

论所有者权益确认的独立性

广东肇庆学院 邓孙棠

【摘要】 本文对“会计要素项目的单独确认”的会计含义进行了解读,进而阐明了每一个会计要素项目的确认都是单独进行的,所有者权益要素项目的确认也不例外。尽管所有者权益在数量上等于资产减去负债后的剩余,但这并不表示所有者权益要素项目无需(或不可)单独确认;所有者权益中存在一些难以计量或不可计量的因素,也不意味着所有者权益要素项目不可单独确认。

【关键词】 所有者权益 确认 独立性

所有者权益是基本的会计要素之一,确认是基本的会计程序。然而,与当今会计学界对资产要素项目的确认问题进行的广泛深入的研究相比,会计学界对所有者权益要素项目的确认问题的研究就显得比较薄弱。综观现有的会计学文献,很少有详细讨论所有者权益要素项目的确认问题的,即使有所涉及,也大都认为由于所有者权益在数量上等于资产减去负债后的剩余,因而只要有效地解决了资产、负债这两个基本会计要素项目的确认问题,所有者权益要素项目的确认问题也会随之解决,即所有者权益要素项目“无需单独确认”,或者认为,从会计学的角度看,所有者权益要素项目也“不可单独确认”。作为基本会计要素之一的所有者权益,其项目是不是无需(或不可)单独确认,是会计学必须回答的一个基本理论问题。本文试图运用基本的会计学理论对这一问题进行探讨。

一、每一个会计要素项目的确认都是单独进行的,所有者权益要素项目的确认也不例外

在会计学中,所谓确认,是指将某一项目正式记入或计入一个主体财务报表的程序(美国财务会计准则委员会第3号概念公告,1980)。在整个会计程序中,确认是项目是否应列入财务报表某一要素的第一道关口(美国财务会计准则委员会第5号概念公告,1984)。这就是说,在现代财务会计中,任何一个会计要素项目都必须且只有通过会计确认这一基本的程序,才能进入会计信息系统,才能在会计报表内被反映出来,所有者权益要素项目也不例外。

在现代财务会计中,固然每一个会计要素项目都必须且只有通过会计确认才能进入会计信息系统,才能在会计报表内被反映出来,但是不是每一个会计要素项目的确认都是单独进行的呢?或者说,是不是资产、负债等要素项目的确认都是单独进行的,而所有者权益要素项目的确认不是单独进行的呢?要回答这一问题,必须先明确什么是“会计要素项目单独确认”。

1.“会计要素项目单独确认”的会计学含义。在复式簿记系统的机制下,会计要素与会计要素之间是存在相互关系的。会计要素与会计要素之间的相互关系意味着,一个项目

符合某个会计要素的确认标准,比如说符合资产的确认标准,就会自动要求确认另一个要素,比如说收入或负债(国际会计准则委员会,1989)。这也就是说,在复式簿记系统的机制下,当对所发生的交易或事项进行会计处理时,所需确认的不同的会计要素项目是在同一时间并以相同的金额被确认的。比如,对于企业向银行取得一笔长期借款这一交易来说,当相关项目符合资产确认标准时,应以一定的金额确认一个资产项目;同时,当相关项目符合负债确认标准时,应以相同的金额确认一个负债项目。但即便如此,除所有者权益外,资产、负债等要素项目仍然被认为是彼此独立地确认的。

仍以企业向银行取得一笔长期借款这一交易为例,当以一定的金额借记“银行存款”时,如果不把贷方项目确定下来,则贷方项目就会有多种选择,只有在借记“银行存款”的同时,另外再单独地把贷方项目确认为一个负债项目——长期借款,贷方项目才能被唯一地确定下来;反之,当以一定的金额贷记“长期借款”时,如果不把借方项目确定下来,则借方项目也会有多种选择,只有在贷记“长期借款”的同时,另外再单独地把借方项目确认为一个资产项目——银行存款,借方项目才能被唯一地确定下来。这种在复式簿记系统的机制下的“有借必有贷,借贷必相等”,对于不同的会计要素项目的确认来说,在同一时间以相同的金额对同一项交易或事项以不同的标准对两个(或以上)不同的会计要素项目分别单独地进行确认。换言之,在复式簿记系统的机制下,对于不同的会计要素项目的确认来说,在解决了是否应进入会计信息系统的问题之后,在何时确认和确认多少的问题上是相同的,但在确认为何种会计要素项目的问题上则需分别进行,这就是所谓的“会计要素项目单独确认”。

2.所有者权益要素项目与资产、负债等要素项目一样,也是单独确认的。在企业向银行取得长期借款这一交易中,单独地确认一个资产项目和一个负债项目,那么,在企业接受投资者投入银行存款这一交易中,就不能只确认一个资产项目而不确认一个所有者权益项目——实收资本(或股本,下同),同时也不能认为在这一交易中对实收资本的确认须依附于资产、负债项目的确认。如果说这里存在“依附”,那只

是在时间和金额上对实收资本的确认和与对相应资产项目的确认相同而已,而这种“依附”是对任何一笔交易或事项所引起的任何两个(或以上)会计要素项目的确认都存在的,并不仅仅存在于对所有者权益项目及其相关项目的确认上。如果因为该实收资本与相应的资产存在这种“依附”关系而认为该实收资本不能单独地确认,则按此逻辑,前述与相应资产存在同样“依附”关系的长期借款也就不能单独地确认。

事实上,在企业接受投资者投入银行存款这一交易中,当以一定的金额借记“银行存款”时,如果不把贷方项目确定下来,则贷方的项目就会有多种选择(与前述企业向银行取得借款的交易一样),只有在借记“银行存款”的同时,另外再单独地把贷方项目确认为一个所有者权益项目——实收资本,贷方项目才能被唯一地确定下来;反之,当以一定的金额贷记“实收资本”时,如果不把借方项目确定下来,则借方项目也会有多种选择,只有在贷记“实收资本”的同时,另外再单独地把借方项目确认为一个资产项目——银行存款,借方项目才能被唯一地确定下来。对所有者权益中的实收资本项目及与其相应的资产项目(或负债项目,如债务转为资本)的确认是彼此独立地进行的,对所有者权益的其他项目如资本公积、留存收益等项目以及与其相应的资产(或负债)项目的确认,同样也是彼此独立地进行的。

总之,在复式簿记系统的机制下,不管所发生的是何种交易或事项,相应需确认的是何种会计要素项目,对它们的确认都是彼此独立地进行的,对其中的所有所有者权益要素项目的确认当然也不例外。笔者认为,所有者权益要素项目无需(或不可)单独确认的看法既不符合会计的逻辑,也不能反映会计工作的实际情况(实际工作中,会计人员在确认负债项目以及所有者权益项目时,并不会认为对负债项目的确认是单独确认,而对所有者权益项目的确认不是单独确认)。

二、所有者权益在数量上等于资产减去负债后的剩余,这并不意味着所有者权益要素项目无需(或不可)单独确认

在复式簿记系统的机制下,当每一个会计要素项目都经过了单独确认这一基本程序进入会计信息系统,并最终在会计报表内被反映出来之后,必将出现这样的结果:资产负债表中的所有所有者权益在数量上等于资产减去负债之后的剩余。而又如前所述,任何一个会计要素的项目都必须且只有经过单独确认,才能进入会计信息系统,才能最终在会计报表内被反映出来。也就是说,资产负债表中的所有所有者权益在数量上等于资产减去负债之后的剩余,是在复式簿记系统的机制下对各有关会计要素项目单独确认之后的一个必然结果,而对各有关会计要素项目的单独确认,则是形成这一结果的必经程序,不经过对各有关会计要素项目的单独确认这一程序,就不会形成资产负债表中的所有所有者权益在数量上等于资产减去负债之后的剩余这一结果。很明显,作为对各有关会计要素项目单独确认之后的结果的所有所有者权益在数量上等于资产减去负债的剩余,并不能说明作为形成该结果必经程序的对各个有关会计要素项目的确认无需(或不可)独立地进行。如果根据所有者权益在数量上等于资产减去负债之后的剩余而认为所有者权益项目无需(或不可)单独地确认,则

是对会计要素项目确认过程和会计要素项目确认结果的混淆,这是倒果为因。如果因为所有者权益在数量上等于资产减去负债这一在资产负债表中的“确认结果”而认为所有者权益要素项目无需(或不可)单独确认,那同样可以认为负债项目也无需(或不可)单独确认,因为在资产负债表中作为确认的结果,负债在数量上也等于资产减去所有者权益。若按此逻辑,甚至可以说资产也无需(或不可)单独确认,因为在资产负债表中作为确认的结果,资产在数量上等于负债加所有者权益。

况且,所有者权益根本就是一个独立的会计要素,尽管所有者权益在数量上等于资产减去负债,但其性质及其代表的经济意义和法律意义既不同于资产(与资产相反——资产是资金的表现形式,所有者权益是资金的来源渠道。站在企业的立场并从法学的角度看,资产是企业的权利,所有者权益是企业的现时义务;站在企业的立场并从经济学的角度看,资产是预期的未来经济利益,所有者权益这种企业现时义务的履行与负债一样,预期会导致经济利益流出企业),也不同于负债,关于所有者权益的性质及其代表的经济意义和法律意义的详细讨论,可参阅陈信元(1994)、王世定(1999)、葛家澍和刘峰(1999)、黄申(2004)等;负债与所有者权益区别的详细分析可参阅陈信元(1994)、王世定(1999)、葛家澍和刘峰(1999)等。

所有者权益是一个独立的会计要素,这正如资产是一个独立的会计要素,负债是一个独立的会计要素一样。所有者权益总额与资产总额、负债总额在数量上的关系,揭示了所有者权益自身独立的性质和意义,揭示了所有者权益是一个独立的会计要素。而只要是独立的会计要素并有其自身独立的内涵,就已经具备了在会计上单独确认的条件,从而可以在会计上单独确认。会计确认,尤其是将一个项目确认为何种会计要素项目,不正是要认定一个项目是否符合某一具有特定内涵的会计要素项目的过程吗?尽管目前权威机构并没有单独定义所有者权益,未能为单独确认一个所有者权益要素项目提供可定义性的标准,但事实上会计人员并没有因此而不单独确认所有者权益要素项目。在实际工作中会计人员就是通过判断一个项目是否符合所有者权益自身独立的经济意义和法律意义来予以单独确认的。既然所有者权益是一个独立的会计要素,那么会计就可对其单独确认,这正如资产、负债是独立的会计要素因而会计可对其单独确认一样。

另外,彼此独立的会计要素之所以需要单独确认,是因为如前所述,虽然由于会计要素与会计要素之间的关系使不同会计要素项目之间的确认在“应否”、“何时”、“多少”的问题上是一样的,但在确认为“何种”会计要素项目的问题上却并不相同,因而需要分别(彼此独立地)确定,即资产、负债这两个独立要素的确认代替不了所有者权益这一个独立要素的确认,所有者权益要素项目因而需要单独确认。

三、所有者权益中存在一些难以计量或不可计量的因素,这也不意味着所有者权益要素项目无需(或不可)单独确认

不可否认,在目前会计模式下,所有者权益中的确存在一些难以计量或不可计量的因素。但是,由复式簿记原理可



GRC的整合与《会计法》的实施

— 国外的经验及启示



兰州理工大学国际经济管理学院 张巧良 杨 蔚

【摘要】 变被动、强制地遵循为主动地遵循,是《会计法》及其他相关法律法规得以有效贯彻必须树立的理念。本文借助普华永道国际会计师事务所在2004年的调查结果,结合公司治理(G)、风险管理(R)和遵循管理(C)在国外的实施情况,探讨了“遵循”的新含义,介绍了国外关于整合GRC的思路、运作模式、关键步骤与程序,分析了整合的GRC运作模式对我国进一步贯彻《会计法》的借鉴意义及在我国实施整合的GRC应注意的问题。

【关键词】 公司治理 风险管理 遵循管理 整合

整合式的GRC(全称Governance,Risk Management and Compliance.治理、风险和遵循)运作模式把道德和法规遵循视为重要的企业风险及企业声誉的保护措施。适当的GRC架构有助于确保内外部财务、非财务及法规等各种资讯的呈报,使企业得以追求永续价值,并持续展现诚信驱动的绩效,达成甚至超越相关预期。本文旨在分析国外成功整合公司治理、风险管理与遵循管理的策略,探讨其可供借鉴之处,为我国《会计法》及其他规范企业行为的法律法规的有效贯彻实施提供一种新的、主动的思路,同时,协助企业达到追求诚信驱动的绩效的目的。

一、GRC整合研究及企业实施情况综述

GRC的整合,是公司治理、风险管理和遵循管理的整合,是指在监控、风险管理和战略实施中对法律法规以及组织内部规章制度和程序的遵守而言,组织的实践及组织中的董事会、高层管理者、中层管理者及组织的其他部分所扮演的角色和发挥的作用。贯穿GRC整合始终的一个重要思想是追求诚信驱动的绩效,即企业在追求绩效的同时,不但不能损害企业的诚信、道德与价值,还应该适当地加以整合。普华永道国际会计师事务所(PWC)提出的GRC整合思路如图1所示。

知,所有者权益总是与一定的资产(或负债,下同)相对应的,所有者权益中难以计量或不可计量的问题其实就是资产中难以计量或不可计量的问题,这是同一个问题的两个方面。比如知识资本,现有的会计模式对它的确认的确存在不少的困难,但这其实就是现有的会计模式对与“知识资本”相对应的“知识资产”的确认所面临的困难,“知识资本”在确认上的困难与“知识资产”在确认上的困难是同一个问题的不同方面。

因此,不能说由于所有者权益中存在一些难以计量或不可计量的因素,会计对它的确认只能通过分别对特定资产和负债进行确认所形成的结果而求得,以这种结果作为所有者权益的确认结果;也不能说所有者权益不可能像资产和负债那样单独确认,其确认只能依附于资产和负债的确认。这些说法本身就不符合复式簿记原理。当然,如前所述,尽管在

中国远洋航运(集团)公司(COSCO)CEO魏家福认为他们的公司治理是:没有人有权利做任何不合法的事情,破坏内部或外部的规则。Companhia Brasileira de Metalurgia e Mineraria(巴西的一家采矿和冶金企业,巴西历史上最显赫的家族企业之一)的首席执行官费尔南多·罗伯托认为:我们确实超出预期地遵循了现行的环境立法标准。我们尝试推断什么法律可能在可预知的将来被制定,我们在要求变成新法令以前预期新要求……这从一个环境视角方面看是有意义的,如果你采取行动足够早,会比稍后采取行动要经济得多。

PWC在2002年针对全球130位金融服务主管进行的调查显示,72%的受访者表示法规压力是近两年来促使其组织重视风险管理的“非常重要”或“重要”的因素。在2004年,PWC对207位金融服务业的资深主管的问卷调查显示,97%的被调查者认为诚信正直的声誉将是竞争优势的最佳来源。PWC美国金融服务部门的领导人Robert Moritz认为,公司治理的挑战不是单纯的与主管机关亦步亦趋地确保遵循法规,而需要更新、更恰当的公司治理方式。

2004年第四季度,PWC对全球1 324位CEO实施的关于公司治理、风险管理和遵循管理的调查表明,在一个经济不

复式簿记系统的机制下,由于会计要素与会计要素之间存在的关系,使不同要素项目之间的确认是在同一时间并以相同的金额进行,但每一个要素项目的确认都是单独进行的。

主要参考文献

- ①陈信元.论净权益的内涵.会计研究,1994;4
- ②陈毓圭.会计要素论.会计研究,1995;3
- ③葛家澍,刘峰.会计学导论.上海:立信会计出版社,1999
- ④黄申.从法学视角对权益定义的探讨.会计研究,2004;8
- ⑤梁毅刚,张艳辉.会计理论专题研究.北京:中国物价出版社,2002
- ⑥王世定.我的会计观.北京:人民出版社,1996
- ⑦谢德仁.财务报表的逻辑:瓦解与重构.会计研究,2001;10
- ⑧朱小平,肖镜元,徐泓.初级会计学.北京:中国人民大学出版社,2001