

论“资产=负债+所有者权益”的变与不变

靳能泉

(四川文理学院 四川达州 635000)

【摘要】本文综观“资产=负债+所有者权益”的现有之变后,提出从会计等式的定义、会计要素的规定和会计改革的要求等看,“资产=负债+所有者权益”应作为会计等式的相对永恒存在而不会被变形、被消灭。

【关键词】会计等式 会计要素 资产 负债 所有者权益

一、现有之变

当前,从新经济环境对“资产=负债+所有者权益”的影响或挑战的研究成果看,基本一致的观点是应该改变这一会计恒等式,以适应人力资源会计、环境会计、行为会计、生态会计以及知识经济、知识型企业、民本经济等方面对会计核算和管理的要求。

1. 人力资源会计下的“变”。赫曼森 1964 年首次提出“人力资源会计”概念后,众多研究者都认为人力资源会计对“资产=负债+所有者权益”产生了巨大影响或冲击,其“变”之成果最多,也最复杂,可以说达到几十种。

仅从近年来的研究成果看,王金易(2007)认为,我国处于社会主义初级阶段,企业剩余既不能由物力资本(以前统称“资本”)独占,也不能由人力资本(以前统称“劳动”)独占,而最有效率的制度安排是两者协作并共享企业剩余,基本会计恒等式可拓展为“资产=负债+(人力资本所有者权益+物力资本所有者权益)”。刘海生(2008)认为,基于无形资产、异质型人力资本所有者权益及劳动者权益的会计恒等式为“有形资产+无形资产=负债+劳动者权益+异质型人力资本所有者权益+物质资本所有者权益”。程夏和林祥友(2009)指出,对资源要素及其产权特征渐进性认识下的三个会计等式分别表现了物的所有权占统治地位时代人们对企业资源投入要素及投资者权益的认识、人力资源会计下人们对人力资源所起作用及人力资源产权逐步深化的认识、环境会计下人们对企业消耗的环境资源及其提供者产权的新认识。

从以上可以看出,基于人力资源会计认识的“资产=负债+所有者权益”之“变”与“不变”,很少或没有涉及到“资产”和“负债”变而“所有者权益”不变、“资产”不变而“负债”和“所有者权益”变、“资产”和“所有者权益”不变而“负债”变的情形。我们从中也可知道,这种“变”与“不变”的关键区分主要在于对人力资源作为一项资产处理的同时,对作为企业劳动者的人力资源是否考虑参与企业权益的分担与分配,如分担企业债权人权益则有人力负债,如分配企业所有者权益则有人力资源所有者权益或劳动者权益等。

2. 知识经济下的“变”。这方面的研究成果相对较少。杨

政等(2007)认为,应建立与智力资产产权特征相适应的利益相关者会计模式,会计基本等式应拓展为“资产=物质资本所有者权益+人力资本所有者权益+其他利益相关者权益”。刘平良(2008)指出,知识产权地位的确立必将引起会计等式的创新,即将原来的会计恒等式扩展为:物质资产+知识资产=负债+物质资产所有者权益+知识资产所有者权益。这一等式表明,在会计管理系统内,知识和人才已经成为企业或组织的一项重要经济资源,视同一项重要的特殊资产进行价值核算和管理,知识劳动者不但获得自身价值的补偿,还将以所有者的身份参与剩余价值的分配。还有人认为随着知识经济时代的到来,未来会计构建了以智力资本为中心的知识会计体系,因而必须对会计对象的具体内容进行分类,会计等式也要变更为“知识资产+人力资产+有形资产=负债+所有者权益”。

上述研究表明,在知识经济下,“资产=负债+所有者权益”的“资产”与“负债”可变也可以不变,而“所有者权益”必变。因为,知识经济下的企业所有者包括财务资本所有者和知识资本所有者。

3. 其他方面的“变”。

(1)民本经济下的“变”。朱学义(2007)在“论基于民本经济的会计改革”(《当代财经》)、“论会计等式的演变与改革探讨”(《未来与发展》)中指出,“民本经济”应该是“源本、资本、富本”的经济模式,认为“民本经济”是社会形态发展的必然选择,是人类全面发展的客观要求,并提出了会计基本等式变革的内容,即“资产=负债+民众权益”。

(2)利益相关者下的“变”。黄洁莉和张友棠(2006)在深入研究利益相关者及其权益的基础上,提出“人力资产+物力资产+其他利益相关者资产=人力资本权益+物力资本权益+其他利益相关者资本权益”这一基于利益相关者权益保护的新型会计等式,旨在反映国际经济一体化背景下企业各生产要素间的产权关系。

(3)环境会计下的“变”。李洪光和孙忠强(2005)指出,环境会计要素与一般会计要素一并构成企业的完全会计要素,环境资产、环境负债、环境所有者权益三者之间的关系也可

以表示为:环境资产=环境负债+环境所有者权益。

(4)行为会计下的“变”。徐国君(2001)认为,在行为会计模式下,行为成为与资产、权益并列的第三维要素,并与第一维资产、第二维权益保持金额上的对应关系。因此,在行为会计模式下构建“资产=行为=权益”这一立体等式,可以全面反映企业价值运动。

除上述观点,还有会计等式的期权观、全额负债观、基金观等。这些观点既着眼于会计对人力资源成本、人力资源价值、劳动者权益等进行恰当的评价、确认、计量、记录和报告,又从不同理论视角对资产、负债和所有者权益进行了新的理解,具有一定的可理解性,无疑是较为正确的表述和结论。

二、不变之理

会计等式的发展也应有一种相对不变的主流和主导,不能动不动就对其进行扩展、改造,这是违背科学规律的。因此,“资产=负债+所有者权益”以其科学性流传于世,是不能轻易对其改之变之的,至少在目前会计要素和会计报表结构没有根本改变之前。

1. 从会计等式的定义看。会计等式是指明各会计要素之间基本关系的恒等式,也叫会计恒等式或会计平衡式。商务印书馆《英汉证券投资词典》把会计等式解释为在会计记账过程中资产和负债之间的恒等关系,如公司资产减去负债等于股东权益。大多数学者往往直接以“资产=负债+所有者权益”这个国际上最常用的等式来说明“会计等式是什么”。张原和李旭鸿(2009)这样描述会计等式,“会计等式揭示了各会计要素之间的联系,它是复式记账、进行试算平衡及编制会计报表的理论依据”。从以上会计等式的定义不难看出,“资产=负债+所有者权益”在会计理论中的地位是不可撼动的,正如关继芳(2010)所说,“会计要素是会计学理论大厦的基石,会计等式则是打开会计学理论大厦的钥匙”,而“资产=负债+所有者权益”应是金钥匙。

2. 从会计要素的规定看。第一,根据美国财务会计准则委员会发布的第5号财务会计概念公告,将一个经济事项确定为会计的一个要素必须满足四个条件:一是可定义性,应予以确认的项目必须符合某个财务报表的某个要素的定义;二是可计量性,应予以确认的项目必须具有相关并充分可靠的计量属性;三是相关性,项目的有关信息能够在使用者的决策中导致差别;四是可靠性,信息应如实反映,不偏不倚,具有可验证性。虽然专家学者对人力资源会计、知识经济、行为会计、环境会计等条件下的资产、负债和所有者权益有不同的认识和理解,这些不同认识和理解下的类别区分均可反映资产、负债和所有者权益的内在特质,也可归于相应的会计要素中、形成报表项目和日常账户,但这种分类充其量只是对资产、负债和所有者权益这些会计基本要素的再分类,并不能成为一个独立的会计要素,不能改变资产、负债和所有者权益作为独立要素的特性。

第二,“资产=负债+所有者权益”反映了价值增值运动处于静止时的状态。既然前面所有研究的一些表述都将其列为报表项目或具体账户,那么就不必画蛇添足地将“资产=负

债+所有者权益”进行前述不同样式的系列改变。前述会计等式中所涉及到的提法,充其量也只是资产、负债、所有者权益的形式和内容变化,与“资产=负债+所有者权益”并无本质上的区别,实际上是完全可纳入“资产=负债+所有者权益”的范畴内,没有必要单独在等式上进行无谓的扩充或放大。

第三,会计等式能反映会计要素之间的数量关系,旨在揭示各会计要素之间的内在联系。在会计六大要素没有变革前,只有资产、负债和所有者权益三大静态要素,对其理解和认识只能依从此而进行具体分类或细化说明。比如,美国财务会计准则委员会将资产定义为“某一特定主体由于过去的交易或事项而获得或控制的可预期的未来经济利益”。这种资产必须是一项经济资源,未来可提供收益,必须为企业所拥有或控制,可以用货币计量其价值。以此为据,那么人力资产、知识资产、环境资产等都是资产,或者说都是对资产要素进行细分后形成的具体要素。

3. 从会计改革的要求看。会计改革是全面、持续、渐进、深入的,但目前还没有提及要对会计等式加以改革,至少没提上议事日程。要对会计进行改革,也必须遵循三个基本原则:一是变革不是对原有会计等式的否定,而是一种“扬弃”;二是变革要密切反映社会主义经济制度的特征;三是变革要反映社会环境的变化和经济管理的要求(朱学义,2007)。虽然会计等式随社会环境、社会经济制度、经济管理要求的变化而变化,但这种变化在目前只会是万变不离其宗的表面形式不变下的具体内容变化。从此意义上说,“资产=负债+所有者权益”的最基本等式地位和约定表达至少在现阶段是不会变的。

三、结语

会计等式的区分,不论是基本会计等式还是派生或扩展会计等式,不论是静态会计等式还是动态会计等式,不论是存量会计等式还是流量会计等式,不论是第一会计等式还是第二会计等式,都应该有一个最基本、最基础的恒等式,而这种恒等式应是会计发展中内在、较永恒的。不明确这点,就是一种本末倒置式的会计研究与发展。因此,在会计所处的社会经济环境不断改变并日益复杂以及会计实践纷繁复杂的情况下,“资产=负债+所有者权益”这一最基本的会计等式只会随着资产、负债和所有者权益内容的丰富、范围的扩大而变得内涵充实,它应作为会计等式的相对永恒存在,而不会被变形、被扭曲、被消灭。

主要参考文献

1. 刘海生.嵌入无形资产的会计恒等式研究.商业经济与管理,2008;9
2. 杨政,董必荣,施平.智力资本信息披露困境评析.会计研究,2007;1
3. 刘平良.知识经济时代下的会计创新.管理观察,2008;11
4. 黄洁莉,张友棠.基于利益相关者权益保护的会计等式设计.财会月刊(会计),2006;12
5. 李洪光,孙忠强.我国环境会计信息披露模式研究.审计与经济研究,2005;10