

会计理论的逻辑起点探讨

中国人民大学商学院 王娟 廖新宇

【摘要】 本文从黑格尔和马克思关于逻辑起点的界定出发,分析了会计理论的逻辑起点应该具备的五个特征,并在此基础上评述现有观点,最后得出应以产权关系作为会计理论逻辑起点的结论。

【关键词】 会计理论 逻辑起点 产权关系

会计理论的逻辑起点目前仍然是一个有争议的问题,我国学者提出的主要观点包括会计假设起点论、会计本质起点论、会计环境起点论、会计职能起点论、会计目标起点论、会计对象起点论、双起点论、产权关系起点论等。笔者认为要明确会计理论的逻辑起点,首先要弄清楚逻辑起点这一核心概念的定义。

虽然关于会计理论逻辑起点的相关文献较多,也有其他学科关于其逻辑起点的争论,但对于“逻辑起点”概念的由来和界定却少有提及。关于逻辑起点的研究最初是由黑格尔展开的。在19世纪早期,德国哲学家黑格尔在其著作《逻辑学》中对“逻辑起点”进行了严格的定义及详细的论述,并以“存

而采用不同的计量方法的规定,保证了会计信息的可比性。

(2)对于承租人发生的初始直接费用,旧准则要求确认为当期费用,而新准则要求计入租入资产价值,更符合划分收益性支出和资本性支出的规定,更贴近业务的实质。

(3)对于租赁期内未确认融资费用的分摊,旧准则允许企业在实际利率法、直线法和年数总和法之间选择,而新准则明确规定应采用实际利率法,并且对不同情况下未确认融资费用分摊率的选择提供了详细的指南。

5. 融资租赁中出租人会计处理的变化。

(1)在对应收融资租赁款及未实现融资收益进行确认时,旧准则规定在租赁开始日,将最低租赁收款额作为应收融资租赁款的入账价值,并同时记录未担保余值,将最低租赁收款额与未担保余值之和与其现值之和的差额确认为未实现融资收益。而新准则规定将最低租赁收款额与直接费用之和作为应收融资租赁款的入账价值,同时确认未担保余值,将最低租赁收款额、初始直接费用及未担保余值之和与其现值之和的差额确认为未实现融资收益。

(2)对于出租人承担的初始直接费用,旧准则要求确认为当期费用,而新准则要求计入租赁开始日应收融资租赁款的入账价值。

(3)由于新准则下计算出租人租赁内含利率时,采用的是租赁资产公允价值而不是租赁资产账面价值,为此,新准则规定,租赁资产公允价值与其账面价值如有差额,应当计入当期

在”作为逻辑学的逻辑起点进而讨论逻辑学的逻辑结构。黑格尔认为逻辑起点应该具备四个条件:是最直接、最简单、最抽象的事物;包含着以后所有理论发展的萌芽;是发展的终点;与历史起点一致。

马克思在选择资本论的逻辑起点时,批判地吸收了黑格尔关于逻辑起点的研究结论,清除了其唯心主义观点。马克思认为,商品作为整个资本论甚至政治经济学逻辑体系的研究起点,具有以下几个特征:商品是一个“经济的具体物”,具有客观性;商品体现了特定的社会生产关系,具有历史的性质;商品是资本主义社会的最简单、最抽象、最一般的形式;商品蕴含着资本主义社会一切矛盾的萌芽;商品作为逻辑起点同

损益。

(4)对于租赁期内未实现融资收益的分摊,旧准则允许企业在实际利率法、直线法和年数总和法之间选择,而新准则只允许采用实际利率法。

(5)对于租金不能按时收回时的会计处理,旧准则规定,当超过一个租金支付期未收到租金时,应停止确认融资收入,已确认的融资收入应予以冲回,转作表外核算,在实际收到租金时,将租金中所含融资收入确认为当期收入。出租人应当根据承租人的财务状况及经营管理情况,以及租金的逾期期限等因素,分析应收融资租赁款收回的可能性,对应收融资租赁款减去未实现融资收益的差额部分合理计提坏账准备。对此,新准则中没有相关的规定。

6. 售后租回交易会计处理的变化。对于售后租回交易认定为经营租赁的情形,新旧准则都要求将售价与资产账面价值之间的差额予以递延,但在具体摊销方式上,新准则以“在租赁期内按照与确认租金费用相一致的方法进行分摊”取代了旧准则“在租赁期内按照租金支付比例分摊”的规定,显得更为全面。此外,新准则还补充了一条规定,即有确凿证据表明售后租回交易是按照公允价值达成的,售价(即公允价值)与资产账面价值之间的差额应当计入当期损益。

主要参考文献

李畅.浅析公允价值在新准则中的运用及比较.市场周刊, 2006;7

商品生产历史的起点相一致;商品是资本运动的起点,也是资本运动的终点。马克思采用“从抽象上升到具体”的方法构建政治经济学体系的思维方式,以及对逻辑起点特征的描述,对于科学理论体系的构建具有普遍的指导意义,在本文的分析中也将以此作为指导原则。

一、会计理论逻辑起点的特征和条件

鉴于以往文献大多没有对逻辑起点的特征即判断标准进行系统的论述,本文把重点放在分析逻辑起点应当具有的特征和条件上,一旦确定了逻辑起点所应当具有的特征,它的选择和确立也就水到渠成了。

对于会计理论逻辑起点的特征和条件,苏新龙(1996)认为,它应是会计理论的一个组成部分,同时又是非会计理论与方法的要素;它应是会计理论中最简单、最普遍、最基本、最常见、最平凡的现象,其所包含的内在矛盾是整个会计系统发展过程中一切矛盾的萌芽;它应是整个会计理论体系中其他理论建立的基础;它也应是现代会计产生的历史起点。杨月梅(1998)认为,会计理论的研究起点应当是会计其他理论的研究基础,并对会计其他理论的形成、发展起推动作用;必须能够将会计理论和会计实务紧密地结合起来;应具有科学的预见性。吴联生认为,会计理论的逻辑起点应具备四个条件:能连接会计系统与会计环境;能联系会计理论与会计实践;能对其他抽象范畴进行推理论证;具有可知性。罗勇、李定清(2003)认为,会计理论逻辑起点是最简单、最普遍、最基本的会计范畴;逻辑起点能对其他抽象范畴进行推理论证;逻辑起点能够连接会计系统和会计环境;逻辑起点能够联系会计理论和会计实践;逻辑起点是会计最本源的问题,是会计产生和发展的根本动因;逻辑起点是内在的、客观的。

综合上述结论以及黑格尔、马克思关于逻辑起点的界定,笔者认为会计理论的逻辑起点应该具备以下条件:

1. 是会计理论体系中最简单、最抽象、最一般的范畴。只有先抽象到最简单、最基本的问题,才能在此基础上建立一个从简单到复杂逐步演绎的理论体系。从具体到一般的抽象过程是一个不断寻求共性特征并为此而设定理想化条件的过程,在这种简化过程中,抽象程度越高的概念,其内涵就越简单,抽象程度最高的也就是最简单的。

2. 包含整个会计系统发展过程中一切矛盾的萌芽,能对其他抽象范畴进行推理论证。要从逻辑起点出发构建一个逻辑严密、内容完整的会计理论体系,无疑要求从这一起点出发能够推导出其他抽象范畴,而包含整个会计系统发展过程中一切矛盾的萌芽,则是逻辑起点能够对其他抽象范畴进行推理论证的保证。

3. 与历史起点相同。“逻辑开始之处即是真正的哲学史开始之处”(黑格尔)。历史的起点也就是逻辑的起点,逻辑的展开必须在本质上符合历史的发展过程,而历史的发展过程也只有逻辑的展开中才能再现出来。历史和逻辑不是简单等同但又必须在本质上一致,这就是二者辩证统一的关系(常兆忠,1991)。

4. 是发展的终点。逻辑起点也应该成为评价会计理论体

系科学性和合理性的标准,即能够依据它判断会计理论的正确性、会计实践的有效性等。

5. 是客观的。只有客观存在的事物才能被人们所发觉,人们才能通过研究掌握事物发展规律,从而抓住事物的本质。吴联生等(1998)把此项特征归纳为可知性,但笔者认为其观点不全面。可知性是指事物能为人们所了解、认知,但在认知的过程中即带有主观性。人的主观认知受环境、个体等因素的影响,难以避免多歧性,从而引起无休止的争论。而客观性不仅可以保证逻辑起点的唯一性和认识上的统一,而且可以避免因人为规定而导致的逻辑起点错误,会计系统作为一个人造系统,尤其容易出现这种错误。周越、徐继红(2006)认为逻辑起点要求是“物”的概念,否则就没有办法解释马克思不用买卖关系、矛盾或问题作为逻辑起点,而用商品作为逻辑起点的原因。这种说法未免有些极端和教条,不是所有科学理论的逻辑起点都能表现为“物”,黑格尔即以“存在”作为构建逻辑体系的起点,而数学的逻辑起点则是“公理”,所以只要能保证客观性,逻辑起点并不一定要是“物”的概念。

二、现有观点综述

根据以上判断标准,下面对前述八种关于会计理论逻辑起点的观点进行分析。这些观点是世界各国会计学家的智慧结晶,都试图构建完整、合理的会计理论体系,推动了会计理论研究的深入发展,都各有其合理性,但也存在不符合逻辑起点特征和条件的方面。

1. 会计假设起点论。会计假设是会计人员为了进行会计实践而对会计环境中的某些事项和现象所进行的推断。由此可以看出,会计假设是建立在人的主观因素基础上,同时也应该看到,会计假设源于客观环境。客观环境是复杂多变的,而如何形成会计假设、形成多少会计假设以及会计假设有多少层次都依赖于人的主观判断,是不确定的。因此,以会计假设作为会计理论的逻辑起点受到主观和客观因素的双重制约。

2. 会计本质起点论。会计本质实际上是人们对会计根本特征的理性概括。以会计本质作为会计理论的逻辑起点不符合“包含整个会计系统发展过程中一切矛盾的萌芽,能对其他抽象范畴进行推理论证”这一要求。虽然“本质”一词含有“本原”的意义,与逻辑起点有着密切的联系,但会计本质作为纯理论性范畴,无法直接反映社会经济环境的变化和会计领域中必然存在的内在联系,从而无法说它包括会计系统发展过程中一切矛盾的萌芽。由会计本质不能推导出其他与会计环境相关的抽象范畴,如会计目标、会计假设等。

因此,以会计本质作为建立会计理论体系的起点,不仅不能构建逻辑严密的会计理论体系,而且会造成会计理论与会计实践的严重脱节。因此,我国会计研究已逐步放弃以会计本质作为起点。

3. 会计环境起点论。环境不是最简单、最抽象、最一般的概念,而是一个复杂、混沌的整体。以环境为起点实际上并没有解决最基本的问题,因为任何事物的产生和发展都是无法离开环境背景的。建立在环境起点上的理论体系不能保证自身的独立性和逻辑性,更无法将会计理论与其他理论体系区

分开来。而且环境毕竟是外部的条件,是事物发展的外因,它只能产生影响而不能起到决定的作用。

4. 会计职能起点论。会计作为一个人造系统,其职能并不是与生俱来的,而是人们根据客观需要而赋予的,因而不具有客观性。虽然人们都承认会计职能在会计理论体系中的重要性,但很少有人以此作为会计理论的逻辑起点。

5. 会计目标起点论。以会计目标作为会计理论的逻辑起点不符合客观性要求,会计目标的确定是人在一定客观环境下的主观行为,带有强烈的主观色彩。会计目标的差异影响了会计系统的稳定性,对事物发展的内在规律揭示不够,并且其是以需求为导向的,在一定程度上忽视了会计系统运行和发展的内在规律性。

6. 会计对象起点论。会计对象即会计客体,是会计反映和控制的内容。会计对象起点论认为:第一,会计理论是对会计实践的理性认识,会计理论体系作为理性认识体系,其起点应能揭示认识的起点,以会计对象作为起点符合这一要求。因为从会计实践的内容来看,引起企事业单位资金的流入和流出的活动表现为各种各样的经济业务,它们既是会计实践的内容,也是认识的起点,将这些资金运动抽象为会计对象,就成为会计理论体系的逻辑起点,会计对象是认识会计规律的起点。第二,会计理论体系的起点理论要能反映会计学科的特点。各种学科的研究任务和-content是不同的,因为它们具有不同的特点。从会计学的内容考察,它与其他学科的区别就在于它的研究内容是资金运动,如何反映资金运动、怎样对资金运动进行管理、用什么方法揭示资金运动的规律等,相应形成一系列的会计理论。第三,会计对象是会计理论体系中最原始的抽象范畴,它来自于客观环境,反映于会计系统之中,决定了会计理论体系的内容,是推理论证其他抽象范畴的基础。为什么有这种会计本质,为什么要确定这种会计目标,依据什么来确定这种会计假设,是什么客体处于这种会计环境中,都要追溯到源头即会计客体(会计对象)。

会计对象起点论的不足在于,会计对象还不是一个最简单的范畴,对会计对象的理解不同,则会导致对逻辑起点的不同认识,这是不允许的。吴联生(1998)认为会计对象应当具体化,这就要构建会计要素。会计要素的形成又要受制于会计目标,要满足会计信息使用者的需要。

7. 双起点论。主要代表有杨月梅(1998)提出的会计环境与会计目标双起点论,以及苏新龙(1996)提出的会计假设与会计目标双起点论。双起点论虽然可以在一定程度上弥补会计目标主观性的不足,但双起点即意味着逻辑起点不是最简单、最抽象、最一般的范畴,还有进一步抽象的空间。同时,双起点也成了一个更加不确定和模糊的概念,增大了逻辑起点的认知难度。

8. 产权关系起点论。随着产权会计的发展,以产权关系作为会计理论逻辑起点的观点开始进入人们的视野。但产权会计的发展还不够成熟,以一个外来的概念为基础建立整个会计理论体系还有些牵强,因此有学者试图把产权关系融入

会计要素中。伍中信(2006)从产权动因的角度论证会计理论逻辑起点,他认为“产权结构”不是会计概念范畴,因而它只能成为相关理论研究的起点,而不能成为会计理论的逻辑起点。王德礼、杜建菊(2006)则将会计对象即产权关系作为会计理论研究的逻辑起点。

把会计对象表述为产权关系实际上弥补了会计对象起点论的不足。会计对象包含整个会计系统发展过程中一切矛盾的萌芽,能对其他抽象范畴进行推理论证。理论体系是对研究对象自身逻辑的科学反映,因而会计对象(价值)质的特征(时空性)和量的规定性决定着所有会计理论,是构成会计理论体系最根本的范畴;会计理论体系就是将这些既相互联系又相互区别的会计理论按照所研究的会计对象的自身逻辑关系进行有机结合而形成的一个完整的、多层次的系统(劳秦汉,1992)。但如果直接以会计对象作为会计理论的逻辑起点,就像是将资本作为资本论的逻辑起点,虽然找到了门,但没有抓到门把手。

王德礼、杜建菊(2006)把产权定义为“由所有制实现形式所决定的,反映不同利益主体对某一财产的占有、支配、处分、收益的权利”。因此,产权关系是在会计对象基础上进一步抽象得到的,是最简单、最抽象、最一般的范畴,同时也具有客观性。

从会计的产生看,产权与生产同时产生,有产权就有产权关系,而会计与产权关系同时产生。在不同的社会形态中,会计的一般对象是产权关系,所以会计对象也是会计理论的历史起点。

只有将产权关系作为会计理论研究的归宿,才能客观地评价会计理论研究成果的优劣。评价一种会计理论的优劣,要看按照这种理论进行的会计实践能否反映相应产权关系的实质,能否满足各利益相关者对会计信息的需求,能否有效地维护一定会计主体的产权关系。因此,产权关系也是会计理论研究的终点。

综上所述,作为会计对象的产权关系具有逻辑起点的基本特征,同时也符合相关文献中提到的“连接会计系统与会计环境”、“联系会计理论与会计实践”、“唯一性”等要求,而杨月梅(1998)提出的“科学的预见性”即“抽象出一般规律”,实际上是“包含整个会计系统发展过程中一切矛盾的萌芽”的子命题,以产权关系作为会计理论的逻辑起点,具有必然性和科学性。

主要参考文献

1. 劳秦汉.论会计理论体系的基础理论与起点理论.会计研究,1992;1
2. 罗勇,李定清.会计理论体系研究.重庆:重庆出版社,2003
3. 苏新龙.会计假设理论与会计目标理论是会计理论体系中的起点理论.会计研究,1996;11
4. 王德礼,杜建菊.产权视角下的会计理论.合肥:合肥工业大学出版社,2006