

基本准则：会计理论与会计实务的桥梁

——利润表会计要素及相关概念的辨析

罗莉^{1,2}, 张亚连^{2,3}

(1. 云南财经大学会计学院, 云南昆明 650221; 2. 西南财经大学研究生部, 四川成都 610074;

3. 中南林学院, 湖南长沙 410014)

摘要：2006年《企业会计准则》包括基本准则和38项具体准则。基本准则是准则的准则，是所有具体准则的基础，它为具体准则的制定提供理论上的依据。基本准则是会计理论与会计实务的桥梁，它涵盖了会计理论的基本内容，并通过具体准则成为会计实务操作指南。本文先从理论上分析并提出基本准则是会计理论与会计实务的桥梁，再以利润表会计要素为例加以说明。在分析过程中，首先对利润表会计要素（收入、费用、利润）所涉及的会计理论进行研究，然后说明2006年基本准则中对相关会计理论的选择，最后结合具体准则中有关规定解释说明基本准则的应用。一方面，期望能对利润表会计要素及相关概念进行辨析，另一方面期望说明，在学习会计准则时要充分重视对会计理论、基本准则的研究，以提高学习效果。

关键词：基本准则；利润表会计要素；会计理论；会计实务

一、基本准则：会计理论与会计实务的桥梁

会计理论的首要目标是为会计行为和事件的预测和解释提供基础。到目前为止，还不存在一个综合性的会计理论，各种文献呈现出来的是各不相同的理论，是理论集。

E.S. Hendriksen 将会计理论定义为：“一套广义的原则，它能够：（1）为评价会计实务提供一个总体性参考框架；（2）指导新的实务和程序的开发。”即会计理论所提供的是一套以逻辑为导向的前后一贯的原则，它为我们提供了一个用以评价和开发会计实务的参考框架，该参考框架主要是建立在会计概念与原则之上的。对促使概念和原则确定的原则或目标的说明是建立会计理论的起点。在西方国家（美国、英国、加拿大），建立了财务报表目标、财务会计与报告的概念框架，并被用来充当准则制定过程中的制度作用，财务会计概念框架属于应用性的会计理论¹。中国会计基本准则第3条规定“具体准则的制定应当遵循本准则”，从内容上看，基本准则也涵盖了概念框架的基本内容，即中国用基本准则代替了概念框架。

根据上述会计理论的定义，我们可以认为：会计基本准则是会计理论与会计实务的桥梁。如图1所示，图中左半部分表示西方国家的情形，右半部分表示中国的情形。

【作者简介】

罗莉（1967-），女，西南财经大学会计学博士生，云南财经大学会计学院副教授，会计实验教研室主任，先后在各类学术期刊发表论文30余篇，其中有两篇被人大复印资料全文转载；研究方向：会计理论、会计信息化。

张亚连（1973-），女，西南财经大学会计学博士生，中南林学院管理学院讲师，发表论文十余篇。研究方向：会计理论、环境会计。

¹ 杜兴强、章永奎. 财务会计理论，2005（12）：49。

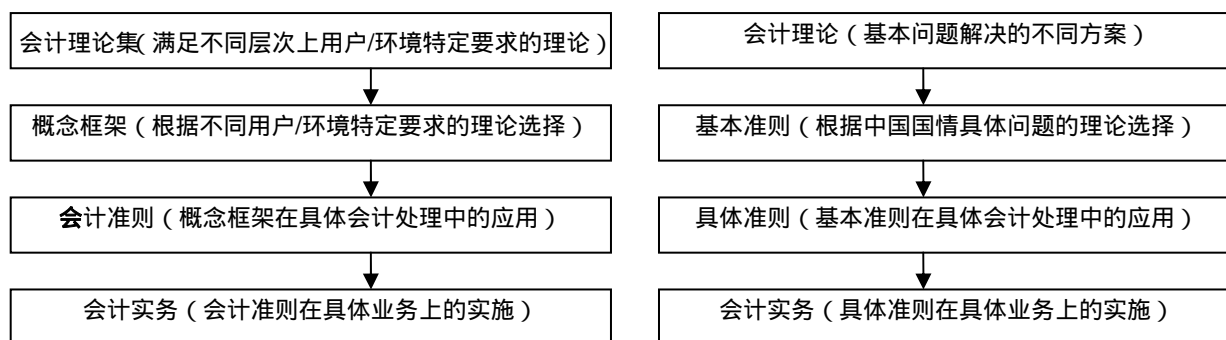


图1 会计理论与会计实务的关系

中国2006年新准则中，基本准则第一章涉及会计目标（第4条）、会计假设（第6至9条）、会计要素（第10条）、会计方法（第11条）等基本理论，在第6条中明确了会计处理主要包括会计确认、计量和报告。第二章则是会计信息质量要求：可靠性（第12条）、有用性（第13条）、可理解性（第14条）、可比性（第15条）、实质重于形式（第16条）、完整性（第17条）、谨慎性（第18条）、及时性（第19条）。第三章至第八章是会计要素定义及确认条件，主要用来规范并指导各会计要素的确认。第九章会计计量、第十章财务会计报告用来规范会计的计量与报告。

基本准则与会计理论、具体会计准则、会计实务之间的关系也可以用图2表示。

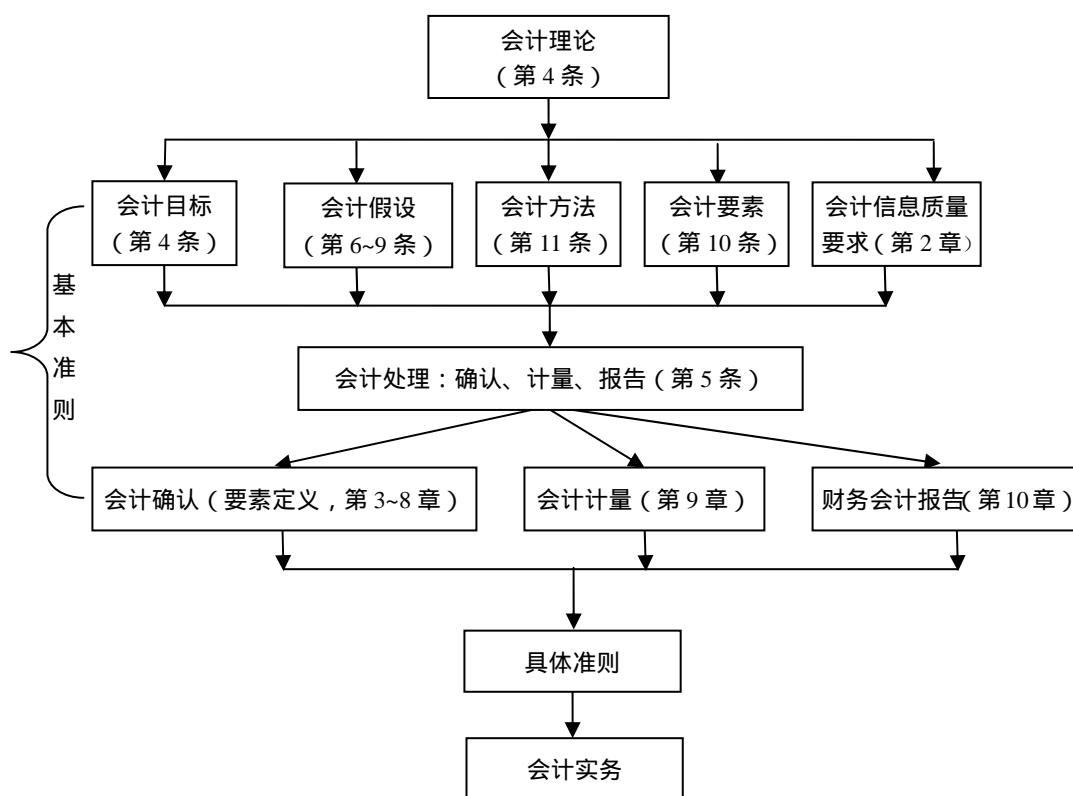


图2 基本准则：会计理论与实务的桥梁

二、利润表会计要素所涉及的会计理论

在制定具体准则之前，应找出准则制定中最重要的概念性问题，这些问题就是会计理论的基本问题。针对不同的用户/环境有不同的观点，基本准则就是要确定使用哪一种观点。本部分分析利润表会计要素所涉及的两个问题：应当采纳哪一种收益观点？如何定义利润？

1. 收益观

如何计量收益，有两种截然不同的观点：整体观和非整体观。

整体观需要清晰地区分资产负债表和收益表，而两张报表应该是互相说明的。整体观中又因为计量过程主要观点的不同被分为两种：资产负债表观；收益表观。整体观下，资产负债表和收益表是相同计量程序中的一部分，收入和费用的差额等于净收益的增加。

资产负债表观认为收入和费用仅是资产和负债变化的结果：收入是资产的增加或负债的减少；费用是资产的减少或负债的增加。净资产相同的增加和减少不被定义为收益，而将其看作资本的缴入、提取、前期损益的调整以及持产利得和损失，收入与费用的配比源自对资产和负债的严格定义。

收益表观认为收入和费用源自合理配比的需要。收益仅仅是一定期间收入和为赚取这些收入所发生的成本两者的差额。配比的两个步骤是：(1) 通过实现原则对收入进行确认；(2) 费用的确认有三种可能的方法：直接的因果关系（如销货成本），系统和合理的分配（如折旧费用），立即确认（如销售与管理费用）。收益表观主要强调的是计量企业的收益，而不是净资本的增加或减少。资产和负债被认为是必须结转至未来期间的余值。

非整体观中，资产和负债的定义在报告财务状况时是至关重要的，而收入和费用的定义在计量收益时是占支配地位的。两张表独立存在，各有各的意义，因此对两张表采用不同的计量方法。

根据 Black 所提出的选择理论，一般在整体观中选择一种。

2. 利润的定义

资产负债表观认为：利润是除资本变动外的企业净资产的增加。收益表观认为：利润是收入和费用配比的结果，还可能是利得和损失的结果。利得和损失可以与收入和费用相区分，也可以认为它们是收入和费用的一部分。

(1) 利润每个组成部分的定义

资产负债表观认为：企业利润应该等于期末净资产与期初净资产之差，再剔除当期业主投资与派给业主款因素之后的净额。收入包括利得和损失，被定义为不影响资本的资产的增加或负债的减少；费用包括利得和损失，被定义为在给定期间内因使用资源和服务而引起的资产的减少或负债的增加。利得被认为是除收入增加或资本变化之外的净资产的增加，这样虽然利得和损失不被解释为收入和费用，却构成了利润的一部分。利得和损失的定义是从其他定义中引伸出来的，突出利得和损失的偶发性质。

收益表观认为：收入包括利得和损失，是销售商品和提供劳务的结果。它包括除存货之外的销售和资产交换、投资利息和股利以及一定期间除资本缴入和调整之外的其他业主权益的增加而形成的利得。费用包括在相应的收入赚取期间所有的已耗成本。如果将利得和损失界定为盈利的一部分，收入就可定义为企业产出的计量，企业的产出源自一定期间内生产的产品或提供的商品和服务，费用是已赚取收入期间的已耗成本。利得和损失是独立于财务报表的其他要素。

收益表观可以进一步区分为当期经营观和总括收益观。当期经营观认为利润即为营业利润，强调来自于经济活动的收入与费用的配比；总括收益观则认为，利润应包含特定会计期间内除了与所有者往来之外的所有当期确认的收入、费用、利得和损失等，即利润不仅包括营业利润，而且还包括非正常损益。

利得和损失既可能是源自交易的利得和损失，也可能是源自企业所持资产和负债价值的变动所产生的

“持产”利得和损失，还可能是源自非对等交换所产生的利得和损失。用公式 表示如下：

利得和损失 = 交易利得和损失 + “持产”利得和损失 + 非对等交换利得和损失

此处所言利得和损失采用的是收益表观里的综合收益观的定义，是广义的利得与损失。

(2) 利润和其构成内容间的关系

利润 = 收入 - 费用 + 利得 - 损失

利润 = 收入 - 费用

利润 = 收入（包括利得） - 费用（包括损失）

无论是资产负债表观还是收益表观，第一个公式的缺点最少，它可以区分出三种不同的利得和损失，并进而为对企业业绩的分类和分析提供更多的灵活性。

三、基本准则中利润表会计要素对会计理论的选择

新会计准则基本准则第十章财务会计报告（第 44 条）中规定：“会计报表至少应当包括资产负债表、利润表、现金流量表等报表。”第 46 条将利润表定义为“反映企业在一定会计期间的经营成果的会计报表。”第六章第 32 条、第七章第 36 条、第八章第 40 条中明确规定收入、费用、利润应列入利润表。即利润表会计要素有三个：收入、费用、利润。

新准则中基本准则有关利润表会计要素定义的说明，以“经济利益的流动”为主线，对利润表会计要素的定义为：

“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。”（第 30 条）

“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。”（第 33 条）

“利润是指企业在一定会计期间的经营成果，利润包括收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等。”（第 37 条）

“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。”（第 38 条）此处的利得和损失是应当计入当期损益的利得和损失。

2006 年会计准则基本准则第 27 条，指出：“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所发生的、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。”第 27 条中涉及的利得和损失是直接计入所有者权益的利得和损失，即“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。”

根据 37、38、27 等条款，可以得出公式：

利得和损失 = 直接计入当期利润的利得和损失 + 直接计入所有者权益的利得和损失

比较公式、公式，笔者认为将利得和损失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应该是针对中国具体情况的一种创新。这样划分更有利：在基本准则中回避了利得与损失的确认问题，而将其放在具体准则中。因此，在具体准则中涉及到利得与损失的确认时，应明确规定是计入当期利润呢还是计入所有者权益。

从 30、33 条可以看出，收入与费用的定义采用了资产负债表观，但在定义收入、费用时，不引用其他会计要素（资产、负债）的概念，而是直接用经济利益的流入流出代替资产、负债的概念。笔者认为这样做更科学些，因为资产、负债、利润、收入、费用是同层次的会计要素，不能用一个概念解释说明另一

个概念。另外笔者认为这样处理也是为了淡化收益观的选择问题，因为从 37 条我们看出，利润的定义又开始转为收益表观。

通过对准则的学习，笔者有这样的体会：为与国际会计趋同，同时保留适应中国具体情况特色，在制定会计准则时，一般定性的内容（如定义、概念的描述）尽量向国际趋同；而在定量（如确认条件、计量）方面则采取谨慎性原则，保持中国特色，尽量保证可靠性。因为在中国会计信息质量特征中：可靠性位于相关性之前，我们更重视可靠性。例如：资产定义涉及到了未来经济利益观，但在资产确认及计量时，则设立了严格的确认标准和计量方法以确保优先考虑可靠性。以上对利润表会计要素定义也体现了此特点。因为，利润要素的定义确定了利润的计量方法，所以其定义表现出收益表观的一些特点：强调正确确认收入、费用，要求将收入和费用进行恰当的配比，更着重分析影响损益的项目，而这与中国财务会计报告的目标（第 4 条）：“反映企业管理层受托责任履行情况”是内在一致的。

根据第 30、33、27、37 条，收入、费用、利得、损失及利润的关系如公式：

利润 = 收入 - 费用 + 直接计入当期利润的利得和损失

因为直接计入所有者权益的利得和损失不形成利润，则

日常活动形成的利润 = 收入 - 费用

非日常活动形成的利润 = 直接计入当期利润的利得和损失

所以公式可以转化为：

利润 = 日常活动形成的利润 + 非日常活动形成的利润

但在具体准则中对利润组成部分如收入、费用、利得、损失进行确认或计量时，应注意把握哪些形成利润，哪些不形成利润。

四、研究会计理论、基本准则，提高具体准则学习效率

本文通过对会计理论概念及内容的分析，认为会计理论是针对不同层次用户/环境下的理论集。而财务会计概念框架则是针对某一（或某些）用户/环境下理论的选择，属于应用性的会计理论。中国基本准则实质上等同于财务会计概念框架，它是会计理论与会计实务的桥梁。通过分析可以看出基本准则涵盖了会计理论的基本内容，并通过具体准则成为会计实务操作指南。

本文第二、三部分以利润表会计要素为例对基本准则是会计理论与实务的桥梁这一观点进行论证。首先对利润表会计要素（收入、费用、利润）所涉及的两个主要会计理论问题进行叙述：收益观的采用、利润表会计要素的定义。收益观包括整体观、非整体观；整体观分资产负债表观和收益表观；收益表观分为当期经营观和总括收益观。不同收益观决定了利润表会计要素的定义，并进一步决定了利润表会计要素的确认、利润的计量。结合中国 2006 年基本会计准则的相关条款，说明了中国基本准则对相关会计理论的选择：收入、费用定义采用资产负债表观，利润定义及相关组成部分（收入、费用、利得、损失）的确认、计量则采用收益表观。从这个层面反映了中国会计准则是“创新与趋同相结合”的（葛家澍，2006）。

通过第三部分的分析，笔者认为在具体准则中，涉及利润组成部分：利得与损失时，应着重关注它是直接计入当期利润的，还是直接计入所有者权益的。举例如下：

1. 企业会计准则第 12 号——债务重组中第 4~12 条中具体规定了不同债务重组方式下获取的利得与损失要计入当期损益，即利润中包括了此部分的利得。并要求债务人披露利得，债权人披露损失。

2. 企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量中第 10 条规定中可以看出在处理会计业务时要尽量减少或消除由于计量基础不同所导致的相关利得或损失。第 37 条中对直接计入所有者权益的利得或损失，何时转出计入当期损益进行了规定。第 38 条对公允价值变动形成的利得或损失何种情形下应计入当期损益进行了规定。

3. 企业会计准则第 24 号——套期保值中第 21、22、25、27、28、29、30、31、32 等各条中对哪些利得或损失应计入当期损益、哪些应计入所有者权益，何时由所有者权益中转出计入当期损益等问题进行了详细的规定。

4. 企业会计准则第 30 号——财务报表列报中第 29 条，要求在所有者权益变动表中，要求单独列示直接计入所有者权益的利得和损失项目及其总额。

5. 企业会计准则第 37 号——金融工具列报中第 11 条规定了不应当确认利得或损失的情形；12 条确定了可以计入当期损益的利得或损失；第 15 条规定对于金融工具，应披露为 22 号准则中为减少或消除由于计量基础不同所导致的相关利得或损失的相关信息、金融资产、金融负债的利得和损失的计量基础。在 26、27、28、33 条中则规定了应当披露的利得或损失。

由此可以看出，在学习会计准则时要充分重视对会计理论、基本准则的研究，以提高学习效果。

参考文献：

- [1] 葛家澍. 创新与趋同相结合的一项准则[N]. 中国财经报：财会世界周刊（第 3 版），2006-03-03.
- [2] 中华人民共和国财政部. 企业会计准则[S]. 经济科学出版社，2006.
- [3] 杜兴强，章永奎. 财务会计理论[M]. 厦门大学出版社，2005：233.
- [4] Ahmed Riahi-Belkaoui. 会计理论[M]. 钱逢胜等译. 上海：上海财经大学出版社，2004：65，125-132.

Basic Accounting Standard for Business Enterprise Is the Bridge Between

Accounting Theory and Accounting Practice

——And Discuss the Concepts and Elements in Statement of Earnings

LUO Li^{1,2}, ZHANG Ya-lian^{2,3}

(1. Yunnan University of Finance and Economics, Accounting School, Kunming 650221, Yunnan, China;

2. Department for Graduate Student, SouthWestern University of Finance and Economics, Chengdu 610074, Sichuan, China;

3. Central South University of Forestry and Technology, Changsha 410014, Hunan, China)

Abstract: *Basic Accounting Standard* and 38 *Detailed Standards* are included in *Accounting Standards for Business Enterprise (ASBE)* announced in 2006. *Basic Accounting Standard* is the basic standard for other *Detailed Standards*. The *Detailed Standards* is made according to the accounting theory in *Basic Accounting Standard*, and accountants provide accounting information according to the *Detailed Standards*. So we think that *Basic Standard* is the bridge between accounting theory and accounting practice. This issue proves this idea by discussing the concepts and elements in statement of earning. Firstly, it researches the theory about the concepts and elements in statement of earnings. Secondly, it analyzes the principle selection about *Basic Standard*, and explains the theory applications in *Detailed Standards*. Lastly, this issue argues that we should attach importance to the research on *Basic Standard* in order to improve efficiency and effect when we study *Accounting Standards for Business Enterprises 2006*.

Key words: *Basic Accounting Standard*; elements in statement of earnings; accounting theory; accounting practice.

（责任编辑：陈小丽、胡燕云、代翔）