

完善我国报告综合收益的

相关思考

刘东生

近年来,会计环境的变化使得传统收益表的决策有用性大为减弱,如何改进企业收益报告成为会计理论与实务界备受关注的课题之一。财政部于2009年6月11日发布了《关于印发企业会计准则解释第3号的通知》(财会[2009]8号),明确要求企业报告综合收益。在国际上,国际会计准则理事会(International Accounting Standards Board, IASB)和美国财务会计准则委员会(Financial Accounting Standards Board, FASB)关于财务报表列报的共同项目也取得了较大进展。随着会计准则国际趋同的日趋深入,如何进一步完善我国综合收益报告是一个具有重要理论和现实意义的课题。

一、《企业会计准则解释第3号》是对我国收益呈报的重要改进

《企业会计准则解释第3号》(以下简称《解释》)第七条要求企业在财务报告中报告综合收益。笔者认为,这项要求是对我国收益呈报方式的重要改进。

首先,报告综合收益有利于更全面地反映企业经营状况。《企业会计准则——基本准则》规定,利润是企业一定会计期间的经营成果,在具体计算时,应包括具有经常性的收入和费用以及具有偶发性的利得和损失。但是在实务中,部分利得和损失项目囿于实现原则只能进入到资产负债表的权益部分。以可供出售金融资产在持有过程中发生的增值为例,这部分持有利得是企业经营决策的直接结果,应该作为企业财务业绩的组成部分,但是在会计实务中由于该增值部分未实现,因此不能计入利润。此次发布的《解释》将上述持有利得等直接进入资产负债表的利得和损失的项目计入综合收益,可以更全面地反映企业的经营成果,有助于财务报告信息使用者据以做出正确决策。

其次,采用一表法报告综合收益使得利润表反映的信息更为具体。从国际上看,FASB发布的《财务会计准则公告第130号——报告综合收益》(Statement of Financial Accounting Standards No.130,SFAS 130)鼓励采用两种方

法报告综合收益:第一种是在收益表之外编制综合收益表,由两张报表共同反映主体的财务业绩,即两表法;第二种是将传统收益表与综合收益表合并为一张收益与综合收益表,即一表法。在这两种方法之外,FASB还允许企业通过收益表和权益变动表共同报告综合收益,即由收益表反映主体本期已确认已实现的收益,在收益表之外通过权益变动表列示其他综合收益的组成部分和综合收益总额。IASB于2007年修订后的《国际会计准则第1号——财务报表列报》(International Accounting Standards 1,IAS 1)也允许采用一表法和两表法。我国此次发布的《解释》采用一表法,在利润表中增加综合收益项目以披露所有偶发性项目和前期调整项目的性质,有利于信息使用者评价这些项目的重要性及其对企业经营成果的影响,从而有利于使用者做出决策。

再次,报告综合收益符合会计准则国际趋同的要求。自从1992年英国会计准则委员会(Accounting Standards Board, ASB)发布《财务报告准则第3号——报告财务业绩》(Financial Reporting Standards 3,FRS 3),首次以会计准则的形式对如何报告综合收益提出明确要求后,报告综合收益逐渐成为一种趋势,各会计准则制定机构都致力于完善财务业绩呈报,并通过国际协调等多种方式对各自的准则加以修订。随着各国经济联系日益紧密,特别是资本市场的全球化使得各国的会计信息使用者对信息的可比性提出了更高的要求,报告综合收益作为使用者了解主体财务业绩的重要方式也更受广大使用者关注。在此国际环境下,我国顺应会计准则国际趋同的潮流报告综合收益成为一种必然。

二、报告综合收益对完善我国会计准则体系提出了进一步的要求

IASB和FASB的相关文件与我国《解释》都要求企业报告综合收益项目,这在一定程度上反映出了我国在会计准则实现国际趋同上的成就,同时《解释》的发布也对完善我国准则体系提出了进一步的要求。

(一) 报告综合收益对完善基本准则提出要求

《解释》中指出,“其他综合收益”项目反映企业根据《企业会计准则》规定未在损益中确认的各项利得和损失扣除所得税影响后的净额,“综合收益总额”项目反映企业净利润与其他综合收益的合计金额。即原有利润表中报告的净利润=收入-费用+部分利得-部分损失,对于那些直接进入资产负债表的利得和损失项目,由于也是企业当期生产经营的成果,也应予以考虑,综合收益项目则是在净利润的基础上对这部分利得和损失加以考虑,从而达到了完整报告企业当期经营成果的目的。不过《解释》中仅仅提出了列报综合收益的方法,笔者认为,还应将综合收益项目作为报表中的重要项目在基本准则中加以定义。

(二) 报告综合收益对完善具体准则提出要求

《企业会计准则第30号——财务报表列报》对利润表的格式和内容做出了具体要求,而《解释》所提出的编制综合收益表实质上已经对该准则的内容做出了重大修订。由于《解释》与具体准则具有同等法律效力,因此报告综合收益对完善《企业会计准则第30号——财务报表列报》提出了进一步的要求。

综上所述,如果在我国的基本准则中提出综合收益表和综合收益的概念,相应地会产生如何对综合收益进行确认、计量和报告的问题。可见,这一概念的提出对整个准则体系都产生了影响,客观上要求对基本准则和具体准则进行完善。

三、完善我国综合收益确认、计量和报告的有关建议

《解释》对我国如何报告综合收益进行规范的同时,对我国会计准则体系的完善也提出了新的要求。笔者认为,完善我国综合收益报告应注意以下几点:

首先,需要完善综合收益的确认问题。FASB在《财务会计概念公告第5号——企业财务报表的确认与计量》(Statement of Financial Accounting Concepts No.5,SFAC No.5)中提出财务报表要素确认时适宜的四条基本标准:(1)可定义性:应予确认的项目必须符合某个财务报表要素的定义;(2)可计量性:应予确认的项目应具有相关并充分可靠的可计量属性;(3)相关性:项目的有关信息应能在使用者的决策中导致差别;(4)可靠性:信息如实反映,可验证和不偏不倚。借鉴该观点,笔者认为在综合收益确认过程中需要厘清确认对象的具体含义,否则在实务中无从把握具体的核算范围。在基本准则中可考虑将综合收益作为会计要素,这是对综合收益进行确认的前提条件。对此,我国可考虑借鉴FASB的相关经验,《财务会计概念公告第6号——财务报表要素》(Statement of Financial Accounting Concepts

No.6,SFAC No.6)中将综合收益定义为“一个主体在某一期间与非业主方面进行交易或发生其他事项和情况所引起的权益(净资产)变动。它包括这一期间内除业主投资和派给业主款以外的权益的一切变动。”在我国的准则体系中,可将综合收益作为反映企业经营成果的要素在基本准则中提出并相应地解决该要素的确认和计量问题,再对编制综合收益表做出要求,接着在具体准则中对如何编制该表提供具体的操作指南。

其次,需要完善综合收益的计量问题。在对资产、负债进行计量时应采用公允价值模式,将不同时点上的历史成本统一调整为编表日的价值,这样得到的净资产数据才有意义。采用公允价值计量资产和负债必然造成大量未实现利得和损失,这些项目构成其他综合收益,相应地也会对综合收益的计量产生影响。

再次,需要完善综合收益的报告问题。2008年10月,IASB与FASB联合发布了《关于财务报表列报的初步观点》(以下简称《观点》)。两个机构认为,基于“内在一致性”和“分解性”原则,在资产负债表中对资产、负债的分类方式应该与在综合收益表、现金流量表中的分类一致,并提出应将资产负债表、综合收益表和现金流量表都分为营业活动、筹资活动、所得税以及中止经营四部分。此外,在综合收益表中考虑到“其他综合收益”项目,将其作为第五部分。对于综合收益的列报问题,笔者认为应采取渐进式的策略,应适度、谨慎和有条件地逐渐拓展综合收益的范围,既充分认识和适当借鉴《观点》的相关成果,又必须结合我国实际情况具体考虑。■

(作者单位:中国劳动关系学院)

责任编辑 张璐怡

参考文献

1. 财政部.2010.中国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同路线图.会计研究,4
2. 陈毓圭译.美国注册会计师协会.1997.论改进企业报告——美国注册会计师协会财务报告特别委员会综合报告.北京:中国财政经济出版社
3. IASB.2008.Discussion Paper: Preliminary Views on Financial Statement Presentation
4. IASB.2010.Exposure Draft: Presentation of Items of Other Comprehensive Income