
论中国会计学研究三篇

李志文

中国清华大学经管学院特聘教授兼中国企业研究中心主任

美国杜兰大学甫律曼商学院讲座教授兼副院长

2003 夏

我于 1997 年夏天，在厦门大学举办的会计教授会中，讨论了我对中国会计研究的看法。这一篇论文引起相当大的争论，我想最主要的原因是该文影响了不少学者，尤其是掌权学者的饭碗。这一点毫不为奇。学术论文是学者的饭票，论功行赏的成绩单。在全世界研究型的大学中，都是让人热血喷张的问题。有些世界知名大学，为这个问题打打杀杀几个寒暑，甚至斗到“至死方休”。

我要指出，我的论点是纯粹个人观点，我不掌生杀大权，做为一个纯学者，我不希望以势压人，而是希望依理论事。既然做学问是我的终生职志，也有不少人跟我做学问，向我讨论做学问的方法，我应该把我的想法说出来，而且是清清楚楚地说出来。做学问的方法多的是，真要细究，做学问的方法，就像武学招数，各有各的法宝。灵不灵，实践及时间是唯一检验的标准。

关于会计学研究方法，我先后写了三篇文章。所有学科的研究方法主要有两部分，一是技术与技巧，一是思维方式。技术与技巧是入门学问，看起来难，只要持之以恒，一般人多能学到个九成功力。思维方式（paradigm）是终身致用规套，学思闻问的准绳。要跟学术泰斗，思想巨璧学的就是思维方式。我们经常一睹文章就知门派，就是因为各大门派有他们独特的思维方式。物理学是技术性非常强的学科，那些诺贝尔奖大师，在指导学生时，几乎从不谈技术技巧，老在思维方法上淳淳善诱。在清华听过杨振宁课的同学一定有同感。在社会科学，思维方式的训练更为重要，我的三篇文章主要谈的就是思维方式。思维方式决不是三篇文章能说清楚的，学问是一生的工作，白首穷经，犹有未解者，是悟不出一个适当有效的思维方式之故也。我没有能力，也没有可能把思维方式说清楚。这几篇文章只能算对谈(dialogue)的开场白。

我这几篇文章传布相当广，看过的学者很多，各校博士生中，成为传阅品。我稍加整理，合辑一处，以便阅读。缺误之处，敬请指正。

中国会计研究试议

李志文

杜兰大学甫律曼商学院甫律曼讲座教授兼副院长

中国复旦大学松下讲座教授

香港科技大学会计系教授

1997 夏

第三届中国会计教授学会于1997年七月下旬在厦门大学召开，我应邀做个学术专题报告，谈谈我对当前中国会计研究的一些看法。本文初稿在世界华人会计学术圈中激起相当激烈的反响，有些肯定之词，也有不少批评之声，我衷纳众议，几度修改，如能不见弃于众，也就喜不自胜了¹。

所有学术研究都可以分成“正进性” (Positive) 及“规范性”

(Normative) 两种。正进性研究就是通常所说的学问。研究者先设定问题，然后从过去的资料，已往的经验，及周遭的观测，对事实真相加以判断。正进性的研究是先问而后学，励学而深问。所有知识的泉源都来自正进性的研究，现代科学方法就是立足于正进性研究。正进者，正面而进取之谓也²。正进性研究的精神在细问，深思，拿出证据来。如果每一个研究者都问一个能找到证据的小问题，都能用严谨的思维为证据找理论基础，经年累月，涓滴可以成江河。我们人类的浩瀚知识财产，都是这样一点一滴储积而成。

¹本文得到许多先进及友朋的指点及斧正。尤其感谢政大吴安妮，台大王泰昌，人大耿建新，清华夏冬林，中财罗飞，厦大胡玉明，浙大黄宏辉，上财薛云奎，哈工韩东平，香港理工仇林明英，港科大黄德尊，杜兰顾朝阳及陆晓训。本文也成为第二次中国会计博士联谊会的焦点话题，绝大部分出席学者都表示了意见，我受益良多，深为感激。本文初稿发表于台湾出版的《会计研究月刊》。

²有人把 Positive Research 翻译成“实证研究”，不甚妥确。Positive 有肯定，正面，积极，进取之意。实证研究 (empirical research) 只是正进性研究的一部分。理论模型的推演是正进性研究不可缺的一部分。在正进性研究中，理论与实证相辅相成，缺一不可。请参看傅利曼 (Friedman) 1953 年对于正进性研究阐述的经典著作。

规范性研究是建立于正进性研究所累积的知识之上，去追求主观的目标。当我们对周遭的事物有足够的了解，我们就会利用我们的知识去规范自然环境及人类行为，以追求更大的福祈。没有正进性研究的基础就没有规范性研究的成果。例如不了解需求及供给，就无以规范市场价格，不了解万有引力就无以规范炮火射程。使正进性研究的成果能造福人类者，是经世致用的规范性研究。

学者是人，人乃生物。生物的本能是先求生存，再求发展；先顾自己，再顾其他；先管肚皮，再管脸皮³。这个基本人性导引了一个非学术性的研究：“饭碗性”研究(Rice-bowl Research)。这种研究，着眼于饭碗的维持及扩大，不带热情，没有使命。这种研究还有另外一项有趣的特性，几乎没有一个学者承认做饭碗性研究，几乎所有的学者都可以指出他人在做饭碗性研究。在学术界，尤其在社会科学及管理科学界，饭碗性研究相当普遍，在执学术牛耳的美国，都引以为患⁴。

本文以我对中国三地区会计学术发展的了解，用正进性，规范性，及饭碗性的各类研究为例来分析中国会计研究现状及未来。

一．由盘古开天地说起

人类最古老的文字——结绳记事——是与会计息息相关的。人类开始有经济活动就有会计。这个古老的学问几千年来可没有什么长进。除了五百年前，意大利的帕奇欧理(Pacioli)将单式的流水帐修改为复式簿记外，实在乏善可呈。会计学停滞，甚至不成为学问的主要原因是信息科技的落后。几千年来，信息科技停在纸，笔，算盘，及人脑

³最低层的生物，当然没有脸皮可言，也就只管肚皮不管脸皮了。高等动物中，争强好胜，争风吃醋者，所在多有。

上。而在西方连算盘都没有。在这些简单的信息科技下，会计信息自然有限，会计的应用也停在流水帐的水平。会计没啥可学也没啥可问，既无材料做正进性研究，更无知识做规范性研究。

会计学成为生猛活泼的新兴科学主要是由于信息科技在二十世纪中叶的巨大突破。随着电脑的能量不断加大及成本的急速下降，大量的财务会计信息开放给社会大众，大量的管理会计信息可供经理人员参考，大量的大学生选择了会计专业，大量的人口在日常生活中使用会计信息。在高度经济发达地区，不懂会计几乎要被列为功能文盲 (functional illiterate)，丧失基本的工作机会。大量的会计信息融入经济活动及日常生活之中，也就产生许多可以做正进性研究的素材。

大量的大学生选择会计专业，就造成大量的大学会计师资的需求。在大学教书如果想要受到尊敬及礼遇，就得有点学问。研究是积累学问的不二法门。同时大学生对知识的吸收量大，吸收速度快。要满足学生的求知欲，也非得做研究不可。大学会计系快速的扩张，造成了会计研究的需求及压力。这压力在六十年代的美国到了爆发的临界点。一场会计学革命，在六十年代末，芝加哥大学开出第一枪，七十年代初，史坦佛大学及罗澈斯特大学快速跟进，而造成燎原之势⁵。正进性会计学研究的三句真言：“问题要小，方法要细，证据要实”慢慢地传开。

⁴为了减少饭碗性研究制造的垃圾，美国许多名校规定教授升等送审文章不能多于若干篇。

⁵革命元老之一，史坦佛学派的开山祖师毕维 (Beaver) 是一个温文尔雅的人，连他都用血红的字眼写了一部书叫着“财务报告：一个会计革命”。1980年，我到芝加哥大学任教的时候，革命元老的第一代弟子开始毕业，群集芝加哥大学，这些人现在都是美国名门大校的讲座教授，学术掌门人博尔及布朗 (Ball 及 Brown) 在1968年开会计革命的第一枪。但是他们两人没有什么弟子。有杰出弟子的六大革命元老的英文名字及其革命根据地是：Beaver (Stanford), Demski (Stanford), Dopuch (Chicago), Gonedes (Chicago),

二 . 饭 碗 性 研 究

饭碗性研究到处都是，中国也不例外，只是中国的饭碗性研究似乎明目张胆。研究的品质是不能用文章数及字数来度量的。例如1995年的经济学诺贝尔奖得主纳煦(Nash)一辈子只有三篇文章总共17页⁶。我博士班上最杰出的同学，曾任芝加哥大学经济系系主任的显科曼(Scheinkman)的博士论文只有三十页⁷。而大陆以文章数及字数来评定教职升等及博士学位。其结果，“剪贴学”大行其道。虽然做一流研究难如登天，要分辨剪贴式的研究是挺容易的。可是，要大家拿出道德勇气指责这种研究就难说了。

一个釜底抽薪之计是举办大型学术会议。文章要上台，丑媳妇得见公婆，只练“剪贴功”的学者因见不得人而自然销声匿迹。文章好坏在大庭广众之下自有公论，同时见多了高手过招，一般人也多少看出点门道来。学术会议是无法杜绝饭碗性研究的，其实有不少欧美的学术会议是专为饭碗性的文章而开的。在竞争中学术会议也自有高下。

另外一个驱逐饭碗性研究的措施是出版高水平及公平匿名审稿的学刊。虽然公开指责需要极高的道德勇气，匿名指责是人人都敢干的。我虽然经常为匿名审稿人的“胡说八道”及“不合理退稿”而大动肝火骂其“混蛋”，我知道我自己也是一天到晚被世界各地学者痛骂的“匿名混蛋”。每次被退稿后，痛骂一顿再喝两口老酒，第二天又开始闭门思过，想想自己的文章是不是饭碗性研究，再耐起性子重

Watts (Rochester), 及 Zimmerman (Rochester). 当时聚于芝加哥的第二代领导人的英文名字及现在的地盘是: Patel (Stanford), Wolfson (Stanford), Leftwich (Chicago), Smith (Chicago), Schipper (Chicago), Verrecchia (Wharton), Holthausen (Wharton), Dye (Northwestern), Antle (Yale), Ohlson (Columbia), Sunder (Carnegie Mellon), Kanodia (Minnesota), Biddle (Washington 及 香港科大).
⁶纳煦有严重的精神衰弱症，这三篇文章是在1950年一口气写的。这三篇文章也让普林斯顿大学心甘情愿地养纳煦一辈子。

写重做。我这一点学术名声是那些“匿名混蛋”替我挣。我的晚节是那些“匿名混蛋”替我保的。我看到许多年青人一收到退稿，改也不改，就投到下一级的学刊，大骂主编搞小圈圈，大骂审稿人有眼无珠，我知道这些人就是饭碗性研究的小权威了。

台湾及香港都有不少学刊，也都采取匿名审稿制度。我刚到香港的时候，有不少人鼓动我办一个学刊，用香港科大的强大研究团队替中国人办个真正的世界一流刊物。我想了很久，觉得时机尚未成熟，地点也不对。台湾及香港都只能办成区域性的学刊，将来中国人办的世界一流学刊一定在大陆。就拿台湾来说吧，台湾够得上一流的审稿人不满一支手，各有其专长。一看审稿报告就知道谁写的，根本谈不上匿名。况且老找这几个人，他们一定成为学霸，学霸有一大堆徒子徒孙要养，没有公平的。

香港的可能性更小。香港会计研究的主要骨干是洋兵洋将。要做洋玩艺，第一流的文章不会往香港送。要做中国土货，脚不沾土不道地。香港是弹丸之地，世界上没有一个一流学刊是只谈一个城市的问题的⁸。由于地小人挤，公平审稿难乎哉。最后也是最主要的原因是台湾及香港都无法产生足够的作者群，读者群及问题面 (Scope of Issues)。没有足够的作者，读者及重要问题的学刊是成不了气候的。

大陆现在当然没有人才也没有条件办一流学刊。北大办的**国际会计与财务**——刚刚才出炉⁹。水准比台湾及香港的

⁷芝大经济系是诺贝尔奖老窝，百分之七十的诺贝尔奖得主跟这个系能掣得上关系。我这个同窗的本事自然了得。

⁸由于其历史背景及人文特质，香港学者最适合的角色是做中西学术界的桥梁。社会科学离不开社会土壤，起码在一国两制下，世界一流的社会科学学刊不容易在香港生根。

⁹中国财政部办的**会计研究**严格来说是相等于美国的 Journal of Accountancy。是一个通俗性业务性的刊物，不是纯学术性刊物。常言道曲高和寡，纯学术文章不可能有像**会计研究**三十几万的读

会计学术刊物尚有距离。但是以北大的历史，在中国的地位，学生素质，及中国经济对世界的影响，**国际会计与财务**几乎注定将来会成为一个重要学刊。是不是世界一流就要看北大的努力及造化了。我真正希望看到，的是由中国会计教授学会出版一个学刊。假以时日这个学刊是注定世界一流。

三. 会计学革命，改革开放，及规范性研究

由于海内外极度的隔阂，第一批国内会计博士就在黑摸瞎碰下产生的。直到现在，许多国内著名大学及会计博士点都没有会计学三大学刊 (Journal of Accounting Research, Journal of Accounting and Economics, Accounting Review), 有些博士根本没有碰过这三大学刊。我于1996年在大连为博士联谊会讲课的时候，许多在海外耳熟能详的基本概念，有些学员并不熟悉。无论如何，中国会计学界在这几年开始与世界接轨。

就在这当儿，改革开放给大陆会计学术界带来极艰巨的挑战及任务。由于中国经济快速地迈向市场，原来苏联式的会计无法适应新情势的需要，如何发展一套新的会计原理原则及会计制度，诚乃燃眉之急。市场经济及国有企业改革需要大量的受过现代会计训练的会计师。大部分大学教师自己都没有受过现代会计训练，如何去训练人？新一代的大学生，英文好，学习快，老师用什么来填这一个一个饥渴如狼，深不见底的学习胃口？当今中国会计学界所受的压力及冲击远大于六十年代的美国。

让我用一个亲身的例子。1986年，郑丁旺兄邀我出席一次财务会计准则委员会。台湾的财务会计准则主要是引进美国FASB的准则。这些准则在被正式引进前，台湾的外

者。能让三十几万人看懂的文章也不太可能纯学术。财政部不适合办学刊，因此我也不希望**会计研究**改变风格。无独有偶，台湾也有一个通俗性的**会计研究**月刊。

商公司及本土的大公司都可能已经采用，台湾的大会计师事务所可能都有些应用经验，委员都喝过洋水了解这些规则在美国怎么用。在会场上的讨论只是些用词遣字的细节，我在会场也给了些意见，大家笑纳，郑主委敲一声定锤，大家鼓掌通过。会后丁旺兄开车送我回家，我笑着说：“真高兴，今天做了点事”。

1988年，我以美国会计学会财务会计准则委员的身份出席美国FASB委员会。会中关于准则的定稿都是几年推敲研究的成品，尽管如此，我们还在鸡蛋里挑骨头。我们会中一个重要任务是为将来三到五年的准则制订计划(Standard Setting Agenda)建议应该研究的项目及方向，FASB对学术界极为尊重，颇尽心思地想争取会计学者对规范性问题的兴趣，想法子将正进性研究成果引入规范性的准则制订。这一年，我经历了正进性及规范性研究的互补及共生，心里也蛮踏实的。

1995年，杨继琬教授请我出席中国会计准则研讨会。会中除了财政部会计司及少数国内知名学者外，一半是外国人¹⁰。很快的我就看出来，中国会计准则的制订要比台湾及美国难得多。台湾的会计准则制订主要是引入及诠释美国FASB的准则。由于台湾的经济体制与美国很相像，美国那一套搬到台湾来，就算不贴身也勉强合身。美国自己的一套是经过上百年的长时间，无数的研究，无数的修改，随着经济发展而逐渐演进而成。中国经济体制有很大自己的特性，无论那一国的会计制度用到中国都不合身。而中国又没有自己的研究，对西方的研究成果也不甚了了，就是要修改西方的准则，连基本的修改工具都缺如。那两天，我说了很多话，但像捣了个黄蜂窝，越捣问题越大，我深深感觉中国会计研究之困难及迫却与我对中国问题的无知。

由于中国有极复杂又迫却的规范性问题，但几乎没有一点正进性研究的成果，就造成中国会计研究的假大空¹¹。假者，不懂装懂，没有证据说话也。大者，问题大结论大，漫无天际也。空者，看完文章，仔细想想，空无一物也。书没有读通，问题没有理通，思绪没有想通，资料没有收通，证据没有搞通，而放言高论，大谈治国平天下者，不假大空几稀哉。中国是有一大堆规范性的大问题，但是我们如果不做脚踏实地的正进性研究，这些规范性问题永远解决不了。

四．正进性会计研究

谈到正进性研究，大家都想到瓦兹 (Watts) 及日默文 (Zimmerman) 在 1986 年所写的正进性会计理论。许多会计学者认为正进性研究就是瓦兹及日默文在他们书里谈的那些研究或就是罗澈斯特学派的研究，那真是大错特错。瓦兹与日默文在他们的 1978 经典著作中用了“正进性”这个字眼是有故事的。

在 1960 以前，美国会计学的当权派是坐在摇摇椅上望着青天白云做规范性研究的，拍着脑袋谈会计原理原则，用直觉来分析会计准则的制订。当然啦，其他学科的人不把这些会计学者放在眼里，博士生也不愿意进这个无聊学科。可是由于市场的需要，大学生对会计系可趋之若鹜。这造成会计教师的极度短缺及薪水的快速上扬。有些胆子大的，脑子快的，受过社会科学研究方法训练的学者开始思考会计问题。当博尔与布朗在 1968 年开第一枪的时候，当权派只是吓了一跳，但不放在眼里，说这不是会计

¹⁰这个会是主要听外国专家的意见的。另外还有国内专家的会。

¹¹各位看了不要生气也不要泄气。在经济发展的初期，什么都是假大空。翻开报纸，假大空的新闻到处都是。君记否，日本在六十年代，还是假冒王国。台湾及香港到了八十年代才脱下假冒伪劣的外衣。我在台大的硕士论文，虽然有一大堆资料及大量计量经济计算，还是假大空得厉害。我在美国的博士论文，现在看了也会脸红。如果没有美国一流学刊的极度严苛，我的文章脱不了假大空。尽管严苛，20年后，再看我的文章，可能还是假大空。

研究¹²。真正一枪射进当权派心窝的是瓦兹与日默文的文章。他们指出真正帮助制订会计准则的是正进性的研究。从此当权派换手，革命军占领所有主要学府。瓦兹及日默文在文章里大谈正进性这个字眼，主要是为了指出当时研究方法的走火入魔。由於这篇文章引起极大的争议，瓦兹，日默文，与他们的学生兵团愈战愈勇，正进性这个字眼成了他们的旗号。

正进性研究是指对过去及周遭的事物与现象产生疑问，而用科学方法去寻找答案，这个答案对未知与未来能加以预测。罗澈斯特学派的研究只是正进性研究的一小部分。如今在美国三大学刊登的文章几乎全是各色各样的正进性研究。而在大陆主要期刊上登的绝大部分是规范性研究。正进性研究有哪些基本特质呢？

首先，一个正进性研究需要有一个特定的思维模式(paradigm)。在中学念书，书上的每一个字好像都是真理。到了大学老师开始教学生用怀疑的态度处理所见所闻。到了博士班，老师教学生怀疑一切言论，越是权威的越要怀疑。世界上只有三种人敢自称拥有真理：上帝，骗子，血腥的独裁者。因此，学者并不拥有真理，而是很谦诚地去寻找真理。学者寻找真理就像瞎子摸象，有摸到腿的，有摸到鼻子的。摸到腿的就有系统的从腿去了解，去思考象的整体。这样以象腿去了解象的整体，就是思维模式。当然各种思维模式并不相容，而会起冲突。当几个思维模式起大冲突的时候通常是一个学科有划时代突破的契机。例如说，象鼻学派用了一百年的时间及无数徒子徒孙，用了各种方法把象鼻研究分析个透，累积了无数证据。象腿学

¹²博儿与布朗的文章被由当权派控制的会计评论(Accounting Review)封杀，退稿理由是该文与会计无关。不得已由会计研究学刊(Journal of Accounting Research)发表。该学刊主编舵普奇(Dopuch)引为这辈子最得意之事。从那时开始会计评论有十年的时间被压得抬不起头来。

派也把象腿研究个透及累积了无数证据。这两个学派就越吵越凶，越吵越觉得双方都有点道理，而会出现一个新的宗师整合出新的学派。这个新学派的思维模式就包括了象腿及象鼻。

其次，一个正进性研究必需有一套经过仔细推敲的理论。这理论叫做假说 (hypothesis)，假的学说之谓也¹³。由于我们是瞎子摸象，我们的理论是片面的，一定会被推翻的。一个名门大派大群学者做出的严谨研究，可能要几十年才能被推翻。一个松垮垮的研究可能过不了研讨会的十分钟¹⁴。一个不良的正进性研究的致命弱点通常在假说的推演及界定。人类的知识就是在无数假说的尸体上建立起来的。基本来说，我们做学问是无法提供真理的，我们只能指出那些不是真理。当我们对许多不同假说有足够的了解，我们对真理的了解就往正面前进了。

再者，正进性研究一定要有严谨而系统的方法 (rigorous systematic methodology)。会计研究通常采用四种方法之一：实证，分析，行为，及田野。实证研究是大主流，世界最重要五十学府中百分之七十的学者采用此方法，三大学刊发表的文章也以此类研究为主。分析研究方法难学，题目难找，能有出色成果的限于顶尖的一些学府。行为研究的方法比较容易入门，做得好可不容易。顶尖学府只有少数人做这方面的研究，但在五十名以后的学府，这方法非常通行。实地研究是由哈佛的案例研究 (case study) 演进而来，方法简单，但要有重要成果不易。由于中国的

¹³假说是直译不是意译，hypo 是拉丁文的假，thesis 是拉丁文的论文。另外一个各位常用的例子，伪君子 hypocrite 是拉丁文的假 (hypo) 人 (crate)。

¹⁴美国名门大校的研讨会是学术擂台，台上台下都相当不讲情面。最有名的是由两个嘴吧尖酸刻薄的诺贝尔奖得主傅利曼 (Friedman) 及史提格勒 (Stigler) 所主持的芝加哥研讨会，不少学者在那里被打成严重内伤而一辈子爬不起来。但是为了扬名立

会计研究还在混沌未开，问题又极为复杂，实地研究值得在中国推广。这四种研究方法需要的基本训练简列如下。

甲．实证研究 (empirical research): 信息经济学，财务学，计量经济学。

乙．分析研究 (analytical research): 信息经济学，财务学，组织经济学，数学。

丙．行为研究 (behavioral research): 心理学，统计方法。

丁．实地研究 (field research): 经济学入门，统计方法入门。

同时，一个好的正进性研究，需要有完整又清晰的文献基础 (literature base)。正进性研究的精神在：每一个学术侏儒如果能站在历史巨人的肩膀上，都能有点成就；而历史巨人是无数历史上学术侏儒叠垒而成。因此，读通读懂文献是正进性研究非常重要的一环。一个学者须要了解文献的前缘在那里？自己的研究成果又为文献前缘推进了多少？读者为什么要看这篇文章？能在这篇文章学到什么新东西？

最后及最重要的是拿出证据来。正进性研究不说大话不说空话。每个看法都要有出处，每个结论都要有证据，而每个证据是用严谨系统的研究方法推算出来。中国大陆绝大部分的会计学术文章没有证据不谈方法。除了些介绍西方的会计原则及会计制度外，就只是些直觉性，规范性的论述了。

台湾及香港这几年做了不少研究，几乎每篇文章都有数字资料及统计方法。台港学者不少是名师之徒，受了极好的方法训练，但是有些人敬业精神不足，只想混个几篇发表作，升了正教授就算。虽然用了现代方法，也只能算是饭碗性研究，不是正进性研究。这个现象当然不限于台港。世界各地都有许多学者无意于用一辈子的时间一点一

万，这个擂台又不能不打。世界学术高手没有不爱打擂台的，通常赢得对手尊敬的唯一办法是把对方打得鼻青眼肿。

滴的去了解一个问题的，更少有计划带一群人去摸索一个思维模式，而逐渐建立一个学派的。

以中国之大，人口之多，问题之难，影响之广，将来会有上百上千的会计学者在研究中找到乐趣，找到自己的价值，找到生命的意义。正进性研究一定会在中国生根，我们会有世界一流的学刊，我们也会有影响世界思潮的学派。

五．如何在中国做正进性会计学研究

每谈到正进性研究，人们就想到三大学刊里满篇统计资料及数量方法。在大陆收集资料极为困难，简直不知如何开始。让我举几个实际的例子说明如何在大陆走出会计研究的第一步。这些例子对台港学者也有启发作用。

首先，正进性研究的精神重於型式，拿出证据来不代表非拿出数字证据不可。一个例子是美国的 Linda DeAngelo 教授的成名作。她在会计师事务所已经做了合伙人之后才回到学校念博士班。她对实务有深刻的了解，但数理根底不厚。她的博士论文用简单的经济直觉解释会计师事务所开低价 (lowballing) 的现象。她的论文成为经典，许多数学及经济学的训练比她好得多的学者跟进做这个问题。她不用数学没有数字的做了一个很好的正进性研究。这篇文章对审计独立性这个规范性问题提供了一个独特而深入的见解。

另一个例子是我一个在大陆任教的学生的心得。他告诉我他以前的讲课都是书上硬梆梆的知识，田野研究让他的教学与实际结合，学生爱听，他也讲得起劲。有一次他到外地的一个大公司去授课，别的教授都是上课当天到，课一完当天走，为了收集资料，他早去了三天，而且把收集的资料融入教材，结果学员满意极了，也给他很多回馈，公司上下对他的敬业精神大为赞赏。这就是做学问的真滋味，我们得到发掘知识的喜悦，更在学生明亮的眼眸

中得到分享知识的喜悦，这些喜悦足以让古今中外千千万万个念书人甘于一瓢饮一箪食。

最后，用我自己做个例子。这些年来，我深深地感受到中国的问题千丝万缕，困难到不知何处着手。这回我是老老实实地按照开场白的三句真言“问题要小，方法要细，证据要实”从零做起。我这从零做起，还有个故事。

世界银行在中国花了大把银子，收集了一大堆资料，后来发现这些资料既无条理又无意义，没人能用，请教於我。我稍了解情况后发发现，研究者是按照欧美已有的研究成果界定变数，而许多变数在中国的不同地方不同时间有不同的意义。在中国收集资料，通常要通过政府机关或调研单位，资料收集者常不懂也不关心研究的目标。资料收集对象是国营企业，经理主管人员没有时间也没有兴趣提供资料。更何况这几年国营企业千疮百孔，收集资料有时像问口供，要得到实情也真不容易。当初世界银行的计划很大，在这种情形下，计划越大，越可能一事无成。

后来联合国驻华代表找我参与一个研究计划，我把问题界定尽量放小，中方代表还抱怨我的小儿科。我只问范围小而涵义大的问题，尽可能的把资料收齐全，用田野研究方法来分析资料。研究成果的一部份发表于北大出版的**国际会计及财务**。这算是我在中国做正进性研究的一个尝试。大陆的学者对中国问题及资料都比我熟，与企业的关系也比我好，将来所做的田野研究的成果一定超过我。将来这篇文章如果有点影响，绝不是因为它做得好，而是有后人以这篇文章为起点而往前进了一步。

我也与阿哈龙尼 (Aharony) 及黄德尊用实证方法做中国问题。在这里，我们也尽量做得小做得扎实。我们问自己：“什么是中国财务会计最原始，最基本的问题？”然后我们抽丝剥茧做推理：“没有股票市场就不需要财务会计，没有股票上市就没有股票市场，没有财务包装就没有股票上市。”

因此我们决定做财务包装的会计披露。为了掌握确实的资料，我们决定先只做B股及H股，同时透过我的学生在证监会找到原始资料，用来核对我们在香港收集的二手资料。如何提出范围小，重要性大，可行性高的研究命题是做学问最难入门也最重要的训练。

这些研究帮助我对中国问题有比较深刻的了解。由於中国问题博大复杂而几乎没有人带领一个团队做系统而深入的正进性研究，无论往哪里挖一下，仔细的琢磨后都是宝。我在跟雪普(Schipper)的信上说：“我现在做的这些东西，是否是我最好的我不知道，由读者来判断，但我知道这些是我这辈子做得最兴味溢然的东西。”这个例子指出正进性研究的一个重要精神：研究的最重要功能是引导研究者学习。如果不做正进性研究，我们的思维是混乱的，我们念的书是零散的，我们的学习是片断的。正进性研究是让我们找一个研究题目把我们的思维整理起来，指导我们有次序有系统地念书，帮助我们累积学习成果。我在芝大时有一次与公司财务学的宗师诺贝尔奖得主米勒(Merton Miller)闲聊¹⁵，他有一句话给我很大的启发：“最没有效率的学习是坐在教室里听课，一半的时间是在胡思乱想及打瞌睡；比较有效率的学习是讲课，原来一知半解的东西，讲来讲去把自己讲懂了；最有效率的学习是做研究，原来完全不懂的东西，经过无数的研讨会，无数的退稿及修改，到文章登出来的时候，变成世界级专家。”

中国人才济济，正进性研究根本难不倒我们炎黄子孙。我曾经拜读了些国内会计学名家之作，深知许多学者由于历史因素及客观环境，在发表的文章中常无法畅言无

¹⁵芝大有不少经济学诺贝尔奖得主爱摆龙门阵，每天午餐都在教授俱乐部碰面，我们这些年青人听那些成名的老家伙教训及吹牛。芝加哥学派的精神就是一代代在这午餐桌上传下来的。有两学期我与米勒同一个晚上教书，教完书通常是找个好馆子吃宵夜，我听他吹的机会又多了些。

隐，淋漓发挥。许多真知灼见都在若隐若现之间，不利于剥茧抽丝的正进性学术分析。又由于长期与世隔绝，没有受过现代研究训练，因此无法以世界通用的学术语言如经济术语，数理模型，及计量方法来表达。这些因素都很快就要消失。由于中国经济的快速市场化现代化，研究资料逐渐普遍易得，正进性研究的环境开始成熟。

六． 结语

这篇文章可不是学术报告，只是我一些做学问的拉杂心得。它也代表我的偏见与无知。我要强调我所批评的是“剪贴式”“歌德式”“虚无式”的规范性研究，而不是所有的规范性研究。其实，规范性研究要比正进性研究重要得多也困难得多。美国的会计学革命起源於经过多年的努力终于认识我们还没有能力做大规模的规范性研究。我不但不反对规范性研究，我的两篇得意之作就是规范性研究¹⁶。我只是呼吁大家做严谨一点的研究。

一个新思维模式的产生是在一群假说受到新材料严重的挑战的时候。研究新材料来自科学技术的突破及社会环境的巨大变化。中国大陆由一个无法无天的市场经济转换成控制严密的计划经济，再转化为社会主义市场经济。历史上，学者难得有这么好的研究材料。由於电子信息科技的突飞猛进，会计学产生恒古未有的突破。我辈何幸，生逢其时，足履其地，若不抓住此一良机，岂不辜负此生？

其实做学问的方法，古今中外皆通的。让我用一个历史学家的话做个结语。陈寅恪在**敦煌劫余录**的序中说：“一时代之学术 必有其新材料新问题。取用此材料以研求问

¹⁶ 这两篇文章分别在会计经济学报 (Journal of Accounting and Economics, 1990) 及当代会计研究 (Contemporary Accounting Research, 1993) 出版。我曾在美国会计学会报告第一篇文章，报告中提到规范性研究的重要及盲目正进性研究的缺失。当时罗澈斯特学派的几个头头都在座。

题, 则为此时代学术之新潮流. . . . 此古今学术史之通
义. 非彼闭门造车之徒所能同喻者也. " 诚哉斯言也 .

参 考 文 献

- 李志文, " 国有企业的财务评价: 上海 SE 制药公司的案例分析," **国际会计与财务**, 第一卷, 1997, 1-20. 英文修正稿发表于 *Accounting, Organization and Society*, 2001.
- 黄宏辉, **三层复式会计**, 浙江大学出版社, 1992.
- 蒋义宏, " 财务会计与证券市场发展的关系 ", 中国会计教授学会, 1997.
- Aharony, J., C.J. Lee, and T.J. Wong, "Financial Packaging of IPO Firms in a Transitional Economy: The Case of B-Shares and H-Shares in China," HKUST Working Paper, 1997.
- Ball, R. and P. Brown, "An Empirical Evaluation of Accounting Income Numbers," **Journal of Accounting Research**, (Autumn 1968), 159-178.
- Beaver, William H., **Financial Reporting: An Accounting Revolution** . Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice Hall, 1981.
- Chen, Kevin and C. Jevons Lee, "Financial Ratios and Corporate Endurance: The Case of Oil and Gas Industry," **Contemporary Accounting Research**, (1993), 667-694.
- DeAngelo, Linda, "Auditor Independence, 'Low Balling,' and Disclosure Regulation," **Journal of Accounting and Economics**, (1981), 113-127.
- Friedman, Milton, "The Methodology of Positive Economics," **Essays in Positive Economics**. Chicago: University of Chicago Press, 1953.
- Lee, C. Jevons, and Chung Chen, "Structural Change and Forecasting of Accounting Earnings in the Utility Industry," **Journal of Accounting and Economics**, (1990), 93-122.
- Watts, Ross.L. and Jerold.L. Zimmerman, **Positive Accounting Theory**. Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice Hall, 1986.

再論中國會計研究

李志文

杜蘭大學甫律曼商學院甫律曼講座教授兼副院長

中國復旦大學松下講座教授

香港科技大學會計系教授

1998 夏

去年我在中國會計教授會的演講，激起了廣泛的討論，至今余波蕩漾。學術討論是件好事，真理越辯越明。根據我個人的觀察及各地朋友先進的反映，好像這些討論都集中於正進性及規範性研究孰優孰劣的問題，更好像認為我對規範性研究嗤之以鼻。同時不少朋友對我提出的飯碗性研究的問題，感覺批評性大建設性小。少數好友及門生更敦促我除了批評之外，更要多做些腳踏實地向下扎根的工作。

本文的一個主要目的在闡明我對規範性研究的看法，借此蠶清未來這方面討論的範疇。同時我也想與各位讀者分享一些我所看到中國大陸在會計教學研究的進步，及一些見微知著的心得。最後談談如何腳踏實地向下扎根，大家如何一起來做些什麼。

一． 正進性乎， 規範性乎

首先我要再度強調，我非常重視規範性研究，同時自己也做規範性研究。會計學如同船舶工程學，在本質上是個規範性的學問，而經濟學及物理學才是在本質上就是正進性的學問。船舶工程研究是探討**應該**如何用**最**輕薄堅實便宜的材料，去設計出**最**經久耐用快速的船舶。與一大堆**應該**及**最**字有關的學問都是規範性的學問。物理學研究**為什麼**水往低處流，**為什麼**流得快時慢（流體力學），**為什麼**有些金屬材料的硬度及彈性要來得大（材料力學）。這些與一大堆**為什麼**有關的學問是正進性的學問。我們可以很容易看出，雖然船舶工程學的本質及目的是規範性的，絕大部分船舶工程的研究是正進性的。為了造最堅硬的鐵甲船，我們得了解**為什麼**物体会在水中下沉。不把**為什麼**弄個一清二楚，也就不知道**應該**怎麼做。

人或云焉，村夫野叟不識之無，那懂得正進性研究，還不是照样能造船築舟。村夫造船靠的是祖傳經驗，祖傳經驗就是最原始最基本的正進性研究。它是沒有組織，沒有系統，沒有紀錄的正進性研究。靠祖傳經驗造船只會用下水自浮的木头，不會用下水必沉的鐵塊。一個現代大學里教的不**應該**是祖傳經驗，而**應該**是有系統有組織有完整紀錄

的学问。在现代正进性研究下造的船，要能浮能沉，要能叫它浮就浮，叫它沉就沉，叫它飞就飞。这三百年来正进性的研究，确实让船舶工程学做到了这一点。这个简单的道理在船舶工程学上看得很清楚，到了会计学就颇为众说纷纭。我想个中道理主要在于会计做为一门学问，还只在萌芽阶段。怎么有系统有组织地去做这门学问，全世界的学者都在摸索中。在1965年以前，全世界的会计学研究，根本谈不上系统性组织性的研究方法。会计学界也没有培养出几个博士来。鸿学大儒就更别提了。

会计及会计学研究的差别就如同种田及生物学研究的差别。人类做了几千年的会计也种了几千的田。在达尔文之前，我们只能说从事农业生产的人是在种田，不能说他们在从事生物学研究。在1965年之前，从事会计工作的人只能说是在做有关经济纪录的工作，不能说是在做会计学研究。1950年以来美国各种会计原理原则的制订，是会计专家（相等于农夫）在做的，不是会计学者（相等于生物学家）做的。虽然从事者有些人也有博士教授的头衔，并不代表他们就是科学研究者。就如同生物教授的头衔也不是等到达尔文写完进化论以后才有的。

人类不能等有了生物学的诞生才吃饭，也不能等有了会计学研究才做会计报表。有些会计专家愿意用祖传经验来粗浅的为会计工作描出一个轮廓是件好事，但我们使用者要知道这只是祖传经验，它的制订并没有系统性组织性的学理根据。会计学者要在这些由会计专家用祖传经验所做出的原理原则中找理论根据，就如同生物学家向农夫请教基因学。这不是做学问的常规。由于会计学是非常年青的科学，我们的研究成果及累积的知识根本不足以做为全面的制订会计原理原则的根据。在可见的未来，这些原理原则的修改制订还主要由会计从业人员主导，凑和凑和地用。有一点我可以断言的，如果没有正进性研究的突破，规范性研究只能原地踏步走。

我认为，规范性研究及正进性研究孰优孰劣是根本不值得争辩的问题。值得我们大家讨论的是研究方法的严谨性，系统性，及组织性。值得我们慎问的是知识的前缘在那里。值得我们推敲的是在现有的知识前缘上及现有的研究方法下，有那些问题我们有可能找到答案。值得我们深思的是在每一个答案后面存在了多少逻辑漏洞及方法缺失。

二．见微知著，一草足以知春

这几年，港台大陆的会计研究都有令人满意的进步，我以经常往还三地周游列国的眼光及角度来做分析。

1992年我初到香港科大任职，从朋友处要来中国会计学术的最高刊物：**会计研究**。翻开1991年第一期，头十七页是新闻报导及官员谈话。后面的45页没有一个数学符号没有一个统计数字没有注脚没有文献出处。我们都知道当官的没有学问，越大的官越没有学问¹⁷，头十七页当然与学术无关。我仔细的念了后面每一篇文章，篇篇皆只能说是各抒己见，连读书报告都谈不上。后来我在上海财大的一场演讲中点出中国大陆的会计学研究还在零点上，举座皆惊。汤云为校长及张为国主任心里当然五味杂陈，云为后来说根本是芒刺在背。但令我对上财师长钦佩的是，上财并没有把我赶出校门，从此做了拒绝往来户。反而为国及信元到香港来听我的课，请建文及德尊去上财开课，闻道有先后术业有专攻，我学到的远超过我付出的。

今年五月初，我赴北大出席他们的百年校庆。为国约我午餐，他给我一份刚出版的**会计研究**（98年第四期）。先不谈里面的文章有多严谨，那是三言两语说不清楚的。起码期刊内到处可以看到统计数字希腊符号，每篇文章都有注脚及引文出处。作者里面唯一的官是沈小南处长，她为伦敦会议写了个简报。中国大陆的会计学研究总算又跨出一步。

去年在厦门开会时，大会请中国注册会计师协会的丁平准先生做个演说。令我耳目一新的是这个半官方组织的负责人，没有一点官腔，他相当义正词严地指出现有会计师管理制度的缺失。我们可同意也可反对他的意见，只要每个与会者都在平等的地位上，真实恳切地表示自己的意见，这个会议也就满足了学术会议最低的基本条件。有些在大陆任教的朋友及从大陆出国留学在香港任教的一些青年学者告诉我，会计教授会的学术气氛，是大陆其他学会没有而且羡慕的。我想这是为什么会计教授会越办越成功的原因。今年人大主办，建新告诉我，他一开始就担心，人来了太多怎么办，这是一件令我欣慰的事。学术气氛点燃不容易，一旦学术气氛烧起来，自然有青年学者要求严谨及有系统的学术研究。

¹⁷当官是非常劳心劳力的职业，再好学的官每天了不起念一两个小时的书，官越大越没有时间念书。官大学问大是封建时代的落后思想。美国总统克林顿是耶鲁大学法律博士，没有一个美国学者会承认克林顿有学问。

中国的博导制度是学生一进了博士班就跟定一个老师念书，这与世界其他的博士班大相径庭。在会计及管理学科上，流弊最大。在物理学或经济学这些本质上是正进性的学科里，本科，硕士，及博士所学的内容基本一样，只是深浅不同而已。即使在大学本科，学生也学到些简单的研究方法及做学问的思维方。一个不健全的博士教育只是养成一个研究功力比较差的博士，基本上这个博士还是知道研究是什么回事。

会计学本质上是个规范性的学科，大学本科学的主要是如何做农夫，不是如何做生物学家。博士课程该教的是如何做生物学家，不是如何做农夫。一个不健全的博士教育可能养成一个不知研究是何物的博士。天下没有一个学者有本事专精所有的研究方法及相关知识。博导制培养出来的博士生，很可能里里外外都还是个农夫。会计博士培养的困难不，只在中国是严重问题，在美国也很普遍。美国一个新科博士年薪在十万美金以上，而一个老博士的年薪可能只及其半。这显示了会计革命所带来严重的知识折旧及青黄不接的问题。

在云为及为国的推动下，上财进行了会计博士教育的改革，博士生的开始要修数理研究方法，集中接受基本研究训练。上财的博士论文已经是薄薄一本，显然不是靠剪刀浆糊就能成书的了。为国自己带的博士论文都有海外学者做联合导师，希望这一批毕业生有些人能留在学术界做学术扎根的工作。上个月厦大的晓辉告诉我厦大也已开始加强研究方法训练。上财厦大是国内会计学术的两大重镇，这些初步改革是国内会计学研究迈出零点的良好开始。

一个有趣及令我高兴的发展是上次提到的蒋义宏先生。我在厦门开会以前并不认识义宏，虽然我几次在上财的演讲，他都在座，由于人多，没机会介绍。厦门会后，义宏动手收集资料写了篇“企业利润操纵探讨”。有人告诉我，义宏在证监会做了个报告，十分受欢迎，证监会主席还请他吃饭，后来在财政部也做了报告，口评甚佳。我看了这份报告，觉得写得着实不差，高兴上次开会没有看走眼。一个立足点平等的学术会议是学术发展的必要条件。在一个健康的学术会议里，不会因为人微而言轻，不会因为位高而夺理，而是谁有理听谁的。在一个良好的学术环境里，一个念书人可以不逢迎不拍马，用自己的血汗戮力真知卓见得到生存空间。义宏有多大本事，我不知，我只是祝福他能用他的学术成果将一个几乎已经是夕阳落日的学术事业变成旭日东升。

在小悦及陈晓的努力下，清华的会计硕士论文开始以严谨的研究方法及统计资料入手。我看过几篇，尚称不俗，方法使用亦合规矩。以中国之大，人才之众，在可见的未来，主要大学的会计研究所都会教现代研究方法。下一步是要找到有趣及有影响力的题目，跨出这一步，相当不易。如果不仔细思考题目，只是机械式地将统计资料套进数理模型中，这也不过是另一种型式的饭碗研究。许多香港台湾的研究都属于此一类型，美国大部分的研究成果也难逃此一批评。最后及最难的是如何做出一些研究成果能让我们根本的改变对会计行为的看法，对会计基本原理原则的制定提供崭新的思维方式。当然这是可遇而不可求的目标了。

三．向下扎根¹⁸

会计学的科学理论基础是信息经济学 (Information Economics)。据我所知，国内社会科学界中，北大的张维迎在英国受了较完整的信息经济学的训练，清华的陈晓在美国受了些关于信息经济学在会计学及财务学上应用的训练，复旦的洪剑峭在香港受了同样的训练。我曾探询过，我就不知道国内有第四个受过这方面有系统训练的了¹⁹。没有一些基本的信息经济学知识，几乎大部分的现代会计学研究文献无从入手。好几个我的学生跟我说，如果不是为国内学者提供一些基本研究工具，只是一味批评，那就是哗众取宠以骂人为快了。²⁰因此，我决定与剑峭为国内的会计学界写一本信息经济学的入门书。

剑峭是复旦的数学博士及会计学副教授，四年前在香港科大受了一年会计学训练。十分用功好学，回复旦后苦学不衰，已经有些研究成果，对信息经济学已有较深入的了解。信息经济学在美国是显学，管理科学的三大学科（会计学，财务学，及市场学）的理论基础都建立在信息经济学上。所有名声昭著的管理学院都有信息经济学者坐镇。但愿这本书能为国内的会计学研究提供一个敲门砖。²¹

这些年来中国的会计及资本市场经过剧烈的变化，不只海内外的会计学者对这个问题深感兴趣，甚至可说下至贩夫走卒上至达官贵人都想稍知一二，可以做为论文的题

¹⁸ 这向下扎根，可不容易，在2003年我整理这篇文章时，绝大部分都还没有达成。在这篇修正稿中，我做了些清点，有“2003注”的，都是新注。

¹⁹ 我所知有限，必有遗珠，在此致歉。

²⁰ 我于1999冬从香港科大转到清华，终于有机会训练了一批懂得用现代研究方法的博士生（2003注）。

²¹ 这本书最后没有写成，现在清华大学的博士生成立一个小组协助我完成（2003注）。

材多不胜数。为国提出一个有趣的建议，每年我们编一本论文集（不是论文集），文字要通顺易懂，论点要有数字依据，多用数字图表，少用繁复统计方法，勾画出当年的重要会计及资本市场的现象及问题。每年选文十篇。每篇文章，有一位国内学者一位海外学者合写，用中文在国内发行及英文在海外发行。这本书为社会大众提供一个了解中国会计及资本市场的入门书，也为学者提供可能的论文题材及有关中国的制度背景（Institutional background）。这是要大家的群策群力的工作。在这里我只是抛砖引玉，而且不是我的砖，是为国的砖。

今年的香港科大暑期研修会，由建文出面请了国内十所著名管理学院的会计系负责人来港参与。这个研修会是依世界最高的学术水准来办的。它的特色是往来无白丁，如果不是我们认为有真才实学，官再大或虚名再高都无法上台。由于科大应该为亚洲服务，亚洲学者上台，只要是在亚洲人中的高手就行。西方学者被邀请的都是一时俊彦。会中的讨论批评是直指问题核心不留情面。会后国内学者表示，他们也有许多话要说，但由于语言障碍，只能欲语还休。

闲谈中德尊有个建议，三年后，科大的研修会以中国问题为主题，以中文为主语。请美港台大陆的华人高手出席。虽然华人中经得起穷追猛打的不多（到底华人只是世界的一部分，而且在学术发展上较弱势的部分），但值得一试。这又是群策群力的事。想要打擂台的得早有准备。²²

过去百年中国历经三场革命，孙中山的国民革命，毛泽东的人民解放革命，及邓小平的市场革命。在这三场革命中，财务会计及管理会计都产生巨大的变动，资本市场及企业管理也随之蜕变。趁着老成尚未完全凋谢，我们应该有系统的把这会计史实记下来。我有兴趣与国内学者组织一个小型而高水准的会计史研讨会，文章要经过严格互审，论点要有证据，文献要有出处。被选文章会结集出版，如果有足够高水准的文章我会出英文版。希望大家能提供建议及踊跃参与。²³

四． 结语

不少朋友及门生弟子跟我说，我在港台大陆到处批评够了。该闭嘴做事埋头苦干了。故有此文。让我们大家一

²² 这个构想由于我在1999冬离开香港科大，大概是没戏了。德尊好像还没有放弃这个想法，最近还与我讨论此事（2003注）。

²³ 我在香港用这个题目申请到一个六十万港币的奖助，由于在1999冬离开，大部分的钱都返给了港府。我在北京，没有申请一毛的经费，继续做这个问题（2003注）。

齐来为我们的国家，我们的社会，我们的后代，留点知识财富.

浅谈实地研究：三论中国会计研究

李志文²⁴

美国杜兰大学甫律曼商学院甫律曼讲座教授兼副院长
中国清华大学经济管理学院特聘教授兼中国企业研究中心主任

我在 1997 年撰写的“中国会计研究试议”中提倡中国采用实地研究(field research)的会计研究方法,我自己也作了一篇有关中国国有企业的实地研究,发表于 *Accounting Organization and Society* (Lee, 2001)。几年以来,中国出现了实地研究论文,也取得了一些研究成果,我颇为欣慰。不少学者与我谈起实地研究的方法问题,同时对国内现有研究成果的严谨性有些质疑。本文拟对这些研究成果做一下简单的评述,同时也阐明我对实地研究的看法,以帮助有志于中国会计研究的读者认清实地研究的发展方向和道路。

一、实地研究与案例分析

实地研究主要用于社会学(Sociology)及人类学(Anthropology),这些科学很难有二手资料,同时这个领域对研究对象没有深刻了解,所以研究人员要去实地收集第一手资料。在人类学,学者得与土著在田野共同生活。因此,field research 在人类学中被译为田野研究。实地研究也广泛应用于策略管理,如 Michael Porter 的三部巨作就是通过实地观察公司的运作,访问公司 CEO,收集第一手资料而写成。案例分析起源于法学院的教学工作,哈佛商学院援用这个教学模式逐渐发展而来,目前全世界最好的案例库是美国的哈佛、弗吉尼亚(Virginia)和加拿大的西安大略(Western Ontario)。由于教学案例不算是研究成果,其他的大学都不开发教学案例。

实地研究和案例分析都以个别实例为出发点来分析问题,但是实地研究属于学术研究范畴,在方法论上远远严格于案例分析。案例分析只是对已有的原理寻找实际例子,采用例子的目的是说明原理,少有启发性及开拓性。实地研究则更注重寻找启发性的知识、开拓性的看法。在写作方法上,实地研究注重理论基础的扎实性、资料收集的完整性、资料处理的科学性和结论形成的严谨性。

实地研究具有一定的理论基础,实际资料引用和分析的目的是对理论基础的阐释和说明,并试图拓展理论基础。案例分析的理论基础相对薄弱,虽然案例的写作也有些理论框架,但是案例分析却不是为了拓展基础知识。研究人员没有通过对案例做多方位、多角度的分析来支持或反对某一理论,只是用少数的例子来说明问题,突出观点。其实际资料引用和分析仅仅是表达一个说法。实地研究重视研究资料的收集工作,通常采用实地调查的方式,直接访问研究对象,亲身感受研究对象所处的大环境,以加深对研究对象有关资料的理解和认识²⁵。而案例研究则一般采用现成资料,很少对研究对象的背景

²⁴ 作者感谢宋衍衡帮助收集资料及整理稿件。本文在 2002 中国会计教授学会中宣读。感谢与会者,王力彦,刘峰,陈信元的建议。更感谢王殿甫在我访问赛格时的精心安排,及盛情招待。

²⁵ 如我为了撰写 Lee(2001),就曾先后 3 次前往被研究单位进行调查取证

环境作过多的关注，也很少探讨已有资料的准确性和可信度。实地研究对资料的处理客观全面，强调问题的全面性，忠于客观现实，强调从现实中提炼基本原理原则。而案例研究却不重视资料的处理，只是叙述事实，注重事实叙述上的条理性。最后，实地研究注重对研究结论的提炼，强调逻辑的严谨性和科学的客观性。而案例研究的结论则通常是主观的，仍然以自己的见解为主，经不起严格推敲，案例教学及分析有相当大的随意性。

实地研究按照研究目的不同可以分为两大类，一是叙述性（descriptive）实地研究，目的是完整客观地叙述一个经济社会现象，如 Lee(2001)；二是探索性（explorative）实地研究，目的是透过对特定现象的深入分析，探索经济社会行为可能的基本法则，从中提炼出可以检验的假说，一个好例子就是李及宋（2003）对深圳赛格集团做了深入的分析，以了解公司配股及变脸的现象。

二、实地研究的方法

实地研究一般都要对公司进行深入的调查研究，因此，能够进入公司实地调查收集资料是研究的重要组成部分，也是一项最难的工作。由于中国正处在转轨时期，各项法规都不甚健全，很多公司都有可能存在合理不合法的事情。在这种情况下，要进入公司就更是难上加难。如大陆著名的访谈节目“焦点访谈”的采访工作，如果真要了解事实真相，暴露某些社会阴暗角落，记者就必须进行伪装，要靠自己的聪明才智去偷拍（甚至还要冒着生命危险）。作实地研究虽然与此不同，但是也必须要有这种精神。

一般来说，要进入公司做深入调查，首先需要做一些研究工作，在取得一定研究成果的情况下再与公司联系，这样更有针对性、效率更高，也更易于被公司接受。如李及宋（2003），我们在完成论文的初稿以后就将稿件寄给赛格集团的前任董事长王殿甫先生，随后，我们亲赴深圳，就有关问题与相关人员进行沟通。遗憾的是，即便如此，我们也只是参观了当时经营状况较好的赛格三星股份有限公司，而情况稍差的深圳赛格股份有限公司则由于种种原因无法交流。我和王殿甫先生是多年的朋友，早在 1994 年我就曾为赛格集团做过咨询。但是，由于李和宋（2003）的关系，我也曾让王殿甫误解。

调查研究，就必然与相关人员进行交流，这也是实地研究掌握研究资料的方法之一。要保证这份资料的真实可靠和没有疏漏，录音机和笔记本是实地研究的必备工具。由于我们毕竟不是公司的工作人员，对公司的情况并不熟悉，因此，在与相关人员的交流过程中难免会出现一时无法理解的问题，将这些问题记录下来，然后再认真进行整理分析，可以为我们节省很多时间，也可以避免理解上的错误和分歧。

在会计研究的三个常用的研究方法中，在方法训练上，分析研究的进入障碍最大，基本上得有理论经济学博士的功力，实证研究的进入障碍第二高，要有很好的计量经济学的基础。实地研究的进入障碍较低，可是要做好也不容易。一个好的实地研究，选题最为重要。分析研究及实证研究是对已有研究成果的深化，就算前人已经做了一千篇文章，只要能再深入一步，有些新的见解，就值得做。实地研究主要的贡献在于开拓新问题，如果已经有人做过，就是昨日黄花，隔日报纸。因此要做实地研究的人，对热点问题要有很好的敏感性。要做好实地研究，在实务界，要

有很好的关系，能得到研究对象的尊重与友谊。我在做关于赛格研究的时候，我本来就与赛格董事长王殿甫先生有很好的友谊，还是差点吃闭门羹。在人类学中做田野研究，研究者要花很长的时间去得到土著的信任，才能开始收集资料。

三、现阶段的中国的实地研究及案例分析

虽然中国已有越来越多的学者开始做实地研究，也已取得了一定的研究成果。但是，大多数国内学者对实地研究及案例分析的差别不甚了了。我在表 1 列举各类实地研究及案例分析，同时在表 2 将国内的实地研究做个粗略的分类，以便大家对实地研究的方法有更深一步的了解。

大致来说，国内以个案为基础的研究主要是案例分析，而不是实地研究。在美国，案例分析的工作只能算是教学成果，不能算是研究成果。案例的写作通常是由非职业学者的研究助理在教授的指导下动笔。我主观上并不否定案例分析的重要性，哈佛商学院的案例分析就一直是 MBA 学生走入商界的重要基石。好的案例分析可以帮助学生思考问题，加深对已有理论的理解。但是提升到学术研究的层次上，由于案例分析缺少科学严谨的方法，研究结论的可信度不强，学术影响就十分有限。因此，我觉得有必要将案例分析和实地研究区别开来，帮助读者了解两者之间的差异，以根据自己的研究目的选择正确的研究方法。为便于分析，我将案例分析按照具体写作特点和应用范围的不同，进一步细分为教学性案例和工作总结性案例两大类。教学性案例以教学为目的，帮助学生理解教科书上的理论，一般没有标准答案，采用开放式的讨论方法，引导学生在教授的指导下进行广泛的讨论；工作总结性案例分析为研究对象做系统的工作总结，探讨了研究对象成功（或失败）的原因，主要用于咨询工作，咨询报告多属此类。大的咨询公司如 McKenzie, 及 Boston Consulting Corp 都有很完整的案例库。

我将有关案例研究的分类标准和不同类别研究的具体特征列于表 1。我在表 2 整理了 1997 年以后在国内外重要的学术期刊中发表的有关中国问题的案例研究，并按表 1 的有关判断标准进行了分类。案例分析着重于及时性及实用性，不强调学术的严谨及深远影响。实地研究是学术工作的一环，它为理论分析及实证研究奠定基础。哈佛大学商学院的许多学术领导人都是在实地研究上做出重大贡献。实地研究的小样本特性，让研究者有精力及资源对特定问题做较深入的分析。中国学术圈内的“短平快”的恶劣投机风气，常将一个很好的实地研究的题目做成了简单松垮的案例分析。中国学术界强调数量，不重品质的学术评价标准，更是鼓励投机学者的短平快。

四、为什么在中国要进行实地研究

在中国做会计研究需要掌握中国问题的特点。中国是一个双重变革下的经济（双革经济），即变革不仅仅体现在经济发展领域，更体现在政治经济体制的改革上。中国的经济环境与西方多年来大量研究成果所依存的环境不同，因此，西方的多年积累下来的研究成果通常不适用于中国，这导致中国的知识库存极为稀少。中国双革经济的特性造成可用管理知识的极度稀缺，有甚于其他发展中国家。由于我们无法借用西方已有的研究成果作为起点，因此，对社会经济现象的认识就更加重要。这就是在一个从零点做起的研究环境下，实地研究所具有的重要性的根源。人类学、社会学亦有此发展经历，如今他们已基本成熟，已逐渐脱离了实地研究，进入了实证研究领域，而且已经被大量在成熟科学做研究的学者如

经济学家介入，展开丰富多彩的学科交叉研究。在中国如果没有仔细深入的实地研究，大样本的实证研究将显得空洞及虚假。

这几年，我带领了一群清华博士生做研究，这批博士生有很好的理论功底及方法训练。每个学生做实证研究的功力，不下于美国一流的博士班，超过绝大多数欧洲的博士班。我要求每一个学生在做实证研究设计的时候，都要同时做实地研究，对中国的特殊的制度背景有深入了解。中国资本市场有许多有趣的谜团 (Puzzle)，答案可能都与中国的制度背景有关。最好的例子是新股上市折价 (IPO Offering Discount)，在中国，美国，欧洲都有学者研究这个问题。他们的研究都是建立在欧美现有的理论模型，这些模型的假设与中国市场风牛马不相及。我带了好几个学生做了实地研究后发现，正确的答案与中国的政策及制度紧密关联。宋衍蘅与我一起以实地研究的方法挖掘上市公司配股及变脸的前因后果，从而对中国上市公司的圈钱游戏有了较深的认识。

实证研究和分析性研究都需要坚实的学术基础及研究方法训练。例如实证研究需要以信息经济学，公司财务学，投资学，计量经济学做基础。分析性研究需要以概率论，实变分析，一般均衡理论为基础。这些理论及方法的训练，在中国都明显缺乏。由于长期与西方隔绝，加上严重的语言及文化障碍，中国社会学科博士导师基本上对实证研究及分析研究的理论及方法一无所知。研究方法上的缺失使大部分社会学科的博士论文都在作假。相比之下，实地研究的方法比较简单，容易入门。有志为学的学者以此做研究起点可确实作一些学术贡献。不做假，是学术精神的最起码条件，做实地研究不必做假，用不着不懂装懂。

最后，由于经济管理现象与文化密不可分，而中国又具有与西方截然不同的特殊文化，这就使中国无法毫无保留的全盘西化。西风东渐两百年来，我们始终没有做到经济和管理的现代化。到了 21 世纪，我们开始有了少数的社会科学学者对经济与管理问题掌握了最前沿的分析工具。我们应该从实地研究开始，脚踏实地为中国累积经济与管理的有关知识。现在在中国，MBA 教育极为火红，但是师生都痛苦的发现，合用的教材难寻。西方的教科书明显的不合国情，中国的老师明显的不了解适合中国国情的管理技术及知识。中国的管理教育及学术远远不能满足我们经济发展及改革的迫切需要。我在 1995 年，受到世界银行及联合国的资助，开始在中国从事简单的实地研究。我对上海 SE 制药公司的实地研究的中文稿发表在 1997 年的北大出版的国际会计与财务上，英文稿发表在 2001 年的 *Accounting, Organizations and Society* (AOS) 上。AOS 的总编辑 Tony Hopewood 与我在英国长谈，共同认为实地研究这对中国的管理学科建设是一个不可或缺的基石。

五、结语

在拜读完中国知名学术期刊上发表的案例及实地研究之后，我重新拾起了吴晓波于 2001 年撰写的《大败局》，该书系统地介绍了 10 家曾在中国商海上意气风发但快速沉沦的公司的兴衰史。虽然作者只是一名没有受过管理学术训练，甚至没有系统性的管理知识的新闻记者，但是他运用他自学的有限理论功底为每一个案例提供蕴含了一些哲理的分析，帮助读者去思考问题。书中没有太多的理论阐释，没有详细的经济数据，但是文章力求严谨、资料力求丰富，在我看来，比中国绝大多数的经济管理类的博士论文有价值得多。如果一个新闻记者的研究都能做到如此深入，号称专家学者的我们又有何颜面甘落其后呢？

这些年来，我高声疾呼，要学者拿出良心来，为自己的国家开发一些有用的知识，不要只想混碗饭吃，尽做些欺世盗名的饭碗性研究。其实，无论是什么研究，只要能能为后世留下一点知识积累，能有人读，能有人从中受到启发，就是有价值的研究，就没有贬低专家学者的名声。不管我们做的是实地研究，还是实证研究，还是分析研究，如果我们要脚踏实地的作研究，我们得不断地问自己下列问题：

1. 我的读者是谁？没有读者的研究就是饭碗研究。
2. 我了解我自己在说什么吗？不懂装懂的研究就是饭碗研究。
3. 我的结果有错误吗？胡弄资料的研究就是饭碗研究。
4. 我了解我的领域的前沿吗？一般人可能没有本事突破前沿，但连前沿在哪里都不知道，就是在瞎混。
5. 我在研究过程中受到些启发吗？连自己都感受不到启发，还想启发别人？

试想，中国会计界截至 1999 年底就已有 154 名博士毕业，在读数达到 180 人（张为国等 1999）。如果每一个博士论文只要有 100 页有点内容的东西，那么截至 1999 年底中国会计学术界就已产生 15400 页可读性的知识，而且以后还会成倍递增。但是仔细想想，有多少人愿意读这些论文？其中又有多少知识含量可以让我们把它放到管理学院的教室里呢？如果每一位博士生都能以此勉励自己，扎扎实实地做一点工作，像新闻记者吴晓波一样收集整理一些有关中国的管理知识，我们的课堂该有多热闹？

参考文献：

Lee, C.J.(2001). Financial Restructuring of State Owned Enterprises in China: the Case of Shanghai Sunve Pharmaceutical Corporation. *Accounting, Organizations and Society*, 26, 673-689.

白安林（1998），'97 上市公司资产重组案例剖析，*经济工作通讯*5，18-20

陈信元、陈冬华(2000)，换股合并增加股东财富了吗？——一项案例研究，*中国会计与财务研究*3，46-88

陈信元、董华(2000)，企业合并的会计方法选择：一项案例研究，*会计研究*2，16-25

储一昀、王伟志（2001），我国第一起交叉持股案例引发的思考，*管理世界*5，173-186

高准成（2000），深圳康佳与安徽滁州电视机厂合资并购的若干经济分析——安徽康佳电子有限公司迅速成长的案例研究，*管理世界*4，187-194

葛晨、徐金发(1999)，母子公司的管理与控制模式——北大方正集团、中国华城集团等管理与控制模式案例评析，*管理世界*6，190-196

黄少安(1997)，国有企业集团内部中小企业股份合作制改造的多维分析，*经济研究*11，26-32

李志文（1997），国有企业的财务评价：上海 SE 制药公司的案例分析，*国际会计与财务*1，1-20

李志文（1997），中国会计研究试议，*中国会计教授会*

李志文（1998），再论中国会计研究，*中国会计教授会*

李志文、宋衍蘅（2003），中国上市公司的股权结构与筹资决策——来自赛格系公司的案例，*管理世界*。

李品媛、孔文、陈洪波（2000），大连冰山集团，*清华大学经济管理学院案例库*

陆军、常佳（2002），国有企业间的兼并，*清华大学经济管理学院案例库*

-
- 刘峰(2001), 制度安排与会计信息质量—红光实业的案例分析, *会计研究*7, 7-16
- 刘峰、谢莹、毕秀玲、王健(2002), 换股合并与资本市场效率—新潮实业与新牟股份换股合并的案例分析, *管理世界*4, 122-128
- 刘力、赵瑜纲(1997), 国有企业高资产负债率及亏损原因探析—企业案例研究, *北京大学学报(哲学社会科学版)*4, 45-52
- 刘守刚(1999), 敌意接管与公司治理结构—对百隆股份与爱使股份的案例分析, *管理世界*5, 187-194
- 刘小玄(1998), 竞争市场上的国有企业行为—关于微利企业的案例研究报告, *管理世界*1, 176-185
- 刘世锦(1997), “新国企”为什么能够成功? *经济研究*11, 21-26
- 罗曼洁(1999), 扬子石化股份制改造、资产重组的案例分析, *经济理论与经济管理*1, 22-25
- 罗曼洁(1998), ‘扬子石化’股份制改造资产重组的案例分析及其启示, *经济体制改革*12, 276-279
- 穆良平、陈赤(1998), 公司购并的经济动因: 理论与案例分析, *理论与改革*1, 116-119
- 彭明、聂颖(1997), 中国企业集团经营成败实例透析—赛格集团战略调整的成功尝试, *经济师*, 23-27
- 乔新生(2000), 我国债权转股权的实证分析—中国首家债权转股权企业案例分析, *管理世界*2, 179-188
- 宋培凯、王昕杰、王永德(2002), 资本经营: 低成本扩张的有效途径—中国长城铝业公司资本经营的个案研究, *管理世界*4, 129-136
- 唐宗磐(1997), 不完全资本市场中的企业扩张—青岛海信集团的并购策略, *经济研究*11, 16-21
- 王跃生(1999), 从公司治理角度看企业改革问题—瀛海威公司案例的理论解析与启示, *中国改革*2, 28-29
- 吴晓波(2001), 大败局, *浙江人民出版社*, 第1版
- 吴维库、赵慧君(2000), 中国远大集团收购铁岭市橡胶制品厂, *清华大学经济管理学院案例库*
- 肖勇、刘小东、韩凌(2000), 北方石油化工公司, *清华大学经济管理学院案例库*
- 叶鹏飞(2000), 选择自由—国企筹资行为的一个案例, *管理世界*6, 165-171
- 姚铮(1999), 国有企业资本市场运作典型案例分析—大港集团买壳爱使股份, *经济理论与经济管理*5, 36-38
- 姚铮(2000), 上市公司国有股回购典型案例分析, *经济理论与经济管理*, 2, 33-37
- 饶育蕾、田美玉(2001), 一个国有企业财务经理的困惑, *清华大学经济管理学院案例库*
- 余晖、顾颀(2000), 现代企业的发展机制—来自福建实达电脑(集团)股份有限公司的案例, *管理世界*1, 169-184
- 禹来(2000), 国有企业治理结构制度化的案例分析, *管理世界*6, 172-175
- 张为国、陈信元(1999), 全面展开博士生教学改革 造就跨世纪会计学术带头人, *会计研究*5, 20-27

-
- 张维、白仲光（2000），BPEC公司资产重组与上市融资方案，*清华大学经济管理学院案例库*
- 张华伦、杨东礼（2000），西安变压器厂兼并重组，*清华大学经济管理学院案例库*
- 张陶伟、毛军华（2000），清华同方员工股票期权计划，*清华大学经济管理学院案例库*
- 周冰、郑志（2001），公有制企业改革中控制权的分配—河南注油器厂产权制度改革案例研究，*经济研究*1，38-44
- 周厚健、徐超丽（1997），国有企业可以在改革和竞争中求得发展—青岛海信集团改革发展的成功之路，*经济研究*11，32-35
- 周放生、邵建云（1997），企业资产重组方兴未艾—深圳赛格集团资产重组案例，*国有资产管理*5，13-18
- 臧跃茹（1998），确立主导产业 发展多元持股—赛格集团改革与发展的经验和启示，*管理现代化*1，49-53

表 1：案例研究的分类标准

分类	案例分析		实地研究	
	教学性	工作总结性	叙述性	探索性
判断标准	通过观察方式取得被研究对象的有关资料，没有对资料进行科学的分类整理，也没有对其作进一步的验证分析，研究方法不严谨，但可协助教学工作，也可作为咨询分析工具。		通常采用实地调查的方式取得有关资料，注重研究方法，包括理论基础的扎实性、资料收集的完整性、资料处理的科学性和结论形成的严谨性。	
	从教学的角度出发整理案例资料，客观地叙述事实，没有明确的研究结论	采用直觉式工作总结的方法列出被研究对象成功（或失败）的原因	以案例为基础，多方位、多角度、完整客观地叙述一个经济社会现象	透过对特定现象的深入分析，探索经济社会行为可能的基本法则
写作特点	分析	案例中没有分析，但暗含教科书的有关理论	援引部分数据，列举部分事实来说明作者的观点，提供直觉性分析	通过对资料的分析整理来表述一个客观事实
	结论	开放性，在教授的引导下，由学生广泛讨论，结论有随意性	大而泛，没有经过周密的分析推导，只是对研究对象的直觉性工作总结	明确，总结了对所研究现象的客观认识
主要应用	教学		教学及咨询工作	为实证研究提供制度背景，深入阐述特定事件
优点	简单实用、可操作性强		为实证研究寻找可能的研究假说	
局限性	分析不深入，有随意性，理论探讨不深入		深入性强，透彻分析研究个体，加深对特定现象的认识	
例文	哈佛案例库、弗吉尼亚案例库和西安大略案例库。	臧跃茹（1998）以赛格集团为例，列举了其成功经验。但是这些成功经验更像一些放之四海而皆准的真理，至于这些真理为何正确，在本文的案例中依然找不到明确的答案。如作者认为赛格集团迅速发展的原因之一是“确立主导产品和骨干企业”，但是却没有说明主导产品是如何确立的，为什么其确立为企业提供了成功的源泉；也没有说明赛格集团是如何“对生产同类型产品的企业进行重组和整合”的，是否确实具有成效等等。	Lee(2001)以上海三维制药公司为例描述了中国国有企业的改革历程，本文建立于财务重组的经济理论的基础上，每一个结论背后都有经过分析的事实为根据。吴晓波（2001）也可纳入此类，该书完整地描述了中国 10 个企业的兴衰史，资料翔实，分析深入。由作者是新闻记者，该书在理论有点支离破碎。	李志文、宋衍衢（2002）以赛格系上市公司为例，探讨了中国上市公司的股权结构与筹资决策之间的可能关系。作者对筹资决策分析探讨的不仅仅是决策本身，更从决策时机、决策后果等方面深入地探讨了决策的可能实质，并以赛格系的四家上市公司为例对这些潜在的假说作了初步的分析解释。文章的研究结论对已有的经济现象（中国上市公司的再筹资行为）进行了深入的探索，提出了可以做实证研究进行大样本检验的研究假说。

表 2：中国已有案例研究的分类

分类	案例分析		实地研究	
	教学式	工作总结式	叙述性实地研究	探索性实地研究
公司治理 国有企业改革	李品媛、孔文，陈洪波（2000） 张陶伟、毛军华（2000）	黄少安(1997)； 刘世锦（1997）； 彭明、聂颖（1997）； 乔新生（2000）； 周厚健、徐超丽（1997） 臧跃茹（1998）	Lee(2001)； 葛晨、徐金发(1999) 刘小玄（1998） 余晖、顾颖（2000）； 禹来(2000) 周冰、郑志（2001）； 吴晓波（2001）	
合并与收购	陆军、常佳（2002） 吴维库、赵慧君（2000）	高淮成（2000） 姚铮（1999）	陈信元、陈冬华(2000) 陈信元、董华(2000) 刘峰等(2002)； 唐宗磐（1997）	刘守刚(1999)
资产重组	肖勇、刘小东、韩凌（2000） 张华伦、杨东礼（2000） 张维、白仲光（2000）	罗曼洁（1999/1998） 宋培凯、王昕杰、王永德(2002) 周放生、绍建云（1997）	储一昀、王伟志（2001）	
资本结构 (筹资决策)	饶育蕾、田美玉（2001）		刘力、赵瑜纲（1997） 叶鹏飞（2000）； 姚铮（2000）	李志文、宋衍蘅（2002）
会计信息质量			刘峰(2001)	

注：本表仅为举例，内容并不周延。