



## 资产定义的比较与改进



重庆工学院 何建国(教授) 裘玉婷

资产是最基本的会计要素,对会计方法体系、概念体系的认识和把握都是建立在资产定义基础上的。如何定义资产,在会计理论和实务中都是一个非常重要的问题。

### 一、资产定义的介绍与对比分析

1.我国对资产的定义。财政部1992年颁布的《企业会计准则》第22条规定:资产是企业拥有或者控制的能以货币计量的经济资源,包括各种财产、债权和其他权利。1997年《事业单位会计准则》第21条规定:资产是事业单位占有或者使用的能以货币计量的经济资源。《财政总预算会计制度》第20条规定:资产是财政掌管或控制的能以货币计量的经济资源。《行政单位会计制度》第20条规定:资产是行政单位占有或者使用的能以货币计量的经济资源。《企业财务会计报告条例》规定:资产是指过去的交易、事项形成并由企业拥有或者控制的资源,该资源预期会给企业带来经济利益。2004年8月,财政部发布的《民间非营利组织会计制度》规定:资产是指过去的交易或者事项形成并由民间非营利组织拥有或者控制的资源,该资源预期会给民间非营利组织带来经济利益或服务潜力。

2.国外对资产的定义。美国财务会计准则委员会(FASB)发布的《财务报表的各种要素》规定:资产是可能的未来经济利益,它是特定个体从已经发生的交易或事项中所取得或加以控制的资源。国际会计准则委员会(IASC)在《关于编制和提供财务报表的框架》中对资产进行了如下定义:资产是作为以往事项的结果由企业控制的,可望向企业流入未来经济利益的资源。1992年,英国会计准则委员会(ASB)发布了一份征求意见稿,对各种会计要素做出了明确界定,其中资产的定义为:资产是一个实体由于过去的交易或事项而控制的对未来经济利益的权力或其他手段。

从以上几种对资产的定义中可以看出,资产具有经济利益预期性和权属性两个特征。各种关于资产的定义在大的原则和框架上是基本一致的,反映了资产的部分特性,但在描述上存在一定的差异。

### 二、资产定义的改进

1.建议将“企业”的提法改为“特定主体”。从会计主体的描述看,IASC采用的是“企业”的提法,英国、美国则采用“实体”、“特定个体”的提法。值得注意的是,企业一定是会计主体,但会计主体不一定就是企业。按照具体经济形式,会计主体可分为企业、政府、事业单位、基金组织行政单位等。企业只是最易辨别的会计主体,是以营利为目的的经营实体,其特点是经营实体、会计责任者和会计主体在形式上统一。

IASC资产定义中“企业”的提法不够严谨,而美国“特定主体”的提法则较为严谨。

我国把会计分为企业会计和政府及非营利组织会计两大体系,分别对资产进行了定义。两类资产定义的区别主要在于会计主体不同。《企业会计准则》和《企业财务会计报告条例》中采用的是“企业”的提法,在《民间非营利组织会计制度》、《财政总预算会计制度》、《行政单位会计制度》、《事业单位会计准则》中则分别采用“民间非营利组织”、“财政”、“行政单位”、“事业单位”的提法。笔者认为,针对不同的会计主体设立不同的资产定义过于复杂,建立既适用于企业又适用于政府及非营利组织的资产定义是非常必要的,对会计主体的描述可借鉴美国的“特定主体”的提法。

2.建议去掉限定语“过去的”。中国、英国、美国与IASC都认为资产是过去的交易或事项形成的。但随着衍生金融工具的不断涌现,不仅“过去的交易或事项”能带来经济利益的流入,“将来的交易或事项”同样能带来经济利益的流入。衍生金融工具的共同点就是通过合同协议进行远期交易,从而带来未来经济利益的流入。但按照现行的资产定义,远期交易形成的资产是不能确认的,它使会计信息缺乏相关性,也使会计信息的披露不充分,严重影响了企业对利润的确认与分配、资产的重组及并购等财务活动。

3.建议去掉“预期会给企业带来经济利益”。资产是经济资源,预期会给企业带来经济利益,具有经济利益预期性。经济利益指直接或间接流入企业的现金或现金等价物。会计主体持有资产的最终目的在于获取资产预期带来的经济利益。如果某项目不能给会计主体带来经济利益,就不能作为该主体的资产。比如,待处理财产损失是已经发生但未批准处理的损失,预期不会导致经济利益流入企业,因而不能作为会计主体的资产。

所谓经济资源,指能给企业带来经济利益的自然资源、人力资源、财务资源等。经济资源本身就包括了带来经济利益的含义。可见,定义中“经济资源”与“预期给企业带来经济利益”语义重复,不够精练。

4.明确资产权属关系。从资产的权属方面看,会计主体与作为资产的“资源”究竟存在怎样的权属关系?我国的观点是“拥有或控制”,美国与我国观点类似,英国、IASC则认为是“控制”。

“拥有”指的是所有权,“控制”指的是控制权。有种观点认为,资源的最终拥有者是所有者或债权人,会计主体只能“控制”资源,而不是“拥有或控制”资源。强调“拥有或控制”,不利

# 我国作业成本法应用的回顾与展望

中国海洋大学 张宁

20世纪70年代以来,随着生产的高度自动化以及全球经济一体化,作业成本法产生了。作业成本法是由美国学者Robin Cooper和Robert Kaplan在20世纪80年代提出的,随后在西方国家得到了较为广泛的应用。在我国,自从以余绪缨教授为代表的一批管理会计学者将作业成本法引进以后,学术界对其展开了深入研究。本文拟以回顾和评述1994年至2004年我国作业成本法的应用研究成果为基础,对我国未来作业成本法的应用研究提出一些看法。

## 一、作业成本法在非制造业中的应用

作业成本法的提出最初是为了解决制造企业精确计算成本的问题以及共同成本的分配问题。随着作业成本法在先进制造企业的应用,人们发现这种方法也适用于金融业等其他行业。

**1.铁路运输行业。**《管理会计应用与发展的典型案例研究》课题组(2001)对我国铁路运输业应用作业成本法的案例进行调查后发现:作业成本法不仅适用于制造业,也适用于运输等非制造业;不仅适用于非国有企业,也适用于国有企业;作业成本法的实施需要领导重视、全员参与,尤其是技术人员的配合;作业成本法的实施有赖于企业的会计、计量、统计等基础工作的配合;作业成本法的实施应与企业的其他管理信息系统相结合;健全的市场体制和完善的公司治理结构将为作业成本法的有效运用创造条件。

**2.物流业。**近十几年来我国的物流业有了较大发展,并逐渐成为一个占有重要地位的行业。安国强、李龙洙(2004)论述了在物流行业中传统成本核算法的不足与作业成本法的优点,以及作业成本法在我国的应用前景。

**3.教育行业。**自1999年我国高等院校全面扩招后,高校收费标准也有待进一步规范。高校教育成本核算对合理制定

于会计主体产权的明晰界定。同时,“拥有”自然就能“控制”,将二者并列有重复之嫌。但笔者认为,“控制”并不能完全包括“拥有”。例如,价款付清的在途物资,无法对其进行控制,但因企业拥有所有权,在途物资仍然是资产。再如,银行冻结存款,企业也无法对其进行支配,但拥有其所有权因而银行冻结存款也是企业的资产。可见,如果定义只提“控制”,那么有些本应属于资产的部分会被排除在资产的范围之外。

综上所述,笔者认为,改进后资产的定义可以表述为:资产是指由交易或事项形成并由某一特定主体拥有或控制的经济资源。同时,资产具有经济利益预期性和权属性两个特征。□

高校收费标准具有十分重要的意义,而现行高校会计制度对教育成本核算并未做出准确规范。唐恒书、任晓平(2004)分析了教育成本核算的必要性,并提出了采用作业成本法核算高校教育成本的设想和建议。

**4.传媒业。**严威、高福安(2003)撰文探讨应如何建立电视节目成本管理系统。文章提出作业成本法的采用可以使电视台成本计算结果的相关性和准确性大为提高,从而为电视台加强管理、提高经济效益奠定基础。

**5.银行业。**范金(2002)介绍了作业成本法在银行业的具体应用,认为作业成本法是对商业银行传统成本管理的重大突破,将间接成本在各金融服务品种作业间进行分配,能使成本的计算更为准确。

**6.医疗行业。**随着我国医疗机构改革的不断深入,医院的成本管理的意识也在不断加强。阎飞、冯萌(2004)认为,作业成本法作为一种先进的成本管理理论和方法,在医院具有较好的运用前景。文章结合医院各种成本发生的特点,就作业成本法的一般原理和作业成本法在具体运用中的一些问题进行探讨。

**7.保险业。**随着我国保险市场的逐步开放,保险公司之间的竞争将日益激烈,保险公司已经将如何加强成本管理提上议事日程。鉴于此,马建立(1999)对作业成本法的基本原理及其在保险业的运用进行了有益探索。

**8.饭店业。**面对近年来饭店业利润平均化、经济效益持续下滑、利润总额逐年递减的趋势,韩国华、刘厚凤(2003)认为作业成本法是提高成本管理水平、降低成本的有效途径。文章就作业成本法在饭店业的应用进行了初步探讨,分析了作业成本法的运行环境、计算步骤及实施作业成本法的意义。

## 二、作业成本法在组织管理中的应用

随着作业成本法在先进制造企业的成功应用,作业成本管理逐渐背了解决传统成本法成本扭曲问题的本意,人们发现这种方法还可以被广泛用于预算管理、生产管理、产品定价、新产品开发、顾客盈利能力分析等诸多方面,这使得作业成本的计算很快超越了成本计算本身,逐步上升为服务于企业战略需要的作业管理。

**1.生产决策方法研究。**王福胜、李汉铃、章轶(2003)提出了基于作业成本法的产品盈利能力分析方法、零部件取得方式决策方法、产品组合决策方法和生产工艺选择决策方法,运用这些方法的关键在于进行相关成本分析。这种相关成本分析立足于作业的增加或减少,通过计算不同方案中各项作业