

综合收益理念下我国会计要素体系构建

许文静 王君彩(博士生导师)

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

【摘要】目前我国会计收益理念正经历着从“传统会计收益”向“综合收益”的转变。收益理念的转变突破了财务会计原有的一系列会计原则,对我国目前的会计要素体系及其概念带来了较大冲击。本文剖析了综合收益理念下我国目前会计要素体系及相关概念界定面临的问题,并提出了完善我国会计要素体系及概念的建议。

【关键词】综合收益 会计要素体系 利得 损失

一、研究背景——会计收益理念的转变

收益是投资决策、企业业绩评价、证券市场监管的重要依据,也是企业纳税、股利分配的基础。收益是会计研究的核心内容之一,目前收益理念正经历着由“传统会计收益”到“综合收益”的重大转变。历史成本原则、实现—配比原则、谨慎性原则构成了传统会计收益确定模式的基础。按照历史成本原则,资产和负债始终按照业务发生时的成本计量,不确认和反映资产或负债在持有期间价值的变化;按照实现—配比原则,收益表只反映已经取得现金或现金要求权的现实交易的结果,不反映那些已经使价格发生变化但尚未实现的事项或情况的影响,同时强调收益是收入和费用配比后的净结果;谨慎性原则是对上述两个原则的部分修正,即可以确认预计的损失,但不允许确认预计的收益。上述传统会计收益的确定模式使得

收益具有确定性、可靠性、稳健性等特点。

20世纪90年代以来,随着金融创新的日新月异以及企业面临的经济环境、自身经济活动愈加多变和复杂,企业非传统的收益来源越来越多,各国纷纷对传统会计收益进行改革,提出了综合收益的理念。与“传统会计收益”相比,“综合收益”突破了历史成本原则,引入公允价值等多种计量属性;突破了实现—配比原则,确认交易之外的其他导致价格发生变化但尚未实现的事项或情况对收益的影响,不再基于收入和费用的配比来计量收益,而是基于资产和负债的变动来计量收益;同时也突破了谨慎性原则,既确认预计的损失,也确认由于公允价值变动而带来的未实现收益。上述变化使得综合收益反映的企业收益信息更加全面。1997年6月美国财务会计准则委员会(FASB)发布的财务会计准则公告第130号(SFAS130)

果。具体如下:

“双高”企业上市公司研发投入均值达到了国际上公认的维持生存的水平,但总体来看分布不均,低投入状况与高投入状况并存。而投入强度中位数三年中虽然逐年增加,但仍未超过2%。

从总体上看,企业的R&D支出与经营绩效之间存在正相关关系,即加大当期的研发投入对于提高净资产收益率有促进作用。从其弹性来看,研发投入对净资产收益率的弹性为1.657,说明当其他因素不变时,1%的研发强度的提升能够带来1.657%的净资产收益率的增长。

“双高”企业R&D投入当年对企业业绩存在滞后影响。从表4至表6中可以看出,2009年回归方程当年的显著性水平与滞后两年相当,均大于滞后一年的显著性水平。滞后年度的相关系数说明滞后第二年的研发投入对企业业绩的影响更大些,其次是研发投入当年,再次为研发投入前一年。由此得到这样的结论:R&D投入在其投入之后对“双高”企业产生了一个倒U型的显著性影响,倒U型的最大值出现在研发投入后的第二年。这一结果与周亚虹、许玲丽(2007)的实证研究结果一致。

主要参考文献

1. 郑循刚.基于DEA的我国高技术产业R&D效率评价.四川农业大学学报,2009;3
2. 程宏伟,张永海,常勇.公司R&D投入与业绩相关性的实证研究.科学管理研究,2006;24
3. 侯晓红,张艳华.R&D投入对企业业绩的影响.科技管理研究,2006;12
4. 刘德胜,张玉明.技术人才驱动中小企业绩效的有效性研究.科技与经济,2010;3
5. 梁莱歆,张焕凤.高科技上市公司R&D投入绩效的实证研究.中南大学学报(社会科学版),2005;2
6. 梁莱歆,张永榜.我国高新技术企业R&D投入与绩效现状调查分析.研究与发展管理,2006;2
7. 闫华红,李晓芹.北京市高新技术企业研究与开发投入(R&D)绩效分析.国际商务财会,2008;8
8. 臧维,艾静涛.“电子信息百强企业”R&D与绩效关系的实证研究.经济论坛,2008;18
9. 周亚虹,许玲丽.民营企业R&D投入对企业业绩的影响.财经研究,2007;7

将综合收益界定为“一个企业在一段时期内由于交易、其他事项以及来自除股东外的事项所引起的所有者权益的变动,除所有者投资和对所有者的分配所引起的所有者权益的变动之外,在某一会计期间内全部的所有者权益变动都应包括在综合收益中”。

2006年,我国财政部颁布了与国际会计准则趋同的新会计准则体系,有关内容体现了传统会计收益向综合收益理念的转变。2009年,财政部又发布了《企业会计准则解释第3号》,要求企业自2009年起在利润表中增列“其他综合收益”项目和“综合收益总额”项目,“其他综合收益”项目反映企业根据企业会计准则规定未在损益中确认的各项利得和损失扣除所得税影响后的净额,同时规定“综合收益=净利润+其他综合收益”。收益理念的转变对我国现有的会计要素体系及会计要素的概念界定带来了冲击和影响,本文对综合收益理念下我国现有会计要素体系及会计要素的概念进行剖析,分析其存在的问题,并提出完善建议。

二、我国目前的会计要素体系及概念界定

根据2006年发布的《企业会计准则——基本准则》,目前我国会计要素体系包括6项:资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润,见图1。其中资产、负债、所有者权益为资产负债表要素,反映企业拥有的资源、资源的来源及企业资源的提供者对资源的要求权;收入、费用、利润为利润表要素,反映企业在一定会计期间的财务业绩。

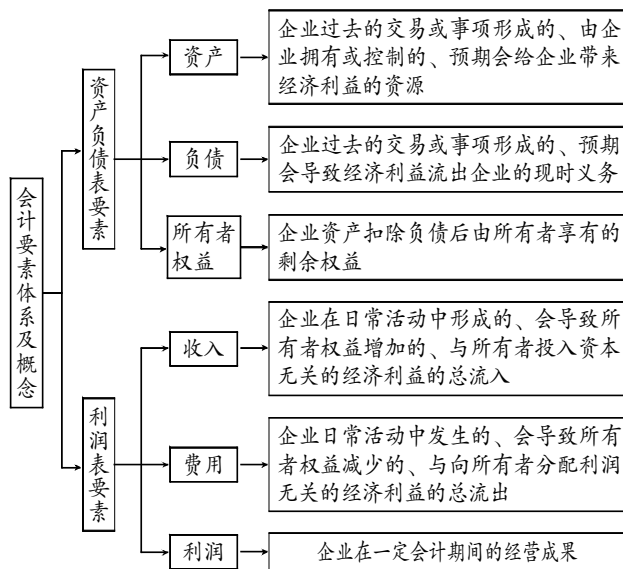


图1 我国目前会计要素体系及概念界定

1. 现有利润表要素无法完整体现利润表的结构、内容组成及相互关系。随着综合收益理念在我国会计准则体系中的引入,以及综合收益在利润表中的增列,我国利润表的结构及列示的内容更加复杂。综合收益列报后,利润表在结构和内容上发生了如下变化:其一,在利润表基本构成要素方面,除了原有的收入、费用,还增加了利得、损失的构成要素,其中利得和损失进一步划分为直接计入当期利润和直接计入所有者权益的利得和损失;其二,为了反映企业收益性质的不同,我国

在采用“多步式”利润表列示方法时,利润表中还包括出于报告目的的中介组成部分,传统会计收益理念下,中介组成部分包括营业利润、利润总额,综合收益列报后,中介组成部分增加了“其他综合收益”;其三,综合收益增列后,利润表的底线业绩指标由原来的“净利润”变更为“综合收益”。综上,综合收益列报后我国利润表基本结构和内容的组成如图2所示:

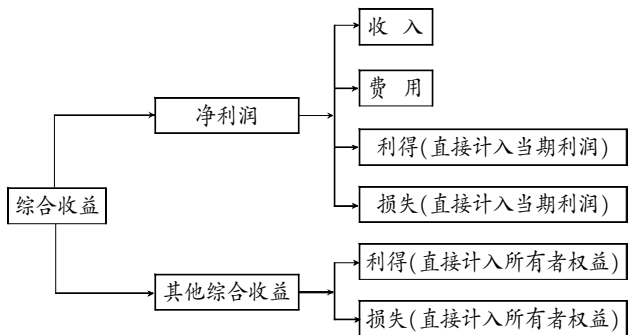


图2 我国利润表的基本结构和内容组成

图2中所体现的利润表各组成部分之间的关系如以下公式所示:

$$\text{综合收益} = \text{净利润} + \text{其他综合收益} \quad (\text{公式1})$$

$$\text{净利润} = \text{收入} - \text{费用} + \text{直接计入当期利润的利得} - \text{直接计入当期利润的损失} \quad (\text{公式2})$$

$$\text{其他综合收益} = \text{直接计入所有者权益的利得} - \text{直接计入所有者权益的损失} \quad (\text{公式3})$$

通过图2及上述公式所体现的利润表基本结构、内容及相互关系,结合目前我国利润表会计要素的组成,我们可以看到,我国目前的利润表要素并不能完整体现综合收益在利润表列报后利润表的构成、内容及相互关系。利润表中除了目前利润表要素中已经包含的收入、费用和利润等构成,还包括没有包含在利润表要素中的利得、损失及综合收益等内容。并且,收入、费用和利润三者之间也没有形成整体和直接的联系。

2. 现有资产负债表要素与利润表要素之间无法建立起完整、直接的勾稽关系。目前,综合收益在利润表中增列后,由于综合收益是指所有者权益的变动(扣除所有者的投资和由向所有者的分配导致的所有者权益的变动),因而可以借助“综合收益”作为资产负债表和利润表之间沟通的桥梁,从而打通资产负债表和利润表之间的勾稽关系,这种勾稽关系的建立如公式4所示:

$$\text{期末}(\text{资产} - \text{负债}) - \text{期初}(\text{资产} - \text{负债}) = \text{期末所有者权益} - \text{期初所有者权益} = \Delta \text{所有者权益} = \text{综合收益} + (\text{所有者的投资} - \text{给所有者的分配}) = \text{净利润} + \text{其他综合收益} + (\text{所有者的投资} - \text{给所有者的分配}) = (\text{收入} - \text{费用} + \text{利得} - \text{损失}) + (\text{所有者的投资} - \text{给所有者的分配}) \quad (\text{公式4})$$

通过上述公式4我们可以看到,目前利润表要素中的收入、费用及利润是无法与资产负债表要素中的资产、负债和所有者权益建立直接的勾稽关系的。

三、目前我国会计要素概念界定存在的问题

由上可知,目前我国六大会计要素概念界定的核心内容

分别如下:资产是企业拥有或控制的资源,负债是企业承担的一项现时义务,所有者权益是所有者享有的剩余权益,收入是经济利益的总流入,费用是经济利益的总流出,利润是企业的经营成果。上述会计要素概念界定中存在如下问题:

1. 没有指出利润表要素的本质涵义。在综合收益理念下,综合收益界定为企业所有者权益的变动(扣除所有者的投资和给所有者的分配导致的所有者权益变动),而所有者权益的变动必然同时伴随着企业资产或负债的变动,即综合收益在本质和根源上是由于企业资产或负债的变动而引发的所有者权益的变动。基于资产和负债的变动来计量收益,是综合收益理念在收益计量上的特点。综合收益在利润表中增列后,利润表要素中的收入、费用是综合收益的基本构成要素,利润是综合收益列报中的中介组成部分,由收入、费用、利得、损失等基本构成要素组合而成,因而作为综合收益内部组成部分的收入、费用、利润在本质上也应基于企业资产或负债的变动而引发的所有者权益的变动。谢德仁(2001)在考察财务报表的原本逻辑时也指出,收入与费用是净资产的某些变动,亦即资产与(或)负债的某些变动,实质上是这些变动的别名而已。我国目前的收入、费用概念中提到了收入(费用)会导致企业所有者权益的增加(减少),但概念最终的落脚点是强调收入是企业经济利益的总流入,费用是企业经济利益的总流出,没有突出收入或费用是“基于企业资产和负债的变动而引发的所有者权益的变动,是反映所有者权益内部变动的基本构成要素”。我国目前对利润概念的界定为:利润是企业在一定会计期间的经营成果,这种描述更为模糊和宽泛,没有指明利润的本质为企业净资产变动中的一个内部组成结构。

2. 利润表会计要素与资产负债表会计要素之间的内在联系没有在概念中体现出来。综合收益理念下基于资产和负债的变动来计量收益,打通了资产负债表要素和利润表要素之间的内在联系,即利润表中会计要素的概念界定都可以通过资产负债表要素中的资产或负债的变动,或者资产或负债的变动导致的所有者权益的变动来界定。但是由于目前我国利润表会计要素的收入、费用及利润均没有从这一角度来进行概念的界定,从而无法在概念上反映出利润表要素与资产负债表要素之间存在的内在联系,导致人们对利润表与资产负债表之间本原逻辑关系的忽视。

四、完善我国会计要素体系的建议

1. 增设综合收益会计要素。综合收益代表了我国会计收益理念转变的方向;综合收益作为新的底线业绩指标,其在利润表中增列后,导致我国利润表的结构、内容组成及相互关系发生了重大改变;综合收益的计量建立在资产或负债变动的基础上。因而增设综合收益会计要素有利于贯彻我国目前收益理念的转变,有利于体现目前我国利润表在结构和内容上发生的变化,进而打通资产负债表和利润表之间的勾稽关系。

2. 增设利得、损失会计要素。利得、损失与已经列入利润表要素的收入、费用并没有本质上的差别,四者均作为综合收益的基本构成要素,均反映所有者权益的变动,唯一的区别是这种所有者权益的变动是来自日常活动(收入、费用)还是来

自非日常活动(利得、损失),区分收入、费用与利得、损失是为了反映收益的不同来源和性质,以帮助会计信息使用者更好地进行决策。因而,增设利得、损失会计要素,将有助于理顺收入、费用与利得、损失直接的逻辑关系;同时,也有利于完整体现我国利润表的结构和内容组成。

3. 逐步取消利润要素。由于净利润是综合收益的主要组成部分,在增设综合收益会计要素后,取消利润要素,有助于理顺综合收益和利润的关系,同时避免会计要素体系设置中不必要的层次和重复。但考虑到我国目前相关的制度背景和会计实践的外部环境,由于利润指标在经济生活中还发挥着重要作用(如证监会的监管政策、契约签订、业绩评价、投资决策、企业纳税等方面都有利润指标密切相关),对利润会计要素的取消需要设置一个较长的缓冲期。

综上,构建我国会计要素体系应设置资产、负债、所有者权益、收入、费用、利得、损失、综合收益等8个会计要素。

五、完善我国会计要素概念的建议

1. 补充界定综合收益的概念。2009年我国财政部发布的《企业会计准则解释第3号》中虽然要求企业在利润表增列综合收益,但并没有对综合收益的概念进行界定,只是明确了“综合收益=净利润+其他综合收益”。其中,“其他综合收益”反映企业根据企业会计准则规定未在损益中确认的各项利得和损失扣除所得税影响后的净额。由于我国对综合收益理念的引入是基于会计准则的国际趋同,因而我们可以借鉴FASB在1997年发布的SFAS130中对综合收益的概念界定,补充我国的综合收益概念,即综合收益为“企业在一定时期内除所有者投资和对所有者分配等与所有者之间的资本业务外的交易或其他事项所形成的所有者权益的变化额。”

2. 基于所有者权益变动的角度重新界定收入、费用、利得和损失的概念。由于收入、费用、利得和损失是综合收益的四项基本组成要素,因而收入、费用、利得和损失的概念界定应从属于综合收益的概念界定,即也应基于所有者权益变动的角度重新界定收入、费用、利得和损失的概念,不再将“经济利益的流入或流出”作为四个概念界定的落脚点。四个概念的具体界定建议如下:“收入”为企业在日常活动中形成的、与所有者投入资本无关的,由于资产增加或负债减少而导致的企业所有者权益的增加;“费用”为企业日常活动中发生的、与向所有者分配利润无关的,由于资产减少或负债增加而导致的企业所有者权益的减少;“利得”为企业非日常活动所形成的、与所有者投入资本无关的,由于资产增加或负债减少而导致的企业所有者权益的增加;“损失”为企业非日常活动所发生的、与向所有者分配利润无关的,由于资产减少或负债增加而导致的企业所有者权益的减少。

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. 财政部. 企业会计准则 2006. 北京: 经济科学出版社, 2006
3. 谢德仁. 财务报表的逻辑: 瓦解与重构. 会计研究, 2001; 10