

我国综合收益的内部结构及逻辑关系

许文静(博士) 李京憬

(中国石油大学(北京)工商管理学院 北京 102249 昆仑银行股份有限公司 北京 100007)

【摘要】 本文对我国目前综合收益的内部结构及逻辑关系进行了剖析,探讨了目前存在的相关问题,基于财务会计相关基本理论,提出了完善我国综合收益内部结构及逻辑关系的建议。

【关键词】 综合收益 内部结构 逻辑关系

一、研究背景

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,在现实经济生活中发挥重要作用。收益也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。

1997年6月美国财务会计准则委员会(以下简称FASB)发布了财务会计准则公告第130号(以下简称SFAS130)“报告综合收益”,指出综合收益为“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。”与“传统会计收益”相比,“综合收益”突破了收入实现等原则的束缚,将传统会计收益绕过损益表(本文对“损益表”和“利润表”不做区分)直接报告在资产负债表中的未实现的利得和损失集中在损益表中报告,旨在提供更加全面、有用的财务业绩信息。

关于综合收益的内部结构,1985年FASB发布财务会计概念公告第6号“财务报表的要素”(以下简称SFAC6)认为:“虽然综合收益中各种来源的现金是同质的,但它们却可能在稳定性、风险性和可预测性上有所不同。也就是说,各种来源的综合收益特征可能彼此悬殊,这表明需要综合收益的各种组成内容的信息”。1997年的SFAS130中也指明,关于综合收益各组成项目的信息通常会比综合收益总额更加重要。即如何对综合收益的内部结构进行划分以区分不同性质的收益,同时理顺综合收益内部组成的逻辑关系,提供决策有用的信息,是综合收益会计中的一个关键问题。

在我国,综合收益是一个崭新的领域,2009年我国财政部要求上市公司在利润表中增列综合收益,本文将对目前我国综合收益的内部结构及其逻辑关系进行分析,探讨存在的问题,并提出相应的完善建议。

二、我国综合收益内部结构及逻辑关系分析

1. 我国综合收益内部结构分析。2009年6月我国财政部制定并颁布了《企业会计准则解释第3号》(以下简称解释第3号),明确规定在利润表中增列“其他综合收益”项目和“综合收益总额”项目。指出“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,同时界定“综合收益=净利润+其他综合收益”。

其中:净利润=收入-费用+直接计入当期利润的利得-直接计入当期利润的损失

其他综合收益=直接计入所有者权益的利得-直接计入所有者权益的损失

综上所述:综合收益=净利润+其他综合收益=收入-费用+直接计入当期利润的利得-直接计入当期利润的损失+直接计入所有者权益的利得-直接计入所有者权益的损失。

由此,综合收益的内部结构中,收入、费用、利得和损失是综合收益构成的四项基本要素,基于综合收益列报的需要,由这四项基本要素组合形成“净利润”和“其他综合收益”,而“综合收益”是企业财务业绩报告的底线业绩指标。

2. 我国综合收益内部组成的逻辑关系分析。综合收益在本质上是企业所有者权益的变动,在逻辑关系上,我国基于所有者权益的变动要看是来自于企业的“日常活动”还是“非日常活动”。

首先将综合收益的来源划分为收入、费用、利得和损失,其中,如果导致所有者权益增减变动的经济利益的流入或者流出来自于企业的“日常活动”则为收入或费用;反之来自于“非日常活动”的则为利得或损失。其次,我国基于利得和损失在会计确认时流向的会计要素要看是利润还是所有者权益,将利得和损失进一步划分为“直接计入当期利润的利得和损失”和“直接计入所有者权益的利得和损失”,后者即为“其他综合收益”。

三、综合收益内部结构及逻辑关系上存在的问题

1. 收入、费用、利得和损失的划分问题。如上所述,我国对综合收益内部结构的划分经历了两次分解的过程:第一次分解是依据导致所有者权益增减变动的来源是日常的、还是非日常的,即如何划分“日常”和“非日常”的界限是第一次分解过程中至关重要的问题。根据财政部已有的解释,所谓“日常活动”是企业为完成其经营目标所从事的经常性活动以及与之相关的活动。即判断是否为日常活动的标准有两个:一是否是企业为完成其经营目标所从事的活动以及与之相关的活

动;二这些活动的发生是否具有经常性。但这种判断标准过于抽象,现实操作起来并不容易把握。特别是随着综合收益理念的引入,收益的来源、涵盖的范围及组成的内容愈加广泛和复杂,抽象的判断标准会导致综合收益第一次分解界限的模糊性,使得综合收益的四项基本要素,即“收入、费用”与“利得、损失”之间的划分不清晰。

对综合收益内部结构的第二次分解是根据非日常活动导致的所有者权益的增减变动是否计入当期损益,即将利得和损失进一步划分为“直接计入当期利润的利得和损失”和“直接计入所有者权益的利得和损失”,但上述划分标准并没有在本质上指出这两类利得和损失的本质区别,从而导致综合收益内部组成第二次分解过程的模糊性,也影响了净利润和其他综合收益之间的界限划分。

目前,对于企业发生的交易或事项哪些是计入当期利润的利得和损失,哪些是计入所有者权益的利得和损失,人们只能从相关具体准则的零星规定中去逐项列举,而无法在整体上把握对其的判断标准。

2. “净利润”和“其他综合收益”的划分问题。“净利润”和“其他综合收益”是由“综合收益”的四项基本要素归类和组合后形成的两个组成部分。从划分综合收益内部组成的根本原因分析,“净利润”和“其他综合收益”作为综合收益列报中最主要的两个组成部分,应能够帮助报表使用者区分和判断不同收益在稳定性、风险性和可预测性等上的不同,以便于报表使用者的最终决策。

但剖析“净利润”和“其他综合收益”的形成过程及其内部结构,我们并不能明确区分和判断“净利润”和“其他综合收益”在收益性质上的明显不同。“其他综合收益”在收益性质上属于来自于非日常活动的、企业尚没有实现的利得或损失。而“净利润”指标,从收益性质上来分析:在收益是否实现方面,其既包含已经实现的收益(如营业收入、营业成本等),也包括未实现的收益(如资产减值损失、公允价值变动损益等);在收益的稳定性及预测性方面,其既包含来自于日常活动的收益(如营业收入),也包括来自于非日常活动的收益(如营业外收入);在收益的可控性方面,其既包含企业可以控制的营业收入等,也包含企业不可控制的营业外收支等。综上所述,在收益性质方面,“净利润”指标具有“其他综合收益”指标相同的收益未实现性、非日常性等特点,我们无法区分两者在收益性质上的明显不同。

四、完善我国综合收益内部结构及逻辑关系的建议

1. 以财务报告目标作为综合收益内部结构划分的出发点。本文认为,整体而言综合收益内部结构的划分及其逻辑关系的建立应以财务报告目标为出发点。依据财务会计与报告概念框架的最新研究进展,FASB在2010年9月发布了第8号概念公告第1章——《通用财务报告的目标》,指出通用财务报告的目标是形成概念框架的基础,所有其他基本概念都产生于目标要求并共同为实现目标服务。财务报告目标的核心是为使用者提供决策有用的信息,会计信息的主要使用者是现在和潜在的投资人、贷款人和其他债权人。对使用者来

说,由于其经济利益(如作为投资人回报的股利与股价变动,作为贷款人及其他债权人回报的利息与本金的金额安排等)均与主体未来的有利现金流量密切相关,因而决策最有用的信息是关于如何预测主体预期现金流量的金额、时间安排与不确定性以及怎样评估主体产生未来现金净流入的能力。综上所述,针对综合收益会计信息而言,对其内部结构的划分应能够给会计信息使用者直接或间接提供与评估主体未来现金流量前景密切相关的各种信息上。

2. 以收益信息预测价值的高低作为逐层划分综合收益内部结构的标准。基于上述财务报告目标的阐述,本文认为应以收益信息对预测未来现金流所能发挥作用(本文称为“预测价值”)的高低作为综合收益内部结构逐层划分的标准。对收益信息如何在财务报告目标实现中发挥作用,本文分析如下:企业获取收益的根源在于企业发生的各种交易或者事项,不同的交易或事项具有不同的性质,导致了收益的不同来源,收益来源不同进而影响着不同来源收益的性质及质量(如收益的持续性、可控性、实现性等)上的差别,因而区分收益在性质及质量上的差别是会计信息使用者评估主体未来现金流量前景的重要有用信息。

3. 我国综合收益内部结构及逻辑关系构建思路。

首先,本文基于收益信息预测价值的高低将交易或事项在性质上划分为:源自企业“正常营业活动”及源自企业“非正常或不可控制的外部因素”的交易或事项,并将前者导致的所有者权益变动划归为净利润的组成部分,将后者导致的所有者权益变动划分为其他综合收益的组成部分。划分成这样的原因在于:目前净利润指标是综合收益报告中最主要的组成部分,也是会计信息使用者更为关注的用于评价企业未来财务业绩的依据,因而净利润指标应具有较高的价值预测功能,能够在较大程度上帮助会计信息使用者预测未来的现金流量前景。

其次,对于净利润的进一步分解,本文认为应以收益的“持续性”作为净利润指标进一步分解的标准,将其分为核心盈利和非核心盈利。在评价盈利的持续性时,除了考虑盈利的正常性外,还需考察盈利的经常性,一般而言,正常且经常的盈利项目具有较高的持续性。

目前,综合收益会计还是较为崭新的研究领域,学者对综合收益内部结构的探讨、对于净利润和其他综合收益各自涵盖范围的界定还处在不断深入研究的阶段。本文对我国目前综合收益的内部结构及其逻辑关系进行了剖析,探讨了其中存在的问题,并提出了相应的完善建议,以期加强综合收益会计的相关研究。

主要参考文献

1. 汪祥耀,邵毅平.美国会计准则研究.上海:立信会计出版社,2010
2. 葛家澍,陈朝琳.财务报告概念框架的新篇章——评美国FASB第8号概念公告.会计研究,2011;3
3. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006