

# 会计本体论

孙永尧(博士)

(财政部财政科学研究所 北京 100142)

**【摘要】**“会计之所是”既不同于信息,又不同于管理,两者都是会计本体的表象。管理本体是“行为”,信息本体是“信息”。会计管理活动论是“科属错位”,会计信息论是“逻辑谬误”。会计的本体是“数加形式”。在任何情况下,会计都是指在一定形式下的计数活动。会计上的“数”和“形式”是会计的“定在”,是无条件的“共相”。基于理性而发现的会计本体就是“会计是会计”,是自为与自在的“实在”统一。

**【关键词】** 会计本体 会计管理活动论 会计信息论 定在

关于会计本质的争论曾是我国会计界的盛事,现在几乎风平浪静。或许有人 would 认为本质研究已无意义,或许有人 would 认为会计管理活动论和会计信息论都言之有理,无再论的必要。在笔者看来,会计本质研究是要解决最基本的会计问题,有利于进一步完善我国会计理论,其意义是重大的。本文将从哲学本体论的角度来分析会计本质的问题,指出会计管理活动论的“科属错位”和会计信息论的“逻辑谬误”,并提出笔者的会计本质观。

## 一、会计本体研究的是会计的“怎是”

会计是什么?这里关键是要了解“是”的意义。其含义很多,但无论是何种意义上的“是”,它都与本原相关。在“是”的诸含义中,“什么”应为“是”的基本含义,“什么”直接指示着事物的本体。因此,“会计是什么”的真实意义是会计本体是什么。如此说来,要阐明会计本体这个问题,至少需要论证会计是“怎是”和“普遍”这两个论题。

“怎是”其意义是某物之所以成为其本体者,包括某物的全部要素。会计“怎是”,则需要论证会计之所以成为会计本体的原因。每一事物的“怎是”都是属于“由己”。“由于什么”而成为会计?显然,不是因为管理活动而成为会计,也不是因为信息系统而成为会计。管理活动的性质不能使会计成为会计,同样,信息系统的性质也不能使会计成为会计。那么,“什么”是会计?是由于会计自己而成为会计,这就是会计的“怎是”。会计“怎是”是“由于会计自身”。“由于会计自身”主要包括以下几个方面:其一,是指会计的实体;其二,是指包含在会计里的东西;其三,是指会计的任何性质直接来自它自己,或部分来自它自己;其四,是指除会计自身外,它再也找不到其他原因了;其五,是指会计具有某些专属于会计的性质,这些性质即使分离于事物之外仍可独立存在。

如果说会计是管理活动,或者说会计是信息系统,那么,反之亦然,即管理活动是会计,信息系统是会计。可是,这是绝对荒谬的。因为,如果会计是管理活动,而会计的“怎是”=会计,管理活动的“怎是”=管理活动,并且会计=管理活动,那

么,会计的“怎是”=管理活动的“怎是”。同样可以推出,会计的“怎是”=信息系统的“怎是”。这两个属性外项相等是荒谬的。因为一般认为事物都离不开本体,而“怎是”是个别事物的本体。会计的“怎是”是一本体,而管理活动的“怎是”又是另一本体,两个本体的外项并不相同。然而,会计管理活动论者可能会争辩说,会计和管理的本体本身就是同一的。要是这样,会计就不可能成为独立存在的种,而是混同于管理中了,这显然不符合现实。

会计存在的理由就是会计的“怎是”,而不是因为管理的“怎是”而存在。这就涉及会计是不是普遍性本体的问题。毋庸置疑,会计要研究“数”。“数”当然是并非专属于会计的独立的种属,为一切事物所共有。管理学也要研究“数”,同会计一样,并认可和广泛运用计算的一般规则。但是,任何普遍性的名词都不可能被称为一个本体。由于会计上得出“数”时所采用的形式不同于其他学科,才使会计成为一门独立的学科。同样,管理学虽涉及“数”,但更主要地涉及人的行为,使得管理成为一门独立学科。因此,会计本体的第一要义就在于它的个别性:属于个别的事物就不属于其他事物;而普遍是“型相”的,不止一事物所独有。普遍性寓于特殊性之中,没有一个普遍的性质可称为本体。

## 二、会计本体是会计的“定在”

会计的“怎是”应该是一个会计的“定在”,而不是会计的普遍“自在”。这个会计的“定在”就是会计的本质,也就是会计的本体。会计的“定在”不同于管理的“定在”,也不同于信息的“定在”。这个会计的“定在”就是存在在那里,或特定的存在,或有限的存在。在会计的普遍“自在”中,会计对象被看做是自在之物,也可以把会计对象看作共相。在自在状态中,会计个别性表现为真实的个别性,即单一体的自在存在或者返回到自己本身的存在。但是它还是一个被制约的自为存在,在它旁边出现了另一个自为存在,即一个与个别性相对立并受个别性制约的普遍性。不过这矛盾着的极端,不仅仅是彼此并列的关系,而且是在一个统一体中。也可以理解为两极端的共同

体,即自为存在一般是带有对立面,这就是说,它同时又不是一个自为存在。在自在存在那里,就会计知性来说,可以把它概括为无条件的共相。这个无条件的共相,如果被当作静止的、单纯的本质来看,本身不是别的,只是自为存在的极端那一面。因为与它相对立的,正是非存在。

会计意识和会计对象矛盾运动的结果就是无条件的共相,最初是在抽象意义上的共相,会计意识否定了这共相所包含的许多片面的概念,并对它们加以抽象理解,促使了自在存在转化成自为存在。但是这结果自在具有肯定的意义,结果中自为存在和为他存在的统一便建立起来了。但是为自己存在和与物有关联就构成了它自己的本性和本质,而它的本性和本质的真理就是无条件的共相,所以结果全是普遍性的。这个无条件的共相就是“定在”,也就是笔者所要找的会计本体。在会计中,符合这种本体性质的只有“数和形式”。一个是数,另一个是形式,这两个本体同时存在。只有“数”还不能构成会计本体,还必须加上会计特有的“形式”,只有这样才能明确会计之所是。

就会计本体来说,我们需要解释会计本体的“数”和“形式”与一般的“数”和“形式”有何不同这个问题。据美国权威会计文献,会计理论需要研究会计目标、假设、原则、确认、计量、报告和要素这些内容,而其核心就是围绕如何反映会计上的“数”来展开的。会计目标是要研究会计上的“数”如何满足报表使用者的需要,会计假设研究会计上“数”的范围、期间和计量单位,会计原则和会计信息质量特征研究如何反映会计上的“数”才能使其真实、客观和有效,确认研究会计上的“数”计量的恰当时点,计量研究会计上“数”的价值尺度,财务报告研究应如何披露会计上的“数”,会计要素研究会计上的“数”应如何分类。

从最一般的意义上说,会计就是简单的计“数”。因此,没有“数”就没有会计,“数”是会计的本原。但会计本原不同于哲学史上的数本原论,尽管它们之间有一些联系。就本原来说,它们之间是一致的;就会计来说,它们之间又有差异。会计上的“数”既是现在的存在,又是规定性的存在。会计上的“数”必须是自为而非自在的。会计上“数”的产生、变化及其结果都是规定性的,任何主观任意性都不能成为会计上的“数”。会计上的“数”本原是限定的,而不是普遍的。普遍的“数”是属于哲学的研究范畴,适用于任何学科。因此,会计研究“数”的目的不是研究数的性质,而是研究汇总数如何真实、公允地反映会计主体经济活动的现实。

那么,如何使“数”反映经济活动的现实呢?那就是会计的“形式”。会计的特殊核算形式使会计区别于其他学科。“数”是会计的载体,“形式”是会计的“力”,只有通过会计的“形式”才能使会计成为现实。如果没有会计的“形式”,就不能使“数”成为会计上的“数”,因而也就没有会计。也许有人会问,会计的“形式”是主观还是客观的?笔者的回答是它是主观与客观的统一。说它是主观的,因为它是会计人员创造的;说它是客观的,因为它是潜在的存在。

会计的“形式”是为了反映会计上的“数”而被发现的一种

技术。这种技术不仅要反映会计现实,而且要反映会计的目的。未被发现之前它已经存在,即使被发现之后还需要不断修正和完善,以符合经济发展的需要。正如会计上的“数”一样,会计上的“形式”也是一种实在,只不过这种实在必须符合“数”的实在。也正是从这种意义上说,会计的“数”本体是先于“形式”本体的。虽然如此,会计要成为会计,这两个本体必须同时存在。

### 三、会计管理活动论是“科属错位”

会计本体不同于管理本体。会计管理活动论者把会计定义为管理活动,无论从哪方面来说都是“离题”的。

正如追问会计本体一样,要区分管理和会计,同样需要追问“什么是管理?”关于这个问题,许多中外学者从不同的研究角度出发,对管理作出了不同的解释,然而,由于不同学者在研究管理时的出发点不同,因此他们对管理一词所下的定义也就不一样。虽然,直到目前为止,管理还没有一个统一的定义,但是,只要考察一下学者们对管理下的定义,就足以从中概括出最本质的东西来。

泰罗认为,管理是确切知道要别人去干什么,并注意他们用最好、最经济的方法去干。法约尔认为,管理是所有的人类组织(不论是家庭,还是企业或政府)都有的一种活动,这种活动由五项要素组成:计划、组织、指挥、协调和控制。管理就是实行计划、组织、指挥、协调和控制。孔茨认为,管理就是设计和保持一个良好的环境,使人在群体里高效率地完成既定目标。小詹姆斯·唐纳利认为,管理就是由一个或更多的人来协调他人的活动,以便收到个人单独活动所不能收到的效果而进行的各种活动。彼得·德鲁克认为,归根到底,管理是一种实践,其本质不在于“知”而在于“行”,其验证不在于逻辑,而在于成果。管理的定义还可以列举很多,以上几种已具有一定的代表性。

让我们对管理活动的一般情况先做一下剖析,概括出管理定义的要点,其主要内容包括:管理首先是一种行为,而对一种行为而言,首先应当有行为的发出者和承受者;其次,还应有行为的目的,为什么做。因此,形成一种管理活动,首先要有管理主体,即说明由谁来进行管理的问题;其次要有管理客体,即说明管理的对象或管理什么的问题;最后要有管理目的,即说明为何而进行管理的问题。

因此,任何一种管理活动都必须由以下四个基本要素构成:一是管理主体,回答由谁来管的问题;二是管理客体,回答管什么的问题;三是组织目的,回答为何而管的问题;四是组织环境或条件,回答在什么情况下管的问题。归结这些问题,管理的中心是人,通过对人的行为的管理达到对物的管理,进而实现组织的管理。

显而易见,管理的本体是“人的行为”而不是“数”,这与会计本体是“数”不同。虽然在会计核算中也涉及会计控制诸如此类的问题,但会计控制的焦点是“数”的控制而不是人的行为的控制,与管理控制有着本质的区别。虽然有行为会计之说,也有会计行为的研究,但是这些研究只是管理艺术、管理方法和道德哲学在会计中的运用,并不表明会计本身有这些

功能,更不能因此改变会计的本质。同样,管理会计,也并不表明会计是管理,而仅是运用一些管理模型和分析工具,借助会计数据来分析一些绩效指标,从中找出企业的一些管理问题,从而为进一步提高管理效能提供决策建议。

#### 四、会计信息论是“逻辑谬误”

会计信息论为什么是“逻辑谬误”?笔者是从会计本体来说的,而不是从会计现象来说的。笔者认为,信息是会计本体的表象而不是本质。也许人们一看到“会计是提供有用的信息”这一论述,立即就联想到了“由于会计是提供有用信息的,所以会计就是信息”。但这是值得质疑的,这种经验基础之上的因果关系联想所暴露出的问题是:我们为什么能够在经验的基础上做出相关因果关系的联想?相关因果关系的联想是在过去的经验中产生的,如果要根据过去的经验预测未来,那么就需要一个媒介,把这两个命题结合在一起。休谟说:“这个媒介究竟是什么,我承认,那不是我所能了解的。”所谓“不能了解”,是说不管用何种方法,都不能证明“未来发生的事件必然与过去发生的事件相似”,或者“一类相似的事物必然伴随着另一类相似的事物”。因为不能证明前者,因果关系不能预测未来事件必定发生;因为不能证明后者,则不能由已知的原因必然地推断某未知的结果,也不能由已知的原因必然地推断某未知的原因。

会计信息论者就“信息论”进行了信息与会计关系的因果关系联想,并从中推导出会计就是信息活动的结论。须知,这种推理方式恰恰犯了休谟所批评的“因果主义的逻辑谬误”。因为会计信息论的这种联想并不是必然关系而仅是偶然关系,通过偶然关系建立的知识是不确定的,因而也是非规范、非科学的。

也许会计信息论者会反对说,会计就是信息,而不是什么因果关系联想。那么,笔者就要反问:信息是否就是会计?信息论与会计信息论有何区别?当美国会计学会提出“会计乃是信息活动”这一论断的时候,仅仅是说“乃是”,而不是说会计本质就是信息活动。虽然我们分析过,“是”是与本原相关的意义,但是“乃是”与“是”还是有着本质的区别的。“乃是”是推测状态而不是肯定状态,表明该论断的提出者对“会计与信息”关系的自我意识的不确定性,有待进一步检验。

关于会计本质是否就是信息的讨论,涉及的关键问题是:信息是什么?如果会计信息论者能证明信息本体与会计本体是一致的,那么其结论就成立,否则就不成立。对此,有必要引用一下有关信息论的权威观点。1948年,美国数学家、信息论的创始人申农在题为《通讯的数学理论》的论文中指出:“信息是用来消除随机不定性的东西。”同年,美国著名数学家、控制论的创始人维纳在《控制论》一书中,指出:“信息就是信息,既非物质,也非能量。”信息是被反映的物质属性,信息是通信传输的内容(Wiener,1950)。信息是人与外界相互作用的过程中所交换的内容的名称,信息是使概率分布发生变动的东西(Tribes等,1971)。信息是事物之间的差异(Longo,1975)。信息是集合的变异度(Ashby,1956)。信息是一种场(Eepr,1971)。信息是负熵(Brillouin,1956)。信息是有序性的度量(Wiener,

1948)。信息是系统组织程度的度量(Wiener,1948)。信息是集合的变异度(Ashby,1956)。

看来,“信息是什么”是很复杂的,很难用一个词表达清楚。从上述论述中可以发现,信息的基本特征是:对物质属性的反映、事物属性的标志、客观事物普遍属性的表征。显而易见,信息是表象客观事物的东西,而并不能说客观事物就等于信息。它是人类认识事物的一种通用的技术手段,并应用于各学科之中。根据信息论者的研究,信息可以从不同角度来分类。按照其重要性程度可分为:战略信息、战术信息和作业信息。按照其应用领域可分为:管理信息、社会信息、科技信息和军事信息。按照信息的加工顺序可分为:一次信息、二次信息和三次信息等。按照信息的反映形式可分为:数字信息、图像信息和声音信息等。会计信息仅是众多信息中的一种,也是会计本体的一种表现方式。

#### 五、结论

综上所述,会计的本质既不是信息,又不是管理活动。说它不是信息,是因为信息的本质不同于会计的本质。同样,说它不是管理活动,也是因为管理的本质不同于会计的本质。相对来说,会计信息论虽然没有准确地反映会计的本体真理,但却部分地表象了会计本体;而会计管理活动论不仅仅是“离题”,而且完全是越位,脱离了会计本体。

会计的本体是“数加形式”。在任何情况下,会计都是指一定形式下的计数活动。会计上的“数”和“形式”是会计的“定在”,是无条件的共相。“共相”是不变的,变的仅是表现形式。我们毫不怀疑,会计会随着经济的发展而发展,但是无论环境如何变化,会计本体是不会发生变化的,变化的仅仅是会计本体的表象。

基于理性而发现的会计本体直接表述为:会计就是会计,意思就是说,作为会计对象的会计本体,是再没有其他任何对象的对象,它就是一切实在与一切现在。它既不是一般管理活动的那种对象,又不是信息活动的那种对象,前者只是一个行为的一般对象,后者只是一个并存的普遍对象。但是会计本体不仅自为地是一切实在,而且自在地是一切实在,它之所以既自为又自在,是因为它变成了这个实在或者更确切地说证明了自己是这样的实在。

#### 主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济管理出版社,2006
2. 泰勒著.韩放译.科学管理原理.北京:团结出版社,1999
3. 亨利·法约尔著.周安华译.工业管理和一般管理.北京:中国社会科学出版社,1982
4. 哈罗德·孔茨,海因茨·韦里克.管理学.北京:经济科学出版社,1998
5. 汪子嵩等著.希腊哲学史.北京:人民出版社,1997
6. 黑格尔著.贺麟译.小逻辑.北京:商务印书馆,2004
7. 黑格尔著.贺麟等译.精神现象学.北京:商务印书馆,1979
8. 休谟著.贺麟等译.人性论.北京:商务印书馆,2006