

关于会计主体假设的再认识

河海大学 崔金勋 山东经济学院 许强

【摘要】 本文认为现行会计主体与会计客体两个概念的含义混淆不清,因此建议将会计主体的含义界定为会计人和组织。与会计客体相对应的会计主体概念在会计学科中也尽可能不使用,而使用会计人和组织这一具体概念。

【关键词】 会计主体 假设 会计客体

一、目前流行的几种观点

1. 会计核算对象的空间范围论。这种观点认为,会计主体假设主要是设定会计为之服务的对象,即限定会计核算的空间范围。所谓会计核算主体,是指会计为“谁”核算,核算“谁”的经济业务。对此,《企业会计制度》明确指出,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。这表明会计核算反映的是一个特定企业的经营活动,既不包括企业所有者本人,也不包括其他企业的经营活动。

2. 会计核算对象的财产所有权归属论。这种观点认为,会计主体假设的实质是界定会计核算、控制对象的财产所有权归属,而不是界定会计核算对象、控制对象的空间归属。这一实质无论是在会计主体假设形成的初期,还是在网络公司兴起的今天,都未发生改变。持该观点的人认为,会计主体假设起源于经营主体概念。这一假设的形成与经济组织的独立发展,特别是与经济组织要求对其生产经营活动进行独立核算有直接联系。十三世纪地中海沿岸各国的会计活动中广泛采用的复式簿记就已经有了“会计主体”的萌芽,其实复式簿记本身就假定了经营主体的概念。

会计主体假设的本意是指从事会计工作不仅要将一个会计主体和其他主体相区别,还要将这个会计主体同业主区分开来。也就是说,任何会计主体不仅独立于其他主体,而且也独立于其本身的业主之外。这样,会计处理和反映的就是一个特定独立报告主体的经济业务,而不是业主个人的财务活动,更不是其他主体的任何业务。但是,这种区分标准并不单纯是经济业务发生的空间范围,而是会计工作所反映、核算和控制的业务背后所隐藏的财产所有权归属。事实上,现代会计实务中对会计主体假设实质的把握也是强调会计工作所反映、核算和控制的对象的财产所有权归属,而不是这些对象的空间归属。

3. 会计人和组织论。这种观点认为,会计主体就是会计人。会计既是一门经济科学,更是一门管理科学。从广义上讲,会计是人类改造客观世界的一种实践活动。管理的主体是人,撇开作为管理者的人而将被管理的人和事(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的原则,背离了历史唯物主义认识论,这就在一定程度上影响了会计主体的理论研究。我国的会计准则和制度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,但写法却很客观,只指出了会计核算的范围、对象,并不涉及主体的概念,这种态度是实事求是的。

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,我国却普遍将独立实体假设与会计实体假设相混淆。目前,我国基础会计学与行为会计学对会计主体的解释各执一词,管理学与会计学对主体的解释和认识也大相径庭,这严重阻碍了学科间的交流。

我们认为,会计主体是具有一定专业知识与技能并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,即“会计人”。“会计人”是一个泛称,主要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”包括会计学术工作者,他们是会计实践活动中最积极、最活跃的因素。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。

二、对现行观点的评论

1. 第一种观点和第二种观点都认为会计主体是会计对象。不同的是,第一种观点认为会计主体是会计对象的空间范围,第二种观点认为会计主体是会计对象的财产所有权归属范围;第一种观点是从会计恒等式“资产=负债+所有者权益”的左边即资产一方进行界定的,第二种观点是从会计恒等式的右边即企业全部资产的财产所有权归属的角度进行界定的。因为只有资产的存在状态具有空间上的差别,而资产的财产所有权归属并没有空间上的差别,可见两种观点讲的是同一个事物的两个不同侧面,二者没有本质的区别。

需要指出的是,第二种观点认为企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给买方,即只要报告主体(如企业)对交易中商品所拥有的所有权发生了转移,而不论该商品是否还存放在本报告主体的空间范围(如仓库)内,当其他必要条件同时符合时,该报告主体就必须确认该项交易已经完成,即

确认收入的发生和资产的减少。很明显,这种会计处理违反了会计主体假设的“财产空间归属”的形式约定,但它却符合会计主体假设的“财产所有权归属”的形式约定。但这是片面的。事实上企业销售商品时,只要完成了所有权的转移,即使商品尚未发出(因为它已经不是本企业的商品了),会计上亦要反映本企业资产的减少。这怎么能说是违反了会计主体假设的“财产空间归属”的形式约定呢?

但是,笔者认为这两种观点在理论上存在严重的不足。会计对象是会计理论中最重要的概念之一,会计对象理论即有关会计对象内在构成要素相互依存关系的理论,是会计理论的核心内容。如果会计主体是会计对象,那么会计主体理论理所当然属于会计对象理论的组成部分,其内容应在会计对象理论中包含,而不应单独出现。如果按照上述两种观点的说法,会计主体就是会计对象,那么会计主体就没有资格作为会计四大假设之一要求人们遵守了。如果会计主体就是会计对象,那么会计主体假设就成为笑话了。众所周知,会计对象是客观存在的,既然是客观存在的、真实的,又怎么能说是假设呢?显然,上述两种观点是不成立的。

历史上是假设的事情,如今可能已变为现实。既然已经变为现实,还仍然说是假设,那就是否定事物的发展,从而成为伪科学。我们知道,历史上会计核算的对象(即企业组织)经历过从非法人组织到法人组织的转变过程。在这一过程中,当企业组织还处于非法人地位时,为了单独考核企业组织的经营业绩和财务状况,管理上曾把企业组织人格化,与企业的债权人和股东一样,假定企业组织作为一个独立的人,单独进行会计核算。因此,人格化的过程就是假设发展的过程。但是随着企业组织制度的不断发展,法律上明确了企业的法人地位以后,企业组织就成为一个真实的、独立的机构。所以在今天仍然说会计主体假设,就等于否认企业组织发展变化的现实。

2. 就第三种观点来看,我们也不赞同。《辞海》里“主体”有四种含义:①事物的主要部分;②为属性所依附的实体;③哲学名词;④法学用语。按照这四种含义,会计主体都可以解释得通,具体如下:

(1) 在会计行业中,就数量而言,中小企业占主要部分,因此中小企业的会计是会计行业的主体,即会计主体是中小企业会计。

(2) 在会计主体中,男性(或者女性)占主要部分,因此男性是会计主体(或者女性是会计主体)。

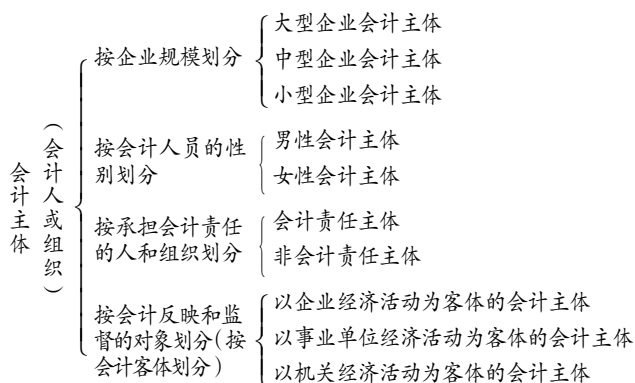
(3) 会计是以货币为主要计量单位,运用专门的方法和程序对企业等单位的经济活动进行反映和监督的一种管理信息系统。相对于经济事物这一客观世界(即客体)来说,管理信息系统是这一客体在主观世界中反映的结果,因此会计是会计主体能动地反映和监督经济事物这一客体的变化过程。同样,会计个人与会计个人构成的会计组织、会计组织与企业组织、企业组织与企业经济业务之间都存在着反映和被反映的依存关系。因此两两都是相对的,互为主体和客体,即会计主体也可以是会计客体,会计客体也可以是会计主体。

(4) 会计责任主体、会计执法主体等概念都是我们经常

使用的,其含义也十分明确,这里不再赘述。

可见,会计主体的含义不是惟一的,那种只强调会计主体一种含义的观点是片面的。一般来说,在同一门学科中,同一个概念的含义应该是惟一的。在会计学科中,会计主体概念的含义如果是多样的,就会带来理论上的麻烦。因此,我们必须把会计主体界定为一种含义,而且使这种含义的会计主体概念贯彻到会计学科理论与方法体系的始终。

我们认为,《辞海》中第三种含义的会计主体概念可以作为贯彻会计学科理论与方法体系始终的基本概念。也就是说,所谓会计主体,就是反映和监督企业经济活动的会计人或会计组织。这是其他意义上的会计主体概念的种概念。至于《辞海》中其他含义的会计主体概念,都只能是这一会计主体概念的具体概念,即属概念。具体如下图所示:



但是,由于会计主体与会计客体是相对应的两个概念,二者缺一不可,又由于会计客体就是会计对象(即企业组织的经营活动过程),并且会计学科一般只讲会计对象,很少讲会计客体这一概念,因此我们认为,会计学科也不应该使用会计主体这一概念,而应该直接使用“会计人或组织”作为与会计对象相对应的基本概念。否则,会计主体假设这一前提性质的概念就没有存在的必要了。

三、结论

通过以上分析,我们认为,目前流行的有关会计主体假设的观点都是片面的,而且“会计主体假设”根本就不是假设,而是一种客观存在。因此如果认为会计主体是假设,则是违背客观现实的。由于会计主体与会计客体是两个相对应的概念,二者缺一不可,并且会计客体就是会计对象,即现行公认的会计主体,这就使会计主体与会计客体两个概念的含义相混淆。为了理清会计主体与会计客体之间的关系,建议将会计主体的含义界定为会计人和组织,从而恢复会计主体的本来含义。另外,由于会计学科很少使用会计客体这一基本概念,而只使用会计对象这一具体概念,因此,作为与会计客体相对应的会计主体概念,在会计学科中也应该尽可能不使用,而使用会计人和组织这一具体概念,从而使会计主体和会计客体两个概念在会计学科中相对称。

主要参考文献

- ①杨雄胜,陈丽华.会计学概论.南京:南京大学出版社,2003
- ②刘承智.试论会计主体.财会月刊(会计),2006;7