

对会计要素相关概念的再认识

魏晓卓 吴君民(教授)

(江苏科技大学经济管理学院 江苏镇江 212003)

【摘要】 本文对会计要素、会计对象要素、会计报表要素这三个经常混用的概念进行了区分并进行了延伸,以期能够辨清概念并更好地指导实践活动。

【关键词】 会计要素 会计对象要素 会计报表要素

一、会计要素、会计对象要素、会计报表要素的概念区分

1. 会计要素。会计要素可理解为会计(系统)的必要组成部分。然而,在会计学界,专家和学者们对会计要素的内涵理解却存在较多分歧,这主要是由于他们对“会计”一词的理解不一样造成的。

如果我们仅根据中文语义学的解释,简单地把会计理解为会计工作(会计工作是人们运用会计对经济进行管理的实践活动)的话,会计要素就是会计工作的要素。从行为学(行为学是指研究人类行为规律的科学)的角度来看,会计工作主要表现为一系列会计行为(会计行为是提供会计信息的行为,即会计信息的生产和分配活动;会计行为主体是会计人

员),所以会计要素可以认为是会计行为的要素,它主要由三部分构成(李心合,1999):会计行为主体(会计人员)、会计行为客体(会计对象)、会计行为结果(会计信息)。

2. 会计对象要素。从要素的本义推论,会计对象要素是指会计对象的必要组成部分。会计专家和学者从自己对会计本质的认识出发,提出了不同的会计对象观点,有资金运动论、价值运动论、财产论、经济活动论、经济利益论、双重对象论等。其中,资金运动论处于主流地位,其他观点实质上均或多或少地受到资金运动论的影响,或者说是资金运动论的演化(段禾青,2008)。因此,我们采用资金运动论的观点,即“社会主义会计的对象应当是社会主义再生产过程中的资金

为:

$$\eta_{it} = \beta_0 + \beta_1 EQ_{j,t} + \beta_{1+j} Control_j + \mu \quad (10)$$

4. 会计稳健性与公司治理制衡的研究。在此项研究中,我们主要检验在新的市场环境和制度背景下,会计信息是否具有治理和制衡作用。检验模型为:

$$Gov_{it} = \beta_0 + \beta_1 EQ_{j,t} + \beta_{1+j} Control_j + \mu \quad (11)$$

其中:EQ为盈余稳健性与应计质量的测度指标,仍然可以根据式(1)、(2)、(3)计算得到;Gov表示公司治理变量,对于公司治理变量,我们主要选取四个指标进行测试,即股权制衡度、机构投资者比例、高管薪酬、经理更换。

三、结论

我国资本市场发生的制度变迁为深入分析会计稳健性的投资者保护功能、机制与效果提供了新的契机。已有研究认为,会计稳健性具有定价和治理以及投资者保护的重要功能。笔者认为,会计稳健性的定价与治理功能在资本市场条件下最终落脚于投资者保护,因此可以建立会计稳健性经济后果的一般理论框架:会计稳健性——定价与治理——投资者保护。在此基础上,可以研究并拓展会计稳健性的投资者保护功能。对于会计稳健性的经济后果可以从股票回报、权益资本成本、代理成本与契约有效性、公司治理制衡四个方面展开研究。会计稳健性的投资者保护功能发挥还要受到经济体系“顺周期效应”及相关性与可靠性权衡结果的影响。根据设计的内

容框架,我们还构建了实证框架,以测度制度变迁背景下会计稳健性的定价与治理功能。

我国股票市场改革的核心是提升对投资者尤其是中小投资者的保护水平,会计准则制定与完善的过程中,提高会计信息质量一直是方向(王军,2005)。股权分置改革及会计准则国际趋同所带来的制度变迁是否带来会计信息质量以及定价与治理作用的提升,需要寻找实证证据予以支持,从而为准则完善及市场监管强化提供重要依据。同时,需要深入研究会计稳健性在其经济功能方面所具有的形式、机制与特点,并进行制度变迁前后的对比分析,寻找后金融危机背景下会计稳健性与投资者保护关系方面的证据并得出结论。本文为上述思路提供了重要的理论框架,也为研究后金融危机时代背景下会计稳健性的准则定位及其与公允价值的协调提供了重要参考。

【注】 本文受北京市教委面上项目“金融危机背景下会计稳健性的投资者保护机制及效果研究”(项目编号:SM201010011001)及北京市属高等学校人才强教计划资助项目“高层次人才资助计划”(项目编号:PHR20100512)的资助。

主要参考文献

1. 黄世忠. 公允价值会计的顺周期效应及其应对策略. 会计研究, 2009, 11
2. 美国华, 张然. 稳健性与公允价值: 基于股票价格反应的规范性分析. 会计研究, 2007, 6

运动”(杨纪琬,1963)。国民经济各单位的工作性质及其经济活动的内容不同,会计主要核算(反映)和监督(控制)的具体对象也就不同(比如,工业企业会计的对象就是工业企业的资金运动)。因此,会计对象要素可以认为是(企业)资金运动的必要组成部分。

换一个角度,根据行为学解释会计要素的说法,会计对象是会计行为的客体。因此,会计对象要素实际上是会计行为客体(会计对象)的必要组成部分,也可以理解为是对会计行为客体(会计对象)的具体化分类,即按照经济内容对会计行为客体(会计对象)所作的基本分类(李心合,1999)。

3. 会计报表要素。从要素的本义推论,会计报表要素是指会计报表的必要组成部分。张文贤(2002)认为:如果把要素运用到会计报表,描述某种会计报表的结构框架的要素就是会计报表要素。

然而,在国外有关会计理论研究文献中,经常使用“财务报表要素”这个概念。本文使用“会计报表要素”而非“财务报表要素”的原因是:在我国,财务报表比会计报表的概念范围大,财务报表除了包括会计报表,还包括附注,但附注是不能被称为要素的,这样只剩下会计报表了。所以,与其称“财务报表要素”,不如直接称“会计报表要素”更贴切。

上文提到,会计对象要素可以认为是(企业)资金运动的必要组成部分,而资金运动的有关信息会进入会计报表并组成会计报表的基本内容。换句话说,会计对象要素具体化后进入会计报表系统(即会计报表要素是会计对象要素的具体化),会计对象要素反映了资金运动的整体,而会计报表要素反映了资金运动的局部。

二、延伸探讨

1. 流行的六个“会计要素”并没有全部涵盖“会计报表要素”。从上述分析可知,若要做严格区分,就概念范围而言,会计要素>会计对象要素>会计报表要素。然而,会计学者经常将这三个概念混用,就像在实际工作中人们常常把会计账户说成会计科目一样,认为本质上区别不大。2006年发布的《企业会计准则——基本准则》(以下简称《基本准则》)以及《2009年度注册会计师全国统一考试辅导教材——会计》(以下简称《教材》)也均仅有一个“会计要素”的概念。《教材》认为:会计要素是根据交易或者事项的经济特征所确定的财务会计对象的基本分类(可以发现,该定义与上文“会计对象要素”的最后一个解释基本一致)。会计要素按照性质分为资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润,其中:资产、负债和所有者权益要素侧重于反映企业的财务状况;收入、费用和利润要素侧重于反映企业的经营成果。我们认为,《教材》所指的会计要素(共6个——资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润)并没有全部涵盖会计报表要素,但这6个会计要素(会计报表要素)是公认、流行和主要的。

2. 基础会计类教材仅采用“会计要素”一词,以便于初学者入门。事实上,综观市面上大量的针对初学者的基础会计类教材(包括那些出版了会计理论专著并在专著中对上述问题进行过详细研究的会计专家和学者所编著的基础会计类教材),

绝大多数也仅有一个“会计要素”的概念,极少使用“会计对象要素”和“会计报表要素”等字眼,这主要是考虑到初学者入门的方便,认为没有必要对初学者就有关理论特别是概念性的理论作深入的讲解。然而,对于需要研究会计理论的高年级本科生和研究生来讲,明确认识会计要素、会计对象要素、会计报表要素的概念及它们之间的关系就显得十分必要。

3. “财务会计报告要素”的提法不妥。也许有人要问,“会计报表要素”能不能称为“财务会计报告要素”呢?我们认为,这个问题与上文提到的“财务报表要素”的问题类似。《基本准则》指出:财务会计报告包括会计报表及附注,其他应当在财务会计报告中披露的相关信息和资料。可见,财务会计报告的概念范围比财务报表(财务报表除了包括会计报表,还包括附注)的还要大。既然上文强调“财务报表要素”的提法不妥,更不用说“财务会计报告要素”这一提法了,因此称“会计报表要素”更贴切。

三、结语

当前,会计学界的专家和学者正在努力构建我国财务会计概念框架,而会计报表要素作为财务会计概念框架中的重要概念,其也成为会计理论研究的前沿问题。

我们认为,随着经济全球化导致会计环境的变化,加之我国会计准则与国际会计准则趋同的步伐进一步加快,可以预见,“会计报表要素”概念会不断改进与完善。只要我们继续认真开展研究,持之以恒,不断地将新的理论、新的方法和新的知识充实到会计报表要素有关问题的研究中去,重点和难点问题一定能够得到解决,并在研究和实践中取得丰硕的成果。

【注】本文受江苏省2009年度优秀研究生课程建设基金“会计理论”[项目批准号:苏教研(2009)10号文(编号:17)]、江苏省现代教育技术研究“十一五”规划课题“信息化条件下特色专业建设的理论与实践研究”(项目编号:2009-R-13557)和“现代教育技术与会计国际化课程建设的有效整合研究”(项目编号:2008-R-6964)、2009年江苏省高等教育教改立项研究课题“信息化条件下工科院校会计特色专业建设的理论与实践研究”[项目批准号:苏教高(2009)27号文(编号:126)]、江苏科技大学2009年研究生教育教学改革研究与实践项目立项课题“工科院校研究生《会计理论》特色教材建设的理论与实践研究”(项目编号:104080301)的资助。

主要参考文献

1. 李心合. 财务会计理论创新与发展. 北京: 中国商业出版社, 1999
2. 吴水澎. 会计理论与方法研究(续). 广州: 暨南大学出版社, 2008
3. 张文贤. 会计理论创新. 北京: 中国财政经济出版社, 2002
4. 段禾青. 财务会计对象要素概念探析. 当代经济, 2008; 3
5. 李孝林等. 会计基本理论比较. 上海: 立信会计出版社, 2002
6. 吴水澎. 会计理论. 北京: 机械工业出版社, 2007
7. 杨纪琬. 会计原理. 北京: 中国财政经济出版社, 1963