

试论财务会的逻辑体系

方 晶,余晓娟

(浙江科技学院 计划财务处,浙江 杭州 310023)

摘 要:以辩证法的分析方式,从会记的逻辑起点出发,重点探讨了财务会的逻辑体系,并就财务会的假设、要素、原则进行深入分析。

关键词:辩证法;财务会;逻辑体系

中图分类号: F234.4

文献标识码: A

文章编号: 1671-8798(2004)03-0190-05

会记体系的逻辑起点问题也是研究会记理论体系的最高层次问题。会记理论体系是一个逻辑严密的理论体系,是一个人造系统。那么,以什么作为这套体系的逻辑起点,进而研究会记体系的逻辑关系呢?所谓逻辑起点,是指展开某种逻辑体系赖以推理、论证的最本源性的抽象范畴。它是实践探索的历史起点、理论研究的导向,是最普遍和最简单的现象;它所包含的内在矛盾是这个理论体系中一切矛盾的萌芽;它可以反映理论与其赖以存在的客观环境之间的关系,能推动实践和理论研究的发展,具有结构的张力和推衍的能力。随着时代的发展、社会经济环境的变化以及认识水平的提高,人们对这一问题的认识也在发生变化,按时间顺序依次认为会记假设、会记环境是逻辑研究的起点,直至1973年,美国注册会计师协会(AICPA)会记目标研究委员会提出了12项财务报表的目标,正式标志着会记目标(确认、计量和报告)成为会记体系的逻辑起点。本文利用马克思对黑格尔思辨逻辑批判的成果——辩证法,以会记目标作为逻辑起点,论述会记职能、会记要素、会记假设和会记核算的一般原则之间的逻辑关系。

1 马克思对黑格尔逻辑学的批判继承——辩证法

马克思在《资本论》第二版跋中写道^[1]：“我的辩证法，从根本上说，不仅和黑格尔的辩证法不同，而且和它截然相反。在黑格尔看来，思维过程，即他称为观念而甚至把它变成独立主体的思维过程，是现实事物的创造主，而现实事物只是思维过程的外部表现。我的看法则相反，观念的东西不外是移入人的头脑并在人的头脑中改造的东西而已。”“将近30年前，当黑格尔辩证法很流行的时候，我就批判过黑格尔辩证法的神秘方面。我要公开承认我是这位大思想家的学生，并且在关于价值理论的一章中，有些地方我甚至卖弄起黑格尔特有的表达方式。辩证法在黑格尔手中神秘化了，但这决不妨碍他第一个全面有意识地叙述了辩证法的一般运动形式。在他那里，辩证法是倒立着的。必须把他倒立过来，以便发现神秘外壳中的合理内核。”关于马克思的辩证法的本质方法，目前尚没有一个统一的说法，笔者认为，马克思《资本论》中所采取的“从抽象上升到具体”的方法是范畴内在的逻辑，从存在到本质再到概念。马克思从区分商品的二重性入手来区分劳动的二重性，进而区分存在的二重性：自然存在和社会存在，其中社会存在纯然是社会关系存在，是社会的规定性及其对象化^[2]。会记作为一个系统，是一个体系，会记概念作为这个体系的统称，是一个从无到有，从简单到复

收稿日期：2004-02-18

作者简介：方 晶(1959—)，女，浙江淳安人，会计师，主要从事会记管理决策及理论研究工作；余晓娟(1972—)，女，安徽桐城人，会计师，主要从事会记实务和管理及其研究工作。

杂发展或进化起来的完整体系,也具有一个完整的、内在的逻辑体系,完全可以纳入马克思的辩证体系。

2 会计的逻辑体系

按照马克思理论,现实的社会实践是人们生活的全部,为一切认识的出发点,也是理论的出发点。论述会计体系,逻辑的起点应该是现实的会计活动,逻辑的终点也是现实的会计活动,而构成这个逻辑范畴上升的动力还是现实的会计活动,人们所揭示的唯有现实的会计活动的内在逻辑。作为逻辑的起点,应该是最基本的、最一般的,也是最抽象的会计活动,是从抽象上升到具体的会计理念体系。

作为现实的会计活动,最普通的、最一般的会计活动是对会计事项进行区分、记录。用现代会计的语言来说就是进行确认、计量和对其结果的报告或提供(传递)。可以说,确认、计量、报告是对会计活动最基本的也是最抽象的描述,它构成会计学体系的逻辑起点,事实上也构成会计史的逻辑起点。

3 会计逻辑体系的解释

3.1 会计职能的二重性

会计具有反映和监督的职能^[3],这是对会计职能二重性的一种表述,但不是最确切的表述。确切的表述应该是确认和计量^[4],报告作为两者的产物和结果而出现。作为单纯对经济业务的确认和计量以及作为两者的产物——会计报告,确实具有反映经济业务的职能,但不是对经济业务的简单的机械的如镜子般的原样的反映,而是一种按照一定分类规则对会计事项进行分类和再分类的观念表达。而作为监督职能则是建立在对分类规则的执行之上的,这种监督职能同财务执行职能结合在一起,不是从来就有的,而是在一定社会条件下所赋予的社会计量功能,它不能成为会计的基本规定。会计具有两个基本的规定:确认和计量。而如何确认、如何计量在不同的经济社会中具有不同的规定,在不同的历史时期也具有不同的社会规定。

3.2 会计的确认和计量在不同的抽象层次具有不同的规定性

如果把会计视为一个整体,那么会计自身就既是主体,也是客体,同时也是会计理念自身。所以也就可以区分为会计的存在(客体),会计的本质(主体)和会计的概念(理念)三部分。这样,会计体系的逻辑关系就只是会计自身的逻辑关系了,论述会计学的逻辑体系也就是论述会计活动的内在的逻辑结构。在会计活动的存在论中(客体而言),会计现实的职能是对企业(或单位)进行经济信息的确认(信息的提供,无论是对外提供还是对内提供),而作为会计存在的本质无疑是对会计的管理信息提供活动,也就是对企业(单位)进行具体经济的计量(评价)活动,而作为会计的概念(理念)无疑是对作为一个整体的企业(单位)进行报告(评估)。于是,现实的会计被分为财务会计和管理会计的活动,会计信息系统和管理会计系统。作为会计信息系统的会计,履行的是企业财务状况和经营成果的确认,而管理会计则是履行对企业经营决策进行评价控制(计量),而作为理念的会计概念则变为会计的目标,成为会计学的最高目标和逻辑演绎的出发点。这个评估职能是同会计作为一个整体同作为一个整体的企业之间发生的社会关系,也可理解为社会对会计的要求和期待,也是会计作为一种职业的自我生存的条件。所以,会计学的目标是在如下规定下被理解的:会计活动适应社会发展,适应会计职业的社会要求所作出的内在的规定性,为社会对会计这个行业社会角色的认可和需要。这种社会责任和社会内在的对会计行业的要求构成会计存在的规定性。

3.3 会计的现实存在:信息系统的确认、计量和报告

3.3.1 会计质的规定性——会计的存在 会计活动与计数活动一样久远,但真正现代意义上的会计,也就是合乎规定的会计是与这项活动独特的确认和计量手段的使用分不开的。作为一个记录体系,会计有其独特的确认和计量手段:账户和计价。也就是通过一个确定的分类系统对发生的会计事项进行分类和再分类,按一定的分类规则(账户)对其增减变化进行记录、度量(价的变化)和汇集(报告),借以用来确定经济业务的现在和过去。在原始的会计业务中,会计确认范围和计价范围不可能是全面的,会计主体和货币计量的观念只是现代会计的理念,是会计概念发展到对自我(会计活动)进行反思的阶段性产物。故在会计活动的初始阶段,确认、计量和报告在自发状态下进行,仅仅作为一种经济活动的附庸存在。简单的记录构成会计的主要内容,而只有运用同一的确认计量的手段——货币进行彻底计量,也就是对经济行为进行比较彻底的抽象——把经

济业务视为一个有联系的整体时,确认的对象才因这种计量而分化,这时也就产生了会计的真正对象。

3.3.2 会计质的存在——计量规则:货币计量、历史成本 把会计作为一种计量手段,一种不但是记录的行为,而且是一种有意识的用数量分类,用货币的数量进行有目的的分类^[5]。会计也就同其他的记录区别开来,成为一种特别的行为存在,取得了它的第一种完全意义上的存在,会计分工由此也就产生了。用货币进行计量的前提是所计量的东西都是同一的,都可用货币进行衡量,相对于货币而言,一切物品没有质的差别,而只有量的区分。货币计量是会计对象成为会计主体的必然前提,只有计量对象具有同一性,作为统一的整体才是可能的。所以,货币计量构成了会计学存在的逻辑前提。货币计量的初始含义无非是被计量的对象化为同一而对其进行计数。货币计量作为一个计量的尺度,本身并不包含不变的假定,不变的假定来自于把货币作为尺度的这种属性。事实上,不基于货币的计量对会计来说几乎是不可能的。现代市场经济条件下,币值的变动倒是以一种不变的价值为尺度来度量的,而不变的价值是以实物的不变为前提的。问题的关键不是要找到一种不变的价值,而是要明白会计的手段是什么。会计的基本手段唯有不断确认,从而对确认的东西予以计量,把计量的对象予以客观化,赋予其以概念(账户),而对这种对象还可进行再确认和再计量,予以报告,一直达到要求或目的,正是这种不断的进程使得会计具有顽强的生命力,确认计量终止的地方也就是会计终止的地方。作为会计活动的第一要义就是记录,用货币进行记录,对经济交易进行确认,也就是进行计量,历史成本法进行确认计量是自然的选择,也是所有工作的第一步,而唯有这样做,才表明历史的存在,历史成本法不只是一种计量的法则,而且在本质上它是作为一种确认的法则而先于计量而存在,成为计量的逻辑前提。唯有对经济交易事项进行分类才能予以计量,对过去发生的事项唯有先行确认才有按历史价格进行计量的必要。所以,从逻辑上讲,历史成本法同重置成本、现行市价、现值计量不存在真正意义上的矛盾。因为它们的确认基础不同,不是一种同质的计价方法。在同一种确认基础上的计价方法的不同才构成矛盾。公允价值也无非是对已经确认计量的对象进行重新的确认和计量,这正如审计是对会计的再确认一样,只不过前者是同一会计人员做出的,而后者是不同行业的会计人员做出的。这种再确认计量(重置成本、现行市价、现值)的逻辑前提不是所谓的币值变化,而是出于特定的确认计量目的。这种以货币为计量手段,对经济交易进行确认的结果就产生了会计的要素。

3.3.3 会计质的自在——会计要素:资产、负债、所有者权益 前面论述到,确认的过程也就是分类的过程,会计要素的产生和统一表达是一个漫长的历史过程,但从逻辑上讲是一个必然的结果。对经济行为进行统一的货币计量,已经有会计主体观念的种子,对这种整体进行区分,区分出自有的和他人的,是逻辑的第一步,然后把这种统一体视为资产,在其后的发展中再视为一种资源或权利,是对这种区分反思的结果。把自有资产视为资本,视为所有者的剩余,是资本的观念在社会上已经成为现实的情况下会计的必然反映。只有区分出资产、负债和所有者权益,对会计账户的再分类和再计量才有可能。对企业而言,收益是其存在的唯一理由,不断地取得利润是企业生存的关键所在。所以,收益的计量成为会计计量的重心所在。

3.4 会计计量的重心——收益

企业存在的理由是收益的存在,会计计量的重心也必然是收益。重置成本、现行市价、现值计量等不是对资产价值的再确认和再计量,而是出于对收益计量的考虑,是对资产或负债进行的再确认和再计量。

3.4.1 会计计量的确认原则:会计主体、持续经营、会计分期 把会计对象区分为会计要素后,会计要素的整体就构成会计主体,把这个主体当作一个对象,对其进行重新确认计量,计量其收益的多寡。由于企业存在的连续性,对收益的计量不得不采取人为的分期,不管此分期是以自然年度为单位或者是以一个经营周期为单位。会计主体、持续经营和会计分期这三个概念,初始的含义应该是收益计量的客观要求所采取的现实做法,只不过表明会计确认和计量在空间上把企业自身从其他企业区分出来,在时间上把自身再行划分,划分为不同的计量空间,进而进行收益计量。在以后的会计学概念发展中,把它们作为会计的基本假设来进行会计理论的演绎推导,无非是表明了会计活动的本质是确认和计量。在空间上无实体存在、在时间上不具有持存性,会计就无法进行确认和计量。而现实则是:会计是从记录行为中分化出来的一种活动,是被社会所规定的一种独特的社会职业,一种自然进化出来的职业,其进化的动力就来自于它独特的确认计量活动。而所谓的会计学假设则是对这种活动的精神做理论的反思和总括,理论思想就体现在这些概念中。

3.4.2 会计计量的计量原则:划分资本性支出和收益性支出、权责发生制、配比原则 为计量收益,区分资本性支出和收益性支出是会计分期确认计量的要求。会计分期计量客观上要求对会计事项进行区分,而区分的原则有收付实现制、权责发生制、现金流动制,只有在完全贯彻权责发生制原则的情况下,收益分期原则才得到彻底的贯彻。对不同期间的会计事项进行合理的区分和计量产生了配比原则。配比原则确保了会计的分期原则和权责发生制原则的有效执行。

3.4.3 会计计量的结果:收入、费用、利润 对会计事项进行会计分期的计量结果就产生了收入、费用、利润这三个会计要素。对这三个会计要素按照上面的原则进行确认和计量时,成本会计才成为可能。为贯彻会计分期计量的要求,也就产生了复杂的成本计算方法,所有这些方法的本质是对企业的收益进行尽可能精确的确认计量。

3.5 作为会计计量的报告:财务报告

把确认和计量的结果以一种确定的形式——财务报表而呈现出来的时候,会计的工作就可以告一段落。但是,由于会计工作是一个人为的确认和计量的过程,是遵循一定的原则和方法来确认和计量企业的财务状况和经营成果的,所以,在财务报告的编制过程中要遵循一定的规则来进行披露,进而确保其工作的可靠性和稳定性。其中,客观性原则是最主要的原则。

3.5.1 财务报告信息确认的理念原则:客观性、一贯性、可比性 只有符合客观性原则,会计的确认和计量工作才是忠于事实的,忠于会计的基本原则:历史确认(会计事项),现实计量(分期计量收益)。要达到这个原则就要满足核算的真实性、准确性和可验证性,而会计方法的客观性也有利于实现这个原则。准确可靠的计量资产负债表中的要素以准确的确认为原则,在收益表中的要素以准确的计量为原则。但由于确认和计量以时间的分期和空间的确定为前提,而企业是在不断变化的,故会计的确认和计量只是一种人为的确认和计量,离开了会计的确认和计量的前提与原则,财务报告就失去其存在的意义。所以,会计确认和计量的原则方法的相对稳定(一贯性)是财务信息客观性的保证和要求。但仅仅是企业内部信息的前后期的可比性还不够,不同企业的存在,利益之间的竞争,企业税收的存在,社会公众、政府对企业管理的客观需要等也要求不同的企业信息要具有可比性,这样,公认的会计准则体系就具有了现实意义,只有这样,会计实务才能摆脱经验的具体性对会计确认和计量的影响。不同企业会计的计量具有可比性,这种可比性对于社会来讲也是一种公平性,特别是对于上市公司来讲,不同企业间的收益计量间的可比性尤其重要。同时,可比性的会计收益计量也是资本化计量的前提,只有企业的收益计量具有可比性,建立在现金流量基础上的现值计量才具有现实基础。一贯性原则体现了会计分期确认计量的连续性,也是会计信息客观性和可比性的客观要求。可比性则体现了会计信息的自身效用和社会价值,两者都是会计信息客观性要求不可或缺的组成部分。

3.5.2 财务报告信息计量的理念原则:相关性、及时性、清晰性 在具体会计实务中,要保证会计信息的客观性、一贯性和可比性,还要对具体的确认计量提出更确切的要求:相关性。会计信息的相关性是会计确认和计量的实务理念。会计信息的相关性对于企业自身来说,就是要彻底贯彻会计分期的严格性,按照权责发生质的要求进行确认,按照配比的原则进行计量,确保信息的客观性、一贯性、可比性。对于具体的财务报告来说,相关性的原则还要贯彻会计信息的整体性。系统性、完整性则要求在会计信息披露过程中要做到上述的要求,以保证不同会计主体间会计信息的可比性。而要做到会计信息的相关性,就要做到会计确认和计量的清晰性和及时性。同时,在会计信息的披露过程中也要求会计信息的清晰性(会计确认计量界限的明晰性)和及时性(会计分析确认和计量的相关性和客观性)^[6]。

3.5.3 财务报告信息变动的理念原则:谨慎性、重要性、实质重于形式 由于会计的确认和计量是一个客观的人为分期计量的过程,其客观性是由会计确认和计量规则体系所决定的,其人为性则在于会计主体是现实的会计人员的工作^[7]。尽管会计信息的客观性、可比性是会计信息计量的最高原则,但是,现实则不可能达到理想的状况。对于会计实务来讲,对会计的确认和计量存在两方面的制约因素。一方面,会计实务的复杂性造成了在确定会计方法时要考虑该方法的经济性问题;另一方面,会计准则的原则性和准则理念的变化性也给现实会计人员在方法的选取上留有较大的余地。所以,对会计实务方法的选取也要进行规范,谨慎性、重要性、实质重于形式的原则则是其现实的理念。而这种理念的存在是受会计信息客观性和可比性理念统摄的,

否则,确认和计量方法的选取和变动则带有较多的人为意志色彩。

3.6 有关的几点结论

3.6.1 关于逻辑理论方法 笔者从思辨逻辑的外在形式(范畴)来探讨会计学的内在结构,从会计工作的现实出发到会计工作自身的发展进展到会计工作的本质,进而从会计的结果来论述会计工作的理念。所有这一切是以现实的成熟的会计工作(上市公司的实务)为前提的,逻辑的起点是以会计工作的基本职能——会计确认和计量为起点,但这并不意味着逻辑同历史的一致性。逻辑所论述的实现的会计结构也就是其内在的逻辑关系,是不在实践中的。在实践中的唯有会计现实的过程和会计思想的发展历程。

3.6.2 现实会计学的发展动力 逻辑不同的范畴上升顺序并不表明范畴出现的历史顺序。会计学的理念和原则是现实的会计工作所必然出现的,也是会计的基本职能——确认、计量、报告不断深化的结果,不属于这个基本职能所发挥出来的社会职能,在历史中被分化出去成为新的职业,社会审计职业同会计的彻底分开就说明了这个问题。

参考文献:

- [1] 马克思.资本论(第二卷)[M].北京:人民出版社,1972.24.
- [2] 关士续.自然辩证法概论[M].北京:高等教育出版社,1991.230—231.
- [3] 李胜楠.试论现代财务理论研究的逻辑起点[J].财会月刊,2002,(1):5—6.
- [4] 葛家澍.21世纪财务报告展望[J].财务与会计,2002,(1):15—17
- [5] 吴联生.会计目标:信息需求论[Z].财会通讯,2001,(8):3—6.
- [6] Sunder.会计与控制理论[M].谷 祺,常 勋,陈少华,等译.大连:东北财经大学出版社,1999.163.
- [7] Zimmermam.决策与控制会计[M].谷 祺,常 勋,陈少华,等译.大连:东北财经大学出版社,1999.88.

The logic system of financial accounting

FANG Jing, YU Xiao-juan

(Dept. of Plan and Finance, Zhejiang University of Science and Technology, Hangzhou 310023, China)

Abstract: Based on the logic of accounting, this paper discusses the logic system of financial accounting and conducts in-depth analysis of its assumptions, key elements and principles in a dialectical way, which lays the theoretical foundation for the development of the discipline of financial accounting.

Key words: dialectic; financial accounting; logic system