

基于收益实现程度的收益分类及信息利用

谢获宝(博士生导师) 尹茵

(武汉大学经济与管理学院 武汉 430072)

【摘要】 本文以收益实现程度为切入点,分析了收益实现程度的内涵,并基于收益实现程度对收益进行了分类。新的分类方式提供的增量信息有利于提高收益列报的质量、改善契约和提高会计信息的决策有用性,因此,会计信息使用者应正确利用不同实现程度的收益信息。

【关键词】 收益实现程度 收益信息 盈余管理

收益实现程度的不同,需要采用的会计处理方式也就不同。如果收益在本期已经实现,需要在本期的利润表中予以反映;如果还没有实现,既可能需要在本期利润表中予以确认,也可能需要绕过利润表计入本期资产负债表,并考虑未来何时予以确认以及如何确认。可见,收益实现程度问题和收益确认与列报方式密切相关。

一、基于收益实现程度的收益分类

(一)已在收益表中确认并已实现的收益

已在收益表中确认并已实现的收益,即相关收益在本期内已经予以确认并且已经实现,主要包括主营业务收入、其他业务收入、资产减值损失(若为损失,则为负收益)、投资收益等。这一类收益的特征是:在本期已经实现,可以直接进入利润表,影响本年利润。

根据是否收回现金可以进一步划分为已确认已实现已收回现金的收益和已确认已实现但未收回现金的收益。例如,发生主营业务收入且对方已付款,可以借记“银行存款”,贷记“主营业务收入”;发生主营业务收入但对方还未付款,可以借记“应收账款/应收票据”,贷记“主营业务收入”。不过,无论是否付款,两笔业务都导致利润表中收入的增加,且这类收益是当期已经实现的,会增加本期的利润。

(二)已在收益表中确认但未实现的收益

已在收益表中确认但未实现的收益,即虽然相关收益已经被确认,计入利润表,但该收益并未在本期实现,比如本期末“公允价值变动损益”科目中未转出的收益。该类收益的特征是:虽然在期末已经将“公允价值变动损益”余额转入“本年利润”科目,但是因为相关金融资产、投资性房地产在本期没有被处置,这一部分公允价值变动带来的是潜在收益,是持产利得,并不对本期收益造成影响,因此属于“未实现的收益”。随着相关交易和事项的发展,这部分本期未实现的收益会在未来予以确认并构成未来收益的一部分。

以交易性金融资产为例,资产负债表日,企业按交易性金

融资产的公允价值高于其账面余额的差额,借记“交易性金融资产——公允价值变动”,贷记“公允价值变动损益”,对价值变动予以确认,但因为投资者并未出售该交易性金融资产,因此相关收益在本期未实现。但是投资者购买交易性金融资产的目的是赚取差价,所以短期内出售该交易性金融资产时相关收益将会实现,在实现时借记“公允价值变动损益”,贷记“投资收益”。

同样,以公允价值模式进行后续计量的投资性房地产,本期不计提折旧或摊销,以资产负债表日的公允价值计量。资产负债表日,投资性房地产的公允价值高于其账面价值的差额借记“投资性房地产——公允价值变动”,贷记“公允价值变动损益”;公允价值低于其账面余额的差额,做相反的会计分录。由于投资性房地产在本期没有售出,相关收益在本期并未实现,应该在未来处置该投资性房地产、实现收益时,借记“公允价值变动损益”,贷记“其他业务成本”。

(三)未在收益表中确认但已在资产负债表中列报的潜在收益

未在收益表中确认但已在资产负债表中列报的潜在收益,即相关收益未在本期内实现,也不符合本期收益确认条件,不能进入利润表,主要指本期绕过利润表,直接计入资产负债表中所有者权益(“资本公积——其他资本公积”项目)的利得。该类收益的特征是:当期不计入净损益,绕过利润表,直接计入资产负债表中所有者权益(“资本公积——其他资本公积”项目),但未来收益实现时构成未来收益的一部分。

下面以金融资产和投资性房地产为例:

1. 可供出售金融资产,持有目的是未来予以出售,相关收益一般不在本期实现,因此可供出售金融资产公允价值变动形成的利得,除减值损失和外币货币性金融资产形成的汇兑差额外,借记“可供出售金融资产——公允价值变动”科目,贷记“资本公积——其他资本公积”科目,公允价值变动形成的损失,做相反的分录。未来处置该金融资产时,应将取得的

价款与该金融资产账面价值之间的差额,记入投资损益,同时将原直接记入所有者权益的公允价值变动累计额对应处置部分的金额转出,记入投资损益。

2. 金融资产的重分类形成的利得和损失。企业因持有意图或能力发生改变,使某项投资不再适合划分为持有至到期投资的,应当将其重分类为可供出售金融资产,并以公允价值进行后续计量。重分类日,该投资的账面价值与其公允价值之间的差额记入“资本公积——其他资本公积”科目。在该可供出售金融资产发生减值或终止确认时应将其转出,记入“资产减值损失”或“投资收益”等科目。

3. 存货或自用房地产转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产形成的利得和损失,应按该项房地产在转换日的公允价值大于其账面价值的差额,贷记“资本公积——其他资本公积”科目。处置投资性房地产时,按该项投资性房地产在转换日计入资本公积的金额,借记“资本公积——其他资本公积”科目,贷记“其他业务收入”科目。

(四)尚不能在报表中列报的潜在收益

尚不能在报表中列报的潜在收益,即相关收益未在本期内实现,也不符合本期收益确认条件,虽然不能进入利润表,也不能绕过利润表直接计入资产负债表中所有者权益(“资本公积——其他资本公积”项目),但能够带来潜在收益。该类收益的特征是:当期不计入净损益,也不能绕过利润表直接计入资产负债表中所有者权益,但能够带来潜在的收益,主要指长期非金融资产和部分长期金融资产的升值带来的潜在经济利益,如长期股权投资、采用成本法进行后续计量的投资性房地产、固定资产的价值上涨。

以长期股权投资为例,在后续计量中采用成本法核算时,在股权持有期内应于被投资单位每年宣告发放现金股利或利润时确认投资收益,发放股票股利时无需作任何账务处理,因此,除追加或收回投资外,长期股权投资的账面价值一般应当保持不变。如果被投资单位未来发展前景很好,但因业务发展需要无力派现、每年仅以当年实现的净利润派发股票股利、长期股权投资的市值也逐年上涨时,企业并不能逐年确认投资收益,只能在最终处置长期股权投资时一次性地确认投资收益,因此,未来对其进行处置时该部分上涨的价值会带来潜在的经济利益。

同样,采用成本法进行后续计量的投资性房地产,在成本模式下,按照固定资产或无形资产的有关规定,对投资性房地产进行后续计量,计提折旧或摊销。存在减值迹象的,按照资产减值的有关规定进行处理,在投资性房地产公允价值上涨时,不得进行收益确认,也不能将这部分收益计入资产负债表和利润表。在未来对其进行处置时,该部分上涨的价值也会带来潜在的经济利益。

二、不同实现程度收益列报的信息增量

基于收益实现程度对收益进行的分类,以会计核算和会计报表列报之间的区别为切入点,可以为不同的会计信息使

用者提供更有针对性、更相关的信息,不同实现程度收益列报的信息增量有利于提高收益列报质量、改善契约和提高会计信息的决策有用性。

(一)基于收益实现程度的收益分类,有利于提供增量信息,提高收益列报质量

新的收益分类方式不仅包含了传统净收益,以多种计量属性计价的未实现利得和损失(将其他综合收益从所有者权益变动表转移到利润表中披露的收益),还考虑了尚不能在报表中列报的潜在收益,不同的收益项目和类别带来了增量信息,有利于提高收益列报质量,更能指导报表使用者的决策。

1. 已在收益表中确认但未实现的收益并没有给企业带来现金流量,过度的利润分配会影响企业的发展和经营,而且当持有资产的市场价值扭曲或波动剧烈时,过度的利润分配中可能隐含了资本的返还,从而损害企业的盈利能力。因此,企业制定利润分配方案时,应注意区分已在收益表中确认并已实现的收益和已在收益表中确认但未实现的收益。

2. 未在收益表中确认但已在资产负债表中列报的潜在收益和尚不能在报表中列报的潜在收益都含有增量信息。其中,未在收益表中确认但已在资产负债表中列报的潜在收益反映在“资本公积——其他资本公积”科目和其他综合收益中;尚不能在报表中列报的潜在收益则可以结合报表附注中列示的相关信息以及市场中相关资产的公允价值信息进行判断。潜在收益很多的情况下,未来一旦进行资产的处置,利润会迅速上升,有业绩爆发的极大可能,因此,会计信息使用者应关注这两类虽未在收益表中确认但能够带来潜在经济利益的收益。

(二)基于收益实现程度的收益分类,有利于揭示企业进行盈余管理的信息、改善契约和提高会计信息的决策有用性

1. 由于契约具有不完全性和刚性,需要给予管理人员一定的盈余管理能力。盈余管理可以使管理人员具有一定的灵活性,在未预测到的现实状态发生时为公司提供保护,这对契约各方都有利。基于收益实现程度的收益分类有利于揭示企业进行盈余管理的信息,这不仅有利于公司更全面地衡量管理人员的努力程度和经营成果,还有助于将内部信息低成本地转为外部信息,提高企业经营者与外部会计信息使用者之间的沟通能力,从而改善契约。

对于管理层而言,由于他们的薪酬大部分取决于公司短期的业绩,因此他们更倾向于使用能够控制的收益作为其业绩计量的标准。在制定薪酬契约时,公司会考虑采用不易被操纵的业绩指标来衡量管理人员努力的程度。基于收益实现程度的收益分类中不仅包含了本期已实现损益,还包含大量本期未实现的损益。这些本期未实现的损益在未来能够带来潜在收益,管理人员也常常利用这些潜在收益的确认时间进行盈余管理。因此,基于收益实现程度的收益分类方式所揭示的盈余管理信息有助于提供管理人员进行经营管理的消息,公司可以利用这些信息更好地判断管理人员的努力程度和经营

成果,完善薪酬契约。

签订债务契约时,会计信息尤其是收益信息在公司债权人和股东的代理问题中发挥着重要作用。它可以帮助债权人评估债务人违约的可能性和潜在成本,进而将这些因素在贷款协议的设计和谈判之中予以考虑。同传统已实现的收益信息相比,基于收益实现程度的收益分类提供的信息还包括以多种计量属性计价的未实现利得和损失,以及尚不能在报表中列报的潜在收益。它代表了未来期间可以实现的收益,更具有前瞻性和预测价值。贷款者确定其应收取的贷款利率时可以依据这些收益信息以及管理人员的盈余管理行为判断债务人的未来偿债能力和盈余状况,对债务契约进行调整,以改善债务契约,使契约更有效率。

2. 收益实现程度不同,收益确认的方式也就不同。不同的确认方式揭示了企业进行盈余管理的信息,会计信息使用者可以通过管理人员的盈余管理行为推断企业内部信息。这不仅有利于提高会计信息的决策有用性,还有助于将内部信息低成本地转化为外部信息,提高企业经营者与外部会计信息使用者之间的沟通能力。

已在收益表中确认并已实现的收益在当期已经实现,可以在资产负债表日直接进入利润表,影响当年利润。所以收益确认的时间不同,计入利润的时间也就不同,带来的经济后果也不相同,会计信息使用者可以通过管理人员的盈余管理行为推断企业的内部信息。

已在收益表中确认但未实现的收益中,虽然相关金融资产、投资性房地产在本期没有被处置,并不对本期收益造成影响,但是在期末仍将“公允价值变动损益”余额转入“本年利润”科目,影响本期利润。因此,“公允价值变动损益”项目期末余额的处理方式揭示了该类收益进行盈余管理的空间。以投资性房地产为例,当本期房地产市场发展迅速且企业有条件利用公允价值模式来进行投资性房地产的后续计量时,通过采用公允价值计量模式,本期继续持有的,公允价值的上涨可以增加“公允价值变动损益”,在期末时可以通过“公允价值变动损益”转入本年利润,使利润表增色。尤其是在公允价值增幅较大时,通过这种盈余管理方式可以大幅增加报表利润甚至扭亏为盈,实务中连续两个会计年度亏损的上市公司更加有动机采用这种盈余管理方式。因此,会计信息使用者可以通过管理人员的这种盈余管理手段推断企业背后真实的收益信息,以更准确地做出会计决策。

未在收益表中确认但已在资产负债表中列报的潜在收益主要涉及“资本公积——其他资本公积”项目,由于此类潜在收益在未来实现时转入“投资收益”,进而从资产负债表转入利润表,构成未来收益的一部分,因此可以被看做企业利润的“蓄水池”,企业可以通过选择未来收益确认的时间来进行盈余管理。同样,尚不能在报表中列报的潜在收益主要是长期非金融资产和部分长期金融资产的升值带来的潜在经济利益,未来对其进行处置时,该部分上涨的价值也会带来潜在的经

济利益,企业可以通过合理选择资产处置时间进行盈余管理,使各年利润平滑。盈余的稳定在一定程度上是盈余管理的结果,因此,如果企业的利润一直以来并不稳定,而最近几年保持很稳定的状态,会计信息使用者需要判断企业的真实经营状况和盈利状况,谨慎做出投资决策。

会计准则所允许的灵活性,使盈余管理可以作为一种向投资者传递内部信息的机制。由于管理人员需要对财务报告承担正式的责任,因此财务报告传递的内部信息是较可靠的,管理人员若负责任地运用盈余管理,可以向市场传递公司未来盈利能力的信息。基于收益实现程度的收益分类所提供的信息,主要是对财务报告相关收益信息的整理、分类,并考虑了财务报告之外的相关会计信息,使得收益信息更加清晰、完整。会计信息使用者可以通过分析管理人员的盈余管理行为推断企业内部信息,尤其是关于收益的信息。这将有助于将内部信息低成本地转化为外部信息,加强企业经营者与外部会计信息使用者之间的沟通。

三、使用不同实现程度收益信息时应注意的问题

1. 在使用不同实现程度收益信息时,要注意收益的构成和规模,同时要注意区分以下四类收益:已在收益表中确认并已实现的收益、已在收益表中确认但未实现的收益、未在收益表中确认但已在资产负债表中列报的潜在收益以及尚不能在报表中列报的潜在收益。不同的收益分类有不同的特征,可以带来不同的信息增量,因此,会计信息使用者可以利用不同的收益分类带来的不同增量信息更好地了解企业的生产经营状况、财务状况,更好地做出投资决策。

2. 基于收益实现程度的收益分类中的后三类收益都涉及未实现的收益,这部分收益涉及的资产公允价值变动取决于市场情况:在市场环境不稳定时,公允价值变动幅度大,用公允价值作为后续计量的基础很可能会误导会计信息使用者。具体来说,在资产负债表日,“公允价值变动损益”科目的余额要转入本年利润,但是投资者很难从可获得信息中有效区分已实现损益和未实现损益,特别是在相关资产公允价值剧烈波动时,投资者很难做出正确的决策。以交易性金融资产为例,如果交易性金融资产本期公允价值变动为正数,投资者很有可能据此认为本期该资产的公允价值上升,产生了公允价值变动损益。但是,本期公允价值上升形成的收益和上期交易性金融资产在本期出售产生的公允价值变动损失在本期结转至投资收益,都会导致本期“公允价值变动损益”科目数额的增加。而后者实际上会减少本期利润,所以对会计信息使用者而言,仅凭单个会计科目的信息,很难区分已实现损益和未实现损益,也就很难做出正确的决策。

另外,在资产负债表日,“公允价值变动损益”要转入“本年利润”,结转之后“公允价值变动损益”项目无余额,跨期出售时,需将已转入“本年利润”的“公允价值变动损益”再转入“投资收益”。这样,同一个公允价值变动损益金额就被结转了两次,不但存在重复转入利润问题,而且“公允价值变动损益”

上市公司财务报表更正的责任归属研究

许良虎 曹明

(江苏大学财经学院 江苏镇江 212013)

【摘要】本文首先根据国外的财务重述制度,并结合我国特殊国情,归纳了我国财务报表更正的内涵及主要类型。然后通过描述性统计的方法分析了2008~2012年期间发布的更正、补充更正报告,并分别从注册会计师出具的审计报告类型及更正的不同内容这两种不同的角度来分析责任者的归属。

【关键词】上市公司 财务报表更正 监管责任

一、财务报表更正的概念与类型

1. 上市公司财务报表更正的概念。要界定财务报表更正的概念,不得不提到“财务重述”。两者之间最大的区别在于:美国上市公司的财务报告是通过美国证券交易委员会(SEC)建立的电子化数据系统(EDAGR)进行报送和公开披露的,当发生财务重述时,上市公司要及时提交重述后的财务报告以代替先前存放在数据系统的年度或季度报告;我国上市公司的财务重述主要是通过发布临时公告的形式进行,包括补充公告、更正公告和补充更正公告三种形式。补充公告主要是

科目无法实现结平。同时,作为本期记入“公允价值变动损益”的待实现收益,本应在未来收益实现时再转入利润表,而现在却在期末转入“本年利润”,因此存在提前反映在本期利润中的问题,这会影响到会计信息使用者的判断和决策。与上述“公允价值变动损益”的跨期处理问题相似,本期在“资本公积——其他资本公积”中反映的“未在收益表中确认但已在资产负债表中列报的潜在收益”要在期末反映在“其他综合收益”之中,而这部分收益在未来实现时才应该予以确认,但是在本期期末已经反映在本期利润表中,这也会影响到会计信息使用者的判断和决策。

因此,应该要求企业在报表附注中进行公允价值变动损益明细信息的披露,使会计处理更加透明,以方便会计信息使用者详细地了解“公允价值变动损益”每一项具体内容的形成原因,以详细了解这些收益的确认、列报和实现程度,从而做出正确的判断和决策。

3. 基于收益实现程度的收益分类揭示了企业进行盈余管理的信息,如果管理人员的行为带有过多的机会主义成分,则是有弊无利的。而且,过度的盈余管理行为会降低会计信息的质量,甚至误导会计信息使用者。例如,有一些处于亏损边缘的企业经常通过盈余管理扭亏为盈,如果投资者不了解情况对该企业进行投资,可能会导致决策失误。根据《上市公司

对公司经营情况的补充说明;更正公告主要是对企业年度报告中存在的错误进行更正;补充更正公告是指重述公告中既有对遗漏信息的补充,也有对已披露信息的更正。本文研究的年度财务报表更正指的就是上市公司发布的更正、补充更正公告中财务信息的更正,诸如计算、输入有误等简单原因导致的报表更正并不在本文的研究范围之内。

2. 我国上市公司财务报表更正的类型。按不同标准,将上市公司财务报表更正分类如下:

(1)按是否自愿更正财务报表分类。按照上市公司是否自

执行企业会计准则监管报告》,2008年、2009年、2011年就分别有4家、7家、4家上市公司因公允价值变动而改变盈亏方向,均为扣除公允价值变动损益后由盈利变为亏损。盈余管理本身是中立的,它是好是坏,取决于如何使用它,因此公司在利用会计信息从事盈余管理活动时应该把握好盈余管理的度,同时自觉地进行相关信息的披露。作为政策的制定者,应该完善相关规定,提供更全面更详细的应用指导,规范盈余管理行为,以减少公司自主决定和利润操纵的空间。

4. 在利用不同实现程度收益信息时,需要结合财务报表附注、市场公允价值信息、非财务信息等,这样才能更全面地把握企业的收益信息,提高会计信息的决策有用性。

综上,不同实现程度的收益列报提供了增量信息,有利于提高收益列报质量、改善契约和提高会计信息的决策有用性,会计信息使用者应正确利用不同实现程度的收益信息。

主要参考文献

1. 威廉 R.斯科特著,陈汉文等译.财务会计理论.北京:机械工业出版社,2006
2. 谢获宝,魏美昂.公允价值变动损益跨期核算及信息披露——以交易性金融资产为例.财会月刊,2012;7
3. 贺宏.综合收益的薪酬契约有用性研究.财会月刊,2012;11