

会计硕士：财务会计要素结构模式之重构会计硕士考试 PDF
转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/545/2021_2022__E4_BC_9A_E8_AE_A1_E7_A1_95_E5_c74_545961.htm 「摘要」 财务会计中的许多基本问题需要反思。“会计等式”即是其中之一。在会计原理中，“会计等式”被认为是会计方法建立的基础，因此，本问题的研究具有原创性。本文以笔者提出的“财务会计要素体系”及其“分层结构”特征为基础，研究了财务会计要素之间的基本关系。「关键词」 财务会计要素 结构模式 结构模式群 在特定的经济环境中，依据企业经济活动特点和财务会计目标所确立的财务会计要素，总是互为存在条件，相互联系、相互影响。财务会计要素之间所具有的特定联系方式和依存关系，就是“财务会计要素结构模式”。如“资产 = 负债 + 所有者权益”，就是资产要素与负债、所有者权益要素之间具有的基本“结构模式”。财务会计要素结构模式可以通过会计中通常所称的“会计等式”或“会计方程式”来体现。但会计等式或会计方程式，仅仅只是财务会计要素结构模式的表现形式，其与财务会计要素结构模式是“形式”与“内容”的关系。财务会计要素结构模式实质上意味着财务会计要素的依存关系及其体系的“结构方式”。“内容决定形式，形式依赖于内容；有什么样的内容，就有什么样的与之相适应的形式”，“而且，内容的发展决定着形式或迟或早总要发生变化”。在不同的社会经济环境中，财务会计要素结构模式的表现形式也会发生变化。因此，通过会计等式或会计方程式进而去把握财务会计要素关系的实质，才是重要的和必要的。

一、财务会计要素结构模式的影响因素

财务会计要素结构模式的存在以财务会计要素为前提，其通过展示财务会计要素变化的内在联系，来揭示财务会计所反映客观对象的变化规律。财务会计要素结构模式的形成与演变，同样与社会经济环境和财务会计目标的变化密切相关。在我国计划产品经济时期，企业“国有国营”。由于社会资源的配置是通过政府的“指令性”计划来完成，而不是由市场来引导和调节，因此，真正意义上的市场并不存在。作为政府行政管理的“附属物”，企业并不具有市场主体地位，其主要目标只是为了完成政府下达的各项计划任务。在资金管理方面，企业资金的筹集、使用和分配均需严格执行国家的有关规定，几乎没有选择余地。这样，企业财务会计的目标主要是为政府管理部门提供企业执行和完成国家计划情况的资料。其会计报告则重在揭示企业是否按既定要求使用各项资金，而因为企业资金来源渠道与投资主体单一，“产权关系”的揭示就成为次要的问题。在重要的财务状况表中，企业依据“资金占用 = 资金来源”的财务会计要素结构模式，建立起“三段式”的“资金平衡表”，以确定企业在资金使用上是否做到了“对号入座”。以财产私有制为特征的西方国家，人们在其意识中均十分强调财物的产权归属问题。作为市场真正主体的企业更是如此。面对多姿多彩的资本市场，企业可以按自己的意愿，在成本与效益原则范围内，选择投资者和确定融资规模与方式。正由于企业面临众多出资人，因而明晰地揭示其产权关系，至关重要。在财务会计报告中，企业总是从产权关系出发来描述其财务状况和经营成果。比如，“所有权理论（Proprietary Theory）”站在产权所有者角度，将资产理解为所有者拥有的权利，而负债是所有

者承担的义务，权利减去负债后的净额即为所有者权益。因而，在这种理论下，是以“ $资产负债 = 业主权益$ ”结构模式为基础揭示企业的财务状况。而“企业主体理论（Entity Theory）”则把企业视为具有法人资格的独立主体，要求明确区分企业自身的经济业务与产权所有者的经济业务，企业是所有者利益的实现者，其承担着相应的“会计责任（Accountability）”。因此，这种理论以拥有法人财产权的企业为主体，以“ $资产 = 负债 + 业主权益$ ”结构模式为基础报告企业的财务状况。无论所有权理论还是企业主体理论，它们都强调明确揭示企业产权关系情况的重要性。我国以建立现代企业制度为目标的企业改革，要求明确企业的产权关系。因而，在会计上，以产权关系为基础提供企业的财务状况和经营成果信息，成为财务会计的直接目标。我国财务会计目标的变化，影响到财务会计要素的划分结果和财务会计要素结构模式的表达形式。比如，企业不再仅仅只关心其“资金占用”情况，而更注重财产物资创造“未来经济利益”的能力，即资产的未来获利能力。对于企业的“资金来源”，必须进一步明确资金的归属即产权所有者，清晰披露企业的产权关系情况。因此，“ $资产 = 负债 + 所有者权益$ ”结构模式，成为财务报表等会计方法的应用基础。财务会计要素结构模式的目的在于科学、合理地表述不同要素之间的内在联系，阐明财务会计对象的内在规律性，以便为更好地运用财务会计方法奠定理论基础。依据我们所建立的财务会计要素体系结构，财务会计要素结构模式的存在也是多角度、多层面、多形式的。本文认为，财务会计要素结构模式包括“基本要素”结构模式和不同级次要素结构模式两大部分。二

、财务会计“基本要素”结构模式（一）现行财务会计基本要素结构模式的分析 财务会计基本要素结构模式用来描述资产、负债、所有者权益、收入和费用等“基本要素”之间的相互联系。由于财务会计的基本要素既是企业经济活动及其资金运动的“基本构件”，也是整个财务会计要素体系的“框架”，其目的在于通过它来描述、归纳企业经营活动及相关资金运动的基本规律，因此，揭示资产、负债、所有者权益、收入和费用之间关系的模式是最基本的要素结构模式。然而，国内、外有关论著或教材，对财务会计基本要素结构模式的界定和理解尚存在不小差别，有的甚至是误解。例如，美、英国等国的大学会计教材中，均以“资产 = 权益”或“资产 = 负债 + 业主权益”作为“会计方程式（The Accounting Equation）”。而我国则将“资产 = 负债 + 所有者权益”和“收入 - 费用 = 利润”都作为“会计方程式”。有的学者进一步认为，“由于收入是取得利润的基础，是利润的增加因素；费用（成本）是利润的减少因素，利润又是企业资金来源增加的一种渠道。因此，资产 = 负债 + 权益会计方程式与收入 - 费用 = 利润会计方程式，可以综合为下列会计方程式：资产 + 费用 = 负债 + 权益 + 收入”。美、英等国均以“资产 = 负债 + 业主权益”结构模式为基础，来阐述财务会计程序中各种方法的建立与运用，但却未将“全面收益 = （收入 - 费用） + 利得 - 损失”等作为“会计方程式”。经分析得出的主要原因可能是：以“资产 = 负债 + 业主权益”为依据阐述复式记账等方法的理论基础，已经可以得出合理而完整的解释，加入其它“会计方程式”也许会“多此一举”。

“全面收益 = （收入 - 费用） + 利得 - 损失”结构模式只能说明

收益（利润）与收入、费用等的量化关系，而并不能揭示其
在经济内容上的内在联系。在如何完整揭示财务会计对象所
具有的内在规律方面，我国会计学者的研究成就明显地超过
了西方学者。这不仅与我国学者的研究方法、研究角度有关
，也与我国学者的价值观念相关。但遗憾的是，我国会计学者
却未能全面揭示两个“会计方程式”之间的固有关系，也无
法提供“综合会计方程式”成立的充分理由。不少学者将“
资产 + 费用 = 负债 + 所有者权益 + 收入”理解为“期末资产
+ 费用 = 负债 + 期初所有者权益 + 收入”，实际上是一种误
解。100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请
访问 www.100test.com