

企业会计准则中收入与利得、费用与损失概念的混用及改进建议

胡黎雪

(军事经济学院 武汉 430035)

【摘要】 现行企业会计准则明确提出了利得和损失两个新概念。本文以现行企业会计准则为依据,通过分析收入与利得、费用与损失的区别及其判断标准,发现准则中对四者的运用并没有进行明晰的说明,本文对此提出了若干改进建议。

【关键词】 企业会计准则 收入 利得 费用 损失

现行企业会计准则引入利得与损失的概念是为了弥补收入与费用无法全面反映企业收益的不足,从而为会计信息使用者作出正确决策提供科学的依据。如果不能正确地区分收入与利得、费用与损失,公司的业绩水平将无法得到合理反映,投资者对公司盈利能力和可持续发展能力的判断就会受到影响,这与现行企业会计准则引入利得与损失的概念的初衷是相背离的。因此,针对现行企业会计准则中对收入与利得、费用与损失的运用存在混淆的地方,应尽快加以改进。

一、区分收入与利得、费用与损失的标准

利得与损失是现行企业会计准则引入的两个非常重要的概念,《企业会计准则——基本准则》(简称“基本准则”)和《企业会计准则讲解 2006》(简称“准则讲解”)对收入与利得、费用与损失给出了如下定义和相关解释:收入是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。利得是指由企业非日常活动形成的、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流入,包括直接计入所有者权益的利得和直接计入当期利润的利得。费用是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。损失是指由企业非日常活动所发生的、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流出,包括直接计入所有者权益的损失和直接计入当期利润的损失。直接计入所有者权益的利得和损失,是指不应当计入当期损益、会导致所有者权益增减变动的、与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或者损失。直接计入当期利润的利得和损失,是指应当计入当期损益、会导致所有者权益增减变动的、与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或者损失。

不难看出,基本准则中定义的收入和费用是狭义的,都是企业在日常活动中形成或发生的,不包括企业在非日常活动中形成或发生的直接计入当期损益的利得和损失;基本准则中定义的利得和损失也是狭义的,都是企业在非日常活动中形成或发生的,不包括企业在日常活动中形成或发生的,即人

们通常所说的利得或损失。

将收入与利得、费用与损失的定义进行简单的对比可以看出,收入与利得、费用与损失的区别主要体现在“日常活动中形成或发生”和“非日常活动中形成或发生”上。因此,判断企业的经济业务活动是日常活动还是非日常活动就成为区分收入与利得、费用与损失的主要标准。

二、区分企业日常活动与非日常活动的标准

基本准则对企业日常活动的定义是:企业为完成其经营目标所从事的经常性活动以及与之相关的活动。据此可理解为:①该活动的发生应与企业的经营目标相一致;②该活动应为企业经常的、主要的或与之相关的活动;③该活动过程是企业正常的经营过程;④该活动应具有持续性、可控性或可预见性。不言而喻,非日常活动是指除日常活动以外的活动,即在非正常的、偶发的事件中产生,是人们意料之外的,而且常常是不可预见的。

由于现行企业会计准则遵循原则性导向,因此基本准则只给出“日常活动”的一个总括概念,没有指明包括哪些具体内容。准则讲解也只是举例说明:工业企业制造并销售产品、商业企业销售商品、保险公司签发保单、咨询公司提供咨询服务、软件企业为客户开发软件、安装公司提供安装服务、商业银行对外贷款、租赁公司出租资产等,均属于企业的日常活动。可见,判断哪些具体活动属于某类企业的日常活动,必须结合该类企业的经营性质来确定。

三、收入与利得、费用与损失的混淆

1. 利得与损失的性质归属不明。现行基本准则第五章“所有者权益”部分明确界定了利得与损失的涵义,弥补了原有基本准则中收入与费用只明确侧重界定企业日常活动所形成的经济利益总流入与总流出的不足,使利得与损失具有和收入与费用同等重要的地位。但现行基本准则中又将利得与损失归于所有者权益类,这既不利于摆正利得与损失的位置,也不利于在财务报告中充分列报与披露,从而带来其具体运用方面的混淆。

2. 利得、损失与收入、费用的核算混在一起。为了核算利

得与损失,现行企业会计准则设置了与之相对应的会计科目,对收入与费用、利得与损失核算的内容进行了科学的分类,以便提供全面系统的有关收益方面的信息。但是在具体运用中,有些业务在处理中仍旧将四者混淆在一起。

例如,企业承担的诉讼费按现行企业会计准则的规定应计入管理费用。但是,诉讼并非企业的经常性活动,而且所支付的诉讼费也是一次性的,因此从性质上看,诉讼费应该是一种损失而非费用。又如,按现行企业会计准则规定,处置非流动资产的净损益应记入“营业外收入”科目或“营业外支出”科目,但企业处置用于出租的投资性房地产(投资性房地产也属于非流动资产)时,可按其实际收到的金额记入“其他业务收入”科目,按其账面价值转入“其他业务成本”科目,这也混淆了利得、损失和收入、费用类科目的核算内容。

3. 营业利润的构成不明晰。营业利润应该由日常活动的收入与费用构成。根据《企业会计准则第30号——财务报表列报》及其应用指南的规定,一般企业利润表中所列示的营业利润的构成为:营业利润=营业收入-营业成本-营业税金及附加-销售费用-管理费用-财务费用-资产减值损失+公允价值变动收益(-损失)+投资收益(-损失)。公式中的这些项目反映的是一般企业在日常活动中所形成的经营成果。分析公式中的这些项目,“营业收入”、“营业成本”、“营业税金及附加”、“销售费用”、“管理费用”、“财务费用”项目反映的是一般企业在日常活动中经济利益的流入和流出,其构成营业利润是毫无疑问的,那么“资产减值损失”、“公允价值变动收益”和“投资收益”项目是否反映了一般企业在日常活动中经济利益的流入和流出,从而可以构成企业的营业利润呢?

《关于企业会计准则体系几个具体问题的说明》一文指出:“收入或费用突出日常活动,只有企业日常活动形成的经济利益的流入或流出才构成营业收入或成本,非日常活动形成的经济利益流入或流出属于利得或损失,计入营业外收入或支出。”以此为基础,我们可以认为确认日常活动和非日常活动的标准是:若一项经济利益的流入会导致所有者权益增加,且与所有者投入资本无关,直接计入营业外收入或者直接计入资本公积,那么这项经济利益的流入就是非日常活动形成的;如果计入营业外收入以外的当期损益,那么这项经济利益的流入就是日常活动形成的。由此可判断,“资产减值损失”、“公允价值变动收益”和“投资收益”项目反映了企业日常活动经济利益的流入和流出,应该构成企业的营业利润。但进一步分析会发现事实并非如此。

首先分析“投资收益”项目。该项目核算企业进行债权投资取得的利息、进行股权投资取得的收益,构成让渡资产使用权收入,属于一般企业的日常活动,因而应该构成企业的营业利润。

然后分析“公允价值变动收益”项目。《企业会计准则——应用指南2006》(简称“准则应用指南”)所附的《会计科目和主要业务处理》将“公允价值变动收益”项目界定为“本科目核

算企业交易性金融资产、交易性金融负债,以及采用公允价值模式计量的投资性房地产、衍生工具、套期保值业务等公允价值变动形成的应计入当期损益的利得或损失。指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或金融负债公允价值变动形成的应计入当期损益的利得或损失,也在本科目核算。”据此可知,“公允价值变动收益”项目核算的是企业由于公允价值变动形成的应计入当期损益的利得与损失,是企业非日常活动中形成的,因而不能构成企业的营业利润。

最后分析“资产减值损失”项目。准则应用指南所附的《会计科目和主要业务处理》中将“资产减值损失”项目界定为“本科目核算企业计提各项资产减值准备所形成的损失”。据此可知,资产减值损失常常是不可预见的,是企业非日常活动中形成的,因而也不能构成企业的营业利润。

四、改进建议

1. 增加利得与损失两个会计要素,建立完整的会计要素框架体系。既然收入与费用侧重于反映企业在日常活动中所形成的经济利益的总流入和总流出,利得与损失侧重于反映企业在非日常活动中形成的经济利益的流入和流出,为了充分体现现行企业会计准则中所遵循的全面收益理念,那么就应将利得与损失提高到和收入与费用同等重要的地位,这既与国际会计准则趋同,也可建立起完整的会计要素框架体系,将“收入-费用+利得-损失=利润”作为反映基本会计要素动态关系的会计等式,给现行企业会计准则中利润表的编制提供更为合理的理论基础。

2. 进一步明确利得、损失与收入、费用科目的核算内容。应将属于利得或损失核算的内容重新回归利得或损失科目,如将诉讼费记入“营业外支出”科目,将投资性房地产处置取得的净损益记入“营业外收入”或“营业外支出”科目等。

3. 改进利润表项目的列报。由于营业利润反映的是企业在日常活动中所形成的经营成果,应该主要由收入与费用类项目构成,这样可以还原营业利润的本来面目,提供正确的日常经营活动收益信息及反映其对当期损益的影响。而公允价值损益和资产减值损失本应该归属于利得与损失类项目,因而应从营业利润构成中剔除出来,其与营业外收入和营业外支出并列构成利得与损失,从而提供正确的非日常经营活动收益信息及反映其对当期损益的影响。然后据此计算出利润总额,最后计算出企业的净利润。据此编制的利润表才能有利于信息使用者分析企业的盈利能力、偿债能力及其可持续发展能力,为其进行相关决策提供科学的依据。

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.企业会计准则——应用指南2006.北京:中国财政经济出版社,2006
3. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解2006.北京:人民出版社,2007