

【财务与会计】

从全面收益看我国收益报告的改进

李锦元 张信东

(山西省财政税务专科学校, 山西 太原 030024; 山西大学, 山西 太原 030006)

摘要: 本文从收益概念出发, 通过对全面收益报告的应用分析, 结合我国实际, 借鉴国外经验, 对在我国分阶段推行全面收益报告进行了论述。

关键词: 经济收益; 会计收益; 全面收益; 全面收益报告

中图分类号: F231.5 **文献标识码:** B **文章编号:** 1008-9306(2006)06-0040-03

我国在2006年2月份出台的《企业会计准则体系》中除了金融工具采用公允价值计量外, 部分其他资产也开始采用公允价值计量。公允价值计量属性的应用带来了一个问题, 即公允价值变动产生的利得和损失该如何报告的问题。由于传统的收益是以实现或可实现为确认标准的, 而公允价值变动产生的利得和损失尚未实际发生, 因而一般都绕过收益表直接进入资产负债表的所有者权益部分。这样, 既影响了财务业绩信息的明晰性, 也不符合损益满计观。因此有关全面收益报告的研究就显得尤为重要。

一、全面收益的相关问题

(一) 经济收益与会计收益

1. 经济收益。经济学家中最先提出收益概念的是亚当·斯密。早在1776年, 亚当·斯密在《国富论》中就将收益定义为“财富的增加”、“那部分不侵蚀资本(包括固定资本和流动资本)的可予消费的数额”。紧随其后, 许多经济学家进一步完善了一般收益的概念, 发展了收益理论。1946年, 希克斯在《价值与资本》中, 把收益概念发展成为一般性的经济收益概念。他认为, 收益是指在保持期末和期初同等富裕的情况下可予消费的最大金额。对于企业而言, 一定期间的收益是指期末与期初资本效用比较的差额, 即如果存在正的收益, 则是指在保持原始投入资本完整、维持原始资本价值的前提下, 超出原始投入的部分。这一论述, 涵盖了一般理论经济学家对收益认识的共同点。可以看出, 经济收益是建立在“资产负债观”基础上的。

2. 会计收益。会计收益采用的是“收入费用观”, 会计核算是在四个基本前提的基础上, 按照权责发生制原则和配比原则, 运用会计的专业方法, 确定企业在一定会计期间实际经济交易的结果, 即一定时期内企业经过交易已实现的收入与相关的成本、费用之间的差额。其特征为“三位一体”, 即遵循历史成本原则、配比原则和谨慎性原则。相对于经济学收益观来说, 会计学收益观的应用优势更明显。它更具有客观性和可验证性, 因此, 会计学收益观得到了广泛的接受。

(二) 全面收益与传统收益相比所具有的特点

1. 全面收益比传统收益涵盖的内容广。全面收益是计量交易和事项对一个主体所产生影响的总括指标, 体现的是损益满计观, 其所指收益除正常经营活动产生的收益外还包括非经营项目产生的利得和损失。传统收益只包括那些由管理当局控制并由决策引起的正常经营活动产生的收益, 体现的是当期经营业绩观, 不包括它非经营项目产生的利得和损失。因此, 全面收益比传统收益涵盖的内容要广。

2. 全面收益与财务会计报告的目标相一致。财务会计报告的目标分为决策有用观和受托责任观两种。决策有用观注重信息的相关性, 而受托责任观更强调信息的可靠性。目前西方国家更多倾向于决策有用观。我国的《企业会计准则—基本准则》中也规定, 财务会计报告的目标是向财务会计报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息, 反映企业管理层受托责任履行情况, 有利

收稿日期: 2006-11-14

作者简介: 李锦元(1967-), 男, 山西山阴人, 山西省财政税务专科学校教务处处长、副教授, 研究方向: 财务报告理论与分析。

张信东(1964-), 女, 山西静乐人, 山西大学管理学院教授、硕士生导师、博士, 研究方向: 财务管理、财务会计和应用统计研究。

于财务会计报告使用者做出经济决策。虽然说兼顾了两种观点,但可以看出更加强调决策有用观。而全面收益更体现了信息的相关性。因此,全面收益与传统收益相比,它与财务会计报告的目标更为一致。

3.全面收益采用了与传统收益采用的“收入费用观”不同的“资产负债观”。在收入费用观下,资产负债表成为利润表的副产品。资产负债表中还有一些不符合资产和负债定义的递延项目。同时,其收益只包括已实现的收益,不包括那些全面已确定而尚未实现的利得和损失,使得收益无法真正体现企业价值的增值。而全面收益采用的是“资产负债观”,资产和负债计量被认为是收益确定的前提,其收益则是企业在一个时期内净资产的变化,既包括已实现的收益,又包括已确定而尚未实现的利得和损失。因此,更全面地反映了企业的业绩。

二、全面收益报告在国际上的应用比较

自20世纪30年代以来,收益报表在财务报告体系中一直占据核心地位。然而,随着经济形势的迅猛发展,传统收益报表已愈来愈不能适应形势发展的需要。为此,从90年代初起,在各国财务信息使用者、会计学术界以及实务界的推动下,传统收益表已开始向全面收益报告发展。

(一)全面收益报告在各国的发展

1.全面收益报告在英国的发展。1991年英国民间组织发表一份《财务报告的未来自模式》研究报告,指出现行会计实务中某些财富的变动,如持有和转让非流动资产的利得和损失并不能在损益表中得到反映,主张在传统收益表外增加一个“利得表”,二者共同揭示报告主体财富的全部变动。在此推动下,1992年10月英国会计准则委员会(ASB)正式公布了财务报告准则第3号(FRS3)《报告财务业绩》,该准则规定一个企业的财务业绩是由“损益表”和“全部已确认利得和损失表”共同表述。1995年ASB又发布《财务报告的原则公告》征求意见稿,提出将“损益表”和“全部已实现利得和损失表”二表合一,统称为“财务业绩报表”,进而继续开辟了收益报告改革的新思路。

2.全面收益报告在美国的发展。美国是最早提出全面收益的国家。早在1980年美国会计准则委员会(FASB)虽然就提出全面收益概念,1996年FASB发布《报告全面收益征求意见稿》,并于1997年正式颁布准则《报告全面收益》(FAS130),它将全面收益分为净收益和其他全面收益,其特点是保留传统净收益的概念和构成,而把主要任务放在解决那些绕过利润表而直接在资产负债表中列示的权益变动项目上。至于全面收益的列报,可以采用“双表式”,即在传统收益表外,另出具“全面收益表”;也可以采用“单表式”,即把传统收益和全面收益合成一体,称为“收益与全面收益表”,也可以单独编制业主权益变动表,详细报告其他全面收益。

3.全面收益报告在国际会计准则委员会的发展。1997年8月,国际会计准则委员会(IASC)发布了修订后的(IAS1)《财务报表的表达》,考虑到全部利得和损失对于评估报告主体财务状况的重要性,要求引入新的主要报表列示不在收益表中表述的利得和损失。IASC提出“权益变动表”和单独的

“已实现利得和损失表”两种表式对此加以列示。

4.国际会计准则理事会的新探索。IASC改组后,国际会计准则理事会(IASB)积极推行收益报告的革新。于2002年初启动报告收益项目“全面收益报告”,并与英国会计准则委员会携手进行该项目。从IASB设计的全面收益表式来看,IASB将筹资费用排除在商业利润之外,将企业活动主要分为商业活动和筹资活动,其理由是企业的总回报是独立于其资本结构的,商业利润与企业价值直接相关,而只有债务价值、股东价值才与筹资费用、全面收益直接相关。IASB的这些思路和方案一经提出,就遭到许多的反对和意见上分歧,使得项目制订毫无进展。全面收益报告无论就其形式还是内容而言,持续改进的努力还一直在进行当中。

(二)三种全面收益报告模式比较

1.一表法。一表法也称扩展收益表法。它采用扩展的收益表报告全面收益,从而将“传统损益表”和“全面收益表”合二为一,形成一张新的“收益与全面收益表”。将全部的业绩项目无论是已实现的还是已确认未实现的同样对待。

2.两表法。两表法也称双表格式。即除收益表外,编制“全面收益表”或“全部已确认利得和损失表”。它的基本思路是在传统损益表的基础上,另外增加一张反映企业全面收益的业绩表。这样对传统损益表起到了补充作用。但是,在传统损益表中详细报告净利润,而在第二业绩表中报告其他全面收益,意味着净利润与其他全面收益存在着重要性之分。区别对待净利润和其他全面收益的做法,与报告的目的相悖;而且两张业绩报告同时存在,可能使信息用户因为重视了一张表而忽视了另一张表,有违报告全面收益的初衷。

3.所有者权益变动表法。所有者权益变动表法的思路是在反映企业一定时期所有者权益变动情况,通过“累积的其他全面收益”项目披露全面收益有关情况。目的是报告净权益的变动,其报告收益的作用是第二位的。另外,将财务业绩信息与接受所有者投资及对所有者进行利润分配的信息混在一起,会使信息的明晰性受到影响。

4.三种报告模式的共同点。不论是一表法、二表法还是权益变动表法,其改革的目标都是要求报告更加全面和有用的财务业绩信息,以满足广大使用者投资、信贷以及其他决策的需要。在三种报告模式下,突破了实现原则的约束,扩大了财务业绩报告的内容,把那些绕过利润表在资产负债表权益部分确认的未实现利得和损失集中起来,以反映企业当期取得的全部财务业绩,便于报表使用者的决策。

三、全面收益报告在我国的推行

(一)在我国报告全面收益的必要性

1.报告全面收益有利于我国资本市场的健康发展。在我国推行全面收益报告,对于规范上市公司的信息披露,减少证券市场“利得交易”现象,保护广大投资者的合法权益,并进而促使资本市场的健康发展,都是十分必要的。目前我国证券市场正向理性化的方向发展,投资者越来越关心上市公司的业绩。而投资者信息来源的主要渠道就是企业公布的利润表。而利润表提供已实现的收益,而不能提供企业所需的未实现的信息,有不少利得项目绕过利润表直接进入资

产负债表中所有者权益部分。因此需要增加一个能系统地把这些项目集中列示出来的报表——“全面收益表”，可以向财务报表使用者提供更全面、更及时和更有用的全部业绩信息。

2. 报告全面收益有助于解决金融工具会计难题。随着我国金融市场的发展和金融创新金融工具的出现，对金融工具尤其是对衍生金融工具的确权、计量和报告问题引起了足够的重视和关注。2006年2月出台的新的企业会计准则体系中出现了关于金融工具的相关准则，并且引入了公允价值这一计量属性，这样就必须解决公允价值变动的确权和报告问题。而可行的办法就是在财务会计报告体系中增加报告全面收益信息的报表。

3. 报告全面收益有利于我国会计的国际化进程。资本市场的全球化发展态势日益要求缩小各国会计之间的现实差异，提高会计信息在国际范围内的可比性。对于业绩报告的改进，从西方各国准则制定机构和IASB对业绩报告的改革趋势看，尽管各国会计实务在收益确权和计量方面仍存在明显的差别，但对收益概念的理解正在趋向一致，即：除了业主交易以外的一切权益变动都应当作为收益报告的内容，这表明业绩报告的国际化取得了重大进展。积极推行全面收益报告，有利于我国会计朝着国际化方向发展。

(二) 我国对全面收益报告的探索

1. 我国现行利润表中收益的表述。我国的利润表中关于收益的确定采用的是收入费用观，更强调当期的经营利润。长期以来，我国的利润表中所列示的利润总额和会计要素中的利润并不一致。利润表中的净利润除经营利润外还包括有利得和损失部分，而要素中并没有定义利得和损失。2006年2月出台的新的《企业会计准则—基本准则》中对利得和损失做出了定义，并且将其分为直接计入当期利润的利得及损失以及直接计入所有者权益的利得和损失两部分。这样计算出来的利润既不符合当期经营业绩观，也不符合损益满计观，因此，单独从利润表中不能很好地反映企业的经营收益，也不能反映企业的全面收益。

2. 所有者权益变动表——全面收益报告的雏形。过去我国是将所有者权益变动表作为财务会计报告的附表，2006年2月新的《企业会计准则第30号——财务报表列报》中将所有者权益变动表由过去的附表上升为现在的主表，要求企

业报送所有者权益变动表，分别列示当期损益、直接计入所有者权益的利得和损失，以及与所有者的资本交易导致的所有者权益的变动。新准则增加此部分更全面地反映了主体权益的综合变动。但是，新准则中的所有者权益变动表中只包括企业利得和损失的一部分，还有一部分利得和损失纳入了利润表中，和真正意义上的全面收益报告还有一定的距离。无论如何，“所有者权益变动表”中的项目包含了全面收益的组成部分，因此可以说所有者权益变动表是我国全面收益报告的雏形。

(三) 全面收益报告在我国未来的发展

新的企业会计准则中引入了公允价值这一计量属性，考虑到我国市场发展的现状，准则主要在金融工具、投资性房地产、非共同控制下的企业合并、债务重组和非货币性资产交换等方面采用了公允价值。公允价值的应用将不可避免地促进全面收益报告的形成与发展。但是公允价值的应用在提高信息相关性的同时，势必严重降低信息的可靠性，而且公允价值的计量在不完善的市场经济下也会使利润操纵行为变本加厉。因此公允价值的应用在未来一段时间内还应该谨慎一些。这样就决定了全面收益报告在我国未来应该采用一种渐进的方式推行。

由于我国市场经济的发展成熟还需要相当长的一段时间，我国的全面收益报告应该分三个阶段来发展，“所有者权益变动表”作为主表要求企业报送，这是我国全面收益报告迈出的第一步，但毕竟新准则中关于所有者权益变动表中的包含项目还不够全面，不能体现企业真正的全面收益。第一个阶段是要完善现有的所有者权益变动表，通过报告企业净权益的变动来报告企业全面收益的信息；第二个阶段是在保留并“改进利润表”的基础上增设“全面收益表”，即两表法，集中报告利润表以外的其他全面收益项目；第三个阶段是将全面收益表和利润表合并，即一表法，在利润表的后面增加全面收益的信息。

在未来，我国市场经济发育成熟，公允价值成为会计的主要计量属性，我们应该对全面收益报告在我国的推行感到乐观。未来的全面收益报告将提供更为相关的收益信息，满足财务会计报告使用者的需求。

(责任编辑 高翠莲)