

关于综合会计等式的再商榷

谢德保

(湖南理工学院经济与管理系 湖南岳阳 414000)

《财会月刊》2012年5月(上)刊发了李杨茜、瓦庆昀、唐建同志的《从数学角度研究和完善综合会计等式》一文(以下简称“李文”),李文认为,综合会计等式是在某一特定点上才会成立,要使其在任何时点上都能够成立,必须修改为:(期末)资产+费用=(期末)负债+(期初)所有者权益+△实收资本+△资本公积+△盈余公积+收入。笔者对此有不同看法。

一、对综合会计等式的理解

对综合会计等式“资产+费用=负债+所有者权益+收入”的理解要明确下列几点:

第一,等式中的收入、费用到底是广义还是狭义。我国会计准则在界定会计要素时,采用了狭义的收入、费用概念,而在定义利润时,则将其定义为广义收入与费用之间的差额。综合会计等式实际上是由“资产=负债+所有者权益+(收入-费用)”变化而来的,括号中收入减费用就是利润,由此可知,综合会计等式中的收入、费用是广义的概念。

第二,等式中资产、负债、所有者权益的时点。李文认为,等式中三个静态会计要素并非同一时点要素,资产、负债为期末数,而所有者权益为期初数。笔者认为,等式中三个静态会计要素的时点是一致的,都是指收入、费用结转之前的时点,其中所有者权益包括会计期间发生的直接记入“实收资本”或“股本”、“资本公积”、盈余公积“账户的数额,但不包括因本期利润引起的所有者权益的变动数。

第三,综合会计等式的适用范围。实践中,综合会计等式主要在企业编制报表前编制总分分类账户本期发生额及余额试算平衡表时使用,可见,综合会计等式是在收入、费用发生后记入相关账户,在账户结转前使用,期末结账后不再使用综合会计等式,而要使用基本会计等式。

二、综合会计等式的运用

本文沿用李文中所举的三个例子,依据上述理解,看综合会计等式是否成立。

例1:本期企业收到外部投资者用银行存款投资500万元,投资协议规定,其占企业注册资本1000万元的30%。

李文认为,该业务发生后,综合会计等式不能成立,其原因是该业务不影响负债、费用、收入,但会使企业期末资产增加500万元,等式中所有者权益为期初所有者权益,因而等式左右两方不相等。按照笔者的理解,三个静态会计要素都为同一时点要素,收入、费用结转前,资产增加了500万元,而所有者权益(实收资本300万元,资本公积200万元)也增加了

500万元,等式成立。

例2:假设某公司2011年年初资产负债表上资产1000万元,负债400万元,所有者权益600万元,本年度实现收入150万元,费用100万元,实现利润50万元,所得税税率25%,所得税费用12.5万元,实现净利润37.5万元。年末,资产1050万元,负债412.5万元,所有者权益637.5万元。公司利润分配如下:企业分别按净利润的10%、20%提取法定盈余公积金和任意盈余公积金,按净利润的10%向投资者分配股利。

李文认为,利润分配前等式是成立的,利润分配后等式不成立。我们来分析一下利润分配后等式不成立的原因,按李文推导出的公式:(期末)资产+费用=(期末)负债+(期初)所有者权益+收入,由于收入费用结转后两项目金额均为零,从而出现了:(期末)资产=(期末)负债+(期初)所有者权益的式子,这个式子与会计基本等式不符,显然是不相等的,由此得出综合会计等式不成立的结论。之所以得出这一结论,原因有二,一是对所有者权益时点的认识不对;二是利润分配后,综合会计等式中收入、费用项目金额均为零,已失去使用意义。

例3:A企业持有B企业30%的股份,能够对B企业施加重大影响,A企业长期股权投资采用权益法核算,当期B企业因持有的可供出售金融资产公允价值的变动计入资本公积的金额为2700万元,假定A企业与B企业适用的会计政策、会计期间相同,投资时B企业有关资产、负债的公允价值与其账面价值亦相同,双方当前及以前期间未发生任何内部交易。A企业在确认应享有被投资单位所有者权益的变动时,账务处理为:借:长期股权投资——其他权益变动810;贷:资本公积——其他资本公积810。

李文认为,在此例中,综合会计等式左边资产增加810万元,而右边所有者权益由于是期初所有者权益未发生变化,导致综合会计等式不成立。如前所述,按照权益法核算的在被投资单位其他综合收益中所享有的份额,虽然不确认为收入,但应增加企业的资本公积,按照三个静态要素时点一致的理解,等式左边资产增加810万元,右边所有者权益也增加810万元,等式是成立的。

综上所述,李文对综合会计等式的分析主要存在两个问题:一是将等式中资产、负债、所有者权益理解为不同时点;二是未明确综合会计等式的适用范围。最后,需要说明的是,李文完善后的会计等式是没有实践意义的,因为期末收入、费用账户结转后,收入、费用项目金额均为零。○