

关于会计要素概念拓展的 几点设想

赵翌辰

《企业会计准则》将会计要素界定为六个,即资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润。其中,资产负债的确认标准为过去的交易或事项形成的经济利益“很可能”流入、流出企业。历史成本一直占据资产负债计量属性的主导地位。随着市场经济的发展,会计要素概念已经不能涵盖不断显现的经济事项,需要进行拓展,笔者对此做简要分析并提出几点设想。

(一) 金融工具不完全符合会计要素的定义

金融工具是指形成一个企业的金融资产,并形成其他单位的金融负债或权益工具的合同。其定义反映了其本质属性并大致与资产负债的定义和主要特征相吻合,但都绕过了资产负债是由“过去的交易或者事项形成的”这一界定。而对衍生金融工具则采用特征定义法即通过限定的特征要素进行定义,具有客观、具体、操作性较强和反映经济实质的特点,但其“在未来某一日期结算”同样与资产负债由“过去的交易或者事项形成的”属性相冲突。因此,该部分金融资产(负债)无法在表内确认而只能在表外进行披露,从而降低了表内信息的可信程度,难以满足有关方面对会计信息的需求。

(二) 数系扩展对会计要素概念拓展的启示

人类对数的认识逐步扩展,从最初的自然数到负数、有理数、无理数、实数、虚数直至扩展到了复数,尤其是虚数和实数构成复数及虚数概念的提出,对会计要素概念的拓展具有一定的启示。就像负数能否开平方那样,负数的平方根就是“虚数”,其含义就是指其不能反映量的大小那样

的实在性的缺陷。具体来说,数系扩展对会计要素概念的拓展有以下三点启示:

一是承认某些未来交易事项也形成资产负债,其前提是其会发生公允价值或现金流量变动而不论是现存还是未来交易事项形成的。可将满足传统会计要素定义的项目称之为实资产、实负债、实收入等实要素,由未来交易事项形成的公允价值或现金流量变动的称之为虚资产、虚负债、虚收入等虚要素,上述虚要素表明存在不满足传统会计要素定义和确认条件的缺陷,但也是实际存在的,因此应纳入表内进行确认。

二是会计要素概念扩展既要保留原有的主要性质又要突破“过去的交易或者事项形成的”及“很可能”确认标准的限制(如金融工具预期交易及按公允价值计量未实现损益),可将“过去的”扩展到“将来的”交易事项形成的经济资源,分别称之为实(虚)资产。

三是“过去的”交易事项确认时点是“现在”,只能确认已发生、已完成的事项,而预期交易或将来才处置资产负债的价值变动相对来说就是未来的交易事项,因此会计要素既要包含传统意义上的资产、负债、净资产,又要包含未来交易事项产生的虚资产、负债、净资产。

(三) 关于会计要素概念拓展的设想

虽然现实中并没有虚实资产、负债、收入、费用等概念,但事实上一些具体会计准则已经承认了虚的资产、负债、收入、费用等虚会计要素并制定了确认标准,规定了公允价值计量属性及其采用条件及列报方式。比如,在新的会计准则体系下,资产负债科目下分别设置了“成本”和“公

允价值变动”科目,以分别确认和计量实资产、实负债和虚资产、虚负债;设置“公允价值变动损益”科目确认和计量虚的收入和费用。关于会计要素概念的拓展,笔者提出以下几点设想:

1. 资产负债要素概念的拓展。概念拓展就是减少概念内涵的同时扩大概念外延。资产及负债概念如果抽去“过去的交易或者事项形成的”内涵,其外延就扩大了,就变成了由企业拥有或控制的、预期会带来经济利益的资源,这样就将实资产公允价值变动形成的所谓利得或损失——虚资产的增减涵盖了进去。

2. 资产负债的确认计量。资产负债的会计确认以确认对象是否存在为前提,也就是说,会计不可能确认不存在的东西。传统会计要素概念强调“过去的交易或者事项形成的”也是源于对象是否存在和信息是否可靠,问题是存在性并非与“过去的交易或者事项形成的”互为充分必要条件,如虚会计要素也是实际存在的。虚资产负债确认标准是相应的实资产负债存在活跃市场、公允价值能可靠计量。采用公允价值进行后续计量实际上就隐含了在活跃市场中的预期交易、在资产负债表日应将已形成但未实现的公允价值变动确认为虚资产(负债)并计入资本公积或当期损益。

3. 其余虚会计要素概念的拓展。其余虚会计要素的定义、确认和计量以虚资产负债的定义、确认、计量为基础。虚资产和虚负债相互抵减结果就是虚所有者权益;虚资产增加或虚负债减少对应的收入就是虚收入,虚资产减少或虚负债增加对应的费用就是虚费用,一定期间虚收入费用的差额就是虚利润。实收入费用和虚收入费用均分别列入利润表中。实(虚)会计要素分别按合适的计量属性计量、列入资产负债表和利润表中,有助于真实反映企业的经营成果,满足各方面的信息需求。■

(作者单位:中国人民大学经济学院)

责任编辑 刘黎静