

刍议西方全面业绩报告及其在我国的应用前景

□厦门大学 戴铭川

西方全面业绩报告*的兴起及发展现状

自上世纪90年代以来,英、美、新西兰、澳大利亚等国的准则制定机构以及国际会计准则委员会都致力于传统损益表的改进,纷纷制定颁布了新的业绩报告准则,要求企业报告全面收益。其中,英国、美国和国际会计准则委员会制定的报告全面业绩准则最具代表性。现简介如下:

1. 英国的“全部已确认利得和损失表”(statement of total recognized gains and losses)。英国是最早制定报告全面业绩准则的国家。早在1992年10月英国会计准则委员会就发布了FRS. NO. 3《报告财务业绩》,要求通过两张财务报表反映企业的财务业绩。其一为传统的损益表,其二为新增的“全部已确认利得和损失表”。“全部已确认利得和损失表”也作为企业的一张基本报表,用来反映不在损益表中列示的那些尚未实现的、但影响所有者权益即净资产变化的利得和损失,使企业可以报告其全部的财务业绩。

2. 美国的“全面收益(comprehensive income)报告”。美国财务会计准则委员会(FASB)1997年6月发布的SFAS. NO. 130《报告全面收益》要求“在报表上列示特定期间内的全面收益金额”。而事实上,美国FASB早在1980年原第三号概念公告中就提出了全面收益的概念,并将其定义为“企业在报告期内,由企业同所有者以外的交易及其他事项于情况所产生的净资产的变动”。随后,1984年FASB在第五号概念公告中明确指出:全面收益的报告应当成为一整套财务报表的组成部分。因此,1997年制定的“报告全面收益”的准则只是把已有的全面收益概念应用到实务中。与英国不同的是,美国的全面收益报告可以采取多种形式,如:(1)与损益表一起报告,称为“收益与全面收益表”(statement of incomend comprehensive income);(2)与损益表分开,单独编制“全面收益表”(statement of comprehensive income);(3)与产权变动表(statement of

changes in equity)合并即在本期产权变动部分详细介绍本期净收益和其他全面收益的组成。

3. 国际会计准则委员会(IASC)在1997年8月对国际会计准则第一号(IAS. NO. 1)进行了重大的修订。修订后的IAS. NO. 1《财务报告的表述》要求企业财务报表的结构应包括“所有者权益的变动”,财务报表中应有一个独立的组成部分来列示企业的全部已确认的利得和损失,其中包括已在所有者权益中确认的部分。修订后的IAS. NO. 1对于已确认尚未实现的利得(损失)的报告可采取两种形式,一是与损益表分开,单独编制“已确认利得和损失表”(statement of recognized gains and losses);二是与产权变动表合并,在业主产权变动表中详细披露已确认的未实现利得(损失)。

综上所述可以看出,尽管英国、美国的准则制定机构和国际会计准则委员会关于报告企业全面业绩的具体方案不同,如英国是要增加一个“全部已确认利得和损失表”,美国要求报告全面收益并提出三种可供选择的方案,国际会计准则委员会则提出两个方案。但是基本的思路都是一样的,即将全部已确认、但尚未实现的利得(损失)与已实现的利润合并以综合反映一个企业的财务业绩。

二、全面业绩报告在我国应用前景的分析

1. 全面业绩报告在我国应用的现实意义。全面业绩报告作为西方先进的会计思想能否在我国得到应用,归根到底取决于我国现实环境是否存在对企业报告全面业绩的要求。通过对当前我国企业所处的客观环境的考察,笔者认为目前我国完全存在报告全面业绩的必要性。第一,我国证券市场蓬勃发展,规模越来越大,目前上市公司已超过1200家。证券市场参与者的所有决策(交易)都必须建立在高质量的会计信息披露基础上。按照现行会计制度,一些可以确认的未实现收益如法定资产评估增值和外币报表折算调整数等,是作为权益类项目在资产负债表中的资本公积项目反

映。事实上,在财政部对企业会计准则——债务重组和非货币性交易修订以后,报表中的资本公积项目已变成名副其实的“垃圾场”,严重迷惑和误导了广大投资者对企业财务状况及经营业绩的判断。报告全面业绩可以反映所有这些绕过损益表直接在资产负债表确认的尚未实现利得(损失),为财务报表使用者提供更全面、更及时、更有用的财务业绩信息,进一步体现公允和充分披露的原则。第二,可以减少证券市场中的盈余管理现象。我们知道,现行会计制度规定,企业持有的资产、股权等在持有期间的价格变化一般不进行确认。而物价上涨以及经济环境的变化,企业拥有的一些资产,如不动产、股权等已经确实发生了增值。这样,企业管理当局就可以为了达到一些特定的目的如平滑业绩、配股等,任意选择不同的时机变卖资产、股权来进行操纵。显然,在报表中披露已确认但尚未实现的利得可以有效地抑制这种情形的发生。

2. 全面业绩报告在我国应用的前瞻性考察。随着华安、南方等开放式基金的推出,股指期货等衍生金融工具呼之欲出。我国已成为世界贸易组织的正式成员,金融体制改革正在加速,多种衍生金融工具在我国的应用已是不可避免。而对衍生金融工具来说,公允价值是惟一相关的计量属性,由此就引发公允价值变动的确认和报告问题。全面业绩报告可以及时反映衍生金融工具公允价值的变动,便于使用者充分了解有关衍生金融工具的风险和报酬。

3. 报告全面业绩是会计国际协调化的要求。由于世界经济的一体化以及资本市场的全球化,作为商业语言的会计在国际范围内的协调愈加重要。改革开放20多年来,我国会计改革取得了巨大的成就。而事实上,我国会计改革的过程就是会计向国际惯例接轨的过程。报告全面业绩已日渐成为大多数国家所接受的国际惯例,而且全面业绩的报告在我国又有重要的现实意义,因此我们没有理由对其视而不见。

三、结语

20世纪90年代起,经济环境的巨变凸现了传统损益表的局限性,制定能反映企业全面财务业绩的全面业绩准则日益得到许多国家准则制定机构的认同,使得在财务报表中报告全面业绩成为一种趋势。对于我国来说,制定报告全面业绩准则要求上市公司在财务报表中披露全面业绩有其现实必要性,同时出于对前瞻性和会计国际化的考虑也需要报告全面业绩。

注:

* 这里全面业绩报告是一泛称,在不同国家如英、美等全面业绩报告有不同的名称。

(责任编辑 冯建 赵泽松)

刍议会计职业判断

□ 湖南大学会计学院 曹孟德

向红梅

随着经济的发展和会计改革的不断深入,会计职业判断越来越受到业内人士和社会各界的关注和重视,会计人员的职业判断能力越来越成为衡量其业务水平高低的重要标准。本文拟探讨和分析会计职业判断的有关问题。

一、会计职业判断的主要特点

会计职业判断是指会计人员在履行职责过程中,依据现有的财务会计法规和自身经验,在感性认识和理性分析的基础上,对有关经济业务的确认、计量、记录和报告所作的选择、认定和判断。它具有以下一些特点:

1. 客观性。会计职业判断的存在实际上是会计核算制度的“缺陷”引起的,即会计核算制度有时不能提供具体的、可直接操作的规则。但这种“缺陷”有其合理理由。由于企业面临的经营环境的复杂性和不确定性,会计核算制度的制定机构为了保证会计核算制度的权威性和普遍适用性,对某些经济业务的处理提供了多种可供选择的方法或仅作原则性规定,特别是对新出现的经济业务,已有的会计核算制度更是力不从心。这些无疑给会计人员留下了一定的判断空间,需要他们作出正确的选择、认定和决断。

2. 动态性。会计职业判断的方法和结果并不是一成不变的。由于会计事项发生的经济技术环境在不断变化,会计理论和方法也在不断更新和完善,会计核算的对象不断拓宽,因此,即使对同一会计事项,会计职业判断也是一个动态的过程,会计人员应具有高度的职业敏感性。

3. 差异性。会计职业判断是会计人员的一种感性认识和理性分析活动。不同会计人员的判断结果可能存在差异,有时甚至相差较大。到底孰优孰劣,可根据公认的判断结果和未来的实际情况来评价。也就是说,不同会计人员的职业判断能力可能不一样。良好的会计职业判断能力是一名优秀会计人员必备的素质,但并非每一名会计人员都具有这样的素质。

4. 经济后果性。会计职业判断不单纯是一种技术手段。不同的判断结果将生成不同的会计信息,而会计信息并非是抽象的数字,这些数字代表了一定的经济内容,并将直接影响到会计信息使用者的决策行为,受影响的决策行为反