

基于辩证唯物主义视角再论会计本质

陈辉 张景华(博士) 龙慧君

(西南财经大学公共管理学院 成都 610074 国家税务总局党校 江苏扬州 225007

成都电子机械高等专科学校 成都 610031)

【摘要】 客观事物存在普遍联系, 并有其发展规律。唯物辩证法正确反映了客观事物的一般规律, 是一种科学的宇宙观, 因此可用唯物辩证法的观点去观察和处理问题。对于认识会计本质而言也是如此。本文基于唯物辩证法观点, 认为会计的本质属性是社会实践, 认识这一点有利于建立正确的会计理论和会计规则, 也是做好各项工作的根本前提。

【关键词】 辩证唯物主义 会计 本质

一、有关会计本质的几种理论观点

1. 信息系统论。对这一观点笔者理解为, 会计内在于生产过程, 具有“生产”职能(会计信息的生产、加工), 是生产力的组成部分。理由是, 资本主义生产方式的发展及理性思维的深化, 导致理性活动的目的和手段的可测量性, 利润成为资本主义企业活动一致的、可以测量的目标。这种观点的代表人物是奥斯卡·兰格, 他认为“复式记账的发明, 使企业活动的一切元素连同结果的全部计算成为可能”。美国会计学会 1966 年在《基本会计理论说明书》中将会计定义为: 一种识别、计量和传播信息, 使信息的使用人得以有根据地判断和决策的过程。这为会计信息系统论开了先河。而这一定义, 同样只是在另外一种情境及观念支配下对表象的描述。信息系统论的理论观点是从西方会计研究中起源并有所发展的。国内最早支持这一理论观点的是会计学家余绪缨(1980)。我国著名会计学家葛家澍教授也持此观点。

2. 管理活动论。这一观点认为, 会计可以通过合理组织生产力, 与劳动技术结合在一起转化为生产力的要素。理由是, 生产力的主要要素之一是生产者, 生产者之所以能从事劳动, 是因为具有生产能力, 即在生产中所运用的体力和智力的总和。而会计是生产者利用体力和智力来应用其劳动能力的必要条件。这一观点最早是由会计学家杨纪琬和阎达五(1980)提出来的。他们认为, 无论是从理论上还是从实践上看, 会计不仅仅是管理经济的工具, 它本身就具有管理的职能。即会计是一个以经济事项的记录为基础的综合社会控制体系, 这样一个控制体系, 总是以很突出的宏观管理功能在促进整个社会经济发展方面发挥着重要作用。即使在某些情况下它在一个微观的环境中发挥作用, 也同样会通过经济利益关系的联结与社会的各个方面发生普遍联系(宋小明、杨智杰, 2006)。这似乎说明劳动力就是生产力。

3. 会计科学论。会计应该是科学, 而科学技术是第一生产力。有以下几种有代表性的观点: 会计是一门抚慰心灵、保护财富和通向幸福的科学(索科洛夫, 1990); 会计是从价值角

度综合核算与预测控制各种“使用价值”再生产的科学(易庭源, 2008); 德国新历史学派的代表人物维尔纳·桑巴特在考察资本主义发展的历史总结中, 把会计对于资本主义发展的作用等同于万有引力、血液循环和能量守恒对现代文明的作用, 他认为“没有复式簿记, 人们简直不能想象会有资本主义”。他将会计上升到科学的高度, 以此论证会计的作用。

4. 会计环境起点论。主要有以下几种代表观点: 会计的本质是在一定社会政治、经济、文化、教育环境下人们对会计现象的一种认识, 有什么样的会计环境, 就有什么样的会计理论(牛秀敏, 1995)。由此引出会计人员的价值观点、会计文化、会计工作程序与方法、会计工作手段、会计工作内容等会计系统内部因素, 它们决定了会计的本质(谢德仁, 1995)。因此所谓的会计精神文化层面中的会计哲学观, 就是人们对世界上的一切会计事物, 对于整个会计的最根本观点(劳秦汉, 1999)。而在马克思主义者看来, 政治、宗教、艺术、道德、哲学等意识形态均属于上层建筑范畴。所以这一观点对会计本质的理解是上层建筑。

5. 主体博弈论。在经济环境变迁中, 会计角色也随之演变。会计是一个宽泛的概念, 它反映了信息与决策之间的某种经济利益关系。会计行为的本质是主体利益最大化, 或者是主体主导力量利益最大化(杨雄胜, 2002)。哪一个契约主体提供的资源最稀缺、最重要, 企业的会计目标就倾向于哪一个会计主体(刘勇, 2007)。可见, 会计是为主体利益服务的。于是刘勇进而提出了会计主体博弈论, 他认为, 会计的本质不在于它体现了契约之间的关系, 而在于体现了主体之间的博弈。这一观点认为会计由经济基础决定, 又为经济基础服务, 并随经济基础的变化而变化, 在阶级社会里具有明显的阶级性。上层建筑是指适应经济基础的社会意识形态, 而一定的制度、设施、是以一定的意识形态为指导建立起来的。所以, 这一观点认为会计本质上属于上层建筑范畴。

6. 会计艺术论。有人认为, 会计的中介对象是人, 是能够及时收集、传递和处理信息的人, 而不是直接作用于生产对

象,因而可以说会计属于“艺术”范畴。美国注册会计师协会下属的名词术语委员会将会计定义为:会计是用独特方式并以货币对至少部分具有财务特征的交易和事项进行记录、分类和汇总,同时对结果予以解释的艺术。生产过程是创造物质产品的过程,而会计的本质既然属于“艺术”范畴,那么就不能把会计过程等同于生产过程,不能把会计等同于生产力。所以会计应属于建立在一定经济基础之上的社会意识形态及与之相适应的制度和设施的总和,即上层建筑。

二、如何认识事物的本质

1. 什么是事物的本质。辩证唯物主义告诉我们,事物的本质就是事物的根本性质,是组成事物基本要素的内在联系。毛泽东同志在《矛盾论》中指出: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,就构成一事物区别于他事物的特殊的本质。

需要指出的是,事物的本质问题不能与事物的属性问题和归属问题相混同。本质和属性有联系也有区别。一事物在与另一事物发生关系时会表现出多种属性,而只有反映这一事物与他事物的根本区别的特有的属性才是事物的本质属性,才是事物的根本性质,才是事物的本质。本质和归属也不同,本质是根据事物的矛盾特殊性(即根本性质)对事物的区分;归属是根据事物的矛盾普遍性(即共同属性)对事物的归类。可见,我们应该从事物的根本性质、内在矛盾的特殊性出发来认识事物的本质。认识会计这一事物的本质也应如此。

2. 揭示事物本质的逻辑方法。有人看到会计对经济的发展有促进作用,就说它是生产力,然而,会计的生产力与劳动力的根本区别在于,前者是社会的机体的功能或能力,后者是人的机体的功能或能力。生产力从来都是指社会的生产力。正如马克思所指出的:生产力表现为一种完全不依赖于各个个人并与他们分离的东西,它是与各个个人同时存在的特殊因素。其原因是,个人(他们的力量就是生产力)是分散的和彼此对立的,而这些力量从自己方面来说只有在这些个人的交往和相互联系中才能成为真正的力量。生产力,作为一种能力或力量,对应着确定的主体或实体。生产力的主体或实体既不是劳动者、劳动资料或劳动对象,也不是以上生产三要素的结合体,而是由具有一定生产关系的人们组成的社会机构或组织。所以说,把会计的本质界定为生产力是与会计的归属问题相混淆了。诚然,会计是一种(归属于)生产力,但会计的本质并不是生产力。

有人看到会计具有上层建筑的属性,就把其归为上层建筑范畴,这里所指的不是会计的本质,而是会计的属性问题。会计和艺术结合起来是会计艺术,和道德结合起来是会计道德,和法律结合起来是会计法律,因为这里没有说明会计之所以是会计而不是其他别的事物的专门特征和根据问题,而只是根据它的某一属性来归类。

很明显,如果说会计的本质是生产力,那么它与科学技术又有什么本质的区别呢?如果说会计是上层建筑,那么它与法律、道德、哲学、艺术等上层建筑又有什么本质的区别呢?可见,离开了事物的根本属性和矛盾的特殊性,就无法说明事物

的本质。我们知道,概念的内涵就是它反映的事物的本质属性。通过下定义,明确某一概念的内涵,也就揭示了事物的本质。下定义的逻辑方法一般是采用属概念(外延较大的概念)的种差(特有的属性)的方法。其公式可表述为:被下定义的概念(外延较小的概念)=种差+属概念。

三、会计的本质

1. 会计所属的范畴。若要给会计下定义,揭示其本质,首先应弄清它属于什么范畴,确定会计的属概念是什么。

会计是否属于观念形态的范畴?毫无疑问,会计理论、会计艺术是属于观念形态(或意识形态)的。但在一定会计理论和思想指导下的会计活动,其主要目的和更为根本的方面则是一种客观的社会活动。当然,它是在一定思想指导下,对整个社会进行影响的社会活动,是主观见之于客观的活动。马克思说:过程越是按社会的规模进行,越是失去纯粹个人的性质,作为对过程的控制和观念总结的簿记越是必要。由此可见,会计是不属于观念形态范畴的。

会计是否属于社会结构的范畴?马克思主义揭示了生产力与生产关系、经济基础与上层建筑的社会结构及其发展规律,但是社会现象是复杂多样的,因而不能把各种社会现象硬塞在社会结构的框框里。事实上,由于经济环境对会计的反作用,会计管理活动论和信息系统论理论观点的形成,基本上是以我国会计所处的宏观经济环境、会计信息使用者群体的识别为立论基础的,两种观点的差异主要体现在对会计信息作用的侧重点上。在改革开放的早期阶段,会计信息的作用主要是在计划经济体制下有利于政府实施合理的计划配置和有效控制,对企业而言,会计信息相应地体现在企业内部经营管理责任的考核评价等方面,是一种经营责任观的体现。随着我国改革开放的深入、市场经济体制的逐步确立和资本市场的进一步发展,对企业尤其是对上市公司而言,会计主要以向外部投资者提供决策有用的信息为目标,以优化资本市场资源配置,也即更加突出会计决策有用观。因此从会计信息有用性来看,管理活动论和信息系统论的观点是一致的,殊途同归,至少并不相悖(孙铮、贺建刚,2008)。但是会计具有复杂的内涵和特点,把它简单地归之于生产力和上层建筑范畴也是不恰当的。

会计应属于什么范畴?会计应属于社会实践的范畴。马克思主义告诉我们:社会生活在本质上是实践的。会计这种社会生活也是人类基本实践总体结构中的重要组成部分。从人类社会实践活动的产生和发展来看,会计是伴随着人类基本社会实践而产生和发展起来的又一种重要的社会实践形式。另外,会计也具备实践活动的两个根本前提(主体和客体,表现为会计人员和作为客观事物的会计对象),以及实践的三个要素(目的、手段、结果)这些共性;从实践的特征来看,会计具有能动性(即通过会计知识能动地认识客观世界)、客观现实性(会计的主体、客体和手段都是可感知的客观存在,受客观条件的制约和客观规律的支配)和社会历史性(会计人员是生活在一定历史时期和社会关系之中的人,要受到具体的社会关系和历史条件的制约,反过来,会计的不断发展和会计人员

的不断实践又推动了历史的不断发展)。这些都说明,会计本质上是一种社会实践。

2. 会计是一种怎样的社会实践。会计属于社会实践的范畴,这只说明了它与其他社会实践的共性,并没有表明它的特殊性,因此还必须探讨为什么出现了会计这种社会实践,它是一种怎样的社会实践。

马克思主义告诉我们,人类与动物的根本区别在于人类不是消极地适应自然、适应环境,而是能动地改造自然、改造环境,以满足自身发展的需要。也就是说,人类需要也能够进行改造世界的实践活动,实践的目的就在于创造出能满足自身发展需要的外部条件(包括自然条件、社会条件)。马克思主义告诉我们,实践的客体——被改造的客观世界与实践的主体——改造客观世界的人类自身存在对立统一的关系,环境是由人来改变的,人在改变环境的过程中又改变着人本身,人们为了更好地改造客观世界,达到自己的目的和要求,还必须改造自己的主观世界。马克思对实践活动的三种分类即是生产实践、科学实验和社会实践。既然会计的本质不是生产实践,也不是科学实验,那么就是处理社会关系的实践。这是一种适应生产活动的需要,与生产活动同时发生的另一种基本的实践形式,是处理人与人之间社会关系的活动,是人类的社会交往,是组织、管理和变革社会关系的活动。会计理所当然地归于其中的一部分,毫无疑问,会计实践是其中的重要内容。它被生产实践所决定,又反过来作用于生产实践。

在我国建设有中国特色的社会主义的今天,会计的实践本质更为重要。正如马克思所说,簿记对资本主义生产比对手工业和农民的分散生产更为必要,对公有生产比对资本主义生产更为必要。随着社会主义市场经济的发展,会计的地位越来越重要。《会计法》修订之后执法检查更加深入扎实,初见成效;会计改革取得重大进展,若干具体会计准则不断发布和推陈出新;会计人员从业资格、会计人员继续教育管理有序,会计委派制度和会计核算逐步完善。这再一次证明了马克思对会计实践论述的科学性:环境的改变和人的活动或自我改变的一致,只能被看做并合理地理解为变革的实践。

有人或许会问,会计既然包含艺术、哲学、道德等元素,那么它同艺术、哲学、道德又有什么本质区别呢?请注意,艺术、哲学、道德都属于上层建筑范畴,而会计是根据社会的需要对会计人员进行影响,从而使会计的本质通过实践客体表现出来,会计实践主、客体的发展过程就是会计实践活动的产物。在现代,人才是经济社会发展的第一资源,我们要实现经济又好又快地发展,从根本上来说,关键在于提高人的素质,在于人力资源的开发和人力资本的提升。

有人认为,会计既然推动了生产力的发展,又使会计主、客体都得以发展,把它作为生产力也未尝不可。实际情况是,会计使主体的精神世界得到发展,从而既提高其从事物质生产的能力,又提高其从事精神生产的能力,使人们能更好地参与社会生活,推进社会主义“两个文明”的建设。马克思曾经指出,随着社会生产力的发展,社会财富的标准将不再是劳动的

消耗,即不再是工作时间和数量的积累,而是组成社会的个人能力和素质的发展。人力资源在经济发展中发挥着越来越大的作用,人的素质、人格、品质是社会制度改革创新和高效运行的重要保证。确切地说,会计是一种提高人改造主、客观世界的手段,是一种社会生活的实践,或者说会计是人类处理社会“以人为本”关系的实践。所以笔者认为,在现阶段,会计是一种反映资源的配置效率,从而引导其达到最优配置的社会实践活动,并且反映会计主客体交易的经济关系、调节会计主客体利益相关者的利益关系。

四、研究结论及展望

如前所述,会计的本质属性是社会实践,但怎样去实践,则取决于社会的需要。会计为一定社会的政治、经济制度所制约,具有社会性,在阶级社会还表现为阶级性。会计也受生产力发展水平的制约,而会计通过实践能够使自身获得提高,从而促进生产力的发展,因而,会计又具有生产性。可见,会计的生产性、上层建筑性与社会性是辩证统一的。以辩证唯物主义的方法思考会计的本质有助于寻求不同观点的统一,也有利于会计理论的研究和发展。

会计是人类改造客观世界的重要活动,它造就改造自然、改造社会的建设者,具有促进生产发展和社会进步的职能,这就是会计的外在价值;要使会计人员成为改造客观世界的主体,就必须不断提高其素质,因而会计又有促进人的身心发展的职能,这就是会计的内在价值。由于改造客观世界和改造主观世界在本质上是统一的,社会的进步与人的素质的提高是一致的,因而会计的外在价值与内在价值也是互为条件、互相促进的。

会计是具有主体、客体、目的、手段和结果的社会实践活动,我们从中可知会计理论要研究的各个方面。包括会计的本质和职能在内,会计的目的及培养目标,会计的主体和客体,会计的内容、途径和方法,会计的过程及各个环节的管理,会计的成果及质量,会计与其他学科的联系等,都是会计研究的重要方面。以辩证唯物主义来对会计实践进行深入研究,将会推动会计理论的进一步发展。

主要参考文献

1. 奥斯卡·兰格著,王宏昌译.政治经济学.北京:中国社会科学出版社,1987
2. 余绪缨.要从发展的观点看会计学的科学属性.中国经济问题,1980;5
3. 杨纪琬,阎达五.开展我国会计理论研究的几点意见——兼论会计学的科学属性.会计研究,1980;1
4. 易庭源.会计本质探索.财会月刊(会计),2008;6
5. 郭道扬.世界会计职能论研究(上).财会月刊,1997;2
6. 邓小平.邓小平文选.北京:人民出版社,1994
7. 毛泽东.毛泽东选集.北京:人民出版社,1956
8. 林万祥.成本论.北京:中国财政经济出版社,2001
9. 宋小明,杨智杰.会计本质的哲学分析与现实论断.当代经济管理,2006;2