



# 会计等式理论争鸣回顾及结论



长沙 肖小凤 沈辉

会计基本等式具有重大意义。理论界对会计基本等式争论的焦点集中在“资产=负债+所有者权益+收入-费用”等式(以下简称“扩展等式”)是否成立的问题上。

## 一、会计等式理论争鸣回顾

自1993年会计制度改革以来,理论界对扩展等式是否成立一直存在争论,回顾这场十多年来的争论,认为扩展等式成立的观点占了上风,具体表现在下面三个方面:一是“支持论”的文献在数量上远远多于“否定论”;二是“支持论者”对“否定论者”的全部观点都进行了有效的反驳,而“否定论者”对“支持论者”的一些重要观点却无法予以反驳;三是当前绝大多数高校的基础会计教材都采纳了扩展等式,其中包括立信会计出版社出版的《基础会计教程》、东北财经大学出版社出版的《基础会计》、中国人民大学出版社出版的《初级会计学》,这些都是具有较高水准的教材。

但是,经过深入研究之后,笔者的结论却是对扩展等式的基本否定,现具体分析如下。

## 二、代表性观点

本文专注的焦点是扩展等式是否成立。支持扩展等式成立的代表性观点有以下四种:

1.刘璇等人从所谓的利润的两种并行不悖的计算方法(利润=收入-费用,利润=期末资产-期末负债-期初权益)推导出:期末资产+费用=期末负债+期初所有者权益+收入,从而认为扩展等式成立。对于如何反驳这种观点,黄惠忠等人指出,权益变动不仅可由利润引起,也可由接受投资和抽资造成,期末资产=期末负债+期初所有者权益+(增资-减资)+利润,即使去掉“期初”、“期末”字眼,等式也不会变成所谓的扩展等式。

2.韩森和潘华等人提出了存量/变量说。他们认为“资产=负债+所有者权益”等式反映的是会计要素存量间的相互关系,而“资产=负债+所有者权益+收入-费用”等式反映的是会计要素变量间的相互关系。韩森进一步将其表述为“变动的资产-变动的负债=所有者权益+获得的收入-发生的费用”。他们认为存量等式和变量等式同时存在,并且由于存量和变量的差别,不能作为等量相互替代进行数学推导,也不能因为一个等式的平衡关系而否定另外一个等式的平衡关系。

存量/变量说是经不起推敲的。其具体原因有以下两点:其一,存量/变量说本身就否定了所谓变量等式的普遍适用性,也就是说扩展等式并没有普遍意义,这一点恰好与笔者的观点不谋而合;其二,变量等式中所有者权益项是存量还

是变量,事实上,以数理逻辑来推导,变量等式中根本不需要有所有者权益这一项。众所周知,收入会导致资产的增加或负债的减少,或两者兼而有之。同样,费用会导致负债的增加或资产的减少,或两者兼而有之。因此可得出:收入=收入导致的资产变动-收入导致的负债变动;费用=费用导致的负债变动-费用导致的资产变动(资产、负债的变动若为减少则以负数表示)。两式相减可推导出:收入-费用=资产的变动-负债的变动。

存量/变量说显然无法自圆其说,或许是由于这种观点的缺陷过于明显,对扩展等式持否定论者没有进行有针对性的反驳。

3.毕晓为以权益理论中的企业主体理论为基础推导出扩展等式成立,并将其命名为试算表等式型会计方程式,其结论是:只有试算表等式型会计方程式才是能够全面反映五个会计要素关系的表达式,这一等式在企业持续经营的任一时点上都是恒等的。其基本思想是:随着公司的出现,业主权理论已难以适应会计实务,而企业主体理论把企业视为一个独立的实体更能适应会计实务。在企业主体理论下,由于其并不认为企业的净收益就是股东的净收益,因此收入和费用也就不被认为是所有者权益的增加和减少,“资产=负债+所有者权益+收入-费用”等式就具有普遍意义。

以企业主体理论为基础推导出扩展等式是符合逻辑的,但问题在于企业主体理论是不是现行会计实务的基础理论。如果不是,强行将企业主体理论基础上的扩展等式应用到现行会计实务中来是不合适的。因为在很大程度上,现行会计实务的基础是业主权理论,美国财务会计准则委员会也认为,在企业,权益就是业主权。关于业主权理论和企业主体理论的区别及其在财务会计概念中的影响,美国学者 Arthur N.Lorig 曾在论文“Some Concepts of Accounting and Indications”中列示了一个对比表(如下页表)。

尽管现行会计实务吸收了企业主体理论的一些优点,但其理论主体仍然是业主权理论,尤其是在权益的计量和确认方面。

在业主权理论下,企业的收入和费用都属于业主权的变化,收入是业主权益的增加,费用是业主权益的减少,“资产=负债+所有者权益”实际上已经囊括了收入和费用。将企业主体理论指导下的“资产=负债+所有者权益+收入-费用”应用到以业主权理论为基础的现行会计实务中来是令人费解的,而且在现行会计实务中进行试算平衡时普遍采用的是借贷发生额平衡和借贷余额平衡,并未用到试算表等式型

业主权理论与企业主体理论的区别

序号	交易和事项举例	业主权理论	企业主体理论
1	公司的盈利是否应认为是属于股东(或其他所有者)的收益	是	否
2	是否需要报告每股盈利	是	否
3	公司的留存盈利或盈利盈余是否属于股东权益部分	是	否
4	公司所得税和对公司股利征收的个人所得税是否属于双重课税	是	否
5	公司赚取的收益在分派股利前就征收股东所得税是否合理	是	否
6	现金股利是否应作为公司的费用	否	是
7	母公司和子公司是否应作为一个会计主体编制合并会计报表	是	否
8	母公司收益表上是否应反映在子公司损益中持有的相应份额	是	否
9	合并公司所得税是否应予以退减	是	否
10	超过留存收益而宣布的股利和应付股票股利是否可视为股东的收益	否	是
11	股票出售后立即宣布的现金股利是否属于新股东的收益	否	是
12	拖欠的优先股股利是否应视为公司的费用或作为公司的负债	否	可能
13	一家公司的亏损是否应在资产负债表表的借方表示	否	是
14	发行股票的折价是否应借记“留存收益”科目	是	否
15	库藏股取得时得到的利得可否借记“留存收益”科目	否	是
16	成本是否是财务报告中资产计价的最好基础	可能不是	是
17	计算普通股每股账面价值是否应包括留存收益	是	否
18	资产负债表的一般格式(借方在一方,贷方在另一方)是否能最清楚地体现财务状况	否	是
19	普通股投资是否应以股票的市价作为计价基础	是	否

会计方程式。

4.王桢等人提出的观点可归纳为会计核算过程论。其逻辑是:在会计核算中,净利润是在期末这一时点上转入所有者权益的。从整个会计期间的运动过程看,在还未将收入、费用的变化所形成的净利润反映到所有者权益时,“资产=负债+所有者权益+收入-费用”成立,这时的所有者权益是还未包括本期利润的所有者权益。这种表述是不严谨的,在业主权理论的基础上,净利润就是所有者权益,并不需要再转入所有者权益。在我国现行会计实务中,资产负债表中的所有者权益要素里的“未分配利润”项目包括本年利润。换一句话概括他们的思想更为合适:从会计核算的具体过程来看,在期末会计结账之前,由于收支类科目尚未结转,所有者权益在会计核算上并未反映当期损益的变动,因此扩展等式成立。在此基础上,王桢等人认为扩展等式是普

遍适用的,而“资产=负债+所有者权益”等式只不过是会计期初和期末当收入/费用结转反映在所有者权益中时扩展等式的特例。

应该说,王桢等人从会计核算具体过程的角度来论证扩展等式成立是能够自圆其说的,而且与会计实务的紧密结合显得其观点颇有说服力。对此观点,笔者未能在“否定论”的文献中找到有力的反驳依据。

会计核算过程论本质上是认可业主权理论的理论基础地位的,即净利润最终需要转入所有者权益;所强调的只是在会计核算过程的具体环节上,净利润是在期末这一时点上转入所有者权益的。会计核算过程论从会计核算具体操作过程的角度推导出扩展等式成立有其局部的合理性,但若将扩展等式上升到普遍适用的意义上,则犯了机械认识会计核算过程的错误。

业主权理论认为收入、费用本身就属于所有者权益的变动,这种对会计要素关系的定性并不取决于会计的具体核算程序上是否进行收支结转。即便没有结转,收入仍然是所有者权益的增项,费用仍然是所有者权益的减项,“资产=负债+所有者权益”在任何时点恒等。另外,会计的所谓期末结账实际上是可以随时进行的,会计分期本身就是人为的,会计分期可以分成年、半年、季、月,也可以分成旬、日、半天、1小时。什么是会计期末?理论上任一天、任一时点都可以成为会计期末。什么是期末结账?在任一时点都可以进行期末结账。如果从财务会计角度理解觉得困难,可以尝试从管理会计的角度来理解。例如,企业领导希望立即了解刚过去的一旬的经营情况,作为会计是告诉他未到期末结账,无法提供财务信息,还是即刻结账,满足经营管理者的信息需要?事实上,在电算化条件下,随时可以结账编制出会计报表。因此,会计核算过程论是对会计分期和会计具体核算过程的一种机械认识。会计核算过程论推导出的扩展等式只能是“资产=负债+所有者权益”会计恒等式在特定角度(会计核算具体操作过程)、特定条件(期末结账之前)下的特例,认为“资产=负债+所有者权益+收入-费用”具有普遍意义,而“资产=负债+所有者权益”仅仅是特例,则恰恰是本末倒置了。

### 三、结论和建议

通过对以上四种支持扩展等式成立的代表性观点的逐一批驳,得出以下结论并提出建议。

结论:现行会计实务的权益理论基础是业主权理论,因此“资产=负债+所有者权益”等式具有普遍意义;会计核算过程论得出的“资产=负债+所有者权益+收入-费用”是特定角度、特定条件下的特例,不具有普遍意义;企业主体理论基础下的“资产=负债+所有者权益+收入-费用”与现行会计实务不相吻合。

建议:基础会计教程中不要再采用“资产=负债+所有者权益+收入-费用”的所谓扩展等式,这一等式已经引起广大师生的困惑。企业主体理论基础下的“资产=负债+所有者权益+收入-费用”应该是硕士研究生会计理论教程需要讨论的问题;会计核算过程论得出的“资产=负债+所有者权益+收入-费用”则是一种对会计分期和会计核算具体操作过程的机械认识,意义非常有限。☒