

我国企业会计准则理念的转变

华中师范大学 杨海燕

【摘要】本文在对资产负债观和收入费用观进行辨析的基础上,介绍了从收入费用观向资产负债观的转变在我国新会计准则中的具体体现,并分析了上述观念转变的原因。此外,还针对目前对资产负债观存在的相关争议进行了分析。

【关键词】资产负债观 收入费用观 会计准则 会计环境

2006年财政部颁布了新的会计准则体系,它标志着我国会计准则建设进入了一个新阶段。与原会计准则相比,新会计准则在很多方面体现出创新、突破和国际趋同,从收入费用观向资产负债观转化这一新理念便是突出表现之一。

一、新会计准则中收入费用观向资产负债观转变的体现

我国以往的会计准则体系(含会计制度)总体上而言遵循的是收入费用观,原会计准则强调收入与费用的配比原则和权责发生制原则。而在新会计准则中,多处都体现出由收入费用观向资产负债观转化的新理念,主要变化如下:

1. 会计要素的定义。我国《企业会计准则——基本准则》对会计要素的定义经过了仔细推敲,用“经济利益的流动”作为主线,贯穿于六要素之中,把所有要素有机联系在一起,并提出了“利得”和“损失”的概念。

以收入和费用的定义为例。在原会计准则中,收入的定义为“企业在销售商品或提供劳务等经营业务中实现的营业收入”;而在新会计准则中,收入的定义为“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”。在原会计准则中,费用被定义为“企业在生产经营过程中发生的各种耗费”;而在新会计准则中,费用的定义为“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”。可以看出,收入和费用这两个会计要素在新会计准则中定义的角度与原会计准则完全不同。原会计准则强调收入、费用的直接确认和计量,因为原会计准则将配比原则和权责发生制原则作为两条重要的原则,未强调收入、费用与资产、负债的关系;新会计准则中的定义更强调其与所有者权益的关系,而所有者权益正是资产与负债的差额,并且要求收入和费用只有在导致资产、负债变化且经济利益的流入和流出能够可靠计量时才予以确认,充分体现了从收入费用观向资产负债观的转变。

2. 公允价值计量模式。《企业会计准则——基本准则》明确将公允价值作为会计计量的属性之一,并在17项具体会计准则中不同程度地运用了这一计量属性,如金融工具、投资性房地产、非同一控制下的企业合并、债务重组和非货币性资产交换、生物资产等具体准则。资产负债观注重资产的真正价

值,认为企业收益是当期净资产的净增长额(除业主投资和派给业主款造成的净资产变动以外),而因公允价值变动引起的差额根据具体情况计入当期损益或所有者权益,体现了资产负债观的理念。由于我国资本市场还不太成熟,会计环境具有特殊性,新会计准则对公允价值的运用仍然较为谨慎。在具体运用这一计量属性时,都规定了较为明确的限制条件。相关的限制条件也适应我国目前的经济环境,减少了企业进行财务欺诈和会计造假的可能性。

3. 政府补助的会计核算方法。《企业会计准则第16号——政府补助》与国际准则趋同,采用全面收益法,体现了资产负债观。对政府补助有两种会计处理方法:资本法和收益法。前者是将政府补助计入所有者权益,后者是将政府补助计入当期收益或递延收益。收益法又具体分为净额法和总额法。净额法是将政府补助确认为对相关资产账面余额或所补偿费用的扣减;而总额法则是将政府补助全额确认为收益。新会计准则对政府补助要求采用收益法中的总额法(即全面收益法)核算,以便更真实完整地反映政府补助的相关信息。按照资产负债观,政府补助会引起当期所有者权益的净增长,且不属于业主投资,符合收益的确认原则。新会计准则将政府补助分为与资产相关的政府补助以及与收益相关的政府补助两类,确认为递延收益或当期损益,体现了资产负债观的理念。

4. 所得税的会计核算方法。《企业会计准则第18号——所得税》对所得税的核算摒弃了以往的应付税款法及损益表债务法,采用了国际上较为通行的资产负债表债务法,较为完整地贯彻了资产负债观,实现了从收入费用观向资产负债观的转变。资产负债表债务法是从资产负债表出发,通过比较资产负债表上列示的资产、负债按照新会计准则的规定确定的账面价值与按照税法规定确定的计税基础,对于两者的差异分别按应纳税暂时性差异与可抵扣暂时性差异确认相关的递延所得税资产和递延所得税负债,并在此基础上确定每一会计期间利润表中的所得税费用。递延所得税资产和递延所得税负债的确认正是资产负债观的体现,这一方法将着眼点从利润表转移到了资产负债表,其目的是保证资产负债表上资产和负债项目的真实性。

5. 所有者权益变动表。《企业会计准则第30号——财务

报表列报》新增了所有者权益变动表。所有者权益变动表是反映构成所有者权益的各组成部分当期的增减变动情况的报表。所有者权益变动表应全面反映一定时期所有者权益变动的情况,不仅包括所有者权益总量的增减变动,还包括所有者权益增减变动的重要结构性信息,特别是要反映直接计入所有者权益的利得和损失,使报表使用者能准确理解所有者权益增减变动的根源。

所有者权益变动表在一定程度上体现了全面收益。1980年,美国财务会计准则委员会(FASB)第3号财务会计概念公告首次提出全面收益的概念:“一个主体在某一期间与非业主方面进行交易或发生其他事项或情况所引起的权益(净资产)变动。它包括这一期间内除业主投资和派给业主款以外权益的一切变动。”而传统收益是指企业某一期间交易的已实现收入和相应费用之间的差额,不包括本期已产生但尚未实现的利得与损失。可见,传统收益采用的是收入费用观,根据实现原则,将当期已实现的收入和费用相比得到当期利润;而全面收益采用的是资产负债观,收益的计量取决于资产和负债的计量,收益包括企业在一定时期内资产负债价值的全部变化,既包括已实现的收益,又包括已产生而尚未实现的利得和损失,因此将所有者权益变动表与利润表相结合,可以对企业业绩进行更为全面的反映。

二、由收入费用观向资产负债观转化的原因

1. 资产负债观能净化资产负债表并完善收益表。FASB最初的委员 Spmuse 曾发表了一篇题为《Accounting for What-You-May-Call-Its》的文章,指出了收入费用观所固有的一个问题。收入费用观将会计视为一个收入与费用的配比过程,主要目的是确定一定时期的收益。在此观念下,资产负债表被用来汇集配比过程剩下的等待配比的项目,大量性质不明的递延费用和递延贷项等进入资产负债表中,而其本身并不符合资产或负债的定义。同时,收入费用观允许一些项目绕过收益表而直接在资产负债表的权益部分进行报告(如外币折算差额、债务重组收益、法定资产评估增值等),导致权益部分变成一个日益混乱的信息垃圾箱,也必然使得收益表不能真实、全面地反映企业的财务业绩。而在资产负债观下,这些信息将“无所遁形”,资产负债表将得到净化,收益表信息将得到完善,可以提供更全面有用的会计信息。

2. 资产负债观更注重交易的经济实质。一般来说,理想的状态是根据交易的经济实质制定会计原则。由于收入费用观严格遵循权责发生制、配比原则和实现原则,对企业的资产特别是长期资产的历史成本严格采用系统的分期摊销方法核算,而不考虑由于环境因素造成的资产、负债的价值变动,因此在物价变动以及信息技术投入使得资产价值与历史成本明显脱节的情况下,按收入费用观确定的收益只能反映账面业绩而不能反映企业的真实业绩。与收入费用观相比,资产负债观更为注重交易和事项的实质,要求首先界定每笔交易和事项发生后对企业财务和经营状况产生的影响及后果,直观分析会计期间内资产和负债的变动,为确定当期收入和费用提供可靠的基础,最终采用一种财务报表使用者易于理解的方式

在财务报告中反映这些交易和事项的结果,提供的会计信息具有较强的相关性。

3. 资产负债观更符合当前的经济环境。理论的发展以实务为基础,实务的发展又指导着理论的前进。会计作为一个信息系统,与政治、经济、法律等运行环境密不可分,收入费用观的产生与发展与美国20世纪30年代宏观经济形势有着密切的联系。受经济大危机的影响,当时人们最为关注企业的盈利状况。这种思想也影响到会计理论与会计实务,使得收益表在报表体系中的重要性日益凸显,而稳健性原则和会计信息的可靠性也受到关注。20世纪70年代后期,美国的资本市场和金融市场迅速扩展,会计所依存的经济环境更加复杂多变,同时,国民经济持续平稳增长,而企业的稳定长期发展越来越依赖于其整体素质,这一整体素质又是企业长期积累的、互相牵制且能随时报告的全面能力的综合体。资产负债观正好能满足企业对这些信息的需求,因此传统的收入费用观受到越来越多的批评,资产负债观也逐渐取代了收入费用观,在财务会计概念框架中居于主导地位。当前,我国社会主义市场经济逐步成熟,企业经营活动日趋复杂化和多样化,同时,金融工具及其衍生工具层出不穷,收入费用观的局限性进一步凸显,会计信息使用者迫切需要了解企业净资产的全部变动,显然,此时采用资产负债观更能满足信息使用者的要求。

三、相关争议

如上所述,资产负债观在很多方面都优于收入费用观,也因此被许多国家采用,但理论界和实务界对资产负债观仍有不少争议,概括起来主要有以下两种观点:①会计程序就是将交易和其他事项的影响分配到各个会计期间,所以合理的确认程序应当是首先根据配比原则确认利得和损失,而资产负债表只是这一过程的结果,因此,资产负债表不应成为主要报表,而利润表也不应沦为次要报表。②资产负债观要求资产负债表必须是一份真实与公允反映主体财务状况的报表,为了达到这一目标,所有真正的资产、负债和所有者权益项目在符合确认标准的条件下都应被纳入资产负债表。但是,现实情况使得资产负债表无法反映所有为企业带来未来经济利益的资源。既然资产负债表中确认的资产是不完整的,根据净资产变动而加以确认的收益也不可能完整,这会严重动摇资产负债观的基础。

针对第一种观点,葛家澍和杜兴强(2003)认为,从经济角度看,企业必须先有可营运的资源(资产)和负债,才有可能形成利润。正如 Paton 和 Littleton 所指出的:利润是企业努力与成就对比的结果。什么是努力?就是耗费一定的资源(资产)或承担未来支付资产的义务(负债)形成“费用”,而后才能取得成就(回报)即“收入”。把“收入”同“费用”进行配比后才能确定利润或亏损。可见利润的系统确定是在持续经营、会计分期假设以及相应的会计所特有的程序与方法(如配比、应计、递延、摊销、分配)下才成为可能。再者,在利润表出现之前,企业也可以通过期末、期初净资产对比来确定利润。了解到这一点,我们才能够理解财务报表的重心应该是资产负债表。资产负债表是理所当然的第一报表。一方面,企业拥有可营运的

谈新企业所得税法下的纳税筹划

中央财经大学税务学院 朱 纯

【摘要】 新《企业所得税法》的颁布,实现了内、外资企业所得税法规的合并。本文从纳税义务人范围、税率调整、税前扣除规定、税收优惠政策及特别纳税调整五个方面解读新旧《企业所得税法》之间的重要变化,研究如何进行纳税筹划,以谋求企业利益最大化。

【关键词】 新企业所得税法 纳税筹划

2008年1月1日《企业所得税法》(以下称为“新企业所得税法”)将正式施行。企业为了追求纳税筹划利益最大化,需要对新企业所得税法进行解读,根据自身战略发展目标和经营管理特点,有针对性地调整和筹划各种涉税活动,依法、有效地降低税负,以谋求企业利益最大化。

一、纳税义务人的范围

《企业所得税暂行条例》规定中国境内实行独立经济核算的企业或者组织,为企业所得税的纳税义务人。《外商投资企业和外国企业所得税法》规定的纳税人为外商投资企业和外国企业。新企业所得税法规定,在中华人民共和国境内,企业和其他取得收入的组织(以下统称为“企业”)为企业所得税纳税人。企业分为居民企业和非居民企业。

与现行企业所得税法的规定不同,新企业所得税法中引入了居民和非居民的概念。该法中所称的居民是指依法在中

资源(资产)和负债是企业形成利润的前提;另一方面,利得和损失反映企业某一时期的“财富”(资产和负债)的流量,但如果不先了解“财富”在期初的存量(财务状况),如何判断财富的变化,又如何确认利得和损失?所以必须首先定义资产和负债。首先定义资产和负债就是首先确定企业与交易相关的“财富”存量,从而为利润的概念提供经济基础。因此,首先定义资产和负债,然后将利得和损失的定义建立在资产和负债定义的基础之上,不仅是首先定义资产和负债比首先定义利润更加合理,更为重要的是只有这样才符合企业经营的实际情况——这才是采用资产负债观的必然性。因此,财务报表的重心理应是资产负债表,资产负债表是理所当然的第一报表。综上所述,反对资产负债观的第一种观点显然是不正确的。

第二种观点的典型代表是Ernst和Young于1993年发表的《英国财务报告的未来方向》一文,认为英国会计准则委员会(ASB)为英国财务报告指引了一个错误的方向。Ernst和Young的主要观点就是不认同资产负债观将利润视为除业主影响之外的企业价值的增加,即排除业主影响之后企业期初期末价值的差额;但是资产负债表不能完全反映企业的价

国境内成立,或者依照外国(地区)法律成立,但是其管理机构在中国境内的企业。即对居民判断标准从单一的“登记注册地标准”过渡到“登记注册地标准”和“实际管理控制地标准”相结合。这一新标准对于那些通过将资金转到境外再投资境内的“返程投资”方式来达到享受外国企业的所得税优惠的企业来说至关重要。因为它们受到“实际管理控制地标准”的制约,就需要对其来源于境内、境外的所得纳税,而不仅是对其来源于境内的所得纳税。外资企业面对这一新的变化,要想被认定为非居民纳税人,享受税收优惠政策,可以进行一定的纳税筹划。如将企业的经营管理重大决定和决策地点设在海外、董事会议在国外举行等。

现行企业所得税法下内资企业以“独立核算单位”纳税,外资企业以“法人”为单位纳税,新企业所得税法下内、外资企业统一以“法人”为单位纳税。所有具有法人资格的企业或组

值,因为它无法反映所有带来未来现金流的企业资源(如人力资源等)。的确,由于计量等方面的限制,资产负债表目前还不能完全反映企业的价值,但是市场可以反映企业的价值,财务报表只是为市场估计企业价值提供信息。公允价值计量模式的引入就可以在一定程度解决这一问题。国际通行的公允价值的定义是,在自愿交易的双方之间进行现行交易,在交易中所达成的资产购买、销售或负债清偿的金额。在市场经济条件下,最能够代表公允价值的,是可以观察到的、由市场价格机制所决定的市场价格。因此,通过将符合确认标准的资产和负债纳入报表并且利用合适的计量基础,资产负债表能够更全面地反映企业价值,更有效地追踪企业价值的变化,市场也因此能够获得更多的评估企业价值所需的信息。因此,第二种观点也不应成为反对资产负债观的理由。

主要参考文献

1. 葛家澍. 财务会计理论方法准则探讨. 北京: 中国财政经济出版社, 2002
2. 葛家澍. 创新与趋同相结合的一项准则——评我国新颁布的《企业会计准则——基本准则》. 会计研究, 2006; 3
3. 财政部. 企业会计准则. 北京: 中国财政经济出版社, 2006