

会计要素设置的国际比较与启示

林翰文

(江西财经大学国际学院 南昌 330013)

【摘要】 中国、美国、国际会计准则委员会的会计要素具体设置不尽相同,但是在会计的总体对象、会计要素划分思路、主要会计要素的内容上是一致的。会计要素的设置应考虑会计对象和不同会计环境下的会计目标,遵循穷尽性、互斥性和适当性原则。

【关键词】 会计要素 国际比较 启示

一、中国、美国和国际会计准则理事会会计要素的不同划分

中国在 1992 年颁布的《企业会计准则》中,明确确立了资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润六大会计要素,并在 2006 年颁布的《企业会计准则》中继续坚持这一划分。

美国财务会计准则委员会(FASB)在 1985 年 12 月发表的第 6 号财务会计概念公告中,将会计要素划分为资产、负债、权益或净资产、业主投资、派给业主款、综合收益、营业收入、费用、利得和损失共十大类。

国际会计准则委员会(IASB/IASC)在 1989 年发布的《关

于编制和提供财务报表的框架》中,将会计要素划分为资产、负债、产权(或权益)、收益(包括收入和利得)、费用(包括损失)五大类。

于编制和提供财务报表的框架》中,将会计要素划分为资产、负债、产权(或权益)、收益(包括收入和利得)、费用(包括损失)五大类。

二、中国与美国和国际会计准则理事会划分会计要素的比较分析

1. 中、美划分会计要素的比较分析。中、美划分会计要素的共同点在于:两者都将会计要素分为静态会计要素与动态会计要素。中、美会计要素划分的主要区别在于:一是美国将影响权益要素的两项重要内容——业主投资、派给业主款作为两个独立的会计要素;二是美国将影响总收益(亦称“综合

作风正派等),他的人才观无疑对我国财政领域乃至各行各业的人才选拔都具有指导意义。

七、结论

司马光和王安石作为北宋的一代名臣,在处理北宋政治经济危机时,由于意见相左而成为水火不容的政敌。站在历史的高度审视二人不同的理财观,可以说是“皆有所是,亦皆有所非”,真是各有千秋啊!如果当时的君主宋神宗能根据当时的实际情况,在二者之间取长补短、各扬其长,又或者他俩能相互协调,而不是“彼以此为流俗,此以彼为乱常”,北宋的财政危机或许能得到好的解决。

虽然历史是不可逆转的,但是今天,我们在借鉴他们的理财思想时,不应再重犯历史的错,而应该根据我国实际情况选择性地借鉴他们的理财思想。

【注】 本文系山西省高校人文社科基地项目“司马光《传家集》整理及研究”(项目编号:20093020)、运城学院河东文化研究项目“司马光理财思想”(项目编号:HD0803)的阶段性研究成果。

主要参考文献

1. 张跃.论王安石与司马光义利观之差异.华中科学大学学报,2000;11

2. 叶世昌.古代中国经济思想史.上海:复旦大学出版社,2003

财务的专门人才管理财政。王安石也很重视人才的使用,他曾谈到“方今之急,在于人才而已”,要“改易更革天下之事”,必须先要解决“方今天下之人才不足”的问题。他们的这种认识是很有见地的。

但是他们选拔人才的标准不同。司马光重“德”,讲究“以德贤为本”。他曾说过:“取士之道,当以德行为先,其次经术,其次政事,其次艺能”,也就是说他所用人,最好是德才兼备的全才。司马光认为人的“德”与“才”的关系是“才者,德之贤也;德者,才之帅也”。而王安石口头上讲用人要从长计议、任人唯贤,提出了“教之、养之、取之、任之”的人才观,认为“若有一非其道,则足以败乱天下之才”。但是他在行动上却过于急功近利、排斥异己、滥用亲信,过多重视用人的“信念”(即是否支持变法)和“才”(即是否有治理国家事务的能力),而忽视了人的“德”行。为了推行新法,他坚持宁用普通人也不用反对他的人。纵观历史,可以看到王安石身边的支持者、参与者、助手、学生、继承者,如吕惠卿、章惇、曾布、蔡卞、吕嘉问、蔡京、李定、邓绾、薛向等人,尽是后世声名狼藉之辈,绝大部分都被列进了官修正史《宋史》的奸臣册中。最后,连王安石自己也感到用人不当。

很明显,司马光在人才选拔上与王安石相比略胜一筹。但是我们要注意司马光所指的“德”,属于封建道德规范,如果我们能赋予这种“德”以新内容(即对人民办事忠诚、公事公办、

净利”)的两项特殊内容——利得、损失作为两个独立的会计要素。由此可见,中、美划分会计要素的基本思路、基本格局是相同的。

美国划分十大会计要素主要有两方面的优点:一是突出了权益会计要素,不仅要求提供权益静态信息,而且要求提供权益重要的变动信息,有利于维护所有者权益;二是突出了总收益(综合净利)要素,不仅要求提供经营性的收支——营业收入与费用,而且要求提供非经营性的收支——利得与损失。美国比中国会计要素多4个,权益和总收益要素分类比较详细、反映更为充分。然而这种划分也有值得商榷的地方:一是权益包括业主投资和派给业主款,权益与业主投资、派给业主款是包容关系,将有包容关系的三者并列为三要素,分类逻辑上不科学。二是营业收入有与其配比的费用,而利得没有与其配比的费用;费用有与其配比的营业收入,损失没有与其配比的收入,这是营业收入与利得、费用与损失的重要区别。从这个意义上讲,将利得、损失与营业收入、费用作为并列的会计要素是有道理的。但是,利得与损失是总收益包含的内容,将利得、损失与总收益作为并列的会计要素也不合逻辑。

中国划分会计要素在格局和主要功能上具有美国划分会计要素的优点,但仍然存在两方面的问题:一是《企业会计准则》对“收入”的定义值得探讨。我们知道,日常活动中形成的收入仅是企业收入的主要部分,并非等同于企业全部收入,此处关于“收入”界定的条文,在内涵与外延上是不一致的。二是将利得、损失不单独作为会计要素是可行的,但将其内容归并在“利润”会计要素中,容易引起“利润”概念含混不清。

2. 中国与国际会计准则委员会划分会计要素的比较分析。中国划分的六大会计要素与IASB/IASC划分的五大会计要素,其基本思路和格局是相同的。它们的主要区别在于:一是中国将“利润”作为独立的会计要素,而IASB/IASC则没有。二是IASB/IASC明确收益要素包括收入和利得,而中国的收入要素在定义上仅指营业收入;IASB/IASC明确其费用要素包括费用和损失,而中国的费用要素从定义上看则不包括损失。“利润”是否应作为单独的会计要素?笔者认为:单独作为一个会计要素有其好处,不单独作为一个会计要素也无原则性的弊端。因为确认、计量了收入与费用,相应地也就确认了“利润”,因此,不将“利润”单独作为会计要素,不会产生原则性的弊端。如果将隐含在收入与费用之中的“利润”单独作为会计要素,则可强化对“利润”信息的关注和揭示。但以“总收益”概念替代“利润”概念更为确切。

关于收益和费用会计要素包括的内容问题,IASB/IASC选择的是大口径,我国选择的是小口径。因为IASB/IASC未单独设置“总收益”(综合净利)会计要素,如果收益仅是营业收入,费用不包括损失,那么利得、损失的经济事项就会游离于五大会计要素之外,因此,IASB/IASC采用大口径是必然的选择。我国将“收入”、“费用”会计要素确定为小口径(即狭义的营业收入和营业费用),因为单独设有“利润”要素,并将“利得”、“损失”(营业外收支)经济事项归纳在“利润”要素之中。也就是说,中国在“利润”会计要素中包含了“利得”、“损失”等

内容,因而其“收入”、“费用”会计要素采用小口径不会造成“利得”、“损失”经济事项的遗漏。

IASB/IASC依据收入确认的“流入量理论”,选择了广义的“收入”会计要素概念。IASB/IASC认为,利得与收入一样,都代表“经济利益之增加”,它们在性质上没有什么不同,因而不将收入和利得作为不同的会计要素。与广义收入会计要素相对应的是广义的“费用”会计要素。按IASB/IASC的理解,费用既包括“在企业日常活动中发生的费用”,也包括“损失”,且因损失是指“经济利益之减少”、“和其他费用在性质上没有差别”,因而也不把损失视为独立的会计要素。

三、会计要素划分的几点启示

1. 正确认识会计要素的不同划分。一是会计要素的划分虽各有不同,但其差异的性质不是正确与错误的问题,而是考虑的角度、重点和需求不同;二是对静态三要素的划分基本上是一致的,差异集中在动态会计要素;三是中国划分的会计要素和IASB/IASC划分的会计要素基本一致。各国(地区)会计组织可以对会计要素作不同的划分,但客观上划分会计要素有一个不断优化问题。

2. 划分会计要素应遵循的基本原则。第一,会计要素涵盖的穷尽性。所有的会计要素能涵盖全部经济事项,任何一项经济事项都能明确归属在特定的会计要素中。第二,会计要素之间内容的互斥性。各个会计要素之间不能有相互交叉的内容。第三,会计要素数量的适当性。会计要素的数量不可太多,否则就会失去分类功能的意义;会计要素的数量也不可太少,否则很难反映类别的特征。第四,会计要素的划分应与相关会计理论、会计准则相协调。

3. 影响会计要素设置的决定因素。通过会计要素的比较我们可知,中外会计要素设置数量不尽相同,其原因包括直接因素和间接因素两个方面:①直接因素是会计对象。通常我们认为,会计要素就是会计对象的具体化。会计对象作为企业再生产过程中的价值增值运动,体现为一种客观存在,会计对象决定着会计要素的设置。②间接因素主要是会计目标。会计目标主要是提供决策相关的信息,它会影响到会计要素的设置。会计信息系统运行将围绕着会计目标进行,那么,会计要素的设置,包括如何设置、数目的多少都必须将会计目标作为一个重要的因素进行考虑。美国的股票市场十分发达,所以其会计要素数目最多也最为完备;IASB/IASC是一个以国际会计协调和推行“可比性计划”为主要目的的民间组织,其对会计要素的设置必须考虑诸多均衡因素,因此对会计要素的设置体现为各个国家间的共性。

可见,会计要素是会计对象的具体化这一传统的表述是不完备的,科学的表述应该是,会计目标和会计对象共同决定着会计要素的设置。

主要参考文献

1. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解.北京:人民出版社,2006
2. 刘淑云.会计要素划分的国际比较.河北理工大学学报(社会科学版),2007;3