

会计要素、会计等式概念剖析

唐来全 孔祥玲 尹 莉

(山东轻工业学院 济南 250353)

【摘要】 本文认为,运用“会计要素”、“财务报表要素”指称“会计对象的要素”,使用“会计等式”指称“会计对象要素之间关系的等式”违反“名实一致、径易而不拂”等正名基本原则,建议采用“会计对象要素”和“会计对象等式”。

【关键词】 会计要素 财务报表 会计对象

会计要素与会计等式,是会计学的基本概念,是会计确认、计量、记录和报告理论的基础。但是,在对会计要素与会计等式的认识上,至今仍存在较大分歧。本文借鉴系统科学、概念逻辑理论(或正名理论)对会计要素与会计等式概念进行剖析,研究结论有助于丰富现有会计理论文献,完善会计理论与实务。

一、关于会计要素

国内会计学教材将“会计要素”定义为“会计对象的基本分类,是会计对象的具体化,包括资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润”。会计对象的基本分类,会计对象的具体化,是会计对象的组成部分,即会计对象的要素。按照概念逻辑理论,该定义是运用“会计要素”一词来表达“会计对象的要素”之义,指称“会计对象的要素”。在国外,人们常用“财务报表要素”来指称“会计对象的要素”。例如,美国财务会计准则委员会(FASB)在其颁布的第6号概念公告中界定了会计对象要素,却称之为财务报表要素。FASB认为,财务报表要素是构筑财务报表的积木——就是财务报表所包含的各类项目。

此外,学界还采用“会计对象要素”指称“会计对象的要素”。比如,许亚湖(1993)的《会计对象要素论》,劳秦汉(1994)的《会计对象要素探析》,《会计对象要素问题刍论》,孔庆林、李孝林(2002)的《会计对象要素比较观》,孙芳城、孔庆林、李孝林等(2011)的《会计理论比较研究》等均采用了“会计对象要素”术语。又如,唐国平(2003)在其《财务会计对象要素研究》一书中指出,会计要素、会计对象要素与财务报表要素是有区别的。“会计要素”概念较为含糊,其准确性取决于“会计”之所指;财务报表只是提供会计信息的一种主要手段,其本质属于财务会计方法,“财务报表要素”混淆了“方法”与“客体”之间的界限,因此,主张运用“财务会计对象要素”。再如,吴水澎、谢诗芬、薛祖云等在《会计理论》(2007)一书中强调“会计界对会计要素、会计对象要素和财务报表要素这些概念是相互混用的”,且相当多地用了“会计对象要素”。

可见,目前会计界使用“会计要素”、“会计对象要素”、“财务报表要素”指称同一事物——“会计对象的要素”,这三个词语实际上表达的是同一概念,这“三名”就是语言学上的同义

词。根据名实一致、概念明确、约定俗成、径易而不拂等正名的基本原则,我们认为,运用“会计要素”、“财务报表要素”指称“会计对象的要素”不可取,亦不科学,“三名”中仅“会计对象要素”符合制名诸原则,是“会计对象的要素”之善名。理由如下:

第一,“会计要素”、“财务报表要素”指称“会计对象的要素”,名不符实。孔子在春秋末期,率先提倡“正名”。“名”是中国古代逻辑的基本术语,相当于语词和概念。正名是矫正名实关系,正确运用语词和概念。孔子说:“名不正,则言不顺。言不顺,则事不成。”所谓“名不正”,即语词与其所指对象脱离,名不符实。孔子的“正名”,要求名称与实际一致,名实相符(孙中原,2009)。名实相符是事物命名的基本原则,亦是正名的首要原则。考察事物实体,按实定名,是制定名称的关键。“会计要素”、“财务报表要素”,从名称上看,应当分别是会计和财务报表系统的要素,但事实并非如此。在现行会计理论中,“会计要素”、“财务报表要素”指的是会计对象的要素。显然,“会计要素”、“财务报表要素”名称与其指称内容不一致,名不符实。而运用“会计对象要素”指称“会计对象的要素”,则名正言顺、名副其实。

第二,“会计要素”、“会计对象要素”、“财务报表要素”指称同一事物,掩盖了会计对象与财务报表、会计对象要素与财务报表要素之间的对应关系。会计是一个信息系统,基本上是一个对会计对象进行反映的过程。账户与财务报表是反映会计对象的工具,账户与财务报表中的财务信息应如实反映一个主体的经济真实。会计对象、账户与财务报表之间存在着密切的联系,会计对象要素、账户与财务报表要素之间相互对应。比如,在我国会计实务中,企业的货币资金、“库存现金”、“银行存款”、“其他货币资金”账户与“货币资金”报表项目之间相互对应;企业的未分配利润、“利润分配”账户与“未分配利润”报表项目存在对应关系。从会计对象要素到账户、从账户到财务报表要素、从会计对象要素到财务报表要素的对应,可能是一一对应,也可能不是一一对应。如果将会计对象要素和财务报表要素混用,那么将会掩盖会计对象与财务报表、会计对象要素与财务报表要素之间的对应关系,可能会对会计

理论与实务带来严重的不良后果。

第三,“会计要素”、“财务报表要素”指称“会计对象的要素”,易引起会计理论与实务的混乱。荀子《正名》指出:“名有固善,径易而不拂,谓之善名。”意思是说,名称有本来就是好的,通俗易懂,不引起混乱,就是好名称。“会计要素”、“财务报表要素”,从字面上看,与会计对象没有直接联系。“会计要素”一词极易让人联想到会计系统的要素,“财务报表要素”一词极易让人联想到财务报表系统的要素,运用“会计要素”、“财务报表要素”指称“会计对象的要素”,易引起会计理论与实务的混乱。

第四,“会计要素”、“财务报表要素”指称“会计对象的要素”,难觅会计系统、财务报表系统的要素之善名。荀子《正名》指出,“同则同之,异则异之。”即是说,不同事物应有不同名称,所以要使所有不同的事物,都要有不同的名称,不能搞乱。按照系统论的观点,会计、会计对象和财务报表都是客观存在的,都可以分别看作是一个系统。会计、会计对象、财务报表是不同的事物,是不同的系统,分别存在其自身的要素。会计系统的要素、会计对象的要素、财务报表的要素是不同的事物,应当有不同的名称。如果将会计对象的要素称之为“会计要素”、“财务报表要素”,那么我们如何给会计系统的要素命名?如何给财务报表系统的要素命名?A.C.利特尔顿在其《会计理论结构》中指出:“会计系统是个内容广泛的术语。企业交易、会计手段、簿记规则,以及人员组织,都是这个机制的相互联结的构成部分。这一整个机制就是会计系统。”会计系统由会计人员、会计凭证、账簿、会计软件等要素构成,这些要素亦需要一个名称来标示。财务报表由一系列报表项目组成,这些报表项目有层次之分,亦需要一个名称来标示。给会计系统、财务报表系统的要素赋予什么样的名称呢?没有比“会计要素”、“财务报表要素”更好的名称了。

毋庸置疑,“会计要素”、“会计对象要素”、“财务报表要素”是约定俗成的产物,是在某些人员或地域范围内约定俗成之名。会计对象的要素,为什么西方会计界称之为“财务报表要素”,国内会计界称之为“会计要素”、“会计对象要素”?这说明,约定俗成之名也带有一定的随意性。约定俗成之名能否改变?中国社会科学院哲学研究所研究员、中国逻辑学专业委员会主任周云之(1996)明确指出,约定俗成的名称决不是绝对不变的,含混的甚至错误的约名,也一定会在约定过程中得到改正。有的“名”显然不符合或违反了后来才明确认识了客观事实,这样的“名”就该随实而变。随着人们对客观对象认识的深入,必然要求对过去约定俗成之名做出更准确、更科学的规定和定义。公孙龙《名实论》指出“以其所正,正其所不正”,意思是,人们可以用名实相符之正名来纠正那些名实不相符的不正之名。如果将会计系统的要素命名为“会计要素”,将会计对象系统的要素称为“会计对象要素”,将财务报表系统的要素称为“财务报表要素”,这符合制名诸原则,既可以避免概念上的分歧,又避免理论和实务的混乱,这应当是科学严密的。

二、关于会计等式

会计等式为会计学工具。若能完全理解会计等式为何物,

会计学即可因之略见梗概。会计等式是什么?Alan·J. Robb, Roy·W. Wallis的《会计词典》(1985)说:“会计等式是任一时点一个主体的权益等于其资产的表达,是复式会计之基础,可表示为:资产=负债+所有者权益。”Charles T. Horngren等在《会计学》(2002)一书中指出:“会计等式是会计学中的一个基本工具,揭示了企业的资源及对这些资源的要求权之间的关系,即‘资产=负债+所有者权益’。”杰恩·戈弗雷等编著的《会计理论》(2007)肯定:“资产和负债存在于现实世界中,都是现实世界的事物,会计等式‘资产=负债+所有者权益’很明显地指出了资产、负债、所有者权益之间的数学关系。”会计等式描述客观存在的资产、负债、所有者权益之间的平衡关系,仅限于指称“资产=权益”或“资产=负债+所有者权益”。

乔尔·G.西格尔、杰·K.希姆在《会计辞典》(2007)一书中则言:“会计等式是指复式记账中一笔交易的借方要素和贷方要素存在的一个等式。对于每一笔交易,借方合计数等于贷方合计数。例如,支付100美元给债权人,要求借记‘应付账款’和贷记‘现金’各100美元。会计等式可以表示成:资产=负债+资本(所有者权益)。”

复式记账法记录一笔交易的双面或多面影响。每一笔交易影响至少两个账户,所以在记录一笔交易时,要在相互联系的两个或两个以上的账户中进行记录。复式记账中一笔交易的借方要素和贷方要素指的是借方账户和贷方账户。描述账户内或账户间数额关系的等式有个别账户的平衡公式和全部账户体系的平衡公式等。个别账户的平衡公式反映个别账户的发生额和余额之间关系的公式,如“期初余额+本期增加额-本期减少额=期末余额”。全部账户体系的平衡公式反映全部账户的发生额或余额之间关系的公式。比如“全部账户借方发生额合计=全部账户贷方发生额合计”、“全部账户借方余额合计=全部账户贷方余额合计”、“资产账户的余额=负债账户的余额+所有者权益账户的余额+收入账户的余额-费用账户的余额”等。将损益类账户的余额结转至所有者权益账户,可得到“资产账户的余额=负债账户的余额+所有者权益账户的余额”。这些等式有反映账户发生额的,有反映账户余额的,还有既反映账户发生额又反映余额的。

根据西格尔、希姆的会计等式定义,会计等式指的应是描述资产、负债和所有者权益账户之间关系的等式。但是,西格尔、希姆又指出“会计等式可以表示成:资产=负债+资本(所有者权益)”。西格尔、希姆可能混淆了“资产=负债+资本(所有者权益)”与“资产账户的余额=负债账户的余额+所有者权益账户的余额”。

约翰·J.怀尔德、克米特·D.拉森、巴巴拉·基亚佩塔的《会计学原理》(2008)认为:“会计等式,或称‘资产负债表等式’,是由企业的资产、负债和所有者权益构成的等式,其表达形式为‘资产=负债+所有者权益’。”按照怀尔德、拉森、基亚佩塔所言,会计等式描述客观存在的资产、负债、所有者权益之间的数学关系,但又将会计等式称为“资产负债表等式”,这是否科学?“资产负债表等式”,从名称上看,应当是反映报表项目之间关系的等式。如果用来指称描述会计对象要素之间关系

会计准则对财务报告影响的有限性研究

——以 IFRS 为例

傅超 吴萌

(西南财经大学会计学院 成都 611130)

【摘要】 本文认为准则和政策制定者必须评估一个国家和市场的现有报告环境,然后决定是否要调整它,使得报告的质量和可比性更加接近整个社会的最优水平。本文首先借鉴国际会计研究中的相关经验研究,这些研究突出报告动机和国家制度框架要素在规范公司报告实务中的作用;其次,利用互补性的概念来说明单纯改变会计准则的效果的有限性。最后,本文分析了自愿采用和强制采用 IFRS 对财务报告造成的不同影响。

【关键词】 国际财务报告准则 可比性 报告动机 互补性

高质量且具有可比性的报告和信息披露可以带来经济效益和正的外部性,所以准则和政策制定者通过评估一个国家和市场的现有的报告环境(包括私人动机、其他体制和监管力量),然后决定是否要调整报告环境,使得报告的质量和可比性更加接近整个社会的最优水平。然而,很关键的一点是要清楚准则和政策制定者怎样才能达到这些目标,特别是明确会计准则在编制高质量和具有可比性的报告实务中的作用。以往的研究发现,资本市场和投资者会奖励高透明度和高质量的报告。但是,这些证据并没有明确会计准则的质量是这些效

益的主要来源。相反,有研究显示,会计准则在规范报告实务中的作用非常有限。为了证实这个重要的观点,我们有必要借鉴国际会计研究中的相关经验研究进行深入分析。

一、关于报告动机的研究

近年来有很多研究颠覆了会计准则可以使得公司财务报告包含更多信息且可以提高报告可比性的基本认识。这些研究强调了公司的报告动机而不是会计准则,认为公司的报告动机才是提高报告质量的主要驱动力(Ball等,2000和2003;Leuz等,2003;Ball和Shivakumar,2005;Burgstahler等,2006)。

的等式,则会导致名实不符,毕竟会计对象要素不同于财务报表项目。而且,“资产负债表等式”一词极易让人联想到“资产类报表项目金额之和=负债类报表项目金额之和+所有者权益类报表项目金额之和”,运用“资产负债表等式”指称“资产=负债+所有者权益”,易引起会计理论与实务的混乱。

国内学者大多认为,会计等式是反映会计对象要素之间数量关系的表达式,包括“资产=负债+所有者权益”、“收入-费用=利润”等。

综上所述,目前会计界使用的“会计等式”是一个多义词,或者说“会计等式”可表达多个不同的概念。有些学者认为,“会计等式”表达企业的资源及对这些资源的要求权之间的关系,指称“资产=负债+所有者权益”;有些学者则称,“会计等式”反映会计要素之间数量关系的表达式,指称“资产=负债+所有者权益”、“收入-费用=利润”等多项表达式;还有学者可能使用“会计等式”指称“资产账户的余额=负债账户的余额+所有者权益账户的余额”或“资产类报表项目金额之和=负债类报表项目金额之和+所有者权益类报表项目金额之和”。

在会计学中,有众多的等式,除了反映会计对象要素之间关系的等式外,还有反映单个账户或账户间的发生额和余额关系的等式、财务报表项目之间关系的等式等,这些等式亦需要名称来标示。采用什么样的名称呢?荀子《正名》指出:“同则

同之,异则异之。”会计学中应用的等式、反映会计对象要素之间关系的等式、反映单个账户或账户间的发生额和余额关系的等式、反映财务报表项目之间关系的等式是不同的事物,应当有不同的名称。现行会计理论中将反映会计对象要素之间关系的等式称之为“会计等式”,尽管用词简练,但名实不符,且易引起混乱;其次,科学术语一般都是单义词,而目前会计学界使用的“会计等式”是一个多义词,在使用中可能会产生歧义而影响知识的沟通。因此,“会计等式”并非“反映会计对象要素之间关系的等式”之善名。“会计”一词具有“会计学”含义,将会计学中应用的等式命名为“会计等式”,将反映会计对象要素之间关系的等式称为“会计对象等式”,将描述单个账户或账户间的发生额和余额之间数量关系的等式称为“账户等式”,将描述财务报表项目之间数量关系的等式称为“财务报表等式”。这样界定符合制名诸原则,而且有利于对会计中各种等式进行广泛深入地研究,明确各种等式之间的关系。

主要参考文献

1. 孙中原.逻辑哲学讲演录.南宁:广西师范大学出版社,2009
2. 周云之.名辩学论.沈阳:辽宁教育出版社,1996
3. Alan J Robb, Roy W Wallis. Accounting Terms Dictionary. Pitman Publishing Limited, 1985;3