

刍论会计理论研究架构

李志华 陈良华(博士生导师) 张昉

(东南大学经济管理学院 南京 211189)

【摘要】 本文从“理论导入层、理论哲学层、理论指导层”三个层次来探讨会计理论的理论基础、发展历程以及不同发展历程中主导性理论和从属性理论的格局,以期会计理论研究者提供一个清晰的会计理论研究架构。

【关键词】 会计理论 研究架构 导入层 哲学层 指导层

现有的关于会计理论方面的资料有一个共同的不足,即未能清晰地勾勒出会计理论及其发展过程的架构。因此,有必要对会计理论及其发展过程的架构进行研究,理清会计理论的理论基础、发展历程以及不同发展历程中主导性理论和从属性理论的格局。

一、会计理论及其发展过程的研究架构

一般认为,理论的本质在于对实践的解释、预测和指导,因而对理论的研究最终也要回归到对实践的认识和改造上,这样才能体现理论的价值。从辩证唯物主义的角度来看,科学理论的发展遵循的是“否定之否定”的规律,而这个规律通常要由“无理论的实践、理论知识的吸收、理论知识的创造性理解、对实践的指导和改造、实践对理论的再总结和发展”这五个阶段来实现。因此,对会计理论的研究也应以理论的本质和理论发展的基本规律为指导。基于该思路,笔者提出的会计理论及其发展过程的研究架构主要包括三个层次:理论导入层、理论哲学层、理论指导层。

二、理论导入层

在会计理论及其发展过程的架构中提出导入层,是基于深入而全面地把握会计理论及其发展过程的考虑。

1. 理论界定。如果会计理论研究开展前对理论的界定过于抽象和模糊,就不能较好地为后续的会计理论研究提供指导,因此应从理解会计理论的实际出发来界定理论。一般的理论界定会较多地从其哲学定义出发,归结为对实践的解释、预测和指导。如Ahmed(2004)在《会计理论》中将理论界定为“以解释和预测现象为目标,通过变量之间的关系来反映现象的系统观点,该系统观点包含一套相互联系的构想(概念)、定义和命题”。类似观点都是从哲学角度对理论的本质的阐述。

笔者认为,从理论研究的需要出发,应对其进行具体化的引导,该引导可以从动态和静态两个角度来界定理论。这里的“动态和静态两个角度”是指动态的理论过程和静态的系统化理论观点。如此安排的目的在于将对会计理论的理解有机化,形成由时序的纵向发展分析与横向的基础构成分析相结合的研究架构。

2. 阐述会计的本质、发展历程,并界定会计理论。不管从

哪个角度来认识会计,只有弄清楚会计的本质,才能在会计理论的研究和发展中确立自己的立足点、出发点、系统化的研究模式及研究范围。阐述会计的发展历程则是为理论研究铺垫“牢固”的实务基础,因为进行理论研究时必须有丰富的、时序清楚且逻辑清晰的实务资料作参考和佐证。界定会计理论是对前述“理论界定”的具体化。

三、理论哲学层

理论哲学层是会计理论研究的哲学基础。本文根据内容的哲学化偏向程度,将理论哲学层分为纯哲学层对会计的研究和偏指导性的哲学研究两部分。

1. 纯哲学层对会计的研究。纯哲学层对会计的研究指运用社会哲学研究的一般模式对会计进行研究,完全置身于会计之外对会计这门学科进行分析和思考。与一般的哲学分析结构相同,纯哲学层对会计的研究也包括主体、客体、方法论和研究视角四个方面,即会计研究者、会计知识、会计研究的方法论和会计研究的不同视角。其中,会计研究者与会计知识处于显性层面,与一般的学科研究相同,运用各种框架对会计研究者进行具体的分类、运用Kolb等人提出的人类学习模型研究会计知识的获取过程等。相比较而言,会计研究的方法论和研究视角则处于隐性层面。所谓方法论是指将方法作为研究对象,从哲学或逻辑学等角度来讨论研究方法本身是否正确或是否科学的问题。Allport(1937)从名义论和表意论角度对会计研究的方法论问题进行了细分和探讨。Burrell和Morgan(1979)从一般社会理论分析中探讨了会计研究的不同视角,如功能主义观、解释观、激进的人文主义观和激进的结构主义观等。

2. 偏指导性的哲学研究。偏指导性的哲学研究更接近实务,但仍属于哲学的概念范畴。它主要研究构建会计理论的方法论,形成构建会计理论的多重范式。美国会计学会出版的《Statement of Accounting Theory and Theory Acceptance》提出了如下范式: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/个人使用者范式、决策有用性/决策者/总市场行为范式、信息/经济学范式等。

理论哲学层是对会计、会计理论、会计研究进行客观而系

统的探讨的部分,由于其哲学性过强而在表面上失去了对会计实务的解释、预测和指导意义,但是,理论哲学层在构建会计理论的过程中所起到的基石作用是毋庸置疑的,离开理论哲学层谈会计理论仅仅是简单地对会计知识的罗列和分析,不利于会计理论的研究和发展。

理论哲学层是以指导实务为出发点的理论指导层的摇篮,偏指导性的哲学研究中所提出的各种会计研究范式主导着理论指导层中的会计理论的构建,每一阶段都并存着各种不同的范式,该阶段的会计理论最终由某一居于主导地位的范式和其他处于从属地位的范式共同构建。由于各种范式的发展历程不同,社会和经济环境对其的需求也不同,因而处于主导地位的范式会被不断冲击甚至面临变迁,进而引起理论哲学层的变化。

四、理论指导层

理论指导层实际上是对各阶段主导性会计理论兴起和退出的系统性阐述,各阶段的主导性会计理论直接应用于对会计实务的指导。由于现阶段我国的会计理论研究更多地表现为对西方会计理论的参考和借鉴,因此,国内关于会计理论的研究基本上是以西方会计理论为基础兼顾我国实际展开的。鉴于此,笔者也以西方会计理论的发展历程为背景来构建此处的理论指导层。在美国,研究者认为比较系统化的会计理论研究分为以下三个阶段:第一阶段(1900~1933年),管理当局对年度报告中财务信息披露的选择有完全的控制权;第二阶段(1933~1973年),会计职业团体在拓展会计原则过程中发挥了重要的作用;第三阶段(1973年至今),会计准则委员会及各种意欲对立法者施加压力的集团正朝着会计政治化的方向迈进。这主要是基于对会计理论和原则的审视和分析来划分的。但是,由于长期以来主导性的会计理论即规范性会计理论并没有变化,使得从理论发展和变迁的角度来分析会计理论不能再完全遵从会计原则的变化历程,而必须从主导性理论与从属性理论力量博弈的角度来划分不同研究阶段。因此,笔者根据各阶段主导性理论与从属性理论格局的不同将会计理论研究划分为如下几个阶段:

第一阶段:20世纪初至20世纪60年代,规范性会计理论占绝对主导地位阶段。本阶段是规范性会计理论占绝对主导地位的时期,其发展变化比较明显的分界点是20世纪30年代的经济危机。1933年以后,会计原则发展的控制权由管理层转移到了会计职业团体手中。因此,尽管1900~1933年与1933~1960年的会计理论都是以规范性会计理论占主导地位而构建的,构建的结构和逻辑相同,但在具体的会计原则和会计方法上却大相径庭。要想掌握该阶段的会计理论,必须理清以下四个方面,它们作为规范性会计理论的基本构成而存在:①会计目标;②会计假设、概念框架;③会计原则;④基本会计方法。

第二阶段:20世纪60年代初至20世纪70年代中期,规范性会计理论受实证会计理论直接冲击阶段。在本阶段,尽管规范性会计理论仍旧居于主导地位,但却遭受来自实证会计理论的直接冲击。实证会计理论研究者从有效市场假说和资本资

产定价模型出发对规范性会计理论的基本假设提出质疑,具体表现如:鲍尔和布朗(1968)研究认为,股票市场不会受到会计方法的系统性干扰。这与规范性会计理论的“公司的会计报告是获取公司信息的唯一途径”假设所推导出的两个观点相矛盾:①经营者会选择会计方法报告业绩,误导股票投资者;②会计盈利的计算基础不同使得会计盈利毫无意义,因此公司均应采用相同的会计方法。此外,实证会计理论还从以下几个方面进行了论证:①对会计盈利与股票价格的探讨。如果会计盈利与股票价格相关,则从有效市场假说的角度可得出会计盈利可以有效地衡量企业的价值。该结论与企业管理当局能够利用会计数据有规律地干扰股票市场的传统观点相矛盾。②无效应假说与机械性假说。前者指有效市场假说预言会计程序的自愿性变化不会引起股票价格的变化,后者指预言股票价格变化与那些特定的会计程序息息相关,二者争论的焦点主要集中在会计程序变动时对股票价格的变化所做出的相互矛盾的预测。③资本资产定价模型的应用。运用会计数据预测破产和风险水平。④盈利预测。主要通过计价模型及事项研究方法对会计盈利的时间序列性态进行分析,研究结果表明盈利变化对股票价格产生巨大的影响。

第三阶段:20世纪70年代末至今,规范性会计理论受实证会计理论间接冲击阶段。具体表现为从政治成本、信息成本、代理成本的角度提出相应的假设并予以证伪,进而指出现行的规范性会计理论的范围已不足以解释、预测并指导会计实务,在丰富实证会计理论的同时形成对规范性会计理论的间接冲击。本阶段实证会计理论自我丰富主要体现在以下方面:①以产权理论为基础的契约假设:分红计划假设和负债权益比率假设。前者指在其他条件不变时,实施分红计划的企业管理人员更有可能把报告盈利由未来期间提前至当期确认;后者指在其他条件不变时,企业的负债权益比率越高,企业的经理人员便越有可能选择可将报告盈利从未来期间转移至当期的会计程序。②会计方法通过政治活动影响企业的现金流量,从政治成本角度提出规模假设,假定在其他条件不变的情况下,企业的规模越大,其管理人员就越有可能选择那些能够将当期盈利延续到下期的会计程序。

五、小结

本文提出会计理论及其发展过程的研究架构的目的有两点:①为会计理论研究者提供一个清晰的参考框架;②通过对会计理论的本质、不同阶段的内容和研究架构的系统化认识,更深刻地理解会计理论的现状和交替变更的发展历程。由于篇幅限制,文中所涉及的内容基本上是以框架或索引形式给出的,在后续的研究中有待进一步完善。

主要参考文献

1. 艾哈迈德·里亚希-贝克奥伊著.钱逢胜译.会计理论.上海:上海财经大学出版社,2004
2. 葛家澍,林志军.现代西方会计理论.厦门:厦门大学出版社,2006
3. 罗斯·L.瓦茨,杰罗尔德·L.齐默尔曼著.陈少华,黄世忠译.实证会计理论.大连:东北财经大学出版社,2006