

会计规范研究的学术规范问题

——基于论文范例研究

李连华¹(博士生导师) 杨忠智² 陈天宇²

(1.浙江财经大学金融学院 杭州 310018 2.浙江财经大学会计学院 杭州 310018)

【摘要】 本文以《会计研究》发表的三篇论文为例,采用案例研究方法对我国规范性会计研究论文的特征进行了观察和总结。研究发现,尽管我国规范性会计研究具有问题明确、创新意识较强等优点,但是在问题提出、研究方法使用、研究结论形成、研究贡献描述方面也存在着不规范、不严谨等思维定势和不良习惯。本文基于这些问题提出了改进规范性会计研究、提高会计研究质量的建议。

【关键词】 会计研究方法 规范性研究 学术规范

一、引言

在学术研究上,对于研究方法本身的讨论一直是一个具有原始意义上的重要命题。这不仅是因为每次重大的理论进步,尤其是新理论流派的形成、新理论观点的出现都和新研究方法的应用与新研究范式的推动有关,而且还因为在学术研究中广泛存在着对研究方法的误解与误用,以至于使研究方法应用中的不规范、不严谨成为影响学术进步的一种阻碍力量,大大降低了学术研究的功效,甚至可能使原有的比较成熟的概念结构、理论体系遭到曲解,从而带来思想上的一些混乱。这方面,在规范性研究方法的使用及其相关研究结论的形成过程中,问题表现得尤为突出。因为,由于缺乏像实证研究那样严格的操作规程和研究范式,加上其本身具有的理论阐述的价值非中立性、研究过程的非重复性和研究结论的非验证性等特点,也使得规范性研究方法在实际使用中很容易陷入研究过程不严谨、研究向度多元化和理论表述“读后感”的陷阱。更有甚者,一些学者可能在学术研究中“天马行空,独来独往”,不遵守研究规范,不接受既成的概念,凭借着自己的“联想”、“臆想”、“猜想”,以所谓的“质疑”、“概念翻新”等来挑战和颠覆现行的理论体系,致使既成的基础性概念的理解出现混乱,阻碍知识的传承与延续。

在我国会计学界,近期出现的所谓“会计两大部类”与“非计量会计论”就是一个例证。因为,计量是会计这一概念的基本属性。古今如此。我们今天的人们之所以能够研读历史文献,就此问题和古代会计学家进行对话,皆是因为建立于这一核心概念基础之上的。但是,假如我们认可“非计量会计论”存在的话,那么其势必打破不同学科之间的知识边界,使会计的外延无限扩大,从而也就从根

本上颠覆了大家对“会计”这一概念几百年来所形成的基本共识和理解。

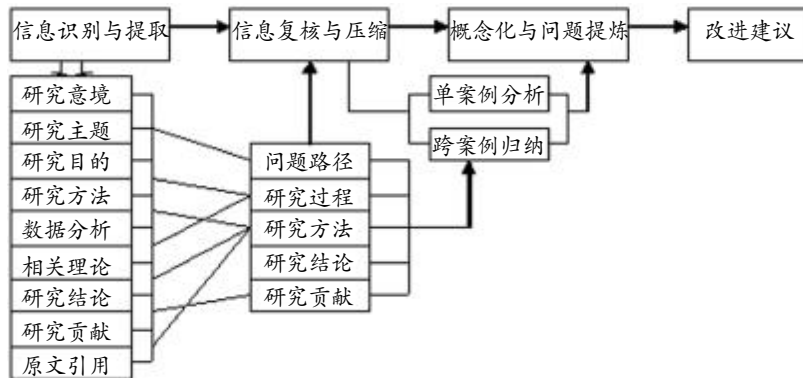
思想无界限,学术有规范。对于中国规范性会计研究目前具有的特征、存在的问题及改进的方向,理论上讲,我们既可以通过大样本的统计实证来总结,也可以通过小样本的案例来分析来获得。本文借助于多案例分析方法来探究这一问题。因为,案例研究尤其适用于复杂情景下的问题发现和理论构建。通过案例研究,人们既可以对某些现象、事物进行描述和探索,也可以建立新理论或者对现存理论进行检验、发展和修正(颜士梅、王重鸣,2006)。与大样本分析方法相比,案例研究获得的信息更加丰富、详细和深入,分析过程更加聚焦,而且研究结论也更加“有趣”和具有影响力。

二、案例选取及规范性研究评估框架

本文的案例取自《会计研究》所刊发的规范性研究论文,分别是:案例1:《内部控制范畴定义探索》,载于《会计研究》2011年第8期;案例2:《论公司财务概念框架》,载于《会计研究》2010年第7期;案例3:《税务会计计量属性及其与财务会计计量属性的比较》,载于《会计研究》2009年第4期。之所以选择《会计研究》刊发的规范性研究论文,主要考虑到其具有突出性和代表性的特征。

在分析过程中,本文借鉴毛基业、张霞(2008)所提出的评价维度与评估框架,采用内容分析法从研究情境、研究主题等九个方面,来总结、归纳我国规范性会计研究论文的共同特征与存在问题。具体研究步骤是:首先,深度阅读每篇案例范文,提取相关的用于分析的指标信息。其次,进行跨案例之间的横向对比分析,总结它们的共同特征。最后,结合评估框架,分析我国规范性会计研究论文

存在的问题,并针对存在的问题提出改进方向。整个研究过程是沿着案例范文的深度阅读、信息提取、特征总结和概念升华等步骤递进逐次进行的(见下图)。



规范性研究过程与方法

为了保证对案例范文理解及其提取信息的准确性,我们借鉴“三角验证”法的原理,首先由两位作者独立地阅读这三篇案例范文,并进行相关指标信息的采集与汇总;然后,由另一位作者进行相关信息的比对与确认。如果在同一个案例范文中两位阅读者的判断和提取的信息相同,就直接加以确认;如果两位阅读者对同一案例范文的相同指标信息理解不一致,存在着差异,则由第三位作者进行复核,然后加以确认。这样做的好处是,可以保证对于每一篇案例范文都由三位作者进行独立的阅读及相关指标信息的采集,从而有助于提高所提取出来的相关指标信息的内部效度。案例范文评估指标信息提取如下表所示。

案例范文评估指标信息表

| | 案例范文1 | 案例范文2 | 案例范文3 |
|----------|--|--|---------------------------------------|
| 1. 论文标题 | 内部控制范畴定义探索 | 论公司财务概念框架 | 税务会计计量属性及其与财务会计计量属性的比较 |
| 2. 研究情境 | 内部控制定义不清晰、缺乏统一性;内部控制与风险管理之间关系不清;影响管理实践 | 与财务会计、管理会计等相比,财务管理没有自己的概念框架;学科发展和管理实务都需要概念框架 | 与财务会计相比,税务会计计量问题研究不够,而且实务中该问题又无法回避 |
| 3. 研究主题 | 内部控制定义 | 公司财务概念框架的制定 | 税务会计计量属性的界定 |
| 4. 研究目的 | 对内部控制的基本内涵及特征进行研究,以期形成共识 | 没有明确列示和阐述。论文的“背景与意义”部分表明,本文是构建公司财务概念框架体系 | 没有明确列示和阐述。“引言”部分暗示出本文是研究和总结税务会计计量属性问题 |
| 5. 研究方法 | 没有明示;体现的方法是控制、管理控制、风险管理、内部控制等概念之间的比较分析方法 | 没有明示;体现的方法是类比、移植与归纳的研究方法 | 明确表示采用比较研究方法、归纳研究方法 |
| 6. 数据分析 | 没有 | 没有 | 没有 |
| 7. 相关理论 | 没有明确说明所依据的理论基础和理论 | 经济学 | 没有明确说明所依据的理论基础和理论 |
| 8. 研究结论 | 提出内部控制的新概念 | 提出公司财务概念框架,对于其中的主要概念进行界定和阐释 | 财务会计和税务会计在计量属性上具有差异;税务会计具有自己独立的计量属性 |
| 9. 研究贡献 | 对于论文在理论、方法与实务方面的贡献,没有明确总结 | 对于论文在理论、方法与实务方面的贡献,没有明确总结 | 归纳出税务会计的四个计量属性;拓展和丰富会计理论 |
| 10. 原文引用 | 6处 | 没有 | 4处 |

三、案例范文的研究特征总结

1. 研究问题。从3篇案例范文来看,均详细说明了其研究问题是如何针对现有文献缺口而展开的。其中,案例

1以中国《企业内部控制基本规范》与《中央企业全面风险管理指引》的颁布实施为背景,指出内部控制与风险管理之间的关系不清及其所引起的现实困惑,从而突出对于内部控制概念进行界定和统一的必要性。案例2在“研究背景与意义”部分,通过对比财务会计概念框架、审计学概念框架而指出从学科成熟性、理论体系完整性、实务管理标准化等方面建立财务管理概念框架的研究价值。而案例3则是直接从现有文献

的分析中指出税务会计计量属性研究的薄弱与不足之处,以此彰显论文研究主题的必要性及意义。

2. 研究过程。不同研究方法下的研究过程设计与展开步骤是不同的。从三篇案例范文来看,都比较注重叙述性分析,研究过程所反映的是观察经验、理论解析与概念比对之间的反复迭代过程。

比如,案例1的整个研究过程就是沿着“控制→管理控制→会计控制→内部控制”的线索,通过叙述性分析和不同概念之间的比较完成的。案例2的研究过程按照“背景与意义”、“财务概念的起点选择”、“公司财务概念框架设计与释义”、“会计概念与财务概念的分裂”展开,反映了问题提出、概念结构设计与概念内涵诠释的逐渐推进。

而案例3则是直接采用“税务会计计量属性”、“税务会计计量属性与财务会计计量属性的共同之处”、“税务会计计量属性与财务会计计量属性的不同之处”来设计研究程序,彰显出比较研究的典型特征。

3. 研究方法。只有案例3在正文中明确说明采用的是比较研究方法,其他两个案例范文并没有明示对于研究方法的选择。但是,从研究过程、研究结论所体现的方法论来判断,其他两个案例范文所采用的也仍然是比较、类比与移植的方法,方法论的基础仍然是比较研究。应该说,这也是我国学者在规范性研究中较为擅长使用的研究方法。

具体到3篇案例范文,案例1反映的是“内部控制”与“风险管理”、“会计控制”与“管理控制”、COSO的“内部控制”与中国财政部的“内部控制”相互之间的比较。案例2反映的是从会计概念结构到财务概念结构的类比、会计目标与财务目标、会计确认与财务确认、会计计量与财务计量、会计报告与财务报告之间的比较。而案例3反映的则是以历史成本、重置成本、公允价值为基准,比较财务会计与税务会计之间的异同。

4. 研究结论。研究结论是研究方法应用及整个研究过程结束之后所形成的最后结论,无论是采用何种研究方法,研究结论都应该安排在论文的最后部分。在实证研究方法下,研究结论通常在回归分析、稳健性检验之后而得出,而在规范性研究方法下,研究结论则一般是在比较分析、归纳总结、演绎推理程序结束之后所形成。在本文所研究的三个案例范文中,由于采用的都是比较研究方法,所以研究结论理应在比较和总结研究对象的差异和共同点之后做出,理应置于论文的末尾处。然而,实际上这三篇案例范文对于研究结论的列示都是在文章中间部分出现的。尤其是案例2对于税务会计计量属性的总结是在论文的第一个部分就完成的,衔接其后才是财务会计计量属性和税务会计计量属性之间的比较。其他两个案例范文也基本采用了类似于倒叙的处理方法。

5. 研究贡献。但凡公开发表的学术论文,都应该有其研究贡献,只不过研究贡献大小不同,角度相异。但是本文研究的三篇案例范文作者都没有明确地阐述论文的学术贡献。我们阅读之后分析判断,案例1的贡献是提出了关于内部控制的新定义;案例2是构建了一个由7个层次、20个要素组成的公司财务概念框架。而案例3的可能贡献则体现在,从财务会计与税务会计的角度分别就学科地位、适用范围、采用目的、估价方法等维度进行了相同点和不同点的比较分析,使这些要素的特征更加清晰,更易于辨别和理解。这里,我们之所以称为“可能贡献”,是因为之前的文献中是否有人曾经做过类似的研究,论文本身并没有文献回顾与说明。

四、会计规范研究中存在的问题

1. 研究问题形成路径的纯理论化偏向。从三篇案例范文来看,我国学者比较擅长于通过文献的阅读、对比来寻找其中的矛盾、空隙及其薄弱之处,以此发掘和创造研究机会。这种研究和思维习惯固然有利于研究成果对文献缺口的填补,使学术观点更加丰富,理论体系更加完善。然而,其缺点却是学术研究的问题导向意识较差,研究主题与现实问题之间的对接程度低,而且容易造成学术界罔顾现实管理需求而陷入“自娱自乐”的研究境地,使学术研究逐渐脱离实际,从而“窒息”学术研究的动力。

2. 比较研究重于列示而疏于归纳。比较研究方法的主要目标和科学价值是在比较过程中通过对概念进行构造、解释和改进,从中梳理总结出共同的变化趋势和规律性的知识。因此,就科学研究和寻找新知识的角度来说,比较研究与统计分析方法、实验方法等相比毫不逊色。其通过跨案例比较分析所得出的研究结论在可靠性上并不弱于通过模型推断所形成的研究结论。但是,我国现在的问题是,学术界简化了比较研究方法的应用程序,所采用的基本上属于两两之间的比较。这是一种最简单的比较分析结构,形成的结论相对较为薄弱。而且大多数只是研究对象之间的差异点和相同点的简单罗列,成为资料的汇编,既缺乏必要的归纳分析,也没有总结出事物之间发展和演变的内在逻辑。在这一点上案例3的问题最为明显。其只是比较了历史成本、重置成本、现行市价、公允价值在财务会计与税务会计之间的差异及共同点,但是并没有归纳出其中蕴含的普遍知识与共同的原理。

3. 研究过程的非规范性。从案例范文来看,我国规范性会计研究在研究过程与研究结论之间的连接与对应上存在着明显的逻辑断层。即研究结论都是通过概念之间、计量属性之间、不同学者观点之间的相互比较而得出的,整个研究没有完整的过程展现和清晰的分析线路。这样形成的结论先验性成分很大,只能表明作者自己对于其他学者和职业组织所持观点的不同理解而已,但是并不能证明自己的观点相较于其他人而言具有更多的来自于过程、方法和实践基础上的支持。这样就使得人们对研究结论存在怀疑,一些原来的疑惑也不能释怀。比如,案例2提出了需要建立财务概念框架的主张和建议,但问题是,人们会发生疑惑:为什么在现代会计和财务管理的发源地美国,也同样只有财务会计概念框架而没有财务管理概念框架呢?是学术界与相关职业组织的疏忽,还是实践中并不需要呢?人们的这种疑惑不会因为阅读这篇论文而得到解决。

4. 研究贡献的逻辑封闭性。三篇范文共同的缺陷是,都没有明确地列示出本文的研究贡献。读者需要通过整篇论文的细致阅读之后才能梳理出论文的贡献所在。而

这本来应该是论文作者完成并且予以明示的内容。此外,研究结论的叙述具有逻辑上的自我封闭性,只是基于本身的内容分析和研究过程而总结、阐述研究结论,但是却并没有明确地将这些研究结论与以往相似或者相互矛盾的(要推翻的结论)理论观点相互联系、相互对照,以说明研究结论的效度和普遍意义。

五、讨论与建议

无论采用哪种研究方法,都有严谨的程序和手段。只有遵循这些研究程序,规范使用研究手段,才能得出具有科学意义和得到国际学术界认可的研究结论。这一点对于我国规范性会计研究而言是一个不可回避的问题。针对本文案例分析所反映出的问题,笔者认为,提高我国规范性会计研究的学术质量,需要解决好如下问题:

1. 扎根实践,提炼问题。从文献缺口寻找研究机会,提炼研究课题,我国学者已经驾轻就熟。但是,如何从实践中发现问题,凝练出具有学术价值的研究问题,却是我国学界所欠缺的。从更广泛的范围看,这个问题不仅存在于会计学术界,其他学界也存在着同样的问题。这涉及一个研究者的价值取向与定位问题。

作为一个学者,“理论上顶天,实践上入地”是其学术追求的两个研究维度。其中前者是要追踪和超越国际前沿,标杆是国际文献中的缺口和理论空白。而后者则是要扎根于中国企业管理中的实际问题,服务于中国经济发展。对于很多学者来说,“理论上顶天”未必能够实现或者具有普遍意义,但是,“实践上入地”却是每个人都有条件和有能力做到的。然而,我国学者却恰恰在这些方面并没有做好。结果导致研究问题脱离我国企业的管理实际。企业找不到理论,学术界找不到问题。研究结论缺少企业管理实例的应有支撑,显得过于务虚和理论化。

2. 如何进行继承与创新。学术研究多数情况下是一个添砖加瓦、不断积累的过程,而不是经常推倒重来的过程。从科学发展的一般规律来看,多数的理论创新路径都是在继承现有成就的基础上通过拓展、延伸、补充、丰富等方式实现的。这当中有奠基者,也有添砖加瓦者。其中奠基者为某一理论学说之源确立理论假说和前提,其他学者则继承奠基者的成就和思想,沿着某一理论假说的内在逻辑进行拓展、延伸和丰富,并最终发展成为一个相对完善的理论体系。而反观我国会计学术界,多数情况下却是忽视了理论的传承与延续,往往强调自立门户,独树一帜。其结果是,理论研究无法形成合力,缺乏集成,理论体系上只有分散的枝而没有主体的干。这种现象在规范性会计研究中表现得尤其突出。比如,在规范性会计研究论文中不进行文献回顾,不交待研究前提,不说明研究起点,就反映了这种学术研究继承精神上的缺失。这样形成的研究结论固然有别于其他文献,可以说是异说,但是却

很难得到广泛的认同和接受。以案例1所涉及的内部控制定义为例,美国的COSO委员会、中国的财政部及世界其他国家的会计职业组织等都在相关的管理规范中有所论及与界定。其中美国COSO委员会的定义得到了国际上多数国家的认可,中国则在此基础上集之大成,其内部控制定义可谓已经比较完善。这些都构成了现在研究内部控制定义的前提与基础。假如要推翻它,就必须有充分的理论依据和丰富的实践基础。换言之,如果这些定义尚不能作为统一大家认识的基础,那么其他的任何定义就更没有得到广泛认同和作为统一基础的可能性。

3. 如何使比较研究更加具有学术价值。毫无疑问,比较研究是一种有效的科学研究方法,在我国规范性会计研究文献中也是最常用的一种方法。但是,这种看似简单的研究方法在实际应用中却很容易出现诸如比较维度不清楚、比较对象不对称等问题。

对于如何使比较研究更有意义与学术价值,美国学者乔治·贝雷迪(1964)在对历史法、因素分析法进行研究、吸收和批判的基础上提出了比较研究法的“四个阶段论”,即描述、解释、并列、比较。所谓描述,就是要对被比较对象进行周密、完整、客观的描述;解释是对被比较对象的现状从自身学科的角度(经济学、管理学、心理学、哲学等)进行解释,说明为什么出现这种现状及其具有的科学意义。这是对被比较对象的现状进行思考的结果。并列是指把已经描述并解释过的对象进行分类,并按照可比性进行排列和对照。这时候的比较对象必须具备“三同”原则(同一范畴、同一标准、同一类别)。最后的比较是指将被比较对象按照某个维度进行差异点与相同点的对比与列示,然后从中归纳、总结、抽象,提出某个理论假说,或者是验证某个理论假说。这种理论化的归纳和抽象是保证比较研究方法形成有意义的研究结论的关键。同时,对于研究贡献的阐述,也需要结合现有文献已经达到的理论高度来进行,体现出比较研究方法的精神。

六、本文研究结论的局限性

本文对我国规范性会计研究方法的使用及其现状的分析,没有采用我国会计学界中惯常使用的凭文献阅读而进行宽泛评议的话语方式,而是借鉴多案例研究方法的思想,针对三个案例范文进行深度剖析,然后从中总结形成研究结论。这样形成的研究结论虽然扎根于现实案例,有可靠的基础,但是其仍然具有小样本研究方法本身的限制性。在引用本文的研究结论时,应该明确这一点。

主要参考文献

1. 杨雄胜.内部控制范畴定义探索.会计研究,2011;8
2. 李心合.论公司财务概念框架.会计研究,2010;7
3. 盖地,孙雪娇.税务会计计量属性及其与财务会计计量属性的比较.会计研究,2009;4