

会计准则国际趋同视角下重构 我国会计要素之思考

杨雨蔚

(太平鸟集团有限公司 宁波 315011)

【摘要】 财政部2006年2月颁布的企业会计准则体系,适应了我国市场经济发展的客观需要,实现了我国企业会计准则(CAS)与国际财务报告准则(IFRS)的实质性趋同。本文通过将我国企业会计准则与IFRS关于会计要素界定的问题进行比较,在借鉴IFRS经验的基础上,剖析了我国会计要素构架面临的问题,提出为保持CAS与IFRS的持续趋同,在资产负债观下对我国会计要素重构进行逻辑演绎,以期对我国会计准则体系的完善有所裨益。

【关键词】 IFRS CAS 会计要素 资产负债观

2006年2月15日财政部颁布了由基本准则和38个具体准则、准则应用指南所组成的企业会计准则体系,它的颁布和稳步实施意味着我国会计模式基本上实现了与国际会计准则的趋同,标志着适应我国市场经济发展要求的企业会计准则体系正式建立。然而,我国企业会计准则(CAS)对会计要素的定义和分类与IFRS在不同程度上还存在着差异。因此,科学地分析和研究会计要素的定义及其分类,对于不断地推动我国会计准则的规范化建设、日益与国际会计准则趋同,无疑具有参考价值,也可避免在借鉴国外经验时盲目照搬。本文通过比较分析CAS和IFRS的会计要素界定等问题,剖析了我国会计要素构架面临的一些特殊问题,提出为保持CAS与IFRS的持续趋同,在资产负债观下对我国会计要素重构进行逻辑演绎,以实现会计要素与其他会计概念的内部协调,增强会计实务的可操作性。

一、CAS与IFRS的会计要素界定比较

“会计要素”、“会计对象要素”和“财务报表要素”这三个概念在近年来的会计理论研究和实务讲解中经常出现,并不加区分地广泛使用。大多数人认为三者所指内容大体一致,即认为“会计要素是会计对象要素的简称,又称财务报表要素”。即便如此,我们也应该看到三者的内涵并不完全相同。事实上,理论界对会计要素的理解一直存在不同的认识,在对概念本身的解释上也经常出现争议。在我国国内相关会计文献中经常见到“会计要素”和“会计对象要素”的概念,这是我国传统会计对象理论的研究成果。而“财务报表要素”的概念则常见于国外有关会计理论研究的文献。

1. 目标起点理论——IFRS观点。国际上对财务报表要素的研究源于对会计信息系统输出的、以目标为导向的决策有用信息,即根据目标提出的信息需求来组织对外财务报表的结构,将财务报表要素视为财务报表借以构成的“积木”。国际会计准则理事会(IASB)在《编报财务报表的框架》中对财务报表要素的定义是:“财务报表通过将交易和其他事项按照它

们的经济特征分成大类,从而描绘交易和其他事项的财务影响,这些大类被称为财务报表的要素。与资产负债表中财务状况的计量直接有关的要素是资产、负债和权益。与损益表中经营业绩的计量直接有关的要素是收益和费用。财务状况变动表通常反映损益表及资产负债表要素的变动,因此,本结构不确定此表特有的要素。”可见,IASB认为,财务报表要素是财务报表的构成元件,不为财务状况变动表构成要素;而为财务报表使用者提供决策有用的会计信息,是财务报表要素设置的理论起点。值得注意的是,在此理论上确立会计要素的标志或标准尚缺乏严密的论证和分析。

2. 本质起点理论——CAS观点。我国对会计要素的研究主要是从会计对象理论出发的,会计要素是指“会计对象要素”而非“财务报表要素”(尽管美英等国的会计准则以及国际会计准则均称其为“财务报表要素”)。会计对象要素是会计对象整体的基本构件,是构成会计对象的基本元素。确立会计要素是为了规范对会计对象及其规律的认识。会计要素的确立主要应考虑会计对象特点和会计目标等因素。在持续经营的基本假设下,企业的会计对象是以货币表现的经济活动,通常被称为价值运动或资金运动,目标是为企业投资者、债权人等会计信息使用者提供决策有用的信息。我国会计学界探索的是一套基于客观存在的价值运动的会计要素逻辑体系,其中存量要素反映价值运动的相对静止状态,侧重反映企业的财务状况;增量要素反映价值运动的相对变动状态,侧重反映企业的经营成果。传统会计理论的研究在我国企业会计准则中有很好的体现,如我国《企业会计准则——基本准则》第一章第十条规定:企业应当按照交易或者事项的经济特征确定会计要素。会计要素包括资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润。其中,资产、负债和所有者权益构成资产负债表,侧重反映企业的财务状况;收入、费用和利润构成利润表,侧重反映企业的经营成果。我国对会计要素概念的界定首先体现在用于日常经济业务记录的账户体系中,而后体现于以账户资料

为基础进一步确认的资产负债表和利润表中。

从理论上讲,不管是目标起点理论还是本质起点理论,财务报表要素或会计要素的设置基本上能够全面反映企业的财务状况和经营成果,揭示企业资本运动所蕴含的价值存量和增量信息。所以笔者认为,即使会计要素与财务报表要素有一定的差异,但也不会影响我们的借鉴研究。中国会计准则委员会(CASC)与IASB关于会计要素的划分比较如下表所示。

CASC与IASB关于会计要素的划分比较

会计要素的分类	CASC	IASB
文件依据	《企业会计准则——基本准则》	《编报财务报表的框架》
静态会计要素 (财务状况)	资产 负债 所有者权益	资产 负债 产权
动态会计要素 (经营成果或 经营业绩)	收入 费用 利润	收益 费用

对于反映会计主体某一时点财务状况的静态信息即资产负债表的构成要素,目前国际上已经形成了比较成熟的观点。CAS与IFRS的资产负债表均由资产、负债和权益三类要素组成,在本质界定和内容规范等方面基本相同。值得说明的是,我国企业会计准则的所有者权益包括直接计入所有者权益的利得和损失,而反映会计主体某一期经营成果的动态信息即是损益表的构成要素。CAS与IFRS在动态会计要素方面的设置有较大的区别,这在后面予以详细说明。

二、我国现行会计要素构架面临的问题

我国现行企业会计准则体系的建立和实施,标志着我国企业会计在核算方法方面基本上实现了与国际会计准则的趋同,只是理论基础与国际会计准则还有一定的差异。笔者认为,我国现行会计要素的构架与IFRS关于财务报表要素的界定和分类相比仍有一些不协调之处:

1. 会计要素难以涵盖资金运动的全过程。从我国会计对象起点理论出发,会计要素是对会计对象的具体化,应全面揭示企业的资金运动过程,在资金运动过程中体现会计信息的存量状态和流量状态。前者通过资产、负债和所有者权益要素来揭示,后者通过收入、费用和利润来揭示,而收入和费用又是利润的构成要素。可见,我国会计要素实际上仅仅揭示了利润对资产、负债和所有者权益的影响,而影响所有者权益的其他因素(所有者投入、支付所有者和直接计入所有者权益的利得和损失)在我国企业会计准则中仅仅直接计入到了所有者权益中,没有全面揭示资金运动的全过程。

2. 要素结构较混乱,逻辑关系较复杂。我国会计制度和会计准则尽管经过多次修订后已日趋完善,但是我国会计要素结构仍显混乱,各要素之间的逻辑关系比较复杂。例如,所有者权益要素和利润要素相互重叠,利润要素能够反映所有者权益的增减变化,所有者权益要素中的未分配利润揭示了当年净利润及其分配情况,而当年净利润在分配之前全部表现为企业的未分配利润;企业进行的利润分配只是对所有者权益内部进行调整,对所有者权益要素属性并不能产生实质

性影响;在所有者权益中包含未分配利润的情况下再设置利润要素,从而造成会计要素的重叠,其间关系复杂。

3. 具体会计要素设置存在的问题。

(1)收入和费用要素的范围界定——狭义与广义的选择。收入和费用有广义和狭义两种概念,我国以“流转过程收入理论”为依据,强调收入与其相关的成本、费用的因果关系,选择了狭义的收入与费用要素概念。国际会计准则采用的是广义的收入与费用要素概念,IASB认为收益要素包括收入和利得,都是“经济利益的增加”。费用要素包括费用和损失,都是“经济利益的减少”。而我国将利得和损失作为利润要素的要素,视为企业利润的直接组成部分。这样一来,在与国际会计准则趋同进程中我们应该审慎考虑,关于收入与费用要素的范围界定我们面临狭义概念与广义概念的抉择。

(2)利润要素的取舍。国际会计准则没有专门设置利润要素,这是因为收益和费用都是广义概念,利润就是收益与费用的差额,所以不把利润作为一个单独要素加以确认。而我国结合本国国情,将“利润”作为一个独立的会计要素进行核算,以便及时反映企业在一定期间的经营业绩,反映企业投入产出的效率,为企业投资者和债权人进行盈利预测、投资决策提供有用信息。对于该要素我们需要注意的是:利润与收入、费用要素并列为一个层次,而利润又是收入与费用、部分利得与损失相抵减后的净额,从逻辑学角度来看利润要素和其他动态要素,内涵虽存在交叉,但无相互排他性。

(3)利得和损失要素概念模糊,增加了实务操作难度。我国《企业会计准则——基本准则》遵循国际惯例提出利得和损失的概念,但没有将其作为单独的会计要素,而是将其分为两类:一类归入“所有者权益”要素,另一类归入“利润”要素。从定义上看,利得和损失与收入和费用的区别主要体现在“日常活动”和“非日常活动”上,但是何谓“日常活动”、“非日常活动”又缺乏明确的界定,目前只是通过举例加以区分,而且利得和损失涵盖了除收入、费用、所有者投入和支付所有者之外影响所有者权益变动的所有项目,既包括已实现的收益(投资收益等),也包括未实现的收益(公允价值变动收益等);既包括列示于利润表的项目,又包括列示于资产负债表的项目,导致其概念模糊不清,增加了实务操作的难度。

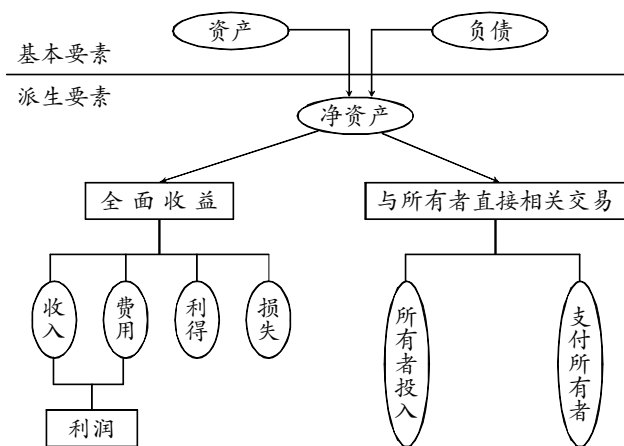
三、资产负债观下我国会计要素的重构

1. 资产负债观概述。资产负债观,也称为资产负债观或资本保全观。从企业资产增长的角度看,资产负债观实质上体现了一种综合收益观,即企业收益应基于资产和负债的变动来计量,只有资产减去负债后的余额即所有者权益(净资产)增加,才表明企业价值增加了、股东财富增长了。从经济业务(交易或者事项)的确认与计量先后次序看,资产负债观要求先根据未来期间经济利益流入和流出企业情况对相关的资产和负债进行确认与计量,然后再根据资产和负债的变化来确认收益。从财务报表结构的角度看,资产负债观以资产负债表为报表重心而强调全面收益,它以净资产的期末、期初余额对比求得,相应编制全面收益或业绩报告,在这一观念下,收益是一个处于从属地位的概念,其构成要素(收入、费用等)仅

被认为是收益呈报的一种方式罢了。

将资产负债观这一观念用于定义会计要素,说明资产和负债的变动代表一项交易或者事项的经济实质。至于收入和费用的增加或减少只不过是说明了资产与负债变动的性质及其累计金额。可见,资产负债观主张先按资产和负债的本质与特点来定义这两个要素,然后据此定义收入和费用等要素。只有这样,收入和费用等要素才具备对经济现实的解释意义。但是我国企业会计准则关于收入和费用要素的定义采用的是狭义的概念,收入和费用的存在及其本身变动并不能全面地解释交易或者事项的经济实质,例如直接计入当期损益的利得和损失、直接计入所有者权益(净资产)的利得和损失等。因此笔者建议,我国应借鉴IASB关于收入和费用的广义概念,即收入和费用不仅包括日常经营活动经济利益的流入和流出,而且包括非日常经营活动经济利益的流入和流出。按照资产负债观,资产负债表是第一张报表,损益表是连接前后两个资产负债表日、反映资产负债变化的附表。

2. 重构我国会计要素的具体设想。按照资产负债观,资产和负债的变化是基本的计量过程,在逻辑上必然要优先定义资产和负债,然后再定义其他要素,并且保持要素间的勾稽关系。葛家澍教授曾指出:“资产不仅是企业赖以生存和发展的物质基础,而且只有通过资产,才会衍生出费用(资产流出企业)、收入(资产流入企业)、负债(虽然它同时能增加资产比如现金,但必须有一定比例的资产作为担保)等会计要素,并且使之成为资本增加的主要来源(在资本本身变动如业主投资、派给业主款之外,期末净资产大于期初净资产才意味着企业价值的增值,达到了经营的目的)。”负债在此扮演的是一个依附于资产的较次级角色,代表与资产相对应的债权人的权益。可见,资产和负债是会计要素的基本要素,按照我国会计目标的要求以及我国会计对象起点理论,在资产负债观下,构建我国会计要素的构架如下图所示:



资产负债观下会计要素构架图

在上图中,我们应注意以下几个方面:①收入和费用要素概念的广义化。收入是由企业各项交易或事项所形成的,以资产流入或负债减少或两者兼有的形式导致企业经济利益的增加,即导致净资产增加,而经济利益的流入与所有者投入资本

无关。收入不再局限于日常经营活动产生的收益,也包括非日常经营活动带来的经济利益的流入。为揭示收入的不同性质,我们可按照收入的性质不同将其进行次级分类。费用要素的设置同理可推。由于收入和费用采用了广义的概念,我们也就没有必要再将收入和费用的差额专门定义利润要素了。②利得和损失要素概念的狭义化。利得和损失专门指直接计入所有者权益的经济利益的流入和流出,即将我国会计准则的利得和损失概念狭义化。③引起净资产变动的另一个因素是与所有者相关的交易,笔者将之分为所有者投入和支付所有者两个要素,以使会计要素构架更加完整。

3. 我国企业会计准则会计要素重构的意义。

(1)在资产负债观下以净资产为核心更有利于会计基本概念的协调。我国会计准则在与国际会计准则趋同的同时,会计准则制定的指导理念由收入费用观向资产负债观转变。在资产负债观下会计要素以净资产为核心,分为动态会计要素和静态会计要素两类。这样,既继承了我国的一贯做法,又符合国际惯例要求。收益的计量以资产负债观为基础,强调以资产计价为中心,收益的形成归结为净资产变动的结果。可见,净资产成为会计要素的核心是会计理论发展的必然。

(2)会计要素构架的拓展有利于全面揭示资金运动。根据国际会计准则广义定义会计要素的观点,我们将利得、损失、所有者投入和支付所有者纳入会计要素构架,完善了会计要素构架体系,有利于全面揭示资金运动的动态过程。

(3)扩大了我国企业会计准则与国际会计准则趋同的范围。首先,笔者提出以资产负债观为出发点的会计要素构架,这与国际会计准则关于资产负债观的应用实现了趋同。其次,笔者对收入和费用要素的定义主要是借鉴国际会计准则的相关规定采用广义的概念。通过在会计准则和会计制度中合理调整会计要素构架,可以实现与国际会计准则的趋同。

四、结语

会计准则国际趋同是大方向,高质量、全球公认的会计准则体系不仅对维护与促进全球经济的稳定与发展有益,而且对于包括我国在内的每一个国家经济的健康发展和融入世界经济体系也非常重要。但趋同是一个渐进的过程,在会计准则国际趋同进程中我国应借鉴IFRS的经验,并且紧密结合我国国情,积极推进完善我国会计要素的重构工作,使我国企业会计准则体系更加完善。笔者希冀上述意见能对我国企业会计准则体系的完善有所裨益。

主要参考文献

1. 李孝林. 会计基本理论比较研究. 北京: 科学技术文献出版社, 1997
2. 国际会计准则理事会制定. 财政部会计司组织翻译. 国际财务报告准则 2004. 北京: 中国财政经济出版社, 2005
3. 唐国平, 孙贤林. 会计要素及清算会计要素. 会计研究, 1999; 3
4. 李玉敏. 会计要素设置的国际比较与启示. 商业会计, 2009; 11
5. 葛家澍, 杜兴强. 会计理论. 上海: 复旦大学出版社, 2005