

我国现行会计准则下的全面收益确认^①

陈 琴,王宜刚

(湖南工业大学 财经学院,湖南 株洲 412007)

摘 要:我国现行会计准则通过引入利得和损失概念,增加所有者权益变动表,体现全面收益观的应用。现行基本准则的规定已经基本满足全面收益确认的条件,一些需要改进的地方是:清晰界定全面收益概念,改变利得和损失的地位,说明未实现的利得及损失的确认标准问题。

关键词:全面收益;会计准则;利得和损失

中图分类号:F810.6

文献标识码:A

文章编号:1674-117X(2011)01-0071-04

Confirmation of Comprehensive Income under China's Current Accounting Standards

CHEN Qin, WANG Yigang

(School of Finance and Economics, Hunan University of Technology, Zhuzhou Hunan, 412007)

Abstract: China's current accounting standards embody the application of comprehensive income through introducing the concept of gains and losses and increasing the statement of changes in owner's equity. The provisions of China's current accounting standards have basically met the conditions for comprehensive income confirmation, but there are still some things to be improved, such as clearly defining the concept of comprehensive income, changing the status of gains and losses, and clarifying the confirmation standards of unconsummated profits and losses.

Key words: comprehensive income; accounting standards; gain and loss

会计的收益理论源于复式簿记法,最初的基础理论主要是交易的收入与相应成本的配比原则。从16世纪下半叶起,股份公司的出现使得成本会计、折旧原理和收益表等得到发展,收益理论的重要性凸显出来。“二战”以后,跨国公司不断涌现,科学技术也日新月异,这使得一系列新业务和事项(如物价变动、衍生金融工具等)出现,进而使收益理论得到长足发展,全面收益理论也正是在这样的背景下产生了。1980年,美国财务会计准则委员会(FASB)把全面收益作为了财务报表的基本要素之一。我国现行企业会计准则虽然没有明确提出全面收益概念,但引入利得和损失的概念,以及增加所有者权益变动表等变化,足以说明全面收益观在

我国现行会计准则体系中得到了应用。本文将对我国现行会计准则中全面收益确认的基本情况作初步探讨。

一 全面收益的概念与确认

(一)全面收益的概念

最早给全面收益下定义的是FASB。FASB在财务会计概念公告第三号(SFAC3)《企业财务报表的要素》,以及之后将SFAC3取代的财务会计概念公告第六号(SFAC6)《财务报表的要素》中,将全面收益定义为:“一个主体在某一期间与非所有者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)的变动,这包括这一期间内除所有者投资

^① 收稿日期:2010-08-30

基金项目:湖南省教育厅科学研究项目“全面收益与我国现行会计准则”(08C267)

作者简介:陈 琴(1976-),女,福建人,湖南工业大学讲师,主要从事会计和财务分析的研究。

和分派股息外一切权益上的变动。”英国会计准则委员会(ASB)和国际会计准则委员会(IASC)也作出了类似的定义。^[1]从定义我们可以看出,全面收益涵盖的内容比传统会计收益的要广泛,包括报告期内由于下列交易、事项和情况所产生的全部权益(净资产)的变动:(1)企业与除所有者之外的其他主体之间的交换交易和其他转让;(2)企业的经营活动;(3)物价变动、偶发事件以及企业与其周围经济、法律、社会、政治和物质环境交互作用的其他结果。它不仅要求确认企业的正常经营活动及资产交换的结果,而且也要求确认在传统收益中不能体现的反映物价变动或某些未实现的资产变动。全面收益的基本组成部分包括收入、费用、利得和损失。收入和费用受管理当局控制,主要产生于企业的核心交易和事项;利得和损失则基本不受管理当局控制,产生于企业的边缘性或偶发性交易以及其他事项和情况。

(二)全面收益的确认

会计确认是指将经济交易和会计事项按照一定的标准、原则、方法和程序计入会计报表的过程。任何一项经济交易或会计事项在这个过程中,都要经过两次确认。第一次确认是为了正确地记录,被称为初始确认;第二次确认是为了正确地列报,被称为再确认。如何进行会计确认,最早提出确认基本标准的是FASB。FASB在SFAC5《在企业财务报表中的确认和计量》中认为,确认一个项目和有关的信息,应符合四个基本的确认标准。凡符合四个标准的,均应在效益大于成本以及重要性这两个前提下予以确认。确认的四条基本标准是:(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,信息应如实反映、可验证和不偏不倚。而会计收益的确认除需符合以上四条基本标准以外,其组成部分还需遵守更为严格的追加标准。对于收入和利得,还必须是:(1)已实现或可实现;(2)已赚得。对于费用和损失,则还必须是:(1)利益已消耗;(2)未来经济利益已发生丧失(或发现丧失)。^[2]

全面收益应遵守以上确认的四条基本标准,而对收入和利得,以及费用和损失的追加标准,则能体现出全面收益与传统会计收益之间的区别。传

统的会计收益的确认需要遵守严格的实现原则,即收入在实现后才能确认为收益。FAS130《报告全面收益》却要求企业不仅要已将已确认已实现的项目计入收益表中,对那些已确认可实现和已确认未实现的项目也同样要体现在全面收益报告中。这种做法无疑突破了实现原则的束缚。由于全面收益和传统会计收益的确认遵循的原则不同,使得某些项目可以计入全面收益,却不能计入会计收益。这些项目被称为“其他全面收益项目”,主要指一些已确认未实现的利得和损失,包括外币换算调整、最小退休金负债调整、债务和权益证券的未实现利得和损失、避险的衍生金融工具的公允价值变动等等。

二 全面收益确认在我国现行会计准则中的应用

接下来,从以上确认标准的角度,我们继续探讨我国现行会计准则对全面收益确认的应用情况。

首先是可定义性。我国现行企业会计准则基本准则第二十七条规定:“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发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利益无关的经济利益的流出。”利得和损失有两个去向,一是作为资本公积反映在资产负债表中,二是作为非经常损益反映在利润表中。^[3]利得和损失概念的引入,体现了我国对全面收益观的引入。

其次是可计量性。会计确认与计量是相伴的,计量是把已经确认的事项加以定量化记录于账簿或列入财务报表的必要手段。如果严格按照历史成本计量属性,初始计量之后,不考虑资产在后续持有期间的价格变化,就不会形成未实现的利得和损失,这样的计量结果具有可靠性,但决策相关性较差,而且不确认商誉等特殊资产,也忽视了企业价值中的重要组成部分。但是如果改变历史成本计量属性,采用包括公允价值在内的现行价值计量,在初始计量之后,即使所持有的资产本身没有发生变化,但因为通货膨胀、供求关系变化等各种客观因素也会使资产的现行价值发生变化。而且,如果这种变化符合会计确认的要求,那么在报告期内就必须进行重新计量,结果就会产生未实现的利得和损失。由此可见,全面收益项目与现行价值或

公允价值计量存在着密切的内在关系。而现行会计准则体系大量引入了公允价值和现值计量。从具有统驭作用的基本准则来看,不仅将现值作为一种计量属性,还首次明确将公允价值列为计量属性之一,为具体准则中公允价值和现值的运用提供了重要的理论基础。而从具体准则中公允价值的运用来看,38个具体准则中,不同程度涉及公允价值计量的准则有27个,占所发布准则总数的71%。而且,在金融工具、投资性房地产、企业合并等准则中,公允价值计量起着至关重要的作用。具体准则中涉及现值运用的有21个,占所发布准则总数的55%。现值对于资产减值的有效运用,估计资产或负债的公允价值、实际利率法的运用和保险准备金的计算都是非常重要的。涉及公允价值或现值运用的准则总数达32个,占所发布准则总数的84%。现行准则中公允价值与现值的大量运用为全面收益的确认提供了计量基础。

再次是相关性和可靠性。相关性和可靠性一方面同是会计信息最主要的质量标准,另一方面两者又时常是一对矛盾体。相关性面向未来,需要主观估计,反映决策有用观的要求;可靠性面向历史,倾向客观反映,反映受托责任观的要求。在以解除管理层受托责任为目标的传统收益确定模式下,注重的是可靠性,但其无法适应经济环境的变化,导致信息不能真实全面的披露,对决策使用者帮助不大。而以满足决策者需求为目标的全面收益确定模式,则认为衍生金融工具的价值变动等收益在报告期内虽不能实现,但如不予以确认,将会歪曲企业当期的经营成果,即可靠性需向相关性作出一定让步。与原基本准则相比,现行基本准则将“权责发生制”作为企业会计确认、计量和报告的基础,不再作为一般原则;取消了“配比”原则和“划分收益性支出和资本性支出”原则;将“实际成本计价”原则作为会计计量属性,不再作为一般原则;新增“实质重于形式”原则。总的来看,这些变更、补充和完善,强调了会计信息的相关性,弱化了可靠性。^[4]这与现行基本准则提出的财务会计目标,即反映企业管理层受托责任履约情况,以及有助于财务会计报告使用者作出经济决策是吻合的,同时也满足了全面收益确认的需求。

最后是收入和费用的确认条件。原基本准则收入的确认条件为“企业应当在发出商品、提供劳

务,同时收讫价款或者取得索取价款的凭证时,确认营业收入”,现行基本准则为“收入只有在经济利益很可能流入从而导致企业资产增加或者负债减少,且经济利益的流入额能够可靠计量时才能予以确认”。同时,新增加的费用确认条件为“费用只有在经济利益很可能流出从而导致企业资产减少或者负债增加、且经济利益的流出额能够可靠计量时才能予以确认”。这些变更和补充体现了由原来的注重形式转变为注重实质,同时也与会计收益确认的补充标准更为接近。

三 改进我国全面收益确认应用的相关建议

从以上情况我们可以看出,我国现行基本准则的规定已经大体满足了全面收益确认的条件,但仍然存在一些需要改进的地方,笔者认为具体有以下几点:

1. 明确界定全面收益的概念。美国早在其1980年制定的概念框架中就界定了全面收益的概念,而我国的基本准则中始终没有提出全面收益的概念,其他全面收益的概念、地位也不明确。^[5]概念是理论的基础,若期望全面收益观在我国得到有效推行,即会计人员能够真实公允地反映企业的全面收益,而投资者在其决策过程中又能够充分利用这一信息,首先要在我国的会计理论上明确全面收益概念。

2. 改变利得与损失的地位。在财务报表要素方面,现行基本准则规定仍然是资产、负债、所有者权益,以及收入、费用、利润六大要素,维持了原有框架。收益的构成要素包括了收入、费用和利润三项,而将利得与损失作为财务报表的子要素。这样,我国收益的构成要素的定义既非广义定义,也非狭义定义。从利得与损失的本质上看,虽然可能是也可能不是产生于企业的正常活动之中,但它们同样代表了经济利益的增加与减少,同收入与费用在性质上并没有差别,四者应当处于并列的地位。广义定义下,收入和利得同为收益要素下的子要素,国际会计准则委员会在其概念框架中采用的就是此种方式;狭义定义下,收入、费用、利得、损失同为基本的财务报表要素,收入是一个狭义的概念,并不包含利得,同样费用也不包含损失,美国财务会计准则委员会的第6号财务会计概念公告采用的则是该种方式。而我国当前的做法是把利得与损

失要素分别置于收入与费用的子要素地位,这样难以体现利得和收入,以及损失和费用的性质相同,更容易使得决策者在阅读财务报表时忽视利得与损失与其他会计要素同等的重要性。笔者认为,我国可以考虑采用广义定义,扩大收入要素的内涵,将利得归入广义的收入中,作为收入要素的子要素,而将损失作为广义的费用要素下的子要素。这样既不增加基本要素的数量,使我国会计人员较能接受,同时,又保持了与国际财务报告准则的趋同。

3. 说明未实现的利得及损失的确认标准问题。FASB 将利得与损失定位于已确认的(包含已实现或未实现)权益变动,认为一些未实现的权益变动只要是很可能导致未来经济利益的流入或流出,并能可靠计量的,就应当在财务报表中得到确认,这体现了全面收益观的精神。当然,由于利得与损失本身的不确定性(尤其是未实现利得及损失),以及作为未实现利得与损失前提的公允价值在实际运用中的较高要求等原因,要求报告全面收益的各国以及国际会计准则理事会(IASB)到目前为止都未能给出全面收益统一的确认规范。而我国现行基本准则从定义的角度给出了直接计入所有者权益利得与损失的两个特征,即会导致所有者权益发生增减变动,当然这种增减变动与所有者投入资本与向所有者分配利润无关,以及不应计入当期损益。但这不是确认标准,因为准则使用者并无法据此判断导致所有者权益发生增减变动的利得和损失,哪些应当计入当期损益,而哪些应当直接计入所有者权益。且第九条规定:“企业应当以权责发生制为基础进行会计确认、计量和报告。”而对于某些属于其他全面收益的事项,权责发生制有时无力予以会计确认,只有引进现金流动制,并使权责发生制和现金流动制进行融合,才可以克服权责发生制的局限性。第十八条强调审慎原则:“企业对交易或者

事项进行会计确认、计量和报告应当保持应有的谨慎,不应高估资产或者收益、低估负债或者费用”。在未说明未实现的利得及损失的确认问题的情况下,这会被认为是基本准则不建议确定未实现的利得及损失,这不利于全面收益在我国的应用与推行。对于判断利得和损失是否已实现或可实现,可采用以下标准:可持有资产所有权上的风险和报酬已经转移,且未保留通常与所有权相联系的继续管理权,也未对该资产实施控制,则表明该资产产生的利得或损失已实现;持有资产有公开的市场及明确市价,且在近期准备变现,则表明该资产产生的利得或损失可实现;持有资产或负债发生实质性增值或减损,则表明该资产产生的利得或损失可实现。^[5]如果既符合利得或损失的定义,又符合以上三种情况之一,则说明该项利得或损失已实现或可实现,则应将其直接计入当期损益,在利润表中进行反映。只符合利得或损失的定义,但不满足以上确认条件之一的,作为未实现的利得或损失,直接计入所有者权益。

参考文献:

- [1] 常 勋,常 亮. 国际会计[M]. 大连:东北财经大学出版社. 2008:229.
- [2] 周 萍. 企业收益呈报问题研究[D]. 大连:东北财经大学财经学院. 2007.
- [3] 财政部. 企业会计准则 2006[M]. 北京:经济科学出版社. 2006:6.
- [4] 刘永泽,傅 荣,梁 爽. 财务呈报研究[M]. 大连:东北财经大学出版社. 2009:294.
- [5] 刘资焱. 未实现与可实现利得、损失确认问题探讨:基于各国准则的比较[J]. 财会月刊, 2009(7).

责任编辑:卫 华