

# 所有者权益构成解析

山东外贸职业学院 杨智慧

**【摘要】** 现行企业会计准则对所有者权益的构成内容做了进一步的界定。本文从利得和损失的概念及其分类入手,解析了利润和所有者权益的构成及其关系,并分析了企业会计准则中关于所有者权益构成的重新界定的优势。

**【关键词】** 所有者权益 利得 损失 构成

现行企业会计准则规定,所有者权益是指企业资产扣除负债后由所有者享有的剩余权益。它的来源包括所有者投入的资本、直接计入所有者权益的利得和损失、留存收益。而资产负债表中列示的所有者权益仍然包括实收资本、资本公积、盈余公积和未分配利润这四个项目。那么,这两种关于所有者权益的提法之间会不会产生矛盾?本文对此进行分析。

## 一、利得和损失的概念及其分类

现行企业会计准则规定: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。利得和损失的共同特点是:在非日常活动中形成,能够引起所有者权益的增减变动,并与所有者投入资本或向所有者分配利润无关。

现行企业会计准则规定: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。收入和费用的共同特点是:在日常活动中形成,能够引起所有者权益的增减变动,并与所有者投入资本或向所有者分配利润无关。

由此可见,企业的经济利益的总流入和总流出可用下式表示:

经济利益总流入=收入+利得+所有者投入的资本

经济利益总流出=费用+损失+向所有者分配的利润

上式中,收入和费用虽然直接计入当期损益,但最终会导致所有者权益发生变动;所有者投入资本和向所有者分配利润会直接导致所有者权益发生变动。利得和损失分为直接计入所有者权益的利得和损失(所有者权益的组成部分)和直接计入当期利润的利得和损失(利润的组成部分)两部分。直接计入所有者权益的利得和损失是指不应计入当期损益、会导致所有者权益发生增减变动的、与所有者投入资本或向所有者分配利润无关的利得和损失;直接计入当期利润的利得和损失是指应当计入当期损益、会导致所有者权益发生增减变动的、与所有者投入资本或向所有者分配利润无关的利得

和损失。可见,利得和损失最终均会导致所有者权益发生增减变动。

总之,企业经济利益的总流入和总流出均会导致所有者权益发生变动,其中一部分首先形成企业当期利润,然后再导致所有者权益发生变动,而另一部分则直接导致所有者权益发生变动。

## 二、利润和所有者权益的构成及其关系

现行企业会计准则规定: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和直接计入当期利润的利得和损失。企业当期利润在经过一定的分配(提取法定盈余公积和任意盈余公积及向所有者分配利润)之后,最终会成为所有者权益的一部分,即留存收益。

所有者权益中的实收资本均由所有者投入,因此所有者投入的资本包括实收资本。另外,所有者投入的资本还包括所有者投入的超过其在注册资本中所占份额的部分,即资本公积中的资本溢价(股本溢价)。所有者权益中的资本公积由两部分构成:资本溢价(股本溢价)和其他资本公积。因此可以说,所有者投入的资本包括实收资本(股本)和资本溢价(股本溢价)。那么,资本公积(其他资本公积)与直接计入所有者权益的利得和损失有何关系呢?

直接计入所有者权益的利得和损失与所有者投入的资本无关,同时,由于其不计入当期损益,因此也不属于留存收益。由此可知,直接计入所有者权益的利得和损失就是资本公积的一部分。

上述所有者权益两种构成的关系如图1所示:

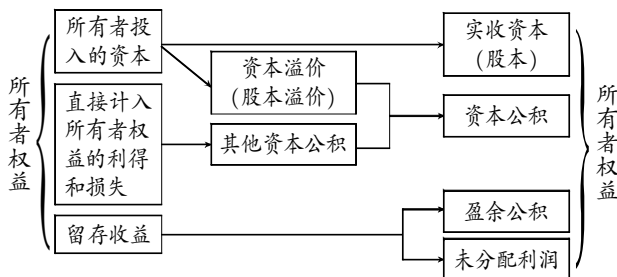


图1

利润与所有者权益的构成及其关系如图2所示:

# 透视财务会计下的权责发生制

浙江财经学院 刘东利

**【摘要】** 本文对财务会计与财务会计下的权责发生制进行了比较,指出财务会计下的权责发生制是修正的权责发生制,与财务会计下的权责发生制是有差异的,并针对财务会计下的权责发生制存在的问题提出了改进建议。

**【关键词】** 财务会计 财务会计 权责发生制 协调

## 一、财务会计与财务会计下的权责发生制的比较

1. 财务会计下的权责发生制是修正的权责发生制。我国现行财务会计的核算基础并不是纯粹的权责发生制,而是权责发生制与收付实现制的混合,即修正的权责发生制。世界上大多数国家包括我国在内,在财务会计实务中,实际采用的都是修正的权责发生制。

在美国税制中,有一条著名的克拉尼斯基定律,它可以很好地描述修正的权责发生制:如果纳税人的会计方法致使收益立即得到确认而费用永远得不到确认,则税务当局可能会允许采用这种会计方法;如果纳税人的会计方法致使收益永远得不到确认而费用立即得到确认,则税务当局可能不会允许采用这种会计方法。

采用修正的权责发生制时主要应考虑三个方面的因素:一是国家财政收入;二是纳税人的支付能力,即保证纳税人在最有支付能力时纳税;三是确定性需要。

对权责发生制和收付实现制这两种会计核算基础的并用是财务会计与其他专业会计在核算方法上的重要区别,也是财务会计这一交叉学科的显著特点。

修正的权责发生制有以下五个特点:

(1)对一般的商品销售和劳务提供,按权责发生制确认应税收入,现行消费税法、增值税法等关于纳税义务实现的规定均体现了这一原则。这也与财务会计上确认销售收入的做法是一致的。

(2)对某些收入,财务会计基于纳税人支付能力的考虑,按收付实现制确认。当纳税人有较强的支付能力时,即使某些收入在财务会计上按照权责发生制没有确认为所得,在财务会计上也要按收付实现制征税。比如,房地产商已取得房地产的预售收入,在没有办理完工决算的情况下,即使财务会计上未确认收入,也应当对预售收入征收企业所得税。当纳税人没有现金流入、无支付能力时,即使某些收入在财务会计上按照

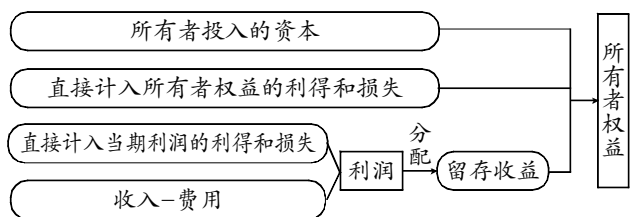


图 2

## 三、对所有者权益构成的重新界定的优势

1. 完善了相关会计概念。从上述定义可以看出,利得和收入从本质上讲属于经济利益的总流入,而损失和费用从本质上讲属于经济利益的总流出。利得和损失与收入和费用相比,其本质区别在于,利得和损失是在非日常活动中形成的,而收入和费用是在日常活动中形成的。它们的共同特点是,均能够引起所有者权益的增减变动,并与所有者投入资本或向所有者分配利润无关。因此,现行企业会计准则引入利得和损失的概念,对企业非日常活动产生的经济利益的流入和流出进行了界定,完善了相关会计概念。

2. 完善了利润来源的构成。在原有会计准则中,会计等

式“收入-费用=利润”与收入和费用的概念存在一定的矛盾。因为收入和费用都是在日常活动中产生的,而利润应当包括企业所有经济活动(包括日常活动和非日常活动)产生的经营成果。现行企业会计准则指出,利润包括收入减去费用后的净额和直接计入当期利润的利得和损失。这一规定充分说明,利润是在企业日常活动(收入减去费用后的净额)和非日常活动(直接计入当期利润的利得和损失)中产生的,这一规定使利润来源的构成更加完善。

3. 进一步强化了所有者投入的资本的中心地位。在现行企业会计准则规定的所有者权益的来源中,所有者投入的资本被单列为一个项目,这就使相关信息使用者能够清楚地了解所有者投入资本的金额及其在所有者权益中所占的比例,也进一步强化了所有者投入的资本在所有者权益中的中心地位。

**【注】** 本文得到山东省高等学校优秀青年教师国内访问学者项目经费资助。

### 主要参考文献

财政部会计司编写组.企业会计准则讲解.北京:人民出版社,2007