



我国会计要素、会计科目表分类存在的问题及改进

王 湛(博士)

(武汉理工大学管理学院 武汉 430070)

【摘要】我国目前的会计要素分类体系虽较为合理,但仍存在一些违背逻辑之处,这一点在会计要素设置及会计科目表分类上表现得尤为明显。鉴于此,本文对会计要素设置、会计科目表分类、未分配利润核算三个方面存在的问题进行了逻辑分析和深入探讨,并提出了一些改进建议。

【关键词】会计要素 会计科目 经营性损益 资本性损益

2000年6月,国务院发布的《企业财务会计报告条例》对《企业会计准则》(基本准则)中的六大会计要素进行了重新定义;同年12月,为提高会计信息透明度,财政部制定并发布了统一的《企业会计制度》,此次会计改革实现了我国会计与国际会计惯例的进一步趋同。2006年,为了更好地适应新的会计环境,积极与国际会计准则趋同,财政部发布了包括1项基本准则和38项具体准则在内的企业会计准则。历经这一系列改革,我国的企业会计准则已日趋合理、成熟,会计要素分类体系也发展得较为系统、完善。但我国目前的会计要素分类体系仍存在一些不尽合理之处,这一点在会计要素设置及会计科目表分类问题上表现得尤为明显。鉴于此,本文拟对我国会计要素分类体系中若干有悖逻辑之处进行深入分析和探讨,并提出合理可行的改进建议。

一、会计要素的设置问题及改进建议

1. 会计要素的设置问题分析。美国财务会计准则委员会(FASB)在1995年发表的财务会计概念公告中,依据会计核算对象的性质设置了以下几个要素:资产、负债、权益或净资产、所有者投资和派发款、综合收益、收入、费用、利得和损失。

国际会计准则委员会在1989年发布的《关于编制和提供财务报表的框架》中,将会计要素确定为资产、负债、权益、收益、费用。

我国台湾地区于1982年以财务会计准则公报的形式公布了《一般公认会计原则汇编》,将会计要素分为资产、负债、业主权益三部分,只是在损益计算时涉及收入、费用、利润,但并没有将它们作为独立的会计要素。

我国于1992年、2006年两次在《企业会计准则》(基本准则)中依会计核算对象的性质设置了资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润六大要素。

从上述几种对会计要素的不同设置方法来看,各种方法的侧重点各异,均是在具体情境下基于不同的价值观和指导思想制定出来的。相比较而言,我国的会计要素设置方法更接近FASB的会计要素设置方法,兼顾的层面较多,反映的经济内容较丰富。而我国之所以这样设置会计要素,笔者认为出

于对两大会计等式的考虑:资产=负债+所有者权益(基本会计等式);收入-费用=利润。前一等式为静态等式,反映的是某一时点相关会计对象余额(存量)之间的恒等关系;后一等式为动态等式,反映的是某一时期内相关会计对象发生额(流量)之间的等量关系。

从表面上看,资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润六要素似乎正一一对应着两大会计等式,但仔细分析就会发现,这两个会计等式在会计概念框架中的地位并不相当,且反映到具体账务处理上差异也是非常明显的。在静态等式中,左边“资产”为资金占用形式,右边“负债”和“所有者权益”为资金来源渠道,在复式记账体系中这三者都有必要进行准确记录,故设置资产、负债、所有者权益三要素在逻辑上是合理的;而在动态等式中,左边的“收入”、“费用”需要连续地做好记录,右边的“利润”则不必连续计算确定,仅需在每个会计期末将本期发生的各项收入与费用相比,计算出利润金额经利润分配后转入“所有者权益”即可,故设置收入和费用要素是合乎逻辑的,而设置利润要素则显得不必要。另外,对应于静态等式的三大要素在复式记账体系中都以“实账户”核算,其账户余额为自企业经营之初历年累积下来的金额;对应于动态等式的三要素则都是以“虚账户”核算的,具有过渡性质,这些账户仅仅在各会计期间临时记录当期发生的各项收入、费用及实现的利润,到了期末账户余额将全部清零,并最终转入“所有者权益”。可见,动态等式三要素在会计理论框架及实务操作中的地位与作用是不能与静态等式三要素相提并论的。因此笔者认为,将“实”的资产、负债、所有者权益分别设置为三大要素是合理的,也是必要的,而具有临时性、过渡性的“虚”的收入、费用、利润要素则无须一一分设,可以考虑三者合并设置。

2. 改进建议。基于以上分析,笔者提出对我国目前会计要素设置方法的改进建议如下:

(1)维持目前对资产、负债、所有者权益三要素的设置不变,而将收入、费用和利润要素合并为“损益”要素。这是合乎逻辑的,作为会计信息使用者,最感兴趣的是当期损益及由此

带来的所有者权益的净增加额。

(2)可以将“损益”细化,分设“经营性损益”和“资本性损益”两个要素。前者主要涵盖《企业会计准则》(基本准则)定义的收入、费用和利润,后者主要对应于投资损益。这一处理有利于凸显经营性损益与资本性损益的不同性质及其对各利益相关者的不同意义,从而提高会计信息质量。

因此,笔者建议将会计要素设置为资产、负债、所有者权益、经营性损益、资本性损益五大类。

二、会计科目表分类问题及改进建议

1. 会计科目表分类问题分析。会计科目指的是按照经济内容对各个会计要素进行分类所形成的项目。依此定义,会计科目应是在会计要素分类框架之下所进行的再分类。只有对会计要素进行合乎逻辑的再分类,确定适当的会计科目,才能对经济活动进行连续、系统、全面的记录和反映,为会计信息使用者提供更为相关和有用的信息。然而我国财政部统一制定的会计科目表,在分类上同会计要素类别设置存在较大差异,表现出不连贯、不统一等缺陷。这一状况明显有悖于会计基础理论对会计要素、会计科目等概念的界定。就目前来看,会计科目表分类与会计要素类别设置之间的差异主要体现在:

(1)资产、负债、所有者权益三大要素与会计科目表中相应的三大类别相比,其内涵与外延基本一致,但仍有差异存在。根据对资产要素的定义,在产品无疑属于资产,但反映在产品价值的“生产成本”和“制造费用”等科目并未被归入资产类;“本年利润”科目明显属于利润要素(若依照上文笔者提出的建议,则应属于经营性损益要素),却被归入了所有者权益要素。

(2)会计科目表中设置了成本类,但并没有成本要素与之对应。事实上,成本类的“生产成本”、“制造费用”等科目核算的是在产品价值,理应归属于资产类,因此成本类没有存在的必要。

(3)现有的收入、费用、利润三要素在会计科目表中没有对应的类别,目前是将收入、费用连同投资收益一起并入损益类,利润则被归属于所有者权益类。这一做法显然不合逻辑。

2. 改进建议。依据以上分析,结合上文笔者建议设置的五要素框架,笔者认为应对我国目前的会计科目分类体系作如下改进:

(1)撤销“成本类”,将原归属于该类的“生产成本”、“制造费用”等科目划归“资产类”。同时为避免会计信息使用者或初学者误解(笔者在长期的教学工作中,发现不少会计专业学生甚至是研究生,都难以理解“生产成本”、“制造费用”等科目的资产性质,这样的科目名称让人直接联想到费用要素,从而错误地将其归入“损益类”),应考虑将“生产成本”科目更名为“在产品”。

(2)将“损益类”分解为“经营性损益类”和“资本性损益类”。其中,“经营性损益类”在保留“损益类”原有科目的基础上,将“投资收益”划出,归入“资本性损益类”;同时将“本年利润”从“所有者权益类”划出,并入“经营性损益类”。

如此一来,会计科目表分类将与会计要素类别设置紧密衔接,在五要素框架下,会计科目被分为一一对应的五大类。

三、“未分配利润”核算问题及改进建议

1. “未分配利润”核算问题分析。西方会计学家认为,所有者权益由“缴入资本”与“留存收益”两部分构成。这里,“缴入资本”大致相当于“实收资本(或股本)+资本公积”,“留存收益”基本等于“盈余公积(含法定盈余公积、公益金、任意盈余公积等)+未分配利润”。故从逻辑上推断,所有者权益类科目应包括实收资本(或股本)、资本公积、盈余公积和未分配利润。反观我国目前的所有者权益类科目,却并非全然如此。目前会计科目表中所有者权益类科目包括:实收资本(或股本)、资本公积、盈余公积、利润分配、本年利润。这里存在问题的主要是最后两项。如前所述,“本年利润”科目应归属于损益类,而在所有者权益类中取代“本年利润”的应是“未分配利润”。“利润分配”逻辑上应只是一个过渡账户,是通过将税后利润的逐层分配最终将留存下来的利润转化为所有者权益的过程。

之所以有上述问题存在,根本原因在于未分配利润核算方式不合理。作为所有者权益的一项重要构成内容,“未分配利润”仅仅以“利润分配”二级科目的形式存在,在逻辑上是说不通的。

2. 改进建议。为解决上述问题,笔者提出对目前未分配利润核算方式的改进建议如下:

(1)增设“未分配利润”一级科目。

(2)在涉及未分配利润核算的现行账务处理的基础上,增加一笔会计分录,具体做法如下:

现有会计分录:借:本年利润××××;贷:利润分配——未分配利润××××。

新增会计分录:借:利润分配——未分配利润××××;贷:未分配利润××××。

在这种核算方式下,会计科目表中所有者权益类科目将包括:实收资本(或股本)、资本公积、盈余公积、利润分配和未分配利润。

四、总结

综上所述,本文针对会计要素设置及会计科目表分类问题提出如下改进建议:

(1)将会计要素设置为资产、负债、所有者权益、经营性损益、资本性损益五大类。

(2)会计科目表分类应与会计要素类别设置紧密衔接,在五要素框架下,会计科目被分为一一对应的五大类。

(3)将“生产成本”、“制造费用”等科目划归“资产类”,同时将“生产成本”科目更名为“在产品”;将“投资收益”划入“资本性损益类”,将“本年利润”划入“经营性损益类”。

(4)增设“未分配利润”一级科目,在账务处理上,增加一笔从“利润分配”账户借方到“未分配利润”账户贷方的结转分录。

主要参考文献

李宏伟.谈会计要素与会计科目之间的矛盾与协调.科技资讯,2008;20