



艾哈迈德·R.贝克鲁伊的

《会计理论》

武汉 王昌锐 蔡传里 许家林(博士生导师)

艾哈迈德·R.贝克鲁伊是国际会计界著名的会计学教授,1943年12月1日出生于北非的突尼斯,曾获得加拿大国籍,后移居美国。贝克鲁伊教授的著述颇丰,在《会计评论》等期刊发表论文160余篇,独撰以及与他人合著专著多达60余部。《会计理论》一书是贝克鲁伊教授的代表作之一,初版于1981年,先后于1985年、1992年、1999年、2004年修订了4次。该书从第1版到第5版均以其翔实资料、系统的论述,受到国际会计界的广泛关注与好评,被会计界人士奉为圭臬。

一、涉及内容:广泛但欠深入

贝克鲁伊教授的《会计理论》第1版著于1981年,由于该书大约只用了131页(全书共318页)的篇幅来介绍物价水平会计和现行价值会计以外的内容,因此该书的大多数讨论不能在其所涉及内容的优缺点、异同点等方面加以展开。有学者认为,该书忽略了许多应该讨论的东西,没能准确把握重点;所涉及内容的处理方式值得商榷,应该在可读性、布局等方面做一些改进(Enrico Petri, 1982)。

法律法规,都是在一定的历史条件下形成的。随着社会的发展和环境的变化,独立审计准则可能并没有做出相应的调整和修订,而法律责任的界定除了受已有的成文法约束外,还可能受到社会公众的舆论压力、以前案件的司法解释等众多因素的影响。尤其在判例法盛行的国家(如美国),由于法院的判例是在当前情况下综合上述各种制约因素而做出的判决,基本上能反映时代特点和公众需求,因而在有些情况下,其所界定的法律责任会超越职业责任。

(2)制定绝对完善的独立审计准则是不可能、不现实的,独立审计准则中必然存在不完善之处。例如,对某些特殊或新兴的业务、行业,在独立审计准则中可能并未进行相应的规范,这使得独立审计准则不能界定注册会计师的法律责任。因此,独立审计准则必须随环境的变化而不断完善。

(3)职业责任的界定机构是职业自律性组织(如注册会计师协会),而法律责任的界定机构是法院。两者的利益出发点是不同的,前者可能倾向于维护注册会计师的利益,而后者则可能更多地体现社会公众的利益。因此,利益的不一致也会导致职业责任与法律责任的不一致。

2.注册会计师职业责任与法律责任的对应性。注册会计师职业责任与法律责任的不一致是处在一个动态的变化之中。审计职业责任主要是独立审计准则制定者在职业团体与社会公众需求的博弈中、在政府部门和法律的制约下逐步确定下来的。职业责任的确定表明了注册会计师的责任范围,

贝克鲁伊教授针对上述批评意见并根据会计理论的实际发展,在随后几次修订过程中对《会计理论》进行了重大修改和补充。修订到第5版,该著作已包括以下16章内容:会计的历史与发展;会计的性质与用途;会计理论的结构;构建会计理论的传统方法;构建会计理论的规范方法;财务会计和报告的概念框架;会计假设、理论概念和会计原则;会计中的公允、披露和未来发展趋势;会计的研究视角;会计:一门多重范式的科学;事项法和行为法;构建会计理论的预测法;实证会计理论;现行价值会计;一般物价水平会计;各种资产计价和收益确定模式。

经过修改正文版式、重新调整主题内容,该书更具可读性,而且增加的新内容使其更符合现代会计发展的要求。但作者试图在本书中对构建会计理论有帮助的大量近期会计研究成果进行概括,这样就不可避免地导致本书在总体内容上欠深入。例如,在预测会计的未来发展趋势时,本应大胆想象和发挥,但作者仅对这些内容进行了一般介绍,没能进一步讨论

这就影响了审计技术与方法的采用,从而也影响了审计的成本。也就是说,注册会计师若要严格履行其职业责任,必将花费较高的审计成本,这一成本同时也是职业界为了避免法律诉讼而进行自我约束的成本,即注册会计师为避免法律诉讼而必须花费的预防成本。另外,法律责任体现了外部约束的成本,注册会计师不能依法履行其法律责任时,其所进行诉讼及赔偿的可能成本就会加大。

如果 x 代表注册会计师履行责任的程度, $w(x)$ 代表预防成本, $p(x)$ 代表诉讼及赔偿的可能成本,则 x 、 $w(x)$ 与 $p(x)$ 三者之间有如下的关系:当 $x=0$ 时, $w(x)$ 也为0;当 x 不断提高时, $w(x)$ 也不断增加。而当 $x=0$ 时, $p(x)$ 最大;随着 x 的不断提高, $p(x)$ 在不断降低。从理论上说,随着 x 的不断提高, $w(x)$ 与 $p(x)$ 有相交的一刻。在这一刻,职业责任与法律责任相对应,独立审计准则可以界定职业责任,同时也可以界定法律责任。当然,职业责任与法律责任的这种对应是一种动态的平衡,因为影响两者的环境因素总在不断地变化。

如果注册会计师的职业责任标准——独立审计准则质量较低,则会导致注册会计师在遵守独立审计准则的情况下,仍然难逃频繁诉讼的厄运,此时独立审计准则就起不到保护注册会计师的作用。因此,职业界应根据法律规范以及社会公众的需求不断修订独立审计准则。只有当明确职业责任的独立审计准则与明确法律责任的相关法律法规相一致或较为接近时,独立审计准则才具有法律效力。☐

环境会计、行为会计等,没能进一步把会计同政治、经济、社会运动等联系起来加以研究,从而没能在理论上取得更进一步的成果。又如,资产计价和收益确认是会计的两个核心内容,而作者把这两个内容混合到有关章节予以介绍,必然导致其论述不够全面和深入。

二、核心思想:会计理论是理论构建过程和理论验证过程的结果

贝克莱伊教授认为,建立会计理论是要为现有的会计处理方法和将来期望的会计处理方法提供一个合理的基础,会计理论建立的过程应当通过理论验证来完成。某一会计理论应当能够解释和预测某种会计现象——该会计现象何时发生,应当看作是对会计理论的验证。如果某一理论不能产生预期的结果,那么它就会被一个“更好”的理论所取代。所以,会计理论应当是理论构建过程和理论验证过程的结果,这是《会计理论》一书的核心思想。作者正是围绕这一观点来组织全书的,即从构建会计理论和验证会计理论两方面展开介绍。例如,在构建会计理论方面,作者介绍了构建会计理论的方法(包括传统方法、规范方法和现代方法)、财务会计概念框架、会计理论的结构等,并预测了会计的未来发展趋势。

规范会计或传统会计不受现实事物的影响,它并不关心会计“是什么”,而是强调会计“应该是什么”以及价值判断,目的是指导会计实务,实现会计实务的规范化。可见,规范会计主张应不受会计实务的影响去发展会计理论,强调会计理论应当高于会计实践并指导会计实践。因此,会计理论的构建和验证都是从界定和选择会计与会计报表的目标开始的,它必须得到逻辑验证。即使如此,由于规范会计的结果往往缺乏经验支持而仅代表了“闭门造车”式的个人观点和论断,因而其形成的整个会计理论框架仍摆脱不了“空中楼阁”的尴尬。而实证会计立足于客观存在的事实,强调会计“是什么”以及价值中立,因而实证会计以观察到的事实资料和感性认识为依据,揭示会计发展的规律,并以此来构建会计理论体系。由于会计实证研究中搜集的数据、资料局限在过去发生的事实上,因此注定了实证会计只能从现实的角度出发,解释和预测会计实务,验证已有的会计理论,而不能对会计实务起规范指导作用,不能带来会计理论的真正进步。

因此,贝克莱伊教授关于会计理论是理论构建过程和理论验证过程的结果的思想,也说明了规范会计研究和实证会计研究的优势互补是会计研究发展不可或缺的“两个车轮”(王学军、王沛英,2001)。规范会计理论和实证会计理论应相辅相成、相得益彰,而不应有所偏废。

三、重要理念:会计是一门多重范式的科学

贝克莱伊教授认为,科学革命的主题是建立在范式的概念之上的,范式在科学发展中起核心作用,范式的改变使科学越来越接近真理。所谓范式是指在某一学科内被一批理论家和应用者共同接受和使用,并作为交流思想的工具的一套概念体系和分析方法。范式的危机、破裂和演变是科学发展的重要环节和集中体现。

Kuhn认为科学发展模式的一般规律是:前范式科学(经过竞争与选择而建立范式)——常规科学(反常与危机使既有

范式发生动摇)——科学革命(经过竞争与选择而建立起新范式)——新常规科学……Kuhn的论点是,在任何一个既定的时点上,一门科学是由一个具体的范式所支配的。据此,贝克莱伊教授指出,会计事件与Kuhn的科学发展模式相吻合,会计是一门合格的科学。

而Ritzer认为范式是一门科学内的一致意见的最广泛单元,能起到区分某一个科学群体(或子群体)与其他群体的作用。一个范式包括以下四个基本组成部分:范例、研究范围、理论、方法和工具。而会计信息具有经济后果,在对会计实务做出选择或提出建议时,所有的利益集团都会尽力维护自身的利益,因此会计研究人员采用了不同的研究方法和理论,其研究范围也不完全一致。美国会计学会的《会计理论和认可的理论说明》指出,会计理论和方法是在不断进步的,存在着多种难分伯仲的竞争性范式,包括人类学/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/总市场行为范式、决策有用性/决策者/个人使用者范式、信息/经济学范式等。据此,贝克莱伊教授认为,会计缺少一个单一的综合性范式,是一门多重范式的科学,每个会计范式都在为取得认可或为取得该学科内的支配地位而斗争。实际上,贝克莱伊教授在书中所提到的构建会计理论的方法、会计的未来发展等内容,是基于每种会计范式都应试图解释或预测会计问题的理论,作者也试图向我们展现各种会计范式所应用和形成的会计理论和方法。

会计发展史实际上是一部会计范式创新史,会计范式创新是一个永续的过程,只要会计环境发生变化,会计范式必然会随之变化。同时,会计范式创新是推动会计发展的巨大力量,贝克莱伊教授的会计范式思想有助于我们研究会计范式的发展历程,要求我们对那些竞争性的会计范式进行适当的研究和识别,以便构建合理的会计理论和规则。

四、表达方法:介绍相关文献所涉及的会计理论

正如贝克莱伊教授所说:“本书的目的是提供一些构建会计理论的基本方法和建议,较详细地介绍了相关文献关于各会计理论要素的观点及其有代表性的概念结构。”该书主要采用描述性的写作方法来介绍相关文献中的会计理论,这一点通过书中大量的文献引用可以看出。这种写作方法能为会计理论学习和研究者形成自己判断会计实务的价值基础提供很大的帮助。但是,贝克莱伊教授这种单一性的介绍仍存在以下几个需要改进的地方:

1.没有考虑会计理论构建的基础问题,使读者难以独立评价相关文献中的观点。由于没有考虑会计理论构建的基础问题,使得《会计理论》一书存在两点不足:一是没能形成一套恰当的会计概念;二是没有确立一套评价不同范式和理论的合理标准。

2.没能进行深入的论述。虽然作者提出了一些有意义的问题,但并没有进一步展开深入研究。例如,贝克莱伊教授指出,有多种构建会计理论的方法,就可能有多种会计概念框架。但他建议读者自己判断哪种方法和概念框架更为合适,因而缺乏实质性的选择意见。该书虽提到会计具有政治性质,但并没有建议从政治方面来考虑构建会计理论,更没有从政治方面来评价相关的会计理论。□