

关于会计主体假定的几个问题探讨 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/74/2021_2022__E5_85_B3_E4_BA_8E_E4_BC_9A_E8_c45_74469.htm 一、目前流行的几种观点

什么是会计主体呢？目前理论届有以下几种观点：（一）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”（《高级会计学》阎达五、耿建新、戴德明编著2003年2月8）。“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是事项为对象，记录和反映企业本身的各项生产经营活动’。这表明，会计核算反映一个特定企业的经营活动，既不包括企业所有者本人，更不包括其他企业的经营活动”。○1（二）会计核算对象财产所有权归属论。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的形成初期，还是在网络公司兴起的今天，都未发生改变。他们认为，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独立核算，有着直接的联系（王海民，1997）。在欧洲的中世纪初期，由于地中海沿岸各国商业和海外贸易的兴盛，商品生产和商品交换的高度发展，出现了以盈利为直接目的的经营组织，尽管它们是以独资或合伙形式组成的企业，但客观上要求会计人员和会计工作将企业视为独立于业主之外的经济实体来反映、控制其财务状况和经营成果。会计实务

中出现了业主往来帐户，用以记录业主同企业之间的经济往来事项，将业主个人的经济活动与企业分开。13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，甚至复式簿记本身就假定了经营主体的概念”。○2“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会计主体，而且也独立于其本身的业主之外。这样，无论是对盈利组织还是非盈利组织，也无论是对于特定的企业(如公司形式、合伙形式或独资形式)，还是企业的特定部门(如分公司、分处、部门等)，会计所处理和反映的乃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，这种区分的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所反映、核算和控制对象的财产所有权归属，而不是这些对象的空间归属。比如说，会计工作中对收入确认的必要条件之一是‘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(比如说仓库)内，当其他必要条件同时符合时(参见《企业会计准则---收入》有关规定)，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’这一实

质的要求，遵循了实质重于形式的会计原则”。○3(三)会计人和组织论。这种观点认为，会计主体就是会计人。“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，‘人是主体，客观是自然’；‘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，违背了管理学的原则，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《总则》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，但写法却很客观，只以指出会计核算范围、对象为止，并不涉及主体的概念，这种态度是实事求是的。会计主体的基本思想最早是由意大利人唐amp.#8226;彼德拉(Don Angelo Pietra)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》(Indirizzo degli Economi o Sia Ordinatisima Instruizione da Regolatamente Formare Qualunque Scrittura in un Libro Doppio)一书中最先提出的。他‘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‘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独立经济业务的单位，称做‘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‘会计实体假设’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语。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；管理科学与会计学的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。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。会计客体的变革、会计历史的书写都要由他们来进行，他们才是真正的会计主体。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”。 100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com