

# 对会计要素几个问题的再认识

吕长江 梁化军

会计要素问题是会计理论研究的核心,也是连接会计理论和会计实践的关键。随着我国会计准则的建立和会计理论研究的深入,会计要素问题逐渐成为理论界探讨的一个热点。在具体准则出台之前,对于我国会计要素的构建,许多人都提出了不同的看法。笔者认为,要确定会计要素的有关问题,一方面要结合我国会计要素理论的产生,另一方面要符合我国会计理论和实践的发展需要。据此,本文将对会计要素的概念、数量和定义问题,谈一谈自己的认识,以期对会计要素的研究有所裨益。

## 一、关于会计要素概念的理解问题

《企业会计准则》(以下简称《准则》)在我国会计理论框架的研究中占有重要地位。《准则》颁布后,会计要素理论作为会计准则理论的核心,逐渐成为理论界研究的一个热点,并已逐渐为会计界所接受和广泛使用。但是理论界对会计要素的理解问题却一直存在不同的认识,如在概念本身上经常出现“会计要素”、“会计对象要素”和“会计报表要素”的争议;在概念的理解上,出现会计对象要素和会计工作要素的混淆。因此,在这里有必要走出概念理解上的几个误区。

### 1. “会计要素”的逻辑理解误区

有人认为既然要素是构成事物的基本因素<sup>1</sup>,那么会计要素就应该是构成会计这一事物的基本因素,即会计理论,会计方法,会计工作等,而不应是现在所包含的资产、负债等狭窄内容,学科外的人是很容易这样理解的。我们应肯定这种逻辑推理正确的一面,虽然各个学科在概念的定义和选择上有自己的特

点和要求,就象哲学上的“文化”和文学上的“文化”具有不同的含义一样,但是这种理解也提示我们在会计学一些概念的定义和选择上,应尽量符合我们汉语语法和逻辑要求,这样才能既便于国内相关领域对该概念的理解,又便于和国外进行学术交流。

### 2 “会计要素”和“会计报表要素”的理解误区

会计要素和会计报表要素都是近些年来我国会计领域广泛使用的概念,但经常有人不加区分地将会计要素和会计报表要素混为一谈,因此也经常出现“中外会计要素的比较”的论题,实际上国外只有财务报表要素而没有会计要素概念,虽然多数人都理解二者所指内容大体是一致的,但我们应看到“会计要素”概念在我国主要是产生于会计准则的框架理论,而国外乃至国际的财务报表要素主要是为了构建财务报表框架而产生的。如“财务报表描述了交易和其它事项的影响,并按其经济特征把这些影响划分成若干大类,这些大类被称为财务报表的要素。”再如“财务报表的各种要素是构成财务报表的材料—就是财务报表所包含的各类项目。”产生不同当然会引起类似定义、分类、应用方面的不同。明确这一点,才能避免对外文资料翻译和理解上的错误,同时也更有利于我国会计理论研究和会计工作的开展。

### 3 “会计要素”和“会计对象要素”的理解误区

也有人认为既然“会计要素”名词易产生以上两种误解,会计要素所辖内容又是会计对象按经济内容的分类,那么不如将其更名

为“会计对象要素”为好。而且理论研究中也经常看到“会计对象要素”的名词。笔者认为,虽然会计要素指的是会计对象的具体内容,但这一点也并不是会计要素的全部,而且在没有明确会计要素概念的全部问题之前就以“会计对象要素”来取代“会计要素”,则不仅容易引起概念理解上的混乱,也不符合人们长期以来的习惯,因此还是保持会计要素概念为好,只是我们应明确会计要素概念的质的规定性。

那么,到底什么是会计要素呢?多数人认为“会计要素是会计对象的具体内容”。笔者也不否认这一点,只是认为在目前会计对象没有明确的定论之前就以会计对象来定义会计要素,未免有些空洞。考察现代企业的生产经营活动,主要内容表现为资本的投入、耗费、增值和分配等过程。资本作为能够增值的价值,在企业内部及企业所处的环境中不断地运动着(即资本运营)。这种运动着的抽象的价值,通过会计的确认和计量得到最终的反映,不仅反映的大类内容就是各种会计要素,而且反映的过程也表现为各种会计要素的划分。因此,会计要素的本质应该是“资本运营的揭示”。同时在我国会计理论结构的构建过程中,会计要素理论居核心地位,会计要素概念的定义也应涉及会计理论结构,因此会计要素应定义为“会计要素就是为实现会计目标,根据会计基本假设对会计控制对象所作的具体分类,是会计用于揭示主体资本运营状况和结果的基本单位”。

## 二、关于会计要素的数量问题

“会计要素是对会计业务按其性质的具体分类”。会计要素的数量问题也可以说是会计要素的分类问题。尽管在分类上目前存在着“资本运动的静态与动态”、“资金的存量与增量”、“财务状况和经营成果”等不同标志,但基本上都接受准则所确定的六大要素(资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润)。只是在具体准则颁布之前有些人主张在数量上重新构建我国的会计要素,如按照国际会计准则减少利润要素,参考国外研究成果,定义增加现金流量要素等。笔者认为,增加或减少会计要素在理论上是没有必要的,在实践

中也是难以做到的。

从理论上讲,会计要素作为资本运营的揭示手段,目前的六大要素无论按照目标起点理论还是本质起点理论基本都能够全面反映企业的经营状况和经营成果,揭示企业资本在各个运动阶段所体现的价值的存量和增量。而且作为会计要素,其首要条件就在于“基本”上。目前的六大要素就已构成了我国会计准则理论的基本框架。而且,虽然“现金流量”指标在企业业绩考核和评价中占有重要地位,但这一指标可以从六大要素的变动推导得出,因此,与六大要素相比,它算不上“基本”。再从我国会计理论的发展和会计改革来看,资金运动是传统的理论研究起点。目前的六大要素揭示了资金运动各个阶段的静态和动态特点。而会计改革改变了我国以往“资金占用=资金来源”的会计等式,代之以“资产=负债+所有者权益”,体现了现代企业在任一时点的资本构成特点,同时,运用“利润=收入-费用”这一动态等式体现资金的循环和周转理论。因为利润的结果将最终导致企业净资产的增加,所以这两个等式又存在以下联系:

$$\text{资产} = \text{负债} + \text{所有者权益} + \text{收入} - \text{费用}$$

这一等式,无论按业主权益论还是实体权益论,都可以表明六大要素之间的勾稽关系。因此,目前的六大要素不仅对会计核算的内容已趋完备反映,而且六大要素之间的关系也十分明确,再增加或减少会计要素,在理论上都是没有必要的。

从实践上看,正确划分会计要素既有利于各项经济业务的处理,还有利于保证会计信息的质量要求。美国财务会计准则委员会定义了十个财务报表要素,这是与美国会计理论研究的目标起点理论相适应的,也是特定环境对会计信息的需要。美国将“利得”和“损失”作为独立的会计报表要素,并将“业主投资”和“派给业主款”从权益中分离出来,分别列示,这主要是因为美国财务会计准则委员会认为偶发性业务和正常业务同等重要,都应报列给信息的使用者。同时由于美国资本主义企业的特点,业主权益业务频繁而复杂,决策者们更需要其提供详细的信息资料,

“业主投资”和“派给业主款”也就只有单独列示才能满足需要。而我国在制定准则时按经济特征把会计要素划分为六大类,并分别为它们制定了确认、计量和报告的准则,这也是与我国准则理论研究的目的相适应的。六大要素包括了企业在采购、生产、销售等业务过程中会计所要核算和反映的经济内容,对于目前要求的会计报表,六大要素也能够按“大类”满足报表对企业财务状况和经营成果揭示的需要。如果再增加新的会计要素,不仅在核算上难以寻找到确认、计量的标准,在记录和反映上也存在着操作困难。同时与国际会计准则相比,我国将“利润”作为一个会计要素,不仅是因为它的存在具有其本质规定性(笔者将在下文定义处阐述),而且也是出于我国国情对于利润要素的特有要求,需要为其制定相应的核算准则。如果减少利润要素,还会改变我国准则理论的框架结构。因此再增加或减少会计要素,在实践上都是难以做到的。

### 三、关于具体会计要素的定义问题

具体会计要素的定义一直是会计理论界争议的焦点问题。然而,要确定严格、准确的定义,首先必须有下定义的统一标准,只有按照统一的标准界定的定义才能为理论和实践所接受。笔者认为,这种统一的标准应包括三条:

第一、符合中国汉语语法逻辑,不应有语病;

第二、深刻揭示定义对象的本质;

第三、充分发挥定义在理论和实践中的标尺作用。

根据以上标准,参照国际和国外对相关要素的定义,对我国的六大要素可以重新分析,定义如下:

#### 1. 资产

资产在会计要素的定义中具有重要地位,其它要素的定义都会涉及到对资产的引述,因此,资产的定义应非常明确、严格。

《准则》定义资产是“企业拥有或控制的能以货币计量的经济资源,包括各种财产、债权和其它权利”。按该定义理解,资产如果包括各种财产,当然就会包括债权和其它权利。

可见,定义的后一部分不仅在表述上有逻辑语病,而且也没有揭示出资产的本质,因此,不如将其略去为好。

再从资产的本质上看,准则定义指出其作为一种经济资源。虽然经济资源含有带给特定主体经济利益的含义,但在表述上却不十分明显。而且,通过分析企业在经济活动中的各种资产,可以看出,“能够带来未来的经济利益”才是资产的本质。例如:货币资金可以作为将来购买力;应收款项可以作为一种要求权;机器、设备可以为企业提供服务,带来效用。递延资产虽然实质是一项费用,但由于其发生也可能为企业将来带来更多的经济利益(如租入固定资产改良支出),所以也被看作是资产。因此,能够带来未来经济利益的资源才是资产的本质。资产除了本质特征以外,还有其它特点。准则定义表述为“企业拥有或控制,能以货币计量”。货币计量是会计的一个假设,因此不应作为会计要素的特征。对于“拥有或控制”,一些人主张“被企业控制才是资产的特征,与是否拥有该资产的所有权没有必然的联系”。笔者认为“控制”虽然可以看作是资产的一个特征,但也不能排斥“所有”。“控制”一词在《辞海》里解释为“驾驭,支配”。但由企业驾驭、支配的资源也未必就是企业的资产,例如借入使用的资源;还有些人主张“由企业拥有才是资产的特征,控制是次要的”。但由企业所拥有的资源也并不一定是企业的资产。所有权是资产计量的一项依据,但并不是唯一的依据。法律上的所有权虽然可以在形式上作为判断一项资产是否归属一个企业的标尺,但在实际经济业务中,企业不具有法律所有权的资产仍可以看作是企业的资产。如分期付款购入的资产在未付足合同价款时不具备法定所有权,但在核算上却作为企业的一项资产处理。因此单独以“拥有”或“控制”来表述资产的特征,来作为判断资产的依据都是不完善的。然而以“拥有或控制”来表述,也并不十分合理。因为按照逻辑理解,这就可能有三种结果:所有,控制和既所有又控制,即包括了各种情况,如此就等于没有表述一样。因此,这里就需要对“所有”和“控制”重新加以界定和理解。

本文认为,所有的对象应是资源本身,而控制的对象是资源所带来的未来的经济利益。虽然某一个体从一项资产取得未来经济利益的能力建立在所有权基础上,但所有权作为判断资产的标准,却不是主要的,能够控制资源所提供的未来经济利益才是主要的,也就是说,控制资产实质是要求对其提供的未来经济利益的控制。这也正如美国《财务报表的各种要素》(1985年12月)第183段所述:“某一个体之所以拥有一种资产,它对其未来经济利益的控制,必须达到享有资产所产生利益的程度,并且能够对其它方面之享有其利益加以排斥或加以管辖。”再如148段“某一个体的资产,就是受它控制的未来经济利益。”同时,参照国际会计准则,“由过去交易或事项所取得”也应作为资产一个重要特点,因为它可以把某一个体在现在和将来资产的未来经济利益区别开来。同时这种表述也能指出“所有”对象的确切内涵

综上,本文认为资产的定义应表述为:“资产是企业过去的经济活动中所取得的,能够为其提供可控制的未来经济利益的资源。”

提供未来经济利益的资源是资产的本质,未来经济利益的可控性和过去活动结果——资源的现在所有性,是资产的两大基本特点,也是资产的基本判断依据。

## 2 负债

《准则》定义负债是“企业所承担的能以货币计量,需以资产或劳务偿付的债务”,这个定义将负债视为一种债务,本身犯有逻辑上循环定义的错误。根据负债的形成、承担和偿还,负债的本质应该是一种义务或责任。这种义务或责任的产生一方面来源于类似合同、文书等具有法律效力的协议,另一方面来源于政府或权力机构对特定个体的强求。除此之外,还有一部分负债来源于公平的或推定的义务。虽然这种义务的承担也要象具有法律约束力的合同一样来偿付,但其背后却没有明显的法律制裁的性质,因为公平的义务是基于一种道德和正义感,如某一企业收取货物定金后承担的负债,推定义务或基于特定情况下的惯例,或基于将来义务的合理

推定,如或有负债的估计。

在负债特征的表述上,《准则》指出“能以货币计量,需以资产或劳务偿付”。笔者认为应改为“由过去的经济活动引起,偿还将引起资产的最终减少”。因为强调过去性可以把将来要承担的义务排除在外,而且负债也不一定非用资产或负债来偿付,有时企业可以把负债转化为股本,但最终都会导致资产的减少。

综上,本文认为负债的定义应为:“负债是企业所承担的由以往经济活动所导致的现有义务或责任,它的偿还将引起资产的最终减少。”

## 3 所有者权益

《准则》定义所有者权益为“企业投资人对企业净资产的所有权,包括企业投资人对投入资本以及形成的资本公积金、盈余公积金和未分配利润等”。这个定义虽然与国际会计准则的业主权益表述不同,但实质是一样的。同时我国使用“所有者权益”概念也反映了我国多种经济成份并存,多种投资主体并存的现行特点,因此本文认为这个定义不需要修订。

## 4 收入

《准则》将收入定义为“企业在销售商品或者提供劳务等经营业务中实现的营业收入”。把收入定义为营业收入,实际是犯了定义项过窄的逻辑错误,同时也没有揭示出收入的本质。通过分析企业的收入活动,可以看出收入的实质是企业经济利益的增加,表现为企业资产的增加或负债的减少,但不能因此而说经济利益的增加就是收入。收入的判定还要视具体的交易和事项结果的延续而定,收入的实现虽然一般要以一定的成本和费用为代价,表现为收入和费用的配比,但收入的实现不会使其主体为之再付代价,这一点就可以把所有者投资和负债增加的经济利益排除在外。

同时,可以看到《准则》关于收入的定义是狭义的。虽然我国具体会计准则——收入(征求意见稿)借鉴了《国际会计准则18号——收入的确认》对收入的定义,并将收入定义为“收入指企业由于销售商品,提供劳务及

提供他人使用本企业的资产所发生的或将发生的现金的流入,或债务的清偿,或两者兼有”,但这个定义对于企业偶发性经济活动所引起的经济利益的增加(如营业外收入),却没有明确地指出其性质及归属。笔者认为,营业外收入也符合收入的本质,因此也应算作收入,即我国收入的定义应采用广义的收入。

因此,本文认为对于收入的定义应如下表述:“收入是指企业由于销售商品,提供劳务,投出资产或在其他偶发性经济活动中所发生的或即将发生的不需为其结果再付后续代价的经济利益的增加,表现为资产的流入或负债的清偿,或二者兼有。”

#### 5 费用

《准则》定义费用是“企业在生产经营过程中发生的各项耗费”,将费用定义为耗费犯了循环定义的逻辑错误,也没有揭示出费用的本质。与收入的本质相对应,费用的本质应是企业经济利益的减少,并且这种减少最终可以和收入进行配比,得到补偿。同时,准则定义的费用是狭义的概念,没有包括企业存续期内的损失。虽然美国也是如此,但美国却将损失单独列为一个报表要素。鉴于我国只有费用会计要素,而且也为了和收入合理的配比,我国的费用要素也应该采取广义的概念,将企业在经营活动与非经营活动中导致企业资产减少的耗费,都列作费用。然而,应该明确的是企业资产的减少并不一直都是费用的发生,如股利的发放就不是。负债区别于这类项目的重要特点就是费用发生的主要目的是为了取得收入,并且可以和收入进行配比,得到补偿。

因此,本文认为对于费用的定义应作如下表述:“费用是企业存续期内为取得收入的暂付代价或偶发性活动带来的损失,以及可以和收入配比并最终得到补偿的经济利益的减少,表现为资产的流出或负债的发生,或二者兼有。”

#### 6 利润

我国将利润作为一个单独的会计要素,主要是出于我国国情的要求。同时笔者认为,利润作为会计要素虽然在数量上是收入和费用配比的结果,但其本质却是不能用收入和

费用来阐明的。我国《准则》定义利润是“企业在一定期间的经营成果”,虽然形式上揭示了利润的内容,但是笔者认为利润的本质应该是一种“资本要求”。一般说来,如果企业期末资本高于期初资本时,就实现了这种资本要求,超出的金额,也就是利润。这种对利润的解释,既可以和企业经营目标联系起来,也符合我国目前对国有资本的保值、增值要求。

利润表面上是按名义货币或不变购买力单位来计量的,表现为期末收入和费用的配比结果,但这里需要指出的是,这种资本要求是建立在交易活动的结果和符合经营目的的基础之上。因此,持有资本期末虽然可能存在潜在的价值增值,但不宜作为利润(这同时也符合谨慎性原则),只有该资本增值在具体的交易中兑现时才应给予确认,而且只有符合经营目的的增值部分才作为利润,其它的则作为所有者权益变动的调整,如固定资产重估增值作为资本公积。

因此对于利润的定义应作如下表述:“利润是企业存续期内对资本要求的结果,表现为会计期内收入和费用的配比结果。”

#### 注释:

- 1 《辞海》“要素”词条。
- 2 孙又齐等编译《国际财务会计与会计准则》“关于编制和提供财务报表的结构体系”第46段。
- 3 美国《论财务会计概念》第三辑“财务报表的各种要素”提要第一段。
- 4 阎达五主编《新会计制度总览总释》,中国经济出版社,1993年8月。

#### 参考文献:

- 1 娄尔行译:《论财务会计概念》,美国财务会计准则委员会,中国财政经济出版社,1993年3月;
- 2 孙又齐等编译:《国际财务会计与会计准则》,中国物资出版社,1993年3月;
- 3 陈毓圭:《会计要素论》,《会计研究》,1991年第4期;
- 4 劳秦汉:《会计对象要素论》,《会计研究》,1994年第3期;
- 5 曹伟:《如何构建我国会计要素理论》,《会计研究》,1996年第3期;
- 6 韩志馨:《中外会计要素比较》,《四川会计》,1996年第5期。

(作者单位:吉林大学商学院会计学系)