

对会计等式“收入-费用=利润”的质疑

周萍

(东北财经大学内部控制与风险管理研究中心 大连 116023)

【摘要】从利润的定义来看,会计等式“收入-费用=利润”是不准确的,因为它没有考虑由企业非日常活动形成的利得和损失对利润的影响。本文在分析了直接计入所有者权益的利润和损失的内容和性质之后指出,在全面收益观下,上述会计等式的表达式改为“收入-费用+利得-损失=收益”更合适。

【关键词】人力资本 人力资本产权化 企业治理

会计等式是表明各会计要素之间内在数量关系的恒等式,亦称会计方程式。我国的会计教材中的会计等式一般是以下两个:“资产=负债+所有者权益”和“收入-费用=利润”。实际上,无论是在企业会计制度体系下,还是在新的企业会计准则体系下,第二个会计等式“收入-费用=利润”都是不严密、不准确的。本文仅就企业会计准则体系下这一会计等式的表达作些探讨。

一、从收益表会计要素分析会计等式

通常的观点认为,企业业绩的表现形式是收益或利润、损益。从收益表(或称利润表、损益表)会计要素来看,各会计准则制定机构的规定有所不同。美国的《第6号财务会计概念公告》中定义了10个报表要素,即资产、负债、权益或净资产、业主投资、派给业主款、全面收益、收入、费用、利得和损失,其中收入、费用、利得、损失和全面收益用于反映经营业绩和财务业绩。国际会计准则理事会《编制财务报表的框架》中把反映业绩的会计要素分为收益和费用两方面,这里收益和费用采用的是广义的定义方式:收益包括了收入和利得;费用既包括那些在企业的正常活动中发生的费用,也包括损失。

我国的《企业会计准则——基本准则》(以下简称《基本准则》)中,将收入、费用和利润作为反映企业经营成果的会计要素。收入是指企业在日常活动形成的、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总流入;费用是指企业在日常活动发生的、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。利润是指企业在一定会计期间的经营成果,利润包括收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等。《基本准则》中还给出了利得和损失的定义:利得是指由企业非日常活动所形成的、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;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。

从利润的上述定义来看,会计等式“收入-费用=利润”是不准确的,因为它没有考虑由企业非日常活动形成的利得和损失对利润的影响。那么,假设该会计等式中收入和费用采用

的是广义的定义方式,即收入的内涵包括收入和利得,费用的内涵包括费用和损失,该等式是否是正确的呢?答案仍然是否定的。根据《基本准则》,利得和损失分为两部分:直接计入当期利润的利得和损失、直接计入所有者权益的利得和损失,也就是说,并非全部的利得和损失都直接计入当期利润。值得思考的问题是:哪些项目属于直接计入所有者权益的利得和损失?为什么这些项目不直接计入当期利润而是计入所有者权益?

二、直接计入所有者权益的利得和损失:内容和性质

在企业会计准则体系下,某些利得和损失项目直接计入所有者权益,即资本公积(其他资本公积)项目中。这些利得和损失项目主要有:

1. 长期股权投资采用权益法核算时形成的资本公积。这是指企业对被投资单位的长期股权投资采用权益法核算时,在持股比例不变的情况下,因被投资单位除净损益以外的所有者权益的其他变动,企业按其持股比例计算应享有的份额,而增加或减少的资本公积。从性质上看,这部分资本公积属于未实现的投资损益,因而不计入当期损益,在处置长期股权投资时再将其转为已实现的投资损益。

2. 可供出售金融资产的公允价值变动。资产负债表日,可供出售金融资产应按公允价值计量。当可供出售金融资产的公允价值大于账面价值时,便因公允价值变动而产生利得;当公允价值小于账面价值时,则产生损失。可供出售金融资产公允价值变动而产生的利得或损失,属于未实现的损益。

3. 有效现金流量套期中产生的利得或损失。现金流量套期,是指对现金流量变动风险进行的套期。在财务报告期间内,如果现金流量套期符合运用套期会计方法的条件,则对于套期工具产生的利得或损失中属于有效套期的部分,直接确认为所有者权益,即计入资本公积,并在交易实际发生时转入该期净收益中。

4. 非投资性房地产转换为投资性房地产时产生的价值差额。非投资性房地产转换为投资性房地产,且投资性房地产采用公允价值模式计量的情况下,转换日会产生投资性房地产的公允价值与非投资性房地产账面价值间的差额。公允价

人力资本产权化与企业治理机制创新

王家华

(浙江师范大学工商管理学院 浙江金华 321001)

【摘要】如何激励企业人力资本所有者进行长期而有效的创新,已成为现代企业制度安排必须解决的问题。为此,本文提出人力资本产权化,即明确人力资本所有者的剩余索取权,并论述实施这一构想对传统企业治理机制所带来的挑战。

【关键词】人力资本 人力资本产权化 企业治理

一、人力资本产权化的理论基础

在现行企业制度中人力资本产权是不完整的,因为人力资本所有者仅有权索取必要劳动报酬而没有剩余索取权,因此本质上人力资本所有者所拥有的还不能称为“人力资本”,仅人力资源而已。

产权既是权力的基础,也是责任的体现、收益分配的依据。明晰企业的产权,不仅要明确投资者的产权,还要明确经营者与员工在企业中的产权,特别是经营者的产权。

人力资本理论认为,市场里的企业是一个人力资本和非

人力资本的特别合约。在市场经济里,人(特别是具有专业知识和技术、具有创新精神、身体健康的人)是推动经济增长和发展的真正动力。经济发展中人力资本的作用越来越突出,界定企业中的人力资本产权就显得尤为重要了。

现代企业理论认为,第一,企业的剩余控制权与剩余索取权应尽可能地匹配,即权力与责任(风险)的分布应尽可能对称,否则,控制权就会变成一种“廉价投票权”,拥有控制权的人并不对使用权力的后果负责,从而不可能真正负责地使用权力。当然,剩余控制权与剩余索取权完全匹配是不可能的,

值大于账面价值的差额,即未实现的利得计入“资本公积——其他资本公积”中;公允价值小于账面价值的差额,即未实现的损失计入当期损益(“公允价值变动损益”)中。

5. 外币报表折算差额。在我国的合并资产负债表中,“外币报表折算差额”是在所有者权益中“未分配利润”项目后单独列示的。从某种意义上说,外币报表折算差额是一种持有资产利得或损失,是由于价格(外币汇率)变动而产生的。

由此可见,如果没有实现,利得或损失一般不能计入当期损益而要计入所有者权益(资本公积——其他资本公积)中。我们也可以从净收益的角度来思考问题。对于股东来说,净收益指已实现的业绩。净收益有两个特征:一是免除了投资风险,二是可归属于母公司的股东。如果将未实现损益计入净收益,则收益在每个会计期间都会变动,这种灵活的变动与市场力量有关,对于管理当局来说则是不可控的,在企业的财务会计报告中突出这种灵活多变性是不适合的。

三、全面收益观下的会计等式

全面收益是指企业报告期内与非业主方面进行的交易以及其他事项或情况所引起的权益(净资产)的变动,它包括这一期间除业主投资和向业主分配以外的权益的一切变动。20世纪90年代以来,英国会计准则委员会、美国财务会计准则委员会以及国际会计准则理事会进行的业绩报告改革的落脚点都是报告全面收益。

我国上市公司编报的所有者权益变动表包括了引起所有者权益变动的全部项目。这些项目主要有:①当期损益,即净

利润;②直接计入所有者权益的利得和损失;③所有者投入和减少资本;④利润分配。从内容上看,第①项和第②项大体上相当于国际上流行的全面收益概念内涵。可见,这一报表在一定程度上体现了全面收益观。

我国收益报告改革的方向是报告全面收益。目前把一部分利得和损失,即所谓“直接计入所有者权益的利得和损失”作为资产负债表“所有者权益”的组成部分而通过所有者权益变动表反映,不能反映利得和损失的经济实质。此外,把一部分利得和损失不直接在利润表中列示,会导致利润表反映的企业业绩信息的内容不完整,影响信息的决策有用性,也影响我国会计标准与国际惯例趋同目标的实现。

全面收益观下,收益的计算不仅考虑由企业日常活动或核心业务形成的收入、产生的费用,还要考虑由企业非日常活动或非核心业务等所产生的利得和损失的影响。因此全面收益观下,会计等式的表达式改为“收入-费用+利得-损失=收益”更合适。需要指出的是,我国《基本准则》中虽然给出了利得和损失的定义,却未将其列为报表要素,因此,进行上述修改的前提是在《企业财务会计报告条例》和《基本准则》中增加反映全面收益信息的报表要素——利得和损失。

主要参考文献

1. 程春晖.全面收益会计研究.大连:东北财经大学出版社,2000

2. 崔华清.中国企业业绩报告的改进问题研究.北京:中国财政经济出版社,2006