

全面收益观及其 对传统会计原则的挑战

杭州 万迈

一、全面收益的构成

1980年,美国财务会计准则委员会在其第三号财务会计概念公告《企业财务报表要素》中首次提出全面收益的概念:全面收益是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和情况而引起的净资产变动,包括在这一期间内除业主投资和分派业主款以外的一切净资产变动。

从理论上讲,全面收益主要来源于以下三个方面:①通过主体与非业主实体间的交易所引起的净资产变动;②通过主体发生的除交易以外的事项所引起的净资产变动,其中除交易以外的事项不仅包括发生在主体内部的事项(主体的生产),而且包括除交易以外的外部事项;③由于情况发生变化所引起的净资产变动,其中主体的生产和主体与非业主实体间的交易是主体的持续经营活动,构成主体的主要经营活动。

二、全面收益观对我国传统会计原则的挑战

随着经济的发展,传统的会计收益观过于保守的实现原则和滞后的历史成本信息等已经严重影响了会计信息的相关性,全新的全面收益观对传统会计原则提出了挑战。

1.全面收益观挑战实际成本(或历史成本)原则。按实际成本原则,不论外界发生何种变化,资产和负债始终按业务发生时的成本计量而不确认资产和负债价值的变动。历史成本决定了资产的入账价值,进而也决定了资产转移价值和费用计量的基础,并由此带来一系列问题:一是对于没有明确的历史成本而对企业发展极具重要意义的“软”资产项目没有在会计上得到应有体现,大大降低了会计信息的相关性和有用性;二是形成盈利的单一计量模式,对于引起企业财富变化的其他经济收益来源关注不够;三是对于企业持有资产的价值变动导致的利得和损失无动于衷,扭曲了企业财富的整体真实价值。全面收益观则要求对企业财富变化的不同侧面进行关注,这势必改变企业的历史成本模式而适当重视对现有资产存量价值的重新计量。

2.全面收益观拓展了实现原则的内涵。传统的实现原则立足于可靠性的考虑而把收益和利得的确认建立在“已实现”上,收益表只确认已经取得现金或现金要求权的特定交易的结果,而那些价值已经发生变化但尚未实现的事项和情况的影响无需在收益表上体现。这就忽视了收益实现的潜在时间性差异和累积影响,导致价值增值期间和收益报告期间的人为分割,过分重视可靠性而忽视了相关性。全面收益观则将收益和利得的确认从“已实现”拓展为“已确认”,对于尚未实现的净资产变动项目,如果有可靠的证据表明可以将其转换成现金或其他资产的要求权,则允许在全面收益中加以

确认。这同时也有助于消除传统实现原则的副作用,如绕过收益表的权益变动项目以及那些不伦不类、混杂于资产负债表但并不合乎资产、负债属性的递延项目,可以提高企业财务状况的明晰性和可靠性。

3.全面收益观对稳健性原则带来了很大的冲击。稳健性原则作为一项对会计要素起修正作用的原则,一方面同原有的会计原则(如历史成本原则)难以协调,造成理论上的内在矛盾;另一方面引起会计处理上的主观随意性,“报忧不报喜”,导致收益的人为波动,为盈余管理和利润操纵大开方便之门。相对而言,全面收益观能更加“公平”地对待各有关交易和事项,与公允、中立、可比等原则保持良好的协同关系。例如,为了提高收益信息的相关性,可以把不确定性和风险提高到可以接受的水平,从而有助于满足各不同利益群体的相关信息需求。□

小议固定资产的纳税筹划

中南财经政法大学 左廷江

一、固定资产折旧的纳税筹划

企业对固定资产折旧进行纳税筹划主要从折旧方法的选择、折旧年限入手,同时充分利用国家的有关优惠政策,达到少纳税的目的。由于税法对内资企业明确规定,除列举的几种固定资产可以加速折旧的情况外,可扣除的固定资产折旧的计算都采用直线折旧法,同时对折旧年限的规定也较为全面和具体,因此内资企业的固定资产折旧的纳税筹划主要应利用好国家给予的有关优惠政策。

相对于内资企业,外商投资企业和外国企业选择折旧方法的空间相对较大。《外商投资企业和外国企业所得税法》明确规定,固定资产的折旧应当采用直线法计算;需要采用其他折旧方法的,可以由企业提出申请,经当地税务机关审核后,逐级上报国家税务总局批准。应该注意的是,选择加速折旧法并非总是可以达到延迟纳税的效果。选择折旧方法时,还应对未来几年税法改革动向和物价走势进行预测;预测的结果不同,折旧方法的选择也会不同。

如果预期未来税率可能上升,则直线折旧法更利于企业达到节税效果。因为在税率上升的情况下,即期减少的税前所得将在远期适用更高的税率,从而可能导致延期纳税收益小于税收负担的增长幅度。反之,如果预期今后税率可能下降,则使用加速折旧法较有利,它将从两方面取得纳税筹划收益:一是即期转移到远期纳税的税负绝对比重下降,二是延期纳税的时间收益。

再比如,折旧基金主要是用于固定资产价值补偿,但由于我国现行税法规定固定资产的成本补偿主要以账面成本为依据,在补偿期间如果物价水平发生剧烈变动,将对有效投资产