



会计理论价值认知

湖南邵阳学院 刘承智

【摘要】 长期以来,关于会计理论是否有用的疑惑一直困扰着我国会计界。许多人认为,会计完全是实务性的,而不是理论性的。实际果真是这样吗?那么会计理论到底有没有意义?本文将集中讨论会计理论对会计实践有无用处或是否有关联问题,并进而分析有关会计理论的认知误区,同时探讨由偏见与认知局限性引起的对会计理论和会计实践所涉及的一些基本问题在理解上的偏差。

【关键词】 会计理论 实践 经验 认知

长期以来,关于会计理论是否有用的疑惑一直困扰着我国会计界。会计是否需要理论支撑是会计界争论的焦点之一。诚然,不依靠理论而成功的会计实践也有,在会计的起源阶段尤其是这种情况,不过,即便是这样,其中经验的作用功不可没。经验是实践的直接结晶,无疑有助于下一步的实践,因此,对经验进行认真的总结非常重要。虽然实践得益于经验,但经验的局限性也是显而易见的;以局部的问题为解决对象,往往停留于就事论事层面,表现为低层次的重复摸索,缺乏对实践具有广泛的、普遍意义的指导。我们固然不可轻视经验,但经验之谈需要有原创精神,否则,经验趋于简单化的重复就将丧失其意义,片面强调经验之谈必然导致经验主义。就会计而言,把会计研究完全寄托于直接经验,其结果势必会削弱会计的功能,限制会计学的视野和范围,制约会计学科的健康发展。

一、会计理论与实践

理论与实践的关系历来就有矛盾,会计理论与会计实践之间的矛盾就更多了,乃至呈分道扬镳之势。毋庸置疑,大凡理论总是具有一定难度,一般不如经验直观,与实务联系也不紧密,对实践中出现的问题不能提供简单、快捷的答案。在许多情况下,由于会计内涵和性质不断被重新界定,理论非但没像设想和预期的那样对实践发挥指导作用,反倒使实践变得混沌、困惑,也难以用来评估实践的效果,甚至使会计人员在实践中陷于无所适从的两难境地。虽然如此,理论的作用及重要性却不容抹杀。理论引起争议不足为怪,因为理论的特质就是辩论冲突,其本身就是不同观点冲撞与见解交锋的平台。人们在会计实践中常遇到理论问题,即非表层、非现象和非局部的问题,是深藏在表象下面的问题,仅靠实践材料是不能够回答或解释的,而理论问题自然只能通过理论来回答、解释而加以解决。

何谓理论?雷蒙德·威廉姆斯的《关键词:文化与社会词汇》收录了“理论”这一词条。他先追溯了“理论”来自希腊语,意为“思考”,然后指出“理论”和“推测”曾是互用的,而现在则明确将它们区分开来。“理论”与“实践”的划分和区别开来是十分重要的,实践总是相对于理论。“实践”指已经做了的

事,而“理论”则是对实践的观察和系统的解释。两者是“对立统一的关系”。威廉姆斯反复强调理论与实践的关系,着重指出理论依附于实践,一旦后者成了惯例,就可以构成理论的基础,理论和实践需结合在一起。但近年来会计理论研究的走向,似乎没有与实践发展到如此密切的关系。我国著名会计学家葛家澍认为,会计理论同一切其他理论一样,来自实践,又应再回到实践。来自实践,意味着我们在观察了大量会计现象之后,从中发现某些带有共性的特征,通过理性认识,把它上升为“概念”,概念就属于理论范畴。

然而,实践与理论之间显然存在着一定的距离,直接从实践过渡到理论显然不够现实。而通过经验这个媒介来沟通实践和理论,则是一个可行方法。通常,从具体的实践一般不会直接上升为抽象的理论,这就是人们又对理论的空泛和与实践脱节多有微词的原因。

人们在实践中总结出了经验,但大多是就事论事,性质是具体的、局部的,故难以推而广之。经验只有上升到抽象的层面,使其具有普遍意义,方可称为理论。而理论再返回到具体的经验,使其能够得到修正、调整。经验作为一个中介,找到并抵达与实践的契合点,从而有效地指导实践。换言之,从实践到理论既不是单向的,也不是直接的,反之亦然。无论是实践到理论这一过程,还是理论到实践这一过程,均得经过经验这一环节,只是前一过程经历的经验是对实践的直接总结,而后一过程经历的经验是在理论的指导下的再造经验,它的主观性已经减少,可更广泛地应用到实践中去。这样我们把前一种经验称为经验a,把后一种经验称为经验b。经验b的作用在于其已经过具备普遍意义的理论的洗礼,其局限性已得到一定程度的改善,从而促使理论和实践的有机结合。

如同经验被分为两类一样,实践也可以分为两类,即实践现象和实践行为。由此可以推论,理论的功能也可以分为两种:①解释实践现象;②指导实践行为。这正如利特尔顿在《会计理论结构》中所提到的理论的两个作用,即解释现象和说明行动的理由。会计理论的作用也是这样,它主要就是为已发生的现象做出解释,为已采取或将要采取的行动提供“行为正当”的理由。

二、会计经验的局限性

会计经验的价值是不容置疑的,在会计实际工作中,经验往往显得比理论更直观、更实用。有人凭此认为理论使原本顺理成章的事情变得复杂化了,这种理解显然是片面的。从表面上看,理论把想当然的事情变得复杂化了,但实际上,它是将原本隐藏的问题凸显出来了。有些问题人们并非意识不到,只是对麻烦的问题避而不谈而已,甚至压制它们。虽然在经验的层面上,这些问题反映不出来,但问题其实还是存在的,理论的作用就是直面这些麻烦问题。如果在会计实践和研究工作中一味地回避问题,不愿意深刻地认识它,而只是满足于一般经验的总结,那么人们对会计的认识水平就不会提高。如时下研究正酣的会计信息真实性问题,经验告诉我们,会计信息不可能做到百分之百的绝对真实,但为什么做不到绝对真实,凭经验是回答不了的。而理论可以帮助我们认识这个问题,学术界也因此产生了许多有价值的学术理论。人们的直观经验不足以回答和解释在实践中出现的各种疑难问题和现象,也不足以应付可能随时出现的变量。总之,理论及经验的功能和作用很不一样,应区别对待。

在会计实际工作中人们遇到的形形色色的问题和现象,许多不是凭经验就说得清楚的,经验交流和理论探讨毕竟不是一回事。譬如说,众多的会计信息失真现象,归咎其原因,五花八门,众说纷纭,涉及大量的理论问题,必须要超越经验,到经验的背后去寻找解释的答案。通常,会计实践工作者对会计理论诘难的依据是从事实践工作的会计师、高级会计师所具有的丰富的实践经验。这些资深的会计实际工作者没有高深的理论素养,但他们在工作中照样得心应手,富有成效。如此看来,是否所有的会计实际工作者都不需要进行理论研究?而实践经验丰富的会计师若同时精通会计理论将会是怎么样的情形?我们当然不必苛求所有的会计实际工作者都从事理论研究,也不要求其以会计理论见长。同样,我们也无理由指望从事会计理论研究的人同时是杰出的会计实际工作者。会计理论方面的研究与探索定会拓展和丰富现有的会计知识,会计理论不仅试图解决会计实务问题,更要提出新的问题,作为进一步的探索对象,使对会计的认识不断地深入下去。而会计实务中的问题是层出不穷的,它们有何内在的联系?它们演变的趋势怎样?其答案不是凭经验可以找到的,需要从理论上给予说明。

三、会计理论的缺陷

应该承认,会计理论自身存在的问题确需反省,它的许多缺陷也需要正视。理论首先不应该是支离破碎的,应对由经验而形成的知识进行系统的概括与总结。我国的权威辞典《辞海》对“理论”的定义是:理论是概念、原理体系,是系统化了的理性认识。国际权威辞典《韦氏新国际辞典》认为: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,构成了所要探索领域的可供参考的一般框架。理论研究的目的是为了获取最佳的认知结果。就会计理论而言,目前的研究结果尚未得到人们的普遍认同。究其原因:一是会计受到外部环境变迁的影响。经济体制的不同、法律制度的差异和文化习惯的悬殊,不仅影响着经济业务,也影响着人们对会计的认识。二是研究者从事理论研究的视角不同,所

用的方法不同,得出的结论亦不同,从而形成了不同的流派。三是因为会计毕竟不是自然科学,人们观察到的现象随时间、环境而变化,时过境迁,难以验证。

出现理论无用的偏见并不奇怪,各种理论流派之间相互矛盾甚至攻讦并不鲜见。如果说有人对会计理论疑虑颇深的话,那是因为理论的确有把简单问题复杂化的倾向,就会计理论本身而言,这在一定程度上也呈现出相互矛盾的态势。譬如,会计信息质量的两个重要标准是可靠性和相关性,而可靠性和相关性本身就是相对的两个概念。可靠的信息不一定相关,而相关的信息则不一定可靠,片面地强调某一方将会以丧失另一方为代价。这两者之间的关系就类似于宏观经济中通货膨胀率和失业率的关系一样,往往需要人们在其间做出一番痛苦的抉择。令人沮丧的是,现行会计理论中的很多方面都呈现出这种矛盾关系,为会计理论研究中的“无效率争论”埋下了伏笔。譬如在“研究与开发支出费用化抑或资本化”的争论中,赞同费用化的理论依据是更符合谨慎性原则和会计信息质量的可靠性特征;赞同资本化的理论依据是更符合权责发生制原则和配比原则,更符合会计信息质量的相关性特征。比较这两种观点的理论依据,可以看出:第一,两种观点的理论依据的落脚点是会计的基本理论原则。正因为其“基本”性,几乎所有的理论研究到这时便无法再继续深入下去。第二,两种观点的不足之处是分别为对方观点所持论据的逆命题。简单地说,如果费用化的优点是a原则,资本化的优点是b原则,那么费用化的缺点就是否认b,资本化的缺点就是否认a。这也正是无论如何成熟的会计理论,人们都可以轻而易举地找出其不足的原因所在。

会计理论的另一个缺陷是其表现出的一定的功利色彩,即理论不注重于指导实践,而是用来印证人们先入为主的观念,或者为人们即将采取的行动提供“正当”的借口和依据。这时,理论不再是中立的、非功利的,而是一种实际需要。当然,这里既有会计理论自身的不足,也有人们对会计理论的曲解。由于现实生活中人们的利益差异很大,不同的利益团体希望有不同的理论,因此,会计理论可能不是惟一的,而是一个多重理论的集合。美国会计学会(AAA)在1976年的一份题为《会计理论与理论认可》的报告中指出,会计理论可分为真实收益学派、规范的归纳学派、决策有用性学派和信息经济学派,某种单个的放之四海而皆准的会计理论并不存在。毋庸讳言,任何理论都有其局限性,但一般来说,就其性质而言,理论的局限性比经验的局限性要小。可以肯定的一点是,理论大于经验的总和。

四、会计理论的价值

理论的各种缺陷和其面临的挑战并不预示、更不等于理论的消亡。人类文明的进程是曲折的,理论出现的种种偏差和舛误,尽管有时让人厌倦,但不能据此断言理论无用。其实,整个人文学科都有理论,并且是相互交错的,会计又何尝不如此。同为理论在认识上的重要意义和价值是明显的。

1.充分承认认知对象的复杂性,不能单凭一些零散的经验就指望解决所有的问题。虽然没有任何理论是放之四海而皆准的,但由于理论所具有的高度概括性,使其适用范围相应扩大了许多,在更高的层面上具有指导意义。现在会计理



高校绩效评价指标体系构建

哈尔滨理工大学经济管理学院 宋丽平 黑龙江大学 安宁

【摘要】 在科教兴国的战略决策下,国家对高等教育的投入实行了一系列改革,建立了由国家和个人共同分担高等教育费用的新体制,高等院校(简称“高校”)已成为面向社会自主办学的法人单位。本文在分析高校绩效评价的可行性及必要性的基础上,按照建立高校绩效评价体系的基本思路,提出了高校绩效评价体系的内容、指标和可供选择的评价方法。

【关键词】 高等院校 绩效评价 指标体系 评价方法

一、高校绩效评价的可行性及必要性

在科教兴国的战略决策下,国家对高等教育的体制进行了一系列重大改革,其中在教育投入上改变了过去那种由国家统一计划拨款、统收统支的财政体制。高校已由过去单一的教学、科研逐渐转变为教学、科研、技术开发、技术咨询服务和生产经营各项活动并举并面向社会自主办学的法人单位。国家明确规定高等教育是非国民义务教育,建立了由国家和个人共同分担高等教育费用的新体制。同时,为了确保

少数困难学生能够顺利完成学业,国家实行了奖学金、助学金和助学贷款等配套政策。一系列的改革措施,赋予了高校独立的法人地位。但由于受长期计划经济的影响,高校的财务工作重心偏重于会计核算、轻视绩效考核工作,还存在着经济责任制不到位、决策调控能力差、财务工作秩序混乱等问题。为了更好地贯彻执行事业单位新会计制度,调动各个部门和教职员工的积极性,必须建立与完善高校绩效评价体系,引导高校树立正确的业绩观,服务于社会,服从于国家的

理论的跨学科特征直接说明了这一点:伦理学、哲学、法学、经济学、信息学、人类学、社会学、历史学等,都给会计研究提供了众多的理论视角。面对经济全球化给会计带来的挑战,靠单纯的经验总结显然不够。经验相对零星,理论比较系统;经验相对注重局部,理论趋于把握总体;经验徘徊于细节,理论则居高临下;经验着眼于个体,理论关注普遍规律。如果说经验注重的是表象结构,理论的重心便在深层结构。会计理论的研究对象繁多,面对现实会计问题的深入思考是难以回避的。经验的总结固然重要,经验考察也可作为理论化的基础,但肯定替代不了旨在探索认知规律的理论模式。理论和经验虽具有互补性,但不具相互替代性。所谓理论模式是一种理性的思维模式,注重的是体系框架的建立与分析体系框架中的结构要素及其关系。

2.理论的作用是让人们对会计这项人类古老的活动产生与以往不同的、更深入的理解,或是对某些相关问题做出更合理的解释,或提供更好的答案,即使是暂无定论,探索的过程本身也可能带出许多启迪,在某种程度上起到推动会计学发展的作用,起码不至于让它停滞不前,反复地重复一些表象的经验之谈。经验的背后有何规律可循?跟我们的认知提高有什么关联?人类的认知总是在不断地寻求某种突破,而不是固守或满足于前人已经总结出的经验。我们所处的历史和社会总在不断变化和进步,总要不断地总结经验,但由于经验之谈的暂时性,如不将其提炼上升为理论,适应面就过窄。当然不是说理论一旦产生就能够一劳永逸地指引实践,但至少要有相对的稳定性。会计的本质究竟是什么?与其他

学科有何关联?需要我们不断去思考、探索和研究,惟有如此,我们的认识才能提高。理论和学术的过程是一个克服主观偏见的过程,尽可能地考虑到我们研究对象的各个方面,而不是一叶障目,以偏概全。

综上所述,会计理论的作用是显而易见的,其意义不容抹杀,摒弃会计理论的主张是有害的。理论体系可使由经验而产生的零星想法得到依托,使之有机会归纳出有规律的东西,从而演绎、衍生为系统,并在普遍的意义指导下指导实践。同时必须强调的是,只有被经验或实践证明了的假设才能构成有生命力的理论。鉴于缺乏理论不免导致非理性的行为,重申理论的意义非常必要。从事会计理论与探索,需注意克服简单化或复杂化的倾向,不可忽视世界经济文化交流的互动关系,准确把握理论发展的脉络,使之更趋于理性化,促使会计这门学科从相对边缘向中心推进,获得自身的学术主体性,并不断进行理论探索和创新,使会计理论研究在全球化背景下健康地发展。

主要参考文献

- ①赵西卜,刘瑜宏,施武妹.我国会计理论研究的发展轨迹与取向.会计研究,2003;4
- ②葛家澍,刘峰.会计理论——关于财务会计概念结构的研究.北京:中国财政经济出版社,2003
- ③A.C.Littleton.杨树滋等译.会计理论结构.北京:中国商业出版社,1989
- ④汤云为,钱逢胜.会计理论.上海:上海财经大学出版社,1997