

会计学与财政学研究对象辨析

张 建 军

(北京工业大学 经济与管理学院, 北京 100022)

摘 要: 对同属于价值运动管理的会计学与财政学在研究对象上存在的共同之处,以及二者的明显差异进行了比较分析。分析表明,了解、把握和运用这些差异,有助于开拓会计学的研究视野,认识会计学的学科地位和社会属性。

关键词: 会计学; 财政学; 研究对象; 比较; 社会属性

中图分类号: F 230

文献标识码: A

文章编号: 1671-0398(2002)04-0026-04

Comparison Between Researching Objectives of Accountance and Fiscal Science

ZHANG Jian-jun

(College of Economics and Management, Beijing Polytechnic University, Beijing 100022, China)

Abstract: Although accountancy and fiscal science have something in common on their research objectives, they are different obviously. Understanding, mastering and applying their differences help widen the research vision of accountancy, recognize its discipline status and social property.

Key words: accountancy; fiscal science; research objective; comparison; social attribute

一、财政学的研究对象

财政是强权和所有权结合的一种强制性分配,其主体是政府,分配的内容是 $V+M$,分割的是商品价值 (W),财政分配是所有分配中最全面、最完整的分配,本质上是人与人之间财富的分配。

财政学是一门研究国民经济运行中以国家为主体的分配的规律性的科学,即财政学的研究对象是国民经济运行中以国家为主体的分配的规律性^[1]。财政活动也称财政运行,是国民经济运行体系的重要组成部分。国民经济运行,特别是经济发

展水平决定了财政运行的规模、范围、目标及其方式;财政运行又反过来制约或促进经济的发展,影响着国民收入的分配和社会再生产过程中的生产、交换、消费。从财政的研究对象分析,主要涉及到财政分配的主体、对象、目的等问题。

1. 财政分配的主体

从历史分析,财政是国家的产物。原始社会时期,生产力水平极其低下,最重要的关系是血缘关系,最重要的上层建筑是家族亲属制度,不存在社会强权。随着生产力水平的不断提高、剩余产品增多、私有制的出现以及阶级的产生而产生了国家,进入奴隶社会。国家作为阶级统治的工具,要求设

收稿日期: 2002-03-25

作者简介: 张建军(1964-),男,汉族,北京市人,北京工业大学经济与管理学院讲师。

置一定的权利机构加以维护,并随着人口的增加、社会经济的发展、国内阶级矛盾的尖锐化以及国际交往的不断增强,使之日益庞大和强化。国家权利机构并不创造价值,为了稳固国家政权,服务于社会公共利益,国家就必须通过社会分配集中一部分社会产品,即“为了维护这种公共权力,就需要公民缴纳费用——捐税。捐税是以前的氏族社会完全没有的,随着文明时代的向前发展,甚至捐税也不够了,国家就发行期票,借债,即发行公债。”^[2]“赋税是官僚、军队、教士和宫廷的生活源泉,一句话,它是行政权利整个机构的生活源泉。强有力的政府和繁重的赋税是同一个概念。”^[3]

因此,财政作为国家集中性和强制性的分配,其主体只能是国家,即国家在财政分配中处于主导地位,与价格的分配主体是交易双方、工资的分配主体是企业经营者与劳动者、金融的分配主体是货币资本的供求双方等截然不同。

2. 财政分配的对象

从产品价值构成来看,产品的价值 $W = C + V + M$, 其中, $C + V$ 是指生产过程中所耗费的物化劳动与活劳动中必要劳动的价值,是维持简单再生产所必须的价值扣除部分,也称为成本价格; M 是活劳动中为社会劳动所创造的价值,即剩余价值,由利息、地租、税金、利润等构成。财政作为一种以国家为主体的分配,应以保证微观企业的简单再生产为基本前提,因而不应从 $C + V$ 中索取;其次,利息、地租分属于货币资本所有者和土地所有者,利润应归企业资本所有者并为其所支配,同时也是企业扩大再生产最主要的源泉,所以财政分配不应是对 M 部分的简单集中。另一方面, $V + M$ 作为国民收入的整体,存在 V 与 M 的分割问题,为了公平社会分配,稳定社会经济的发展,缓解社会矛盾,国家财政有必要参与对 V 的分配和调节,如个人所得税的设立即有此目的和功能。可见,财政分配的对象主要是剩余价值,主要通过税收手段调整 V 与 M 以及 M 内部各部分之间的比例关系,实现调节分配关系、配置资源、稳定和促进经济发展等功能。简言之,财政分配是一种以剩余价值为主要对象的价值分配。

3. 财政分配的目的

通过国家财政,一方面要保证实现国家职能的需要,另一方面要满足社会公共的需要。前者主要是国家执行某些社会职能的需要,包括国防、外交、司法、公安、国家行政管理、基础科学研究等方面的需要;后者主要是社会公共设施、基础产业建设、社

会公共福利等方面的需要。在任何社会形态下,上述两方面的需要都是共同存在的,但保证实现国家职能的需要应基本保持其稳定性,而满足社会公共需要的内容却是不断变化的。从总体上考察,不同生产力发展水平对应着不同的社会公共需要;不同社会形态(经济基础+上层建筑)下的统治阶级,具有不同的以社会公共需要为名义维护自身利益的方式和手段。在农业经济时代,农业是国民经济的主导产业,提供农业发展所必需的基本条件是该时期最主要的社会公共需要,有关农田水利设施建设的支出构成一项重要的财政支出;在工业经济时代,工业是国民经济的主导产业,工业投资是推动国民经济发展的主要动力,这一时期主要的社会公共需要是提供工业发展所必需的基础设施建设;在知识经济时代,国民经济发展的主动力来自于智力,科学技术成为真正的第一生产力,以提高公民科学文化素质,推动科技进步为主要宗旨的教育以及维护生态环境和高质量的社会福利等方面的需求,是该时期主要的社会公共需要。

二、会计学与财政学研究对象的联系

不难看出,会计学与财政学的研究对象都与价值有着天然的血缘关系,会计学的发展水平与财政学的发展水平都决定于社会经济的发展水平。具体表现为以下几点。

1. 同属于价值分配

作为会计学研究对象的资金运动,具体分为资产、负债、所有者权益3项静态要素和收入、费用(成本)、利润3项动态要素,不同形态的资金运动形成了资金循环和周转,表现为 $G-W \cdots P \cdots W' - G'$, 从新产品价值 W' 中所包含的 $C + V + M$ 分析,会计所进行的确认、计量、记录和报告,实际上是 $G-W$ 过程、 $W \cdots P \cdots W'$ 过程、 $W' - G'$ 过程中的价值分配。其中 $G-W$ 过程是货币资本在劳动对象及其内部、劳动手段及其内部的价值分配,涉及到有关货币支出的资本化问题、长期资产计量问题、采购成本计算问题等; $W \cdots P \cdots W'$ 过程是确定产品价值补偿尺度的惟一过程,是新产品价值中物化劳动耗费与活劳动耗费中必要劳动耗费的分配问题,无论是外购材料、外购燃料、外购动力、工资、职工福利费、折旧、利息、税金等要素费用的分配,还是辅助生产费用的归集与分配,制造费用的归集与分配以及生产费用在完工产品和在产品之间的分离、期间费用的归

集与结转等,实际上都是一系列价值分配过程; $W'-G'$ 过程既是商品价值的实现过程,也是对商品价值的初步分配过程:商品价值扣除所耗费的物化劳动部分后的剩余部分即是国民收入,国民收入扣除 V 部分的余额 M 部分,企业首先要上缴所得税等,核算税后净利润,并提取法定盈余公积、法定公益金、任意盈余公积、向所有者分配利润。这一过程与以 M 为主要对象进行价值分配的财政活动相一致。

2. 依存于价值运动

会计作为以货币为主要计量单位,对再生产过程中的资金运动进行全面、系统、连续反映和监督的经济管理活动,由价值运动的具体内容、规模决定其内容及其发展水平。自然经济占主导地位时期,由于交换目的是“为买而卖”,交换内容主要是剩余产品,交换方式主要是物物交换,交换范围主要是国内交换甚至是区域交换等,企业的价值运动内容较为单一,由此产生的经济关系较为简单,会计的内容以生产过程为主,会计核算方法采用单式记账法,以简单的财物方面的安全性管理为主。而在商品经济高度发达的今天,企业价值运动的内容日益多样化和复杂化,交换的目的是“为卖而买”,交换的内容是商品,交换的方式是价值交换,交换的范围由国内交换扩展为国际交换甚至全球交换,因此,价值运动的规模出现了无限扩张的趋势,会计的理论与实务空前繁盛,同时也带来了通货膨胀会计、合并报表会计、外币折算会计、衍生金融工具会计等世界性会计难题。价值作为人类抽象劳动的凝结,是任何社会形态所共有的,离开了价值运动,将不会有 $G-W \cdots P \cdots W'-G'$, $W=C+V+M$ 也将无从谈起,会计也将失去其存在的对象基础,以价值运动及其结果中的 M 部分为主要分配对象的财政,也将丧失其存在的依据(前提是国家的存在)。

3. 依存于经济水平

人类社会的文明史,是一部生产力的发展史,是经济水平不断提高的历史。从会计和财政的历史发展脉络中不难发现,经济发展水平决定了会计、财政的发展水平,对此是人所共知的。

4. 依存于经济基础

经济基础作为社会发展一定阶段上的社会经济制度,是社会生产关系的总和。会计在反映和监督价值运动的过程中,很大程度上是处理各方面的经济关系,包括企业与供货方的购货关系、与购货方的销货关系、与企业职工的工资结算关系、与银

行等金融机构的货币借贷关系、与社会中介机构的服务和债权债务结算关系、与企业所有者的资本投入和收益分配关系、与政府的纳税关系等,这些关系既是一种财务关系,本质上更是一种经济关系或生产关系,没有这些关系的存在就不会形成资本循环和周转,就失去了价值分配的基础,赖以存在的会计和财政也将不复存在。

5. 依存于上层建筑

上层建筑一般是指建立在经济基础上的政治、法律、宗教、艺术、哲学等观点,以及适合这些观点的政治、法律制度。无论是会计环境还是财政环境,均受到上层建筑环境的影响和制约,古今中外莫不如此,尤其是我国更为明显。

1949—1956 年是公有制改造时期。1956 年完成工商业的改造(实现社会主义全民所有制),1958 年完成农业改造(实现人民公社化),价格从自由定价走向政府定价,基本实现了计划经济体制。“一五”时期的会计主要是照搬前苏联模式,1956 年 1 月 1 日施行的《国有工业企业基本业务标准账户计划》设置了 85 个会计科目,同期的财政收支也是政府指令。

1958—1966 年是社会主义公有制完全确立时期。我国已建立了庞大的工业体系,农业实现了完全的公有制,全部纳入计划经济轨道,所有经济形式都是指令性的,财政绝对集中,企业的所有收支实际上都纳入到财政系统,会计作为财政的一条“腿”,被财政完全控制,1962 年 1 月 1 日施行的国营工业企业会计科目共 58 个。

1966—1978 年是“文革”及其深入影响时期。整个社会、经济、法律、文化、道德、价值观念等遭到了严重甚至是毁灭性的破坏,经济上由政府管理转为军管,政府形同虚设,税收变得极为单一,会计更加简化。1966 年 1 月 1 日施行的会计科目共 26 个,1974 年 1 月 1 日施行的会计科目共 28 个。

1978—1993 年是确立社会主义商品经济,探索有中国特色的社会主义道路,进行重大的社会变革,社会政治经济全面得到恢复和发展的时期。财政体制、税收体制进行了重大调整,会计也得到了前所未有的发展,1980 年成立了中国会计学会,1981 年以后全面恢复借贷记账法,1981 年 1 月 1 日实施的会计科目达到 50 个,1985 年修改的国营工业企业会计科目共 60 个,1989 年 4 月 21 日修改后的会计科目共 67 个,1993 年实施企业会计准则,同时在行业会计制度中承认了无形资产,中国会计改

革进入了一个崭新发展的快车道。

1994年以来,随着我国市场经济体制目标的确立,我国在政治体制改革、经济体制改革以及法律制度建设等方面呈现出前所未有的繁荣,由此国家于1994年进行了税制改革,同时对会计理论和实务也产生了深刻的影响,税务会计的研究讨论即是这一时期的重要成就之一。近年来,借鉴国际惯例并结合国情,会计准则不断完善,统一会计制

度逐步建立,并陆续发布实施了符合国际惯例的会计标准,实现了会计国际化。

三、会计学与财政学研究对象的差异

从上述分析中可以看出,会计学 with 财政学有着千丝万缕的联系,同属于经济学的范畴,具有很多相关之处,同时亦具有各自的特点(如表1)。

表1 财政学与会计学差异比较

项 目	财政学	会计学
(1) 主体不同	国家	资本所有者
(2) 对象不同	M为主、V为辅	C+V+M
(3) 目的不同	满足国家职能与社会公共需要	满足企业再生产、相关者利益需要
(4) 性质不同	强制性	非强制性
(5) 手段不同	税收、价格、利率等	成本、利润
(6) 理论不同	政治理论、宏观经济理论	微观经济理论

四、会计学 with 财政学研究对象比较的启示

1. 开阔会计学的研究视野。在会计学研究中国曾有一种倾向,即认为会计工作主要是记账、算账、报账,会计理论主要是记账方法理论。我国20世纪50—70年代的会计研究,除了会计对象、职能、任务外,主要研究记账方法问题,在收付记账法、增减记账法外,还有人提出过“来去记账法”、“左右记账法”等。会计作为一种“方法论”、“工具论”盛行一时,这虽说与当时的政治经济环境有关,但不能说与会计研究的视野较窄、“就会计论会计”的研究方法无关。对会计学 with 财政学的研究对象进行比较,可进一步认识会计学 with 财政学的密切关系。我国计划经济时期,会计学专业一般设在财政系,足以说明二者的联系。财政中宏观价值运动管理,会计作为微观价值运动管理,脱离财政来研究会计,容易形成会计研究的偏颇。

2. 摆正会计学的学科地位。既然是一种价值管理,会计学的研究对象是价值运动,那么,会计学的研究应以微观价值运动为主,兼顾宏观价值运动;财政学的研究应以宏观价值运动为主,兼顾微观价值运动。会计学既不能死抱会计而固步自封、裹足不前,更不能包揽价值管理的一切。会计学 with 财政学的比较,对于冷静、客观地认识会计学的学科定位,无疑是有所裨益的。

3. 审视会计学的社会属性。关于会计学的属性,曾有阶级性、技术性以及技术性与阶级性并存的“两重性”等观点。从财政是一种分配经济活动中,引申出会计也是一种分配活动,其分配的本质即社会属性是关于产权的分配,是社会再生产过程的初次价值分配。显然,这有利于深入理解会计是一种经济管理活动、理解公司治理结构、理解会计与宏观经济的联系等理论与实务问题。

参考文献:

- [1] 陈共. 财政学[M]. 成都: 四川人民出版社, 1994.
- [2] 马克思恩格斯全集(第21卷)[M]. 北京: 人民出版社, 1965. 195.
- [3] 马克思恩格斯全集(第8卷)[M]. 北京: 人民出版社, 1961. 221.

[责任编辑: 刘健]