

# 利润要素辨析及相关账务处理变革

田秀群(教授)

(河南牧业经济学院 郑州 450045)

**【摘要】**在我国会计要素体系中,利润要素既重要又特别,但也备受争议。利润要素为什么有必要设置,它与其他会计要素之间是一种怎样的密切关系,怎样改革完善与利润要素有关的会计要素定义、会计科目设置和相关账务处理,本文都做了比较深入的探讨。

**【关键词】**利润要素 所有者权益 收入 费用 科目设置

## 一、引言

会计要素的科学设置是企业财务会计实现其目标的基础和前提,没有会计要素,就无法提供有用的财务会计信息。在六大会计要素之中,最为特别的莫过于利润要素,因为从会计核算过程看,任何经济业务的发生都不直接形成利润,而是期末通过收入和费用的结转而形成本期利润。同时,本期利润形成以后,还要按照利润分配方案进行利润分配而实现数额、分配数额以及未分配的数额最终都将对所有者权益产生影响。实际上,利润是企业正常生产经营过程中引起所有者权益增减变化的最主要因素,因为它本身只是期末收入、费用抵减后的结果,通过收入、费用要素而形成,同时未分配的利润成果最终又归属于所有者权益要素项目,尽管设置了“本年利润”、“利润分配”等会计科目,但在会计科目分类上却找不到利润类会计科目的影子,而是将其直接归并到了所有者权益类科目中。

通过研究我们发现,利润要素在我国会计要素体系中既特殊又重要,有其存在的必要性,但与之有关的有些规定和账务处理方法不够科学,有必要进行改革和完善。

## 二、利润与所有者权益的关系辨析

会计要素,是对会计对象按其经济特征所作的分类,是会计对象的具体化。从对外提供财务会计报告的角度看,会计要素同时也是构成会计报表的基本要素。我国的六大会计要素项目之间关系密切,但它们实际上并不都是平行关系,有些项目是上下级的包容关系,其中,利润与所有者权益就是一种关系密切的上下级关系。

在资产、负债和所有者权益三个要素项目中,相对于资产和负债,所有者权益是一个抽象且复杂的概念,从会计基本等式的数量关系看,所有者权益等于资产减去负债后的余额,通常我们也称之为净资产。一方面,在企业生产经营过程中,任何资产或者负债的增减变动,都有可能引起所有者权益的变动,也就是说,企业筹建完成以后在生产经营活动中

引起企业所有者权益(净资产)增减变动的情况是多方面且不同质的。另一方面,企业筹建完成以后在生产经营活动中引起企业所有者权益(净资产)增减变动的情况又是各方会计信息使用者都关心的问题,如果会计要素只停留在资产、负债和所有者权益三个项目基础上,不对所有者权益要素项目进行下一级分类,是无法记录和报告企业生产经营过程中所有者权益变化过程和结果的。正因如此,所有者权益要素项目还需要进一步分类。

我们认为,利润要素的设置,就是对所有者权益项目分类的结果。除了利润之外,所有者权益还应该分出其他相关项目,如引起所有者变动的投资、除了利润之外还有可能发生的直接影响所有者权益变动的偶发利得或损失等。但遗憾的是,《企业会计准则——基本准则》中并没有相应设置,而只有一个利润项目。对此也许有人会问,除了利润之外,不是还有收入、费用要素,它们不是所有者权益的直接分类项目吗?不错,我国设有收入、费用要素项目,但从内在关系来说,收入与费用并不能作为所有者权益的直接下属要素项目,而只是利润要素的再分类罢了,其理由将在后文阐述。因为没有设置其他相应的要素项目,当企业发生除了利润以外的引起所有者权益增减变动的情形时,就只好直接通过设置的“实收资本”、“资本公积”等账户予以记录,而对于企业筹建完成开始生产经营以后发生的利润,单独设置利润要素项目予以记录和报告。

## 三、利润与收入和费用的关系辨析

如前所述,利润的形成,是企业发生经济交易或事项的最终结果,但从会计核算的程序看,任何经济业务发生时都不直接形成利润,而是期末通过收入和费用的结转而形成本年利润,也就是说,利润本身是期末收入与费用抵减后的一个结果,其形成的过程通过设置的收入和费用要素项目分别记录。

可见,利润与收入、费用要素的关系表现在以下两个方

面:一是从结构从属关系看,收入、费用要素是利润要素的下一级分类项目,与利润并不是平行并列的关系。二是从其数量关系来看,利润、收入、费用存在下列等量关系:利润=收入-费用。但是,《企业会计准则——基本准则》中对于收入、费用和利润要素定义的局限性和复杂性,人为地破坏了这种非常明晰的等量关系,造成了令人费解的收入抵减费用以后并不等于利润的结果。

《企业会计准则——基本准则》中第一次明确了利得、损失的概念,但考虑到利得或损失形成的具体原因不同,有些利得或者损失可能与当期利润有关,应该计入当期利润,而有些利得或损失可能与当期利润无关,不应该计入当期利润而应当直接计入所有者权益,所以又把利得和损失区分为“应直接计入所有者权益的利得和损失”和“直接计入当期利润的利得和损失”两部分,由于利得和损失不属于会计要素项目,所以,上述规定直接造成了利润并不等于收入减去费用的结果。

针对上述问题,我们的改革建议有两个:

第一,将利得和损失重新定义并明确为所有者权益下面的会计要素项目,与利润要素并列,同属一个层次,直接影响所有者权益变动而与利润要素无关。也就是说,利得是指由企业非日常活动所形成的与当期利润和所有者投入资本无关的经济利益流入,利得发生时直接增加所有者权益;损失是指由企业非日常活动所发生的与当期利润和利润分配无关的经济利益流出,损失直接减少所有者权益。

第二,对于收入、费用要素,放弃以经济交易是否为日常活动为标志,改为以其与利润的关系为标志予以定义。凡是与当期利润有关应该计入当期利润的经济利益流入都属于收入;凡是与当期利润有关应该减少当期利润的经济利益流出都属于费用。也就是说,收入是指企业在日常活动中形成的、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总流入以及企业非日常活动所形成的但应计入当期利润的其他经济利益的流入;费用是指企业在日常活动中发生的、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总流出以及企业非日常活动所发生的但应减少当期利润的其他经济利益流出;利润是指企业在一定会计期间的财务成果,等于收入减去费用后的净额,从数量关系上体现出“利润=收入-费用”这一公认的明朗的等量关系。

#### 四、利润要素科目设置及相关账务处理的优化

财务会计是用其一套特有的会计语言提供会计信息的,会计要素是会计语言,但还不是最基本的语言单位,用会计要素反映的信息是概括性的,是粗线条的。为了详细提供会计信息,就需要对会计要素进行进一步的分类,会计上,对会计要素分类核算的项目,我们称之为会计科目。

我国现行会计核算规范在利润要素科目设置及相关账务处理方面都是有缺陷的,应予以改革和完善。

首先,在会计科目设置上数量不足。现行会计核算实务

中,利润的核算只有“本年利润”和“利润分配”两个总分类会计科目,不能满足信息使用者对利润信息的需要。建议在此基础上,增设“未分配利润”会计科目,单独核算企业的未分配利润。

其次,在会计科目分类上层次混乱,不尽合理。既然会计科目是对会计要素分类核算的项目,那么,从理论上讲,有什么会计要素,就应该有相应的会计科目。但遗憾的是,现行会计科目的分类上并没有利润类会计科目,而是将“本年利润”和“利润分配”都归入了所有者权益类,混淆了利润与所有者权益的层次关系,于理不通,令人费解。建议将“本年利润”、“利润分配”、“未分配利润”等科目明确为利润类会计科目。

最后,有关未分配利润的账务处理不够科学。由于现行会计核算中没有单独设置“未分配利润”会计科目,而是在“利润分配”总账科目下设置了一个明细科目——“未分配利润”。那么年末结转“未分配利润”时,只好采用下列账务处理方法:结转已实现利润时,借记“本年利润”科目,贷记“利润分配——未分配利润”科目;结转已分配利润时,借记“利润分配——未分配利润”科目,贷记“利润分配——有关子科目”。上述账务处理方法既不科学,也不合理,其主要原因是没有单独设置反映未分配利润信息的专门会计科目,使得“利润分配”科目实际上是既核算已分配利润,又核算未分配利润,造成名不副实,难以理解。实际上,有关利润的会计信息有三个方面:本年利润、已分配利润、未分配利润,可以取消“利润分配”科目下设的“未分配利润”明细科目,将其核算内容转移到增设的“未分配利润”科目集中核算。

完善以后的利润核算系统的账务处理方法是:①平时实现收入和发生费用时,通过专门设置的有关收入和费用科目进行归集记录;②期末,将本期归集记录的收入、费用结转到“本年利润”科目;③根据利润分配方案提取盈余公积时,借记“利润分配”科目,贷记“留存收益”科目;④根据利润分配方案向投资者分配现金股利时,借记“利润分配”科目,贷记“应付股利”科目;⑤根据利润分配方案向投资者分配股票股利时,借记“利润分配”科目,贷记“实收资本(股本)”科目;⑥年度终了,结转未分配利润时,借记“本年利润”科目,贷记“未分配利润”科目;借记“未分配利润”科目,贷记“利润分配”科目。结转以后,“本年利润”、“利润分配”科目都不再有余额,只有“未分配利润”科目有可能有余额,若有余额,表示企业当期尚未分配,留待以后期间可以继续分配的利润。

#### 主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部.企业会计准则——应用指南.北京:中国财政经济出版社,2006
3. 周洁.完善会计要素概念及其分类的若干思考.财会月刊,2012;7
4. 唐来全.会计对象的基本要素:资产与权益.财会月刊,2013;7