

我国推行全面收益报告的设想

刘 君

(山东经济学院 济南 250014)

【摘要】 本文通过论述我国新企业会计准则关于全面收益报告的理论基础和相关规定,指出在我国运用全面收益报告已具有可行性,进而提出应在制度保障的前提下,循序渐进地推行全面收益报告。

【关键词】 全面收益报告 决策有用观 公允价值 全面收益

一、全面收益报告在我国应用的可行性

1. 新企业会计准则明确采用决策有用观与资产负债观,为全面收益报告奠定了理论基础。我国2006年颁布的《企业会计准则——基本准则》中对财务报告目标的表述由原来的“满足国家宏观经济管理的需要”改为“向财务会计报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息,反映企业管理层受托责任履行情况,有助于财务会计报告使用者做出经济决策。”可见,我国的财务报告目标已经在受托责任观的基础上引入了决策有用观。

另外,新准则也突出了资产负债观的运用。如《企业会计准则第18号——所得税》中规定:在计税基础上,由原来强调从收益表的角度分析企业收入和费用与纳税所得和纳税扣除之间的差异,到现在强调从资产负债表的角度分析企业在某一特定日资产和负债的账面价值与该资产、负债计税基础之间所存在的差异;在所得税确认上,原来要求用应付税款法和纳税影响会计法核算,现在要求一律采用资产负债表债务法,将应纳税暂时性差异按性质计入递延所得税负债或递延所得税资产。所得税准则这一核算方法的改变正是资产负债观的典型体现,它将着眼点从利润表转移到资产负债表,以达到保证资产负债表中各项资产和负债真实性的目的。

新准则的上述变化为以决策有用观和资产负债观为导向的全面收益报告在我国的推行奠定了坚实的理论基础。

2. 公允价值适时的广泛运用为全面收益报告提供了计量基础。程春辉(2000)认为,全面收益计量的目标是真实、全面、公允地报告企业当期的各种交易或情况的财务影响,以提供对使用者有用的信息。要做到这一点,现行价值比历史成本计量更具优越性。可见,要想更好地反映全面收益,公允价值的运用必不可少。另一方面,全面收益中已确认未实现的利得和损失的产生,正是由于采用了公允价值计量导致的结果。可见,报告全面收益,公允价值计量属性必不可少。

我国早在1998年的非货币性交易、债务重组等具体准则中就已提出过公允价值计量属性,但在具体实施中由于存在企业滥用的情况,便被取消。近年来,随着我国经济的快速发展,跨国公司和跨国业务猛增,考虑到会计国际趋同的需要,

新准则引入了公允价值计量属性。在投资性房地产、政府补助、资产减值、企业年金基金、企业合并、石油天然气开采、生物资产、租赁、长期股权投资、套期保值、股份支付等多项具体准则中都有关于公允价值谨慎运用的规定。这将为全面收益报告提供更为成熟的计量环境。

3. 金融工具准则的制定为全面收益报告提供了依据。解决金融工具的披露问题是全面收益报告产生的主要原因。基于全面收益的理念,我国新准则首次制定了关于金融工具的四项具体准则,分别为:《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23号——金融资产转移》、《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》。与原《金融企业会计制度》相比,新准则明确了金融工具的概念,将金融衍生工具核算并入表内,引入市值与成本混合计价模式,并在当期损益或其他全面收益中确认有关用来避险的金融衍生工具公允价值的变化。将金融衍生工具表外业务表内化,有利于及时、充分反映企业衍生金融业务所隐含的风险及其对企业财务状况和经营成果的影响,充分体现了报告全面收益的理念。

4. 权益变动表模式初露端倪,为全面收益报告提供了实施蓝本。从国外相关准则规定来看,全面收益报告可有三种形式:①双报表模式,即在传统损益表之外加一张全面收益表;②单报表模式,即在传统损益表基础上编制全面收益表;③权益变动表,即通过所有者权益变动表来反映全面收益。

我国《企业会计准则第30号——财务报表列报》第二条规定,企业提供的财务报表中应包括所有者权益变动表。新准则中权益变动表模式以传统的净利润为基准,增加了其他全面收益项目,如可供出售的金融资产公允价值变动、与计入所有者权益项目相关的所得税影响,将其作为计入所有者权益的利得和损失,最后得出全面收益额。新准则的这一规定凸显了我国全面收益报告的权益变动表模式。

二、全面收益报告在我国推行的思路

1. 推行全面收益报告的制度保障。

(1) 制定相关的全面收益准则。全面收益报告的推行需要有准则的指导。根据国外的经验,可先制定全面收益报告准则

来规范全面收益的列示和报告,而全面收益各组成部分的确认和计量标准由其他具体会计准则来规定。这也是英、美和国际会计准则委员会(IASC)目前所采取的步骤。由于确认和计量问题的难度很大,可能需要探讨较长时间,待前期研究成熟以后再从概念框架的角度制定一个综合性的全面收益准则。

(2)塑造公平竞争的市场环境。公允价值计量属性的广泛运用使全面收益报告成为必要和可能。而要保证公允价值能够做到公允,必须有一个公平竞争的市场环境。就目前我国的市场情况看,还需要完善的法律法规来规范和保障资本市场的良好运行及生产资料交易市场的公平活跃竞争。同时,还应加强监管,杜绝利用公允价值进行利润操纵的行为。

(3)建立报告实施的激励机制。传统损益表容易通过利得交易进行利润操纵,达到管理层的利己目的。而全面收益报告要求反映报告期内产生的净资产的全部变动,大大缩小了利润操纵的空间,从而使管理层产生抵触心理,不报告或少报告全面收益。因此,我们应该建立科学、公平的激励机制,对提供高质量全面收益报告的管理层给予物质和精神上的激励,以促进全面收益报告制度的广泛实施。

(4)提高注册会计师的执业水平。注册会计师(CPA)在推行全面收益报告中的作用不可小视。由于全面收益的确认突破了历史成本原则和实现原则,涉及更多的主观估计和职业判断,因而需要高素质 CPA 的审计来确保报告的全面收益信息既相关又足够可靠。鉴于此,我国应加快 CPA 行业的改革,完善相关的职业法规,提高其执业水平,如加强后续教育,通过技术考核来提高 CPA 的业务水平。

2. 分阶段逐步推行全面收益报告。我国新准则中所有者权益变动表为报告全面收益提供了蓝本。它将可供出售的金融资产公允价值变动、固定资产重估价值变动等已确认未实现的利得和损失,计入所有者权益变动表中。相当于在报告损益表的同时,提供了第二张报表。基于我国目前的现状及新准则颁布实行的时间不长,短期内修改的可能性不大,因而可先在现有的所有者权益变动表中报告企业的全面收益。

但是,一般认为在权益变动表中反映全面收益不能突出其收益性质,不能引起报表使用者的足够重视,大大降低了全面收益的重要程度。因而,权益变动表只能作为报告全面收益的初级模式。

根据英、美等国的经验,一表制模式能够保证业绩报告的完整性和业绩信息的透明度,方便信息使用者获得所需的信息,因而在我国企业和信息使用者能够接受全面收益报告及上述制度保障机制充分发挥效用后,我们要考虑将上述模式逐步转向一表制。

关于一表制模式中全面收益的项目及净收益与其他全面收益的划分,国内外讨论较多。笔者考虑了我国新准则中使用公允价值计量的相关项目,基本保留了原净收益的内容,将企业不能控制的外界因素所形成的利得和损失(如自然灾害损失、汇率变动损益等)及会计政策变更影响划入其他全面收益,并将所有者权益项目中的利得和损失及其他已确认未实现的利得和损失计入其他全面收益,在尽量保留原损益表格式的

基础上参照英、美等国的做法,初步构建我国全面收益报告的一表制格式。

全面收益表

项 目	本期金额	本期金额
主营业务收益		×
其他业务收益		×
减:期间费用		×
投资收益		×
营业外收益		×
其中:出售证券利得	×	
税前总收益		×
减:所得税		×
净收益		×
其他全面收益		×
汇兑损益调整	×	
资产减值准备调整	×	
预计负债调整	×	
关联方交易差额	×	
接受捐赠	×	
外币折算调整	×	
最低退休金负债调整	×	
未实现的固定资产重估价利得	×	
未实现的证券利得	×	
权益法下被投资单位其他所有者权益变动影响	×	
非常项目(税后)(如:自然灾害)	×	
会计变更及差错更正累计影响(税后)	×	
全面收益		×
每股净收益		×
每股全面收益		×
附注:历史成本收益		

全面收益报告作为一种高质量的收益报告模式,已在世界范围内推广使用。各国准则规定的全面收益项目略有差异,但只要能够提供全面的财务信息,便于使用者获得,都是可取的。我国新准则体现了全面收益的理念,在一定程度上推动了全面收益报告的应用。但由于目前市场环境的制约和传统损益表理念的约束,决定了我国的业绩报告改革不能一蹴而就,这就要求我们在不断完善外部环境的同时循序渐进地推行全面收益报告。

主要参考文献

1. 汪蕾,李路.浅析第四报表——全面收益表.财会月刊(理论),2005;11
2. 周仁俊.论新会计环境下全面收益报告.当代经济,2006;6
3. 温玉彪,郭俊玲.对我国推行全面收益报告的思考.会计之友,2006;23