

会计准则框架下收益报告的改进

——基于“已实现收益”角度

初春虹 梁星(教授)

(山东工商学院会计学院 山东烟台 264005)

【摘要】我国收益改革的改革既要顺应国际潮流,又不能脱离国情。为了更好地实现财务报告的目标,在当前会计环境下,在收益改革的改革中不应放弃“实现”概念,应根据我国市场经济发展情况,坚持渐进式改革思路对收益报告进行改革。具体过程可分为提供已实现收益附注和采用“已实现”作为收益项目的分类标准,重构企业的全面收益表两个阶段。

【关键词】收益报告 改革 已实现收益

根据我国《企业会计准则——基本准则》(2006)的规定,我国财务报告目标把反映管理层受托责任履行情况置于满足使用者决策需要之前,说明会计信息反映管理层受托责任履行情况的功能并不亚于其决策有用性的功能。那么在收益报告改革的进程中,我国应在利润表及其附注中提供哪些收益信息,才能更好地实现财务报告的目标呢?我国是否应把已实现收益作为一个单独的项目进行列报呢?本文基于已实现概念的视角对会计准则下收益改革的改革进行了探讨。

一、已实现收益的涵义

随着我国加入WTO以及经济全球化趋势的日益增强,投资者、债权人等利益相关者在决策时面临的风险不断加大,企业需要提供更加全面的财务业绩报告。2006年2月15日,我国财政部发布了《企业会计准则——基本准则》以及《企业会计准则第1号——存货》等38项具体准则,规定了财务报告中可以使用包括公允价值计量属性在内的五种会计要素计量属性。2009年财政部印发了《企业会计准则解释第3号》,规定利润表和合并利润表中增加其他综合收益和综合收益两个项目,同时在附注中详细披露其他综合收益各项目及所得税影响。通过上述分析,可以看出我国利润表中的收益概念经过了历史成本法下的已实现收益、净利润及综合收益三个发展阶段。

根据国际惯例,已实现是指已经收取了现金或取得了收取现金的权利。按照实现原则的要求,只有同时满足“权利已经增加或义务已经减少”和“已实现”这两个条件的情况下,才能确认收入和利得,这里的已实现包括了实际收到现金或取得现金要求权两层含义。

未实现利得或损失之所以产生,是由于计量属性的选择所引起的。当资产采用现行价值计量时,在企业持续持有该项资产的情况下,随着市场环境等因素的变化,资产的现行价值就会不断变化,从而产生未实现利得或损失。当资产采

用历史成本计量时,由于该项资产的历史成本是不变的,因而不会产生未实现利得或损失。(葛家澍,程春晖,2000)因此,本文将已实现收益定义为按照历史成本计量属性进行计量时,运用实现原则和配比原则所确认的企业在一定会计期间的经营成果。据此可知,因公允价值等现行计量属性的应用而带来的资产和负债价值的变化,资产减值损失的计提都属于未实现的收益。

此外,与已实现收益相关的两个概念是利润和综合收益。利润是我国单独定义的会计要素,国际会计准则和美国公认会计准则都没有对此进行定义。根据我国《企业会计准则》(2006)的规定,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,其金额取决于收入和费用,直接计入当期利润的利得和损失金额的计量。

1980年,美国财务会计准则委员会(FASB)在《财务会计概念公告第3号——企业财务报表要素》(SFAC No. 3,后被第6号所取代)中把全面收益定义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。之后发布的SFAC NO. 130列举了全面收益的构成项目,SFAC NO. 133又增加了现金流量避险工具上的利得或损失这一全面收益项目。

根据我国会计准则的规定,综合收益包括净利润和其他综合收益两个部分,其他综合收益反映企业根据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。具体而言,其他综合收益主要包括可供出售金融资产公允价值变动形成的利得和损失、按照权益法核算的在被投资单位其他综合收益中所享有的份额、现金流量套期工具、境外经营外币折算差额、与计入其他综合收益项目相关的所得税影响等。

已实现收益、净利润及综合收益的关系如表1所示:

表1 三种收益对比表

一、已实现收益	二、净利润	三、综合收益
营业收入	已实现收益	净利润
减:营业成本	加:公允价值变动收益	1. 可供出售金融资产
营业税金及附加		加:当期利得(损失)金额
销售费用	减:财务费用中未实现的汇兑损失	减:前期计入其他综合收益当期转入利润的金额
管理费用		2. 按照权益法核算的在被投资单位其他综合收益中所享有的份额
财务费用(不包括财务费用中未实现的汇兑损失)	资产减值损失	3. 现金流量套期工具
加:投资收益		加:当期利得(损失)金额
营业利润	未实现损益对所得税的影响	减:前期计入其他综合收益当期转入利润金额
加:营业外收入		当期转为被套期项目初始确认金额的调整额
减:营业外支出	6. 其他	4. 境外经营外币折算差额
利润总额		5. 与计入其他综合收益项目相关的所得税影响
减:所得税费用	净利润	综合收益
已实现收益		

二、已实现收益存在的合理性分析

目前,我国利润表中包括了可靠程度不同的收入或利得:已实现和未实现。已实现的利润具有转化为现金的基础,有利于预测现金净流量;已实现收益为缴纳所得税、支付现金股利提供坚实的基础;已实现收益确认的条件严格,可在一定程度上避免随意调整利润的做法,从而有利于挤出利润指标中的水分,提高利润指标的可比性。

已实现收益服务于受托责任观,受托责任观主要强调会计信息的可靠性,它认为财务呈报的目标是向资本所有人提供能有效反映资源受托经营管理责任履行情况的报告。相对于发达国家,我国的会计信息使用者更加关注会计信息的可靠性,他们更希望获得能真实可靠地反映企业过去的交易和事项所形成的以历史成本计量为基础的会计信息,而不是公允价值计量信息。

对未实现损益的确认,公允价值的运用是基本前提,而其运用的难点在于对资产和负债价值可靠性的保证上。公允价值计量对体制设计、理论上的资产评估技术方法,以及实践中资本市场的完善程度、执业人员素质的高低等方面都提出了较高的要求。在以上各方面的要求没有达到的情况下,公允价值难以达到“公允”,并可能成为利润操纵的工具。而根据我国目前的会计环境,并不能达到上述要求。

我国目前的会计环境为:①经济环境方面,产权交易市场、证券交易市场、生产资料市场等都不是十分的健全,从而导致许多资产公允的市场价格难以获得,资产评估市场也不规范,缺少一套完善的职业准则,以规范资产评估行为及保证公允价值的公正性。②法律环境方面,目前净利润仍是我

国众多法律法规中衡量业绩的指标,这使得净利润成为利益相关者所关注的焦点;会计人员素质偏低,我国会计从业人员的数量较多,但文化水平普遍较低。我国会计环境的上述特点决定了相对于全面收益,已实现收益仍是财务报告使用者重要的决策依据。

此外,根据委托代理理论,企业中各种契约的签订及维持需要可靠的会计数据的支持。企业作为一种组织,只是法律上的一种虚构,其职能是为个人之间的一组契约充当联结(Jensen, Meckling)。由于委托代理问题会产生信息不对称并最终导致逆向选择和道德风险,因而委托人和代理人之间的代理契约关系成为所有企业契约关系中最难解决的。根据委托代理理论,只要信息不对称,委托代理关系中就会出现逆向选择和道德风险,这时会计数据的作用便凸现出来。在委托代理关系契约订立之前,会计数据能减轻信息不对称的程度从而减少委托人逆向选择的可能;在契约签订和履行阶段,会计数据则可以减少代理人的道德风险。

基于上述理由,笔者认为我国在推进收益报告的国际化过程中,应正确认识已实现概念。多年来的会计信息失真问题总在困扰着信息使用者,而会计信息的可靠性一直是我国衡量会计信息质量的重要标准。由于已经实现收益不依赖于未来不确定事件的出现,它能较为可靠地反映管理者经营业绩的核心,因而对投资者的决策会有一定的影响。

三、现行会计准则下我国收益报告的改进

从我国会计改革的角度看,会计准则在注重为信息使用者提供可靠信息的同时,越来越注重提供一些与使用者决策相关的信息。根据2006年我国财政部颁布的《企业会计准则——基本准则》的规定,财务报告的目标由旧准则中的反映会计管理层的受托责任扩充为反映会计管理层的受托责任,有助于使用者做出决策,并且财务报告中可以使用包括公允价值计量属性在内的五种会计要素计量属性。2009年财政部印发了《企业会计准则解释第3号》规定,利润表和合并利润表中增加其他综合收益和综合收益两个项目,其他综合收益反映企业直接计入所有者权益的各种利得和损失(扣除所得税影响),企业净利润与其他综合收益的合计额为综合收益,这一规定标志着全面收益在我国收益报告体系中的正式应用。

全面收益体现了资产负债观,资产负债观认为净资产的变动产生收益,全面收益在数值上等于期末所有者权益与期初所有者权益的差额。同时,全面收益又服务于决策有用观,决策有用观认为财务呈报的目标是向广泛的信息使用者提供有助于其合理决策的信息,因而更强调信息的相关性。按照决策有用观的相关论述,其他综合收益和综合收益等信息的披露可以增强盈余信息的价值相关性。相关性和可靠性作为同等重要的会计信息质量特征,有用的信息既要可靠又要相关早已成为信息提供者和信息使用者的共识。明确相关性和可靠性的关系,为我们研究改进现行企业收益报告提供了

一个基本的指导思路。在财务报告改革中,我们必须对这两者予以相同程度的重视,强化可靠性的做法,绝不能离开相关性的导向,而任何提高信息相关性的举措,也绝不能以降低或失去可靠性为代价。

通过上述分析,可以看出在收益报告改革的进程中,我国应在引入综合收益的同时,保存已实现收益这一概念。目前我国市场经济仍然处在发展阶段,产权交易市场、证券交易市场、生产资料市场等都不是十分的健全。从公司监管及业绩评价的角度看,对企业进行监管和评价的主要指标是净利润而不是综合收益。我国会计人员及报表使用者的素质普遍较低,综合收益仍然是个陌生的概念,如果此时又对收益项目的分类方式做重大的改变,将产生较大的学习成本。因此,笔者认为应根据我国市场经济的发展情况,会计人员的文化水平等具体情况,坚持渐进式改革思路对收益报告进行改革。具体过程如下:

1. 提供已实现收益附注。相对于综合收益而言,我国投资者当前比较关注已实现收益的披露。本文结合我国当前的会计准则的要求,在借鉴葛家澍和程春晖(2000)提出的历史成本收益附注的形式的基础上,提出如表2所示的适合我国国情的已实现收益附注的具体形式。

表2 已实现收益附注

项 目	本期金额	上期金额
净利润		
减:公允价值变动收益		
加:外币期末重计量产生的汇兑损失 (未实现汇兑损失)		
资产减值损失		
税前已实现收益		
扣除税收、非常项目、会计政策变更累 计影响之后的已实现收益		

2. 构建全新的全面收益表。随着我国市场经济体制的逐步完善、我国会计从业人员及使用者素质的提高及会计准则与相关法律法规的不断协调,我国应对收益表做进一步的改进。由于已实现收益可以更好地反映企业管理层受托责任履行情况,而全面收益则有助于财务报告使用者做出经济决策,从而实现我国财务报告的目标。

我国可以充分发挥已实现收益及全面收益的优势,采用“已实现”作为收益项目的分类标准,重构企业的全面收益表。具体形式如右栏表3所示。

综上所述,根据我国当前的会计环境及财务报告目标的要求,笔者认为可以通过在附注中增添历史成本法下已实现收益的方式完善我国的收益报告。根据我国现行会计准则的运行效果,在近期内,不建议对利润表中收益信息的分类列报模式进行重大改革。但随着我国市场经济体制的逐步完善,我国可以采用“已实现”作为收益项目的分类标准,重构企业的全面收益表。

表3 全面收益表
编制单位:×××× 20××年 单位:元

项目	本期 金额	上期 金额
一、营业收入		
减:营业成本		
营业税金及附加		
销售费用		
管理费用		
财务费用 (不包括财务费用中未实现的汇兑损失)		
加:投资收益(损失以“-”号填列)		
其中:对联营企业和合营企业的投资收益		
二、已实现营业利润(亏损以“-”号填列)		
加:营业外收入		
减:营业外支出		
其中:非流动资产处置损失		
三、已实现利润总额(亏损以“-”号填列)		
减:所得税费用		
四、已实现净利润(亏损以“-”号填列)		
加:公允价值变动收益(损失以“-”号填列)		
减:财务费用中未实现的汇兑损失		
资产减值损失		
可供出售金融资产		
加:当期利得(损失)金额		
减:前期计入其他综合收益当期转入利润的金额		
按照权益法核算的在被投资单位 其他综合收益中所享有的份额		
现金流量套期工具		
加:当期利得(损失)金额		
减:前期计入其他综合收益当期转入利润金额		
当期转为被套期项目初始确认金额的调整额		
境外经营外币折算差额		
与计入未实现收益项目相关的所得税影响		
其他		
五、未实现收益(亏损以“-”号填列)		
六、综合收益(亏损以“-”号填列)		
七、每股综合收益		
(一)基本每股综合收益		
(二)稀释每股综合收益		

主要参考文献

- 高雯.国际财务报表列报模式改革及对我国的影响.财会月刊,2010;9
- 葛家澍.关于高质量会计准则和企业财务业绩报告改进的新动向.会计研究,2000;12
- 冯巧根.论财务业绩报告的变化趋势.当代财经,2005,1
- 张国永.谈如何在我国利润表中列报全面收益.财会月刊,2009;8