

关于会计等式的探讨

唐来全

(山东轻工业学院财政与金融学院 济南 250100)

【摘要】 本文指出了会计要素、会计对象要素、财务报表要素相互混用的现实,直接导致会计等式、会计对象等式、账户等式和财务报表等式混而不分。然后针对“资产=负债+所有者权益+收入-费用”存在的问题,提出反映资产、负债、所有者权益、收入、费用等要素关系的完整等式。

【关键词】 会计等式 会计对象等式 账户等式 财务报表等式

一、关于“资产=负债+所有者权益”等式的思考

会计要素、会计对象要素、财务报表要素相互混用的现实,直接导致会计等式、会计对象等式、账户等式和财务报表等式混而不分,引起了会计理论和实务的混乱。“资产=负债+所有者权益”是指资产、负债、所有者权益之间客观存在的平衡关系呢?还是指资产、负债、所有者权益账户之间的关系?还是指资产、负债、所有者权益报表要素之间的关系?“会计等式”能否称为“资产负债表等式”?

会计等式是一种关系判断。会计对象等式“资产=负债+所有者权益”中的“资产”、“负债”和“所有者权益”语词通过相应的要素概念标示概念背后的客观存在的“资产”、“负债”和“所有者权益”这些东西。不过,业界有学者称“资产=负债+所有者权益”为“资产负债表等式”。如果这样,则“资产=负债+所有者权益”中的“资产”、“负债”和“所有者权益”语词标示的将不再是客观存在的“资产”、“负债”和“所有者权益”这些东西,而是“资产”、“负债”和“所有者权益”报表项目。如果等式“资产=负债+所有者权益”中的“资产”、“负债”和“所有者权益”语词通过相应的概念标示“资产”、“负债”和“所有者权益”类账户时,则“资产=负债+所有者权益”成为账户等式。“资产=负债+所有者权益”究竟是会计对象等式呢?还是账户等式?还是财务报表等式?取决于“资产=负债+所有者权益”中的“资产”、“负债”和“所有者权益”语词通过概念标示的对象。根据普通逻辑规律同一律的要求,在同一思维过程中,每一个概念、判断的内容应该是确定的,是什么内容就是什么内容,决不能时而这个内容,时而又是与此完全不同的其他内容,因此,在使用“资产=负债+所有者权益”等式时,务必指明等式的类型。否则,将极易引起违反同一律要求的逻辑错误,从而导致会计理论和实务的混乱。这可能会给会计理论与实务带来严重的不良后果。为避免出现上述问题,一种可行的替代方法是:将“资产=负债+所有者权益”明确界定为会计对象等式,并使用“资产账户的余额=负债账户的余额+所有者权益账户的余额”、“资产类项目金额之和=负债类项目金额之和+所有者权益类项目金额之和”。“资产=负债+所有者权益”等

式,反映资产、负债和所有者权益客观存在的量之间的关系,反映“资产”、“负债”、“所有者权益”所标示的实在对象之间的事实性关系。“资产账户的余额=负债账户的余额+所有者权益账户的余额”、“资产类项目金额之和=负债类项目金额之和+所有者权益类项目金额之和”,反映对资产、负债和所有者权益客观存在的量进行计量后的结果之间的关系,是“资产=负债+所有者权益”的映像。资产负债表以“资产=负债+所有者权益”为理论基础,是“资产类项目金额之和=负债类项目金额之和+所有者权益类项目金额之和”等式的扩展或具体表现,是根据“资产类项目金额之和=负债类项目金额之和+所有者权益类项目金额之和”,依照规定项目和项目顺序,对企业某一特定日期的资产、负债和所有者权益予以适当排列,以反映企业静态财务状况的一种基本报表。

毋庸置疑,会计对象是会计反映的客体,是独立于会计系统的客观存在。会计运用账户和报表反映会计对象,账户、报表中的数据源于会计对象。会计对象元素、账户与报表元素之间,存在着对应关系。账户之间、财务报表要素之间的数量关系不是会计对象要素之间的数量关系,而是会计对象要素之间的数量关系的映像。反映账户之间数量关系的账户等式、反映财务报表项目之间数量关系的报表等式不是反映会计对象要素之间的数量关系的会计对象等式,而是会计对象等式的映像。

二、关于“资产=负债+所有者权益+收入-费用”的质疑

“资产=负债+所有者权益+收入-费用”等式揭示了资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润六要素之间的关系。基于数学的论证表明,“资产=负债+所有者权益+收入-费用”并不成立。因为“资产=负债+所有者权益”,“利润=收入-费用”,按照等式的性质之一“等式的两边加上或减去同一个数字,等式仍成立”,我们应该会得出“资产+利润=负债+所有者权益+收入-费用”等式,而不是“资产=负债+所有者权益+收入-费用”。如果“资产=负债+所有者权益+收入-费用”成立,那么,当“收入-费用=0”时,“资产=负债+所有者权益+收入-费用”和“资产=负债+所有者权益”一致;当“收入-费用>0”时,我们会得到“资产>负债+所有者权益”;当“收入-费用<

平行结转分步法、约当产量法之结合探微

邓少伟 王 迪

(上海海事大学经济管理学院 上海 200135)

【摘要】 本文将平行结转分步法和约当产量法相结合,并辅以案例加以说明。同时指出,有期初在产品时,采用平行结转分步法会导致成本扭曲,并提出了解决方法。

【关键词】 逐步结转分步法 平行结转分步法 约当产量法 狭义期末在产品 广义期末在产品

一、逐步结转分步法和平行结转分步法之比较

逐步结转分步法是根据产品加工的顺序,逐步计算并结转半成品成本,直到最后加工步骤才能计算产成品成本的一种方法。平行结转分步法是指在计算各步骤成本时,不计算各步骤所产半成品成本,也不计算各步骤所耗上一步骤的半成品成本,而只计算本步骤所发生的各项其他费用,以及这些费用中应计入产成品成本的份额,将相同产品的各步骤成本明细账中的这些份额平行结转、汇总,即可计算出该种产品的产成品成本。区分这两种方法的关键是理解狭义期末在产品和广义期末在产品(见表1)。狭义期末在产品是对某一生产步骤或某一车间来讲,本车间或本步骤正在加工中的在制品;广义期末在产品是指从整个企业或者整个生产过程来看,尚未完成全部生产过程的自制半成品,它不仅包括狭义在产品,还包括已经完成部分加工阶段的半成品。

由于上述两种方法计算对象不同,当它们分别与约当产量法结合使用时,分配费用的计算公式亦不同,如表1所示。

表1 两种成本计算方法的区别

成本计算对象	逐步结转分步法		平行结转分步法	
	半成品	狭义期末在产品	产成品	广义期末在产品
费用分配率公式	$\frac{\text{月初在产品成本} + \text{本月生产费用}}{\text{本步骤半成品实际数量} + \text{狭义期末在产品相当于本步骤半成品的约当量}}$		$\frac{\text{月初在产品成本} + \text{本月生产费用}}{\text{产成品相当于本步骤半成品的约当量} + \text{广义期末在产品相当于本步骤半成品的约当量}}$	

根据表1中平行结转分步法的计算公式可以看到:如果上期期末各步骤均存在狭义在产品,此时完工的最终产成品中包含上期生产的半成品,那么此时在分母中直接加上最终完工产品的数量是不妥当的,因为有一部分产成品是后续步骤期初的在产品加工完成的,将这部分作为分母,会导致单位成本的降低。因此,笔者作出以下推论:①期初在产品的数量为0,采用上述任一方法计算半成品成本和狭义产成品成本与实际无异;②在连续生产的情况下,当有期初在产品时,采

0”时,我们会得到“资产<负债+所有者权益”。后两种情况和“资产=负债+所有者权益”产生了矛盾。“资产=负债+所有者权益”是会计恒等式,任何一个时点资产等于负债和所有者权益之和。正反两方面的论证表明,基于数学的视角,“资产=负债+所有者权益+收入-费用”不成立。

国内,方正生与葛家澍教授早已发现“资产=负债+所有者权益+收入-费用”等式存在的问题。2004年,方正生教授在其《企业会计学》一书中将“资产=负债+所有者权益”与“利润=收入-费用”综合为“资产=负债+所有者权益+收入-费用”,“资产”是扩大了资产,包括本期利润。2006年,葛家澍教授在其《财务会计理论研究》一书中指出,“资产=产权=负债+所有者权益, A=B+C+D, 期初 A1=C1+D1, 期末 A2=C2+D2(=D1+本期利润)”。根据上述分析,不难得出“期末资产=期末负债+期初所有者权益+收入-费用”。应该说,这个式子才是正确、较为完整地反映资产、负债、所有者权益、收入和费用之间关系的等式。不过,该式并未考虑本期所有者投资、所有者减资和派给所有者利润等要素。

所有者向企业投资和企业非日常活动所形成的利得会增加企业的所有者权益。相反,所有者减资、费用、损失、派给所有者利润会减少企业的所有者权益。因此,可以得到式子“期初所有者权益+所有者投资-所有者减资-派给所有者利润+收入-费用+利得-损失=期末所有者权益”。因为,“期末资产=期末负债+期末所有者权益”,所以,“期末资产=期末负债+期初所有者权益+所有者投资-所有者减资-派给所有者利润+收入-费用+利得-损失”。

综上所述,“资产=负债+所有者权益+收入-费用”存在以下问题:一是式中资产、负债与所有者权益应标注所属时点而未标注;二是未考虑所有者投资、减资及派给所有者利润等要素。因此,采用“资产=负债+所有者权益+收入-费用”来反映会计(对象)要素之间关系是不适当、不准确的,应采用“期末资产=期末负债+期初所有者权益+所有者投资-所有者减资-派给所有者利润+收入-费用+利得-损失”。

主要参考文献

吴水澎,谢诗芬等.会计理论.北京:机械工业出版社,2007