

# 论资产负债观和收入费用观的兼容

吴尚宗(教授) 张明义

(郑州大学商学院 郑州 450001)

**【摘要】** 本文对不能用资产负债观完全取代收入费用观的原因作了论述,并举例分析所得税会计中资产负债观和收入费用观如何兼容。

**【关键词】** 资产负债观 收入费用观 所得税会计

## 一、不能用资产负债观完全取代收入费用观

对于净收益的确认,我们过去主要持收入费用观,现行会计准则引入资产负债观,有些学者大赞资产负债观的优越性,全面否定收入费用观,笔者认为这是从一种极端走向另一种极端,是一种片面看法。因为任何事物都是一分为二的,资产负债观也有缺陷,它的缺陷需要用收入费用观来弥补。资产负债观认为收益是企业期末净资产和期初净资产的差额,而收入和费用要素则从属于资产负债要素。这种观点对收入主要来自资产本身升值的少数行业类型适用,如投资性房地产、股票、债券、期货投资等。但工、农、商、服务等大多数行业不是这样,它们的收益大部分来自产品或服务的生产和销售。

净收益确认的两种观点表面上是学术之争,而实际上是会计霸权(话语权)之争。过去是产业资本占统治地位,产业资本的盈利模式是:制造产品和提供服务,通过产品或服务的营业收入和营业成本的差额来盈利,所以自然持收入费用观。后来金融资本(包括房地产业)逐渐占据统治地位,它的利润来自资产本身的升值,收入费用观对它不适用,它要求净利润的确认采用资产负债观。2008年以来的实践证明,金融虚拟经济的过度“繁荣”必然引发金融危机,我们对此要有清醒的认识。

尽管如此,由于经营和投资的开放,很多实体经济也买有股票、房地产;另外,机器设备、存货等也会发生减值或升值,从而对利润产生影响。因此,对它们来说,也不能将资产负债观绝对排除在外。但是,它们净利润的大部分来自所制造的产品和服务的销售收入,资产本身的升值和贬值对净利润的影响是次要因素,且资产的升值和贬值最终要通过销售额、成本费用的增加或减少得以实现。因此,应该是以收入费用观为主,辅之以资产负债观,而不能用资产负债观取代收入费用观。只有房地产商、证券公司、基金公司、期货公司等少数行业,才适合以资产负债观为主、以收入费用观为辅。

资产负债观把资产负债表放在至高无上的地位上,有学者认为“利润表只是资产负债表的附表”,这也是不妥的。资产是创造利润的手段,它本身并不是目的,盈利才是目的。从这个意义上说,利润表才是财务报表体系的中心。尽管资产升值也是利润的一个来源,但从整个社会来看它只是一个次要的

来源,利润主要还是取决于产品或服务的生产销售。

资产负债表是反映企业资产、负债、所有者权益情况的报表,而股东、税务部门等要了解一个企业的净利润,都需要从利润表上找答案。实践证明,资产负债表是无法取代利润表的,资产负债观也无法完全取代收入费用观,实践是检验真理的唯一标准。资产负债表观认为,真正的利润本质上是净资产的增加,真正的亏损本质上是净资产的减少。而实际上,影响净资产增减的因素很多,不一定是利润的增减所致。比如,某年8月5日,股东增资100万元,企业用它购置了一台设备,从而导致期末净资产比期初净资产增加100万元,但它不是盈利造成的。诚然,资产负债表和利润表的联系是很紧密的,一般说来,企业盈利了净资产会增加,亏损了净资产会减少。但只有将利润转化为资本(产)、用于再生产才是这样,如果利润用于分配就不是这样。如果一个企业年年将利润全部分配给股东,净资产没有增加,能说这个企业年年没有盈利吗?如果企业将100万元利润的40万元用于分配,净资产只增加60万元,能说这个企业只盈利60万元吗?可见,从净资产的增减上并不能看出利润的多少来,要想准确知道一个企业年度净利润是多少,还是要看利润表。

根据现行会计准则编制的利润表,很好地体现了收入费用观对资产负债表的包容,增加了“公允价值变动损益”、“资产减值损失”科目,但大部分科目仍是收入费用科目,仍然是以收入费用观为主体,这表明收入费用观的主体地位不是人为能够改变的。

## 二、所得税会计要兼容资产负债观和收入费用观

自《企业会计准则第18号——所得税》实施以来,在某些人看来,似乎资产负债观完全取代了收入费用观,其实不然,在大部分所得税会计处理中,二者是相一致的。

例1:某企业某设备原值20万元,无残值,企业按2年计提折旧,税法按4年计提折旧,所得税税率25%。按资产负债表债务法处理,第1年会计账面价值为10万元(20-10),计税基础为15万元(20-5),账面价值小于计税基础,因此应确认年末递延所得税资产1.25万元 $[(10-5) \times 25\%]$ ,由于年初递延所得税资产为零,因此当年应借记递延所得税资产1.25

# 企业内部控制缺陷三分法认定

石意如

(梧州学院工商管理系 广西梧州 543002)

**【摘要】** 内部控制效果虽然是内部控制域秩序演绎的结果,但是与内部控制域秩序存在一定偏差,偏差产生的主要原因是内部控制规则设计、执行、评价与整改系统存在一定缺陷。本文分析了内部控制缺陷的共性与个性之间的逻辑关系,提出企业内部控制缺陷三分法认定,并提出各类缺陷认定的基本标准。

**【关键词】** 企业内部控制缺陷 规则性缺陷 偏规性缺陷 行为性缺陷 三分法认定

## 一、文献回顾

企业内部控制缺陷研究的关键是如何识别与认定缺陷,内部控制缺陷最初被简单地划分为理论缺陷与实务缺陷,实务缺陷进一步划分为设计缺陷与执行缺陷,随后主要集中在内部控制缺陷、披露的影响因素及内部控制缺陷与会计信息质量、企业筹资成本以及股东财富分配的关系研究等方面。在内部控制持续低效的背景下,建立内部控制缺陷认定的基本框架是内部控制缺陷研究的核心,有学者从技术与管理两个层面提出内部控制缺陷认定方法。王惠芳(2011)在从制度、理论与操作层面对内部控制缺陷认定进行解析的基础上从三个

层面提出内部控制缺陷认定困境破解的建议。

笔者认为,现有研究主要存在两点不足:①没有厘清各类缺陷之间的内在逻辑关系。研究成果大部分以现有内部控制评价指引为基础,简单地将内部控制缺陷划分为重大缺陷、重要缺陷与一般缺陷,没有明确各缺陷的认定标准,更没有厘清各类缺陷之间的关系。②将内部控制体系缺陷等同于内部控制系统设计、执行、评价与整改系统各类缺陷,则对内部控制缺陷的理解就不全面。本文在整合契约理论、信息不对称理论与人的有限理性等理论的基础上,通过挖掘内部

万元(1.25-0),相应地贷记所得税费用 1.25 万元。

笔者认为,之所以只能贷记“所得税费用”科目,是因为按照配比原则,所得税费用应当与会计利润总额相比,这一年的会计折旧比税法折旧多 5 万元,造成当年利润总额比应税所得少 5 万元,按照利润总额计算出来的所得税费用必然比按照应税所得计算出来的所得税费用少 1.25 万元(5×25%),因此要贷记所得税费用 1.25 万元。

我们看到,资产负债观和收入费用观非常完美地统一在一笔会计分录中,互相依赖,缺一不可,并非水火不相容。只讲资产负债表债务法,完全否定利润表债务法不符合客观事实。大部分所得税会计业务,两种方法写出来的会计分录是相同的(只要将“递延税款借项”改为“递延所得税资产”、“递延税款贷项”改为“递延所得税负债”即可)。《企业会计准则第 18 号——所得税》第十一、十三条规定:交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额的,不确认递延所得税负债和递延所得税资产,实际上也是收入费用观的表现。

现行资产负债表债务法的某些做法符合资产负债观,但违反配比原则、权责发生制原则和收入费用观,需要改正过来,比如它的亏损弥补会计处理就是这样。

例 2:某公司第 1 年亏损 80 万元,预计未来期间能够产生足够的应纳税所得额来利用该可抵扣的亏损,会计分录为“借:递延所得税资产 200 000;贷:所得税费用 200 000”。这

样做不符合配比原则:按照配比原则,这一年利润总额为负,就不应当确认任何所得税费用。不能因为实行资产负债表债务法,就把配比原则完全抛弃。更令人费解的是:利润表上的“所得税”是-200 000 元,所得税费用怎么可能是负数呢?让人们不可理解。会计人员笔杆轻轻一摇,净利润就由-80 万元变成-60 万元,无缘无故减少亏损 20 万元,这给企业操纵利润和亏损、掩盖业绩不佳真实面目留下空间。因此笔者主张亏损弥补会计处理应改为利润表法。除此之外,其他违反配比原则、权责发生制原则和收入费用观等的会计处理都应改过来,不能只顾资产负债表损害利润表。其实,每股收益对股价的影响比每股净资产要大得多。

在会计史中,用一种方法完全否定另一种方法是不妥当的,把否定的东西又捡回来的实例则有不少。比如:由于长期股权投资核算的成本法易给母公司操纵利润留下空间,过去曾被完全抛弃,只能用权益法。但权益法会造成母公司利润不实,为了克服权益法这个缺点,现行会计准则规定母公司仍要采用成本法,在编制合并财务报表时调整为权益法。这样可以吸收两种方法的优点,克服两种方法的缺点。对待资产负债观和收入费用观也要这样,它们各有利弊,我们应当充分利用二者的优点,克服二者的缺点,而不能全盘否定收入费用观。

## 主要参考文献

财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006