

# 论资产定义的不足及资产的本质

奥喜平

(天津理工大学国际工商学院 天津 300191)

**【摘要】** 现行的资产定义强调资产是过去交易或事项的结果,资产预期会给主体带来未来的经济利益,该定义既重视“过去”,也强调“未来”,唯独没有关注“现在”,也没有揭示资产的本质。本文通过分析现行资产定义存在的不足,提出了资产定义应抓住资产的本质、突出“现在”的观点。

**【关键词】** 未来经济利益 资源 资产 定义

资产是一切会计要素中的核心要素,资产具有各种不同的特征,比如资产的成本特征、资产的权利特征、资产的资源特征和资产的未来经济利益特征等。现行会计准则通过罗列和组合不同的资产特征对资产进行定义,貌似全面,实则不够严密。本文通过分析现行资产定义存在的不足,揭示了资产的本质,提出定义资产应抓住资产的本质特征,并突出“现在”。

## 一、现行的资产定义

2010年10月国际会计准则理事会(IASB)发布《财务报告概念框架》(Conceptual Framework for Financial Reporting),保留了其在1989年7月发布的《编制和提供财务报表的框架》(Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements)中关于资产的定义,将资产定义为“资产是主体因过去的事项而控制的资源,这种资源预期可以为该主体带来未来的经济利益”(An asset is a resource controlled by the entity as a result of past events and from which future economic benefits are expected to flow to the entity)。IASB强调资产是过去事项的结果,把资产定义为“资源”。持有类似观点的还有中国和加拿大。中国在2006年发布的《企业会计准则》中,将资产定义为“资产是企业过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源”;加拿大特许会计师协会(CICA)在1991年发布的《财务会计概念》中,将资产定义为“资产是由于过去的交易或事项发生的结果而被一个主体控制的经济资源,从这些经济资源,主体将可能获得未来的经济利益”。

1985年,美国财务会计准则委员会(FASB)发布第六号财务会计概念公告(SFAC No.6),也保留了1980年发布的第三号财务会计概念公告(SFAC No.3)中关于资产的定义,将资产定义为“资产是由特定主体由于过去的交易或事项而拥有或控制的可能的未来的经济利益”(Assets are probable future economic benefits obtained or controlled by a particular entity as a result of past transactions or event)。美国的资产定义在强调资产是过去交易或事项的结果的同时,把资产定义为“可能的未来经济利益”。持有类似观点的还有澳大利亚。澳大利

利亚会计准则理事会在1995年发布的《会计概念公报》中,将资产定义为“资产是主体由于过去的交易或其他过去事项所能控制的可能的未来经济利益”。

1999年12月,英国会计准则委员会(ASB)发布了《财务报告原则公告》,认为“资产是由过去交易或事项形成的、由主体控制的未来经济利益的权利”(Assets are rights or other access to future economic benefits controlled by an entity as a result of past transactions or events)。英国的资产定义也强调资产是过去交易或事项的结果,但它把资产定义为一种“权利”。

IASB、中国和加拿大把资产定义为一种“资源”,我们称之为资产的“资源观”;美国、澳大利亚把资产定义为“未来的经济利益”,这里称之为“未来经济利益观”;英国把资产定义为一种“权利”,我们称之为“权利观”(成小云、任咏川,2010)。资产的“资源观”、“未来经济利益观”和“权利观”是目前三种主流的资产观,这些不同的资产观显示出当前世界主要经济体对资产认识的差异和持有观点的不同。

## 二、现行资产定义的不足

以上三种不同的资产观虽然各有差异,但都强调资产是过去交易或事项的结果,强调资产预期可以给主体带来未来的经济利益,显示各主要经济体的资产定义既重视“过去”,也强调“未来”,但却没有关注“现在”。事物总是在不断变化发展的,任何事物的变化发展都遵循从过去到现在再到未来的时间顺序。在事物的变化过程中,现在是连接过去和未来的桥梁,现在既是变化了的过去的结果和终点,也是未来发展变化的基础和起点,资产也不例外。因此,在资产的定义中,不应该仅仅把关注点放在“过去”和“未来”而忽视“现在”。

分析现行的资产定义,主要存在以下不足:

1. 强调资产是过去交易或事项的结果,导致主体在确认资产的时候,把关注的重点放在取得资产的交易和佐证该交易的证据(即该交易的支出成本)上,而忽视了交易所取得的资产本身,其结果往往是在实务中把成本和资产等同起来,把成本确认为资产,以成本计量资产,既扩大了资产的确认范围,也降低了资产计量的准确性。

按照历史成本原则,实务中购买的资产多数都是以取得的历史成本进行确认和计量,除此之外,现行会计准则还把许多其他的成本也确认为资产,并按成本计量资产。比如:中国会计准则把待摊费用确认为资产;美国注册会计师协会会计准则执行委员会(AcSEC)发布的第93-7号立场公告(Statement of Position 93-7)《关于广告成本的报告》(Reporting on Advertising Costs),把直接反映的广告成本确认为资产;FASB发布的第19号财务会计准则公告(Statements of Financial Accounting Standards No. 19)《油气田公司财务会计与报告》(Financial Accounting and Reporting by Oil and Gas Producing Companies),把成功开发油气田的开发成本确认为资产;FASB发布的第34号财务会计准则公告(Statements of Financial Accounting Standards No. 34)《资本化利息成本》(Capitalization of Interest Cost),把企业自建资产的融资利息成本确认为资产;FASB发布的第141号财务会计准则公告(Statements of Financial Accounting Standards No. 141)《企业合并》(Business Combinations),把企业并购过程中实际支付的成本超出取得实体的可辨认净资产公允价值的部分确认为资产,并把它定义为商誉;IASB甚至把成功的研发成本确认为资产。

然而,成本和资产是两个完全不同的概念。成本是为了取得某种东西所放弃的东西,是为了所取得的东西付出的代价,而资产是所取得的东西。尽管主体取得资产可能要付出一定的代价即成本,但主体取得资产时关注的是资产的有用性,即资产可供主体使用或者交换:主体通过使用资产可以生产出新的产品或服务,然后出售新产品或服务为其带来经济利益的流入,或者通过交换资产直接给主体带来现金流入。这是资产的价值实现过程,也是企业主要的生产经营过程。由此可以看出,有用性是资产的本质特征,也是资产的价值源泉。

分析现行会计准则下确认为资产的成本,主要有三种:①一种是主体在市场上通过交换取得资产所支付的成本(历史成本),比如主体购买原材料、机器、厂房、设备、证券投资、金融衍生工具以及未来服务等所支付的成本。在通常情况下,主体在竞争的市场上通过交换取得这些资产时,买卖双方都要经历一个讨价还价的过程,通过双方的讨价还价达成交易价格,这一成交价格反映了买卖双方对资产价值的共同评价。对于买者来说,这一成交价格反映了买者对所购资产的有用性的评价,即所购资产预期可以为其带来的未来经济利益。因此,购置资产所支付成本至少在取得资产的时间点上,支出的成本和资产预期的未来经济利益是相当或是相等的,这也是以历史成本对资产进行初始计量的依据。但随着时间的推移、市场和环境的变化,这些资产的未来经济利益可能会偏离成本,二者的差距也可能会变得很大,这时就应该对这些资产预期的经济利益进行重新评价,这也是对资产进行后续计量的原因。②另外一种是在投入资源成功开发出或研发出可供使用的资产过程中所支出的成本,比如成功开发油气田、成功研发新产品新技术所支出的成本。这类支出成本与它们所代表资产预期给主体带来的未来经济利益几乎没有必然的关

联,成功开发的油气田、成功研发的新产品新技术给企业带来的未来经济利益极少有可能正好等于它们的开发、研发成本,成功开发的油气田给主体带来的经济利益可能是其开发成本的成百上千倍,成功研发的新产品新技术给企业带来的未来经济利益也可能与其研发成本相差甚远。因此,即使是将这些成本确认和计量为资产的那一时刻,这些成本也不能代表取得的资产的价值。③还有一种成本,比如待摊费用、自建资产的融资利息成本、并购中的商誉、直接的广告成本等,很难把它们和它们的未来经济利益联系起来,即便是有也只是或有利得。由此可见,强调资产是过去交易或事项的结果导致了实务中把成本和资产等同起来,带来的结果是不加区别地把成本确认为资产,按成本计量资产,扩大了资产确认的范围,降低了资产计量的准确性。

2. 当前金融产品和金融衍生工具大量应用,新经济快速发展。而现行定义强调资产是过去交易或事项的结果,可能导致实务中把属于资产的东西排除在资产之外,不符合财务会计信息关于真实表达的质量特征要求。

随着信息时代的到来、经济技术的发展,新经济中资本市场不断壮大,金融创新不断出现,许多企业都持有大量的股权、债权投资,以及期权、期货、外币互换等金融衍生工具。这些金融产品和金融衍生工具有三个共同特点:一是它们没有使用价值,不能供持有者使用,但持有者可以通过在市场上交换它们获取经济利益或防范风险。二是它们多数都有公开交易的市场,有及时的市场价格且市场价格总是在不断变化。三是它们的价值主要取决于现在和未来,取决于现在和未来某种现象和结果的发生与不发生,与过去无关,与取得的成本关系也不大。强调资产是过去交易或事项的结果可能会把这些立足于现在、面向未来的金融产品和金融衍生工具排除在资产确认的范围之外,不符合当前经济中金融产品和金融衍生工具大量应用和新经济快速发展的实际,不符合财务会计信息关于真实表达的质量特征。2008年10月20日,IASB和FASB联合项目会议也认为,当前资产定义存在的缺陷之一就是现行资产定义过度强调过去的交易和事项,而忽视了在资产负债表日主体是否拥有作为经济资源的资产本身。

3. 把资产定义为“未来的经济利益”,没有揭示资产的本质特征,未能体现和表达资产本身的价值。

主体取得、持有资产的目的是交换或使用资产,通过交换资产给主体带来经济利益的流入,通过使用资产生产出新的产品或服务,然后出售这些新产品或服务给主体带来经济利益的流入。这是资产给主体带来未来经济利益的过程,也是资产的价值实现过程。资产的价值实现过程揭示了资产的本质特征,即资产的有用性,具体体现在两个方面:一是资产具有使用价值可供主体使用或交换,比如钢材、石油、家用电器等实物资产,以及预付费用、商标、版权等非实物资产;二是资产本身没有使用价值但具有价值,可供主体交换,比如股权投资、债权投资、期权期货等金融衍生品、应收账款等非实物资产(奥喜平,2012)。

资产的“未来的经济利益”是主体使用或交换资产的预期

结果,是资产本质特征——有用性的未来体现,资产是其自身而非它预期或可能带来的未来经济利益,资产是现时的、可供主体使用或交换的、实实在在的东西。可见,把资产定义为“未来的经济利益”没有揭示资产的本质特征,未能体现和表达资产本身的价值。

瓦尔特·舒尔茨在1993年发表在Accounting Horizon的文章“什么是资产?”中批评这种观点是“高阶空想”。他举卡车的例子说:“如果一个企业拥有一辆卡车,按照FASB的资产定义,卡车本身不是资产,由卡车未来去拉木料、煤或面包带来的现金收入的现值才是资产,但在资产负债表上列示的资产却叫做卡车——我认为多数人认为资产是卡车本身,而不是什么卡车带来的未来现金流或未来经济利益”。在上述卡车的例子中,确认和计量的资产应该是具有运输功能的卡车,车主可以自主选择使用、出租和出售它来为自己带来未来的经济利益;生产型企业用它拉东西来获利,靠的是它本身具有的运输功能;租赁公司通过出租它来获利,靠的也是它本身具有的运输功能;销售企业通过出售它来获利,同样靠的是它本身具有的运输功能。作为资产的卡车,它所具有的运输功能就是它的使用价值,是它的有用性,这是卡车作为资产的本质特征,是确定的;而卡车给主体带来未来经济利益的方式可以是使用、出租或出售(交换),是可变的、不确定的,定义资产应该抓住资产的本质特征,准确揭示资产的本质,体现和表达资产本身。2008年10月20日,IASB和FASB联合项目会议也指出,现行资产定义过度强调资产的未来经济利益,而忽视了现存的资产本身,即作为经济资源的资产。

4. 资产不一定必然会给主体带来“未来的经济利益”,把资产定义为“未来的经济利益”,显然并不科学。另外,把资产定义为“未来的经济利益”也忽视了资产的价值实现过程,过于抽象,不能有效指导实务中的资产确认和计量,没有起到一个定义应该起的作用。

“未来的经济利益”虽然是资产的一个关键特征(Munter P., Ratcliffe T., 1980),是资产的价值源泉,也是主体持有资产的目的所在,但资产给主体带来未来的经济利益是通过主体使用或交换这些资产来实现的。事实上,除了那些用于交换的资产可以通过交换给主体带来直接的经济利益外,并非每一个单项资产都必然能直接给主体带来经济利益,那些通常要经过储存、使用、出售的过程才能最终给主体带来经济利益的资产,在这个过程中,主体需要把它们和其他资产组合并加入人力资本来产出新的产品或服务,然后出售这些新产品或服务换取现金,在这些资产的储存、使用及新产品或服务的售卖过程中,任何一个环节出现问题都可能导致这些资产不能给主体带来未来的经济利益。比如,这些资产在使用前或使用中可能发生损耗和损坏、使用这些资产所生产的新产品或服务可能销售不出去等。由此可见,这些资产给主体带来“未来的经济利益”是不确定的,把资产定义为“未来的经济利益”欠妥。

另外,即便是资产确定可以给主体带来未来的经济利益,单项资产给主体带来的未来经济利益也可能无法单独计量,因此“未来的经济利益”不属于单项资产的特性,甚至也不完

全属于物质资产的特性(葛家澍,1996),不能把资产的“未来经济利益”特征——能单独或必须与其他生产要素组合才能产生的未来经济利益作为定义资产的主题,如果在“未来的经济利益”前加上“可能的”就成了或有资产的定义了(葛家澍,2005)。这样的资产定义忽视了资产的价值实现过程,过于抽象,不能有效指导实务中的资产确认和计量,没有起到一个定义应该起的作用。

### 三、资产的本质

资源有两大特征:一是它的有用性,即它可供人类使用,满足人类的各种需求;二是它的稀缺性,相对于人类对资源的无限需求来说,资源总是有限的。有用性是资源的本质特征。人类使用资源来满足自身的各种需要,主体(企业)使用资源来生产能满足人类需要的新的资源,主体的资产就是主体所拥有和控制的资源。企业的生产经营过程就是主体通过使用或交换这些资源为其带来未来的经济利益的过程,是资产的价值实现过程。因此,主体的资产从本质上讲是一种经济资源,有用性是资产的本质特征,而未来的经济利益是资产有用性的未来体现。

由此可见,主体的资产是主体拥有和控制的、现时的经济资源,即在当前的时间点上,它可供主体自主选择使用或者交换,主体持有和控制这些资产的目的是通过使用或交换它们为其带来未来的经济利益,对未来经济利益的预期是主体立足于现在、面向未来对资产有用性的评价和判断。这种评价和判断的基础是资产的有用性、是确定的,但这些评价和判断需要在未来得到验证,其结果是不确定的。资产的定义应该基于确定的东西,应该揭示资产的本质,即资产的有用性,同时资产的定义也应该明确时态。2008年10月20日,IASB和FASB联合项目会议给出的资产讨论定义也在一定程度上说明了这一点,该定义认为“主体的资产是主体对其拥有排他的权利或其他权益的、现时经济资源”(an asset of an entity is a present economic resource to which the entity has a right or other access that others do not have)。

### 四、结论

资产不一定是过去交易或事项的结果,资产也不一定必然会给主体带来未来的经济利益,但资产一定是主体拥有和控制的现时的经济资源;现时可供主体使用或交换。正是因为资产现时可用或可交换的确定事实,资产才有现时的价值,这是资产确认和计量的依据和基础,资产的定义应该明确反映资产的这一本质特征。

#### 主要参考文献

1. 奥喜平.从资产的属性和持有目的谈资产的计量.财会月刊,2012;12
2. 成小云,任咏川.IASB/FASB概念框架联合项目中的资产概念研究述评.会计研究,2010;5
3. 葛家澍.市场经济下会计基本理论与方法研究.北京:中国财政经济出版社,1996
4. 葛家澍.资产概念的本质、定义与特征.经济学动态,2005;5