

会计对象的基本要素：资产与权益

唐来全

(山东轻工业学院 济南 250100)

【摘要】基于对当前会计对象要素认识的反思,本文认为,资产和权益是会计对象的要素,负债和所有者权益是权益的要素,业主投资、派给业主款、收入、费用、利得损失为所有者权益变动的要素,“会计六要素论”有悖于逻辑分类规则、概念、系统及集合的层次理论。

【关键词】会计对象 要素 资产 权益

20世纪初,许多人还不承认会计是一门科学。20世纪20年代末30年代初的大危机促进了会计理论的发展,主要表现为公认会计原则和财务会计概念框架的出现。大危机之后,尽管会计研究硕果累累,但是会计理论体系并不完善,亦不成熟。从会计本质、会计对象、会计对象要素、会计职能到会计假设、会计目标、会计确认、会计计量、会计报告,均存在或多或少的争议。本文主要研究会计对象要素及其相互关系。

(一)

关于会计对象要素,国内外学者做了大量研究,取得了丰硕的成果,这些成果主要体现在各国制定的会计概念框架中。其中,最具深远影响力的莫过于美国财务会计准则委员会(FASB)1985年发布的第6号概念公告《财务报表要素》了。尽管众多学者对会计对象要素进行了积极的探索,然而在会计对象要素的认识上至今仍存在许多争议。譬如,为什么各个国家会计概念框架规定的会计对象要素形形色色?现金流量表到底不应该拥有专门的会计对象要素?究竟应该设置多少会计对象要素?各会计对象要素是否相互并列、属于同一层级,有无基础要素与派生要素之别?

美国对会计对象要素的研究比较早,也较为连续、系统,取得了丰硕的成果。美国注册会计师协会(AICPA)的会计名词委员会最早对基本要素进行规范性研究,从1953年8月到1957年1月,陆续公布了四份会计名词公报,试图对若干会计名词如资产、负债、收入、费用、成本、收益、利润等做出比较统一的定义,以便为财务会计处理惯例和报告提供一个合理的依据(吴水澎、谢诗芬等,2007)。继AICPA之后,又有许多学术团体和会计学者对这些要素作了持续研究。他们的共同特点是,往往仅限于对这些名词或概念单独下一个定义或提出定义的合理性,而未进行更深入、系统的研究。1970年,美国会计原则委员会(APB)发布了第4号公报《企业财务报告所依据的基本概念和会计原则》。APB认为,财务会计有六个基本要素,即资产、负债、业主权益、收入、费用和净收益。

1980年2月,FASB正式发布了第3号财务会计概念公告《企业财务报表要素》。在这份公告中,FASB第一次提出了财务报表的十大要素:资产、负债、所有者权益、业主投资、派给业主款、全面收益、收入、费用、利得、损失。其后,FASB修订了第3号概念公告,并于1985年12月发布了第6号概念公告《财务报表要素》,替代了第3号概念公告,使之同时适用于企业和非营利组织。在第6号概念公告中,FASB明确界定了十大财务报表要素:资产、负债、权益(企业)或净资产(非营利组织)、收入、费用、利得、损失等七大要素为企业和非营利组织财务报表共同的要素,业主投资、派给业主款、全面收益等三大要素为企业财务报表所特有的要素。

1989年,国际会计准则理事会(IASB)颁布的《编报财务报表的框架》规定了资产、负债、权益、收益(收入+利得)和费用(包括经营费用和损失)五个要素;1992年,加拿大的《财务会计概念》提出了资产、负债、产权或净资产、收益、费用、利得、损失七个要素;1995年,澳大利亚的《会计概念公告》提出了资产、负债、产权、收益、费用五个要素。1999年12月,英国会计准则理事会颁布的《财务报告原则公告》提出七个要素即资产、负债、所有者权益、利得(gains,等于美国的“收入”加“利得”)、损失(losses,等于美国的“费用”加“损失”)、业主投入额、派给业主款。

国内关于会计对象要素的研究,始于20世纪80年代。1986年,葛家澍在《会计的基本概念——一个以提供财务信息为主的经济信息系统》中指出,会计对象可分解成资产、负债、基金、收入、费用、利润等要素。1989年,娄尔行、张为国在《研究我国会计理论和会计准则,促进会计实践》中提出:“企业会计要素可分为六项,即资产、负债、净权益、营业收入、费用(成本)和利润。”1991年,陈毓圭在《会计要素论》中提出,会计要素包括资产、负债、权益、收入、费用和利润。我国财政部发布的企业会计准则对会计对象要素的规定一直是:会计要素包括资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润。

(二)

在实践方面,会计对象要素的历史与会计一样悠久,因为有会计就有会计对象,有会计对象就有会计对象要素;在理论方面,探讨会计对象要素的文献亦很多。然而令人难以置信的是,各个国家规定的会计对象要素形形色色,对于会计对象要素数量,即会计对象要素究竟有多少,至今未达成共识。通过分析比较各个国家设置的要素不难发现:在各个国家设置的要素方面,“异”中有着深刻的“同”。从形式上看,各个国家设置的要素数量、名称、概念有差异;但是从内容上看,各国设置的要素实质上都有资产、负债、所有者权益三大要素。

为什么各个国家设置的要素中均包含资产、负债、所有者权益三大要素呢?一般说来,本质的东西都是那一类事物所共同具有的普遍性东西(林德宏,2004)。资产、负债、所有者权益为各国会计概念框架所共有的要素。资产、负债、所有者权益是否为会计对象的本质要素或基本要素?任何形式的企业,无论其规模大小,如果需要开展正常的经营活动,就必须拥有或控制一定量的经济资源。在会计中,企业拥有或控制的经济资源,称为资产。而企业的资产总是有其提供者,是按照一定的渠道进入企业的。在市场经济条件下,除非少数例外,一般人不会无偿地将经济资源让渡出去。也就是说,企业的各项资产,都应该有其相应的权益的要求。财务会计,总体来说,是以记录和报告的形式反映一个主体因交易或事项而引起的资源及其主权的变动,资源(即企业的资产)及其主权(通常表现为负债和所有者权益)是现实的存在,而会计记录和财务报表则是这些现实存在的反映(葛家澍,2004)。管理会计与财务会计起源相同、基本信息同源(冯巧根,2008),两者同属会计这一范畴,有着共同的对象——企业经济资源及其权益的运动(主要是价值运动)。当然,两者分工不同,服务对象侧重面不同,提供信息的目的、信息时态也不同。企业经济资源及其权益的运动是客观存在的会计对象。那么,会计对象要素是什么呢?

系统总是由若干要素构成的。要素,是系统的建筑材料,是从哪里来的呢?通常运用分解或分类的方法,将系统分为若干要素。企业的会计对象——经济资源及其权益的运动,按照经济内容的不同,可以分为资产和权益的运动。在此需要说明的是,国内外会计界关于会计对象的认识,主要有“资金运动论”、“价值运动论”、“经济活动论”、“财产论”、“产权运动论”等观点,至今未达成共识。如果将会计对象界定为企业发生的经济活动(或交易、事项和情况),那么如何得到会计对象要素呢?根据会计理论和经验我们知道,经济业务的发生会引起资产或(和)权益的增减变化,企业所有的交易或事项都可以从对资产或(和)权益的影响来进行分析,都可以分解为资产或(和)权益要素的变化。而且,任何一项经济业务都不影响“资产=权益”的平衡。可见,会计对象可分为资产和权益两大基本要素。不过,目前会计界对“资产=权益”等式并没有给予充分的关注!“资产=权益”不仅具有“对称性”带来的美感,而且揭示了会计对象的基本要素。

此处再用逆向思维推导会计对象要素的数量。按照会计理论,先有会计对象要素,后有账户,账户是用来记录会计对象要素的,两者存在对应关系:有几大要素,就应该设置几大类账户;有几类账户,很可能就存在几大对象要素。瑞典学者佛格利1887年提出了两系列账户理论:所有账户被分为两类,即财产账户和净资产账户。静态资产负债表学说的创始人德国会计学家尼克利什(Nicklisch)采用了广义的负债概念,将账户分为资产账户和负债账户。霍勒采尔(1930)把所有的账户分为两个系列:财产系列和资本系列,强调成果没有独立的意义,盈亏账户只能是资本账户的二级账户。Charles T. Horngren等(2002)认为,根据会计等式“资产=负债+所有者权益”,账户可以分成资产、负债和所有者权益三大类,收入、费用类账户为所有者权益类账户的组成部分。杰恩·戈弗雷等(2007)认为,损益类账户为所有者权益类账户的子账户。

(三)

综合上述观点,有的将账户分为两类,有的分为三类,尽管分类的子项数不同,但各子项外延之和相等。上述观点还有一个共同点,即认为损益类账户为所有者权益类账户的子账户。为什么期末将损益类账户的余额结转至所有者权益类账户?企业销售商品或提供劳务实现的利润,在分配之前,自然地增加了企业的未分配利润,增加了企业的所有者权益。但是,在会计准则与实务中,并不是直接计入所有者权益类账户的,而是采用了迂回或间接的方式计入所有者权益类账户,即引入了收入和费用,并设置了损益类账户对其进行核算,期末,再将损益类账户的余额结转至所有者权益类账户。损益类账户呈现出作为单纯的过渡账户的倾向(迈克尔·查特菲尔德,1989)。利润实质是所有者权益(方正生,2004),损益类账户的余额自然要结转至所有者权益类账户。综上所述,账户可以分为资产和权益类账户(包括负债和所有者权益类账户),亦可以分为资产、负债和所有者权益类账户。账户是反映会计对象要素的工具,因此,会计对象可能分为资产和权益,亦可能分为资产、负债和所有者权益。按照逆向思维分析的结果是,会计对象可能有资产和权益两大要素或资产、负债和所有者权益三大要素。

会计对象是有资产和权益两大基本要素,还是有资产、负债和所有者权益三大基本要素呢?资产和权益相互对应,权益又可分为负债(债权人权益)和所有者权益。资产和权益是同一层次的要素,负债、所有者权益是权益的要素。资产、负债和所有者权益分属不同的层次,如果说会计对象有资产、负债和所有者权益三大基本要素,将犯混淆不同层级要素的错误。因此,“会计对象有资产和权益两大基本要素”之说更为适当。

主要参考文献

1. 吴水澎,谢诗芬等. 会计理论. 北京:机械工业出版社, 2007
2. 葛家澍,杜兴强. 财务会计理论:演进、继承与可能的研究问题. 会计研究, 2009; 12