

收入和费用要素会计定义探讨

刘玉勋(教授)

(肇庆学院 广东肇庆 526061)

【摘要】 本文对收入要素和费用要素会计定义两种观点进行了分析评价,认识到现行会计制度采用的净资产变动观与现行会计实务核算的收入和费用的本质相背离,建议采用所有者权益变动观来定义收入要素和费用要素。

【关键词】 收入 费用 净资产变动观 所有者权益变动观

收入和费用作为会计要素,其定义是会计确认和计量的重要前提。然而,现行会计制度给出的定义与现行会计实务的本质相背离,本文拟对此进行分析并试图给出与会计实务相吻合的定义。

一、收入要素和费用要素的两种不同定义

美国会计准则委员会给出的定义是:“收入是某一主体在某一期间由于销售或生产商品、提供劳务或从事构成其持续的主要经营活动的其他业务而发生的现金流入、其他资产增加或负债清偿(或兼而有之);费用是某一主体在某一期间由于销售或生产商品,或从事构成该主体不断进行的主要经营活动的其他业务而发生的现金流出、其他资产的耗用或债务的承担(或兼而有之)”。

我国企业会计准则给出的定义是:“收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入;费用是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出”。

国际会计准则给出的定义是:“收入是指会计期间内经济利益的增加,其形式表现为因资产流入、资产增值或是负债减少而引起的权益增加,但不包括与权益所有者出资有关的权益增加;费用是指会计期间内经济利益的减少,其形式表现为因资产流出、资产消耗或是发生负债而引起的权益减少,但不包括与对权益所有者分配有关的权益减少”。

上述对收入和费用的定义可归结为“净资产变动观”:收入是企业日常经营形成的净资产增加(净资产的增加是指资产增加或负债减少,或兼而有之);费用是企业日常经营形成的净资产减少(净资产的减少是指资产减少或负债增加,或兼而有之)。

除此之外,学术界还有另一种不同的观点。Robert N. Anthony 和 James S. Reece 两位著名会计学教授合著的《会计教程和案例》给出的定义是:“收入是由会计主体经营活动引起的所有者权益的增加,费用则是所有者权益的减少。”这种观点归结为“所有者权益变动观”。

由资产负债表等式,可以得到另外一个等式:净资产变

动=所有者权益变动。这个等式说明,企业经营活动引起的净资产变动与所有者权益变动的价值量是相等的,这也为通过计量净资产变动来间接计量所有者权益变动提供了依据。但是,净资产变动和所有者权益变动在本质上是不同的。净资产变动是资产要素或负债要素的变动,显然不同于所有者权益要素的变动。从会计核算的角度来看,净资产的变动要通过资产类科目或负债类科目核算,而所有者权益变动则要通过损益类科目或所有者权益类科目核算。因此,净资产变动观和所有者权益变动观是两种截然不同的观点,而且是两种不可调和的观点。

二、对收入要素和费用要素两种定义的分析 and 评价

净资产变动观与日常活动中的收入和费用概念的本质基本一致,但是,现行会计实务核算的收入和费用并不是净资产变动,而是所有者权益的变动。

例如,企业销售商品,商品成本为 80 元,取得价款为 100 元,按照现行的会计实务,应进行如下会计处理:①销售商品,取得价款,确认收入 100 元:借:现金 100 元;贷:销售收入 100 元。②结转成本:借:销售成本 80 元;贷:库存商品 80 元。③结转损益:借:销售收入 100 元;贷:本年利润 100 元。借:本年利润 80 元;贷:销售成本 80 元。

我们注意到,“销售收入”科目记录的并不是净资产的增加,而是所有者权益的增加,净资产的增加是在“现金”科目记录;“销售成本”科目记录的也不是净资产的减少,而是所有者权益的减少,净资产减少是在“库存商品”科目记录。损益类科目本质上是用于归集企业经营活动引起的所有者权益变动。“销售收入”和“销售成本”科目用于归集销售业务引起的所有者权益变动,在期末转入“本年利润”科目。

由此可见,现行会计实务记录的“收入”和“费用”是日常经营活动引起的所有者权益的变动,而不是净资产的变动。所有者权益变动观定义的收入和费用与会计实务相吻合,净资产变动观定义的收入和费用尽管与日常活动中的收入和费用概念基本相当,但与会计实务相背离,因此收入和费用要素的会计定义应当采用所有者权益变动观。

美国会计准则委员会给出的收入要素和费用要素定义与

资本成本估算技术研究成果综述

韩 录

(首都经济贸易大学 北京 100026)

【摘要】 本文通过对 2000 年以来有关资本成本的研究文献进行梳理,总结了股权资本成本估算技术的应用情况、估算结果和研究视角,认为以股利折现模型为基础的估算方法的使用将成为趋势,并对资本成本的进一步研究提出了相关建议。

【关键词】 资本成本 估算技术 研究视角

资本成本是企业理财的核心,正确的财务决策无不建立在合理的资本成本估算基础之上,正确认识资本成本的含义并掌握其估算方法对我国企业管理水平的提高具有重大意义。本文通过对 2000 年以来国内外有关资本成本估算技术的研究文献进行梳理,总结各种股权资本成本估算方法的使用情况,比较估算结果,归纳资本成本的研究视角,拟为寻找适合我国企业的资本成本估算技术奠定基础。

一、资本成本的常用估算技术

“在企业现有的投资者看来,资本成本是一项实物资产投资可以被接受时应具有的最低预期收益率”(Modigliani 和 Miller, 1966)。资本成本的实质是机会成本,是投资者要求的必要报酬率,它的高低取决于资金投向何处,投资的风险程度决定了投资者的要求报酬率,而投资者的要求报酬率即为该

净资产变动观完全吻合,而我国会计准则和国际会计准则给出的定义也涉及所有者权益变动,但是颠倒了所有者权益变动与净资产变动的关系——将净资产变动看做是收入和费用的本质,所有者权益变动看做是收入和费用的表现形式。正确的观点应当是:所有者权益变动是收入和费用的本质,而净资产变动是收入和费用的外在表现形式。

三、收入要素和费用要素的会计定义

笔者依据所有者权益变动观给出收入和费用要素的会计定义如下:收入是企业日常经营活动形成的所有者权益增加,费用是企业日常经营活动形成的所有者权益减少。

所有者投入资本不属于企业的日常经营活动,为此,所有者投入资本引起的所有者权益增加自然就不属于收入;向所有者分配利润也不属于企业的日常经营活动,其所导致的所有者权益减少自然也就不属于费用。

尽管所有者权益变动观对收入要素和费用要素的定义没有考虑净资产变动,但是,收入和费用的确认离不开净资产变动的确认。所有者权益是企业资产扣除负债后由所有者享有的剩余权益,企业收入和费用的确认和计量(即企业日常经营活动引起的所有者权益变动的确认和计量)依赖于净资产变

项投资的资本成本。未来的收益越不确定,风险就越高,投资者要求的收益率越高,资本成本越大。企业的投资者包括股权投资者、短期资金提供者和非投资债权人三种。其中股权投资者的要求报酬率相比其他类型的资本成本并不明晰,投资者对风险与报酬的衡量没有绝对的量化标准,但是股权资本成本作为企业资本成本的重要组成部分,必须加以量化。可见,股权资本成本的估算技术是资本成本估算中的核心难题,因此本文重点关注股权资本成本的估算技术。目前文献研究中常用的股权资本成本估算技术大体包括以下两类:

一类是以资本资产定价模型 CAPM 为典型代表的传统方法,考虑市场风险收益率,寻找影响资本成本的因素,建立模型计算已实现的资本成本,将平均已实现的收益率作为未来预期收益率的无偏估计。CAPM 计算单一证券的资本成

动的确认和计量。正如我国企业会计准则所规定的:收入只有在净资产增加并能够可靠计量时才予以确认;费用只有在净资产减少并能够可靠计量时才予以确认。例如,企业发生预收货款业务,导致现金增加,但同时负债也相应增加,净资产没有变动,故所有者权益没有变动,从而企业没有收入可以确认;又如,企业发生赊销业务,应收账款增加导致净资产增加,所有者权益相应增加,故应当确认相应的收入;再如,企业计提本期借款利息,应付利息增加导致净资产减少,从而导致所有者权益减少,故应当确认费用。

【注】 本文系广东省自然科学基金项目“人力资本报酬契约形成机制与人力资本会计研究”(项目编号:8152606101000010)、广东省普通高校人文社会科学“十一五”规划项目“人力资本定价机制与人力资本会计研究”(项目批准号:06ZD79002)的阶段性研究成果。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部会计准则委员会译.国际会计准则.北京:中国财政经济出版社,2007