

试论会计理论体系的构造

张 兆 国

本文针对目前我国会计理论过于空洞、会计理论体系残缺不全等弊端,以会计实践作为研究基础,以会计本质作为叙述起点,因而提出了会计理论体系结构,即会计基础理论、会计对象管理应用理论和会计行为主体管理应用理论三大部分构成的观点。

会计理论体系是人们从会计实践中概括出来的,并按一定逻辑关系组合而成的,用于指导会计实践的理性知识体系。建立起科学、合理的会计理论体系,对会计理论和会计实践的发展均有着十分重要的指导和推动作用。近年来,我国会计学界对建立具有中国特色的会计理论体系进行了认真的探索,取得了许多突破性的进展。但就总体而言,笔者深感有不足之处:会计理论过于空洞,缺乏指导会计实践的实际意义;会计理论体系残缺不全,缺乏应有的完整性和逻辑性。因此,有必要进行继续深入的研究。

一、构造会计理论体系的方法

马克思主义的认识论告诉我们,理论来源于实践。因此,我们认为,研究会计理论体系的出发点或客观基础,是会计实践。从会计实践出发构建会计理论体系,必须经历两个认识阶段:一是从感性的具体到抽象,即从对会计现象及其外部联系的综合认识,到反映会计某个方面的规定性(概念);二是从抽象到理性的具体,即把反映会计各个侧面的规定性统一起来,揭示出它们之间的内在联系和规律性。可见,只有以会计实践为客观基础,从感性认识上升到理性认识,才能把握会计的本质和发展规律,形成由会计实践中抽象出来的一系列科学概念所构成的会计理论体系。上述这一研究进程,在马克思的《资本论》中被称之为“研究方法”^①。

理论被研究出来之后,紧接着需要解决的问题是寻找逻辑严谨、表达清楚的描述理论研究成果的方法。“有志从事研究工作的工作者,不仅应该学会思索,而且应该会表达自己的思维”^②。这对读者正确理解和有效应用作者的理论研究成果有着直接的影响。描述理论研究成果的方法,就是“抽象的规定性在思维行程中导致具体的再现”^③,亦即从抽象到具体的方法。马克思在《资本论》中把这种方法称之为“叙述方法”^④。把叙述方法应用于构造会计理论体系,就是把会计研究的各项成果即会计理论诸要素,按照一定的逻辑关系排列组合起来,构成一个逻辑严密的会计理论体系。

研究方法和叙述方法是两个既有联系又有区别的方法。马克思说:“……在形式上,叙述方法必须与研究方法不同。研究必须充分地占有材料、分析它的各种发展形态,探寻这些形式的内在联系。只有这项工作完成以后,现实的运动才能适当地叙述出来”^⑧。因此,两者不能相提并论,相互取代。否则,用叙述方法去取代研究方法,就会造成理论脱离实践,实践中出现的新问题、涌现的新事物、积累的好经验均不能从理论上得到科学的解释和总结,相反,用研究方法去取代叙述方法,就会造成理论研究成果难于严谨、清楚地描述出来,被读者所理解和应用。目前,在我国会计理论研究中,上述第一种倾向表现得更为突出。

综上所述,在构造会计理论体系时,必须把研究方法和叙述方法有机地结合起来。只有这样,才能构造出内容完整、结构严谨的会计理论体系。

二、构造会计理论体系的逻辑起点

应用叙述方法把会计理论诸要素,按照一定的逻辑关系排列组合起来,构成一个逻辑严谨的会计理论体系。其关键问题是从众多的会计理论要素中正确地选择一个要素作为构造会计理论体系的起点理论,即逻辑起点。对此,我国会计学界已达成共识。但在什么是会计理论体系的逻辑起点这一问题上,至今尚未取得统一认识,归纳起来,主要有三种观点:“会计假定起点论”、“会计目标起点论”和“会计对象起点论”。对这三种观点,笔者均持否定态度,而认为会计本质是构造会计理论体系的逻辑起点。

科学认识论认为,所谓逻辑起点,是构造一门学科理论体系的出发点,是该学科理论体系中最基本、最抽象、最简单的一个理论范畴,它对该学科其他理论要素的建立和发展以及整个理论体系的构造起着决定性的作用。根据逻辑起点的基本涵义以及前面所述的研究方法和叙述方法之间的关系,笔者认为选择逻辑起点的正确方法是:把理论研究所揭示的最终成果,作为构造理论体系的逻辑起点。这是因为,理论研究的最终成果是关于理论研究对象的本质的理论范畴,因而它是理论体系中最基本、最抽象、最简单的一个理论要素。在会计学上,会计理论研究所揭示的最终成果,是关于会计实践的根本性质,即会计本质。所以,构造会计理论体系的逻辑起点,就非会计本质莫属。其具体理由主要有:

第一,马克思主义的认识论认为,在从抽象上升到具体的过程中,必须从反映事物最基本、最抽象、最简单的规定性出发,才能把事物的各种规定性统一起来,达到多样性的统一认识。会计本质是关于会计实践总体的一般规定性的范畴,是会计理论研究所应揭示的最终成果。因而它是会计理论诸要素中最一般、最抽象、最简单的一个。所以,只有从会计本质出发,并沿着从一般到个别、从抽象到具体、从简单到复杂的再现抽象进程的路径,才能把其他会计理论要素再现出来并有机地统一起来,从而构成一个具有逻辑性的会计理论体系。相对于会计本质而言,其他每个会计理论要素包括会计假定理论、会计目标理论和会计对象理论在内,都是关于会计实践某个要素的具有多样性规定性的具体范畴。所以,它们均不能充当构造会计理论体系的逻辑起点。

第二,本质是事物的内在联系,是由事物内部的特殊矛盾构成的,是一事物区别于他事物的根本性标志。毛泽东说:“科学研究的区分,就是根据科学对象所具有的特殊的矛盾”^⑨。“任何运动形式,其内部都包含着本身特殊的矛盾。这种特殊的矛盾,就构成了一事物区别于他事物的特殊的本质”^⑩。会计,无论是过去、现在或将来,其本质都是人们对再生产过程中的价值运动进行管理的一种经济管理活动。这是会计学研究对象即会计实践的一般规定性,是会计学

研究其对象所必须揭示的具有根本性的理论抽象。因而,它是会计区别于其他管理活动、会计学区别于其他学科的根本标志。从这个意义上讲,会计学之所以成为一门科学,就在于它把揭示会计的本质作为自己研究的根本任务,否则,就不能成为其科学了。会计假定、会计目标和会计对象虽然也都是会计区别于其他管理活动、会计学区别于其他学科的标志,但由于它们各是会计实践某个要素的规定性并从某一特定的方面表现会计的本质,因而并非是根本性标志。会计学的研究对象与会计对象显然是两个不同层次的问题,正象森林不是造林学的研究对象一样,所以把会计对象作为构造会计理论体系的逻辑起点,就更违背了科学的思维方法。

第三,本质从总体上规定了事物的性能和发展方向,复杂的现象各从不同的方面表现了事物的本质。只有抓住了事物的本质,才能正确地认识事物,把握事物发展的规律。可见,本质在科学认识活动中占有重要地位,有着重要作用。据此,我们认为会计本质对其他会计理论要素的建立和发展以及整个会计理论体系的构造有着决定性的作用。过去,传统的会计观认为,会计的本质是“一种管理工具”。受这种观点的束缚,整个会计理论研究活动基本上都是围绕“会计是提供财务信息的方法”而展开的。其结果是会计理论贫乏落后,如会计职能被动,主要局限于事后反映;会计目标单一,主要是对外报告;会计方法落后,主要是算帐、记帐、报帐方法,等等。而由这些理论要素所构成的会计理论体系也是残缺不全的。随着人们对会计本质的认识不断深化,现在人们已认识到,会计的本质是“一种经济管理活动”。在这种观点的指导下,人们逐渐地认识到:会计职能不仅有核算职能,更应有预测、决策、计划、控制等重要职能;会计目标不仅是为会计信息使用者提供有用的信息,更是要维护投资者和债权人和企业的合法利益,更是要参与企业经营决策与管理,提高企业的经济效益;会计方法除了传统的会计核算方法、会计分析方法和会计检查方法之外,还有会计预测方法、会计决策方法和会计控制方法,等等。所有这些新的理论、新的方法,完善和发展了原有的会计理论,更新和充实了会计理论体系的内容,指导和推动了会计实践的发展。可以说,如果没有“会计管理”这一科学思想作指导,我国会计就不会有今天这种令人耳目一新的大好局面。

三、会计理论体系的内容及其逻辑关系

“观念的东西不外是移入人的头脑中改造过的物质的东西而已”^⑧。会计理论体系作为人们关于会计实践的理性知识体系,其内容及其逻辑关系应取决于会计实践的性质和结构。据此,笔者解决这个问题的基本设想是:依据会计实践的性质和要素,构建会计基础理论;然后,在此基础上,按照会计工作实践和会计工作管理实践,分别构建对会计对象管理的应用理论和对会计行为主体管理的应用理论。

会计基础理论的研究对象,是会计实践的一般,既包括会计实践总体的一般规定性,也包括会计实践诸要素的一般规定性。会计实践是人们对再生产过程中的价值运动进行管理的一种经济管理的社会实践活动,其要素一般包括:会计实践主体(包括会计人员和会计组织)、会计实践客体(会计对象)、会计实践目的(会计目标)、会计实践手段(会计方法)、会计实践规范(会计法规)和会计实践结果(会计目标的实现)等。与之相适应,会计基础理论的内容亦应包括:会计本质(包括会计职能)理论、会计行为主体理论、会计目标理论、会计方法理论、会计规范理论和会计对象理论等。这些理论要素之间的逻辑关系,可以表述为:以会计本质为逻辑起点,会计行为主体在会计目标的驱动下,应用会计方法,遵循会计规范作用于会计对象。

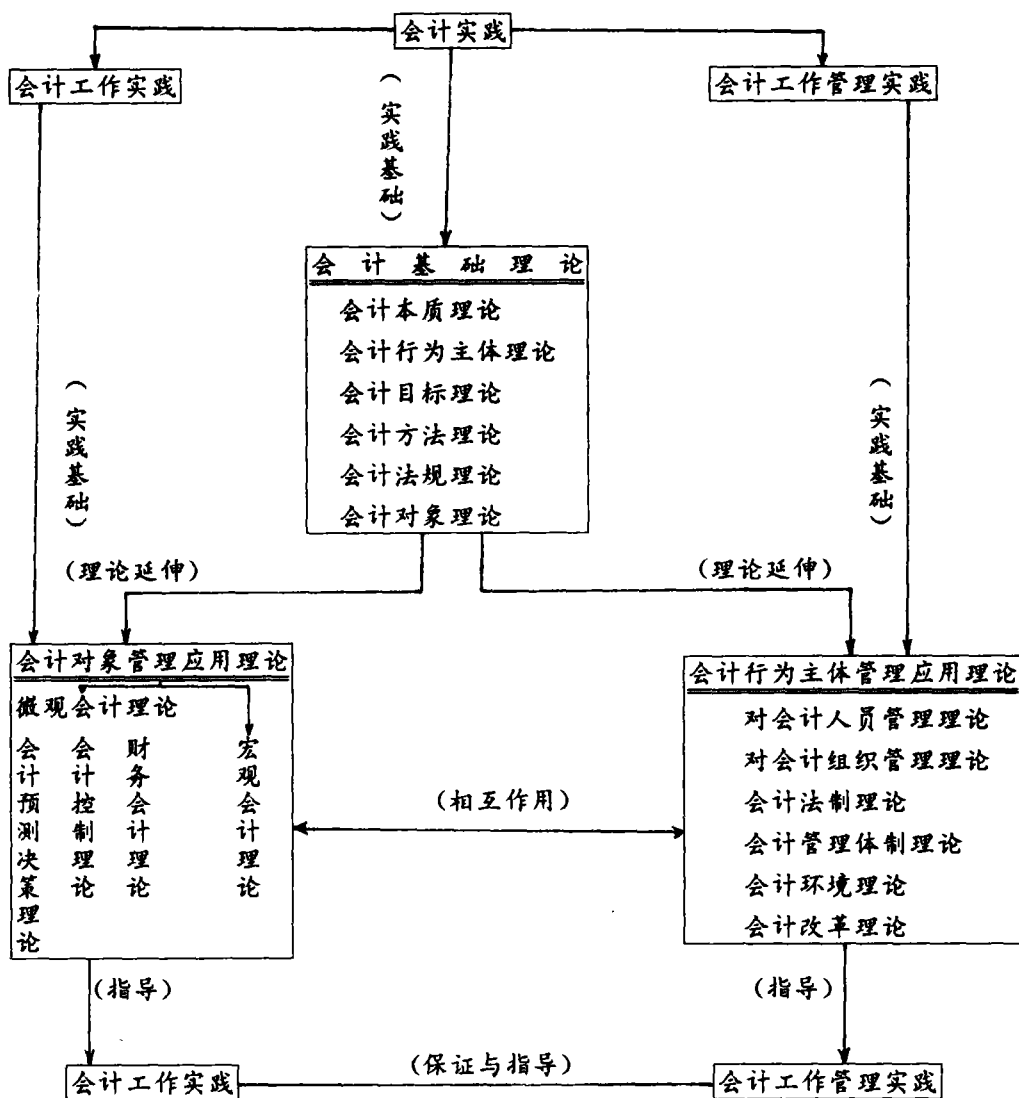
会计应用理论是会计基础理论在会计实践中的具体应用。其研究对象是会计实践的具体。

会计实践的具体,就大的方面而言,可以划分为会计工作实践和会计工作管理实践两大类。前者是对会计对象进行管理的实践活动,后者是对会计行为主体进行管理的实践活动。两者之间的关系是:前者是后者的基础和服务对象,后者是前者有效进行的保证。在会计实践活动中,会计对象和会计行为主体这两个要素的素质和两者之间相互依存、相互作用的关系,均对会计实践的效果有着举足轻重的影响。因此,必须同时加强对这两个要素的有效管理。这对于开创会计工作新局面,提高会计管理水平,充分发挥会计的职能作用有着十分重要的意义。与之相适应,会计应用理论亦应包括对会计对象管理理论和对会计行为主体管理理论两大部分。长期以来,在我国会计理论界由于受“会计技艺论”、“会计方法论”、“会计工具论”等传统会计观点和其他因素的影响,使会计理论研究大体囿于如何反映和控制会计对象的范围之内,忽视了对会计行为主体的研究。这是我国会计理论和会计实践进一步发展进程中的一大羁绊。因此,把会计应用理论划分为对会计对象管理理论和对会计行为主体管理理论两部分,有助于克服这一局限性。对会计对象管理的应用理论,其内容按照会计对象所处的会计实体的范围,包括宏观会计理论和微观会计理论。这种划分突破了过去仅在微观层次上研究会计理论的局限性,有助于宏观会计理论的建立和发展。其中,微观会计应用理论的内容按照会计的职能作用,包括会计预测决策理论、会计控制理论和财务会计理论等。这种划分体现了会计的各个职能在空间上并存且在时间上继起的特点,既有利于发挥会计的职能作用,又有利于揭示不同部门、不同行业的企业会计理论的共性,还有利于把其他学科的理论和方法引进与应用到会计工作中来。对会计行为主体管理的应用理论,“就是以马克思主义哲学为指导,综合地运用心理学、行为学、社会学等学科的基本理论和方法,对会计行为主体的心理、行为及其规律进行研究,为提高会计人员的素质、设计合理的会计组织、优化会计行为提供有效的途径和科学的方法”^⑨。其内容按照会计工作管理的内容,包括对会计人员管理理论、对会计组织管理理论、会计法制理论、会计管理体制理论、会计环境理论和会计改革理论等。

以上三大部分理论,各自都具有相对的独立性:会计基础理论是把会计实践的一般作为其研究对象,因而可以单独形成一门“会计基础理论学”;会计对象管理应用理论是把会计工作实践作为其研究对象,其目的主要是解决按照什么程序、采用什么方法对会计对象进行有效地反映、规划与控制,因而可以单独形成一门“会计对象管理学”;会计行为主体管理应用理论是把会计工作管理实践作为其研究对象,其目的是为实现会计行为合理化提供理论与方法指导,因而可以单独形成一门“会计行为管理学”。同时,它们彼此之间也存在着密切的联系:会计基础理论对会计对象管理应用理论和会计行为主体管理应用理论的建立和发展均起着理论奠基和指导作用,而会计对象管理应用理论和会计行为主体管理应用理论都是会计基础理论在各自研究领域中的具体应用或延伸;会计对象管理应用理论是为会计行为主体提供认识和改造会计对象的具体理论和方法,而会计行为主体管理应用理论是为提高会计行为主体的素质和能力提供具体的理论和方法,使会计行为主体能更好掌握和应用会计理论和方法,有效地作用于会计对象,可见,这两部分理论的根本任务是一致的,彼此之间存在着相互制约、相互促进的关系。三大部分理论之间的这种紧密联系,使它们共同构成了一个具有完整性和逻辑性的会计理论体系。

上述会计理论体系的内容及其逻辑关系,可用下图所示:

会计理论体系的内容及其逻辑关系图



注 释:

- ①④⑤⑧ 马克思:《资本论》第1卷,人民出版社1975年版,第23—24页。
- ② K·M·瓦尔沙夫斯基:《科学工作者应如何组织自己的劳动》,科学技术文献出版社,第69—70页。
- ③ 《马克思恩格斯选集》第2卷,第103页。
- ⑥⑦ 毛泽东:《矛盾论》
- ⑨ 张兆国:《会计行为管理学初探》,《中南财经大学学报》1993年第1期。

(责任编辑 邹惠卿)