

完善我国会计要素的思考

山东烟台大学经济与工商管理学院 周竹梅

【摘要】 会计要素是最基本的会计概念。世界各国对会计要素的界定有相同点,但也存在较大差异。我国会计准则对会计要素进行了改进,但仍难以涵盖资金运动的全过程。本文提出以净资产为核心,构建包括静态的资产、负债和动态的收入、费用、利得、损失、接受所有者投资、派给所有者款的要素体系,以实现会计要素与其他会计基本概念的内在协调统一。

【关键词】 会计要素 会计目标 净资产

会计要素是最基本的会计概念。随着我国会计准则的不断完善,会计要素也发生了较大变动。我国会计准则在与国际会计准则协调的同时保留了中国特色,但是我国会计准则仍存在诸多不足之处。本文拟在国际比较的基础上探讨我国会计要素的完善。

一、会计要素的国际比较

将我国会计准则与国际会计准则及美国等发达国家的会计准则进行比较后可以发现,各国会计要素均包括两类:静态的财务状况要素和动态的经营成果要素。同时,随着收入费用观向资产负债观的转变,静态要素尤其是所有者权益要素受到了普遍重视。为全面揭示所有者权益的变动,各国均提出了收入、费用、利得和损失等概念,贯穿了全面收益的思想。具体分析可知,各国在会计要素方面的差异主要体现在以下几个方面:

1. 要素的界定。国外通常将要素界定为财务报表的要素,更强调以财务报表为核心,而我国通常称之为会计要素。

2. 收入和费用有广义和狭义两种划分。我国和美国采用的是狭义的概念;而国际会计准则委员会、英国、加拿大和澳大利亚采用的是广义的概念。

3. 利润要素的取舍。我国保留了利润要素,认为利润是收入、费用、直接计入利润的利得和直接计入利润的损失相抵后的净额。美国则使用了含义更为丰富的全面收益要素,将全面收益界定为收入、费用、利得和损失相抵后的净额,涵盖了除接受所有者投资和派给所有者款之外的所有者权益变动。其他国家则没有将利润或全面收益纳入会计要素。

4. 接受所有者投资和派给所有者款的取舍。美国、英国、加拿大增加了接受所有者投资和派给所有者款要素,用以揭示与所有者之间的交易或事项产生的净资产的变动。而我国和国际会计准则委员会则将其包含在所有者权益要素中,没有单独列示。

二、我国会计要素存在的不足

1. 会计要素难以涵盖资金运动的全过程。会计要素是对会计对象的细分,应全面揭示企业的资金运动状态。资金在运动过程中必然体现为某一时点静态的存量状态和一定时期动

态的流量状态。前者通过资产、负债、所有者权益要素进行揭示,后者通过收入、费用和利润要素进行揭示,而收入和费用本身是利润的构成要素,因此实际上仅仅揭示了利润对资产、负债和所有者权益的影响,而将其他影响所有者权益的接受所有者投资、派给所有者款以及部分利得和损失等动态要素直接计入了所有者权益这一静态要素中,没有全面揭示资金运动的动态过程。

2. 会计要素存在交叉。会计要素应相互联系又相互独立。在我国六个会计要素中,利润一直是一个颇具争议又沿用至今的具有中国特色的会计要素,其与收入、费用要素并列为一个层次,而实际上利润是收入与费用、部分利得与损失相抵后的净额,因此和其他动态要素内涵存在交叉部分,不具有互排性。

3. 负债和所有者权益的定义角度不一致。负债与所有者权益均是体现产权关系的会计要素,经常被统称为“权益”,但实际上两者对产权关系的体现却站在不一致的角度和立场之上。提出负债概念的理论前提是“企业主体”观念,其是从企业主体的角度反映“债权人产权”的结果。而“所有者权益”则是业主权理论的体现,是从企业外部的角度界定企业资产的归属而得出的“产权关系”结论。

4. 利得和损失概念模糊不清。《企业会计准则——基本准则》按照国际惯例提出利得和损失的概念,但并没有将其纳入会计要素,只是用于解释利润和所有者权益要素。同时,从定义上看,这两个概念与收入、费用的区别主要体现在“日常”和“非日常”活动上,但是何谓“日常”、“非日常”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、接受所有者投资和派给所有者款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,也包括未实现的收益;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。

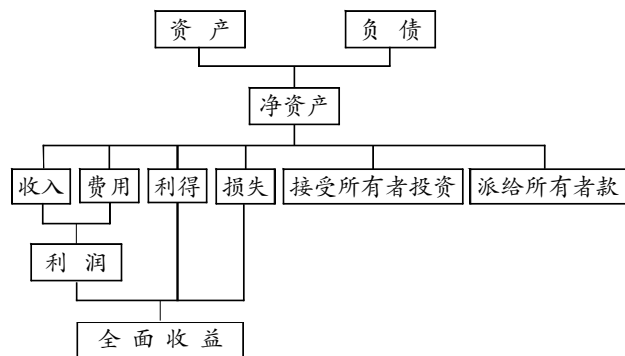
5. 会计要素与财务报表缺乏明确的对应关系。企业会计准则提出编制四大报表,其中资产负债表与会计要素的对应关系基本明确,但其他报表则存在一定问题。首先,利润表对哪些项目属于收入和费用、哪些项目属于利得和损失没有予

以清晰地说明,营业利润中不仅包括收入、费用项目,还包括了投资收益、资产减值损失等利得、损失项目,而在营业利润之后又单独列示营业外收入和营业外支出项目,还有一部分利得和损失直接列入了资产负债表,导致报表和会计要素之间的对应关系混乱。所有者权益变动表揭示了所有者权益的动态变化,但是对应要素只有所有者权益这一项静态要素,导致这一报表难以理解。而且,在这一报表中实际计算了全面收益,利得和损失的概念本身也体现了全面收益的思想,但是企业会计准则对此没有明确。

三、我国会计要素的完善

1. 会计要素改进思路。笔者认为,我国应在借鉴国际先进思想的基础上,按照会计目标的要求,坚持以下原则,构建我国的会计要素体系:①会计要素应反映资金运动的全过程;②会计要素名称应规范协调;③会计要素应与会计报表和其他会计概念密切联系、协调一致;④会计要素应具有互排性和清晰性。

2. 会计要素体系构成。会计要素体系由核心要素、动态要素和静态要素构成:①核心要素:净资产;②静态要素:资产和负债;③动态要素:收入、费用、利得、损失、接受所有者投资、派给所有者款。动态要素揭示在一定期间内的净资产变动情况,它们之间的关系形成了另外两个概念:利润和全面收益。会计要素体系如下图所示。



会计要素体系图

3. 会计要素的含义。资产和负债的定义可与现行会计准则中资产和负债的定义保持一致,这里不再赘述。①净资产:企业拥有的净财富,是资产扣除负债后的净额。②收入:企业各项交易或事项所形成的、导致净资产增加、与接受所有者投资无关的已实现的经济利益总流入。其中“实现”建立在权责发生制基础之上。与现行会计准则相比,这一定义最主要的优点在于:按照实现原则确认收入,将未实现的公允价值变动收益等排除在收入之外;收入不再局限于日常活动产生的收益,也包括非日常活动带来的已实现的经济利益流入。为揭示收入的不同性质,可按照其性质将收入进行次级分类。③费用:企业各项交易或事项所形成的、导致净资产减少、与派给所有者款无关的已耗用或已实现的经济利益总流出。与收入相对应,费用概念也突出了以下两个特点:按照实现或耗用原则确认费用,将未实现的公允价值变动损失、资产减值损失等排除在费用之外;费用不再局限于日常活动产生的损失,也包括非

日常活动带来的已实现的经济利益流出。同样,可对该要素按其性质进行次级分类。④利得:企业各项交易或事项所形成的、导致净资产增加、与接受所有者投资无关的未实现的可能经济利益流入。利得涵盖了除收入、接受所有者投资之外的所有导致净资产增加的要素。⑤损失:企业各项交易或事项所形成的、导致净资产减少、与派给所有者款无关的未实现的可能经济利益流出。损失涵盖了除费用、派给所有者款之外的所有导致净资产减少的要素。⑥接受所有者投资:企业接受其他个体股权性投资所带来的经济利益流入,该投入直接带来净资产的增加。⑦派给所有者款:企业向所有者转移资产、提供劳务或承担债务等形成的经济利益流出,直接导致净资产的减少。

4. 会计等式。根据会计要素之间的关系,可形成以下会计等式:①基本等式:资产-负债=净资产。②动态等式:收入-费用=利润。③利润+利得-损失=全面收益。④揭示静态要素与动态要素相互关系的等式:净资产的变动=收入-费用+利得-损失+接受所有者投资-派给所有者款=全面收益+接受所有者投资-派给所有者款。

5. 会计要素与会计报表。在新的会计要素体系下,仍可编制四大报表,将利润表拓展为全面收益表,将所有者权益变动表改为净资产变动表。首先,以等式①为理论基础编制资产负债表,突出净资产的重要地位,将净资产分为投入资本和留存收益两部分,其中投入资本包括实收资本和资本公积,留存收益反映企业的全面收益累积额,包括盈余公积和未分配利润。其次,以等式②为理论基础编制利润表,可将收入按照其性质分为营业收入、投资收益、营业外收入等项目,将费用分为营业成本、营业税金及附加、管理费用、销售费用、财务费用、营业外支出、所得税费用等项目,采用多步式披露相关信息。再次,在利润表的基础上,以等式③为基础编制全面收益表,并将利润表和全面收益表合为一体,提供全面收益信息。最后,以等式④为理论基础编制净资产变动表,类似现有的所有者权益变动表,以全面揭示净资产变动的原因和过程。

同时,在资产负债表和利润表的基础上,编制现金流量表。笔者认为,现金流量表不像其他报表是根据账户余额或发生额填列,而是根据资产负债表、利润表和其他相关经济交易或事项分析填列,目的在于揭示资产负债表中的货币资金和现金等价物的变动过程,因此没有必要单独设置对应的会计要素。

6. 会计要素改进的意义。

(1)以净资产为核心更有利于会计基本概念的协调。首先,会计要素以净资产为核心,分为动态要素和静态要素两类,既继承了我国的一贯做法,也符合国际惯例要求。其次,会计要素是连接会计目标和会计确认与计量的桥梁,是会计目标得以实现的基础,也是会计确认和计量的着落点。因此,会计要素首先应符合会计目标的要求。对会计目标的界定有两种观点:决策有用观和受托责任观。随着资本市场的发展,世界各国开始注重决策有用观,强调信息的有用性和相关性,从而使会计的收益观从会计收益向经济收益过渡,资本保全观



从概念框架角度看清算会计的特点

中国人民大学商学院 曹伟(博士)

【摘要】人们对清算会计的概念框架存在着似是而非的认识。鉴于这一现状,本文从概念框架的角度探讨了清算会计的特点。

【关键词】清算会计 概念框架 破产清算

一、企业清算的类型

企业清算是由于企业解散而宣告终止经营时依照法定组织程序组织清理资产、收回债权、清偿债务、分配剩余财产的行为。因此,企业清算与企业解散密切相关,有企业解散就有企业清算。《公司法》规定,公司解散的原因有以下五种:①公司章程规定的营业期限届满或者公司章程规定的其他解散事由出现;②股东会或者股东大会决议解散;③因公司合并或者分立需要解散;④依法被吊销营业执照、责令关闭或者被撤销;⑤人民法院依法予以解散。《公司法》规定,除第③种情况以外,其他情况引起的解散,应当在解散事由出现之日起15日内成立清算组,开始清算。企业清算按照是否由于破产而导致,可以分为破产清算和非破产清算两种类型。

1. 破产清算。破产清算是指企业法人不能清偿到期债务被依法宣告破产时,由法院组成清算组对企业法人进行清理,并将破产财产公平地分配给债权人,并最终撤销公司法人资格的程序。破产清算由破产企业所在地人民法院管辖,清算组对人民法院负责并报告工作。

2. 非破产清算。破产清算以外的企业清算都属于非破产清算。非破产清算按照清算组织者不同又可分为普通清算和

特别清算;按照解散是否自愿分为自愿解散的清算和强制解散的清算。

(1)普通清算。普通清算是指资产能够清偿债务,并且董事会或类似管理机构能够自行组织清算工作的企业清算。该种清算的组织者为董事会或类似管理机构,清算组对董事会负责并报告工作。普通清算一般属于自愿解散的清算。

(2)特别清算。特别清算是指依法被吊销营业执照、责令关闭或者被撤销,且董事会对清算事务不能形成决议的企业清算,或资不抵债又未宣告破产的企业清算。该种清算的组织者是审批机构指定的有关部门,在清算期间清算组行使董事会职权,清算组向审批机构指定的有关部门负责并报告工作。特别清算一般属于强制解散的清算。

二、清算会计的特点

1. 在会计基本假设方面。清算会计是适用于清算企业的会计。相对于清算会计,持续经营企业的会计是建立在会计主体、持续经营、会计分期、货币计量(含币值不变)等会计基本假设基础之上的。那么,清算企业作为由于企业解散而终止经营的企业,在会计基本假设方面有哪些特点呢?持续经营企业的会计基本假设是否仍然适用于清算会计呢?

从倾向保全名义货币金额的财务资本保全观转向保全实际生产能力的实物资本保全观,收益的计量也从收入费用观转向资产负债观,强调以资产计价为中心,收益的形成从收入与费用配比的结果转为净资产的变动结果,因此,净资产成为核心是会计理论发展的必然,其他要素则分别揭示了其静态构成和动态变动。再次,以净资产为核心,可使业主权理论和企业主体理论相统一,发展为净资产理论,既维护了业主权益,又体现了现代企业作为多方契约关系集合的特征,有利于将会计实务建立在统一的会计理论基础之上。最后,将所有者权益更名为净资产,也避免了所有者权益与负债的定义角度不一致的问题,便于信息使用者的理解。

(2)根据实现原则界定收入、费用有利于避免利润操纵。将收入、费用的定义建立在实现原则基础之上,有利于明确区分收入、费用、利得和损失,提高利润计算的准确性,从而起到避免利润操纵的作用。同时,也有利于与税法保持一致,降低

信息成本,使信息使用者更加准确地理解利润信息。

(3)拓展会计要素有利于全面揭示资金运动。将利得、损失、接受所有者投资和派给所有者款纳入会计要素体系,有利于全面揭示资金运动的动态过程。同时,对利润、全面收益等概念予以明确,但是并不将其纳入会计要素体系,既有利于保持会计要素之间的相互独立性,又可明确会计要素之间的关系,将会计要素与会计报表有机结合,充分体现会计要素与会计报表的密切关系。

主要参考文献

1. 葛家澍,林志军.现代西方会计理论.厦门:厦门大学出版社,2006
2. 美国财务会计准则委员会著,娄而行译.论财务会计概念.北京:中国财政经济出版社,1992
3. 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