

# 会计要素与会计科目分类上的矛盾与统一

孙建华

(徐州师范大学管理学院 江苏徐州 221009)

**【摘要】**我国《企业会计准则——基本准则》将会计要素划分为资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润六类。会计科目又是对各个会计要素的进一步分类,具体分为资产类、负债类、所有者权益类、成本类、损益类共五类。可见,会计要素与会计科目在分类上产生了矛盾。本文试图对收入、费用及利润要素加以重新定义,从而使两者在分类上得以统一。

**【关键词】**会计要素 会计科目 分类

众所周知,会计要素是对会计对象按其经济特征所进行的分类。我国《企业会计准则——基本准则》将其分为资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润六个要素。会计科目又是对各个会计要素的进一步分类,《企业会计准则——应用指南》提供了会计科目设置指引,将会计科目分为资产类、负债类、所有者权益类、成本类、损益类共五类。人们不禁要问:会计科目不是对会计要素的进一步分类吗?怎么分类的结果将原来的收入、费用、利润三个要素给分没了,却多出了成本和损益类两类科目?也有人认为,损益类其实就是收入、费用要素类。可归属于损益类科目的“营业外收入”显然又不属于“收入”要素。也就是说,会计要素和会计科目在分类上出现了问题。以下笔者将对此类问题作出分析。

## 一、存在的问题

1. 从各类会计账户结构和会计科目分类上看。在借贷记账法下,任意一个会计账户借记增还是贷记增,取决于该账户所反映的经济业务的内容。这样六类会计要素的结构就有了结果:资产类账户的结构是借增贷减余在借;权益类(负债及所有者权益)账户的结构是贷增借减余在贷;收入类账户的结构是贷增借减(包括期末转入利润账户的转销数)无余额;费用类账户的结构是借增贷减(包括期末转入利润账户的转销数)无余额;利润类账户的结构是贷记期末转入的收入数,借记期末转入的费用数,余额在贷方,表示实现的利润,反之,余额在借方,表示发生了亏损,年末将其转入所有者权益类账户后无余额。

再看看会计科目的分类,只有资产、负债、所有者权益、成本、损益共五类。在成本类科目中有“生产成本”和“制造费用”,这两个科目不就是归属于资产要素吗?损益类科目中有“营业外收入”和“营业外支出”,它们归属于收入、费用要素吗?所有者权益类科目中有“本年利润”,它难道不归属于利润要素吗?

2. 从收入、费用、利润要素及利得、损失的定义上看。收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入;日常活动是指

企业为完成其经营目标所从事的经常性活动以及与之有关的活动;利得是指企业非日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的流入,利得包括直接计入所有者权益的利得和直接计入当期损益的利得(费用和损失的定义在此不再赘述);利润是指企业在一定会计期间的经营成果,包括收入减去费用后的净额、直接计入当期损益的利得和损失等。由此可见,按照我国企业会计准则中的收入要素的定义,收入是狭义的概念,直接计入当期损益的利得(损失)不属于收入(费用)要素,而归属于利润要素,从而反映其增减变化的会计账户“营业外收入”(“营业外支出”)理当归属于利润类。

3. 从设置“利润分配”总账科目及“未分配利润”明细科目上看。以字面而言,“利润分配”描述的应该是有关分配利润的过程,即反映的是一个动态过程,利润分配业务完毕后该账户没有余额应在情理之中;“未分配利润”描述的是利润分配之后的结余,该账户有余额且表示未分配的利润(或未弥补的亏损)。将反映静态结果的“未分配利润”作为反映动态过程“利润分配”的明细科目,最终导致“利润分配”账户有余额,让人难以理解。

另外,期末编制资产负债表时,报表项目所有者权益项内“未分配利润”项目的列示额度,要根据“本年利润”账户的余额及“利润分配”账户的余额分析计算填列。这在实务中不但难以操作且令人费解。究其原因,完全是在当初设置“利润分配——未分配利润”等明细账时留下的隐患,也就是说,人们在进行利润分配相关业务的会计处理时,自己给自己设置了障碍。

## 二、解决办法

1. 将收入、费用、利润要素重新定义。收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入及直接计入当期损益的利得;费用是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出及直接计入当期损益的损失;日常活动是指企业为完成其经营目标所从事

# 高校教育费及应收财政返拨款的账务处理设计

张润舒

(广东石油化工学院财务处 广东茂名 525000)

**【摘要】** 本文从《会计法》对会计资料的完整性要求出发,分析现行高校教育费会计处理存在的问题,提出将教育费收入作为整体看待,对应收未收教育费部分及财政应返拨尚未反拨款部分作挂账处理,以期使学校资产得到全面反映。

**【关键词】** 高校会计 收支两条线 会计法

1999年修订的《会计法》开篇即是“为了规范会计行为,保证会计资料真实、完整”,将规范会计行为,保证会计资料真实、完整作为《会计法》的首要立法宗旨,足见会计资料“真实、完整”的重要性。随着我国改革开放的深入和社会主义市场经济的发展,会计资料已越来越成为政府管理部门进行宏观调控、改善经济管理,投资者、债权人以及社会公众评价财务状况、防范经营风险、作出投资决策的重要依据。高校会计资料也不例外。由于高校“应收未实际收到的教育费(学费、住宿费)”、“上缴财政后未返拨的教育收费款项”未作账务处理,在会计账上得不到反映,使得高校会计资料的完整性得不到保证,不利于学校收费管理、资金安排,也不利于学校进行筹资活动,更不利于上级主管部门对学校的监督管理。

的经常性活动以及与之有关的活动,包括销售商品、提供劳务及让渡资产使用权等;利润是指企业在一定会计期间的经营成果,包括收入减去费用后的净额。这样一来,就可以将“营业外收入”科目归类于收入要素,“营业外支出”科目归类于费用要素。

2. 将会计科目划分为六类。将“生产成本”和“制造费用”科目归于资产类,原损益类拆分为收入及费用两类,在“所有者权益”类中增加“未分配利润”及“可分配利润”两个科目,且“利润分配”不再设置明细账,将原“所有者权益”类中的“本年利润”科目剔除,单独归为利润类;“本年利润”账户的结构是贷记期末转入的收入数,借记期末转入的费用数,余额在贷方,表示该期末止累计实现的利润,反之,余额在借方,表示该期末止累计发生的亏损,年末再将其转入“可利润分配”账户,结转后无余额。

3. 利润分配等相关业务的会计处理。将反映动态过程及静态结果的两类业务,分别通过“可分配利润”、“利润分配”及“未分配利润”三个账户予以核算。

将“可分配利润”明细账设置为借贷方均为多栏式的账户,该账户贷方反映本年可供分配的利润,通过设置“年初未分配利润”、“本年利润”、“盈余公积转入”等专栏提供详细信

息;借方反映已分配的利润及转销的未分配的利润,通过设置“年初未弥补亏损”、“已分配利润”、“年末转销的未分配利润”等专栏反映。“可分配利润”及“利润分配”为两个过渡性账户,只在年终结账及利润分配业务发生时使用。此类业务处理完毕,该账户也就随之结平。

## 一、高校会计政策分析

1. 收付实现制与高校教育费管理。《高等学校会计制度(试行)》指出:“高等学校会计核算一般采用收付实现制,但经营性收支业务的核算采用权责发生制”。按照此规定,高校教育费收入核算实行收付实现制。

在会计实务中,将实际收到款项作为收入实现的确认标准,对未实际收到款项的收入不作账务处理。一个学生应缴5000元,实缴2000元,会计账只反映2000元收入,对尚未收到的3000元不作反映,这明显不能保证会计资料的完整性。

年终有关业务的账务处理:①将本年实现的净利润结转至“可分配利润”(若本年发生亏损,分录方向相反):借:本年利润;贷:可分配利润。②将“未分配利润”年初贷方余额转至“可分配利润”(若“未分配利润”年初为借方余额,分录方向相反):借:未分配利润;贷:可分配利润。③企业若发生诸如用盈余公积补亏的业务,则:借:盈余公积;贷:可分配利润。经过上述几笔业务处理之后,“可分配利润”反映的就是本年度可用来分配的利润总额。④年终分配利润时:借:利润分配;贷:盈余公积,应付利润。⑤利润分配完毕,将“利润分配”及“可分配利润”账户结平:借:可分配利润;贷:利润分配。借:可分配利润;贷:未分配利润。

息;借方反映已分配的利润及转销的未分配的利润,通过设置“年初未弥补亏损”、“已分配利润”、“年末转销的未分配利润”等专栏反映。“可分配利润”及“利润分配”为两个过渡性账户,只在年终结账及利润分配业务发生时使用。此类业务处理完毕,该账户也就随之结平。

## 主要参考文献

1. 财政部会计司编写组. 企业会计准则讲解 2006. 北京: 人民出版社, 2007
2. 孙建华. 会计科目设置管见. 财会月刊, 2006; 6