

中美利得、损失要素的比较

孙芳城(教授) 马璟

(重庆工学院 重庆 400050)

我国《企业会计准则——基本准则》首次引入利得和损失的概念,但与美国的会计准则相比较仍存在一些缺陷。本文对中美两国会计准则在利得、损失要素方面进行比较,以取长补短,完善我国的会计准则理论体系。

一、中美利得、损失概念的比较

美国会计准则将利得、损失作为独立的会计要素,并给出了明确的定义。利得是指某一实体除来自于营业收入或业主投资以外,来自于边缘性或偶发性交易,以及来自于一切影响企业的其他交易、其他事项和情况的权益(或净资产)的增加。相应的,损失是指某一实体除因为费用和向业主分配以外,来自于边缘性或偶发性交易,以及来自于一切影响企业的其他交易、其他事项和情况的权益(或净资产)的减少。由其定义可以得出公式:利得=所有者权益增加量-营业收入-业主投入;损失=所有者权益减少量-费用-向业主分配的利润。

我国会计准则未将利得、损失作为独立的会计要素。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形成的、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。由此概念可以得出我国的利得、损失公式:利得=所有者权益增加量-经营收入-所有者投入的资本;损失=所有者权益减少量-经营成本-向所有者分配的利润。

相较而言,美国的利得、损失强调的是由“边缘性或偶发性交易”引起的,我国的利得、损失则仅强调是由“非日常活动”所形成,可见我国并未强调“边缘性”。所谓边缘性活动,主要是指企业的主营业务之外的经济活动。因此,美国的利得、损失概念范围要比我国宽泛得多,不但包括营业外收入、营业外支出,而且包括非主营业务的收支。而我国会计准则不再区分主营与非主营业务收支,将非主营业务净损益也作为营业利润的构成部分。

二、中美利得、损失要素来源的比较

根据美国财务会计准则委员会(FASB)的定义,“其他业务收支”应属于利得、损失的范畴,而在我国将其作为收入、费用看待,这是中美在利得、损失问题上的主要差异。这种差异的形成也要归因于两国对利得、损失的不同定义。美国用“边缘性”和“偶发性”来界定利得、损失的范畴,实质上就是将利得、损失定义为非主营业务引致的事项,显然“其他业务收支”即是非主营业务导致的经济利益的流入或流出。而我国则用

“非日常”来界定其范畴,同时认为“其他业务收支”虽不是企业的主营业务所致,却是在企业中经常发生的经济事项,因此不应将其纳入利得、损失的概念范围中。但从“其他业务收支”的经济实质来看,它往往核算的是偶发的事项,至少是无法持续稳定获利或支出的事项。若将其定义为收入、费用,且与主营业务收支不加以区分的话,往往会对报表使用者造成误导。

此外,由于美国的利得、损失概念强调的是非主营的事项所引起的净资产的变动,因此对于因公允价值变动而产生的损益、资产减值所导致的损失以及由企业的投资行为所产生的收益或损失,FASB统统将其纳入利得和损失这两个要素中。而我国会计准则中却未明确规定。

三、中美利得、损失流向的比较

在我国,企业的利得、损失主要有两大去向:直接计入当期利润的利得、损失流入“营业外收入”和“营业外支出”账户,并在利润表中列示;直接计入所有者权益的利得、损失则主要流入“资本公积——其他资本公积”账户,并在资产负债表和所有者权益变动表中反映,不影响当期利润。而美国的利得、损失主要有四个去向,大体上也可分为两大类:直接影响当期利润的利得、损失主要流入“停业经营”、“非常项目”和“非经常性损益”账户,都在利润表里直接列示;而直接影响综合收益但不影响当期利润的利得、损失主要在“其他综合收益”账户中核算。可见中美利得、损失在去向归属上大同小异。对于已实现的利得、损失,都是将其直接计入当期利润表;对于尚未实现的利得、损失,我国计入资产负债表,并在所有者权益变动表中反映,而美国则可计入综合收益表。而且,两国在未实现的利得、损失实现时都将其转入当期利润表,可谓殊途同归。

不过,较之美国而言,我国对于企业尚未实现的利得、损失的处理方法稍欠妥当。虽然尚未实现的利得、损失都不会影响企业当期净利润,但在美国却会影响企业当期的综合收益,这样报表使用者通过关注综合收益表就可以直观地看到未实现的利得、损失的影响额。但我国目前尚没有综合收益这一会计要素,未实现的利得、损失只能记入资产负债表中的“资本公积”项目内,为企业进行盈余管理提供了便利。

笔者建议,在我国会计准则理论体系中增加综合收益这一会计要素,并用综合收益表代替所有者权益变动表,这不但可以使我国对未实现的利得、损失的处理更完善,也能更充分地体现全面收益的原则。○