会计准则框架下全面收益列报新探

陈丽蓉(博士)　潘　芹

(重庆理工大学　重庆　400050)

【摘要】本文通过比较目前国外三种全面收益呈报方式,分析了我国全面收益在定义、内容和列报中存在的不足,提出改进我国全面收益列报的意见:首先,会计准则需规范全面收益的概念和内容;其次,会计准则规定的呈报方式要具有唯一性;最后,建议采用扩展的全面收益表,制定扩展的全面收益表格式。

【关键词】全面收益　全面收益表　所有者权益变动表

《企业会计准则解释第3号》要求在我国企业财务报表中增加与综合收益(即全面收益)有关的项目。国际会计准则委员会一直提倡并鼓励各国的财务报告、报表由披露当期收益向披露综合收益转变。

财务会计的一个核心问题就是如何对企业过去的会计信息和未来的会计预测进行调整,使其能客观地反映企业的现实情况,从而实现其对决策有用这一目标。传统的利润表只是反映了企业的经营收益,不能反映资产收益,而全面收益既反映已实现收益,又反映有可能实现收益,更加符合决策有用观、损益满计观、资产负债观和会计国际化的要求,更接近经济学上的经济收益。从西方发达国家对财务业绩报告的发展趋势看,全面收益将成为反映企业业绩的必然选择。

根据系统论观点,一个系统的结构决定其功能,而形式影响其功能的发挥。因此对全面收益采用何种方式呈报,将影响其功能的发挥。本文拟采用比较分析方法,对比各种呈报方式的优缺点,从中得出我国报告全面收益的启示。

一、全面收益呈报方式比较分析

目前,国际上通常使用的全面收益呈报方式有三种:一是在所有者权益变动表中列示;二是在传统收益表之外另设一张新的全面收益表列示;三是在传统收益表的净收益下面采取扩展的全面收益表方式列示。

1. *所有者权益变动表*。美国财务会计准则委员会(FASB)早在1980年就提出全面收益这一概念。根据FASB1997年发布的SFAS No.130规定,企业列示其他全面收益和全面收益总额的格式可以选择上述任何一种,FASB同时鼓励报告主体用后两种格式列示。而根据Campbell等(1999)早期采用SFAS No.130的73家样本公司进行的研究,发现大多数公司选择在股东权益表报告全面收益。而选择股东权益表格式的公司列报的项目有大量负的其他全面收益。Bhamornsiri和Wiggins(2001)发现,标准普尔100中的许多公司,其他全面收益不管是正数还是负数,都用股东权益变动表报告全面收益。为什么大多数公司都选择在股东权益变动表中列示全面收益呢?Hirst和Hopkins(1998)的实证研究表明,只要将未实现利得和损失在全面收益表中列示,财务分析师就很可能会发现公司对某些项目进行盈余管理的证据,而在股东权益表中列示时,财务分析师就不容易发现这些证据。由此可见,多数公司都在想方设法地寻找会计准则中的薄弱环节,以便掩盖一些影响财务报表的负面信息,实现盈余管理。

2. *传统收益表加一张新的全面收益表*。英国是采用这种方式呈报全面收益的一个典型。英国会计准则委员会(ASB)1992年发布的FRS3中引进了一张全新的业绩报表“全部已确认的利得和损失表”,又称第二业绩表,作为对第一业绩表——损益表的重要补充。事实上第二业绩表是以第一业绩表中的传统净收益为基准,再加上(或减去)其他全面收益各项目的利得(或损失),然后对以前年度相关项目进行适当调整。可以说,这张表是传统收益表的延续,如果我们把两张表单纯地粘贴在一起,直观上可以发现就像一张扩展的全面收益表。信息使用者看这两张表和看这两张组合在一起的一张表所得到的信息是相同的,所以没有必要分成两张表来报告企业的业绩。因为在两张业绩表中报告可能导致使用者不合适地过分关注两张表之间的差异,误认为一张报表重要,而另一张报表不重要。这并不是会计准则制定者所希望出现的结果。此外,两张表列示会使信息使用者认知的成本加大,而单一业绩报告可以使他们容易发现企业管理者盈余管理的行为,更好地利用全面收益信息评估企业的业绩。

3. *扩展的全面收益表*。扩展的全面收益表其实是在原有损益表的净收益项目下加上其他已确认未实现不能计入净收益的项目,这些项目增加了业绩表的相关性,兼顾了两张业绩表的优点,从而报告企业所有业绩信息。Mines和McDaniel(2000)根据FASB第115号准则及第130号准则关于全面收益报告方式的规定,结合不同类型投资者对企业全面收益报告的不同报告方式的反应进行了实证研究,结果表明,只有将业绩信息在单独的全面收益表中列示,非职业投资者在评价经营者业绩时才会对未实现利得和损失项目给予更大的关注。国内也有学者建议采用扩展的全面收益表,如王小军等(2004)提出的扩展利润表,即原利润表项目都不变,仅在净利

润项目下增加全面收益和其他全面收益项目，其他全面收益项目下分为已确认实现和已确认未实现收益，具体包括外币折算调整、股权投资差额、非货币性资产交易收益、债务重组收益、关联方交易收益以及其他。虽然这张扩展收益表的具体格式还有待进一步研究，但是它给我们提供了一个研究的思路。正如王辉(2003)所说，长期的理想目标是采用一张财务业绩表(如扩展收益表)，而不是采用两张业绩表或损益表加权益变动表。只有这样，才能使信息使用者一视同仁注重全部收益信息，并由此注重分析全面收益中的各类收益。

二、我国全面收益列报存在的不足

1. 全面收益的概念。在我国2006年颁布的《企业会计准则——基本准则》中，虽然增加了利得和损失的概念，但并未提及全面收益。我国的基本准则类似于其他各国的概念框架，对具体准则的制定起着统领作用。但目前我国会计准则在所有者权益变动表中未明确提出“全面收益”这一概念，只给出了第三项(即第一项“净利润”与第二项“直接计入所有者权益的利得和损失项目及其总额”这两项之和)，也没有提出设立“全面收益总计”项目，不利于全面收益会计的推广。

2. 全面收益的内容。我国会计准则未明确其他全面收益的内容，而将资产负债表日的公允价值变动所产生的差额全部记入“资本公积”科目。那么，这些项目到底是利得或损失还是其他全面收益?现行会计准则对此并未予以明确。

3. 全面收益的列报。我国目前全面收益信息在所有者权益变动表中披露。汤小娟和王蕾(2009)以我国沪市A股市场2007年的数据为研究对象，对所有者权益表所披露的全面收益与传统的净收益带来的信息含量的差异进行了实证研究，结果表明：相比全面收益而言，投资者更为关注传统的净收益信息，这说明目前我国会计准则的所有者权益变动表并没有很好地发挥披露全面收益信息的作用。因此，我们需要研究一种更加合理、有效地列报全面收益的模式。

三、启示

首先，要在基本准则中引入全面收益概念，规范全面收益的内容，以便公众树立全面收益观，理解全面收益表。其次，会计准则规定的呈报方式要具有唯一性。从世界各国会计准则的制定和修订历程可以看出，会计准则是各利益相关者博弈的产物，财政部作为我国企业会计准则的制定机构，需要权衡各方利益、听取各方意见，吸取他国的经验教训，避免重蹈覆辙。最后，建议采用扩展的全面收益表。目前，我国全面收益观念还没有完全树立，反映全面收益的基础还不牢固，如公允价值计量应用还不广泛，其他全面收益项目还比较少等，在这种情况下，采用在所有者权益变动表中列示其他全面收益项目无可厚非。但是，这种方式已经暴露出不足。

从长远来看，随着实践的发展和人们认知水平的提高，我们可以直接采用扩展的全面收益表。当然，具体的扩展收益表格式还需要进一步研究。笔者认为，可以在王小军等人的扩展利润表的基础上作些改进，构建起一张扩展的全面收益表(见右表)。任何一次理论的创新都会对会计实务产生巨大的冲击，但是我们不能为了保持稳定就墨守成规，会计理论的发展本应该先于会计工作，这样才能指导会计工作。随着会计准则的逐步完善，相信全面收益表将在我国会计体系和证券市场发展中发挥更加重要的作用。

扩展的全面收益表

项　　目	行次	本期金额	上期金额
一、营业收入	1		
减：营业成本	2		
营业税金及附加	3		
销售费用	4		
管理费用	5		
财务费用	6		
资产减值损失	7		
加：公允价值变动收益(损失以“-”号填列)	8		
投资收益(损失以“-”号填列)	9		
其中：对联营企业和合营企业的投资收益	10		
二、营业利润(亏损以“-”号填列)	11		
加：营业外收入	12		
减：营业外支出	13		
其中：非流动资产处置损失	14		
三、利润总额(亏损总额以“-”号填列)	15		
减：所得税费用	16		
四、净利润(净亏损以“-”号填列)	17		
加：其他全面收益	18		
(一)已确认未实现收益	19		
外币折算调整	20		
股权投资差额	21		
金融资产重分类差额	22		
可供出售金融资产持有收益	23		
投资性房地产计量模式转化差额	24		
其他	25		
(二)已确认已实现收益	26		
非货币性资产交换收益	27		
债务重组收益	28		
关联方交易收益	29		
其他	30		
五、全面收益	31		

主要参考文献

1. Statement of Financial Accounting Concepts No.6: Elements of Financial Statements. Stamford.CT:FASB,1985;12

2. 周萍.FASB和IASB财务业绩报告项目研究回顾与评价.会计研究,2007;9

3. 王辉.综合收益报告的国际比较.当代财经,2003;12

4. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006

5. 高旸.两种收益确认模式及其理论基础.财会月刊(综合),2007;9