

企业会计准则体系中的全面收益观浅析

宋艳敏(教授)

(河北金融学院 河北保定 071051)

【摘要】 本文首先对全面收益的内涵和特征进行了探讨,然后归纳了全面收益观在我国现行企业会计准则体系中的体现,并指出在会计实务中应用全面收益观应注意的问题。

【关键词】 企业会计准则 传统会计收益 全面收益观

我国现行企业会计准则中,虽然没有明确提出全面收益的概念,但全面收益观在多个具体会计准则中都有体现,成为现行企业会计准则体系的亮点之一。

一、全面收益的内涵和特征

1. 全面收益的内涵。

全面收益也称为综合收益,目前我国还没有关于全面收益的规范概念。1980年,美国财务会计准则委员会(FASB)已将全面收益作为一个财务会计要素,并提出了全面收益的概念。FASB认为,全面收益是指企业在报告期内,与业主以外的主体之间的交易以及其他事项和情况所产生的权益变动。它包括报告期内除业主投资和派给业主款外的一切权益上的变动。具体包括以下内容:①企业与其业主之外的其他主体之间的交易和其他转让产生的权益变动;②企业的生产作业产生的权益变动;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、政治和物质环境互作用的其他结果。显然,全面收益与传统的会计收益无论在内涵还是外延上都存在本质区别。传统会计收益,是指来自企业一定期间内交易的已实现的收入和相应费用的差额。我国在未实行现行会计准则之前,收益的报告模式都是以实际交易为基础,以收益实现原则、历史成本原则和配比原则为规范的。

2. 全面收益的特征。

全面收益与传统会计收益相比具有如下特征:①全面收益既确认实际已产生的收益,也确认资产、负债市价变化或预期价值变化带来的收益。全面收益=传统会计收益+其他全面收益。全面收益与传统会计收益的根本区别是要求确认其他全面收益项目,即未实现的利得和损失,而传统会计收益只包括一定期间实现的收益。②全面收益以公允价值作为计量基础。全面收益对传统会计收益遵循的历史成本原则、谨慎性原则、配比原则形成很大的挑战。③全面收益服务于决策有用观,传统会计收益服务于受托责任观。受托责任观认为,财务呈报目标是向资产所有者提供有效反映资源受托经营管理责任履行情况的报告,财务信息的使用者是有限的资产所有者。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

和收益实现原则为基础编制,因而导致报表面向过去,信息含量低。决策有用观认为,财务呈报目标是向广大的信息使用者提供有助于其合理决策的信息,财务信息的使用者是当前和潜在的投资者、债权人及其他使用者,因此更强调信息的相关性。④全面收益观的计量取决于对资产和负债的计量,把企业一定期间内净资产变动作为收益确认的前提,提高了会计信息的相关性和决策有用性。

二、全面收益观在企业会计准则体系中的体现

收益确认理念的国际趋势是全面收益观。从我国现行的企业会计准则中可以看到全面收益观。以下分具体会计准则进行分析。

1. 《企业会计准则——基本准则》。

基本准则从导致未来经济利益流入和流出企业的角度定义资产和负债,体现了全面收益观,使得资产负债表不仅能反映公司在某一会计期间的全面收益,还能向投资者提供与其决策密切相关的未来收益情况的信息。就是这一概念的变化,给其他具体会计准则定下了引入全面收益观的基调。

2. 《企业会计准则第12号——债务重组》。

在债务重组方面,现行会计准则将旧会计准则中因债权人让步而导致债务人豁免或少偿还的负债计入资本公积,不确认当期损益的做法,改变为将债务重组损益计入营业外收入或营业外支出;现行会计准则对于非现金资产抵债业务,引入公允价值计量属性,将重组损益计入当期损益。这使由于债务重组而产生的收益和损失得到规范计量。

3. 《企业会计准则第18号——所得税》。

现行所得税准则要求企业一律采用资产负债表债务法,取消了应付税款法和以利润表为基础的纳税影响会计法。资产负债表债务法要求每一会计期末都核定各资产、负债项目的暂时性差异,并以适用税率计量为递延所得税资产或递延所得税负债。期初、期末递延所得税资产或递延所得税负债余额的变化确认为一项所得税费用,加上企业当期产生的应纳税所得税额构成当期的所得税费用。可见,资产负债表债务法贯彻了资产负债表观,通过计算暂时性差异,全面确认递延所得税资产或递延所得税负债,将每一会计期间递延所得税资产

或递延所得税负债余额的变化确认为收益,强调了全面收益观。

4.《企业会计准则第19号——外币折算》。

外币折算准则规定,外币财务报表折算差额在资产负债表中所有者权益项目下单独列示,这明确了外币财务报表折算差额属于所有者权益的变动。这一变化虽然对报表原有的平衡关系没有影响,但是体现了认识上的变化,体现了全面收益观。在计量上,也体现了全面收益观。现行会计准则改变了外币投入资本的折算方法,所有外币交易的外币金额在折算为记账本位币金额入账时,均按交易日的即期汇率折算,变动部分计入当期损益。这样对于外币整个持有期间的汇率变化都计入损益,提高了外币折算信息的质量。

5.《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》、《企业会计准则第24号——套期保值》、《企业会计准则第37号——金融工具列报》。

这三个会计准则从两方面体现全面收益观。一方面是资产和负债持有期间公允价值变动计入当期损益的:①以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或金融负债公允价值变动形成的利得或损失,计入当期损益;②可供出售金融资产公允价值变动形成的利得或损失,除减值损失和外币货币性金融资产形成的汇兑差额外,直接计入所有者权益,在该金融资产终止确认时转出,计入当期损益;③可供出售外币货币性金融资产形成的汇兑差额,计入当期损益;④采用实际利率法计算的可供出售金融资产的利息,计入当期损益;⑤以摊余成本计量的金融资产或金融负债,在发生减值、摊销或终止确认时产生的利得或损失,计入当期损益。另一方面是公允价值变动计入所有者权益的:①企业根据以权益结算的股份支付授予职工或其他方的权益工具的公允价值变动;②现金流量套期中,有效套期工具的公允价值变动;③企业长期股权投资采用权益法核算的,在持股比例不变的情况下,被投资方除净损益以外的其他所有者权益变动所引起的长期股权投资账面价值的变动;④自用房地产产存货转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产时,转换日投资性房地产的公允价值大于账面价值的差额。以上这些,无论是直接计入当期损益,还是直接计入所有者权益,还是先计入所有者权益然后再转入当期损益的,都是由于公允价值变动最终使权益变动。

6.《企业会计准则第30号——财务报表列报》。

财务报表列报准则规定,企业应当提供所有者权益变动表。这标志着我国财务报告模式向全面收益观迈进了一大步。我国改进后的财务报告体系在传统收益表外增加了一张业绩表。这张表从传统收益表的净利润开始,增加了除净利润以外的全面收益项目,即直接计入所有者权益的利得和损失,包括固定资产重估价值变动、可供出售的金融资产公允价值的变动、与计入所有者权益项目相关的所得税的影响等,最后报告全面收益总额。

另外,《企业会计准则第3号——投资性房地产》和《企业会计准则第8号——资产减值》也不同程度地体现了全面收

益观。投资性房地产准则适度地引入公允价值后续计量模式,公允价值变动所带来的利得或损失分不同情况计入当期损益或所有者权益;资产减值准则中对于资产可变现净值的计量引入了公允价值,八项资产减值准备的计提,有的计入管理费用,有的计入投资收益,有的计入营业外支出,体现了全面收益观。同时资产减值准则也特别规定,对于长期资产计提减值准备后,即使价值恢复了也不得转回。这种做法主要是为了防止企业利用减值准备调节利润,但不符合全面收益观的理念。

三、会计实务中应用全面收益观应注意的问题

1. 弄清全面收益的本质内涵。

以上通过对相关具体会计准则的分析可知,对于资产、负债持有期间公允价值的变化,有的计入当期损益,有的则计入所有者权益,甚至对同一项目允许在两者间选择;对于资产、负债持有期间公允价值的变化,有的只确认损失,而不确认利得。这些做法很容易造成全面收益概念不清。所以,企业要正确把握全面收益的内涵和外延,搞清企业会计准则规定这样做的原因。

2. 注意会计信息的相关性和有用性。

在会计实务中,因为有的价值变动计入资产负债表,而有的业绩仍未反映在利润表中,影响了收益的信息含量,也影响了资产负债表与利润表的钩稽关系,并且实证研究表明,这些项目与利润表中的项目一样,具有信息含量,即包括了这些项目的收益信息比未包括这些项目的收益信息与股价的变动更为相关。这就要求企业对含有这些项目的收益信息进行相关性、有用性分析,正确使用会计信息。

四、小结

虽然以全面收益观为基础确认和计量资产、负债,是一个操作难度较大的会计问题,但是它是国际收益报告的发展趋势。我国应根据会计环境的具体情况,把握其发展进程;不断深化会计改革,对资产、负债在持有期间的公允价值变动,及时进行后续计量和恰当的列示报告;借鉴国际先进经验,制定全面收益报告准则,规范全面收益的计量和报告方法;制定全面收益各组成项目具体会计准则,规范它们各自的确认与计量标准。只有坚持以公允价值为计量基础的全面收益观,立足现实,明确改革方向,才能满足不断发展的人力资源、无形资产等的计量要求,才能适应信息社会、知识经济的发展需要。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部.企业会计准则应用指南.北京:中国财政经济出版社,2006
3. 谢诗芬.公允价值:国际会计前沿问题研究.长沙:湖南人民出版社,2004
4. 葛家澍,徐跃.会计计量属性的探讨.会计研究,2006;9
5. 黄学敏.公允价值:理论内涵与准则运用.会计研究,2004;6