资产负债观:利润表框架重构的设计理念

云南财经大学会计学院　刘　静(教授)

【摘要】本文分析了现行企业会计准则中的利润表框架,认为我国现行利润表框架的设计主要受资产负债观的影响,而体现资产负债观的理念则是我国财务报告目标的内在要求。

【关键词】利润表　设计理念　资产负债观　财务报告目标

确认和计量收益的观点有两种:资产负债观和收入费用观。资产负债观强调从资产和负债变动的角度来计量收益,即除了所有者投资及利润分配以外的净资产变动都应计入当期损益,以及时地反映财富的变化,按资产负债观计量的损益接近于经济学收益的概念。资产负债观最主要的理论依据是"资产是企业最重要的资源",社会资源是通过资本市场上的投资者和金融市场上的贷款机构(主要是银行),按"效率最高、效益最好、风险最低、报酬最高"的原则配置给期望最好的企业的。资源进入企业后成为企业的资产,它是企业财富的存量,而收入和费用只是财富的流量。没有存量,流量就无从谈起,何况流量只是表示资产与负债变动的数字,这些数字其实是虚的,交易或事项所引起的净资产的增加或减少才表示企业取得的真实业绩。而收入费用观则是根据权责发生制和配比原则直接计量损益的,其计算的损益是传统意义上的会计收益的概念。

本文从现行企业会计准则的利润表框架角度分析资产负债观在其设计理念中的体现。

一、现行企业会计准则下利润表框架的主要特点

现行企业会计准则下的利润表较之传统的利润表在框架结构方面有以下明显变化:

1. 不再区分主营业务利润与其他业务利润。取消了主营业务与其他业务的划分,并将这些业务产生的收入和成本统一在"营业收入"项目和"营业成本"项目中列示。

2. 将"投资收益"项目纳入企业的"营业利润"项目中,即将经营者决策所导致的损益计入营业利润。

3. 新增"公允价值变动收益"项目。通过单独列报公允价值变动损益,可以使利润表较为全面地反映企业的收益情况,使投资者更好地了解企业因公允价值变动而产生的损益金额及其占企业全部收益的比重,以便于正确地进行分析和决策。

4. 新增"资产减值损失"项目,用于反映资产的真实价值。

5. 对"非流动资产处置损失"项目予以单独列示。非流动资产处置损失作为营业外支出的一个组成部分,在利润表中单独列示。

6. 增设了"每股收益"项目,合并利润表中改变了"少数股东损益"项目的列示位置。

二、利润表框架设计所体现的资产负债观思想

1. 从资产本质角度而不是从收益实现的角度构建利润表框架。现行企业会计准则下的利润表取消了将企业业务划分为主营业务与其他业务的做法,将企业业务活动产生的收入和成本统一在"营业收入"项目和"营业成本"项目中列示。可以看出,现行企业会计准则对于收入、费用的确认是从资产的本质出发,而不是从收益实现原则出发。现行利润表将利润作为净资产的组成部分来考虑,即认为利润最终要归结到资产中,反映企业价值的增长以及股东权益的增加,从而引导信息使用者在评价企业财务状况、考核企业业绩时,侧重于分析资产负债表中资产和负债的真实价值,评价资产和负债的规模、结构、质量和未来潜力,在此基础上,再根据净资产增加额和利润表中的净利润金额客观地评价企业业绩和未来发展前景。

2. 对收入和费用的确认除了考虑交易性因素外还考虑了非交易性因素。比如将利润表的"投资收益"项目纳入到"营业利润"项目中反映。这样做的原因在于:随着企业运用资金权力的日益增大以及资本市场的逐步完善,在投资活动中获取收益或承担亏损将成为企业正常经营活动不可分割的一部分,投资收益也将成为利润总额的重要组成部分。再比如,在利润表中新增"资产减值损失"项目,将原来分别计入管理费用、营业外支出以及投资收益的资产减值准备加以合并,并在利润表中单独予以列示。

3. 强调公允价值的运用,反映资产价值的变动。为了及时反映资产价值的变动,强调公允价值的运用,现行利润表新增了"公允价值变动收益"项目。我国新发布的38项具体会计准则中有17项不同程度地运用了公允价值计量属性,影响范围之广是显而易见的,因此有必要在利润表中单独列示公允价值变动损益。通过列报公允价值变动损益,利润表可以较为全面地反映企业的收益情况,使投资者能够清晰地了解企业因公允价值变动而产生的收益及其占企业全部收益的比重,从而更好地进行分析和决策。

4. 确认未实现损益,强调资产质量。利润表中净利润的含义与内容发生了实质性的变化。现行企业会计准则将公允

非货币性资产交换中换入存货会计处理研究

河北工程大学经济管理学院　王莉敏

《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》第三条规定，若非货币性资产交换具有商业实质且换入资产和换出资产的公允价值均能够可靠地计量，则应当以换出资产的公允价值作为确定换入资产成本的基础，同时确认换出资产的损益。可用如下公式表示：换入资产的入账价值=换出资产的公允价值±补价±相关税费；换出资产损益=换出资产的公允价值-换出资产的账面价值。在会计实务中，如果换入的是非存货类资产，则运用上述公式不会产生异议，但如果换入的是存货，运用上述公式进行会计处理就不太合理了，下面通过举例来予以说明。

一、不涉及补价的情况

例1：A公司以其使用中的一台机器（原价100万元，已提折旧20万元，公允价值100万元）换入B公司生产的一批产品（成本80万元，公允价值和计税基础均为100万元），A公司将换入产品用于本企业生产。A、B公司均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为17%，双方不存在关联方关系，交易价格公允，交易过程除增值税以外不考虑其他税费，该项交换具有商业实质。

由于符合以公允价值计量的条件，则按上述公式A公司会计处理如下：换入资产的入账价值=100-100×17%=83（万元）；换出资产损益=100-80=20（万元）。

借：固定资产清理800 000元，累计折旧200 000元；贷：固定资产1 000 000元。借：原材料830 000元，应交税费——应交增值税（进项税额）170 000元；贷：固定资产清理800 000元，营业外收入200 000元。

可见，在这种处理方式下，A公司将换入产品的入账价值确认为83万元，而对于此项交换A公司应按公允价值计量，即换入产品的入账价值为100万元，所以在非货币性资产交

价值变动损益、资产减值损失等未实现利得和损失纳入了利润表，并单独予以列示，以使企业披露的财务业绩信息更加全面、具体。更重要的是，这样计算得出的净利润结果更能准确、合理地反映资产价值变动情况，也能更加充分地揭示企业资产的质量状况。

5. 向综合收益表过渡。通过分析现行企业会计准则关于财务报表列报的规定，可以发现我国财务报表列报并没有采取西方的一表法或两表法，而是在传统利润表的基础上添加若干利得和损失项目，如“公允价值变动收益”项目，这样对于传统利润表难以反映的、因环境或事件所引起的未实现的资产价值变动都进行了反映。利润表框架的这一变动可以看做是向综合收益表的迈进。

三、资产负债观符合我国财务报告的目标

关于财务报告的目标，目前主要有两种观点，即受托责任观和决策有用观。受托责任观起源于两权分离，在两权分离条件下，委托方关注的是受托方的经营成果、资本保值增值情况和资本偿还风险等信息，而这些信息都需要在利润表中体现。而且收入费用观以收益确认为起点，强调利润表的质量，因此收入费用观体现的正是受托责任观的要求。

在我国，长期以来国有经济占主导地位，财务报告目标一直强调受托责任观。但随着资本市场的发展，企业所面临的经济环境发生了巨大变化，从而要求我国财务报告目标也随之发生变化。《企业会计准则——基本准则》第四条明确指出：财务会计报告的目标是向财务会计报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息，反映企业管理层受托责任履行情况，有助于财务会计报告使用者作出经济决策。由此可见，我国财务报告的目标在受托责任观的基础上还要满足决策有用观的要求。资产负债观要求按净资产的变动（不包括自身变动的情况）来确认损益，有利于真实地反映企业未来现金流量的创造能力，与决策有用观的要求一致。既然我国财务报告目标由受托责任观向决策有用观转化，那么资产负债观自然会受到青睐，利润表框架构建中也必然体现出相应的思想。

随着我国资本市场的逐步完善以及与国际会计准则的进一步趋同，最终我国财务报告的目标将由受托责任观完全转移到决策有用观上来。

主要参考文献

1. 钱爱民，张新民.新准则下利润结构质量分析体系的重构.会计研究，2008；6

2. 葛家澍.关于财务会计中确认与披露概念问题.当代财经，2008；5

3. 谢志华，曾心.论资产负债观在新会计准则中的运用与思考——历史演进、表征与思考.北京工商大学学报（社会科学版），2008；1

4. 盖地，杨华.基于全面收益理念的资产负债观及其在我国会计准则中的体现.江西财经大学学报，2008；3

5. 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