损益表要素的重构

杨同胜　吴　杰(教授)　魏　萍

(长江大学管理学院　湖北荆州　434023)

【摘要】本文对IASC、FASB和我国新颁布的会计准则中损益表要素定义进行了比较分析,提出要增添会计要素和重新构建我国损益表结构的建议。

【关键词】会计要素　比较　损益表

目前一般将会计要素分为两类，即反映会计主体一定时点的财务状况的要素(资产负债表要素)和反映会计主体一定时期的经营成果的要素(损益表要素)。但具体要把会计对象划分为多少会计要素,学者们有不同的观点。世界各国对会计要素的分类存在一定的差异,这对会计信息的有用性产生了影响。本文将在分析比较各国损益表要素的定义和分类的基础上,指出我国新会计准则中损益表要素定义存在的问题,并提出改进建议。

一、损益表要素定义、分类的比较

我国《企业会计准则——基本准则》(2006)将会计要素分为资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润六大类。其中收入、费用和利润三大要素构成了我国损益表的基本内容。美国财务会计准则委员会(FASB)在1985年12月发表的第6号概念公告《财务报表的各种要素》中,将会计要素分为十类。国际会计准则委员会(IASC)在1989年7月公布的《编制和呈报财务报表的结构》中,将会计要素分为七类。笔者现分类进行比较分析。

1. 收入。对收入的定义一般有两种观点:一是广义的收入,主要包括主营业务收入、其他业务收入、投资收入、营业外收入;二是狭义的收入,主要包括主营业务收入和其他业务收入。

FASB(1985)认为,收入是一个主体在一个期间内因交付或生产商品、提供劳务或其他构成该主体持续且主要(核心)的经营活动而产生的资产的流入或增加,或负债的减少(或两者兼而有之)。

IASC(1989)认为,收入是一个主体在其正常活动中由于销售商品、提供劳务以及允许他人使用企业能产生利息、管理费收入和股利的资源而形成的现金、应收账款或其他等价物的总流入。

我国《企业会计准则——基本准则》(2006)第三十条规定: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。

由此可以看出,我国和美国对收入都采用了狭义的收入概念,认为收入是企业在日常经营活动中形成的经济利益的流入,依据的是流转过程收入理论,强调收入实现的完整过程。但是需要指出的是美国以资产负债法为主导思想来定义收入,强调收入引起资产和负债的增减变动,美国目前采用资产负债法定义收入含有返璞归真的意味，而我国以“权益”方法为主导思想来定义收入,强调的是收入引起的权益的增加;在界定收入要素的内容时,美国是依据交易的重要性,而我国则是直观地依据经济业务的内容;我国将收入限定为营业收入,而将利得、损失仅作为利润要素的构成内容,美国对于非正常的经营收入专门设立了“利得”要素进行反映,并认为这种边缘性、偶发性的收入不具备经常性,也不具备可比性,但是对于信息需求者来说却很重要,有必要把利得作为独立的会计要素。

而国际会计准则采用的是广义的收入概念，依据收入确认的“流入量理论”,认为收入和利得在本质上是一样的,反映的都是企业净资产的增加,没有必要把利得作为独立的会计要素。

2. 费用。在财务会计理论与实务中对费用的理解有狭义和广义之分:狭义的费用定义认为,费用仅限于获取收入过程中发生的资源耗费,而广义的费用概念还包括经营成本和非经营成本。

FASB(1985)认为,费用是一个主体在一个会计期间内因交付或生产商品、提供劳务或其他构成该主体持续且主要(核心)的经营活动而产生的资产流出、耗用或负债的产生(或两者兼而有之)。

IASC(1989)认为,费用是指会计期间经济利益的减少,其形式表现为资产流出、资产递耗或是发生负债而引起业主权益的减少,但不包括与所有者分配有关的类似事项。

我国《企业会计准则——基本准则》(2006)第三十三条规定:费用是指企业在日常活动中发生、会导致所有者权益减少、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。

由此可看出，我国和美国对费用的定义与收入相同,都采用了狭义的费用概念。美国也用资产负债法对费用定义,并付诸实施,我国以“权益”方法为主导思想来定义费用,强调的是费用引起的所有者权益的减少。在界定收入要素的内

容时，美国同样强调产生费用交易的重要性，而我国则将费用要素限定为企业在日常活动中发生的各种耗费，没有将损失包括在费用定义中，也没有将其单独作为会计要素，而是作为利润要素的构成内容。美国对于非正常的费用支出专门设立了“损失”要素进行反映，并认为这种费用不具备经常性，也不具备可比性，但对于信息需求者来说却很重要，有必要把损失视作独立的会计要素。而国际会计准则采用的是广义的费用概念，认为“非正常发生”的费用与“正常发生”的费用都反映的是“资产的流出”，不能视作独立的会计要素。

3. 利润。利润主要表现在收入与费用配比后的净资产（净收益）的扩大数。在其定义上有两种观点：一种是总括利润观，即将企业利润的范围扩大到营业利润、营业外收益及投资收益，实际上就是广义收入减去广义费用后的余额，即流入量理论中收入与费用的差额；另一种是营业利润观，即企业利润中的营业利润部分，实际上就是狭义收入减去狭义费用后的余额，即流转过程理论中收入与费用的差额。

美国会计准则中界定一个“全面收益”要素核算收入、费用、利得和损失之间的汇总。它包括某一会计期间除业主投资和业主派得以外的业主权益的一切变动，即净收益的概念。实质上，在美国会计准则中，收入、费用、利得和损失都是全面收益的基本组成部分。

国际会计准则认为利润的确定是收入和费用配比的结果，没有必要单独设立一个具体的会计要素进行反映。

我国《企业会计准则——基本准则》（2006）第三十七条规定：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、直接计入当期利润的利得和损失等。第三十九条规定：利润金额取决于收入和费用、直接计入当期利润的利得和损失金额的计量。

我国的利润要素是广义概念，包括当期的利得和损失，并不是收入与费用直接相减的结果。这个定义采用的是总括利润概念，但不包括前期项目调整，它实质上是广义收入减去广义费用后的差额。相当于美国财务会计准则委员会的综合收益中的收入加利得减去费用与损失后的余额，亦相当于国际会计准则委员会相关规定中收入减去费用后的余额，在经济实质上彼此基本上相同。

二、我国损益表要素存在的缺陷与重构

1. 损益表要素存在的缺陷。我国传统的利润计算公式是“利润=收入-费用”，利润是收入与费用进行配比后得到的结果，通过《企业会计准则——基本准则》（2006）对收入和费用的定义可以看出，通过配比原则得到的“利润”实际上是“营业利润”，而新准则中规定的利润是包含了“利得”和“损失”的利润，这与收入、费用的定义存在着明显的逻辑矛盾。针对这个问题有的学者提出建立广义概念的“收入”和“费用”要素的观点，有的学者认为应从损益表要素数量和概念两个方面进行改进，但笔者认为只需从数量方面对损益表要素进行重构就可以解决问题。

2. 损益表要素进行重构的原因。

（1）采用广义的收入、费用概念，容易导致提供信息的模糊化。随着资本市场的不断完善，我国会计信息使用者对信息详细程度和准确度要求越来越高，因此，不能把提供的信息模糊化，而是要为企业管理当局、投资者和债权人能做出更好的决策提供尽可能详细准确的信息，不采用广义的收入和费用概念可以避免对新准则收入和费用定义的修改。

（2）仍采用狭义的收入、费用概念不适合我国的国情。我国著名会计学家娄尔行教授认为，我国将‘利润’列为单独的要素，是尊重中国的传统，基于中国历史悠久的会计实务。我国对利润的定义是一个极为口语化和大众化的定义，已经为我国广大会计人员所习惯和接受。所以应该放弃对广义的收入和费用概念的采用，继续沿用狭义的收入和费用概念，保留现有的利润要素，以适应我国的国情。

（3）从概念和数量两个方面同时进行改进损益表要素显得繁琐和不切合实际。改变人们早已经习惯的东西需要一个过程，单从数量方面对损益表要素进行改进已经显得负担过重，如果突然从数量和概念两个方面对损益表要素进行改进则必然会增加会计工作者对新准则的不适应，应该有一个循序渐进的过程，更重要的是目前损益表要素之间存在的逻辑矛盾只需从数量方面对损益表要素进行改进就可以完全解决。因此，没有必要从数量和概念两个方面对损益表要素同时进行改进。

3. 损益表要素的重构。笔者认为，要从数量方面解决我国新准则中损益表要素存在的逻辑矛盾，必须对损益表要素进行重构，建议在原有的三个损益表要素的基础上增加“利得”和“损失”两个会计要素。《企业会计准则——基本准则》（2006）第三十八条规定：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者向所有者分配利润无关的利得或者损失。笔者认为利得包括营业外收入和投资收益，损失包括营业外支出和投资损失。将“利得”和“损失”上升为会计要素有效地避免了损益表要素之间的逻辑矛盾，同时动态平衡等式由矛盾的“利润=收入-费用”变为合理的“利润=收入-费用+利得-损失”。

三、损益表的重构

对于损益表要素的确认、披露的方式和方法，长期以来争论较多，目前有两种主流观点，即当期经营观和损益满计观。当期经营观主张损益表中只应包含某一主体正常的、重复发生的经营收入和费用，不经常发生或不重复发生的项目应直接计入留存收益表，否则将不利于报表使用者预测企业未来的利润，导致错误结论。损益满计观则主张损益表应包括企业所有的损和益。我国目前采用的是损益满计观，一方面可以减少编报人员操纵利润的机会，另一方面能较好地满足信息使用者全面的信息需求。

在增添了“利得”和“损失”要素后，目前采用的“损益满计观多步报告式损益表”可改为“损益满计观账户式损益表”。

1. 改进后的损益表建立的理论依据是“费用+损失+利润=收入+利得”，这是因为该会计等式包含的经济内容是形成损益表项目的依据；损益表是“费用+损失+利润=收入+利

上市公司终极控制人“两权分离度”概念解读

宋春霞

（郑州航空工业管理学院 郑州 400015）

【摘要】本文详细解读了“两权分离度”（SEP）这一概念及其计算方法，并对我国上市公司终极控制人的两权分离度现状进行了描述性统计分析。

【关键词】上市公司　两权分离度　终极控制人

本文所指两权分离度，并非传统公司治理研究中的“所有权与经营权的分离”，而是“控制权与所有权的分离”，即剩余索取权与剩余控制权的分离。以下笔者将对这一概念进行探讨。

一、两权分离的产生方式

在不考虑其他因素的情况下，依据一股一票制和资本多数决议原则，控股股东免于实际控制权旁落的资本控制量至多是其自身资本量的两倍，即至少需要持有目标公司50%的现金流要求权。在此种情形下，控股股东自身承担的背离公司价值最大化目标的成本较大，所引发的代理问题较轻。然而在现实情况中，控股股东经常可以凭借小于50%的股权份额获取公司的实际控制权。

有两种情况使得控股股东的实际控制权获得有效增长。一种情况是控股股东获取与其股权份额相匹配的控制权。在现有的法律制度框架下，控股股东可以以少于50%的股权份额取得某个公司的实际控制权。这种实际控制权超出名义控制权的情况，应归因于其他股东的股权分散，实质上就是一些中小股东因股权份额较小而放弃了投票控制权，控股股东的实际控制权只是被相对放大，并没有得到绝对增长。另一种情况是控股股东获取超越其现金流要求权份额的控制权：借助发行多种类股票、交叉持股、金字塔式控股等方式，控股股东以相对较少甚至很少的股权份额获取目标公司的实际控制权。这种实际控制权仍是建立在现金流要求权基础上的，只不过控股股东取得的目标公司的实际控制权常常数倍于与其股权份额相对应的现金流要求权。

1. 发行多种类股票。即一家公司同时发行不同投票权的股票，从而使大股东所持的股票的实际投票权大于其他中小股东。一家公司同时发行优先股和普通股，是人们熟知的最为简单的发行多种类股票做法。众所周知，由于优先股的性质决定其不具有投票权，所以公司发行的优先股越多，控股股东的实际控制权被放大也越多。

2. 金字塔式控股。金字塔式控股结构是一种类似于金字

得”会计等式的具体化；会计等式是损益表的高度概括。

2. 改进后的损益表放弃了目前的“多步式”报告格式，省略了那些对信息使用者没有多大实用价值的中间项目；同时损益表的编制方法变得简单，也遵循了成本效益原则，会计人员编制损益表的时间减少、成本降低，更有利于初学者对于收入和费用增减借贷方向的理解与记忆。

3. 改进后的损益表。与权益的计入方向相对应，在损益表的右方列入使所有者权益增加的项目（收入和利得），左方列入使所有者权益减少的项目（费用和损失），以便更好地体现权益要素的变动情况（见右表）。

主要参考文献

1. 李郁明.对我国损益表会计要素再定义的思考.四川会计，2000；8

2. 唐国平.会计要素的比较与改进.中南财经大学学报，2000；3

3. 吕长江，梁化军.对会计要素几个基本问题的再认识.会计研究，1997；7

损益表

编制单位：　　___年_月　　单位：元

费用、损失和利润	行次	本月数	本年累计数	收入、利得	行次	本月数	本年累计数
费用：				收入：			
主营业务成本				主营业务收入			
主营业务税金及附加				其他业务收入			
其他业务支出				利得：			
营业费用				营业外收入			
管理费用				投资收入			
财务费用				补贴收入			
损失：							
营业外支出							
投资损失							
利润：							
费用、损失和利润合计				收入和利得合计			