

# 谈如何在我国利润表中列报全面收益

张国永

(中原工学院 郑州 450007)

**【摘要】** 本文以全面收益理论为基础,借鉴国外重要会计准则制定机构全面收益的披露方式,并结合我国现阶段的实际情况,探讨了我国在利润表中列报全面收益的问题。

**【关键词】** 全面收益 利润表 未实现损益

随着经济的飞速发展,出现了很多新的需要确认未实现损益的会计项目,如衍生金融工具未实现损益的确认。传统会计收益保守的实现原则和历史成本信息已经严重影响了会计信息的相关性,传统的损益处理方法使收益表无法如实反映企业本期的全部未实现损益,为此,西方国家的会计准则制定机构纷纷颁布实施了财务业绩报告准则,要求报告全面收益。

全面收益最早的定义来自美国财务会计准则委员会(FASB),FASB将全面收益定义为:某一主体在报告期间内,除与业主间的交易(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。全面收益观将损益的确认

整、系统。大陆法系国家力图建立“系统、清晰、逻辑严密”的法学,建立概念化的法学架构,并使这种架构能够体现法律对不同历史时期以及各种社会现象的涵盖力,从而为立法和司法实践提供理论依据。虽然这一理念面临着较多的困难,但它仍然是立法和司法活动中占据主导地位的观点。这一理念表现在法律规范上,形成了法律结构系统化、条文抽象化、方法科学化以及概念主义等特征,只有这样的法律制度才能在一定程度上具有对社会现象较强的涵盖力。但是,由于我国建立以市场经济为导向的经济法律制度的历史较短、立法技术不够成熟,同时也由于处于经济转型时期,我国会计法律制度仍然较为零散甚至存在一定的冲突之处,无法在司法实践中有效地发挥作用。因此,我国必须立足于大陆法系法律制度这一现实法律环境,在立法技术上进行突破,建立系统、完整的会计法律制度,以适应我国不断变化的经济环境的需要。

4. 普通法系国家中发挥重要作用的会计执业准则应能与大陆法系特征的会计法律有机配合。实证研究显示,不同资本市场和资本结构条件下,对会计法律制度的需求和法律实施效率的确存在明显的差异。La Porta、Vishny等(1998)的研究表明,市场主导型金融体系下的英国和美国在法律制度的效率、法律规则和会计准则方面明显优于银行主导型金融体系下的德国和日本。

作为典型普通法系国家的英国和美国,会计准则的制定一般由民间机构进行,它并不具有明确的法律地位。但“以判

从“已实现”拓展为“已确认”,对于尚未实现的净资产变动项目,如果有可靠的证据表明可以将其转换成现金或其他资产的要求权,则允许在全面收益中加以确认。

## 一、国外关于全面收益的分类标准及报告方式

1. FASB规定按实现标准划分净收益和其他全面收益,FAS130规定的净收益反映为某一期间实现的全部收益(已确认、已实现),其他全面收益等于本期已确认但未实现的利得或损失扣减前期已经确认但在本期实现的利得或损失(称为重分类调整,理由是前期已经确认但在本期实现的利得或损失在实现时应计入净收益,为避免重复计算将其从其他全面

例法为基础、以衡平原则为补充”的具体司法过程,为技术性的会计执业准则在司法中的运用提供了前提条件。我国会计执业准则由财政部以部长令的形式颁布实施,在法律渊源理论中虽然具有明确的法律地位,但由于会计执业准则在我国法律体系中地位相对较低及会计执业准则在司法上缺乏可操作性等,会计执业准则理论上的法律地位在司法实践中却难以落实,在具有大陆法系特征的我国法律制度中缺乏应有的地位。这是我国会计执业准则比普通法系国家一般意义上的会计执业准则更为尴尬的境况。

因此,我国会计法律制度建设中的一个重要问题是如何从法律的可操作性角度出发,建立我国会计执业准则体系,或者加强准则的研究和解释,以使其具有法律意义上的可操作性,否则会计执业准则的法律地位不可能在司法实践中得到落实。

## 主要参考文献

1. 葛洪义.法理学.北京:中国政法大学出版社,2003
2. 郭道扬.论两大法系的会计法律制度体系.会计研究,2002;8
3. 郭道扬.论产权会计观与产权会计变革.会计研究,2004;2
4. 江春,许立成.法与金融学的文献综述.经济学动态,2005;4
5. 卢现祥.西方新制度经济学.北京:中国发展出版社,2003

收益中转出), 而全面收益总额反映本期确认的全部收益。用公式表示为:

全面收益=净收益+其他全面收益=净收益+(本期确认但尚未实现的利得或损失-前期已经确认但在本期实现的利得或损失)。

其中: 净收益=本期经营利润+已实现持有利得或损失=本期经营利润+(本期确认并实现的持有利得或损失+前期确认但在本期实现的持有利得或损失)。

因此, 全面收益=本期经营利润+本期确认的全部利得或损失。

对于其他全面收益, FAS130 是按照会计准则性质进行划分的, 因为不同会计准则所产生的其他全面收益项目在性质上不同, 按会计准则性质其他全面收益划分为: ①外币折算调整项目; ②最低退休金负债调整; ③可销售证券上的未实现利得或损失; ④现金流量避险工具上的利得或损失。

关于全面收益的报告方式, FASB 提供三种可供选择的方法: ①双报表格式, 即在传统收益表之外, 增加一张新的全面收益表, 将分散在传统财务业绩报告之外的未实现持有利得或损失聚集到第二张业绩报表中来; ②单一报表格式, 即将传统收益表与全面收益表合而为一, 称为收益与全面收益表, 将净收益作为全面收益的小计部分; ③权益变动表格式, 即在权益变动表的单独组成部分中报告。

2. 英国会计管理准则(ASB)也是以实现标准划分净损益及其他利得或损失的, 但与 FASB 规定的净收益不同, ASB 的净损益只包括在本期产生(确认)并在本期实现的损益, 排除了那些前期确认但在本期实现的损益(为了避免重复计算, 这类损益在发生时确认, 实现时不再确认, 也不再进行分类调整), 其他全面收益仅指本期确认但尚未实现的利得或损失, 而“全部已确认利得或损失”反映的是当期产生(确认)的全部利得或损失。用公式表示为:

全部已确认利得或损失=净损益+其他利得或损失=净损益+本期确认但尚未实现的利得或损失。

其中: 净损益=本期经营利润+本期确认并实现的持有利得或损失。

因此: 全部已确认利得或损失=本期经营利润+本期确认的全部利得或损失。

ASB 的“全部已确认利得或损失”在金额上等同于 FASB 的全面收益。

关于全面收益的报告方式, ASB 仅允许采用双报表格式, 通过两张同等重要的报表——损益表和全部已确认利得或损失表来共同反映会计主体在当期确认的全部利得或损失。

3. 国际会计准则委员会(IASC)所规定的全面收益的分类, 相当于 FASB 的规定, 这里不再赘述。关于全面收益的报告方式, IASC 建议采用第一种方式或第三种方式, 即在传统收益表之外单独编制一张报表——已确认利得或损失表或通过权益变动表的一个独立组成部分来报告当期确认的全部利得或损失。

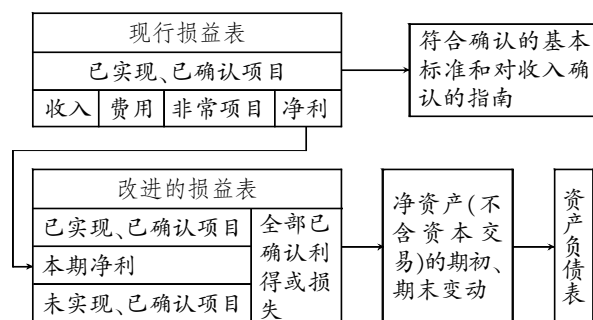
鉴于国际上主要的会计准则制定机构都在加强全面收益

的披露, 本文认为在我国的会计报表体系中加入全面收益成分, 是对大量出现的未实现损益披露的可行做法。下面就以我国的现实情况为基础, 分析利润表中全面收益的披露问题。

## 二、全面收益报告在我国的应用方式

以上分析了国际上几个重要会计准则制定机构关于全面收益的分类和报告格式, 那么我国如何对全面收益进行分类及确定全面收益报告的内容和格式呢?

笔者认为, 我国现阶段还不能完全按照全面收益的标准编制统一的全面收益报表, 而只能根据我国的现实情况, 对传统的利润表进行有效的改造, 对没有纳入利润表的全面收益部分在利润表中进行适当的披露, 在传统利润表的基础上增加全面收益部分。现行损益表与改进后的损益表的关系如下图所示。



提出上述改进主要基于以下考虑:

1. 目前, 我国尚未建立起统一的生产要素市场, 人力资本、技术知识及很多生产资料都难以确立合理的市价, 且资本市场不够发达, 在这种条件下, 以公允价值作为计量基础无疑会给会计信息提供者以极大的利润操纵空间, 会计信息将更加丧失公允性和客观性。另外, 我国经济体制转型尚未最终完成, 上市公司股权结构更是复杂, 大股东与上市公司并没有做到人、财、物实质上的分离, 使得资金占用、虚假交易、关联方交易异常普遍。所以, 按照完全的全面收益标准编制统一的全面收益表, 势必造成利润表编制的混乱, 为那些利润操纵者提供更大的操纵空间。

2. 在将来相当长一段时期内, 净利润仍将是企业获得各种资格的基本考核指标。股份公司发行股票需要近三年连续盈利; 上市公司向社会公开发行新股要求近三年加权平均净资产收益率不低于 6%, 且发行后当年加权平均净资产收益率不低于 6%; 公司发行外资股均需连续三年盈利; 公司发行可转换债券须连续三年盈利, 且净资产利润率平均在 10% 以上(能源、原材料、基础设施类的公司不低于 7%)。由此可见, 当前利润作为“指挥棒”的作用还很大, 所以传统的利润表形式在现阶段还有一定的作用和意义。

3. 其他很多没有进入利润表的未实现损益项目, 具有很大的不确定性。这是因为, 大部分的未实现损益, 都是由于相关资产的公允价值波动引起的, 这些未实现已确认的利得或损失差不多都是持有损益, 具有较大的不确定性, 按照不确定性会计理论, 这部分未实现的损益属于中度不确定性业务, 传统损益确认标准显然属于低度不确定性标准。

在损益表中,低度不确定性业务下的利润反映已实现的损益,中度不确定性业务下的利润核算出未实现损益,充分反映企业的经营、财务风险,两者合计数,则可得出综合收益,而高度不确定性业务如预期交易、不确定承诺等形成的损益,是不能在损益表中披露的,可根据具体情况在附注中披露。各种会计项目的不确定性如表1所示。

表1 不确定性程度比较

不确定性经济业务	会计质量特征	业务状态	举例
低度	相关性、可靠性、可定义性	部分履行合约后	应收账款、存货、固定资产、长短期股票投资、质量担保等
中度	相关性、可定义性	部分履行合约前	衍生金融工具、购销合同、未决诉讼等
高度	相关性	非合约型	预期交易、不确定承诺等

按照传统的损益确认方法计入利润表的损益,具有很强的可靠性、相关性和可验证性。所以,未实现损益与传统方法确认的损益,在相关性和可定义性方面具有很大的差别。如果不对它们不加区分地在利润表中按照统一的标准披露,就会引起净收益数据的巨大波动,显然是不合适的。

4. 本文改进利润表,充分借鉴英国、美国和国际会计准则委员会的业绩报表观点,并根据我国的现实情况,在保留现行利润表的前提下,在传统净利润后面,有组织地列示那些已确认但未实现损益以及那些已经得到确认但直接在资产负债表所有者权益中进行报告的未实现利得项目。这种处理方法既可以保留信息使用者熟悉的利润表格式,避免因报告全面收益使现行实务发生太大的改变,又增加了未实现利得项目的透明度,有助于提高财务报表的可理解性和公司间报表的可比性。另外,这样编制的反映全面收益的利润表,根据现行利润表和资产负债表加工而成,编制成本可降至最低,又可在利润表中为以后新出现的需要披露其全面收益的会计项目提供一个合适的披露位置,具有很强的前瞻性。

5. 上述损益表改进格式仅仅是一个过渡,将来我国市场经济发育成熟,公允价值计量将成为会计实务中占主导地位的计量属性。那时我们可以将全面收益表与现行利润表融为一体,编制一张统一的财务业绩报表,重新与资产负债表和现金流量表构成“三大财务报表”。在统一的全面收益表中,可以按照各种收益项目的性质重新划分全面收益,甚至取消净收益概念。表2是按照本文的思想设计的体现全面收益的利润表格式。

三、结束语

本文基于全面收益理论对我国全面收益报告模式主要增加了其他全面收益部分,在全面收益部分中除了把现行会计准则中绕过利润表直接计入资产负债表的部分权益转过来之外,还包括了资产评估、知识产权、人力资源以及环境等未来可能影响全面收益的内容,因为这些项目随着社会经济环境的变化将会出现大量的未实现损益,所以需要前瞻性地考虑这部分内容。

表2 体现全面收益的利润表

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		
资产减值损失		
加:公允价值变动收益(损失以“-”号填列)		
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、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、利润总额(亏损总额以“-”号填列)		
减:所得税费用		
四、净利润(净亏损以“-”号填列)		
五、每股收益		
(一)基本每股收益		
(二)稀释每股收益		
六、计入净利润的已实现全面收益重分类调整		
七、调整后的净损益(亏损以“-”号填列)		
八、其他全面收益		
其中:未披露的衍生金融工具未实现损益		
计入资本公积的股权投资准备		
外币财务报表折算差额		
金融资产重分类形成的损益		
可供出售金融资产公允价值变动形成的损益		
现金流量有效套期形成的损益		
投资性房地产转换形成的损益		
关联交易差价		
持有待售资产公允价值变动利得		
资产评估增值		
知识产权资产价值变动损益		
自创商誉资产价值变动损益		
人力资源资产价值变动损益		
环境资产价值变动损益		
其他全面收益		
九、全面收益总计(亏损以“-”号填列)		
十、每股全面收益:		
(一)基本每股全面收益		
(二)稀释每股全面收益		

主要参考文献

1. 万迈.全面收益观及其对传统会计原则的挑战.财会月刊(会计),2005;10
2. 林长泉.不确定性与会计.会计研究,1997;11