

从历史的角度看财务报表要素与会计环境和会计目标的关系

<http://www.criifs.org.cn> 2008年12月24日 李海霞

[摘 要] 财务报表要素是会计确认、计量、记录和报告的基础，对财务报表要素含义的理解以及对财务报表要素与会计环境和会计目标的关系的认识是会计基础理论的重要组成部分。本文就财务报表要素的含义在比较的基础上提出了自己的浅显看法，并就财务报表要素与会计环境和会计目标的关系进行了分析，总结出会计信息使用者对财务报表要素的需求主要随主体对财富的认识而相应变化，环境给予了财务报表要素在高级框架范围内的最广泛和最丰富的可能内容，会计目标则修正这一可能，使财务报表要素成为一个可以实现和有用的、与其他方方面面都相互协调的那种分类组合结果。

[关键词] 财务报表要素 会计环境 会计目标

一、财务报表要素的含义

IASB在《关于编制和提供财务报表的框架》(Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements)中称之为财务报表的要素，并指出“财务报表描绘交易和其他事项的财务影响，是根据交易和其他事项的经济特性，把他们分成大类，这些要素在资产负债表和收益表中的列示，是一个进一步分类的过程”。

ASB在《财务报告原则公告》(Statement of Principles for Financial Reporting)中称为财务报表的要素，并指出财务报表的要素是财务报表构成的基础，即是对财务报表组成项目的分类。FASB在1978年的《财务会计概念公告》(Statements of Financial Accounting Concepts)中指出财务报表要素是财务报表构成的基石，是财务报表项目的分类，在财务报表项目中用数字和语言代表确定的企业资源以及对资源的要求和交易、事项和其他境况的影响导致的那些资源及对资源要求的变化。

我国会计学者提出了财务报告要素的概念，认为会计要素就是财务报告要素，“是会计工作的具体对象，是会计用以反映财务状况，确定经营成果的因素。会计要素分为反映财务状况的要素和反映经营成果的要素”。我国会计理论界还有一种提法叫做财务会计对象要素，认为“财务会计对象要素是作为财务会计对象的资金运动的必要构成内容，它是依据资金运动规律和财务会计目标要求，社对资金运动具体内容进行科学分类的结果”。“实际上，财务会计的要素不过是会计对象的具体化”。

从以上对比可以看出，我国的会计理论所提出的会计要素，也就是财务报表要素，给出了财务报表要素的所有可能的范围，无论是“过程论”、“资金运动论”、还是“经济活动论”，其实财务报表要素并没有这么广的范围，所有时期的财务报表要素都是有约束性条件的，这些约束性条件

就是货币计量和一定时期的财务报告目标。中西方在财务报表要素理论方面的差异与各自理论的来源和基础不同有很大关系，西方的会计理论特别是近代会计理论与实务的关系非常紧密，所以看起来多了实际而少了抽象。我国的会计理论由于一直是国家主导，所以理论研究缺乏深厚的实践土壤，抽象的东西多，所以会有会计对象这样的概念。

总而言之，西方会计理论对财务报表要素的认识还是“统计”式的，是通过财务报表来认识财务报表要素的，虽然语言表述各有差异，但总体上认为财务报表要素是财务报表的组成部分，是财务报表为了提供交易和事项对企业的影响而形成的按经济特性进行的分类。我国的会计理论中对财务报表要素的认识是通过财务会计对象来进行的。而财务会计对象是一个抽象的概念，如何使这个抽象的概念和具体的在财务会计报表中以货币计量的各个要素之间建立起一个合乎逻辑的联系，我国会计理论认为财务报表要素是会计对象的具体化。无论大家对会计对象有哪些不同的认识，比如“过程论”、“资金运动论”、“经济活动论”等，但在财务报表要素的界定上基本上认识是统一的，那就是财务报表要素是会计对象的具体化。（其实无论大家对会计对象在概念上有多少不同的看法，但因为它是一个客观存在，而且是一个连接抽象与具体的中介，所以并不会对整个财务报表要素理论产生太大的本质的影响）。笔者认为财务报表要素是依据会计目标的要求对影响企业价值的交易和事项所做的分类。

二、财务报表要素与会计环境的逻辑关系

财务报表要素是分级别的，按照《现代汉语词典》的解释，“要素”是指“构成事物的必要因素”。这里面就有两层意思，一是事物的构成有可能是多元化或者多层级的，使得理论上存在对事物认识的深度和广度会不同；二是不同事物的要素应该不同。财务报表要素中越是高级的部分，越是容易在世界范围内统一，而越是低级的部分，越是具有明显的差异性。不同级别的财务报表要素受环境影响的程度是不同的，越是高级的要素越不容易受具体环境的影响。所以财务报告要素的确定也是分级别的，高级的部分是由社会经济的发展以及借贷记账法理论决定的，而低级的部分是由各地区的具体环境决定的（不仅仅是社会经济的发展，还会包括科技、文化、教育、政治、法律以及该地区会计理论的历史等）。

财务报表要素理论是复式簿籍理论的一部分，所以只要采用复式记账法那么在最高层次的财务报表要素都是相同的，也就是说，财务报表要素的最高级层次的分类按照人类对财务报表要素的认识发展过程，第一层是资产，第二层是所有者权益和负债，收入和费用，第三层是第二层的具体化。其间的关系是 $资产 = 负债 + 所有者权益$ ， $收入 - 费用 = 期初与期末所有者权益的变动$ 。而这一过程与人类对财富（或者说是影响财富增长的因素）的认识紧密相连：人类最初对财富的认识就是财产，用会计语言讲就是资产，财产（资产）的多少代表了财富的多少，并且在经济最初的发展阶段，也没有负债的概念，即 $\Delta 财富 = \Delta 权益 = \Delta 资产$ 。这种认识下人们关注财产的规模，财务报表要素的主要内容就是资产。随着经济的发展，特别是一些经济形式要求有大规模的资金的时候，人类对财富的认识也随之发生了改变，及 $\Delta 财富 = \Delta 权益 = \Delta 资产 - \Delta 负债 = 收入 - 费用$ 。这种认识使得人们除了关注资产要素，也开始关注负债和所有者权益要素，并且空前地开始关注收入和费用要素。那么随着近代股份公司这种经济形式的出现，特别是证券市场的发展和上市公司的出现，人们对财富的认识又有了新的变化。及 $财富 = 股票的市场价格$ 。股票的市场价格又与投资者对企业价值的认识有关，如果说投资者的这一认识形成有一部分来自财务报告，很显然财务报表要素就显得很重要了。什么样的财务报表要素可以反映企业的经济活动，可以更好的揭示企业的价值。传统的财务报

表要素已经显得有些不适应了，特别是随着金融创新业务的增多，交易的复杂化和不确定性呈正向发展趋势，人们对企业价值的认识也趋于其未来的价值走向。而我们以往的财务报表要素是一组面向过去的分类。为了适应这一需要，最需要改进的就是我们的收益表要素，传统的收益表要素是以收入费用观作为其理论基础的，及把一定时期的收入和费用进行配比确认为本期的收益，并严格遵循历史成本、权责发生制、实现、配比、稳健等原则，这种做法使得一部分不符合上述原则的事项和交易，虽然这些事项和交易对企业未来价值是有影响的，却无法在当期的收益表中反映出来，比如企业的持产利得、公允价值变动损益等。我们用一个实际的例子来说明这一问题的严重性，比如英国的巴林银行，其1994年报告的资产净值还为4.5 亿至5 亿美元之间，但到了1995 年2 月末就倒闭了，这也说明我们现在的财务报告存在很大的缺陷。在投资者更加关注企业未来的价值走向时，他们更需要财务报表要素可以反映这一信息。于是出现了全面收益这个财务报表要素，它包含了报告期扣除所有者向企业投资和向所有者分配股利以外的所有者权益方面的全部变化，弥补了传统收益表要素的不足。这也体现了资产负债观的要求，及收益是一定时期企业净资产的变动额，同时也是实物资本保全观念的体现。

综上所述，财务报表要素与环境的关系，以历史的观点看，最直接的仍然是某个时期对企业财富的影响因素在财务报表中的分类列示。而与影响财富的因素最直接相关的是经济因素，特别是经济发展水平和企业组织形式。

三、财务报表要素与会计目标的逻辑关系

如果说会计目标对财务报表要素有影响，那是因为不同的会计目标对会计信息质量的要求有不同的倾向，从而对财务报表要素的确认和计量会提出不同的要求，然后才对财务报表要素产生间接的影响。在股份公司筹集资金不是主要来源于证券市场以前，企业的财务报告主要面向所有者报告受托责任的履行情况，真实可靠是所有者对会计信息的主要要求，所以要求的会计确认理论是交易观，计量理论是历史成本观。但随着证券市场的发展，投资者成了财务报告的主要需求者，对会计信息的需求主要是要求其决策有用，而投资者关注的是企业未来的价值，这时传统财务报告明显无法满足这一新的需求。随着会计目标的变化，对会计的确认和计量理论也产生了新的要求，即要求会计的确认从交易观向事项观转化，计量理论从历史成本观向公允价值计量观转化。这种变化首先影响了财务报表要素的含义，如果我们选择了会计确认的交易观和会计计量的历史成本观，那么只能对真正发生的交易进行会计确认，资产就会界定为在“在过去的交易中取得的经济资源”，收益会定位在“已经实现的收入”。如果我们选择了会计确认的事项观和会计计量的公允价值观，会计将会对尚未发生的交易带来的收益进行确认，因而，资产可能会定位在“未来取得的经济利益”，收益可能会定位在“已经实现和尚未实现的全面收益”。其次这种变化要求有新的财务报表要素来反映由于会计确认的事项观和会计计量的公允价值观所产生的新的“收益”，于是出现了像“全面收益”这样的财务报表要素。同时这种变化对会计确认和计量也提出了新的挑战，比如如果要反映未来的价值，财务报表要素的范围就有可能扩展至不一定是可确认或者可计量的，而只要它能对预测未来的价值有用。当然这对会计理论本身也是一个挑战，比如对我们会计理论赖以建立的基础像会计假设等都提出了新的挑战。

从财务报表要素发展的过程来看，并不是人类一开始就有财务报表要素的概念，他们只是把那些他们认为对自己财富重要的事项记录下来。虽然财务报表要素发展到今天有了自己全新的体系和内容，但仍然是反映所有者（在现代社会因为社会经济关系的日趋复杂，已经是利益相关人了）认为对他们财富或者其他利益（随着人类的发展，人们不仅仅重视物质财富的多少，还有了其他的

需求)重要的事项。但是利益相关人对财务会计(要以财务报告为形式,财务报表要素为基础)提出的主观性目标,无论是受托责任观还是决策有用观,对财务报表要素的影响是倾向性的,而不是决定性的。比如无论是受托责任观还是决策有用观的提出,都不能在根本上解决财务报告信息的质量问题。也不能决定财务报表要素的基本分类和内容,只是在反映信息的倾向性上有变化。从而影响对财务报表要素含义的界定和产生新的财务报表要素以适应新的信息质量要求,比如“全面收益”这个要素的出现。总之人们对财务报表要素的需求主要随人们对财富的认识而相应变化,环境给予了财务报表要素在高级框架范围内的最广泛和最丰富的可能内容,会计目标则修正这一可能,使财务报表要素成为一个可以实现和有用的、与其他方方面面都相互协调的那种分类组合结果。但要反映到财务报告中,则除了受会计目标的制约外,还要受到会计确认和计量理论本身的制约。

参考文献:

- [1]财政部会计司:《国际会计准则》[M].北京,中国财政经济出版社,1992年.
- [2]财政部会计司:《企业会计准则》[M].北京,法律出版社,1993年.
- [3]刘永泽 陈立军:《中级财务会计》[M].大连,东北财经大学出版社,2004年.
- [4]文 硕:西方会计史(上)[M].北京,中国商业出版社,1987年.
- [5][美]财务会计准则委员会,娄尔行译:《论财务会计概念》[M]北京,中国财政经济出版社,1992年.
- [6]葛家澎 林志军:《现代西方财务会计理论》[M].厦门,厦门大学出版社,1990年.
- [7]汪祥耀等:《英国会计准则研究》[M].上海,立信会计出版社,2002年.
- [8]FASB, SFAC NO.1~6, [M]1978-1985.

文章来源: 商场现代化 (责任编辑: x1)