

未实现与可实现利得、损失确认 问题探讨：基于各国准则的比较

刘资焱

(广西财经学院 南宁 530003)

【摘要】 由于未实现利得和损失本身的模糊性特点以及各国对运用公允价值所掌握的分寸和会计原则选择的侧重不同,实行全面收益观的各个国家对未实现利得和损失没有给出明确的确认标准。本文对未实现利得和损失与可实现利得和损失的再确认问题作了进一步探讨,指出了我国在这方面处理上的不足并提出了改进建议。

【关键词】 未实现利得和损失 可实现利得和损失 全面收益 公允价值

一、各国未实现利得和损失的内涵并不一致

全面收益观是将利得和损失定位于已确认的权益变动,认为一些未实现的权益变动只要是很可能导致未来经济利益的流入或流出,并能可靠计量的,就应当在财务报表中进行确认。2006年2月15日财政部发布的企业会计准则虽然没有明确全面收益的概念,甚至没有提到全面收益,但整个准则体系转变了收益计量的观念、引入了公允价值计量属性、引入了利得和损失的概念,增加了所有者权益变动表、将无法在利润表中列示的已确认未实现的利得和损失绕过利润表直接在所有者权益变动表中确认,这实际上也体现了全面收益观的精神。尽管全面收益观的核心是如何对未实现利得和损失进行确认、计量与报告,但综观实行全面收益观的各个国家,其确认的未实现利得和损失内涵并非完全一致。以英国、美国和中国为例,各国对未实现利得和损失具体项目的确认比较见表。

从右表可以看出,英国在未实现利得和损失项目的确认上相对简单,美国要复杂些,我国的做法接近美国,但具体项目有所不同。比如,英国将固定资产重估增值作为未实现的利得(业主权益)处理;美国禁止进行固定资产重估;我国则介于二者之间,将固定资产减值损失作为已实现的损失处理,而对由于物价上涨引起的固定资产升值则不予以确认。再比如,美国将由外币折算产生的差额作为未实现利得或损失处理;我国则把外币交易中货币性项目在资产负债表日产生的汇兑差额计入当期损益,而不将其作为未实现的利得或损失,至于外币报表折算差额则在资产负债表的所有者权益项目下单独列示。

二、各国未实现利得和损失确认项目不一致的原因

各国之所以在未实现利得和损失的具体确认上存在如此多的分歧,是因为未实现利得和损失本身的模糊性特点以及各国对运用公允价值所掌握的分寸和会计原则选择的侧重不同。

1. 形成未实现利得和损失的事项存在着较大的不确定

各国对未实现利得和损失的确认项目

英国会计准则委员会(ASB)	美国财务会计准则委员会(FASB)	中国财政部会计准则委员会(CASC)
1. 财产重估未实现利得(ASB《财务报告原则公告》)	1. 外币折算调整(SFAS 52“外币折算”)	1. 实质上构成对境外经营净投资的外币货币性项目因汇率变动产生的汇兑差额(CAS 19“外币折算”应用指南)
2. 商业投资上的未实现利得和损失(ASB《财务报告原则公告》)	2. 交易主体进行合并、兼并购或采用权益法核算时,具有长期投资性质的公司间外币交易产生的利得和损失(SFAS 52“外币折算”)	2. 权益法下被投资单位其他所有者权益变动的影响(CAS 2“长期股权投资”)
3. 国外净投资上的外币折算差额(ASB《财务报告原则公告》)	3. 指定为或实际为国外经营净投资的套期保值产生的利得和损失(SFAS 52“外币折算”)	3. 以权益结算的股份支付(CAS 11“股份支付”)
	4. 补列退休金负债超过未确认的前期服务成本的差额(SFAS 87“雇主退休金会计”)	4. 存货或自用房地产转换为以公允价值计量的投资性房地产时公允价值大于账面价值的差额(CAS 3“投资性房地产”)
	5. 可销售证券公允价值变动产生的未实现利得和损失(SFAS 115“特定债务和权益证券投资的会计”)	5. 可供出售金融资产公允价值变动产生的利得和损失(CAS 22“金融工具确认和计量”)

性。一般来说,收入的形成和费用的发生,会伴有货币资金的收付或者财产物资的流动。但是,未实现利得和损失的产生却很少伴有类似的相关事项发生,多是资产等自身计价基础的变动或者其他资产的价值变动对企业总体价值变动的影响额。这样的变动大多表现为与公允价值变动有关的事项,由此形成的利得和损失较为模糊,存在着较大的不确定性,要使其确认结果一致,有较大的难度。

2. 公允价值的运用存在较高的理论和实践要求,使各国在运用公允价值时所掌握的分寸不同。对未实现利得和损失的确认,基本前提是必须运用公允价值,而公允价值的运用难点在于对资产和负债价值可靠性的保证上。无论是理论上的

资产评估技术方法、体制设计等方面,还是实践中资本市场的发达程度、执业人员素质的高低、公司治理结构的完善程度等方面,对公允价值计量都有较高的要求,如果没有达到以上各方面的要求,公允价值可能难以达到“公允”,并极有可能成为利润操纵的工具。因此,各国在充分考虑自身国情的前提下,对公允价值的运用范围有宽有窄,使未实现利得和损失确认范围也各有不同。

3. 各国对会计原则中可靠性和相关性原则的运用侧重不同。比如发达国家,美国注重保护投资人,尤其是保护潜在权益投资人的利益;英国注重信息的真实和公正,会计制度以保护债券、股票持有人和债权人为主,因此注重为投资者和债权人提供对其决策有用的会计信息,会计信息的相关性尤为重要。而发展中国家和地区的投资者和其他会计信息使用者更关注会计信息的可靠性,而不是相关性。他们更希望获得的是真实可靠地反映过去的交易和事项所形成的财务状况和经营成果的会计信息,而不是以公允价值为基础的预测信息,更倾向于历史成本计量信息,而不是公允价值计量信息。因此,发达国家和地区与发展中国家和地区对相关问题的规定,比如对未实现利得和损失的确认就有了不同的规定。

基于以上原因,到目前为止要求报告全面收益的国家和国际会计准则理事会(IASB)都没有就未实现利得和损失的确认标准进行统一规范,而仅仅是对未实现利得和损失的具体项目进行了规定。

三、我国会计准则应制定利得和损失的确认标准

尽管未实现利得和损失的确认是一件非常复杂而困难的事情,但是确认是项目应否列入财务报表某一要素的第一关口,绕过这一关口而直接只对具体项目进行强制规定,既缺乏科学性,也不利于会计人员对有关事项进行职业判断。

值得一提的是,有人认为我国的《企业会计准则——基本准则》第二十七条对直接计入所有者权益的利得和损失给出了定义,即直接计入所有者权益的利得和损失,是指不应计入当期损益、会导致所有者权益发生增减变动的、与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或者损失。但笔者并不赞同这一观点。尽管我国的会计准则基本准则对直接计入所有者权益的利得和损失在定义中给出了它两个特征:一是会导致所有者权益发生增减变动,当然这种增减变动与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关;二是不应计入当期损益。但认真分析起来,导致所有者权益发生增减变动的利得和损失,哪些应计入当期损益,哪些不应计入当期损益,会计准则中并没有给出指导性意见,也就是说并没有给出一种确认的标准。

国际上一般将利得和损失分为已实现、可实现和未实现三种,我国也参照国际通行做法将已实现和可实现的利得和损失直接计入当期损益。可见,利得和损失是否“实现”,是区分它们的关键点。但是利得和损失是否“实现”并不能完全参照收入和费用的实现原则来判断,特别是费用是否实现的判断依据是收入与费用的配比关系,配比原则的基本要求是费用必须联系收入在相同期间予以确认。也就是说,如果收入按

实现原则在某一期间得以实现,则与收入有关的费用同期也就得以实现。而利得和损失之间一般没有这种配比关系,关于利得和损失是否实现或可实现,笔者认为可以根据以下标准进行判断:

1. 持有资产所有权上的风险和报酬已经转移,且未保留通常与所有权相联系的继续管理权,也未对该资产实施控制,则表明该资产产生的利得或损失已实现;

2. 持有资产有公开的市场及明确市价,且在近期准备变现,则表明该资产产生的利得或损失可实现;

3. 持有资产或负债发生实质性增值或减损,则表明该资产产生的利得或损失可实现。

如果既符合利得或损失的定义,又符合以上三种情况之一,则说明该项利得或损失已实现或可实现,则应将其直接计入当期损益,在利润表中进行反映。只符合利得或损失的定义,但不满足以上确认条件之一的,作为未实现的利得或损失,直接计入所有者权益。

四、我国应明确未实现利得和损失与可实现利得和损失的再确认问题

所谓未实现利得和损失与可实现利得和损失的再确认问题,是指在一个以上的会计期间内,财务业绩中某项目的性质改变时,如可实现利得和损失已经实现或未实现利得和损失已经实现或可实现,是否应将其从业绩报告的某部分转到另一部分的问题。

对于未实现利得和损失的再确认问题,各国的会计准则制定机构也存在着不同的观点。ASB是禁止这样做的。比如在英国,如果对某项固定资产价值进行重估时确认了减损(或盈余),就不能在该项固定资产销售时再确认一次损失(或盈余)。之所以这样,是因为ASB公布的财务报告准则第3号《报告财务业绩》规定,一家企业的财务业绩是由“损益表”和“全部已确认利得和损失表”共同表述的,可见,英国将未实现利得和损失看做企业收益,将来即使实现了,也仍然是以前持有期间的收益,如果再进行一次确认,势必模糊收益的性质。而IASB和FASB是不禁止对未实现利得和损失进行再确认的。原因在于其认为未实现利得与已实现收益的性质不同,如果未实现利得和损失在当期得以实现,将其重新确认为损益,则可以增加收益信息的预测价值与反馈价值。

我国的做法基本上和国际会计准则趋同,即当未实现利得和损失在当期得以实现,就将其重新确认为已实现利得和损失。例如,可供出售金融资产的公允价值下降,尽管该资产有公开的市场及明确市价,但由于近期不打算将其变现,其价值的变动其实并不是很确定,因此,将其价值变动作为未实现损失,减少“资本公积——其他资本公积”科目金额。但是,如果可供出售金融资产的公允价值发生较大幅度下降,或在综合考虑各种相关因素后,预期这种下降趋势属于非暂时性的,则要认定可供出售金融资产已发生实质性减值,即未实现损失变成了已实现损失,则应结转已计入资本公积的公允价值下降形成的累计损失,计入当期损益。

值得一提的是,各国在可实现利得和损失是否需要再确

日本中小企业 MFCA 运用状况与问题研究

温水良一(博士) 朱卫东(博士生导师) 程品龙

(合肥工业大学管理学院 合肥 230009)

【摘要】 本文回顾了日本引进和推行物质流动成本会计(MFCA)的历史,并在对日本国内大型企业与中小企业 MFCA 运用现状进行比较分析的基础上,指出中小企业引进 MFCA 的重要性与必要性,以及中小企业在此过程中遇到的问题。同时,还结合中小企业的特点提出解决问题的对策,旨在合理安排中小企业的资源配置,达到节能减排、减少环境污染和降低经营成本的目的。

【关键词】 MFCA 日本中小企业 日本大型企业

环境与人类生存密切相关,环境管理已成为全球高度关注的问题,以欧美为首,世界各国都开始探索环境管理的新方法,积极参与合作并取得了一定成效。

为了防止全球变暖,1997年世界各国在日本京都召开环境保护会议,并缔结了京都协议。作为会议议长国,日本官方和民间环境组织紧密合作,致力于更好地解决环境问题,达到协议要求的环境目标。在此背景下,日本许多大型企业引进了物质流动成本会计(MFCA),并取得了良好的效果。但是,日本的 MFCA 主要是在大型企业取得了成效,而中小企业在这方面并没有多少进展,其原因及背景是什么呢?本文研究的目的是通过对日本大型企业和中小企业 MFCA 运用现状进行比较分析,找出中小企业在引进 MFCA 过程中存在的问题,

并指出解决对策。

一、MFCA 概述

1. MFCA 的内涵。MFCA 是环境管理会计的一个分支,它的主要作用在于减少生产过程对环境的影响,降低企业环境成本,同时也是管理层制定企业经营决策时一种常用的工具。它首先对整个产品生产过程的物质流动进行分析,计量不合格产品、废弃物和其他排放物的数量,通过查阅企业物料明细,计算出以上废弃物金额,从而将各个工序生产的在产品或产成品与此工序产生的废弃物分割开来,再对产生废弃物的主要原因进行系统的分析,找出解决的对策,如改善工艺、加强管理等,达到减少废弃物排放、提高企业经济和环境效益的目的。在 MFCA 下,生产过程中的人工成本、能源成本以及其

利得和损失的科目,如“资产减值损失”科目也并不像“公允价值变动损益”科目这样处理。因此,笔者认为我国对于可实现利得和损失是否要进行再确认应进一步明确,建议参照国际通行做法,对可实现利得和损失统一不进行再确认。

主要参考文献

1. 葛家澍.损益表(收益表)的扩展:关于第四财务报表.上海会计,1999;1
2. 龚凯颂.论现行财务报表的改进.福建工程学院学报,2001;2
3. 汪祥耀等.英国会计准则研究与比较.上海:立信会计出版社,2002
4. 孔庆林,向代蕃.会计“利得、损失”之国际比较.财会月刊(会计),2007;7
5. 耿建新,王寿文.直接计入所有者权益的利得和损失业务分析.财务与会计,2008;3
6. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
7. 姚金武.谈新会计准则在会计理念上的变化.财会月刊(综合),2007;1

认的问题上,意见基本上是一致的,即如果一些资产或负债的价值变动导致的未来经济利益的流入或流出基本能够确定,则将其作为可实现的利得或损失,在利润表中进行反映。也就是说,既然已经认定为当期损益,即使将来已实现,也不必再进行一次确认。但我国在这方面的处理却存在模糊性,主要体现在对“公允价值变动损益”这一科目的运用上。

按照我国《企业会计准则——应用指南》中对会计科目应用的规定,“公允价值变动损益”科目用于核算企业交易性金融资产、交易性金融负债以及采用公允价值模式计量的投资性房地产、衍生工具、套期保值业务等公允价值变动形成的应计入当期损益的利得或损失。可见,“公允价值变动损益”科目是用于核算可实现利得和损失的,因此,会计准则应用指南在该科目的主要账务处理的规定中要求企业于期末将本科目余额转入“本年利润”科目,结转后本科目无余额。但同时又规定,出售交易性金融资产时,应将原计入该金融资产的公允价值变动转出,借记或贷记本科目,贷记或借记“投资收益”科目。这实际上是认为可实现利得或损失已经实现,要对它进行一次再确认。这使得会计人员无所适从,一来期末该科目余额已结转入本年利润,并不存在或有;二来其他用于核算可实现