

在财务会计中股利应该作为成本费用核算

中国社会科学院 夏红雨

【摘要】 本文从会计主体假设、股利的性质以及会计信息披露的质量要求等方面来分析,股利是否应该作为成本费用来核算。在股利作为成本费用核算的情况下,重新构建会计等式与会计报表内容。

【关键词】 股利 会计主体 权益资金 债务资金

众所周知,在现行的财务会计实务中,利息作为企业的财务费用来核算,股利没有作为企业的财务费用来核算;而在管理会计与财务管理中,股利却是作为资金成本来分析的。那么这样就造成一个现实情况,同样是会计专业的专业课程,不同的课程对待利息的处理却不同,这样不仅会给学生的理解造成混乱,也会给企业财务管理人员的理解造成混乱。笔者认为,股利实际上也应该作为会计主体的成本费用来核算,从而使财务会计关于股利的理解与处理和管理会计一致,实现财务会计与管理会计的有机统一。

一、财务会计中股利应该作为成本费用核算的原因

1. 从会计主体假设来分析。财务会计核算的是会计主体的经济业务,而不是企业的经济业务。既然债权人和所有者都是会计主体的外部人,那么所有者要求的收益也就不应该包含在会计主体的收益当中。所以,股利应该作为会计主体的经济利益的流出,在财务会计中作为成本费用核算。

2. 从股利的性质来分析。根据成本的定义,股利实际上是为了使用权益资金而必须支付的代价,因为在使用权益资

金的过程中,会计主体是可以获得利益的,而使用的权益资金在当今高速发展的资本市场中是作为一种金融资本来使用的,资本是可以增值的,那么对于所有者来说,他必然会要求一部分的增值也就是必然会要求一部分的收益。股利就是权益资金所要求的收益,是会计主体使用权益资金而支付的代价,因此完全符合成本费用的定义,所以股利应该作为会计主体的成本费用来核算。

3. 从利息、股利和债务资金、所有者权益资金的相似性来分析。利息实际上就是企业的债权人所要求的收益,它是企业的经济利益的流出,是债务资金的资金成本;而股利实际上是企业的所有者所要求的收益,同样也是企业的经济利益的流出,是所有者权益资金的资金成本。从这个方面也可以看出利息和股利的性质是一样的,都是由于使用外部资金而需要支付的代价。另外,债务资金与所有者权益资金实际上是可以相互转化的,在目前的资本市场中就有很多方法可以使债务资金和所有者权益资金相互转化,如发行可转换公司债券等。在现行资产负债表中,应付股利和应付利息是作为一种短期

克服以往利润表严格按实现原则、历史成本原则和配比原则确认会计利润的狭隘收益观的局限性,让人们树立全面收益的理念,在分析收益时,不仅要关注企业已实现的收益,而且要关注企业未实现但有可能实现的收益,正确分析企业的可持续发展能力,以利于作出正确的经济决策。因此,会计信息使用者不能再对未实现但有可能实现的收益不重视、不关心、不研究,而应通过现行会计准则的实施,充分重视未实现收益部分,对整体利润的构成情况进行全方位分析和研究。

3. 明确已实现收益和未实现收益,便于纳税管理。现行会计准则对公允价值变动损益的处理,既满足了现行会计准则体系目标理念的要求,又符合国家纳税处理的实际。因为按照我国税法的规定,企业只对实际实现的投资收益才有纳税义务,对未实现的投资收益不负有纳税义务。《财政部 国家税务总局关于执行〈企业会计准则〉有关企业所得税政策问题的通知》(财税[2007]80号)也明确规定:“企业以公允价值计量的金融资产、金融负债以及投资性房地产等,持有期间公允价值的变动不计入应纳税所得额,在实际处置或结算时,处置

取得的价款扣除其历史成本后的差额应计入处置或结算期间的应纳税所得额。”可见,交易性金融资产的计税基础仍为历史成本。因此,企业持有交易性金融资产期间,当公允价值发生变动时,账面价值与计税基础之间便存在一种暂时性差异,只有在交易性金融资产实际处置后,该差异才会转回。现行会计准则对公允价值变动损益的处理,可以清晰地利润表中通过不同的项目反映出企业已实现损益和未实现损益及变动情况,使利润表全面反映企业的收益情况,税务部门能全面了解企业因公允价值变动而产生的损益是多少及其占企业全部收益的比重,从而更好地进行纳税管理。

主要参考文献

1. 罗丽萍,路立敏.“公允价值变动损益”账户运用解析——以交易性金融资产为例.财会月刊(会计),2008;7
2. 张亮亮.浅析公允价值变动损益核算及报表列示.财会月刊(综合),2008;10
3. 陈玉媛.处置金融资产时跨期公允价值变动损益的处理.财会月刊(会计),2007;11

负债来列支的,实际上表明应付给所有者的股利和应付给债权人的利息一样是负债。在财务会计等式的发展过程中,本来就出现过“资产=权益”的等式,也就是说,债务资金和所有者权益资金都是权益资金,它们的性质没有多大的区别。

4. 从所有者对会计主体的所有权来分析。在股份制公司中,出资人很多,尤其是当每一个出资人的股份数达不到50%时,出资人对会计主体的处置权就大大减弱了,每个出资人都不能轻而易举地终止这个会计主体。何况,现在每个国家都有一些保护职工权益的法规,从而更加削弱了出资人对会计主体的处置权。另外,实际上现在的股东主要目的在于赚钱,在他们的收益中大部分是由股票的买卖价差而形成的,而股利在他们的收益中仅占很小的一部分。那么许多初始的出资人为了获得更高的利润,会经常买卖股票,公司的股东随时在变化,从而更加减弱了出资人对会计主体的处置权,所以,出资人的所有权只表现为部分所有权。另外,我们知道,出资人对企业的剩余索取权还是排在债权人之后的。通过对所有权的分析,实际上债权人与所有者对会计主体的主要权益就表现在收益权上,债权人的权益主要表现在利息上,而所有者对会计主体的权益主要表现在股利上。由此也可以看出,利息与股利是一样的,没有多大的区别。

5. 从会计信息披露的质量要求来分析。现在企业的收益实际上包括了两部分:会计主体收益与所有者收益。这对于会计主体来说,实际上是增加了会计主体的收益,即虚增收益,是与财务会计上的谨慎性原则相违背的,也就是说并没有客观、真实地反映出会计主体的收益。这样会造成一连串的副作用,会使会计报表的可比性、相关性、明晰性逐渐丢失。比如,目前几个企业的会计利润相同,而各个企业的出资人所要求的收益率不同,这样每个企业的会计主体利润是不相同的,而实际上会计主体的利润才真正反映了会计主体的获利能力和可持续发展潜力,因此从会计信息质量角度来看,会计主体的利润要比企业利润更真实、客观,从而用企业利润反映出来的会计信息不具有可比性、明晰性。用会计主体利润反映出来的会计信息,对债权主体、投资主体以及其他的相关利益主体来说,更加客观、准确,更加具有可比性、相关性以及明晰性。因此,从会计信息披露的质量要求来看,股利也应该作为会计主体的成本费用来核算。

6. 从目前各种财务理论的发展来分析。虽然目前在财务会计实务中,没有把股利作为成本费用来核算,但是在其他学科中却已经把股利作为一种成本费用来看待。比如,在财务管理、管理会计中,在计算某一个项目筹资的资金成本的时候,就已经把股利作为一种资金成本来核算,“资金成本=债务资金成本×筹资百分比+权益资金成本×筹资百分比”。在这个公式中,债务资金成本主要是指利息,而权益资金成本主要是指股利。另外,随着成本概念的发展,机会成本已经被大部分人所认同。在机会成本概念中,也隐含了股利的发生是一种成本;在理财目标理论中的EVA以及目前兴起的增值会计和投资学中,都把股利看成是一种成本。随着各种理论的发展,对股利作为成本费用形成统一的认识越来越重要,否则财务会

计将会成为一个孤立、封闭的学科,将会限制财务会计学科本身的发展。

二、当股利作为会计主体的成本费用核算后财务会计理论的重新构架

1. 会计等式的变化。目前,在西方常用的会计等式为“资产=负债+业主权益”;而在我国,会计等式为“资产=负债+所有者权益”。不管是我国的会计等式还是外国的会计等式,都把股利看成了会计主体的权益,忽略了在会计主体开始经营以后,会计主体的资金来源发生了变化,有一部分的资金来自于会计主体自身。在会计主体刚成立的时候,根据会计主体的资金来源,我们可以得出一个等式“资产=债务资金+所有者权益资金”,而当会计主体开始经营以后,会计主体的资金来源应该会有所变化。这个时候,会计主体的资金来源包括三个部分:债务资金、所有者权益资金和会计主体资金。那么,根据会计主体的资金来源,相应的会计等式应该为“资产=债务资金+所有者权益资金+会计主体资金”。在目前发展比较成熟的资本市场中,各种资金都能增值而形成资本,会计主体在经营的过程中,各种资金都有权利去要求自己的权益,因此,在这个过程中,形成了三个权益:债务资金权益、所有者权益和会计主体权益。相应的会计等式也变成“资产=债务资金权益+所有者权益+会计主体权益”。债务资金权益包括债务本金和利息,所有者权益包括实收资本和股利,会计主体权益是指会计主体自己所产生的资金以及自己所要求的收益。

2. 资产负债表、利润表、现金流量表结构的变化。按照以上的思路,资本来源有三类:负债、股东权益和会计主体权益。那么资产负债表应该相应发生改变。原来资产负债表的右边只有两项:负债和股东权益。而原来的股东权益现在应该分为两部分:股东权益和会计主体权益。下面就详细分析股东权益和会计主体权益应该包括的具体项目。股东权益应该包括股本(实收资本)、应付股利以及股本(实收资本)溢价而形成的资本公积;负债应该不包括应付股利,其他的项目没有什么变化,但是金额要重新计算。会计主体权益应该包括未分配利润和各种公益金、公积金以及除了股本(实收资本)溢价而形成的资本公积以外的其他资本公积,但是这里的未分配利润是不包括股利的。在利润表中,财务费用所包含的内容应该发生变化,目前的财务费用是指债务资金的财务费用,而现在应该增加一项权益资金的财务费用即股利。那么在后面的所有项目都应该重新计算,每一项计算出来的结果会比现在的金额要小一些。在现金流量表中,由于已经把所有者权益资金和债务资金看成是同一性质的资金,那么吸收投资所收到的现金和取得借款所收到的现金可以合在一起,称为吸收权益资金所收到的现金;另外偿还债务所支付的现金和分配股利所支付的现金也可以合在一起,称为支付权益资金成本的现金支出,不过如果要区分的话,也可以分开来表示。

主要参考文献

1. 刘桔,赵雪媛.会计学.北京:经济科学出版社,2004
2. 胡玉明.关于会计主体概念及资本成本会计理论的思考(二).中国会计电算化,2004;4