

# 损益表的国际比较

首都经济贸易大学 何昊

损益表是反映企业一定会计期间经营成果及全面业绩的会计报表,编制损益表的目的在于将有关企业经营成果的信息提供给信息使用者。由于我国与其他国家尤其是西方各国在法律体制、企业组织体制、经营融资方式以及风俗习惯等方面的不同,我国与其他国家在损益表编制上存在着很大的差异。为此,本文选择会计事业比较发达的英美德三国的损益表作为与我国损益表相比较的对象,研究它们之间的共性与差异,以期从中借鉴先进经验,扬长避短,以完善我国的损益表编制。

## 一、共性

中外会计在损益表上均持“满计损益观”,主张损益表应包含所有的损失和收益,即既包括正常的营业损益,也包括非常项目的损失和利得,一切收入、费用以及特殊损益等项目都应在计算净损益时予以列计。我国与英美德各国之所以都采用“满计损益观”,是因为营业收入与营业外收益有时是难以区分的,同样的经济业务在一个企业被划分为营业收入,而在另一个企业则可能是营业外收益,若不采用总括观会造

易产生争议(见表中第6项)。按照税法要求,外地施工的分包方首先要由扣缴义务人代扣代缴一次营业税,而劳务发生地的税务机关按照税法规定还要向分包方征收一次营业税,所以分包方通常要交纳两次营业税,没有体现税法对纳税人权利的保护。

8.企业会计准则与税法各执一词、标准不统一(见表中第3、4、6、8、10项)。企业会计准则规定,与合同有关的零星收益应冲减合同成本。而税法规定,房地产开发企业在代建工程、提供劳务过程中节省的材料、下脚料或产品的残料等,如按合同规定留归房地产开发企业所有的,应于实际取得时按市场公平成交价格确认收入的实现。

## 二、企业会计准则与税法协调发展的必要性

我们把上述差异分为合理与不合理两类。合理差异为:

①对谨慎性原则的运用与理解不同;②会计政策的选择不同;③收支确认的范围和标准不同;④处理会计事项的基础不同;⑤对重要性原则的运用与理解不同。不合理差异为:①税法规定不如企业会计准则明确,易产生争议;②企业会计准则与税法各执一词、标准不统一。

资本市场的发展对企业会计准则的制定起到积极的促进作用,但税法的改革滞后于企业会计准则的改革:一方面,税法与企业会计准则存在的差异项目众多,使得纳税调整非常复杂。对企业而言,税收遵从成本和财务核算成本很高;对

成企业之间的年度收益缺乏可比性。同时,有些项目从短期看属于非常项目,但从较长时期来看这些“非常项目”又是经常发生的,若不采用总括观,则会造成各年度之间的收益缺乏可比性。

除了所持的损益观相同外,在编制损益表时我国与英美德三国也遵循着一些共同的会计原则,如一致性原则、客观性原则、谨慎性原则等,而且都按“本期收入-本期费用=本期利润”的公式来计算损益,以此揭示出资本运动中耗费额与回收额的全貌,显示构成利润的各有关因素的变化情况以及它们各自对利润的影响程度,从而为深入地进行经济活动分析、业绩评价、改善经营管理提供重要依据。

## 二、差异

虽然中外会计在损益表编制上存在诸多共性,但不难发现,各国损益表无论是在宏观理念还是在具体内容的安排上都存在着不同程度的差异,这些差异主要表现为以下几点。

1.所处的环境不同。这是造成损益表编制中外差异的主

国家而言,不利于税款的征收,容易导致税款的流失。另一方面,二者的差异容易使纳税人与税务机关产生争议。因此,有必要对企业会计准则与税法加以协调。

## 三、企业会计准则与税法相互协调的建议

1.将税务会计从财务会计中独立出来。税务会计与财务会计分离以后,二者分工明确、各负其责。税务会计专注于企业的涉税事项,从企业自身利益出发,进行合法的纳税筹划,进一步用好国家的税收优惠政策,减轻企业税收负担,维护企业的合法权益。

2.国家在修改企业会计准则和税法时既要考虑宏观经济运行,又要兼顾微观经济主体的利益,注重企业会计准则与税法的协调。首先,对于二者各执一词、标准不统一的状况,需要明确加以界定,以实现统一。其次,对于企业会计准则已经实现与国际接轨的项目,税法应根据立法原则尽快弥补其一些滞后的规定。同时,企业会计准则应尽量缩小会计政策的选择范围,简化税款的计算。

3.结合我国国情,充分吸收和借鉴国外的先进协调经验。企业会计准则及税法与国际标准保持一致是大势所趋,但不能忽视我国特殊的法律与市场环境。在协调二者差异的问题上,应结合我国国情并借鉴国外的成功经验,以减轻企业负担、增强企业活力,从而保证投资者各方的利益和国家财政收入的稳定,使我国经济持续、健康、快速地发展。□

要原因。环境不同,服务对象不同,进而使提供会计报表的目的也不同。

英美德三国均以私有制为基础。英国和美国有强大、规范的资本市场,企业规模较大,其资本来源主要依赖于资本市场;德国重视政府的宏观调控,经济规模较大,社会经济较发达。英国和美国财务报告的主要报送对象是投资者,德国则是债权人(主要是银行)和税务机构。而在我国,虽然随着市场经济的逐步健全,股份制经济得到了迅速发展,但外部投资者和债权人对企业损益表的相关信息进行了解的主观要求还不强烈,对这些信息的利用程度还不高,所以在我国政府相关部门仍是损益表的主要报送对象。

这种差异使各个国家的信息使用者对报表信息的要求也不同。欧美国家尤其是美国强调报表信息对信息使用者的决策有用性。我国虽然以决策有用性为导向,但实际上却更重视真实性,即强调受托责任关系,强调信息的合法性与统一性,在此前提下为国家与企业决策提供有用信息。

**2. 编制损益表时所采用的会计原则的差别。**英美德三国均十分重视原则,其共同之处如存货采用成本与市价(或可变现净值)孰低法为计量原则,对存货计价一般采用后进先出法,但英国和德国不允许为征税目的使用后进先出法,我国对此则无明确规定。商誉在美国必须资本化并在40年内分期摊销,英国和德国则允许一次摊销计入准备金账户(德国还允许对其资本化并在5年内分期摊销),我国摊销期为10年。我国与美国对长期债券的折价与溢价都进行摊销,但英国和德国不摊销。英美德三国对解雇费按“人走即付”方式记录,我国则未作规定。对于企业合并的会计处理方法,我国采用权益集合法,而英美德三国采用购买法。对于外币折算差额,我国将其列入当期损益,英美德三国则反映在权益中。

从以上差异可以看出,在谨慎性原则的执行上欧美国家比我国更为严格。

### 3. 在具体编制和列示方法上的差别。

(1)对终止经营的反映。美国的损益表分为营业部分报告和非营业部分报告。营业部分报告中应分别计算毛利、营业利润、税前利润和税后营业利润。非营业部分报告分为终止经营损益、非常项目利得和损失以及会计原则变更累计影响等项目。其中终止经营损益是指出售、放弃或丧失企业一部分的经营所有权。可见,美国在损益表中以严格的定义列示了非连续部门的经营损益,而英国、德国与我国现在的损益表中均未反映此项内容。美国的做法使不同时期的会计报表具有可比性,可以让信息使用者能够意识到什么收益可以从企业持续经营的收益中加以估计,什么收益可以区分,这有利于更好地评价经营者的业绩。笔者认为我国应借鉴美国的做法。

(2)对会计原则变更的处理。美国在损益表中还列示了因会计原则变更对前期产生的累积影响,要求对会计原则变更所产生的累积影响在损益表中加以报告,其金额是扣除所得税后的净额,而且为了保证会计信息的可比性,应在假设基础上按新会计原则在表外调整以前年度的净收益,会计估计变更的影响不必单独反映,也不必调整净收益,会计主体的

变更则要调整以前各年度的损益表;英国和德国均将会计原则变更作为表外说明,未在损益表内列示;我国《损益表——征求意见稿》中则要求将会计原则变更及其影响只作为表外说明,不在损益表中单独列示,《企业会计制度》则规定在会计政策变更当年应调整利润及利润分配表上年各栏的相关项目,并在会计报表附注中说明。

(3)对所得税的处理。英国和美国对所得税进行了期间分配,即将一个时期的所得税总额分别分配给同一时期损益表中的各主要项目;德国将所得税列示在损益表的最后,以计算税后利润,但德国将其他税也一并列示于损益表后,从而扣减得出年度盈余或亏损;我国将所得税列示在损益表的最后,把主营业务税金放在第一部分,作为营业收入的抵减项处理,这种做法对企业整体纳税情况的反映显然过于分散和模糊。笔者认为,可以借鉴英美两国的做法,将所得税在经常项目和非经常项目之间进行分配,使得出的税后经常性损益有更大的预测价值。

(4)对利息的处理。我国将利息收入冲减财务费用,英美德三国则将利息收入与费用分别列支。

(5)投资收益的列示。美国证券交易委员会(SEC)规定的损益表项目分项列示了投资收益,包括股利、证券利息、证券收益等;德国按其构成列示,分为参与收益、其他有价证券和长期贷款收益、其他利息收益、长期金融资产和短期证券摊销等;我国损益表则对企业各种对外投资所取得的收益以净额列示,并未细分。

现在我国许多大型企业、企业集团对外投资越来越复杂,在损益表中也应将多元化的投资收益分别予以列示,以使信息使用者对企业不同类型的投资收益状况有比较具体的认识。我国在这方面可以借鉴损益表的国际做法,分别列示不同类型的投资收益。这样可以增大损益表的信息含量,也可以有效防止企业利用对外投资来操纵利润。

(6)对非常项目的界定与列示。我国的营业外收支包括了大部分非常项目;美国则将利得和损失划分为非常项目和正常项目;而德国分非常收入、非常费用、非常净损益列示。在划分依据上,国外是按经常性或非经常性标准来划分的,而我国是按营业或非营业标准来划分的。从定义上看,各国都将营业外(非常)收入(收益)与费用定义为与正常业务活动无关的收入与支出,但对什么是“正常”、什么是“非常”却又有着各自不同的理解。

(7)对损益表项目的限定。英美两国只是从大类上规范损益表的项目,其损益表中有相当一部分项目无法直接根据某个账户的余额来填列,其会计账户是各取所需、灵活多样的,编表时均按统一的功能项目分析填列,使得损益表中有关功能性项目要反映的内容可按重要性程度以细目形式加以适当揭示。

除了计算项目外,我国和德国的损益表中其他项目都有相对应的账户,且收入与费用账户十分统一。这是因为,我国较英美两国的会计事业来说还不发达,人员素质也不高,所以设计的损益表项目更为详细,以便于操作。随着我国经济的发展和社会的进步,我们可借鉴英美的做法,从原则和概念上来规定报表项目。□