**关于传统会计假定理论的再认识**

**摘要**：为什么一个企业的利润不能与其资本公积相加？从来没有人能够准确的回答这个问题。其实这个问题牵扯到会计假定的重大理论问题。本文将对这一问题给予透彻的理论回答。2006年的企业会计准则将会计基本假定归纳为四个假定，即会计主体假定、持续经营假定、会计分期假定、货币计量假定；一个基础即权责发生制。很多人认为权责发生制这一基础也应列为假定之一，即传统会计学中共计有五个基本假定。

本文认为会计学中的基本假定不只有五个基本假定，而应该至少有六个会计基本假定，即，必须增加一个“六大会计要素假定”，以凸显六大会计要素概念框架指标体系在会计假定理论中的重要地位和重要意义，不能不顾这一会计假定的约束力，乱造概念，搅乱应有的逻辑。

本文还认为，在这六个会计假定中，人们对会计主体假定的说法过于片面，没有抓住其本质要害。其本质是企业所有权与经营权的两权分离形成多个会计主体，应该将会计主体假定改称为会计主体两权分离假定。并且，本文指出了这一假定本来应该包括的重要理论内容和理论逻辑。

本文针对这六个会计假定内在的逻辑关系提出了全新的观点，认为这六个会计假定可以分为两类：

一类是：客体对象假定。即企业持续经营假定和企业六大会计要素假定组成一类的假定。它们是客体，是对象、是第一位的，起决定作用。

另一类是主体假定。即会计主体两权分离假定（即会计主体假定）、会计分期假定、货币计量假定、权责发生制假定等四个假定组成一类的假定。它们是主体（哲学术语，相对于客体而言。下文中如不特别指明，皆指法律上的利益主体），是方法，处于从属地位。

本文针对这六个会计假定，分别提出了全新的观点，具有颠覆传统会计假定理论的重大作用。

**关键词**：企业持续经营、六大会计要素——会计对象客体；会计主体两权分离、会计分期、货币计量、权责发生制——会计主体（哲学术语）

A Reconsideration Proposal for the Accounting Assumption

**Abstract:**

Accounting Standards for Business Enterprises concludes the basic Accounting Assumption into four assumptions, Accounting entity assumption, Continuing Operations Assumption, Accounting Period assumption and Money Measurement Assumption. The foundation is accrual basis. This paper rises up a new perspective and asserts that, in the five assumptions, Continuing Operations Assumption takes the dominant position; all other four assumptions have subordinate relationships and are methods towards the dominant. More importantly, Accounting Entity is not unique and Accrual Accounting Basis is a form of regulation based on Accounting Elements.

**Keywords:**Accounting Object and Continuing Operations --- subordinate; Accounting Entity, Accounting Period, Monetary Measurement and Accrual Accounting Basis --- subject

在我国，关于会计假定的文章和著作，可以说是汗牛充栋。根据《企业会计准则-2006》①的规定，当前我国会计学界普遍把会计假定归纳为五个假定，分别是会计主体假定、持续经营假定、会计分期假定、货币计量假定、权责发生制假定。尽管这种观点在我国会计理论界占有统领地位，但是我们认为这种主流观点不仅客体和主体（哲学术语）不分，目标和方法不明，而且每个会计假定的概念含义模糊不清，甚至是没有揭示出会计假定的真实本质，是严重错误的。

**关于客体——会计对象的假定.**

**关于客体——会计对象的假定包括两个：企业持续经营假定和六大会计要素假定**

**一、企业持续经营假定**

以企业会计为例，持续经营假定是企业的持续经营假定，不能忽略主体，没有主体的持续经营是无头的苍蝇，是不可能持续经营的。因此，应该将其改称为企业持续经营假定。持续经营是企业的持续经营，与企业不可分离，它包含两方面含义。其一，作为抽象的企业，企业的经营永远是持续的，不间断的经营过程，因此，抽象的企业持续经营，是客观真实的存在，不需要假定。其二，作为具象的企业，任何一个具体的企业，其经营不可能是永远存在的，都有终止清算的那一天。因此，具体到某一个企业来说，企业的持续经营只能是一定时期内的持续经营。这种没有具体期限的持续经营只能是一种假定。无论是抽象的企业持续经营，还是具象的企业持续经营，在其存续的经营期内，其经营活动是客观的、真实的。这一客观真实的经营活动，就是企业会计的对象。因此，企业持续经营假定，就是企业会计对象持续经营假定，是客观的存在，是第一位的，起决定作用。目前主流观点将持续经营假定排在第二位，列会计主体假定之后的做法是主体（哲学术语）与客体不分，是颠倒逻辑的错误。其根源就在于持这种观点的人们把企业与其持续经营分割开来，认为企业是独立的法律主体，先有企业后有企业的持续经营。其实这是形而上学的。殊不知企业和其持续经营是不可分割的，有企业的同时就开始有了企业的持续经营，企业的持续经营是从设立企业的那一时刻，甚至是从筹划设立企业的那一时刻就开始了。我们不能把企业法律主体与其持续经营割裂开来。孤立的企业法律主体，离开了其持续经营，毫无疑义；持续经营离开了其法律主体企业也是无法开展的。二者必须连为一体才有意义。当然，既要抽象分解，又要抽相统一，才能做到全面、正确。

说到企业会计对象，这里不得不多费些口舌。什么是会计对象？目前大家普遍的观点有以下两种：

一种是经济业务、经营活动说。这种观点认为“会计核算应当以企业发生的各项经济业务为对象，记录和反映企业本身的各项生产经营活动”（《企业会计准则——基本准则》第一章总则中的第四条）①，也就是说大家普遍地把“企业发生的各项经济业务”或者说是企业发生的“各项生产经营活动”看成是会计的对象。

另一种是资金运动说。这种观点认为会计对象是“社会主义扩大再生产的资金运动”（1956年葛家澍《试论会计核算这门科学的对象和方法》）②。这一种观点后经葛家澍、易庭源等教授的进一步研究发展为“价值运动说”，他们认为“现代财务会计的对象，确切的提法是企业的价值增值运动”（葛家澍《关于会计基本理论与方法问题》，经济科学出版社1988.3）③。

其实这些观点都过于肤浅。因为他们没有深入地解剖会计对象的内在构成，也就分不清会计对象的不同逻辑层次。我们认为对会计对象的认识，必须至少从以下三个层面进行剖析：

第一，企业会计的对象就是企业经营过程及其发生的各项经济业务以及其所形成的企业行为系统。

企业是一个经营组织，也是个经营过程，其过程中必然发生一系列的经济业务。那么，这个企业组织、这个经营过程、这些经济业务都是企业会计的对象。同时企业又是一个行为系统，是一个从成立到消亡的一系列行为过程。在这一过程中，它包括企业设立与登记、企业运营与整合、企业终止与清算三个基本的阶段。在这三个阶段中，包含着许多种企业的基本行为。例如：设立、供应、运输、生产、建造、组装、分拆、维修、研发、销售、转让、置换、借贷、租赁、典当、保险、服务（劳务）、投资（期货与证券）、溢损、报废、消费、纳税、捐赠、分利、清算等。企业的这些行为整体构成了企业的行为系统。企业行为系统也是企业会计的对象。由于企业会计对象是由企业上述的这些基本阶段和基本行为组成的。也就是说，这些阶段和行为都是会计对象的具体组成要素。认识这一点对丰富和发展我国的会计基础理论有着重要意义。事实上，我们的会计学理论对上述企业的种种商业行为，都没有做出严谨的定义，也没有把上述商业行为体系作为会计对象加以深入研究，从而使会计理论存在很大的缺陷。上述商业行为都必将成为不同企业会计的具体要素。例如工业生产企业，供应、生产、销售三个商业行为就是其三个会计具体要素，通常设置材料采购、生产成本、商品销售三个会计科目进行会计核算。除此之外，不同的工业企业还会开展其他商业行为，例如研发、运输、建造等，也就产生相应的会计具体要素。有的企业开展的商业行为多，例如综合性经营的企业，其相应的会计具体要素就多；有的企业开展的商业行为少，例如专业性经营企业，其相应的会计具体要素就少。但是无论多少，这些商业行为都是不同企业的会计具体要素。同时这些商业行为就是这些企业的经济业务，是持续不断的经营过程。

第二，企业会计的对象就是企业的资金运动，或者是价值运动。

所谓资金是指财产物资的货币表现，所谓价值是指财产物资中凝结的人类一般的抽象劳动。由于资金和价值的载体，就是财产物资及货币，会计学中称之为资产，因此，资金运动说、价值运动说，实际上指的就是资产运动，也即资产运动说，或称之为资产流。

企业的资金运动即企业的资产运动，概括来说，就是企业资金(资产)从其资金来源来到资金运用（资金支出）去的过程。具体来说，企业的资金（资产）运动包括资金筹集、资金运用、资金耗费、资金收回、资金分配五个方面。因此这里的资金来源和资金支出；或者说是资金的筹集、运用、耗费、收回、分配等基本概念，都是会计对象的具体要素。

从“资产 = 权益”这一恒等式来看，资金运动或资产运动说，是从这一等式的左边来描述会计对象的。准确的说是从权益的存在形态和表现形式来描述会计对象的。尽管这是必要的，但是仅此而已是不够的。完善的会计理论不仅要描述事物的现象和外延，而且要揭示事物的本质和内涵。也就是说，完善的会计理论不仅要从会计等式的左边来阐述会计的对象，还要从会计等式的右边来阐述会计的对象。

第三，企业会计对象就是企业的权益（产权）运动，也称权益流。

企业会计对象的本质就是企业资金（产）运动过程中所体现的企业权益的变化过程，即企业权益的增减变动过程。这一过程是从企业实收资本设立企业开始，通过负债经营，从而实现企业产权保全和增值的过程。即企业会计对象就是企业的产权运动。

按照资产所有权的归属不同，企业的全部资产可分为负债资产和企业所有者资产，即：资产=负债+所有者权益。这就是说负债和所有者权益也是会计对象的要素。这一观点是从等式的右边来揭示会计对象的，也只有这样，才能揭示出会计对象的真正本质。

从以上三个层次的叙述来看，企业会计对象的完整定义，是指企业行为系统中资产运动所体现的企业权益增减变动过程。从这一定义可以看出，会计对象所包含的三个方面的含义是互相依存的，缺一不可。企业行为是手段，资产运动是桥梁，企业权益增减变动是目的。或者说，企业会计对象就是企业的商业行为推动等式左边的资产运动达到等式右边企业权益保全增值目的的经营过程。也可以说是，企业会计对象就是在等式右边企业权益保全增值的导向下，企业通过其商业行为，推动等式左边资产运动的经营过程。导向，既有目的性，又有领导力。这一定义不仅揭示了会计等式左边和右边在数量上的恒等关系，而且指出了在质量上的逻辑关系。等式右边，即企业权益既领导等式左边资产如何运动，又决定其运动的目的，处于主导地位；等式左边，即企业资产运动是等式右边企业权益运动的具体表现和存在方式，处于从属地位。但是这一切都离不开企业商业行为的推动。没有企业商业行为的开展，资产是不会运动的，企业权益的保全和增值目的也就实现不了。会计对象的这一全新定义，对会计基础理论将会产生重大影响。

不仅如此，把持续经营假定提升为企业会计对象的持续经营假定，就意为着持续经营假定在整个会计假定和会计原则理论中占据第一位的重要位置，起到客观的决定作用，包括空间上和时间上的决定作用。在空间上的决定作用表现为：某一特定企业会计对象的持续经营假定就是该企业本身空间范围内的经营活动，不包括该企业所有者以及债权人与本企业无关的其他经济事项，更不包括其他企业空间范围内的会计对象的经营事项。持续经营假定在空间上决定了企业会计核算对象的边界，起着导向作用，要求会计必须全面记录和报告，不能有遗漏，即全面会计；在时间上的决定作用表现为：企业在可以预见的未来，企业将会长期的按照当前的规模和状态继续经营下去，不会停业，也不会大规模削减业务。持续经营假定在时间上决定了企业会计核算的方法体系。首先，会计必须永续记录和报告，即永续会计。其次，企业持续经营假定在时间上决定着资产、费用、负债、收入、利润、所有者权益等各会计要素计价的理论和方法，以及应收应付、折旧、摊销等会计事项的存在。如果企业不能够持续经营下去，需要清算注销，则其会计核算方法将会大不一样，例如所有的资产都将以变现的价格计价，而不能以历史成本或其他标准计价，也不会有应收应付、折旧、摊销等会计事项的存在。由于企业的持续经营不仅在空间上持续经营，而且在时间上持续经营，是时间和空间的统一体，因此，企业持续经营假定既决定着各企业会计核算的空间范围，又决定着其会计核算的时间范围；而不是传统观点认为的那样：会计主体假定决定着会计核算的空间范围，会计分期假定决定着会计核算的时间范围。事实上，传统的会计主体假定只是对企业持续经营过程中包含的各利益主体（权利人）权益的增减变动过程在空间上进行的分门别类的细化；会计分期假定只是对企业持续经营假定在时间范围上的细化。至于其他会计假定和会计原则也都只是对企业持续经营假定在某一方面或几个方面的细化和补充说明，只能是从属地位了。

**二、六大会计要素假定**

企业六大会计要素假定，是指企业持续经营过程中客观存在的，而且是我国会计学普遍认同的约定俗成的，用来反映和监督企业持续经营过程和结果的基本概念及其框架指标体系。即资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润六大会计要素及其形成的会计基本概念框架指标体系。这一会计基本假定决定着我国企业会计必须而且只能用资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润六大要素及其形成的概念框架指标体系来反映和监督企业持续经营的过程和结果，既不能多，也不能少；并且由此只形成了两个会计的基本恒等式，即：资产=负债+所有者权益，收入-费用=利润。既不能多，也不能少。否则，像我国会计理论界很多人那样，不顾六大会计要素假定的约束，乱用其他国家会计要素的概念，将利润、收益、利得、其他收益、其他综合收益、综合收益总额、递延收益、资本公积、盈余、益余；资产、成本、费用、损失、支出、耗费、耗损、损耗等概念随意乱用，必然造成会计理论上的混乱。更重要的是，正是企业六大会计要素假定及其形成的概念框架指标体系，才构成了企业会计科目体系、记账凭证体系、账簿体系以及会计报表体系。企业六大会计要素假定及其形成的概念框架指标体系，既是企业会计反映和监督的具体对象和内容，又是企业会计反映和监督的工具和方法。企业六大会计要素假定及其形成的会计基本概念框架指标体系在会计理论中具有非常重要的不可取代的核心地位。我国的会计理论不像西方一些国家一样，有的规定八个会计要素，有的规定十个会计要素。我国会计理论规定的六个会计要素，两个会计基本恒等式是约定俗成的，是假定的。既然假定了，就不能变了。因此我们不能在上述六大会计要素之外把什么收益、综合收益、递延收益、利得、资本公积、成本、费用、支出、损失、耗费等一些西方国家的会计要素掺入其中，与收入、费用、利润、资产、负债、所有者权益等要素并列，从而鱼目混珠，模糊不清，违反从属关系的概念不能并列的逻辑错误。六大会计要素假定是我国会计理论区别于其他国家会计理论的一个重要特征。

六大会计要素假定中的每一个要素概念的内涵和外延及其构成的概念框架指标体系，都对会计理论和方法产生重大的影响。这里以利润要素为例进行说明。

企业利润就是在确保企业投入资本金保值的前提下，企业持续经营一定时期后形成的剩余，即收入减费用后的余额。企业利润具有综合性、利润必须分配的刚性以及利润不能分配的必要性三个特性。

（一）利润的综合性问题。

利润是综合地反映企业持续经营过程的最终成果的指标。会计对企业持续经营的结果是用一个指标来综合地反映呢？还是用几个指标来分别的反映呢？长期以来，会计理论界对此莫衷一是。本来在所有权经营权两权没有分离以前，利润是唯一的综合反映企业持续经营全部业绩的指标。利润的会计核算遵循的是全面利润原则（又称全面收入原则、全面收益原则），即凡是企业所得都是企业利润，利润总括企业的一切所得，利润之外无所得、无收益，也不能有资本公积。此时的利润指标具有高度的综合能力。但是，随着现代企业管理制度的深化，市场经济的繁荣发展，两权分离管理制度实施，全面学习西方会计理论与方法以来，利润指标的综合反映企业持续经营业绩的力度越来越小。利润变成了只是反映企业受托经营者的经营业绩的指标了，不能包括企业所有者的管理业绩（其他综合收益、资本公积）。并且，我国当前会计理论中就没有一个能够全面综合地反映企业持续经营最终结果的指标，而是用利润、其他综合收益和资本公积三个指标来分别反映企业持续经营的业绩，根本就不存在一个汇总企业利润、其他综合收益、资本公积三个指标的综合指标。利润表汇总得出来的指标不是利润总额，而叫“综合收益总额”，首尾不一，驴唇不对马嘴。这是何等的混乱！

（二）利润分配的刚性与不能分配的必要性问题。

除了两权分离管理制度的影响，利润分配的法律刚性也对企业会计核算的理论和方法体系产生重大影响。利润分配的刚性是指公司法及相关法律规定，只要形成企业税后利润，企业就必须按股权比例进行利润分配的法定性。尽管这有其合理的一面，但是也有其不好的一面，即有分光吃净、掏空企业之嫌。这导致一些本来属于企业的经营业绩，不能计入企业利润之中了，不得不计入企业其他综合收益、资本公积之中，以避免被分光吃净、掏空企业。例如企业持有长期资产发生的因公允价值变动带来的未实现的利润（有称利得）。这是不能分配的，如果分配，就有掏空企业的危险；再如政府补助或其他团体捐助等，补助人或捐助人有特别规定，只能用于某项目的长期发展所需，不能按投资比例分光吃净。这种资助是不能计入企业利润的，也就不得不计入资本公积之中了。于是资本公积科目就成了一个“聚宝盆”。如此进行会计核算，尽管解决了一些不能分配的利润可以不被分配的问题，但是这样做严重的影响了利润指标的综合能力了，不利于人们对企业全面的经营管理业绩的正确评价和决策。正是这个原因，为了全面地反映企业的经营管理业绩，便于有关人员的投资决策，现行会计准则又规定原利润表最后的净利润总额，即可分配的利润，再加上一项“其他综合收益的税后净额”（即一部分记入资本公积科目中的不可分配利润），等于综合收益总额。这实际上就是用“综合收益总额”指标代替原来的利润指标来综合的反映企业的全面经营业绩。其实这样做的并不彻底，还有一些不能分配的利润仍然记在资本公积科目中，并没有被利润指标综合进来，利润指标的综合能力仍然没有得到应有的提高。其实解决这一问题是一个再简单不过的小问题，即对利润再分类就可以了。只要在利润总账科目下设“可供分配利润”和“不能分配利润”两个二级明细科目分别核算就可以了，没有必要故弄玄虚的将其计入资本公积科目，也没有必要将其计入“其他综合收益”科目，然后再调整以“其他综合收益的税后净额”名目计入利润表中，进而得出一个“综合收益总额”的概念。既然是利润表，其结论却不是利润总额。这驴嘴不对马唇，不伦不类，模糊不清。事实上取消资本公积、其他综合收益科目，用“不能分配利润”科目来替代就可以了，并不需要转弯抹角，非常简单明了，而且十分可行。现行会计准则将此事项弄的如此复杂，很多人百思不得其解。这完全是“收益、利得、资本公积”这几个六大会计要素之外的概念惹的祸。难道要否定我国已经约定俗成的六大会计要素？变成七大、八大或者九大会计要素吗？

很明显，制定会计准则的所谓会计精英们忽视了这个道理，他们在翻译国外会计资料的时候，遇到income  profit  margin  gain  return这几个当收入、收益、利润、利得、利获讲皆可的英语单词的时候，不知所措，于是就搞了个所谓的“其他收益”、“其他综合收益”、“综合收益总额”、“利得”“资本公积”等六大会计要素之外的概念来制造逻辑混乱，让人不知所措。难道是我们还要再建立一个利润之外的关于收益、利得的会计恒等式不成？建议会计学中如果坚持资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润六大会计要素观念的话，就不要使用或尽可能少使用“收益”“利得”这两个不伦不类的概念，避免不必要混乱。

可见，两权分离和利润的综合性、利润分配的刚性以及利润不能分配的必要性这几个因素对会计理论和方法体系产生巨大的影响作用。遗憾的是当今的会计理论并没有意识到这个非常重要的问题的存在。因此我们强烈的建议我国的会计理论中必须增加一个新的会计假定——六大会计要素假定！

**关于主体（哲学术语）——会计方法的假定**

会计笼统地核算和监督会计对象持续经营的整个过程是不可能的，也是毫无用处的。企业会计必须根据企业会计对象持续经营的整个系统存在的可能性，按照企业管理的需要，采用科学的方法，全面、连续、系统地核算和监督企业会计对象持续经营的整个过程。会计在选用科学的核算监督方法的时候必须遵循一些基本的假定，这包括传统观点下的会计主体假定、会计分期假定、货币计量假定、权责发生制假定。

**一、会计主体假定应由会计主体两权分离假定来取代**

这个干瘪的枯燥乏味的会计主体假定误导了全世界几百年， 至今，没有几个会计学家、会计教授能够讲清楚会计主体假定的真实含义。人们通常认为会计主体假定是指拟人化而独立于会计主体的所有者之外且非其他企业存在的客体，它决定了会计核算的空间范围。即企业会计只记企业的帐，不能记企业的所有者个人家里的帐。这一干瘪无力的说法流传很广，似乎已经很准确且深刻地表达了会计主体假定的真实含义。其实不然！

（一）传统会计主体假定分不清会计的主体究竟指的是哲学上的客体还是哲学上的主体？还是法学上的利益主体？莫衷一是，含糊不清。

（二）传统会计主体假定观认为企业的会计主体就是企业的法人组织，这明显是说假话。

（三）传统会计主体假定观认为企业会计主体决定着企业会计核算的空间范围，与企业持续经营假定重叠，没有存在的必要。

（四）传统会计主体假定，它只强调独立于会计主体的所有者之外的非其他企业的抽象的法人组织，说什么企业的会计只能记企业的账，不能记企业的所有者个人家里的张。这过于简单浅显了，没有指出会计主体假定的本质，也没有指出决定会计核算理论和方法形成根本根源，导致会计主体假定与会计核算理论和方法之间的内在逻辑不够紧密。

（五）传统会计主体假定的另一重大偏见是，人们普遍地认为企业会计主体只有一个，即企业法人组织。

下面对以上问题分别进行分析和回答：

（一） 会计主体假定中的主体，既是哲学上的客体，又是哲学上的主体，但最终只能是指哲学上的主体。哲学客体是指企业法人组织及其经营过程和结果。这其中的经营过程和结果与企业持续经营假定所指相重叠，就归并于企业持续经营假定来表述了。哲学主体是指企业的法人组织体系。这样以来，会计主体就只剩下哲学上的主体意义了，不包括其客体意义了。哲学上的主体同时又是法学上的利益主体。法学上的利益主体，就是企业法人组织及其相关的各利益主体所构成的利益主体体系。

会计主体是会计对象主体的简称，指的是会计对象——企业持续经营过程归属的权利人。他们既是认识、改造和管理会计对象这一客体的人和组织，即运营和管理企业持续经营活动的人和组织（哲学意义），又是对企业持续经营结果有利益主张权力的人和组织，从而使会计主体同时又是一个法学概念。与企业利益相关的各利益主体都是企业会计主体，包括企业会计人员自身。他们既是企业管理的组成部分，即哲学主体，又对企业有利益的主张权力，即法学主体。

（二）所有企业的法人组织已经在国家工商管理部门登记注册并取得了独立的法人资格了，是真实的存在，怎么需要假定呢？显然是说假话。“历史上是假定的事情，而如今可能已经变为现实。既然已经变为现实，仍然说是假定，那就等于否定事物的发展，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，企业组织处于非法人地位的时候，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，假定作为一个独立的人，单独进行会计核算。因此说，人格化的过程就是假定存在的过程，但是随着企业组织制度的不断演化和发展，在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、活生生的、独立的机构而存在。从此以后，假定就不存在了。所以在今天仍然说会计主体假定，就等于否认企业组织发展变化的现实，等于是在说假话。这不符合会计实事求是的精髓要求”（崔金勋，许强，关于会计主体假定的再认识，财会月刊2006第12期）⑥。

（三）如上所述，企业持续经营假定，决定了企业会计核算的空间范围。企业经营业务所到之处的空间范围就是企业会计核算的空间范围，那再强调会计主体假定也决定了企业会计核算的空间范围，岂不重复？又有何必要呢？

（四）会计主体假定产生的背景前提是两权分离假定。即企业的所有权和经营权相分离的假定。也就是委托经营管理或受托经营管理模式的假定。这是西方会计理论顶层设计的大前提。西方会计理论产生的大前提就是假定社会上的企业都是委托经营管理的，或者说是受托经营管理的。一切企业会计核算的理论和方法都是在这一背景前提之下产生的。

我们知道，在商品交换和货币借贷关系产生之前，财产的使用权和所有权是一体的不可分离的。因此，这时候，会计的记帐必然是简单的流水式的数量登记，不需要分清财产的使用权和所有权。随着商品交换、货币借贷关系产生和发展以后，财产的所有权和使用权逐渐分离。尤其是到了十三世纪地中海沿岸的意大利，手工业主开始走向社会分工及合作。手工业主的生产作坊开始吸收其他业主参与共同经营。这时候，个体生产经营者走向合作组织，财产的所有权与使用权已经开始分离，生产作坊的所有权与经营权也开始分离。生产作坊逐渐形成拟人化的企业组织，直至形成了法人化的企业组织。这时候的企业会计主体就是这拟人化的企业组织以及后来的法人化的企业组织。它独立于拟人化企业组织及法人化企业组织的所有者之外而单独存在。这时候的企业会计只记企业的帐，而不记企业所有者个人家里的帐。但是，这只是企业会计主体假定的表面现象，其真实的含义是其背后隐藏的深刻的社会经济关系。由于这拟人化及法人化的企业组织已经开始了企业所有权与经营权的相对分离，即企业的经营管理不完全由企业的所有者亲历亲为，而是委托经理人经营管理。正是这种深刻的社会经济关系的出现，才导致了与之相适应的企业会计核算的理论和方法的形成。这就自然而然地形成了：

1．作坊中资产的价值有多少？作坊中资产所有者的权益就是多少。于是就自然地形成了资产=权益的会计恒等式；

2．左边是资产，右边是资产所有者的权益。这一最基本的资产负债表的结构形式就自然而然的形成。

3．各负其责各司其职的两套并行的业绩考核指标体系就自然地建立起来了。即企业的受托经营者按照企业的委托者、或者所有者，即企业的股东会的要求经营企业，其经营的业绩用利润指标来考核，企业的所有者与实收资本直接相关的股本溢价、接受捐赠、持有长期资产公允价值变动损益等方面的业绩，不属于企业的经营业绩，被视为应直接归属于企业所有者所有的资本公积，与企业经理层的经营业绩无关，因此用资本公积指标来考核直接归属于企业所有者的业绩。随着企业注册资本的增资扩股、出资方式及内容、债转股、优先股等等资本经营活动的日益复杂，资本经营的重要性越来越强大，资本经营的业绩越来越凸显，资本公积在企业会计核算中的地位越来越重要。尽管这样，西方会计理论始终让利润与资本公积并行存在，各自反映各自相关者的业绩，从来没有将二者相加，以全面地反映企业两权分离后合二为一的统一体的综合经济效益。这只是西方狭隘的思想观念，不应该一成不变。

由此可见，传统意义上的会计主体假定是片面的，并没有指出其背后的本质。其背后的真实本质是两权分离假定，或者说是委托经营管理假定、受托经营管理假定。这一假定，不仅决定了企业会计核算的空间范围，更重要的是它决定着企业资产与其所有者之间的隶属关系及其构成，资产=权益的会计恒等式，以及企业资产负债表的结构，并且决定着要分别用利润和资本公积并行核算企业两大不同经营业绩等重大的会计理论与方法。两权分离会计假定尽管强调的是两权分离，但是它并不能否认两权统一体的存在。因此将利润与资本公积相加将成为必然，以全面地反映企业统一体的综合的经济效益。但是，到目前为止，我国的会计理论还没有发展到这一步。不过，我们坚信会得到完善的。

因此，我们强烈地建议取消横行几百年来的枯燥乏味的传统意义上的会计主体假定的说法，以其本质换之，改称会计主体两权分离假定。这种说法不仅能包括会计主体假定的全部内容，还能包括其与会计核算的理论和方法之间的逻辑关系，确保其应有高度的理论地位。这一改新，内容丰富、意义重大！

（五）通常人们认为企业主体是指依法登记设立的拥有独立的利益主张权力的法人组织,，并且，企业的会计主体只有一个。其实这是片面的。任何一个企业都是由几个拥有独立的利益主张权力的人和组织共同组成的多个主体的集合体，是一个由各相关利益主体构成的一个主体体系，是一个以企业法人组织为核心的各相关主体组成的利益共同体。在现代企业管理制度下，企业所有权和企业经营权两权分离，于是一个完整的企业就分为以下三部分：

1．企业所有者，其领导机构即企业的董事会，其管理职责主要是负责企业资本金的筹集和投入到位以及资本金保全。一般说来，企业董事会是由几个股东组成的，各股东都是独立的利益主体，并且他们组成的董事会也是一个独立的利益主体。为此企业会计就必须按照股东姓名或机构名称分门别类的设置专门的会计科目和账户，编制专门的会计报表——所有者权益变动表，进行核算和监督。这包括设置：

（1）实收资本科目。用来核算和监督企业股东筹集并投入到位的资本金增减变动情况和结果。

（2）资本公积科目。用来核算和监督企业资本金保全原则下，企业董事会资本金筹集和投入到位后超过实收资本以上的溢余业绩（主要指资本溢价、折价及相关费用），以及本属于企业经营业绩，但是由于公司法利润分配的刚性规定等种种原因不允许参加企业利润分配，因而不能计入企业利润账户中，而不得不记入资本公积账户中的企业长期持有资产而发生的因为公允价值变动带来的未实现的利润（又称未实现收益、浮盈等）、政府补助、特别捐助等。

（3）盈余公积、未分配利润科目。这是企业经营业绩，即利润转化而来的，不多赘述。

（4）所有者权益变动表。报告企业所有者权益增减变动情况和结果。其中除投入资本保全之外的企业所有者权益净增加额，就是企业一定时期的最终业绩，包括企业受托经营者和企业所有者的共同管理企业的业绩。

2．企业受托经营者，即企业经理层以及广大经营者，是由职工组成的。各职工都是独立的利益主体，其领导机构即企业经理会，其职责是在企业董事会的领导下，完成董事会安排的企业经营任务，争创企业利润最大化。为此企业会计就必须设置一系列专门的会计科目和账户，编制专门的会计报表——利润表，核算和监督企业受托经营者其职责的履行过程和业绩，以及它们各自依法应该享有的权益的增减变动过程和结果。

3．债权人。 企业开展经营活动，就可能负债，就离不开其他企业以及社会公众、政府的共同合作与相互制约。这些其他企业、社会公众、政府都是各自独立的利益主体，都是企业的债权人。即使是个体户，其经营活动也存在婚姻双方、其他家庭成员、社会公众以及政府部门之间的共同合作和相互制约的关系，这些相关的各利益主体都是各自独立的有利益主张权力的人和组织。企业尽管经过依法登记后取得法人地位，但是登记的企业法人组织里面没有一个债权人，也有非重要的股东没有登记在里面，例如后来加入的没来得及登记的普通股东以及优先股东或者一些特殊股东（干股股东）等，更有广大经营者（企业职工）没有登记在其中。没有债权人的企业是不正常的企业。除非特殊，任何一个企业都必然负债经营，都至少会有应付工资吧，从而必然有债权人。可见，那种认为企业主体就是企业法人组织，以及企业就是依法登记的以获取利益为目的的法人组织的观点是非常片面的。只能说企业是以企业法人组织为核心的各相关的利益主体共同组成的共同体，是企业各种相关主体利益关系的总和。在法律上，企业主体仅仅是以企业登记的法人组织为核心代表的法律主体，企业法人组织不是企业登记的法人组织的全部。企业法人组织是一个以登记的法人组织为核心代表的组织体系。

企业会计主体经历了一个漫长的发展演变过程。由原来的单一会计主体（一个股东），发展到以企业法人组织为核心的由多个或者更多个利益相关者组成的会计主体的集合体或者共同体。这个共同体没有在国家工商管理机构登记，不是独立法人组织，需要人格化，需要假定。这是会计主体假定的总体含义。至于其中的企业法人组织，已经依法登记取得了法人地位，已经人格化了不需要再假定了。企业会计主体假定的总体要求是会计必须能够提供综合反映企业任意时点上的各个会计主体的全部资产状况及其不同归属，即编报企业的资产负债表。

会计主体具体细分为股东主体、受托管理者主体以及债权人主体三个组成部分。其中债权人包括显现的债权人和潜在的债权人。显现的债权人包括：提供借款的贷款人（形成银行借款等）、提供货物未收钱的贷物人（形成应付账款等）、提供人力服务未收钱的贷力人（形成应付职工薪酬等）、提供安全及社会秩序保障的国家等（形成应付税款等）。潜在的债权人是指尚未显现理由但依法有权向企业索取利益的人，例如社会公众等。并且，企业持续经营的整个过程，是由企业的受托管理者按照股东大会的指令，领导许许多多的人和部门，围绕着企业共同的目标，有序地开展各种经营活动而组成的。因此这些许许多多的人和部门，都是不同的利益主体，也都是企业的会计主体。于是，形成了企业内部的各个部门的部门会计。每一个部门会计，分别核算和监督该部门所开展的持续经营活动的过程。由于它们可能不是独立的法律主体，需要拟人化或者人格化，即需要假定。尽管企业法人组织人格化了，不需要假定，但是企业仍然存在一些没有取得法人资格的单位需要人格化管理，需要会计主体假定。由于不同的会计主体，它们对企业权益的要求是不同的，因此企业会计必须对其主体进行细分，从而按照不同的会计主体分门别类地分户设置账户，包括总账和明细账，编制相应报表，包括受托管理者的利润表、股东权益变动表、债权人权益变动表（此表目前会计准则不要求编制，可由总账和明细账代替）等，对不同利益主体的权益的增减变动过程及其结果进行既详细又综合的系统的核算和监督，依法保障各相关利益主体的合法权益。这便是系统会计的含义。凡是属于受托管理者主体应该负责的收益和费用、利得和损失，都应该计入利润表，以全面核算和监督企业受托管理者的业绩；凡是属于股东主体应该负责的利得和损失例如股票溢价、折价发行损失、支付股息红利、减资等支出，不能计入利润表，而只能直接计入股东权益变动表，以全面核算和监督企业股东的业绩。只有这样才能分清不同会计主体的责权利，才能满足企业管理的需要。当前的会计理论，一会儿把利得和损失列入利润表，一会儿又把利得和损失，列入股东权益变动表，都没有说明其理由，致使很多会计人员对此甚为不解。其原因就在于大家对会计主体两权分离假定理论的认识不够全面。

但是，当前会计理论主流观点对会计主体的认识并不是这样的。《企业会计准则-基本准则-2006》：①第一章第五条“企业应当对其本身发生的交易或者事项进行会计确认、计量和报告”。《企业会计准则讲解-2006》⑦第一章解释道：“在会计工作中，只有那些影响企业本身经济利益的各项交易或事项才能加以确认、计量和报告，那些不影响企业本身经济利益的各项交易或事项不能加以确认、计量和报告。会计工作中通常所讲的资产、负债的确认，收入的实现，费用的发生等，都是针对特定会计主体而言的。”“企业所有者的经济交易或者事项是属于企业所有者主体所发生的，不应纳入企业会计核算的范围，但是企业所有者投入到企业的资本或者企业向所有者分配的利润，则属于企业主体所发生的交易或者事项，应当纳入企业会计核算的范围”。很明显这里的问题是：企业会计主体究竟是一个还是多个的问题。当前会计理论界普遍的认为一个企业的会计主体只有一个而不是多个。

从上面的论述来看，《企业会计准则-讲解-2006》⑦承认存在两个主体，一个是企业会计主体，另一个是企业所有者主体。但是不承认存在两个会计主体，认为企业所有者主体发生的“经济交易或者事项”“不应纳入企业会计核算的范围”，但是又说“企业所有者投入企业的资本或者企业向所有者分配的利润，则属于企业主体所发生的交易或者事项，应当纳入企业会计核算的范围”，这是自相矛盾的。我们认为，在企业所有权和经营权分离的形势下，企业会计不仅要核算负责企业经营权的企业受托管理者为主体的责权利及其业绩，编报利润表；又要核算企业的所有者为主体的责权利及其业绩，编报所有者权益变动表。这是两权分离形势下的必然产物，忽视其中任何一方的存在，都是片面的。也就是说，在两权分离的形势下，任何一个企业都至少存在三个具体的会计核算主体，即受托管理者核算主体、所有者核算主体以及债权人核算主体，并且三者共同构成以企业法人组织为核心主体（即所有者核算主体）的会计核算系统。目前主流观点认为会计主体就一个，即企业受托管理者会计主体，这显然是错误的。

可见，会计主体假定应该修改为会计主体两权分离假定，其含义包括以下六点：

1．企业会计主体的法学意义就是企业的利益主体体系，是依法对企业有利益主张权力的人或者机构。企业会计主体两权分离假定中的会计主体是指对企业有利益主张权利的人和机构，如果他是独立的法人，那他当然就是企业的会计主体；如果他不是独立的法人，那就假定他是独立的法人，也当然是企业的会计主体。一个企业的会计主体不止一个，而是多个，很多个，甚至成千上万个。但是每个企业的核心会计主体只有一个，即企业的法人组织。

2．企业会计主体两权分离假定决定着会计主体的存在和构成，并且决定着会计主体的会计核算的基本理论和基本方法。如果不强调企业所有权与经营权两权分离假定的会计顶层设计，就无法解释西方会计理论和方法产生的根源及内在逻辑。或者说，没有会计主体两权分离假定，就没有现代会计理论和方法！会计主体两权分离假定是现代会计理论和方法的源泉！

3．会计主体两权分离假定的总体要求：综合编制企业的资产负债表，以综合反映企业全面的权益状况及其结构，包括企业所有者、受托经营者、债权人；

4．会计主体两权分离假定的细分要求：按照每个会计主体名称分户设置总账和明细账及相应的报表（利润表、股东权益变动表），以详细反映企业各个会计主体的权益增减变动过程和结果。

5，企业会计主体两权分离假定，同时又是会计主体两权分而不离假定，两权的统一体就是企业所有者权益的主体。企业会计只能登记与该企业权益相关的每一个会计主体的经济业务，与该企业权益不相关的经济业务，该企业会计不记账。必须强调的是，这里所说的企业会计核算包含企业所有者为主体的会计核算，并不等于说企业会计核算要核算企业所有者与该企业无关的经济事项。企业所有者与该企业无关的经济事项，例如股东家里的经济事项，当然不属于该企业会计核算的内容。同样道理，说企业会计核算包括债权人为主体的会计核算，并不等于说企业会计核算要核算企业债权人与该企业无关的经济事项。企业债权人与该企业无关的经济事项，当然不属于该企业会计核算的内容了。对于企业经理层来说，也同样如此。

6．会计主体的哲学意义就是运营和管理企业持续经营过程这一客体的人和组织。由于哲学意义的会计主体属于方法性的范畴，因而会计主体两权分离假定排在企业持续经营假定以及六大会计要素假定这一客体之后，属于哲学主体范畴，处于从属地位。

可见企业的会计主体就是与该企业相关联的各利益主体。也就是说，凡是与该企业有利益要求的独立法人或非独立法人都是该企业的会计主体。会计人员尽管在员工编制上隶属某一个企业所有，从该企业领取工资，但是任何一个企业的会计都必须遵纪守法、客观公正、实事求是地把该企业各利益相关的会计主体在该企业利益的增减变动过程核算清楚。这是所有企业会计应尽的天经地义的不可推卸的职责。可是需要假定的会计主体，只是那些不具有独立法人资格的利益相关者。例如受托管理者以及该企业内部的各级职能部门；那些有独立法人资格的利益相关者的会计主体资格不需要假定。为了便于叙述，通常会计主体假定既包括拥有独立法人资格不需要假定的会计主体，又包括没有独立法人资格需要假定的会计主体。

事实上，传统的会计主体假定理论把企业只看成是哲学意义上的企业会计主体，并且把企业法人组织看成是企业组织的全部，忽视了其他利益主体在企业组织中的存在，从而忽视了企业会计主体的法学意义。其唯一的作用就是要求企业会计不要登记与企业无关的股东自身的经济业务。这使传统的会计主体假定理论过于干瘪乏味，毫无用处。请问：单纯一个核算空间的作用，而且是与持续经营假定相重复，就搞个会计假定，岂不是小题大做和故弄玄虚吗？必须予以调整、改造和发展。

**二、会计分期假定**

《企业会计准则2006——基本准则》第一章第七条规定：“企业应当划分会计期间，分期结算账目和编制财务会计报告”。这就是会计分期假定。但是直到今天人们对会计分期假定的认识仍然是过于浅薄和干瘪，骨感十足。大家普遍地认为“会计分期，是指将一个企业持续经营的生产经营活动划分为一个个连续的、长短相同的期间。会计分期的目的，在于通过会计期间的划分，将持续经营的生产经营活动划分成连续、相等的期间，据以结算盈亏，按期编报财务报告，从而及时向财务报告使用者提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量的信息。”（财政部会计司编写组《企业会计准则讲解-2006》第4页）。其实会计分期假定的内容至少应该包括以下几方面：

（一）与分类管理、分项管理、分步管理等管理一样，分期管理是会计管理的一个重要的不可缺少的管理方法。只是会计大量的、经常性的会计分期是将年度、季度、月度等自然日历期间设定为会计期间，从而实现对企业持续经营的经济活动过程进行分期的核算和监督。但是这不是会计分期的全部。有些企业的会计期间可以不按照自然日历期间设定，而是按照所经营产品的实际生产周期进行设定。例如造船、地铁、航天飞机等生产企业。这些企业的会计期间可以超越自然日历期间（年、季、月）的长度。这进一步地说明通常的会计期间长度的确定只是为了方便管理的一种人为假定，并不是不可改变的自然法则。

（二）在会计分期假定下，会计指标以及会计科目的金额形成基期、报告期、预测期等不同时期的会计数据，进而通过对比等数学方法，形成各种不同的凭证、账簿、报表上直接体现的和非直接体现（后期加工整理形成的各种数据，例如各种指数等）的指标数据体系，以满足企业各个利益相关者需要。离开了会计分期假定，会计核算和监督将是一派混沌，无从谈起，无法进行！

（三）在会计分期假定下，会计指标以及会计科目的金额形成时期数和时点数。

前者表现为会计科目中的本期发生额以及损益表上各指标的数额；后者表现为会计科目中的期初余额和期末余额以及资产负债表上各指标的数额。

（四）在会计分期假定下，一般说来，大多数企业都要设置期间收益和期间费用两个项目，“据以结算盈亏”，但是并不是所有的企业都必须这样做。有的企业在建设期间是不设置期间收益和期间费用的，是不计算盈亏的。例如经营产品单一，建设周期较长的轮船、地铁、航天飞机等企业，在漫长的建设期间，三至五年，甚至更长的时间中，该企业没有收入，只有投入，其会计期间（建设期）中发生的大量的管理费用和财务费用等期间费用是没有收入来补偿的，也就不需要“结算盈亏”。这样的企业在其建设周期中，所发生的全部期间费用，即使其金额再大，也只能转入“在建工程”成本中，最终转入“固定资产”科目中。可见，财政部会计司编写组《企业会计准则讲解——2006》第4页“结算盈亏”的解释是片面的。最近我们遇到了个奇葩案例：某市科技局委托某会计师事务所对该市地铁公司科研支出进行审计。由于该市地铁公司正处在建设地铁工程期间，因为没有经营收入，不需要结算盈亏，因此没有设置一级会计科目——企业管理费用，而是设置“在建工程——企业管理费用”、“在建工程——财务费用”两个二级科目来核算期间费用。该市某会计师事务所审计后，不顾被审企业的再三申辩，毅然决然地出具了审计报告，认为该企业科研支出为零元。理由是被审企业提供的实际发生的特殊地质构造下的科研、论证、研究、设计等支出没有计入一级会计科目“企业管理费用——科研支出”中，没有期间费用化，而是全部资本化，计入在建工程成本中，形成固定资产，不符合会计准则中的科研支出的会计处理规定。天啊！这是何等的形而上学？是何等的机械地执行会计分期假定？这严重地违反了实质重于形式的会计原则，是注册会计师行业的笑话！

**三、货币计量假定**

《企业会计准则2006——基本准则》第一章第八条规定：“企业会计应当以货币计量”。财政部会计司编写组《企业会计准则讲解2006》第一章第5页：“在会计的确认、计量和报告过程中之所以选择货币为基础进行计量，是由货币的本身属性所决定的。货币是商品的一般等价物，是衡量一般商品价值的共同尺度”。这里存在以下几个主要问题需要澄清：

（一） 这里增添了新的混乱：“选择货币为基础进行计量”与后面要说的“权责发生制为会计基础”都是基础，如何区分？

（二） 这里没有说清楚货币计量假定的真正原因。货币计量假定假定的是货币的一般等价物之功能，即综合计算汇总之功效，也就是假定币值稳定。只有币值稳定的货币才有一般等价物之功能，其综合计算汇总才有意义，否则就是一些毫无意义的数据堆积，与其他实物量单位如吨、米等相加总一样，得到的数据毫无意义。事实上，货币单位如元，其本身就是个实物量单位，即一般等价物的实物量单位。如果币值不稳定，就意味着货币失去了一般等价物的功效。事实上，在市场经济条件下，物价是瞬息万变的，单位货币购买力极其不稳定，币值不断波动，因此，会计为了综合汇总，就必须假定货币币值稳定。

（三）这里忽视其他会计计量的存在，例如实物量计量，只说货币计量，把货币计量看成是会计计量的唯一内容，无限扩大货币计量的重要性，把会计的价值量管理作用神话，是走极端的表现，是极其错误的。以往的会计教科书都强调会计是“以货币为主要计量单位”对企业的经营活动进行核算和监督的。这是正确的。

当前会计理论界很多人认为会计对象是价值运动、会计管理是价值管理、会计所掌握的综合性的价值信息资料是大数据，能为企业决策和管理提供很大帮助，会计的管理地位非常重要等等。对此我们认为应该理性看待，在瞬息万变的市场经济条件下，物价不断变化，单位货币购买力不断变化，货币价值尺度不断变化，货币的综合汇总功能不断弱化，价值的综合信息大数据一派混沌。此时会计的综合价值信息只是对企业出纳过程的解释和说明，告诉企业利益相关者企业的资金从哪里来，到哪里去了，尤其是资金到哪里去了的综合价值信息，都是历史成本信息的堆积，是不同币值信息的堆积，是本来不可加总而硬性加总的信息的堆积。这些信息除了说明企业出纳勾稽平衡没有差错、据以结算工资等债务、纳税、投资分利等日常款项收付业务以外，几乎没有其他管理作用。此时真正的会计管理要靠实物计量来管理。不仅靠实物量来管控各种财产物资的安全，还要靠实物量来推算成本耗用，靠水、电耗用实物量、运输里程、机器马力、居民人数、男女老幼、原油开采量、页岩油气开采量、风电水太阳能等开采量、科学技术的发明创造等实物量指标来进行投资的预测和决策。尤其是以比特币、天秤币为代表的新兴电子货币，可能会更多地考虑货币以外的计量因素，例如实物量、时间量等多元因素，综合确定一个有普遍意义的计量单位来计量，过于夸大会计价值量管理的作用，是不切实际的。

**四、权责发生制假定**

《企业会计准则-2006》将权责发生制提升为会计基础，很多人因此将权责发生制提升为会计的一项基本假定，认为权责发生制假定贯穿于整个企业会计准则体系的总过程，企业会计的确认、计量和报告，应当以权责发生制为基础。但是人们对这一假定的理解，仍存在偏差。这主要表现为：

一种观点认为：权责发生制假定中的权和责指的是收入和费用，《企业会计准则讲解-2006》第一章中说“权责发生制基础要求，凡是当期已经实现的收入和已经发生或应当负担的费用，无论款项是否收付，都应当作为当期的收入和费用，计入利润表；凡事不属于当期的收入和费用，即使款项已在当期收付，也不应当作为当期的收入和费用”。

另一种观点认为：“权责发生制，一切要素的确认，特别是收人和费用的确认，均以权利已经形成或义务责任已经发生为标准。”(《会计学导论》葛家澍1988,68)。“当我们说一切要素的确认都以权责发生制为基础, 在严格意义上是指:一切要素,特别是收人和费用两项要素在报表中的确认(即再确认),必须以权责发生制为基础。”(《会计学导论》,葛家澍1988，303)④。“上述两段引文说明,作者认为权责发生制是用来初次确认和再确认一切会计要素的会计原则，即不仅是收入、费用的确认基础,而且是资产、负债和业主权益的确认基础”（财会通讯1996陆宇建）⑤。

我们认为2006年的会计准则，既没有说清楚什么是“权和责”？又没有说清楚什么是“发生”？尤其是说“凡是当期已经实现的收入和已经发生或应当负担的费用”。这其中的“已经实现”、“已经发生”、“应当负担”指的是什么？难道权责发生制中的“发生”=“实现”=“应当负担”吗？根本没说清楚。葛家澍所谓的“权力已经形成”和“责任已经发生”中的“形成”=“发生”吗？也没有说清楚。

（一）什么是权责？人们普遍地认为：权就是权利，是收入，责就是责任，是费用，并且将二者对立和并列。这显然是错误的。一方面，权利和责任是一对相伴而生的概念，有权利必然有责任，有责任就必然有权利，二者不可截然分开。企业的一切会计要素，包括资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润，每一个会计要素都同时是企业权利和责任的体现，没有不同时体现权利和责任的会计要素，也没有只体现权利不体现责任的会计要素，因此那种认为权利就是收入，责任就是费用，将二者截然对立的观点是十分荒谬的。那种认为权责发生制仅仅是关于收入费用确认标准的观点，也是错误的。另一方面，我们认为在这里不能把权责理解为权利和责任，而应该把“权”理解为权衡、拿捏、判断、确认；把“责”理解为责辩、责诘、分辨、辨认、正名责实。“权责”就是权衡、拿捏、辨认、确认的意思。权责发生制，就是以会计要素发生为标准进行会计确认的一种习惯做法或制度性规定。

（二）什么是发生？在权责发生制中，“发生”是指会计要素在空间上的移动或存在形态上的改变。例如：股东投资。股东按照投资协议向企业投资之前可能做了大量的调研工作，但是再多的调研工作也不是真正意义上的股东投资。只有股东把钱打入被投资企业账户内，被投资企业收到钱的那一时刻，即资金在空间上产生了移动，股东投资才真正发生，会计确认才能开始。银行借款也一样。在向银行借款之前，需要做大量的工作，包括考察、调研、汇报、签订合同等。这期间企业可能花了很多钱，如调研费，但是这些调研费是借款前的费用，不是银行借款本身。作为银行借款这一会计要素的发生，会计只能以银行按照借款合同的约定把钱汇入企业账户内的时间点为标准，作为银行借款这一会计要素的发生并予确认，而不能以其他时间点为标准来确认。再如：用银行存款购买原材料，银行存款失去的时候就是原材料形成的时候，这种失去和形成就是发生；生产领用原材料，原材料减少的时候就是生产费用增加的时候，这种减少和增加就是发生；生产完工产成品入库，在产品减少的时候就是产成品增加的时候，这种减少和增加就是发生；产成品销售出库，应收销货款形成，库存产成品减少的时候就是应结转已销售产品成本增加的时候，同时也是应收销货款增加，销售收入权益增加的时候，这种减少和增加以及同时增加就是发生。这种种的发生，都是会计要素在空间上的移动或存在形态的改变。因此说，会计要素在空间上的移动或存在形态的改变，就是权责发生制中的“发生”。发生就要确认。会计要素在空间上没有移动，或者其存在形态没有改变，就不是“发生”，没有发生，就不能确认，会计就不能记账。

其实，很多经济业务，例如企业发展战略、计划、已签订尚未履行的销售合同及其他合同、创新创意研发能力、市场竞争力和占有率、和谐发展力等，即使这些经济业务已经发生，企业会计也不能记账。因为这些经济业务没有使会计要素发生空间上的移动或存在形态的改变。这样以来就牵扯到会计对象的定义以及会计的定义是否正确的问题。如上所述主流观点认为“会计核算应当以企业发生的各项经济业务为对象，记录和反映企业本身的各项生产经营活动”（《企业会计准则——基本准则》第一章总则中的第四条）①，也就是说大家普遍地把“企业发生的各项经济业务”或者说是企业发生的“各项生产经营活动”看成是会计的对象。更有甚者大家普遍地认为会计的定义是“以货币为主要计量单位，以提高经济效益为主要目标，运用专门方法对企业，机关，事业单位和其他组织的经济活动进行全面，综合，连续，系统地核算和监督，提供会计信息，并随着社会经济的日益发展，逐步开展预测、决策、控制和分析的一种经济管理活动”。按照上述定义，企业发生的所有的经济业务都要记账；否则，就不能称之为“全面”。而事实上，企业很多经济业务，尽管已经发生了，但是会计并不记账。例如：某公司今年三月在某宾馆召开产品订货会，转账支付了8000元宾馆会议费，签订销售合同8000万元，明年五月发货。今年该公司账簿上只登记借：销售费用8000元，贷：银行存款8000元，而签订8000万元的销售合同这一重大经济业务，今年并不记账。尽管签订8000万元的销售合同这一经济业务已经发生，但它并没有涉及会计要素在空间上的移动或存在形态的任何改变，所移动或改变的只是转账支付了8000元的会议费。因此会计只记账8000元的“销售费用——会议费”。由此可见，那种把“企业发生的各项经济业务”或者说是企业发生的“各项生产经营活动”看成是会计的对象；把对“经济活动进行全面，综合，连续，系统地核算和监督，提供会计信息”看成是会计的定义的观点，是有严重瑕疵的。也就是说，会计并不是全面记账，也并不是要对所有的经济业务都记账。有人说：尽管签订这8000万元的销售合同业务已经发生，但是因为这一经济业务没有完成，所以今年的会计不能记账。持这种观点的人者众多。他们把经济业务的完成与否看成是判断经济业务是否应该入账的标准。请问：难道要把“权责发生制”改为“权责完成制”？或者在权责发生制之外再加上一个新的假定“权责完成制”？显然这种观点也是错误的！如果既以权责发生制，又以权责完成制，作为会计记账原则，一会儿以“完成”为标准，一会儿又以“发生”为标准，必然会带来逻辑上的混乱，让人无所适从。

这里还必须强调的是，上述“记账”或者“不记账”指的仅仅是复式记账，是表内账户的记账，不包括单式记账，如备查账、台账、流水账、登记簿等记账。因为上述签订的8000万销货合同属重大经济事项，必须在表外披露。既然在表外披露，那就必须进行备查登记，即进行单式记账。单式记账也是记账。因此就这个意义上讲，会计仍然要全面记账，所有的经济业务都要记账。只是记表内账户还是记表外账户不同罢了，只是复式记账还是单式记账不同罢了。这样一来，上述会计的定义又是正确的了。关于这一问题，会计理论届从来没有人阐述过。这实在是一大遗憾！我们认为：随着科学技术的发展，尤其是计算机网络的发展，大数据的形成和开发利用，国家税务局加强对发票管理，今后所有企业取得的外来发票和开出去的发票都在国家税务局掌控的大数据之中，剩下的只是数量很少的自制原始凭证。可以预见，今后各企业的自制原始凭证都必须到税务局或者税务局指定的中介机构进行认证。只要做到这一点，那企业的全部原始凭证都掌控在国家税务局的大数据中，那企业的账簿和报表就可以通过联网国家税务局的大数据一键完成，毫不费力，随时可获取或者打印。这样一来，企业的会计不就没事可干了吗？不！计算机网络改变的是会计的复式记账，但是改变不了会计的单式记账。今后企业会计的主要精力要用于单式记账，即登记那些不涉及会计要素在空间上移动或存在形态上改变的经济业务，例如企业发展战略、计划、已签订尚未履行的销售合同以及其他各种合同、创新创意研发能力、市场竞争力和占有率、和谐发展力等。并且，对这些经济业务的登记和管理，将对企业的发展至关重要。因此我们完全可以预见：“经济越发展，会计越重要”这句经典名言必将改为：“经济越发展，单式记账越重要”！这就是轮回！这就是否定之否定规律之必然！

但是，权责发生制只是复式记账的会计假定，而不是单式记账的会计假定。单式记账不需要遵循权责发生制假定，也不需要遵循货币计量假定及其他会计假定，更不需要追求内在平衡，需要怎样记就怎样记，需要记什么就记什么。也就是说上述六种会计假定都是复式记账的会计假定，都不是单式记账的会计假定。因此会计假定的理论作用必将受到极大的限制和冲击。

需要指出的是，很多会计专家或者会计教材为了说明像上述8000万元销货合同不能记账的问题，不得不把经济业务与会计事项人为地区分开来。认为经济业务包括会计事项和非会计事项。所谓会计事项是指能引起企业会计要素发生增减变动的经济业务，非会计事项是指不能引起企业会计要素发生增减变动的经济业务。只有会计事项才可以记账，非会计事项不可以记账。显然，这与会计对象的定义以及会计的定义是相矛盾的。更重要的是，很多会计事项，例如：会计人员岗位的调整、职务的晋升、会计账簿的领用、会计档案的封存、转移等业务当然是会计事项，可它们并不影响会计要素的增减变动，也并不复试记账。难道这些事项不是会计事项？可见上述会计专家和会计教材的解释是不能自圆其说的。

（三）权责发生制是与收付实现制相对应的概念，二者的区别在于：权责发生制是以会计要素“发生”为标准来确认各会计要素的形成，不管其涉及的款项是否收到或付出；收付实现制是以会计要素涉及的款项是否收到或者付出为标准，来确认各个会计要素的形成。因此，权责发生制的定义，除了要明确“权责发生”的含义外，还要说明其与收付实现制相区别的“款项是否收到或付出”的含义。只有这样才是完整的定义。

因此，我们认为权责发生制的定义是：以会计要素在空间上的移动或其存在形态发生改变的时点为标准，来确认各会计要素的形成，不管其涉及的款项是否收到或付出的一种习惯做法或制度性规定。

正是由于权责发生制不仅仅是关于收入和费用两个会计要素确认的一种制度性规定，而且是对一切会计要素确认的一种制度性规定，具有统驭全局的作用，因此2006年的会计准则将其从原来意义上的原则变为一种会计假定，从而被更多的人接受和承认。

**客体与主体的统一**

在六个会计假定中，企业持续经营假定与六大会计要素假定是客体，是对象，是第一位的，决定着其他四个会计假定，解决会计干什么的问题，起导向、目标的制约作用。其中：

1．企业持续经营假定决定着应收应付、折旧摊销等会计事项的存在，决定着历史成本、公允价值等资产计价方法的选择，也决定着企业会计不仅要持续不间断地记录和报告，即永续会计，又要全面不能有遗漏的记录和报告，即全面会计。从而在根本上决定着企业会计核算的空间和时间范围。传统认为只有会计主体假定决定着企业会计核算的空间范围的观点显然是错误的。

2．企业六大会计要素假定，即资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润六大会计要素假定，是指企业持续经营过程中客观存在的，而且是我国会计学普遍认同的约定俗成的，用来反映和监督企业持续经营过程和结果的基本概念及其框架指标体系。这一会计基本假定决定着我国企业会计必须而且只能用资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润六大要素及其形成的概念框架指标体系来反映和监督企业持续经营的过程和结果，既不能多，也不能少；并且由此只形成了两个基本的会计方程式，既不能多，也不能少。否则，像当前我国会计理论界很多人不顾我国会计六大要素假定的约束，乱用其他国家的会计要素概念，将收益、其他收益、其他综合收益、综合收益总额、利得、递延收益、资本公积、成本、支出等概念随意乱用，必然造成会计理论上的混乱。更重要的是，正是企业六大会计要素假定及其形成的概念框架指标体系，才构成了企业会计科目体系、记账凭证体系、账簿体系以及会计报表体系。企业六大会计要素假定及其形成的概念框架指标体系，既是企业会计反映和监督的具体对象和内容，又是企业会计反映和监督的工具和方法。企业六大会计要素假定及其形成的会计基本概念框架指标体系在会计理论中具有非常重要的不可替代的核心地位，必须提升到会计假定的理论高度，突出其重要性来。

另外四个会计假定是主体，是方法，是手段，是从属地位的，被持续经营假定和六大会计要素假定所决定，是解决具体怎么干，干多长时间，什么时间开始干的问题。其中：会计主体两权分离假定是解决会计具体干谁的持续经营和六大会计要素的问题，即核算那个会计主体以权益为核心六大会计要素的增减变动过程和结果问题，以及用什么方法、什么格式、什么账表体系进行核算的问题；会计分期假定是解决会计干谁的多长时间的持续经营及其六大会计要素增减变动和结果的问题，即核算那个时期的会计主体权益增减变动过程和结果问题；货币计量假定是解决会计用什么计量单位干的问题；权责发生制假定是解决会计什么时间开始干的问题。

六个会计假定相互依存，相互补充，缺一不可，共同构成会计假定的理论体系。会计假定及原则的逻辑综合图示如图1。

****

**主要参考文献**

1.中华人民共和国财政部．2006．企业会计准则--2006[M]．北京：经济科学出版社

2.葛家澍．1956.试论会计核算这门科学的对象和方法[J]．厦门大学学报：社会科学版．2:31-55

3.葛家澍. 1988．关于会计基本理论与方法问题[M]．北京：经济科学出版社

4.葛家澍，刘峰. 1988.会计学导论[M]．上海：立信出版社， 68，303

5.陆宇建. 1996.论权责发生制原则的确认对象[J]．财会通讯．3:12-13

6.崔金勋，许强．2006.关于会计主体假定的再认识[J]．财会月刊．12
7.财政部会计司编写组．2006.企业会计准则讲解--2006[M]．北京：人民出版社. 4,5