

从多角度认知全新的会计学

王永生(教授)

(北京信息科技大学经济管理学院 北京 100085)

【摘要】 当今信息经济技术环境对会计产生了巨大的影响,传统会计学在很多方面已无法适应新时代的要求,需要创建全新的会计学。基于此,本文从多角度来认知会计学,以期能为最终形成全新的会计学提供帮助。

【关键词】 会计学创新 信息会计学 信息经济技术 会计约定

一、独立的会计学

会计学是独立的,它不从属于会计所服务的单位或组织,会计学应独立地发展。我们应从独立的角度来研究会计学。独立论观点认为,会计是独立的,是不属于其他经济主体的,其自身就是一个主体,是为需要会计信息的单位或个人服务的。

会计学是一门独立的学科,可以对组织的各项经济业务进行确认、计量、记录、监督、反映和报告,并可提供全面的会计信息服务。如同自然科学的研究一样,会计学既然作为一门科学,就应该有自己独特的理论体系,并且要依靠创造性思维,不断提出新的问题、发现新的规律、建立新的理论,从而使会计学真正成为指导会计实践的科学。在会计学独立的条件下,会计主体就是会计工作人员或组织,并且他们起着主导作用。

传统的观点认为,会计学是从属于会计所服务的经济主体的。目前会计学的内容大多已经过时,不能适应发展的需要,应该进行彻底的变革或进行淘汰。从属论下的会计学最致命的弱点就是不利于监督、控制会计信息质量,会计信息失真问题也无法从根本上得到解决,于是笔者提出了会计学的独立论。会计学理论要能指导、诠释、解决会计实践中的问题。会计学与会计工作应该既有区别又有联系,不能完全脱离。在实践中遇到需要解决的问题,特别是遇到现有理论不能解决的问题时,就为理论的发展提供了原动力,即解决了问题,理论就得到了发展。笔者提出会计学的独立论就是为了推动会计学理论的发展。会计学的独立论有利于有效地监督、控制会计信息质量,解决会计信息失真的问题;有利于解决会计问题和引导经济发展;尤其有利于会计学自身的创新与完善。

二、哲学的会计学

马克思主义哲学的世界观与方法论,是会计学认识论的基础,它为会计理论提供指导。在整个会计学理论体系中,会计哲学比其他会计理论处于更高的层次上,因而成为指导会计理论不可缺少的、直接的理论基础。所以,要研究会计的哲学观,就要在马克思主义哲学指导下,研究会计的世界观与方法论,树立基本的会计哲学观,提供适用于现代会计理论和实践的哲学理论与方法。会计发展史清楚地表明,会计学的发展

与理论的创新,必须建立在正确的会计世界观与方法论的基础上。离开正确的哲学世界观与方法论的指导,就事论事,就会迷失方向,甚至误入歧途,创新发展更无从说起。但是,哲学的理论与方法,尚未得到会计理论界和实务界应有的重视,这对会计学的创新发展是极其不利的。

科学地运用马克思主义哲学,唯物辩证地把握会计中各方面的内在客观联系,高瞻远瞩地解决各种会计事物矛盾,以推动会计学科迅速发展,这是全新会计学发展的必由之路。

三、界定的会计学

会计学的内容范围是需要界定的,特别是要区分它与经营管理学的内容,例如持续经营假设应该是经营管理学研究的先决条件,而不是会计学的研究前提。企业管理需要企业持续经营,并对经营期间产生的效益进行分期核算,从而产生了会计分期核算。但从本质上看,这是根据经营管理需要提出的,不是根据会计工作需要提出的,也就是说,即使不分期,会计工作照样可以存在。因此,会计不需要分期核算。

会计学与企业的经营管理、生产质量管理等都是企业经营管理工作的重要组成部分,是一个有机整体,不可分割。因而会计活动与企业的其他管理活动在理论与实践如何协调,是必须加以解决的问题。会计学与企业经营管理学相关内容的界定,也是应该解决的问题。如目前责任会计被界定为:以提高经济效益为中心,突出责任核算、责任控制、责任考核并与分配制度相结合的新型的会计管理形式。由此看出,会计实质上只是为责任单位或人对责任指标进行核算,不负责管理活动。这样就产生责任会计内容的归属问题,本质上还是会计主体的问题。会计主体不一样,会计学的内容也会不一样。责任会计研究的是会计客体,按理说不应该属于会计工作的内容,但是由于会计客体是传统的会计主体,当然也就属于会计学的内容了。新的会计学应该将这一内容去掉,它应该属于经营管理学的目标管理内容。进一步来说,一般会计学理论基石变更,可能会引起会计领域、会计学内容发生较大变化,需要重新界定其范围。如会计主体不一样,责任会计内容的归属就不一样。再者,如果将会计主体变为会计人员或组织,则以前因为缺少会计主体的宏观会计学,现在因为有了会计主体,

就成为会计领域的内容了。这里只是对会计主体的变更引起会计学内容界定的变化进行了讨论,期望能够抛砖引玉,引起会计界对此问题进行深入的研讨。

四、方法的会计学

会计学处理会计信息的方法包括定量方法(如会计核算)和定性方法(如会计制度、会计准则)。因此,人们应该从方法和具体方法的角度来研究会计学。

会计是一个确认、计量、传递经济信息的会计信息再生产过程,目的是帮助信息使用者做出可靠的判断和决策。在会计信息的生产过程中,技术和制度起着相当重要的作用。为此,有学者曾提出将技术的会计学 and 制度的会计学作为会计学研究的两个方向。技术的会计学研究的主要内容是:经济信息的确认、计量和传递的技术、程序和方法,会计如何吸收其他学科的成果、适应环境的变化、进行会计技术的变革等。总之,技术的会计学研究的是会计技术和会计的互动规律。制度的会计学研究的主要内容包括:①从实证的角度看,什么样的会计制度有利于会计信息的提供,会计信息需求的变化将导致会计制度发生怎样的变迁,如何减少其他制度对会计信息系统的干扰,以便提供最有效的会计信息服务等;②从规范的角度看,会计信息的质量特征应该是什么,对一定的会计制度如何评价等。总之,制度的会计学研究的主要是会计制度和会计的互动规律。

笔者认为,技术的会计学 and 制度的会计学对会计的观察视角不同,然而两者的关系密切,并且为统一体。从本质上看,技术的会计学是研究定量的方法,制度的会计学是研究定性的方法,二者可以统一成为方法的会计学。当然,技术的会计学是会计学研究的重点、难点,而对制度的会计学研究较为容易。科学技术是第一生产力,同样,会计技术是会计信息处理中的第一要素。会计中,首当其冲的是会计事项信息的技术处理,如核算,然后才有会计信息服务等。所以要重点研究会计技术的方法,包括方法论和具体方法。

方法论是哲学的认识论与方法在会计学方法中的体现,是关于方法的理论,是一种上升为理论形态的方法,它不能直接发挥对现实的具体指导作用,只能在特定条件下转化为具体方法后才能直接用于指导会计实际工作。

目前,迫切需要解决的是怎样创新研究会计学的方法,特别是技术方法。现在信息技术已经发展到了相当高的水平,但是会计信息处理方法还停留在模拟手工记账阶段,离信息技术可以达到的信息处理水平还相差较远,其发展的关键在于提出将会计技术与信息技术融为一体的全新会计记账方法。

五、信息的会计学

从处理对象的角度来说,会计学处理的是价值与非价值(数量或非数量)经济信息。经过三次会计信息处理方法大飞跃(会计电算化、会计信息化、创建将复式记账法与信息技术融为一体的全新记账法)的会计学将发展成为信息的会计学、全新的会计学。

当今会计已发生了较大变化,计算机作为对信息处理最为快捷、有效的工具,在会计领域中得到了广泛应用,即实现

了会计电算化,这使会计信息处理方法有了第一次质的飞跃。但随着网络的出现与发展,单机或局域网的会计电算化处理的数据传送时间长、信息交换不畅、资源共享不充分、查看资料不方便等问题日益凸显。互联网使全世界变成一个地球村,企业成为全球网络生产与供应链中的一个节点,全球信息处理网络化已成为现实,会计信息收集、传递、处理瞬间完成,会计报表实时生成,会计信息资源共享,此时互联网在会计领域得到广泛应用,即会计信息化,这使会计信息处理方法产生第二次质的飞跃。

会计信息处理产生了两次质的飞跃,但是会计信息处理所用的记账方法还是手工会计的复式记账法,这显然已经大大落后于信息技术的发展。如果能尽快研究出将信息技术与会计技术融为一体的新的会计记账方法,就能实现记账方法的飞跃。从而信息技术在会计领域中得到更广泛、更深入的应用,使会计信息服务水平提高到一个新的层次,即多元化会计信息服务的水平,这将使会计信息处理方法产生第三次质的飞跃。由此信息会计学应运而生,然而信息会计学至今还未形成自身的理论体系,尚有一些基本问题急需解决。例如,信息技术在会计中的应用对会计工作的影响仅是工具和手段的变革,还是实质性的冲击?这些冲击表现在哪些方面,又如何会在会计理论、方法、制度和准则中得到具体体现?类似问题应尽快得到深入研究。笔者在这些方面进行了一些探索,希望有兴趣的研究者共同参与探讨,以促进信息会计学理论取得长足发展。从事项运行的记账机制这个角度来说,信息会计学是面向对象的会计学,其相应的会计软件是面向对象的软件,是事件驱动运行机制的软件,这里的会计技术与软件技术是融为一体的,是不可分离的整体。就信息会计学而言,其与微观控制会计学(财务会计学)和宏观控制会计学(审计学)是协同发展的。

六、发展的会计学

会计学是发展的,它是随会计所处的经济技术环境的变化而发展的。人们经过重新认识、继承、发扬会计学和创新发展会计学,得到全新的会计学。新的会计学既包括全新的会计理论基石,又包括全新的会计记账方法。

众所周知,任何事物都必须根据周围环境的变化而不断改变和完善自己,不然就会被它所存在的环境淘汰。会计学作为一门科学和一种社会事物,也应该不断适应周围环境的变化,不断发展、完善自身。当今信息化社会需要的是信息化会计和信息化会计学。信息化会计学相对现行会计学来说,需要质的飞跃发展,其内容可以是继承沿用、重新认识、质变飞跃和前瞻未来,其中,重点是质变飞跃。

1. 继承沿用。这使得发展了的会计学有一定的继承性。例如,会计基本前提仍然需要,当然是发展了的基本前提。基本前提是事物研究的先决条件,其存亡取决于该事物本身的存亡。事物消亡了,相应的基本前提也就不需要了。只是事物发展变化,先决条件也跟着发展变化,即基本前提发展变化。其继承沿用的内容一般是会计学中的名词术语,但这些概念的实质已经发生了变化,否则不能被称为继承沿用。

2. 重新认识。重新认识一般是指纠正会计学中的错误概念,或摒弃、淘汰过时的内容。例如,现行会计的基本前提是在工业经济时代提出的,是与当时的社会经济环境、科学技术水平、会计工作条件相适应的。但是,随着社会经济、科学技术的飞速发展,会计环境发生了巨大变化,致使传统的会计基本前提受到了巨大冲击,面临着重大变革,需要对其进行重新认识。首先,应指出原有认识中存在的缺陷,如传统会计的会计主体假设中的“主体”概念与哲学中的不一致,需要纠正。其次,对于有误的会计基本前提应该予以摒弃,如摒弃传统的持续经营假设,淘汰过时的手工会计复式记账法等。现实经济业务中原本是没有由会计恒等式带来的经济信息平衡结构约束的,这虽然在手工记账中发挥了很好的核对作用,但是随着信息技术的介入,人们处理经济业务的能力大大提高,已经不再需要复式记账法了,并且它已经妨碍了记账自动化,从而需要发展新的会计记账方法。

3. 质变飞跃。当今会计工作环境中信息经济技术飞速发展,致使计算机会计信息处理系统在会计工作中成为不可或缺的条件,同时网络经济对会计分期假设、货币计量假设造成前所未有的冲击。笔者正是基于这一背景,跳出现行会计学的基本理论框架,经过研究论证后提出全新的会计学理论基石:①两个会计前提,即会计主体(与传统的含义不同)和会计工具(除会计人员以外的计算机会计信息处理系统部分,下同);②两个会计约定,即会计分期和货币计量。

(1)会计主体。这里的会计主体不是指传统意义上的会计主体,而是指会计人员;而会计人员工作的单位不是会计主体,是次要部分。会计主体应是从事会计工作的人员或组织。由于在会计工作中起主导作用的是会计人员,所以会计主体是会计人员,而不是传统意义上的会计工作服务的单位或组织。传统会计主体的起源要追溯到15世纪,业主财产与企业投资分离使经营组织独立化,要求会计不仅要记录和反映业主财产的变化,而且要视组织为一体,反映其日常收支及经营成果,由此出现了会计为谁服务的问题,即需要确定会计活动的空间范围,会计主体从此产生。这时的会计仅仅是业主雇用的一个职员,与其他职员一样,只是分工不同,还不可能在会计工作中起到主导作用,因此不可能成为会计主体。但是,随着会计环境的变化和会计业务的发展,会计内涵已经由量变到质变(其属性由从属性到独立性),其地位、作用今非昔比,会计人员已经成为会计主体。

(2)会计工具。会计工具——计算机会计信息处理系统,包括互联网条件下处理会计业务的会计信息处理系统。这里的计算机会计信息处理系统是会计信息处理的工具,故简称为会计工具。随着会计信息化的发展,会计工具的作用将日益重大,因此会计工具应作为会计信息处理工作的基本前提。若会计信息处理系统因故停运或运转不正常,则将影响会计业务的正常处理,甚至使整个经营业务陷入瘫痪。如银行的会计业务网络系统发生故障,则整体业务就得停止;财务部门如果停电,就不能进行日常报销等业务;大型超市的收款机如果不能工作,超市就得关门停业。这些都体现了会计信息处理系统

对会计工作的重要意义。由此可见,会计信息处理的基本前提不成立,即没有会计信息处理工具,就不可能有会计工作。会计工具已经成为会计信息处理工作的基本前提之一。有了这一会计前提,就能很好地开展会计工作。

(3)会计分期。约定是经过商量而确定的,但是其可以改变,即随着事物或学科的发展,可以修改约定,或不按约定做。如网络会计突破了传统会计在时间上的局限,会计信息搜集处理动态化、实时化,使得会计信息的发布和使用也能够实现动态化、实时化。为了使会计信息使用方便、快捷,必然要求会计信息系统及时、有效地提供会计信息,这可以通过实时财务报告系统提供一种联机实时报告,即在任何时点上都可以提供财务报告。由此,会计分期就没有存在的必要了。可见,会计分期只能作为约定,不能作为基本前提。

(4)货币计量。如果说货币计量是会计的基本前提,那么其他会计计量单位与属性就不能使用。但在网络经济中已采用电子货币计量,而电子货币只是一种符号(数字或图形)、一种价值观念、一种非物质事物,本质上与传统的货币已经不一样了。又如,现行会计核算特别是企业生产活动的会计核算,都是建立在一系列生产核算基础之上的。这些核算的最初计量一般不是货币性的,而是以实物核算为主,同时辅以必要的货币核算,如投料数量、工时等。在此基础上,才进入货币计量阶段,没有最初的生产性、非货币性的计量,货币计量也就失去了其存在的基础。再者,将来会计信息处理多元化,要求采用多维计量方式和多重计量属性,这对货币计量的会计基本前提更是一种否定。因此,货币计量只能是会计约定。

以上只是以全新会计学的理论基石为例讨论了会计学质变的发展内容,会计学发生质变的关键在于提出会计学中原来没有的全新理论或创新完善理论,从而产生质的飞跃发展,否则不能称为质变。

4. 前瞻未来。前瞻未来是指对现行会计学发展趋势的预计和探索,这实质上是未来会计学的内容,或是通向未来会计学的“桥梁”。适应未来社会发展的会计学的创建有待会计同行的共同努力,早日创建适应未来社会发展的会计学,可以使会计理论、方法得到空前发展。

鉴于笔者认识水平、个人偏好与价值判断等的局限性,本文讨论的独立的会计学、哲学的会计学、界定的会计学、方法的会计学、信息的会计学 and 发展的会计学,不可避免地会有一些的主观性。本文旨在抛砖引玉,以促进新的、全面系统的会计学理论的形成。

【注】本文系北京市哲学社会科学“十一五”规划资助项目(项目编号:06BaJG0124)。

主要参考文献

1. 钟子亮,李莉.会计史上的第四个里程碑.财会月刊,1995;5
2. 刘贵生,谢群松.会计观察的二维视角:制度的会计学 and 技术的会计学.时代财会,1998;12
3. 王永生.摒弃传统会计基本前提持续经营之辨析.商业研究,2006;20