

# 关于利得和损失的会计理论问题

## ——综合收益理念下的分析

许文静(博士) 王君彩(博士生导师)

(中国石油大学(北京)工商管理学院 北京 102249 中央财经大学会计学院 北京 100081)

**【摘要】** 利得和损失是企业综合收益的重要组成部分,随着我国综合收益理念的进一步贯彻,利得和损失在会计信息系统中的地位 and 作用也愈显突出。本文基于综合收益理念,对利得和损失的概念、确认时间、与会计要素的关系等基本理论问题进行探讨。

**【关键词】** 综合收益 利得 损失

### 一、研究背景

资产计价与收益确定是会计计量的两大核心内容,其中对于收益确定存在两种不同的计量基础:资产负债观和收入费用观。资产负债观下的会计收益向经济收益靠拢,强调收益是财富的增加(亚当·斯密,1776),是某一时期内经济资源的增量,基于资产和负债的变动来计量收益,采用综合收益的概念。根据美国财务会计准则委员会(FASB)在1985年12月发布的《财务会计概念公告第6号——财务报表的要素》(SFAC6)中的界定,综合收益是企业在报告期内,从业主以外的交易以及其他事项和情况中所产生的权益变化,包括报告期内除业主投资和派给业主款外,一切权益上的变化。1997年6月,FASB发布了《财务会计准则公告第130号——报告综合收益》(SFAS130),指出综合收益由收入、费用、利得与损失四个同级要素构成。在收入费用观下,收益被视为企业投入(所费)和产出(所得)的衡量(佩顿·利特尔顿,1940)。收入费用观下的会计收益是传统的会计收益概念(如我国的净利润概念),通过收入和费用的直接配比来确定收益,强调收入实现原则和配比原则的应用。

资产负债观和收入费用观是两种不同的收益确定的会计计量基础。在会计理念选择的历史变迁中,经历了以资产负债观为主导到以收入费用观为主导,再到以资产负债观为主导的否定之否定的发展过程。以安然事件为代表的一系列美国公司财务欺诈案引起了人们对会计准则制定的诸多争议,美国证券交易委员会(SEC)在其针对性的研究报告中指出:资产负债观为经济实质提供了最有力的概念描述,从而成为准则制定过程中最合适的基础。并呼吁,FASB应以资产负债观全面取代收入费用观,将其作为会计准则制定的指导理念。FASB和国际会计准则理事会(IASB)正在其准则制定中坚定不移地贯彻资产负债观。对我国而言,2006年发布的会计准则体系基本实现了与国际会计准则体系的趋同,资产负债观在会计准则体系中得到了充分体现,我国对于收益的确定也处在由收入费用观到资产负债观的转变时期,2009年财政部

发布了《企业会计准则解释第3号》,要求企业在利润表中增列“其他综合收益”项目和“综合收益总额”项目。

利得和损失是综合收益的重要组成部分,在收入费用观向资产负债观转变的背景下,本文将对利得和损失的相关基本理论问题进行探讨。

### 二、利得和损失的概念

我国2006年《企业会计准则——基本准则》中首次出现利得和损失的概念,其中: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流出。上述概念界定中利得和损失的实质是导致所有者权益发生增减变动的经济利益的流入或者流出,同时此概念还有两个限定条件:一是经济利益的流入或者流出来自于企业的非日常活动;二是排除所有者投入资本和向所有者分配利润导致所有者权益增减变动的经济利益的流入或流出。在我国会计准则中,与上述利得和损失概念相对应的还有收入和费用的概念,其根本区别在于:如果导致所有者权益增减变动的经济利益的流入或者流出来自于企业的日常活动,则为收入和费用;反之,来自于非日常活动的则为利得和损失。

即要正确区分收入、费用与利得、损失的概念,就必须明确“日常活动”和“非日常活动”的划分界限。对此,《企业会计准则第14号——收入》应用指南对企业日常活动又作了进一步解释。所谓“日常活动”,是企业为实现其经营目标所从事的经常性活动以及与之相关的活动。也就是说,判断是否为日常活动的标准有两个:一是看是否是企业为实现其经营目标所从事的活动以及与之相关的活动;二是看这些活动发生的频率。但是这种判断标准仍过于抽象,现实中操作起来并不容易把握。随着全面收益理念的引入,收益涵盖的范围和组成内容愈加广泛和复杂,缺乏现实指导性的概念,会导致一些项目在根据定义判断时出现含糊不清、甚至相互矛盾的状况。

如一般企业持有的交易性金融资产期末发生的公允价值

变动损失是企业的费用还是损失,目前存在不同的观点。根据我国利润表中的列式,公允价值变动损益是企业营业利润的构成内容之一,这意味着公允价值变动损益应属于收入或费用的范畴,因为属于利得或损失的营业外收支项目在利润表中是营业利润构成之外的内容,但同时目前多数学者在研究中将公允价值变动损益理解为企业的利得或损失。此外,证监会发布的《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第1号——非经常性损益(2008)》中,将企业持有的交易性金融资产期末发生的公允价值变动损益作为企业的非经常性损益,而非经常性损益的概念指明这些项目具有偶发性的特点,不属于企业的经常性活动,即证监会规定将公允价值变动损益视为企业的利得或者损失。上述现实情况说明,目前我国会计准则对于收入、费用、利得和损失的概念界定尚缺乏严谨性和清晰性。收入、费用、利得、损失为综合收益的不同组成部分,如果不能清晰界定四个组成部分的概念界限,将无法正确确定属于综合收益的各个项目的流向和归属,将导致综合收益内部结构的混乱,也不利于对会计收益质量的评价。

笔者认为,提高会计报告的收益质量、增强收益信息的决策相关性、促进资源的优化配置是收益报告的最终目标,因而收益的确认、计量环节也应服务于该目标。综合收益观下,收益的内容组成愈加庞杂,如何评价不同企业的收益质量也更加重要。收入、费用、利得和损失作为收益构成的第一个层次,对报告和评价收益质量有着至关重要的作用,而衡量收益质量的一个关键因素是已确认收益的持续性程度。根据 Ramakrishnan 和 Thomas(1991)提出的持续性观念,收益的不同组成部分具有不同的持续性(包括长期持续性、短期持续性和零持续性),投资者应针对净收益区分不同类型的持续性,以判断公司的持续盈利能力。因而对于收入、费用、利得与损失可以基于“收益持续性”的角度来进行概念的界定和划分,将由企业偶发性活动带来的不具有持续性的收益界定为利得或者损失,这与证监会对“非经常性损益”概念的界定趋于一致。

### 三、利得和损失的会计确认时间

会计确认时间问题起源于会计分期假设,会计确认时间是用于明确已经符合会计确认标准的项目在哪一个会计期间予以确认,通过哪一个会计期间的财务报表对外报告。与传统的基于收入和费用配比而确定的会计收益相比,综合收益理念下,收益的概念和涵盖的内容被扩充,不仅仅包含收入、费用,还包含利得、损失,特别是不影响当期利润但直接影响当期所有者权益的“直接计入所有者权益的利得和损失”。构成综合收益的收入、费用与利得、损失,在会计确认时间上是否遵循相同的基础和原则呢?

收入在何时入账需要遵循权责发生制基础,而且需要进一步遵循实现原则,即确认收入时伴随现实交易事项的发生,与交易相关的经济利益能够流入企业。费用在何时入账也需要以权责发生制为基础,遵循与收入进行配比的原则、费用实际发生原则,即确认费用时伴随现实交易事项的发生,与交易相关的经济利益会流出企业。

对于利得和损失,我国虽然已经引入其概念,但对其何时

入账(会计确认时间问题)并没有明确的理论阐述。由于综合收益理念与传统的会计收益理念存在较大的差异,导致利得、损失在确认时间上不同于收入和费用。如企业持有的可供出售金融资产在会计期末公允价值发生变动时,为了反映出资产价值的变化,需要确认利得或者损失(也称为“持产损益”),即利得和损失的确认不一定要伴随实际经济交易事项的发生。因而,由利得带来的经济利益流入可能是已实现的(相关经济利益流入了企业),也可能是未实现的(确认利得的同时相关经济利益并没有流入企业);而由损失带来的经济利益流出可能是已发生的(相关经济利益流出了企业),也可能是未发生的(确认损失的同时相关经济利益并没有流出企业)。综上,利得和损失在确认时间上明显不同于收入、费用,而是具有相对独立的特点,它突破了收入实现原则、费用发生原则、收入和费用配比原则等,是基于资产与负债的变动来确定收益的。

### 四、利得和损失与会计要素的关系

目前在我国,利得和损失不是单独列式的会计要素,根据2006年《企业会计准则——基本准则》的规定,利得和损失按照确认时流向的会计要素可划分为“直接计入所有者权益的利得和损失”以及“直接计入当期利润的利得和损失”。其中:“直接计入所有者权益的利得和损失”是指不应计入当期损益、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;“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。即利得和损失从属于利润要素或所有者权益要素。本文认为上述界定和划分存在以下问题:

在与会计要素的关系上,将利得和损失划分为利润或者所有者权益的从属要素,会将利得和损失掩盖在利润和所有者权益要素之下,无法凸显和达到在报表中增列综合收益的目的,不利于综合收益理念的贯彻和实施,也不利于综合收益在整个会计信息系统中地位的提升。同时,利得、损失与收入、费用在概念界定上的本质都是导致所有者权益发生增减变动的经济利益流入或者流出,唯一的区别是来源不同(非日常活动和日常活动)。收入、费用可列为单独的会计要素,那么利得和损失是否应当拥有相同的地位呢?FASB 将利得、损失及综合收益分别作为独立的会计要素,同收入、费用、所有者权益等有着同等重要的地位,这样的划分突出了综合收益要素。英国会计准则委员会(ASB)采用了广义的利得和损失概念,将利得和损失作为单独的会计要素。IASB 采用广义的收益和费用概念,将两者分别作为单独的会计要素。即国际上对我国界定的收入、费用、利得和损失在会计要素的界定上均给予了同等的地位,将其划分为四个独立的会计要素,或者采用广义概念将其划分为两个单独的会计要素。随着综合收益理念在我国的进一步贯彻,利得和损失也应作为单独的会计要素,这也将有助于区分其他会计要素而对利得和损失的会计确认、计量和列报等一系列问题进行独立、全面且有针对性的研究。

我国将利得和损失划分为“直接计入所有者权益的利得

# 企业采购与销售环节现金流管控精要

王玉春(教授)

(南京财经大学会计学院 南京 210003)

**【摘要】**企业的现金流管控极为重要,良好的现金流状况是企业运行良好的表现。本文从采购环节和销售环节两方面入手,对企业现金流管控要点进行了详细解析,以期为企业现金流管控提供参考。

**【关键词】**采购环节 销售环节 现金流管控

在后金融危机时代,企业现金流管控尤为重要。企业“现金为王”的价值观胜于“盈利为王”的价值观,企业管理的重心是财务管理,而财务管理的重心是现金流管理。良好的现金流状况常常是企业运营良好、财务健康的表现,而恶化的现金流状况是企业陷入财务困境、可能面临清算的征兆。在企业各个经营环节的现金流管控中,能对企业现金流产生重要影响的是企业面向市场的两端——采购环节与销售环节的现金流。被誉为全球第一 CEO 的杰克·韦尔奇重视采购和销售对企业现金流入产生的影响,称:在一个公司里采购部门和销售部门是仅有的两个能够产生收入的部门,其他任何部门发生的都是管理费用。

和损失”以及“直接计入当期利润的利得和损失”,并给出了各自的概念界定。其中,“直接计入所有者权益的利得和损失”为我国综合收益总额构成中的“其他综合收益”项目,“直接计入当期利润的利得和损失”为综合收益总额构成中“净利润”的组成部分。即上述对利得和损失的进一步划分也将影响综合收益的内部结构,影响对综合收益质量的评价。但在相应的概念中并没有明确“计入所有者权益”和“计入当期利润”的利得和损失的本质区别是什么,“直接计入当期利润的利得和损失”概念界定中只是用了一个与“计入当期利润”相近的“计入当期损益”来解释,“直接计入所有者权益的利得和损失”则采用了相反的概念(不计入当期损益)。这样的概念界定,缺乏相应的理论指导意义,也缺乏实务操作性。目前,对于利得和损失归属于何种会计要素的规定,散列于各项具体会计准则当中。我国所有者权益变动表采用列举的方式说明“直接计入所有者权益的利得和损失”包括可供出售金融资产公允价值变动净额、权益法下被投资单位其他所有者权益变动的影响、与计入所有者权益项目相关的所得税影响及其他等四项。但对于这些项目为什么属于“直接计入所有者权益的利得和损失”并没有明确的理论指导,如交易性金融资产由于公允价值变动带来的损益和可供出售金融资产公允价值变动带来的损益,只有后者划分为“直接计入所有者权益的利得和损失”,但这两种经济事项划分为何种会计要素并没有明确的依据。

本文从企业采购和销售环节入手谈谈如何加强现金流管控,从时间和空间上减少现金流出、增加现金流入。

## 一、采购环节现金流管控精要

### (一)建立询价议价机制

企业材料物资采购应实行询价议价机制和比价采购。

1. 实行比价采购的原则。①公开、公平、公正招标采购,货比三家,同价取质优,同质取价廉,在保证质量的前提下,努力降低采购成本。尽量减少独家供货的局面,对主要材料实行三家以上供货商竞价比较机制。②对采购过的材料物资,以上一年或前几年采购的最低价作为基价。对未采购过的材料物资,以最低谈判价作为基价。③实行询价比价、供应商的选择、

笔者认为,在综合收益理念下,由于收益的确定是基于资产和负债的变动,因而确认的收益可能是已实现的,也可能是未实现的。利得和损失的划分可以“实现”为标准,将非日常活动中已经实现的收益划分为“直接计入当期利润的利得和损失”,将非日常活动中未实现的收益划分为“直接计入所有者权益的利得和损失”,此部分在其日后实现时再结转至当期利润。由于收益的实现和未实现是判断企业收益质量的一个重要参考依据,上述以“实现”为标准的划分,也有助于会计信息使用者对收益质量的评价。

目前,对综合收益的研究主要集中于综合收益的列报方面,但会计信息生成的完整链条应同时包括会计确认、会计计量和会计报告。本文对利得和损失的概念、确认时间以及与会计要素的关系等问题的探讨,将有助于对综合收益会计确认问题的进一步研究。

### 主要参考文献

1. 李勇. 资产负债观与收入费用观比较研究. 北京: 中国财政经济出版社, 2006
2. 汪祥耀, 邵毅平. 美国会计准则研究. 上海: 立信会计出版社, 2010
3. 周萍. FASB 和 IASB 财务业绩报告项目研究回顾与评价. 会计研究, 2007; 9
4. 贺德华. 论企业业绩报告的改进. 经济体制改革, 2009; 3