



试 论 会 计 主 体

湖南邵阳学院 刘承智

【摘要】 基于哲学认识论的观点,企业不是真正的会计主体;会计主体应是具有一定专业知识与技能,直接对社会再生产过程中的资金价值运动进行反映和控制的“会计人”。在会计活动过程中“会计人”与其他主体之间是一种平等的主体间性关系。

【关键词】 会计主体 会计主体性 主体间性 企业

会计作为一门国际通用的商业语言,以其自身用语的严密性和规范性而著称。伴随世界经济的发展,会计的学术地位和职业地位不断提高,会计人的主体意识也逐渐觉醒。传统观点认为,会计主体是“企业”,笔者对此有不同看法。对于“会计主体”这一概念的科学求证和认知,将有助于推动我国会计学科的健康发展和会计事业的繁荣。

一、会计主体的哲学思考

在哲学认识论中,主体是表示人与外部世界活动关系的观念,是指从事社会实践活动的人。这里所说的人,不是抽象的自然人,而是指以社会联系存在的社会人。其属性及主要特征表现为:①能动性。主体是具有能动性的、创造性的,并能根据自身的需要对客观世界进行变革的发动者和承担者。②社会性。主体在对客体进行变革时,与社会结成了广泛的联系(社会关系),因而吸取了社会所赋予的品格和力量。③实践性。只有进入实践活动的事物,方能构成主、客体关系;否则,主、客体只是各自孤立、互不相干的个别事物。

主体与主体性密不可分。主体性,是人作为主体的规定性,而不是主体作为人的规定性。主体作为人的规定性称之为人性,而人作为主体的规定性是主体性。主体性最根本的内容是人的实践能力和创造力,简言之是人所特有的主观能动性(陈先达,1991)。这段话一方面讲了人与主体的关系,另一方面涉及到了主体性最根本的内涵。首先,主体是人,但并非所有的人都是主体,也就是说,主体与人不能划等号,只有具有社会性和实践性的人才有可能成为实践、认知和审美主体。主体最本质的特性是它的社会性和实践性。其次,我们再来分析主体性的内涵。陈先达认为,主体性最根本的内容是作为主体的人所表现出来的最突出、最集中的品质。但他忽略了主体性还有受动性的一面。主体性说到底能动性受动性的辩证统一,也就是说,主体性只有在与客体的对象性关系中才能表现出来。因此,我们在理解主体性内涵时要避免两种极端:一是无视客体的制约性,过分夸大主体能动性;二是过分强调客体的制约性,完全排除主体能动性。

以上从哲学的角度对主体和主体性进行了界定,下面我们再来分析会计主体的内涵。相比较而言,会计上所说的主体具有自己的特殊性,这是由会计学的经济科学和管理科学的

双重性质所决定。这里,我们显然不能把马克思的“人始终是主体”教条化,认为会计人员就是会计主体。马克思的主体原则与会计主体是普遍性与特殊性、一般与具体的关系。当我们把马克思的主体概念用于指导会计研究时,我们要具体问题具体分析,不能简单化。会计涉及的因素很多,包括政府、企业、投资者、债权人、企业管理当局、企业的经济活动、会计规范、会计人员、会计机构、会计信息、会计信息的使用者、社会公众等。他们之间的关系相当复杂,既涉及到主体、客体之间的关系,又涉及到主体间的关系。在众多的因素中,谁在会计过程中表现出能动性、创造性和自主性呢?谁能配得上“会计主体”这个称号呢?国内普遍流行的观点是把企业称为会计主体。如果说企业是会计主体,那么谁是它的客体?它在会计过程中究竟起什么作用?这些问题很值得我们思考,依笔者看来,把企业看做会计主体的观点很令人质疑。

二、会计主体的内涵

根据“会计主体假设”的理论,会计主体是指财务会计为之服务的特定单位。我国著名会计学家葛家澍认为,会计信息系统所处理的数据、所提供的信息,不是漫无边际的,而是要严格限定在每一个经营上或经济上具有独立性或相对独立地位的单位或主体之内,会计信息系统所接受和所处理的数据以及所输出的信息,都不应该超出这些单位或主体的界限。每一个具有独立性的单位,就是“会计主体”,会计信息系统在设计、运行时,要以每一个主体为空间界限,即是“会计主体假设”。简单来说,确定会计主体假设的目的是为会计核算划定一个空间范围,以便于将企业自身的经营活动和外界相区别,与所有者自身的经济收支相区别。

此假说的原意是正确的,其界定的经济核算范围也是切实可行的。问题在于“会计主体”概念的指向含义令人费解。我们知道会计既是一门经济科学,更是一门管理科学,从广义上讲是人类在改造客观世界时的一种实践活动。管理的主体是人,撇开作为管理者的人而将被管理的物和事(为之服务的特定单位)作为主体,未免本末倒置。辩证唯物主义认识论告诉我们:人是主体,客体是自然;人是一切社会关系的总和;只有作为社会存在的人才能真正成为实践的主体。以企业作为会计主体的假说违背了管理学原则,背离了历史唯物主义认

识论,在一定程度上影响了会计主体理论研究的进一步深化,也给实际工作造成了混乱。我国《企业会计准则——基本准则》和《企业会计制度》的制定,就注意到了这一点。在我国的会计准则和制度中都指出,会计核算应当以企业发生的各项交易或事项为对象,记录和反映企业本身的各项生产经营活动。上述内容对企业会计核算的空间范围,即会计主体假设做出了规定,其表述很客观,只指出了会计核算范围、对象,并不涉及主体的概念。

会计主体的基本思想最早是由意大利人唐·安杰洛·彼得拉在1586年撰写的《会计人员有规则地记录复式账簿的指针,即最有秩序的教育》一书中提出的。此书中明确地将所有者和经济活动主体(企业)分别看待。但在当时及以后一段时间内,由于社会分工达到一定程度,商品经济逐步发展起来以后,生产的社会化决定了人们之间的劳动交换关系愈来愈密切,出现了大量的以盈利为目的的经营组织,客观上要求财务会计将这些组织视为独立于所有者之外的经济实体来核算其财务状况和经营业绩。西方会计学家将这一观念称之为Specific separate entity assumption。Specific separate意指“独立”,entity意指“实体、单位、机构”,assumption意为“假设”。整个短语原意为“独立实体假设”,并不包含主体意思。如果把需要单独进行会计核算并有独立经济业务活动的单位称为“独立的会计核算单位”,用以界定其经济业务核算的范围是完全可以的,也是恰如其分的。

可见,西方财务会计所指的“独立实体假设”起源于经营实体的概念。在我国却普遍将“独立实体假设”与“会计主体假设”混淆,这种提法既不符合科学概念,又与其他相邻科学无法形成共识。目前我国基础会计学和行为会计学对会计主体的解释各执一词,管理科学与会计学对主体的解释和认识也大相径庭,严重阻碍了学科间的交流。

通过上述分析,根据唯物主义辩证认识论的观点,我们可以对会计主体的内在构建作一个轨迹性的概括:会计主体是具有一定专业知识与技能,直接对社会再生产过程中的资金价值运动进行反映和控制的人和组织机构,亦即“会计人”。“会计人”是一个泛称,主要是指参与和直接进行会计实践活动的人和组织。广义的“会计人”亦包括会计学术工作者。而经济实体只是会计核算的环境,是经济活动的空间和场所,它属于会计行为形成和发展的外部条件,而不能作为会计工作的主体。

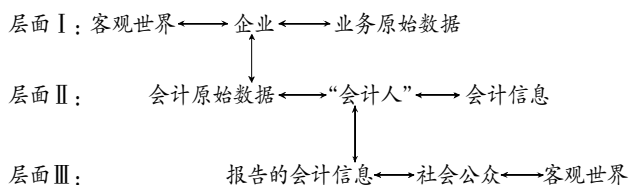
三、会计的主体间性

“会计人”作为会计主体的结论并不能否定其他主体的存在。笔者认为,所有者和债权人是投资主体,企业是经营主体,“会计人”是会计主体,其他各类信息使用者是接受主体。我们不能混淆各类性质不同的主体,主体之间体现的是一种平等的主体间性关系,其在会计活动的全过程中相互联系,且其主体性具有不同的内涵。

会计上的主体间性与哲学上的主体间性相比较具有自己的特殊性,不能简单化死搬硬套。哲学上的主体间性主要针对现实生活中人与人的交往问题,其实质就是个人与他人、个人与社会、个体与类的关系问题,主要解决人与人交往中的伦理问题,因而是一种交往理性。会计的主体间性并不是简单的人

与人的现实交往问题。会计面对的是一种跨时间、跨空间的不对称交流,一种时空错位的交往类型,即会计主体与其他相关主体的非共时性沟通。会计也属于人文科学,其本质是“理解”,这种活动指向由符号构成语言世界,而不是现实世界。鉴于会计的以上特点,笔者认为,会计的主体间性除了指相关主体之间的互动关系之外,至少还包含三点:①会计的学科性质是主体间性的;②会计的方法论是主体间性的;③“会计人”对经济活动的理解体现了一种主体间性。

会计信息系统论认为,会计作为一个信息处理系统,主要有三个运行环节:数据的输入,加工与处理,信息的输出。结合会计主体间性的特点,这一系统可以扩充为:客观世界→企业→交易、事项的原始数据→会计主体→最终会计信息→信息使用者。但上述系统对会计过程的描述,忽略了会计活动是一种跨越时间、空间的不对称交流,经营主体、会计主体、接受主体处于不同的交流层面上,因此有必要根据主体间性的特点,将不同主体的活动过程区分开来,放在不同的层面上进行研究。经营主体的经济活动与会计主体的会计活动并不是一个连续体,两者之间出现了断裂,这种断裂是由于企业业务原始数据与凭证的传递程序所引起的;会计主体的会计活动和信息使用者阅读会计信息也不是一个连续体,这是由于会计信息发布的滞后性等原因造成的。因此笔者认为,可以把上述系统改造为:



从上图可以看出,会计活动涉及的第一层面是以企业为核心的“客观世界—企业—业务原始数据”模式,企业从客观世界中获取信息,并通过交易或事项产生大量原始数据。第二层面是以会计主体为核心的“会计原始数据—‘会计人’—会计信息”模式,“会计人”从会计原始数据出发再现企业经济活动的全貌。

在第一层关系中,企业无疑处于主体地位,它把在客观世界中获取的大量原始数据通过甄别与筛选,有选择性地提取相关数据,并通过预设的数据与凭证传递程序形成会计原始数据。毫无疑问,企业是经营主体,与客观世界发生的交易或事项是它的经营客体,反映企业经济活动的原始业务数据是企业经营成果的内容之一。在第二层关系中,“会计人”是从会计原始数据出发,这个原始数据虽然来源于企业,但由于时间和空间的距离已经与企业的初始业务数据发生一定偏差,即有量上的偏差,也有质上的偏差。正是在这个意义上我们区别了与企业相联系的“业务原始数据”和与会计主体相联系的“会计原始数据”。第三层面是以会计信息使用者为核心的“报告的会计信息—社会公众—客观世界”模式。在这一层关系中,社会公众可以分为两类:一类是普通的会计信息使用者;另一类是与企业利益直接相关的各类主体,包括企业所有者、债权人和其他利益相关主体。他们对会计主体报告的会计信息具有反馈作用,这种反馈作用是客体对主体的反作用力,在



财务会计与作业成本法： 成本计量上的比较与融合



湖南大学会计学院 徐莉萍 龚光明(教授)

【摘要】 本文从成本计量的理论基础比较、成本计量范围以及成本动因分析出发,将现代财务会计的成本计量和作业成本法下的成本计量加以融合,即:保持现代财务会计以数量为基础的成本核算系统,同时建立以作业为基础的成本核算系统。

【关键词】 现代财务会计 作业成本法 成本计量

我国引入作业成本法已二十多年,但从实践来看,作业成本法只在个别企业得到较好应用,并未成功推广。究其原因,笔者认为缺少一种将现代财务会计的成本计量与作业成本法下的成本计量相融合的方法。

成本计量是成本核算的核心,对成本计量理论的研究是现代财务会计与作业成本法融合的基础。成本计量是会计计量的一个部分,会计计量主要涉及会计计量单位与计量属性的选择问题。但我们在实际运用会计计量理论时,往往更多地关注成本计量主体与成本发生的动因。笔者认为,在假设成本计量单位与计量属性都已确定的基础上,进一步研究成本计量范围与成本动因是很有必要的。通过分析作业成本法运作机理,我们可以设计一套既可提供和补充外部成本信息、又可提供内部成本信息的成本低廉的操作系统。

一、成本计量的基础理论比较

成本会计信息的作用体现在以下两个方面:一是企业管理人员在制定战略和战术决策时习惯运用成本会计信息;二是外部人员主要关心企业已销产品总成本、存货总价与企业利润的准确性,并通过成本计量信息加以确定。现行财务会计系统的建立需遵循国家财税法规的要求,以企业外部人员为信息服务对象,而且维持对内、对外两套成本系统花费巨大,因此制度演进缺少经济动力。对现代财务会计与作业成本法下成本计量的共性进行研究,有利于建立两者共同的成本计量体系并产生不同目标的成本信息,提高会计信息的决策有用性。

现行财务会计系统下成本计量结果是“会计成本”,主要

满足“公认会计原则”(GAAP)的需要。以作业成本法为基础的成本计量的结果是“经济成本”。会计学家所关心的会计成本主要包括历史成本、显性成本等;财务学家所关心的企业经济成本主要包括机会成本、隐性成本等,要求以成本动因为标准计算作业成本、产品成本、顾客成本等多维成本,并对现代财务会计中不加以汇总计量的成本如人力资源成本、环境成本、社会责任成本等加以汇总。这样将“会计成本”调整为“经济成本”的思想是全面收益观下的“全面成本”观。

“会计成本”观以股东利益为主,认为企业为投资者所有,企业财权集中在企业投资者手中,是一种非现代公司制企业成本计量管理模式。“会计成本”观的成本计量目标狭隘,主要是为企业投资者提供准确信息。“经济成本”观认为,企业归企业利益相关者所有(体现为一种共同所有权),企业财权分散在不同的财权控制者手中,是一种现代公司制企业成本计量管理模式,其成本计量目标有所拓宽,打破了单一的服务对象。

如果一个企业为做出正确的业务决策收集所需的准确而相关的成本信息,就必须考虑那些在持续经营期并不是每年都发生的成本。而这些成本大多是一些固定的制造费用与期间费用,将它们按不同目的分配到不同成本项目是成本计量的难点。如果突破了上述成本计量的难点,利用现行财务会计信息系统就可同时收集企业会计成本信息和经济成本信息。在同源而分流的信息资源状况下,能为企业作业成本核算、作业成本分析和作业成本管理提供基础,也有利于作业成本法体系的进一步完善。

一般情况下,表现为会计准则和会计制度的不断修订与完善。这种反作用力也说明了会计主体性除了主观能动性外还包含受动性。会计主体性的发挥既受制于前面的企业主体,又受制于后面的接受主体。在传统的会计活动过程中,“会计人”之所以没有地位,就是因为企业喧宾夺主占据了会计主体的位置,从而阻碍了会计主体性的发挥。

会计主体以及相关的主体性、主体间性问题是目前会计研究的新课题,以上仅是笔者对会计主体的内涵以及会计主体间性问题所做的一点不成熟的探索。笔者对“企业是会计

主体”的观点持否定态度,希望会计理论研究工作者重新审视“会计人”在会计活动过程中的主体地位。鉴于会计的主体间性问题与会计信息失真具有一定关联性,笔者认为这一课题很有深入研究下去的必要。

主要参考文献

- ①汤云为,钱逢胜.会计理论.上海:上海财经大学出版社,1997
- ②陈先达.关于主体和主体性问题.哲学原理,1991;9
- ③葛家澍,刘峰.会计学导论.上海:立信会计出版社,1999