

会计方法的发展：理论诠释与未来走向

浙江宁波大学商学院 郭强华(博士)

【摘要】 目前理论界关于会计方法的研究较少,有人认为会计方法就是会计研究方法,在这种基础上作会计方法发展趋势的预测,无疑是困难的。为了避免这种错误,本文首先界定了会计方法的来源,然后从方法论、系统论和结构论的角度阐述了会计方法发展可能涉及的领域,最后在会计名家的言论中,追寻会计学科的发展轨迹,预测了会计方法的十大发展趋势。

【关键词】 会计方法 理论诠释 趋势

当前,在我国会计界,实证研究异军突起,并得到许多人的极力推崇。据说,有的高校会计硕士生的学位论文非实证研究题目不能开题,一时间关于实证研究和规范研究的争论颇为激烈,在某些高校会计系学生的潜意识里也以“我们是搞实证研究的”自诩。本文暂不探讨实证研究和规范研究的优劣,本文只想说明实证研究和规范研究只是会计研究方法,而不是会计方法的全部。如果一谈到会计方法就想到实证法和规范法的话,那显然错了。会计方法不限于会计研究方法,还应该包括会计工作方法、会计教学和相关方面的会计方法。会计方法是会计学科为完成相应会计任务而采用的手段,包括会计核算和会计管理方法。

会计方法,主要来源于两个方面,一是会计学科方法,二是非会计学科方法。因此,研究会计方法的发展应该重视会计学方法,对于非会计学方法,则要根据会计自身的特点,组合生成新的会计方法。由于上述两个方面的来源都离不开共同的、一般性的方法论,因此在研究会计方法的发展

出法和后进先出法的公司的特征相似。Archambault等认为主要原因在于两国的税制不同,加拿大税制不允许使用后进先出法,1991年的财务报告中仅有4个公司使用后进先出法,而美国则不同。该项研究可以证实,国际会计准则制定者应该意识到各国的税收政策、制度和文化因素对于会计政策选择的影响,并在国际会计准则的制定过程中主动对其进行协调,以尽量使国际会计准则能被各国所接受。Tan(2002)检验了可用于解释全球航空公司会计政策选择的决定因素。航空公司用于计量未实现外汇交易差异的会计政策和飞行里程优惠的会计政策有若干个,Tan的检验结果显示,航空公司的规模和负债水平对会计政策选择有影响,表现为规模较大的航空公司倾向于将未实现外汇交易差异直接计入权益并披露飞行里程优惠的会计政策,拥有较低负债水平的航空公司也倾向于披露飞行里程优惠的会计政策,该结论证实了政治成本假设和债务契约假设。

综上所述,自发性会计选择与变更的根本目的仍然是为了进行盈余管理,作为盈余管理的手段,公司仍然可以通过会计选择与变更来实现一个合理或预期的盈利水平。笔者认

方面,有必要对“一般方法论”给予更多的关注。

一、用方法论指导会计方法的发展

会计学界自20世纪70年代初实证会计兴起之后,有关方法论的争论便一直没有停止过。20世纪80年代以来,会计学界掀起了一股研究方法论的热潮。有人认为,会计学要有所发展,必须首先在会计方法上有所突破。会计学有无完善而科学的方法论,不仅是其成熟与否的重要标志,而且是其能否顺应时代潮流继续向前发展的基本前提和条件。

1. 国外关于方法论的观点。

(1)一门学科所使用的主要方法、规则和基本原理,是对特定领域中关于探索的原则与程序的一种分析。在这里,方法论被认为是主要方法、规则和基本原理。

(2)所谓方法论是指在给定的研究领域关于探索的一般途径的研究。在这里,方法论被认为是对研究过程的一般途径的研究。

(3)方法的科学或方法的有序安排。

为,我国上市公司管理者在选择利润操纵的方法时,应首选“合法而公开”的方式,即在会计准则允许的范围内选择另一种可以增加当期利润的会计政策或会计方法,而不考虑市场如何反应。因此,自发性会计选择与变更实证研究具有非常广阔的前景。

主要参考文献

- ①蒋义宏. 变更会计政策的行为与动机. 财务与会计导刊, 1999; 12: 39~43
- ②李增泉. 我国上市公司资产减值政策的实证研究. 中国会计与财务研究, 2001; 4: 70~113
- ③刘斌. 自愿性会计政策变更的契约动因研究. 中国经济问题, 2004; 3: 65~72
- ④曲晓辉. 论会计政策的选择原则. 会计研究, 1999; 2: 19~25
- ⑤王跃堂. 会计政策选择的经济动机——基于沪深股市的实证研究. 会计研究, 2000; 12: 31~40
- ⑥威廉姆R. 司可脱. 财务会计理论(中译本). 北京: 机械工业出版社, 2000

2.国内关于方法论的观点。

(1)所谓方法论就是世界观,而世界观就是方法论。

(2)所谓方法论就是关于方法的理论。

(3)所谓方法论实际上是讨论什么是正确、恰当的科学研究方法。

(4)笔者的观点。首先,世界观是对整个世界的总的看法和观点。从哲学层面上讲,它是对研究对象的认知方式,它只是一种指导思维的方法,对方法论的研究不能只停留在哲学层面。方法论是关于方法的总结和再创造,它与世界观既有区别又有联系。其次,方法论不仅是会计学科的方法,而且是整个学科的方法体系,后者的内涵远大于前者。因此,笔者认为方法论是有关各类学科研究的一般方法的理论,是关于该学科研究方法及其学科本身的理论体系。

3.方法论的体系构成。从方法的体系构成来看,通常对方法做以下几种分类:

(1)根据学科类别,分为自然科学方法、社会科学方法、人文科学方法等。其中,自然科学方法包括数学方法、物理学方法、生物学方法等,社会科学方法包括经济学方法、社会学方法、政治学方法、法学方法等。如果再对人文科学方法进行划分,则还包括语言学方法、历史学方法等。可见,从大的学科类别上说,相关的方法还是很多的。这种分类方法也是通常探讨较多的。

(2)按照人类把握精神世界的不同方式,可以分为哲学的方法、科学的方法(包括自然科学、社会科学、思维科学等)、艺术的方法、宗教的方法等。其中,哲学的方法和科学的方法对于进行具体的相关学科的研究往往更加重要,而艺术的方法和宗教的方法,在某些情况下往往具有特殊的意义。

(3)按照人类与世界的关系,可以分为认识世界的方法和改造世界的方法。其中,认识世界的方法更具有指导意义。从广义上说,认识世界的方法还包括表述世界的方法和评价世界的方法。

以上只是列举了通常人们比较重视的几种有关方法的分类,除此以外,还有许多种分类,如定量方法与定性方法,实证的方法与规范的方法,认识规律的方法与运用规律的方法等等。无论多么复杂,都有一定共性内容。

4.方法论的主要内容及其对会计方法发展的启示。

(1)具有主体性。方法都服从或服务于一定的目的、任务、要求和需要等方面,没有目的性,就无所谓方法。不同主体有不同需要,便会创造不同方法。比如有会计研究方法,还有会计教育方法和会计工作方法。

(2)具有客体性。方法的运用和操作必然要作用于一定的对象,从实际出发,根据不同对象进行研究,将会产生新方法和完善旧方法。比如对破产企业进行研究便会产生破产会计方法。

(3)具有工具性。使用不同工具,创新会计方法,尤其是随着电子化在会计处理中的运用,产生了电算化会计、网络会计以及与之相适应的一套方法。

(4)具有理论性。方法的理论依据不同,方法的内容也不同。在以往的理论指导下,产生了会计系统论、会计信息论、会计控制论。随着理论的发展,会计方法也将得到进一步发

展,所谓方法就是理论在实际中的运用。

二、用系统论看待会计方法的发展

系统论是上世纪40年代由美籍奥地利学者贝塔朗菲创立的一门新学科,它是关于研究综合系统或子系统的一般模式,即原则和规律的理论体系。目前它已被应用于各种科学理论研究与社会实践中。尤其是在管理学中,系统论得到了广泛的应用,具有普遍的方法论的意义。从方法论角度看,系统论的基本思想是把所研究和处理的对象看作一个系统,分析系统的结构和功能,研究系统、要素、环境三者的相互关系和变动的规律性并优化系统。

会计是一个系统,它是由相互联系和相互作用的若干组成部分相结合而具有特定功能的有机整体。会计系统分为会计信息系统和会计管理系统。会计信息系统包括会计凭证子系统、会计账簿子系统和会计报表子系统。会计管理系统包括资金管理子系统、成本管理子系统和利润管理子系统。会计信息系统主要起核算作用,目前已经实现了会计核算电算化。但是会计核算电算化还不是完整意义的会计电算化,它应是包括财务会计和管理会计在内的全面电算化。企业资源计划(ERP)的出现体现了会计管理电算化理念,它的基本思想是将企业的运作流程看作是一个紧密连接的供应链,包括供应商、制造工厂、分销网络和客户等,它的目标是充分协调企业内外部资源,确立企业全面竞争优势。ERP系统是较完整的集成化管理信息系统,包括分销、制造、会计、质量控制、售后服务、人力资源、运输管理等子系统。ERP系统体现了先进的会计管理思想,是一套集预测、计划、决策、控制、分析、考核为一体的管理新方法。

三、用要素论认识会计方法的发展

系统都是由要素构成的,不能只讲系统而忽略了要素。要素是组成系统的成分,是系统最基本的单位。要素决定系统的结构、功能、性质、属性和方法等。会计方法要素是构成会计方法的组成部分,它包括会计方法的依据、目的、形式、工具、操作、要求和运用等。用要素来研究会计方法,在会计界还不多见。会计方法要素的分解给予了我们如下启示:①会计方法依据要素的内容不同,会产生不同的会计处理方法。如国家出资者财务,利益相关者财务,不同角度会产生不同的分配方法。②会计目的要素对会计方法的产生和应用具有指导作用。③会计形式要素的变化和发展,会引发会计方法的革新。④会计工具要素的创新程度直接影响会计方法的先进性。⑤会计操作要素的变化会导致会计方法的变化。总之,会计方法单一要素的变化会引起会计方法的变化,会计方法的创新程度取决于各要素的创新程度,但是会计方法的发展往往是从最简单、最易行的要素变化开始的,比如工具的革新。

四、用结构论阐述会计方法的发展

从另一个角度考虑,也可以把系统看作是与层次相对的有机体,因此,只讲系统而不讲层次也是一种片面性。会计结构是客观存在的,因为任何事物都有其结构。会计结构是指会计的构成部分及其相互关系。用结构论来研究会计方法的发展,可以认识会计方法的结构和层次,明确会计方法不同层次的发展方向。

1.会计结构按其内容分类对会计方法发展的影响。会计

结构按其内容分为:会计工作、会计研究和会计教育。因此分别有会计工作方法、会计研究方法和会计教育方法。这是第一个层次,还可以细分,如会计工作方法还可以分为会计核算工作方法和会计管理方法,而会计核算工作方法又可以分为资产核算方法、负债核算方法、所有者权益核算方法等,这些方法依据其本身内容的发展而发展。

2.会计结构按空间的分布对会计方法发展的影响。会计结构按空间的分布分为:国家会计工作、地区会计工作、部门会计工作和基层会计工作。不同层次的会计工作依据不同会计主体,既表现会计方法的统一性,又表现其特殊性。如上市公司这个层面主要是依据会计准则进行会计处理,而小企业执行的是《小企业会计制度》,在会计处理方法上自然会有所不同。

3.会计方法结构对会计方法发展的影响。①按操作性分为:会计一般方法和会计专门方法。②按性质分为:会计定性方法和会计定量方法。③按技术手段分为:会计手工方法和会计电算化方法。④按使用范围分为:微观会计方法和宏观会计方法。⑤按历史发展分为:传统会计方法和现代会计方法。会计方法的不同分类反映出会计方法的发展是由简单到复杂,由低级到高级发展的。

五、会计的发展与会计方法的发展

会计方法的发展依赖于会计的发展,以下是三位会计名家关于未来会计发展方向的言论:①葛家澍老师为“准则”呕心沥血,并从迎接竞争、改进技术和经济全球化三方面,展望了21世纪财务报告的发展方向,他在文章中诚恳说道:“我衷心希望,我国会计界在大力提倡实证研究的同时,不要像美国中青年会计学者那样,把规范研究的科学性全盘否定,不要搞形而上学。”②于玉林教授论在论证了现代经济、科技和管理发展并表达了对会计科学的要求后说:“大会计科学在发展。”③郭道扬教授在演讲中曾说:“会计控制、会计教育是21世纪的战争与和平,新世纪会计教育的使命是大会计教育建设。”下面笔者将循着会计名家的思路,追寻会计学科的发展轨迹,预测会计方法的十大发展趋势。

1.会计学科的综合化发展,将形成多门学科的理论和方法向会计学科会聚、渗透,从而产生新的会计方法。例如在实际生活中,人们运用心理学、教育学等不同学科的理论和方法从不同的角度研究会计学,相应地形成了会计心理学、会计教育学等学科,并且随着新学科的产生,相应地产生了会计方法。

2.会计学科细化发展,将形成专门的学科方法。会计学科细化发展是指会计学科向纵深化方向发展,对某些专门或特殊问题进行专门研究形成小学科。

3.会计确认方法得到发展。随着财务报告的要素被重新定义、分解,其确认标准也将被重新界定。现行确认范围之外的人力资源、自创商誉、衍生金融工具等一些对企业生存发展至关重要的经济事项将被纳入财务报告体系加以反映,为信息使用者提供全面完整的信息。权责发生制与收付实现制相融合将是未来会计确认方法的发展方向。

4.会计计量方法得以改进。随着经济的发展,许多无法以货币计量的信息将被纳入会计信息范围之内。根据不同会计

事项和不同业务性质选择适当的计量属性,将会促进会计计量方法的改进,出现货币计量与非货币计量并重,并以历史成本计量为主的多种计量属性并存的局面。

5.财务报告体系将更完善。未来的财务报告体系,不论在报告内容范围上,还是在报告方式方法上,比以前都将有很大的改进。未来财务报告提供的信息将更加丰富,不仅包括财务信息,还包括产品市场份额、用户满意度、雇员数量、新产品开发等非财务信息,另外还包括历史性信息,以及企业面临的机会、风险和前瞻性信息,将更加有利于信息使用者作决策。

6.会计工作方法实现全面现代化。会计工作方法将在会计电算化全面普及运用的基础上实现会计管理现代化。全面使用现代信息技术(包括计算机、网络与通讯技术)能够实现会计信息处理自动化和管理现代化。

7.会计研究方法将出现以实证研究为前提,以规范研究为基础,实证研究方法与规范研究方法相结合的发展方向。会计研究的原则是根据不同研究对象和现有条件,采用不同的研究方法。对同一问题,用不同方法求解,创新会计研究角度。用某种研究方法,进行多专题研究,将会形成一个学派。

8.会计管理方法体现以人为本的管理思想。人本管理就是以人为本的管理,即把人视为管理的主要对象及企业的最重要资源,通过激励、调动和发挥员工的积极性和创造性,引导员工去实现预定目标。会计跟着管理走,管理科学的发展将促进会计方法的发展,如人本会计管理模式、人本管理的激励机制以及会计文化环境营造等,对这些问题的研究,将会产生新的人本会计管理方法。

9.会计事务管理法制化趋势。会计事物管理法制化主要表现在以下方面:建立中国会计准则体系,并与国际会计准则相协调;非盈利组织会计制度的制定与实施;审计准则体系的制定;内部会计控制规范体系建设。据笔者了解,财政部会计司正加快研究、制定对外投资、成本费用、担保、预算等一批新的内部会计控制规范,以推动我国企业的内部会计控制规范体系建设。

10.会计方法的国际化趋势。会计国际化决定会计方法的国际化。会计方法国际化表现在会计准则的制定原则与方法等方面应与国际上的相关原则和方法趋同。

主要参考文献

- ①于玉林.会计基础理论.上海:立信会计出版社,2000
- ②周忠惠.会计研究方法论.成都:西南财经大学出版社,1993
- ③葛家澍.会计理论.北京:中国财政经济出版社,1998
- ④中国会计学会.中国会计研究文献摘编1979~1999.大连:东北财经大学出版社,2002
- ⑤卢永华.会计科研方法论.北京:中国金融出版社,2003
- ⑥于玉林.现代会计方法学.上海:立信会计出版社,1997
- ⑦于玉林.现代会计结构论.大连:东北财经大学出版社,1998