

# 企业业绩报告改革： 国际趋同形势下的新思考

温日光

(厦门大学管理学院 厦门 361005)

**【摘要】** 本文在借鉴企业业绩报告改革的国际经验基础上,对会计准则国际趋同形势下我国的企业业绩报告改革提出了一些意见和设想。

**【关键词】** 企业业绩报告 全面收益 利得 损失 国际趋同

20世纪70年代以来,会计目标已经由“提供有关受托责任的信息”向“提供对决策有用的信息”转移。而企业业绩无疑是对利益相关者决策最有用的信息。然而,现在一些项目(如已确认、未实现利得和损失)正绕过利润表(损益表)直接在资产负债表权益中反映。因此,必须改革现行的企业业绩报告,将包括已确认、未实现的利得和损失在内的全面收益纳入企业业绩报告,使企业业绩报告更加全面,以利于利益相关者做出合理的决策。

## 一、世界各国的企业业绩报告改革

企业业绩报告改革首先由英国发起,美国、澳大利亚、加拿大和国际会计准则委员会紧随其后。其他国家也在国际趋同形势下加快了企业业绩报告改革的步伐。下面将以英国、美国、IASC和G4+1组织的做法来说明企业业绩报告改革的国际现状。

1. 英国。早在1991年6月,英格兰和威尔士特许会计师协会(ICAEW)以及苏格兰特许会计师协会(ICAS)联合发表了一份题为《财务报告的未实现模型》的研究报告。该报告建议在原有的财务报告框架内增加一张“利得表”,以反映企业利润或损失的真实情况。

在ICAEW和ICAS研究报告的基础上,英国会计准则委员会(ASB)于1992年10月发布了FRS3(报告财务业绩),率先将“全部已确认利得和损失表”作为企业对外编报的主要财务报表之一。其格式如表1所示。

全部已确认利得和损失表从损益表最后一行——“净损益”项目开始,列示了那些按照会计准则或有关法律的规定应予以确认但必须绕过损益表直接列入准备的未实现利得和损失,并最终得出全部已确认利得与损失。

值得注意的是,FRS3只要求全部已确认利得和损失表确认当期产生的利得与损失,前期已确认的利得或损失在当期实现时不再予以确认。ASB是企业业绩报告改革的先行者,FRS3提出完整的财务业绩报告由损益表和全部已确认利得和损失表组成是会计实践的一次大胆的尝试,为其他各国会计准则和国际会计准则的制定起到了很好的示范作用。

2. 美国。早在1980年,美国财务会计准则委员会(FASB)就首次提出了全面收益概念,但一直没有制定关于全面收益的准则。随着会计准则的国际趋同和国内金融工具不断创新,美国意识到在财务业绩报告方面不能落后于英国,于是在1997年6月正式颁布了财务会计准则公告第130号(SFAS130)。SFAS130有以下几个特点:

(1)将全面收益划分为净收益和其他全面收益两大类,并对其他全面收益进行适当分类。

(2)进行重分类调整。为避免重复计算在实现之前就已经确认为其他全面收益的并列入净收益中的某些利得或损失,必须在净收益与其他全面收益之间进行重分类调整,即在该利得或损失实现时从其他全面收益中冲销。

SFAS130对于重分类调整规定了两种披露方法:一种是全额法,即将重分类调整变动与其他变动分开列示,通过两个总额(本期产生的其他全面收益总额与本期实现包括在净收益中的相应项目总额)说明项目的总变化。另一种是净额法,即将重分类调整变动与其他变动一起列示,通过一个总额说明项目的总变化。最低退休金负债调整应采用净额法披露,除此之外的其他全面收益项目可以选用全额法或净额法披露,但如果采用净额法,则还必须按全额法在会计报表附注中进行补充披露。

(3)可以选用两种格式报告全面收益。一是双报表格式,即在传统的收益表基础上增加一张全面收益表;二是单一报表格式,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”,或将传统权益变动表与全面收益表合而为一,仍称“权益变动表”。全面收益表的格式如表2所示。

3. IASC。受英美等国的影响,同时为了加快会计准则的国际趋同,国际会计准则委员会(IASC)于1997年8月发布了修订后的IAS1(财务报表的表述),也提出了改革业绩报告的要求。IASC提出两种反映已确认利得和损失的方法:一是通过权益变动表来表述;二是通过单独的“已确认利得和损失表”来表述。“已确认利得和损失表”的格式如表3所示。

很明显,IASC在很大程度上借鉴了FASB和ASB的做法。

**表1 全部已确认利得和损失表**

	1993	1992(重新表述)
	£m	£m
财务年度利润	29	7
财产重估未实现利得	4	6
商业投资上的未实现利得(损失)	(3)	7
	30	20
国外净投资上的外币折算差额	(2)	5
本年已确认利得与损失	28	25
以前年度调整	(10)	
全部已确认利得与损失	18	

对于按照有关国际会计准则不能在收益表中确认的某些未实现利得和损失,如重估价盈余和国外主体财务报表折算差额(相当于美国的其他全面收益项目),IAS1建议的表述方式基本上与SFAS130类似,既可以在单独的已确认利得和损失表中披露,也可以在权益项目中披露。

4. G4+1组织。在借鉴英国、美国和国际会计准则委员会的企业业绩报告改革的基础上,G4+1组织(成员包括加拿大、澳大利亚、新西兰、英国和美国的会计准则制定机构以及IASB)分析和评价了英美等国会计准则制定机构对企业业绩报告的改革,得出以下结论:

(1)所有已确认的财务业绩组成项目都必须在财务业绩表中进行报告和描述,而不应当与所有者投资和分派款项所引起的权益变动一起报告。

(2)为提供更有用的财务业绩信息,必须根据项目的不同性质加以适当分类。G4+1组织认为,财务业绩应分三个主要部分进行报告:①经营(或销售)活动的结果;②理财及其他财务活动的结果;③其他利得和损失。

(3)英国的实践证明,在两张报表中报告财务业绩有可能导致会计信息使用者过于侧重对其中一张报表的关注,而忽视另一张报表的信息内涵,也可能导致两张报表之间的差别被夸大。因此,有的财务业绩项目在单一的、扩展的财务业绩表中报告比在两张报表中报告更为合适。于是,G4+1组织提出将原来的收益表改革成财务业绩表,其格式如表4所示。

**二、我国企业业绩报告改革中存在的问题**

随着会计准则的国际趋同,企业业绩报告改革也会逐渐趋同。但是我国在会计准则国际趋同的形势下,企业业绩报告改革的进展缓慢,效果甚微,这可以从我国财政部于2006年颁布的新企业会计准则看出来。主要体现为以下几点:

1. 我国没有制定关于全面收益或利得、损失列报的准则。新企业会计准则只在基本准则、财务报表列报等准则中提到利得或损失的概念(它们甚至还算不上会计要素),并没有针对全面收益或利得、损失列报的专门准则。利得和损失有可能在所有者权益中列报,也有可能利润表中列报。这就表明,在企业业绩报告方面,基本上采用的还是原来的框架,我国新企业会计准则只是在形式上借鉴了国际会计准则中的利得和损失概念,而不是实质上的。

**表2 企业全面收益表  
19x9年12月31日止的会计年度**

净收益		63 250
其他全面收益(税后):		
外币折算调整		8 000
未实现的证券利得 (按照全额法列示重分类调整)		
本期产生的未实现利得	13 000	
减:包括于净收益中的利得重分类调整	(1 500)	11 500
最低退休金负债调整		(2 500)
其他全面收益		17 000
全面收益		80 250
每股全面收益		3.21

**表3 ABC集团截至2002年12月31日  
的会计年度已确认利得和损失表**

	20x2年	20x1年
财产重估价盈余(亏损)	(x)	x
投资重估价盈余(亏损)	x	(x)
国外主体财务报表折算差额	(x)	(x)
未在收益表中确认的净利得	x	x
本期净利润	x	x
已确认利得与损失总额	x	x
会计政策变更的影响		(x)

**表4 财务业绩表**

<u>经营(销售)活动</u>		
收入	775	
销售成本	(620)	
其他费用	(104)	
经营收益		51
<u>理财及其他筹资活动</u>		
债务利息	(26)	
金融工具上的利得及损失	8	
理财收益		(18)
税前经营和理财收益		33
所得税	(12)	
税后经营和理财收益		21
<u>其他利得及损失</u>		
非持续性经营项目处置利润	3	
持续经营活动中出售财产的利润	6	
长期资产重估价	4	
关于外币净投资的汇兑折算差额	(2)	
税前其他利得及损失		11
来自其他利得和损失的所得税	(4)	
税后其他利得及损失		7
<u>合计按业主净投资和派给业主款以外的 权益增加(减少)</u>		28

# 谈关联企业的法律概念与认定判断

张 峰 吕亚芳

(湘潭大学商学院 湖南湘潭 411105 桂林电子科技大学 广西桂林 541004)

**【摘要】** 本文通过考察各国立法对关联企业的界定,比较其异同,归纳出共性特征,并探讨了我国会计法规中关联企业的认定判断问题。

**【关键词】** 关联企业 法律界定 控制关系 认定判断

随着全球资本市场的不断发展,关联企业作为一种更具规模性和竞争性的企业组织形态普遍存在。关联企业形成的动因具有复杂性和多样性。它是为适应市场经济和社会化大生产的需要进行的联合,是市场经济发展到一定阶段的必然产物。它的出现,活跃了资本市场,扩大了公司规模,增强了企业的市场竞争能力,企业的财务关系更加更杂,同时,也为现代资本市场带来了一系列的新问题。

关联交易是指在关联企业之间发生转移资源或义务的事项。关联交易行为在我国上市公司中普遍存在,多数集中于上市公司与其母公司之间或与母公司下属其他子公司之间。近年

来,关联交易行为日渐频繁,交易形式不断翻新,从关联购销到股权转让和资产置换,从有形资产交易到无形资产交易,这些都反映出关联交易的复杂化、隐性化趋势。而不当关联交易行为会损害中小股东、债权人、上市公司乃至国家的利益。

面对企业之间错综复杂的关联关系,如何准确界定关联企业的范围,成为必须要解决的问题。为了遏制不当关联交易行为,在法律上界定关联交易的概念是非常必要的,其前提则是解决关联企业的法律界定问题。

## 一、关联企业概念的界定

关联企业属于关联方的一种,关联方除包括关联企业外,

个会计要素,作为传统利润表的会计要素。

2. 采用单报表格式。G4+1组织认为,采用单报表格式比双报表格式更能增强业绩信息对报表使用者的决策有用性。笔者赞同此观点,并且认为,采用单报表格式更能全面体现企业的业绩。因为不论是已实现还是未实现的利得和损失都是企业业绩产生的原因,强行把它们分开列示只会令报表使用者误解。我们也可以参考G4+1组织的观点,把此表命名为财务业绩表。另外,我们应该借鉴FASB的做法,对收益项目进行重分类调整。

3. 对业绩报表项目进行适当分类。我们知道,易于理解的业绩报表有利于增强其有用性。笔者认为,可以将所有利润项目分为三类,即经营活动产生的利润、投资活动产生的利润和筹资活动产生的利润,先在每类利润项目中都列示净利润和由其他利得和损失产生的利润,然后再列示三类净利润的总和以及由其他利得和损失产生的利润总和。

综上所述,在会计准则国际趋同的形势下,我国应该借鉴各国的经验,积极推进我国的企业业绩报告改革。笔者希望上述意见能对我国的企业业绩报告改革有所裨益。

## 主要参考文献

1. 葛家澍,杜兴强,桑士俊.中级财务会计学.北京:中国人民大学出版社,2003

2. 程春晖.全面收益会计研究.大连:东北财经大学出版社,2000

2. 我国关于利得和损失的定义不科学。我国的新企业会计准则分别对利得和损失进行了如下定义:利得是指由企业非日常活动所形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的流入;损失是指由企业非日常活动所形成的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的流出。显然,这种定义大大缩小了真正的利得和损失的范围。真正的利得和损失不仅产生于非日常活动,它们也可能是在日常活动中形成的,利得包括收入但比收入的范围更广,损失包括费用但比费用的范围更广。

3. 新企业会计准则的基本准则中“直接计入所有者权益的利得和损失”的说法不妥。从本质上来说,利得和损失是衡量企业业绩的会计要素,已确认、未实现的利得和损失如果被计入了所有者权益,就不能称为“利得”和“损失”了。所以,此说法不够严谨。

## 三、推进我国企业业绩报告改革的建议

1. 将“利得”和“损失”确认为会计要素。很明显,我国企业业绩报告改革的目标应该是报告更全面的企业业绩信息。不管采用单报表格式还是双报表格式,“利得”和“损失”都应该是业绩报表的会计要素。所以,笔者建议修改新企业会计准则,对“利得”和“损失”按照其本质进行定义,并把它们作为新的业绩报表的会计要素。因为利得包括收入,损失包括费用,所以,如果采用单报表格式,可以去掉“收入”和“费用”这两个会计要素;如果采用双报表格式,不妨保留“收入”和“费用”两