



改进会计基本要素设置 推动我国会计国际化



云南民族大学经济与工商管理学院 聂顺江(教授) 龙月娥

【摘要】 本文对中外会计基本要素设置进行了比较,并对我国《企业会计制度》和新准则在会计基本要素设置与界定上存在的问题及改进建议作了探讨。

【关键词】 会计国际化 会计基本要素 设置

会计要素是会计对象的具体化,在财务会计概念框架中居于第二个层次。会计基本要素构建了资产负债表和损益表的基本框架,会计基本要素设置是否妥当、层次是否清晰直接影响到会计目标的实现。本文试图通过对美国、英国、国际会计准则委员会及我国会计基本要素设置的比较,阐述我国会计制度特别是新准则在会计基本要素设置与界定上存在的问题,并对其提出改进建议,以利于我国会计的国际协调。

一、中外会计要素设置比较及我国会计要素设置存在的问题

美国的会计要素最初为6个,现有10个,分别为资产、负债、产权、业主投资、分派业主款、全面收益、收入、费用、利得和损失。英国的会计要素为7个,分别为资产、负债、所有者权益、业主投入、业主分配、利得和损失。利得包括收入,损失包括费用。国际会计准则委员会将会计要素分为5个,即资产、负债、权益、收益和费用。收益包括利得,费用包括损失。

我国的会计制度及新准则将会计要素分为6个,分别为资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润。收入不包括利得,费用不包括损失。值得注意的是,新准则在“利润”的界定上与会计制度有很大的区别。会计制度中的利润是指企业在一定会计期间的经营成果,包括营业利润、利润总额和净利润。而新准则中的利润是指企业在一定会计期间的经营成果。利润包括收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失。

从上述会计要素的不同设置可以看出,“资产”和“负债”要素,无论是在名称还是在内涵上都没有差异,而其他要素,无论是在数目的设置还是在内涵上都有很大差异。

1.对构成资产负债表的会计要素的比较。前已述及英美两国及国际会计准则委员会对“资产”和“负债”要素除表述有所差异外,内涵基本一致。而同样是反映业主权益的要素,美国和英国有3项,分别为产权(所有者权益)、业主投资(业主投入)、分派业主款(业主分配),国际会计准则委员会和我国只有所有者权益一项。美国对业主权益三要素的定义为:产权为在扣除某一主体的负债后留剩的资产(净资产)之中体现的剩余权益。在企业中,产权就是业主权益。业主投资是由于其他主体为取得或增加在某一特定企业中的

产权或业主权益而把某些有价值的东西交付给企业,从而形成的某一特定企业的资产增加。分派业主款是由于企业对业主拨付资产、提供服务或承担负债而形成的某一特定企业的净资产减少。分派业主款减少了企业中的产权即业主权益。

英国对上述要素的定义与美国大体相同。国际会计准则委员会和我国的权益(所有者权益)与英国的所有权权益和美国的产权等价。

由此可见,英国的所有权权益和美国的产权与国际会计准则委员会的权益及我国的所有者权益是一回事,而业主投资与分派业主款从属于产权要素,反映产权的增减变动。英美两国之所以将业主权益进行细化,有学者认为是因为英美两国十分重视业主(投资者)权益的具体变动。那么这种细化是否优于只设置一个权益项目呢?笔者认为未必。其理由为:一是将三个层次不同且具有包含与被包含关系的要素并列作为会计报表的基本要素不符合会计要素划分应遵循的互排性要求,会导致层次不清。二是有替代方法来反映业主权益的变动情况,如我国会计准则规定企业向外提供的会计报表除主要报表外还须提供股东权益增减变动表,以反映股东权益增减的动态情况。这既弥补了在资产负债表表中不能反映业主权益动态信息的不足,同时又避免了英美两国会计基本要素设置层次不清的缺陷。

2.对构成损益表的会计要素的比较。

(1)收入和费用的概念。美国和我国对收入和费用的定义用的是狭义的概念,收入仅指企业核心的、持续的经营活

动所带来的经济利益流入,包括主营业务收入和其他业务收入;费用仅指企业核心的、持续的经营活

由于美国使用的是狭义的收入和费用概念,为反映非常项目、偶然性交易和事项带来的经济利益的流入(流出),其单设了利得和损失两个基本要素。英国和国际会计准则委员会使用的是广义的收入和费用概念,将利得并入收入,损失并入费用(英国则将收入并入利得,费用并入损失)。笔者认为,这样有利于简化会计要素的设置,因为利得在性质上与收入一样,都是企业经济利益的流入,都能引起所有者权益的增加,而损失在性质上与费用一样,都是企业经济利益的流出,都能引起所有者权益的减少。因此,没有必要多设会计要素,而应将其合并。

我国的“收入”和“费用”要素亦是狭义的概念。但与美国不同的是,对于非常项目、偶然性交易和事项带来的经济利益的流入(流出),我国未设“利得”与“损失”要素。或许是为了弥补这一缺陷,新准则规定:利润是指企业在一定会计期间的经营成果。利润包括收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等。同时规定:直接计入当期利润的利得和损失,是指应当计入当期损益、会导致所有者权益发生增减变动的、与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或者损失。相对于会计制度,这无疑是一大进步,至少非常项目、偶然性交易和事项带来的经济利益流入(流出)有了归属,即属于“利润”要素。但是将利得与损失项目直接归属于“利润”要素并不妥当。

首先,从利得和损失的实质内容来看。利得与收入一样,都代表经济利益的流入,都会引起所有者权益的增加;损失与费用一样,都代表经济利益的流出,会引起所有者权益的减少。它们在性质上是相同的,并没有本质的区别。它们之间惟一的不同在于收入和费用是企业日常经营活动中经常反复发生的经济业务带来的经济利益的流入与流出,而利得和损失是企业生产经营过程中偶发的、非正常的经济事项引起的经济利益的流入与流出,只是在发生的频率和与企业生产经营的相关程度上有所区别。但从层次上来看,它们属于并列的关系。因此,将“收入”和“费用”作为基本的会计要素,而将“利得”和“损失”作为“利润”这个要素的从属要素在逻辑上是不通的,也不符合一致性原则。

其次,从利润形成的过程来看。利润是反映一个企业经营业绩的指标,损益表清晰地反映了它的计算过程,如果我们采用单步式损益表,而不是现在国际通行的多步式损益表,就可以清晰地看出利润是由企业所有的经济利益流入(不包括所有者投资)减去所有的经济利益流出(不包括分派业主款)最终计算得出,而不论它们是由正常的还是非正常的、经常的还是偶发的经济业务引起的。现行的多步式损益表只是为了清晰地反映企业利润有多少是来自于正常经营活动,有多少是来自于非正常经营活动,但绝不应该掩盖利润来源的实质,即利润是由所有导致经济利益流入和流出的项目计算得来的,这时的利润计算公式为:利润=收入-费用。这里的收入和费用应是广义的概念,而利润应是净利润(利润总额减去所得税费用)。若想区分正常和非正常收入与费用,则应将“利得”与“损失”从“收入”与“费用”会计基本要素中分离出来,收入与费用取狭义的概念,这时的利润计算公式为:利润=收入+利得-费用-损失。从利润的计算

过程中我们同样可以看出,收入和利得、费用和损失都是利润的来源或抵减项目,将“收入”和“费用”作为会计的基本要素,而将同样是利润来源或抵减项目的“利得”和“损失”直接归属于“利润”要素是没有根据的,不符合一致性原则。

(3)是否设置利润要素。美国和我国均设置了“利润”这一会计基本要素,英国和国际会计准则委员会则未设置,认为利润是收入与费用配比的结果,无须单独确认与计量,收入与费用的确认和计量实际上就是对利润的确认与计量。笔者认为不设置利润要素更为妥当,因为“利润”会计基本要素的设置会导致与“所有者权益”会计基本要素内容的部分交叉。我们知道,所有者权益中除了包含与所有者投资、分配有关的内容外,还含有企业的未分配利润,恰好这一部分被包含在了“利润”这一会计基本要素中。由于同一层次会计要素的设置要求遵循互排性原则,即在设置会计基本要素时各要素的内容不能重叠,因此不设置这一基本要素为妥。企业的经营成果在损益表中完全可以得以反映,与是否设置“利润”要素没有太大关系。

二、改进建议

我国现有的6个会计基本要素(即构成损益表的收入、费用和利润三个要素及构成资产负债表的资产、负债和所有者权益三个要素)可以清晰地反映企业的经营成果和财务状况,满足企业向外部利益相关者提供与决策有用的信息的会计目标要求。但在损益表三个会计基本要素的界定上还存在缺陷,需要加以改进。正如前文所述,我国的收入和费用是狭义的概念,损益表的基本会计要素只有3个,它们之间的数量关系表达式为:收入-费用=利润。用狭义概念的收入减去费用得出的是营业利润,这既与新准则及会计制度对利润的界定不相符,得出的利润也没有反映企业非正常经营活动带来的利润。

从理论上说,解决这一矛盾有两种办法:①扩大收入与费用的内涵。收入包括企业经营活动、投资活动、筹资活动及其他活动中产生的所有经济利益的流入;费用包括企业经营活动、投资活动、筹资活动及其他活动产生的所有经济利益的流出。②收入与费用的内涵不变,但增加“利得”与“损失”两个基本要素,以反映非正常经营活动产生的所有经济利益的流入和流出。笔者认为,本着简化会计要素设置和会计重要性原则(利得与损失并不经常发生,而且可以在现有的多步式损益表中得到反映),第一种方法更为可取。

“利润”这一会计基本要素设置由于与“所有者权益”的部分内容重叠,不满足同一层次会计要素的设置须遵循互排性的原则,并且利润不像其他会计要素那样有专门的确认和计量原则与方法,收入与费用的确认与计量就决定了利润的计量,是否设置该要素对企业日常的会计处理及企业会计目标的实现不会有太大影响,因此可不设“利润”这一会计要素。

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,2002
- ②葛家澍,刘峰.会计理论.北京:中国财政经济出版社,2003