

对会计行为 主体定位及 会计、审计分支范畴 分类的创新性分析



□ 姚项军

(一)对会计行为主体定位的创新性分析

现有会计行为主体是定位在一元主体(定位于企业内部)的概念上的。这种定位存在的系统性缺陷体现为会计定位(一元主体)与会计服务(多向性)的矛盾。笔者认为应将会计行为主体定位为二元主体。具体指将会计定位于企业内和企业外两个层次上:企业内部意义上的会计融入企业经营管理(可称为系统内会计),明确为经营者服务,而企业外部意义上的会计则独立于企业经营管理之外(可称为系统外会计),明确为企业外部主体服务(外部主体以所有者最为主要)。在这种分类之下,会计原则、会计准则、会计政策、会计程序和会计方法将会对两种意义上的会计主体有所差异。

二元主体定位是来源于会计产生的理论基础(即受托责任关系)的。会计的受托责任最初体现为通过核算满足所有者财产保值增值的需要。随着两权分离,经营者受托经营企业,会计的受托责任逐渐发展为两个层次:其一,通过执行内部控制和监督、实施会计核算并向所有者报告会计信息等形式,为所有者财产保值增值服务(因企业负有债务责任并受益于国家的社会

管理服务,因此在必要时往往还须为这些相关主体服务);其二,通过内部监控和协调,以及决策有用信息的提供,为经营者实现其受托经济责任服务。这种受托责任的双层次性具体体现为会计的双向服务性。在现实中,我们往往过于专注于会计责任的某一层次忽视了另一层次。

(二)对会计、审计分支范畴分类的创新性分析

对会计、审计分支范畴分类的新思考是以对会计行为主体定位问题的创新性分析为理论基础的,如下图所示:

旧分类		新分类	
会计	管理会计	经营者会计	会计
	财务会计		
审计	内部审计	所有者会计	审计
	外部审计	审计	
	会计、审计分支范畴		

这种分类的要点为:

1、管理会计与部分财务会计职能(内部监控和对内提供信息职能)共同构成经营者会计。经营者会计(或称系统内会计)强调融入企业经营管理,为经营者服务,执行企业内部协调与控制以及提供决策支持信息的职能。在会计方法的选择上,强调信息的

有用性,为经营者的决策提供支持。

2、内部审计与部分财务会计职能(对外信息披露职能)共同构成所有者会计。所有者会计(或称系统外会计)强调独立于企业经营管理之外,为外部主体(主要是所有者)服务。在职能上有以下几个方面:(1)保持原内部审计的监督职能,对经营者进行整体监控;(2)发展原内部审计的评价职能,结合财务会计的信息提供职能,为所有者提供决策支持信息;(3)保持财务会计对外披露信息职能,向相关主体披露信息。

3、审计仅保留原外部审计范畴内的职能,并且变更其主要服务对象。由于所有者会计直接为所有者服务,因而审计不再以所有者为其主要服务对象,而以债权人、税务部门、潜在投资者等相关主体为其服务对象,在他们需要时,受其委托进行审计。这种服务对象的定位可使审计从经济上免除对企业经营者和所有者的依赖性,使其监督意义回归。

4、这种会计行为主体的二元定位,可以与财务分层管理理论协同发展。财务分层管理理论将财务管理行为主体分为出资者、经营者和财务经理三个层次,相应地将财务管理分为以下三层次:①出资者财务管理,主要目标是对企业进行整体监控;②经营者财务管理,主要是为企业财务决策服务;③财务经理财务管理,主要进行日常财务管理和执行。可见,所有者

会计主要服务所有者,强调为所有者提供信息和对经营者进行监控,可为出资者财务管理服务。而经营者会计主要服务经营者,强调融入企业经营管理,在立场上为经营者的财务管理和财务经理的财务管理服务。

(作者单位:北京工商大学会计学院)

责任编辑 袁蓉丽