

# 论基于法律主体的会计主体本质

任 芳(副教授), 张晓云

**【摘要】** 会计主体本质是重要但尚未达成共识的理论问题。本文根据法律主体一定是会计主体的逻辑关系,基于对法律主体本质的认识,提出了经济利益统一体这一会计主体本质,并认为法律主体仅仅是会计主体范围的界定标准。这样的认识不仅能很好地解释超越法律主体的合并报表主体,也适用于构成法律主体之一的分支机构主体。

**【关键词】** 法律主体; 会计主体本质; 统一体

**【中图分类号】** F230

**【文献标识码】** A

**【文章编号】** 1004-0994(2016)13-0012-3

以往的会计理论以假设为前提而建立,如今虽变为目标起点论,但会计主体(假设)不仅未被冷落,反而升格为具有更高层次的概念框架。国际会计准则理事会(IASB)在《财务报告概念框架(征求意见稿)》第3章中探讨了会计主体相关内容,对会计主体边界、合并报表与非合并报表的不同之处进行了说明,但未给出其定义。关于会计主体本质探讨的文献,在中国知网上仅3篇。其中,冯巧根(1999)认为,会计主体是会计为之服务的特定单位,这个特定单位可以是个人、家庭,也可以是企业或其他组织。若将此“会计”认为是会计人员,则定义无误;若将其理解为会计信息,则其服务对象应当是用户。黄申(2007)认为,会计主体本质上应当就是一个权利与责任的统一体,但其基于法学立场得出的结论不一定适用于会计学。陈玮(2010)认为,会计主体是人们在财务报告呈报过程中使用的一种基础性的方法。该观点解释了会计主体的基础性作用,但未指出其本质。

相对而言,我国权威的《企业会计准则讲解2010》对会计主体的说明更具启发性。其明确了会计主体的作用在于界定会计确认、计量和报告的空间范围,并指出法律主体必然是会计主体,但是会计主体不一定是法律主体。根据包含与被包含的逻辑关系,大概念本质属性必定蕴藏在小概念定义中。因此,会计主体本质属性包含在法律主体本质中,而后者特征在其消亡环节(尤其是破产偿债环节)更加显著。因此,从破产偿债中的法律主体本质能较容易地揭示出会计主体本质。

## 一、问题的提出

公司破产是对破产人(债务人)公平地清理债权债务的过程,而破产会计则是对该过程进行如实反映的财务会计。基于法律主体一定是会计主体的逻辑关系,法律主体与会计主体的消亡时点应相同。破产期间的终点应当既是公司法人

(法律主体)资格注销的时点,也是会计主体消亡的时点。它们之间也许会有短暂的时间差异,但该差异不会超过一个会计年度。

关于公司法人资格的注销,《企业破产法》第120~122条规定:破产人无财产可供分配时,破产管理人应请求法院裁定终结破产程序;管理人应在10日内,持法院裁定向破产人的原登记机关办理注销。管理人于办理注销完毕次日终止执行职务;但是,存在诉讼或仲裁未决情况的除外。从上述规定能够得出这样的结论:一般情况下,破产人的法人资格大约会在无财产可分后的10日内注销。基于会计处理的滞后性,理论上会计主体的消亡会晚于法律主体的消亡,但即使还有未决诉讼,该判决通常也不会拖延太久,因此两个主体在短期内会同时消亡,这应当是最为常见的情况。

然而,《企业破产法》第123条还规定了公司法人资格注销的特殊情况:破产人在破产终结后的2年内,若存在其他可供分配的财产(因纠正破产程序中的错误支出而收回的款项、因权利被承认而追回的财产、债权人放弃的财产)时,还需要进行补充分配。换句话说,即使在破产人法人资格被注销后的2年内,也还有可能涉及破产财产的分配问题,而且财务会计需要对该分配行为进行处理。毫无疑问,此时的会计处理依然属于破产会计职责范围,但此时的会计主体应该如何确定呢?如何界定会计主体的空间范围呢?其界定的标准即其定义又是什么呢?

当破产人无财产可分时,构成了会计期间的终点。而当发现破产人有可分配财产后,会计处理得以恢复,该期间会延迟至破产程序终结后2年内,从而构成破产会计期间的特殊终点。但是,此时会计处理的执行人既不是《企业破产法》所规定的管理人,也不是作为破产企业的债务人,而是受理该债务人破产案件的人民法院或其委托的其他机构。在这个

特殊阶段,法院或其委托机构成为破产会计的实际执行者,其会计核算的空间范围该如何界定?该界定背后所蕴藏的法律主体的本质又是什么呢?

从语义来看,本质是指事物本身所固有的、决定事物性质、面貌和发展的根本属性。事物的本质是隐蔽的,是通过现象来表现的,不能简单、直观地去认识,必须透过现象掌握本质。基于法律主体一定是会计主体的逻辑关系,法律主体的本质会构成会计主体的本质。因此,为了发现会计主体的本质,首先需要辨析法律主体的本质。

## 二、法律主体本质与会计主体本质

**1. 法律主体本质认识。**法律主体主要体现为中国民法学者新创的“企业法人”概念。在法学理论界,虽然对法人本质的认识尚未得到统一,但对其特征已有共识。

我国法学通说认为,法人应具有四大特征:独立的人格、独立的组织机构、独立的财产以及独立承担法律责任:①独立的人格是指法律赋予法人独立的意志和能力,且构成了“公司法律人格之本质要素”。这里的独立人格并非股东意志的简单集合,而是由体现股东共同意志又不同于股东共同意志的独立的法律人格生成的自主意志。因此,必须有一套机制确保公司独立意志的产生,不受股东个人意志或管理者个人意志的不当影响或干涉。这种机制便是公司的组织制度或公司法人治理结构。②独立的组织机构,即法人要设置区别于其他法人(包括唯一法人股东)的独立的意思机关,该机关能以该法人名义独立参加民事活动,通常表现为股东会、董事会与监事会。③独立的财产,即法律主体与其投资者或股东的财产彼此独立,这是法人独立的物质基础;公司法人以其自有财产对经营债务负有无限清偿责任,股东以其出资额为限对公司负有有限责任,股东出资后所获得的权利是股权,该权利交换后其不再有权支配所投入的财产,公司因而享有独立的财产权。④独立的责任,即法律主体独立承担债务清偿义务,债权人原则上不能越过法律主体而直接追究投资人(股东)的责任,即股东责任有限,亦即公司责任独立。《公司法》第三条规定,公司是企业法人,有独立的法人财产,享有法人财产权。对于股东权利,《公司法》第四条规定,公司股东依法享有资产收益、参与重大决策和选择管理者等权利。

基于法律主体四方面的独立性,可以获得这样的结论:法人之所以具有独立性,是因为其具有独立的权利与义务(责任)。对于权利与义务,法理学认为二者之间有着逻辑相关、功能互补、价值关联、数量相等、利益相关的关系,先哲更是将其概括为“既没有无义务的权利,也没有无权利的义务”的对立统一关系。因此,才会有前述黄申(2007)所提出的“会计主体本质上应当就是一个权利与责任的统一体”的认识。该认识与其说是从法律层面对会计主体本质的解读,毋宁说是对法律主体本质的解读。对于法律主体是权利与义务统一

体的认识,会计理论上也有充分认可与体现,表现为《企业会计准则——基本准则》第九条中的企业应当以权责发生制为基础进行会计确认、计量和报告。

**2. 会计主体本质发现。**虽然在会计理论界尚未获得对会计主体本质的统一认识,但对其“反映经济利益”的本质特征却已有共识。当我们将特征、前述学者观点、会计主体与法律主体逻辑关系三方面结合后,就可以发现会计主体的本质属性,即会计主体本质上是基于权利与义务的经济利益统一体。其中,权利与义务决定了会计核算的范围,也构成了会计确认的基础;而经济利益才是其本质属性,是会计主体与法律主体的根本区别。

落实到破产企业的会计主体,该统一体首先表现为作为债务人的法律主体——企业法人,属于法人主体与会计主体合二为一的情况。当注销法人资格后,形式上会因为法人资格的消失使得会计处理似乎失去了范围界定的标准,而实质上,补充偿债行为却表现出法律主体的本质——权利与义务的统一体。会计人员基于法律主体本质界定了会计核算的范围,而对其中经济利益的反映则更加突出地揭示出会计主体本质。

在法学语境中,破产偿债也是债务人免责的过程,但其承担责任的前提条件是有可供分配的财产。即使法人资格被注销,但当其再次因为享有权利而拥有可供分配的财产时,就产生了进一步分配的义务,显现出法律主体的存在。会计人员根据该权利与义务所界定的核算范围,就能很容易地确定会计核算的对象,而不论该会计处理的具体执行人是谁。通过补充偿债过程可以更加清晰地发现:权利与义务仅仅决定了会计核算的空间范围,而对其中经济利益的确认、计量、记录和报告等处理才揭示出会计主体的本质。

## 三、超越法律主体的会计主体

基于法律主体与会计主体的逻辑关系,我们发现了会计主体本质。但该结论是否适用于IASB所提出的合并报表等超越单个法律主体的特殊情形呢?对此,本文通过分析合并报表主体与分支机构主体的本质对其进行检验。其中,前者是由多个法律主体向上合并而形成的“大”会计主体,其核算范围要大于其中任何一个法律主体;后者是对单一法律主体向下分解的“小”会计主体,其核算范围小于该法律主体。

**1. 合并报表主体。**合并报表是指反映由母公司和其全部子公司形成的企业集团整体财务状况、经营成果和现金流量的财务报表。其中,母公司通过控制而拥有子公司,该控制具有特定含义,是指投资方拥有对被投资方的控制权,通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报,并且有能力运用对被投资方的控制权影响其回报金额。

此时会计主体是企业集团,但却不是一个法律主体,而是一个超越法律主体的权利与义务的统一体。换句话说,企业集团是一个基于权利与义务的新统一体,其权利与义务的

## □ 学术交流

确定主要基于《公司法》、公司章程等法律或法律性文件。在权利与义务的确立上,《企业会计准则第33号——合并财务报表》也遵循着该法定标准,具体包括:股权投资所带来的表决权、任命权,批准关键管理人员权利的决定权或否决权。会计上首先要根据这些法定标准界定纳入合并范围的法律主体,即基于法律主体本质界定会计核算的范围,然后才能够进行相应的会计处理。然而,后续的会计处理并非针对构成法律主体的权利与义务本身,而是其中的经济利益,这恰好是会计主体与法律主体本质的不同体现。

可见,从合并报表主体的产生来看,首先,基于法定的权利与义务划定其核算范围,确定纳入合并范围的被投资公司,判定构成会计主体的法律主体的具体内容。然后,对这些权利与义务中蕴藏的经济利益进行处理,编制合并财务报表,以反映企业集团的财务状况等。

而对于权利、义务与经济利益何者属于合并报表主体的本质特征,超额亏损公司的合并能够很好地解答这一问题。《财政部关于印发〈企业会计准则解释第4号〉的通知》(财会[2010]15号)指出,子公司少数股东分担的当期亏损超过了其在该子公司期初所有者权益中享有的份额的,其余额仍应冲减少数股东权益。该规定直接点明了会计核算并非对“股东有限责任”的机械执行,而是以经济利益为根本。若机械地遵循法定的股东有限责任原则,则母公司仅需计提减值准备至长期股权投资净值为零,少数股东权益也会同时以减记至零为限,而不是作继续冲减的处理。

**2. 分支机构主体。**分支机构会计是对分支机构会计主体进行核算的财务会计。所谓分支机构,就是企业业务上的办事处、分公司、生产车间、研发中心、投资部等。企业为了管理需要,经常会对一些具有独立投入、加工、产出能力的部门单独考核,为此需要对其收入、成本费用单独核算,从而形成分支机构会计主体。

从法人立场来看,这些机构或部门都不能构成单独的法律主体,而仅是该法律主体的构成部分。但是,如何对这些分支机构进行分解(设置)?其标准主要基于法律主体的本质,即权利与义务的统一体,在企业经营中,该本质通常表述为“责权利”的统一。在边界划分与经营考核两个目标中,对经济利益的计量与考核才是分支机构设置的根本目的。基于“责权利”的对立统一关系,会计主体不仅可以逐级向下分解至每一个企业员工,也可以逐级向上汇总至一个法律主体甚至企业集团。向上逐级汇总的会计处理,其方法与原理类似于合并报表编制,会计上将其汇总结果称为联合会计报表。

其实,企业合并并非均由法人之间的合并所构成,针对“业务”的合并也属于企业合并。《企业会计准则第20号——企业合并》规定,企业合并是指将两个或者两个以上单独的企业合并形成一个报告主体的交易或事项。此类情况下,虽然参与合并的“业务”并非一个“单独的企业”,但却依然被会

计准则认定为一项企业合并,这是因为该“业务”具有法律主体的实质。

何谓业务?《企业会计准则——应用指南》如此解释:业务是指企业内部某些生产经营活动或资产、负债的组合,该组合具有投入、加工处理过程和产出能力,能够独立计算其成本费用和收入,但不构成一个企业,不具有独立的法人资格,如企业的分公司、独立的生产车间、不具有独立法人资格的分部等。可见,该“业务”就是企业内部的分支机构,但管理部门并未将其作为一个独立的会计主体来设置。之所以针对“业务”的合并也构成企业合并,关键在于该合并符合企业合并的定义,该“业务”具有法律主体的本质特征,即是一个权利与义务的统一体,只不过未曾在工商管理部门注册为一个企业。但当其参与组成一个报告主体时,因为形成了由多个法律主体构成一个超越法律主体的合并会计主体的过程,该过程便属于会计准则中的企业合并。

## 四、结语

综上所述,只要是法律主体就能够形成会计主体,因为凡是法律主体一定是会计主体,而不论其是否具有法人资格。只要是一个权利与义务的统一体,就会构成一个法律主体,进而形成一个反映其经济利益的会计主体。具体有:法人资格被注销后的破产会计主体、法人构成之一的分支机构会计主体、由多个法人主体构成的超越法人资格的合并报表主体、由非法人的“业务”构成的企业合并及其所形成的会计报告主体。

但是,会计主体不一定是法律主体,所以法律主体本质仅仅构成会计主体本质的内涵之一。它是界定会计主体范围的标准,而不构成会计主体的本质属性。会计主体本质上是一个基于权利与义务关系的经济利益统一体,界定其核算范围的条件正是权利与义务。

## 主要参考文献:

黄中. 会计主体本质之法学解读[J]. 山东财政学院学报, 2007(1).

陈玮. 论会计主体的概念本质[J]. 财会通讯, 2010(15).

财政部会计司编写组. 企业会计准则讲解2010[M]. 北京:人民出版社, 2010.

梁慧星. 民法总论[M]. 北京:法律出版社, 2004.

范健, 王建文. 商法学[M]. 北京:法律出版社, 2007.

范健, 王建文. 公司法[M]. 北京:法律出版社, 2006.

杨心宇. 法理学导论[M]. 上海:上海人民出版社, 2002.

财政部. 关于印发修订《企业会计准则第33号——合并财务报表》的通知. 财会[2014]10号, 2014-02-17.

财政部. 关于印发《企业会计准则——应用指南》的通知. 财会[2006]18号, 2006-10-30.

作者单位:西京学院会计学院, 西安 710123