

浅析全面收益报告在我国的应用

周 斌

[摘 要] 在我国,遵循充分满足财务报表使用者目前的需要和以后发展的客观要求,考虑全面收益信息披露的成本与收益原则,借鉴国外已有的先进成果,探讨采用“三阶段模式”推行全面收益报告。第一阶段,将全面收益表作为利润表的附表列示。第二阶段,单独编制全面收益表。第三阶段,编制扩展利润表,在净利润下列示“其它全面收益”。

[关键词] 全面收益;全面收益报告;三阶段模式;应用

[中图分类号] F812.2 [文献标识码] A [文章编号] 1672-7320(2009)03-0406-04

一、全面收益的涵义及特点

全面收益又称为综合收益,它是美国财务会计准则委员会(FASB)于1980年在原第3号财务会计概念公告《企业财务报表要素》中首次提出,是指“一个主体在某一期间,与非业主方面进行交易或发生其他事项和情况所引起的权益的一切变动”^[1](第113-117页)。

全面收益由净收益和其他全面收益两部分构成。除了现行会计上的净收益外,还包括在各个期间的与其他非业主交易引起的权益(净资产)变动,这些变动称为其它全面收益。FAS130列举的其他全面收益项目有外币折算调整项目、最低退休金负债调整、可销售证券上的未实现利得和损失。FAS133又补充了一项其他全面收益项目,即现金流量避险工具上的利得和损失。

由FASB提出的全面收益概念可以得知,全面收益包括报告期内由下列交易、事项和情况导致的全部权益(净资产)的变动:(1)企业与其业主之外的其他主体之间的交易和其他转让;(2)企业的生产作业;(3)物价变动、偶发事件(如地震、火灾等灾害)以及企业与其周围经济、法律、社会、政治和物质环境交互作用的其他结果。

可见,全面收益在金额上等于扣除所有者投资和所有者分配以后期末净资产与期初净资产之间的差额。它是比利润概念更宽地反映和评价企业经营业绩的概念。

全面收益突破了传统的净收益概念,它涵盖了企业与其业主之外的其他主体之间的交换交易和其他转让,企业的生产作业,物价变动、偶发事件以及企业与周围经济、法律、社会、政治和物质环境交互作用的其他结果等内容。全面收益不仅要求确认构成其主要来源的企业的生产经营活动和企业与其它主体之间的交换交易的结果,而且也要求确认传统净收益难以处理和反映的物价变动或其他一些外在环境事件所引起的未实现的资产变动,从而能够更好地反映在报告期内产生(而不是实现)的净资产的全部变动。

全面收益与会计收益观相比,具有以下几方面的优点:

1. 更加接近经济收益。全面收益包括报告期内除业主投资和业主派得外一切权益上的变动,它突破了传统收益的实现原则,反映的是企业已发生的全部经济交易、事项、情况所带来的权益变动。全面

收益非常接近经济收益,但由于现行会计中对一些重要的资源,如自创商誉、人力资本等无形资产尚不能准确地确认,因此,全面收益不会等于经济收益。

2. 强调信息的相关性,采用多种计量属性,服务于“决策有用观”。为了保证财务信息的可靠性,要求报表以历史成本计量属性和实现原则为基础编制,因而导致了报表面向过去,信息含量低。决策有用观认为财务呈报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。它认为财务信息的使用者是现在的及潜在的投资者、债权人和其他使用者,因此更强调信息的相关性,采用多种计量属性。

3. 着眼于企业的持续经营假设,采取“损益满计观”。损益满计观认为,收益是除股利分配和资本交易外特定时期内所有的交易或价值重估事项所确认的权益的总变化,包括非常项目的利得和损失。损益满计观以企业连续的整个历史经验为基础,着眼于通过若干个会计期间的会计数据去预测企业未来的经营成果和经营效率。损益满计观更符合企业持续经营假设的要求,提高了会计信息的决策有用性。实务中,由于会计期间的假定性和生产经营活动的持续性,前期事项和当期事项难以截然分开,当期经营成果不可避免地或多或少包括前期因素。采用当期营业观,分类的主观性不仅可能导致不同企业或同一企业在不同期间的不可比,而且管理当局也得以根据需要通过收益归属期间的划分来操纵收益数据,而损益满计观则不存在这些问题。

4. 全面收益采用“资产负债观”。全面收益采用的是资产负债观,收益的计量取决于资产和负债的计量。其计量过程包括了企业在一定期间内资产负债价值的全部变化,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,因此对企业业绩作了更全面的反映。收益的计量取决于资产和负债的计量,其计量过程包括了企业在一定期间内资产负债价值的全部变化,能对企业业绩作更全面的反映。

5. 报告全面收益更符合财务报表勾稽理论。在全面收益观下,能将过去绕过收益表直接在资产负债表中列报的项目包括在全面收益中,通过全面收益额来连接资产负债表和收益表,使得资产负债表、全面收益表和收益表之间保持直接勾稽。

6. 全面收益所指收益是指名义货币的财务资本所得,符合财务资本保持理论。与传统的净收益相比较,全面收益表则应反映企业在报告期间,除与业主的交易(股票投资、股利分配)外,由于一切原因所导致的权益(净资产)的增减变动,即剔除所有因已确认未实现的资产利得、损失对损益表的影响,并将漏计的已实现未计入损益的利得或损失加回后,再将所有绕过损益表直接反映在所有者权益中的已确认未实现资产损失或利得考虑在内,最后得出全面收益。这样就可以将传统的收益表总的净收益经过上面的调整,转化为全面收益项目。可见,全面收益一般指名义货币的财务资本所得。

二、全面收益的确认、计量和报告方式

1. 全面收益的确认。确认全面收益的来源主要有以下三个方面:由于企业与其他企业进行交易而引起的净资产变动;由于企业的生产作业而引起的净资产的变动;由于发生物价变动、偶发事件而引起的净资产变动。这意味着在符合确认标准的前提下,全面收益应当充分反映当期交易、事项和情况的全部影响,更全面、更及时地计量不同类型的业绩,包括经营业绩、投资业绩、理财业绩和其他业绩,满足使用者关于收益来源信息的需要。

2. 全面收益的计量。与全面收益计量密切相关的另一个概念是资本保持概念。所谓资本保持,是指只有在资本已得到维持或成本得以补偿之后,才能够确认为收益。也就是说,在理论上,必须严格地区分“资本所得”和“资本收益”。而对这二者这间的区分,又存在着两种不同的资本保持概念:一是财务资本保持概念;二是实物资本保持概念。FASB 所定义的盈利和全面收益,都是以财务资本保持概念——“在扣除本期的业主投资和派给业主款之后,期末净资产的财务金额必须大于期初净资产的财务金额,才算盈利”为基础的。FASB 认为,采用这一概念可以保证财务报表之间的相互勾稽。同时, FASB 在论述计量单位时强调,除非通货膨胀率增大到偏差程度无可容忍时,在财务报告中确认的各种项目,将会继续使用名义货币单位计量,由此可见,全面收益一般是指名义货币的财务资本所得。

3. 全面收益的报告方式。全面收益的报告方式主要有,按照对使用者决策有用的方式划分全面收益项目,详细列示全面收益额及其组成,报告每股全面收益和每股盈利,提供历史成本收益。全面收益信息应当以使用者易于获得的方式报告,这与全面收益计量的性质是一致的,具有一贯的概念依据。其次,可以保证业绩报告的完整性和可比性。再次,可以提高其他全面收益项目的透明度。

三、全面收益报告在我国的应用

在现阶段报告全面收益,对我国资本市场的健康发展、规范上市公司的信息披露、保护投资者的合法权益、帮助解决衍生金融工具会计难题,以及解决我国将要出现的会计问题,并进一步促进与国际会计惯例接轨都有重大意义。但是,我国的全面收益报告不能照搬西方的模式,必须立足国情,充分满足我国财务报表使用者目前的需要和以后发展的客观要求,考虑全面收益信息披露的成本与收益。同时借鉴国外已有的先进成果,力求与国际会计管理相协调。在我国推行全面收益报告不能一蹴而就,必须分阶段循序渐进推行,“三阶段模式”比较适合我国国情。

第一阶段,将全面收益表作为利润表的附表列示。

列入正式报表的项目必须是按照有关会计准则或会计制度规定可以确认的项目。目前,我国会计制度规定可以确认的其他全面收益项目并不多,只有资产重估增值、外币报表折算和捐赠收入三项。捐赠收入应列入当期损益,而其他两项均属于其他全面收益项目。由于它们内容较少,兼顾到成本效益原则,可以考虑在损益表附注中披露其他全面收益项目和全面收益总额。因此,《全面收益报告准则》出台之前,可以鼓励上市公司在基本的财务报表之外增设一张附表——“全面收益表”,来补充披露对使用者决策有用,但可靠性相对较低的有关财务业绩信息。

第二阶段,单独编制全面收益表,并作为第二份业绩报表与利润表同时呈报。

当各种资产的现行价值和公允价值都比较容易获得时,企业财务报表也应反映各种资产现行价值的变化,如长期投资和衍生金融工具期末价值的变化。其他全面收益的内容将会越来越多,其他全面收益项目金额在全面收益总额中的比重不断增大。为了避免对现行实务冲击过大,降低编制报表的成本,可以在保留现行利润表的基础上增加“第二业绩报表”——全面收益表。集中报告按照有关会计准则和会计制度规定可以确认,但不包括在利润表中的其他全面收益项目。因此,在既要提高收益信息的相关性,又要考虑避免对目前利润表产生过大的冲击,建议单独编制全面收益表,并作为第二份业绩报表同时呈报。

第三阶段,编制扩展利润表,在净利润下列示“其它全面收益”^[2](第1页)。

现行价值或公允价值成为会计实务中最重要计量属性后,可以考虑突破收益的实现原则,合并利润表和全面收益表。按各种业绩项目的性质重新划分全部全面收益,编制财务业绩表,统一要求企业将所有的全面收益项目列示在同一报表中。这样,一方面提供净收益和全面收益信息,使得业绩报告更加完整;另一方面避免使用者对一张报表过于关注而忽视另一张报表,或者不合理地过于重视这两张报表之间的差异,防止误导使用者的决策。美国财务会计准则委员会(FASB)在全面收益的各组成部分如何披露这一问题采用的是对净收益的现有分类不再予以变动,其他全面收益则根据其本身的性质进行分类。我国可参照西方的经验,结合国内的实际,在现有的会计报表体系中增加一张全面收益表。在新的报表体系中,增加一张全面收益表。在新的报告体系中,首先明确企业的业绩报告应由利润表和全面收益表两张报表组成。利润表基本上沿用传统利润表,全面收益表则应反映企业在报告期间,除与业主的交易(股东投资、股利分配)外,由于一切原因所导致的权益(净资产)的增减变动,即将漏计的已实现未计入损益的利得或损失加回后,再将所有绕过利润表直接反映在所有者权益中的已确认未实现资产损失或利得考虑在内,最后得出全面收益。该报表的第一行是传统利润表的最后一行,而最后一行是“全面收益”。项目分析如下:

1. 现金捐赠收入。应将捐赠按其实现与否分别计入利润表和全面收益表,视其为利润表中的非常项目予以反映。

2. 本期企业资产评估增值。现行会计制度规定, 只有当企业被收购时或整体改制时资产评估增值才允许确认, 而且绕过利润表直接计入资本公积。所以, 在编制全面收益表时, 应将这部分在全面收益中予以反映。

3. 本期债务重组收益。现行会计制度规定, 债务重组收益直接计入资本公积。在编制全面收益表时, 债务人的重组收益、债权人的重组损失应视为债权人对债务人的一种捐赠。应依是否约定以现金及时清偿为依据分别计入已实现和未实现损益在全面收益表中反映。

4. 非现金捐赠。企业接受捐赠的资产价值作为资本公积计入所有者权益。无形资产、固定资产或其他非现金资产捐赠, 应按其公允价值计入全面收益表中。

5. 该项应在资产负债表中的所有者权益中单独列项反映, 不体现在利润表中。作为一项已确认未实现损益, 它应反映在全面收益表中。

6. 关联方交易差价。按现行会计制度规定, 该项因关联交易显失公允而视为关联方对上市公司的捐赠并形成资本公积。这部分资本公积不能用于转增资本或弥补亏损, 待上市公司清算时再予以处理, 故它事实上是一种未实现的收益。

[参 考 文 献]

- [1] 《论全面收益和全面收益表在我国的应用》, 载《山西财经大学学报》2004年第1期。
- [2] 葛家澍:《损益表的扩展——关于第四财务报表》, 载《上海会计》1999年第1期。
- [3] 陈春晖:《全面收益会计研究》, 大连: 东北财经大学出版社 2000年版。

(责任编辑 于华东)

Analysis on Application of Comprehensive Income Report in China

Zhou Bin

(Financial Department, Northeastern University, Shenyang 110004, Niaoning, China)

Abstract: In order to reflect the increment state and operation achievement of Chinese enterprise-owned properties, the concept of comprehensive income and comprehensive income table is developed. In China, under the rule of meeting the present demand of the financial report user and the objective requirement of development in future and considering the cost and income principle revealed by the information of comprehensive income, a three-stage model based on some foreign advanced theories is introduced to promote the comprehensive income report. The first stage is to list comprehensive income report as the additive table of profit report. The second stage is to establish comprehensive income report separately. The third stage is to establish a extensive profit report and list other comprehensive income after net profits.

Key words: comprehensive income; comprehensive income report; three stage model; application