在总结国内学者对会计理论的研究时认为,“国内学者对会计理论定义的优点在于指出了会计理论是一种知识,也注意到会计理论的作用,而不足之处在于对会计理论的本质尚未做比较具体和深入的阐述,且作为定义不够规范,有些地方文字的表述也欠简洁”。这一评价比较中肯。不过,随着我国会计理论与实务的发展,会计理论体系已形成,并对促进会计学科的发展具有重要意义。

三、会计理论体系架构

会计理论体系到底包括哪些内容,是20世纪90年代讨论较多的一个问题。我国很多学

者进行了相关研究,张龙平(1989)提出由价值理论、会计对象理论等11个理论组成的财务会计理论结构体系。许家林(1993)构建了由八大理论组成的会计理论体系,包括会计基础理论、会计环境理论、会计要素理论、会计信息理论、会计管理理论、会计应用理论、会计人才理论、会计教育理论。李心合(1996)构建的会计理论体系包括21个理论。之后,会计理论体系的研究框架逐渐清晰,谢德仁(1995)提出的会计理论体系划分为会计基本理论和会计应用理论的两层次论;陈国辉(2001)提出的会计理论体系包括会计理论研究方法、会计基本理论和会计应用理论的三层次论;吴水澎、陈汉文(1999)提出的会计理论的构成内容包括会计理论研究方法、会计基本理论、会计准则基本概念、会计应用理论的四层次论观点;杜兴强(1998)提出的会计理论体系由会计理论研究方法、会计理论体系的逻辑起点、会计基本理论、会计准则基本概念、会计应用理论构成的五层次论观点。这些研究较好地将会计基本理论和会计应用理论区分并结合起来。本书在上述研究基础上,结合当前我国会计理论与实务的发展,建立如图0-1所示的会计理论框架图。

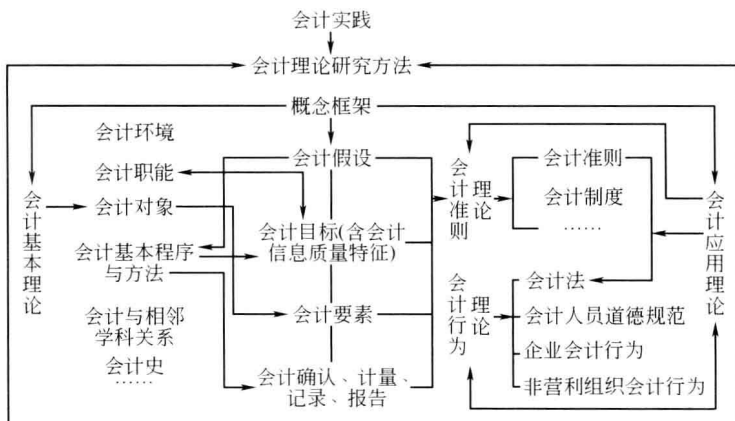


图 0-1 会计理论体系架构图

图 0-1 描述了当前环境下我国会计理论体系的架构,现解释如下。

(1) 会计实践是推动会计理论发展的原动力,因为有实践之需要,理论才得以发展,并进一步来指导和规范会计实践。因此,会计实践是一切会计理论研究的基础。

(2) 会计理论研究方法是会计理论得以形成和发展的工具。科学研究方法是形成科学研究成果的重要保障,会计理论研究方法的不断进步,推动着会计研究方向的发展,并使新的会计研究成果不断涌现。

(3) 会计基本理论包括会计环境、会计职能、会计本质、会计对象、会计基本程序与方法、会计与相邻学科的关系、会计史等。这些问题构成了会计学科的基本框架,形成了对会计学科的基本解释,是属于会计学科的原理性问题。关于会计基本理论的研究已经非常成熟,相关成果已成为国内外学者的共识。

(4) 概念框架是联系会计基本理论和会计应用理论的桥梁。主要包括会计假设、会计目标(含会计信息质量特征)、会计要素及会计确认、计量、记录、报告的基本原则等。概念框架可用来评价会计准则的质量,并指导会计行为。

(5) 会计应用理论包括会计准则理论和会计行为理论。在我国,会计准则既包括企业基本会计准则和具体会计准则,也包括企业会计制度。会计准则直接指导企业会计行为。会计行为理论包括对会计人员的相关规范,如会计法、会计人员道德规范等,此外,特定组织的

会计行为研究是会计应用理论的重要实践问题。比如,针对企业特征及会计行为的研究构成会计应用理论的重要内容,如企业性质与会计行为、资本市场会计行为的后果及监管。非营利组织的会计行为问题是目前国际和我国会计研究的重点和热点领域,相关研究成果也相当丰富,并进一步推动了会计准则的修订与完善。这部分内容也将是本书讨论的重点。

本书依据这一会计理论体系框架图,第一章介绍会计研究方法,第二章探讨会计基本理论,第三章阐述财务会计概念框架,第四章至第六章介绍会计应用理论,其中第四章介绍会计准则理论,第五章阐述企业会计行为,第六章讨论非营利组织会计行为,力争对会计理论与应用前沿问题进行系统、全面、深刻地回顾与展望。

第一章 会计研究方法

研究方法是研究任何一门学科都要了解和掌握的。科学的研究方法是形成科学理论的前提，也是衡量科学研究成果质量极为重要的标准。一般而言，没有科学严谨的研究方法很难获得高质量的研究成果，研究方法与利用这种研究方法形成的理论在科学性上是统一的。会计研究也是如此。

目前主流会计理论就其研究方法而言，可分为规范（normative）会计理论和实证（positive）会计理论。实证会计（也被称为经验会计，empirical accounting）研究和规范会计研究是当代会计理论研究方法的两大主流。从方法论的角度分析，规范研究是根据“应该如何”提出命题，而实证研究则以“是怎样的”来提出命题。传统的对会计方法论的介绍中通常将规范会计研究方法方法与实证会计研究方法割裂开来，以评判两种方法孰优孰劣，实证研究方法好于规范研究方法的“西风压倒东风”的观点占据主流意识。但从会计研究的现状、发展趋势及研究成果来看，高质量的会计研究的成果常常都是规范研究和实证研究综合运用

第一节 规范会计研究

一、规范会计研究模式及方法

1. 规范会计研究模式

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，旨在通过一系列基本会计原则、会计准则的规范性要求，从逻辑高度上概括或指明最优会计实务是什么，进而指导会计实务，实现会计实务的规范化和改进。它采用“前提—推论”的研究路径，研究过程主要借助于抽象推理和价值判断。所谓价值判断，是对某种特定事实内容所作的“好”或“坏”、“公正”或“不公正”、“合理”或“不合理”等的评价和预言。价值判断在政治、法律、道德规范中占有重要的地位。从会计角度而言，会计实务的演变及复式记账会计理论的产生是价值判断的结果。

一般来说，在研究对象的选择、认识目标的确定、研究方法和分析结果的选择等领域和方面，需要进行价值判断。因为每个研究者既可以根据个人的兴趣和爱好选题，也可以根据社会和经济发展的现实状况选择实际迫切需要解决的问题，此时价值判断在选题指导方面能提供重要的帮助。比如，当前中国慈善组织是否有效地使用善款引起社会各界的广泛关注和质疑，慈善组织善款及使用情况是慈善组织财务信息应该披露和反映的内容，但非营利组织作为会计理论研究的非主流领域，一直未受到学术界的足够重视。作为会计学界的研究者，展开对慈善组织财务信息披露及绩效问题的研究和讨论既有理论上的价值，又有现实的意义，同样也符合社会大众对获取慈善组织财务信息的客观需要。因此，选择我国慈善组织财务信息披露问题作为研究选题就是一个价值判断的结果。

但是，从认识逻辑来看，价值判断仅仅是一种根据特定的价值标准作出的判断性评价和

立场取向。它既不能排除别人对相同的事实持相反的立场,也不能提供可由其他主体进行事后检验的有关事实和信息,因而不具有科学预言能力。比如,规定车辆靠右行驶交通规则的国家,可能存在的价值判断是车辆靠右行驶更符合大众习惯,因此会更安全,但也有国家不这么认为(比如英国),事实也证明靠左行驶未必就不安全。

因此,在学术理论研究的内容领域,也就是在认识过程和理论形成过程之中,不能完全依靠价值判断,否则通常会使认识过程扭曲,得不出科学的结论。而且由于价值判断的不统一,会出现“公说公有理婆说婆有理”的现象。再以当前中国慈善组织财务信息披露问题为例,如果仅仅依赖价值判断大声呼吁慈善组织财务信息披露问题很重要,值得研究,并基于各种理论提出财务信息披露质量高的慈善组织能获得更多的捐赠收入的结论,由于缺乏具有说服力的可检验的证据,该结论必然不能得到广泛接受和认可,或者让众多的慈善工作者不以为然。正确的研究过程应该是,选择一定的标准对我国慈善组织财务信息披露质量进行全面调查,对慈善组织财务信息披露质量进行分析和评价,并检验其与慈善组织获得的捐赠收入的关联度,通过统计分析方法得出慈善组织财务信息披露质量是否与其获得的捐赠收入正相关,如果两者之间的确存在显著的正相关关系,则上述“慈善组织财务信息披露质量高能获得更多的捐赠收入”才是客观的可验证的结论,才能为“慈善组织财务信息披露质量很重要”这一观点提供数据支持。

2. 规范会计研究方法

规范会计研究主要的研究方法是归纳法和演绎法。归纳法是从具体到抽象、从个别到一般的逻辑推理方法。一般通过对大量的现象或案例进行分类、总结和归纳,得出具有一般规律性的结论,并形成相关的理论。比如,复式记账就是在会计实务中被企业管理人员采用并认定为比单式记账更好的记账方法,因为复式记账能更好地反映账户间的对应关系以及业务的来龙去脉。进一步地,研究人员在提炼会计实务的基础上,形成了一套账簿与复式记账的完整的理论体系。这一会计记账理论体系的形成及推广,就是会计理论界和实务界对“什么是较好的会计实务”以及“好的会计实务应该怎样做”的价值判断以及对大量的会计实务进行归纳总结的结果,构成会计学基础理论的核心内容之一。

演绎法是由一般性原理或普遍性结论推导出个别事实的逻辑方法。演绎推理的主要形式是三段论,即大前提、小前提和结论。大前提是一般事理;小前提是论证的个别事物;结论就是论点。比如,在会计学中强调货币计量假设,货币计量假设是指当会计为持续经营的会计主体进行核算时,是以采用币值稳定的货币来综合计量为前提的。当矿山、水、人力资源等价值不能确切计量时,这些资源就不能作为金额确定的企业的资产纳入报表中,即使这些资源的确能给企业带来经济效益。

目前会计理论研究的演绎法有两种不同的逻辑推理思路。一是以会计假设为大前提,推理出会计基本原则及会计准则,并进一步推理出针对具体会计实务(个别事物)的会计处理程序。比如,根据会计分期假设和持续经营假设,在会计实务中就出现了固定资产折旧及无形资产摊销的会计处理的具体程序。二是以会计目标(决策有用观或受托责任观)为前提,推理出会计信息质量特征(相关性或可靠性),在此基础上进一步推理出会计确认、计量、记录与报告的标准(会计准则)。比如,根据决策有用观,会计信息质量的相关性比可靠性更重要,而在会计的多种计量属性中,对金融资产等某些资产计价时公允价值比历史成本的计量结果更具有相关性,因此就出现了运用公允价值进行计量的相关准则。总体来看,前一种演绎方法形成的会计假设与一般原则相关理论是构成会计学基础理论的核心内容之一,在

20 世纪 70 年代之前较为流行。20 世纪 70 年代以后全球兴起会计准则的制定,以规范各国的会计行为、加强会计信息的全球比较,第二种演绎方法得到了更快发展。

因此,会计学基础理论及会计准则的产生过程可以说是规范会计研究方法的重要成果,抽象推理和价值判断、归纳法和演绎法对会计理论的形成具有重要的不可替代的作用。

二、规范会计研究的应用

规范会计研究的应用主要体现在两个方面:一是会计实务规范的制定;二是实证会计研究的假设演绎过程。

1. 会计实务规范的制定

传统的观点认为,规范研究主要关注应该使用何种会计确认和计量方法、应该采用何种会计信息的呈报方式等会计系统内部的问题,最终形成具体的可指导实务操作的准则及制度。对于解决会计实务问题,规范研究来得更为直接有效。

在会计准则建设的理论研究中,无论是概念框架(西方称为概念框架,我国称为基本准则)的研究,还是具体准则若干问题的研究,都需要以抽象的基本理论为基础,进行必要的演绎推理(如会计假设与会计信息质量特征等);或者以良好的会计惯例为基础,进行相应的归纳研究(如复式记账等)。当前我国会计制度与会计准则的建设,都体现出了从特殊到一般、从具体到抽象、从实践到理论进行归纳和演绎,逐步提炼出适合我国国情的会计制度与会计准则的过程。

2. 实证会计研究的假设演绎过程

规范研究还被运用在实证研究假设提出的过程中。实证研究的假设演绎过程一般被视为实证研究的一部分,但从其实质来看,假设的提出过程就是一个价值判断及逻辑推理的过程。实证研究中提出假设的过程,是以既有理论为基础,包括经济学、管理学、行为学、会计学甚至心理学等理论,推理出拟检验的假设,如果假设得以证实就形成了研究结论。因此,假设的提出必须有相关的理论支撑,并依赖严格的逻辑演绎,形成有待验证的假设,其推理过程就是规范研究的过程。比如,根据计划行为理论可以推理出财务信息披露能影响捐赠者对慈善组织的认知,并进一步影响其捐赠决策,据此可以假设财务信息披露质量高的慈善组织能获得更多的捐赠收入。在进一步的研究中,如果假设得到验证就形成了研究结论。实证研究质量高低的评价标准之一就是假设提出的逻辑演绎过程是否有充足的理论基础、推理过程是否严谨。

三、规范会计研究优缺点分析

1. 规范会计研究的优点

社会科学不同于自然科学,必须以价值判断为导向。在会计理论研究的过程中,完全排除价值判断是不可能的。会计信息具有经济后果,在进行检验会计信息经济后果的实证会计研究的过程中,亦不可能避免个人的价值判断倾向。

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。而且,规范会计研究可以从理论命题推导出事实命题,用于解释已知的会计理论与会计行为。比如根据经济人假设,当高管薪酬与企业绩效挂钩时,可以推理出企业高管层有做高企业绩效以获得高报酬的动机。这一逻辑推理过程可以解释企业财务舞弊或盈余管理的动机。

2. 规范会计研究的缺陷

规范会计研究在研究方法上存在一定的缺陷。规范研究通常侧重定性分析而忽视定量分

析,因此其研究结果难以验证。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。再以上述的“高管层做高企业绩效以获得高报酬”的逻辑分析为例,虽然从理论上可以解释财务舞弊或盈余管理的行为,但如果不重视会计主体的行为因素及差异性分析,仅将会计环境中的不同利益集团简化为一个总体来看待,且不能提供经验数据,其结论依然存在严重的“先验信仰”色彩,缺乏说服力,也不能帮助社会公众很好地认识企业财务舞弊或盈余管理的现状。

在当前国际会计准则及我国会计理论及会计准则的框架已建立完善的情况下,会计研究的重点已转移到对会计准则的修订与改进、会计行为的动因、后果及监管方面,这些都需要对具体准则、具体会计行为以及资本市场政策的经济后果进行深入的实证检验以判断具体准则及会计行为的效果,为政策制定提供数据支持。纯粹的规范会计研究由于研究方法上的缺陷,难免落人以“不规范的研究”或“尚未开展研究”的口柄。

第二节 实证会计研究

一、实证会计研究的理论基础

1. 哲学基础:卡尔·波普尔的科学证伪主义

实证会计研究所采用的方法是实证法。实证法是解释和预测客观现象的方法,它要以确实的证据,反映或检验客观存在的现象,其哲学基础是证伪主义。证伪主义的创立者是英国著名的科学哲学家卡尔·波普尔。波普尔的科学方法论的核心是反归纳原理,以及建立在反归纳原理基础上的经验证伪原则。波普尔认为,过去的多次重复既不能证明未来的必然重复,也不能保证未来的可能重复,因此,归纳推理既不可能得出必然知识,也不可能得出或然知识。波普尔的证伪原则是以“逻辑不对称”原则为基础的,即用数量极大的个别不能证实一般,而用数量极少的个别却能证伪一般。波普尔认为科学知识或理论是不能用经验来“证实”的,只能“证伪”,一个“证实”只能证实一个经验事实,而一个“证伪”却能证伪整个理论。比如,如果太阳早上没有升起,则太阳永远都会升起的普遍归纳就是不正确的。由于证伪主义彻底否定了归纳法,故实证方法论的推理方法只能是演绎法,并且主要是假说演绎法。假说演绎法的前提不是公理而是假说,是以假说为出发点进行逻辑推导,从而得出一系列个别结论的方法。假说演绎法的基本特点是,由于演绎推理的结论没有超出其前提范围,前提和结论之间是一种必然的关系,属于必真推理的范畴,即假说为真,则结论亦真。在假说演绎法下,证伪的具体对象是根据假说进行逻辑推理所得出的预测结论,而非假说本身。

2. 实证研究在中国的兴起

胡适是在中国最早采用和推广实证研究方法的学者,1915年胡适从康奈尔大学学农转到哥伦比亚大学改为学习哲学后,师从实验主义思想大师杜威(John Dewey, 1859~1952),系统地接受了实验主义(或译“实用主义”)的哲学理论和方法论,进而奠定了他一生的哲学基础。根据杜威的解释,观念必须在实验中锻炼,只有经过实验证明,在实践上能解决实际问题的观念,才是“有价值的观念”。所以,杜威认为“实用主义”更好的名字应该是“实验主义”(experimentalism)或者“工具主义”(instrumentalism)。胡适回国后,进一步解释了实验主义是科学的产物。实证研究的哲学基础是科学证伪主义,因为用科学的观点看,一切真理都是人定的,万物都在变化,没有绝对真理。实验主义是只重真正的事

实, 探求试验的效果。实证研究就是用实验主义的真理观, 以怀疑为起点, 持务实的态度, 用实验的方法, 寻找新知识来解决疑难。胡适把这些思想总结为“大胆假设, 小心求证”。后来又提出“多做点研究, 少谈点主义”等主张。胡适一生都用这一学术思想来研究问题。他通过对《红楼梦》作者曹雪芹家世的考证、对《红楼梦》故事发生的时间和地点的考证、对《红楼梦》本子的考证, 最终得出《红楼梦》是“曹雪芹的自叙传”的结论, 至今仍得到学术界最广泛的认同。

3. 实证会计理论模式

在社会科学中, 实证研究通常是为了寻找一般性结论, 对于影响一般结论的个别案例或样本(所谓极端值)通常予以剔除, 以保证所获得结论的普遍适用性。因此, 在社会科学领域, 实证研究通常是通过“证实”而不是“证伪”来验证假设, 得到社会与经济现象的一般规律。在会计研究中亦如此。

实证会计理论是一套关于会计“是什么”的系统知识体系, 为解释现行会计实务和预测未来会计实务提供理论依据。它采用“假设—推论”的研究路径, 它不是以个人的知识和价值观来判断, 而是建立在实际观察和实验结果的基础上, 以尽可能排除研究对象作为客体对主体的反作用, 这就使研究具备了可验证的特点, 从而突出了它的科学性。

实证研究过程主要借助于事实判断。事实判断则包括了可由各个主体进行事后检验的有关事实和论断, 即事实是怎么回事, 它已经怎样或将来会如何, 因而能够在经验上被证实或证伪。在作为经验科学的经济学研究中, 占重要地位的首先是事实判断, 而不是价值判断, 因为事实判断能提供有说服力的证据, 而且该结论可得到其他学者类似研究的证实。

二、实证会计研究方法及应用

一般认为, 实证研究可采用下述方法进行: 问卷调查、访谈调查、利用现有资料(如报刊、官方统计资料和数据库等)、资本市场研究、预测能力、比率分析、实验室研究、建立模型、模拟法、小组讨论和实地试验等。在假说检验过程中, 需要采用数理统计方法进行方差分析、回归检验等。

实证会计研究的过程主要采用假说演绎法。假说演绎法的过程可描述为: 提出假说(猜想), 然后进行逻辑推理, 导出具体需要或关心的结论, 最后进行实证检验, 予以证实或证伪; 若被证实则暂时接受结论, 若证伪再进行新一轮的演绎过程。实证会计研究的过程具体来说可分为以下几个步骤。

1. 确立研究课题

会计中存在大量可作实证研究的课题, 许多研究集中在影响因素与后果方面。如财务信息披露就是财务会计领域一个永恒的话题。企业财务信息披露的影响因素有哪些, 公司特征与治理特征中哪类特征的影响更显著, 就是一个需要实证检验的问题。再如, 企业会计政策选择与会计估计变更会产生怎样的后果, 是否会对报表使用者或投资者的决策产生影响, 也需要通过经验数据进行检验。

在选择和确定实证会计研究课题时, 通常需考虑课题是否有现实意义或学术研究价值。作为应用经济学科, 会计研究问题的选择通常要密切关注社会与经济热点问题。从会计理论的发展来看, 实践是推动理论演进的重要动力, 理论则用来进一步规范和指导会计实践活动。因此, 课题的现实意义显得尤为重要。用现在流行的话讲, 现实意义就是“接地气”。其次, 要考虑研究选题对政府、会计准则制定者、公司决策和管理者、信贷者及投资者是否

有政策意义；课题是否对其他会计研究人员有意义，即是否具有学术价值。

当前我国社会与经济领域中的普遍关注现象主要集中在两大领域。一是资本市场，资本市场一直是会计研究的主流领域，其中可做研究的选题很多，比如股权分置改革完成后大股东减持动机的出现可能对公司会计政策的影响；首次公开募股（IPO）企业私募基金与公司会计行为；公司会计政策选择对股票价格的影响及对投资者的影响等。二是非营利领域，在我国非营利领域长期以来被会计学者所忽视。随着我国国民经济的持续增长和居民个人财富的逐步积累使慈善行为成为富人与平民共同参与的社会活动，有效地弥补了政府行为难以兼顾的薄弱领域。“穷则独善其身，达则兼济天下”的儒家理念影响着越来越多的人参与到慈善活动中来。但是，2011年郭美美、卢美美等事件的爆发使中国慈善事业遭遇信任危机，当年中国红十字基金会在国内所募集的善款中，来自个人的捐款仅占4%。慈善组织管理层是否有效地履行了受托责任成为各界质疑的话题，要求慈善组织信息披露公开透明的呼声也越来越高。2010年度《中国慈善透明报告》显示，我国慈善组织关于组织机构的基本信息透明指数最高，为3.31；财务信息透明指数最低，为1.52。财务信息堪称慈善组织信息披露的瓶颈。研究非营利组织的财务会计问题显然具有重要的现实意义。

2. 进行文献评述

研究者应根据所研究的课题寻找相关的基本理论，并对已有的相关文献与研究成果进行检索和评述。以从公司特征与治理特征角度研究企业财务信息自愿披露的影响因素问题为例，信号传递理论可用来解释该选题的研究意义和逻辑推理过程。比如，在信息披露越多越容易泄露公司商业秘密的现实环境下，有些公司会自愿披露更多的财务信息。根据信号传递理论，信息拥有方一般都愿意发布对自己有利的“好消息”，因此，如果一家公司有新的盈利模式或其他显示组织管理有效的行为，通常更倾向于自愿披露这些信息。信号传递理论成为企业财务信息自愿披露的重要理论基础。

在一定程度上，文献检索质量的高低决定了研究质量的高低。正如牛顿所言，“如果说我看得比别人更远些，那是因为我站在巨人的肩膀上”。所有的研究都是建立在以前及其他学者已有研究成果的基础上进行的，文献述评的过程就是通过相关文献的阅读，了解研究选题的国内外研究状况和发展动态，包括所涉及的理论、所使用的研究方法和技术、研究结果、研究特点和缺陷、进一步开展研究的可能性等。

3. 提出理论假设

实证会计研究中，直接对理论加以实证是困难的，因此，一般的做法是根据理论作出合乎逻辑的预测，然后对它们加以检验，这种预测就是假设。如经济学中的代理理论认为，委托人和代理人均是理性的最大利益追求者，因此，代理人会将其自身利益置于委托人利益之前，薪酬激励机制被认为是解决委托人和代理人矛盾的有效制度之一。而有限理性经济人理论认为，人是自利的，经济人的动机是自利的，行为也是自利的。据此，可提出如下假设：①公司绩效与高管薪酬显著正相关；②公司管理层会选择有利于本身利益（提高公司绩效）的会计方法。

提出假设需注意以下几个问题。

（1）假设中的概念必须清晰明了 以研究公司盈余管理的影响因素为例，盈余管理是一个需要明确解释的概念，同时还需要辨析盈余管理和财务舞弊的关系及界限，准确界定研究中盈余管理的具体含义。

（2）假设应保持一种中立态度 在很多情况下，通过文献检索会发现以往的研究成果中

很多观点并不一致, 比如有学者的研究证实经四大会计师事务所审计后的财务报表的盈余管理程度更低, 但也有学者证实经四大会计师事务所审计后的财务报表的盈余管理程度更高, 还有学者发现事务所规模与财务报表的盈余管理程度并不相关, 在这种情况下, 提出假设时可以先不进行方向上的预测, 而只是假设事务所规模与盈余管理程度显著相关, 最后通过实证检验两者之间的相关关系。

(3) 假设的提出需要严谨的逻辑推理 从某个角度而言, 研究假设就是未验证的结论, 研究结论就是得到验证的假设。与纯粹的规范研究不同的是, 实证研究中的假设最终都能用变量进行评价和度量, 以对假设进行统计检验, 判断该推理是否能获得数据上的支持。这样就避免了仅依靠价值判断得出结论的主观性及武断性的“先验信仰”弊端。

4. 收集数据资料

假设提出以后, 接下来就应考虑如何收集数据资料。收集数据是实证研究的重要环节, 通常很多选题都很有意义, 但在实证中难以找到可观察的替代变量, 比如研究企业信息失真问题, 固然有意义, 但何谓信息失真, 信息失真如何判断, 则难以取得统一标准和认识。所谓“巧妇难为无米之炊”, 不能取得数据的假设都是无法进行实证检验的。

收集数据资料前, 需将假设具体化, 使之具有可操作性, 即: ①对假设中的概念予以严格定义, 使之转化为可以计量的变量; ②确定变量的计量方法; ③检查计量法的可靠性和有效性。以公司绩效和高管薪酬相关性研究为例, 需要解释什么是公司绩效, 采用什么指标进行评价; 什么是高管薪酬, 高管的哪些薪酬应该包含在内, 净资产收益率或经济增加值都可以用来衡量公司绩效, 高管的货币薪酬和股票期权可以用来衡量高管薪酬, 研究中拟采用哪种度量方法需要准确说明。

由于实证会计研究要求通过数据资料来验证假设是否成立, 因此应尽可能采用科学的方法, 从被研究对象的总体中采集数量足够的、有代表性的数据资料。

5. 检验理论假设

检验假设的方法多种多样, 具体选用何种方法, 需考虑许多因素, 包括假设涉及的变量数目、变量类型、统计数为平均数还是方差数、研究的是变量间的差异还是联系以及对总体的分布是否作出假设等。以多元线性回归为例, 在会计研究中一般采用 SPSS 软件进行统计分析, 通常情况下采用以下步骤。

(1) 描述性统计分析 描述性统计分析主要对样本变量的最大值、最小值、均值、标准差进行汇报, 通过描述性统计分析可以对样本的变量分布情况取得初步判断, 获得直观认识。

以刘亚莉、王新、魏倩(2013)对我国慈善组织财务信息披露质量的影响因素的研究为例, 作者使用基金会中心网发布的 TOP100 信息, 在公募基金会和非公募基金会两类中, 分别按照净资产和捐赠收入, 选取 2008~2010 年三个年度 TOP100 的基金会样本, 得到公募基金会 201 家、非公募基金会 205 家, 共计 406 家基金会 1089 个年度观察值。剔除相关数据缺失的基金会和残差较大的异常值后得到回归样本共 1048 个观察值。根据相关文献设计的主要自变量的描述性统计分析如表 1-1 所示。

从表 1-1 的描述性统计分析可知, 在收入集中度方面, 我国慈善组织收入集中度较高, CONCEN 均值为 0.88, 与美国慈善组织收入集中度 0.53 (Trussel 和 Parsons, 2008) 相比, 慈善组织资金来源渠道比较单一, 捐赠收入占主导地位, 且非公募基金会收入渠道更为有限 (CONCEN 为 0.90)。我国慈善组财务状况和资产规模的组间差异明显, 财务状况最