



第三辑

三友会计论丛

SUNYAO ACADEMIC SERIES OF ACCOUNTING

全面收益会计研究

Accounting Research on Comprehensive Income

程春晖 ● 著



东北财经大学出版社

DUFEP Dongbei University of Finance & Economics Press

王凌会计论丛·第五辑

全面收益会计研究

程春晖 著

东北财经大学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

全面收益会计研究/程春晖著. —大连: 东北财经大学出版社, 2000.12

(三友会计论丛·第三辑)

ISBN 7-81044-836-6

I. 全… II. 程… III. 收益-会计报表-研究
IV. F231.5

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2000) 第 37607 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

总编室: (0411) 4710523

发行部: (0411) 4710525

网 址: <http://www.dufep.com.cn>

读者信箱: dufep@mail.dlptt.ln.cn

沈阳市第二印刷厂印刷 东北财经大学出版社发行

开本: 787 毫米×960 毫米 1/16 字数: 251 千字 印张: 14 插页: 2

印数: 1—2 000 册

2000 年 12 月第 1 版

2000 年 12 月第 1 次印刷

全程策划: 李 彬

责任编辑: 李智慧

责任校对: 孙 萍

封面设计: 冀贵收

版式设计: 单振敏

定价: 24.00 元

出版者的话

随着我国以社会主义市场经济体制为取向的会计改革与发展的不断深入，会计基础理论研究薄弱和滞后已经产生了越来越明显的“瓶颈”效应。这对于广大会计研究人员而言，既是严峻的挑战，又是难得的机遇。说它是“挑战”，主要是强调相关理论研究的紧迫性和艰巨性，因为许多实践问题急需相应的理论指导，而这些实践和理论在我国又都是新生的，没有现成的经验和理论可资借鉴；说它是“机遇”，主要是强调在经济体制转轨的特定时期，往往最有可能出现“百花齐放，百家争鸣”的昌明景象，形成“名家辈出，名作纷呈”的理论研究繁荣期和活跃期。

迎接“挑战”，抓住“机遇”，是每一个中国会计改革与发展的参与者和支持者义不容辞的责任。为此，我们与中国中青年财务成本研究会、东北财经大学会计学院联合创办了一个非营利的学术研究机构——三友会计研究所，力求实现学术团体、教学单位、出版机构三方的优势互补，密切联系老、中、青三代会计工作者，发挥理论界、实务界、教育界三方面的积极性，致力于会计、财务、审计三个领域的科学研究和专业服务，以期为我国的会计改革与发展做出应有的贡献。

三友会计研究所的重大行动之一就是设立了“三友会计著作基金”，用于资助出版“三友会计论丛”。它旨在荟萃国内知名会

计学者的最新著作，传播会计、财务、审计研究与实践的最新成果与动态，自 1997 年起，每年推出一辑。

采取这种多方联合、协同运作的方法，如此大规模地遴选、出版会计著作，在国内尚属首次，其艰难程度不言而喻。为此，我们殷切地希望广大会计界同仁给予热情支持和扶助，无论作为作者、读者，还是作为评论者、建议者，您的付出都将激励我们把“三友会计论丛”的出版工作坚持下去，越做越好！

东北财经大学出版社

三友会计论丛编审委员会

顾问:

- 谷 祺 东北财经大学会计学院教授、博士生导师
欧阳清 东北财经大学会计学院教授
冯淑萍 财政部会计司司长、会计准则委员会秘书长、教授
李志文 美国杜兰大学商学院讲座教授、副院长, 香港科技大学教授
韩季瀛 北美华人会计教授会会长、香港科技大学教授

委员 (以姓氏笔划为序):

- 马君梅 台湾东吴大学商学院院长、教授
王立彦 北京大学光华管理学院会计系主任, 教授、博士、博士生导师
王光远 福建省审计厅副厅长, 厦门大学会计系教授、博士、博士生导师, 中国中青年财务成本研究会副会长
王化成 中国人民大学会计系副主任, 教授、博士、博士生导师, 中国中青年财务成本研究会副会长
刘永泽 东北财经大学会计学院院长, 教授、博士、博士生导师
刘志远 南开大学国际商学院副院长、会计系主任, 教授、博士
刘明辉 东北财经大学出版社社长兼总编, 教授、博士、博士生导师, 中国中青年财务成本研究会常务副会长兼秘书长
刘 峰 中山大学管理学院教授、博士
孙 铮 上海财经大学会计学院教授、博士、博士生导师
宋献中 暨南大学管理学院副院长、会计系主任, 教授、博士、博士生导师
李 爽 中国注册会计师协会副秘书长, 中央财经大学教授、博士生导师
张为国 中国证监会首席会计师, 上海财经大学教授、博士、博士生导师

师

- 张龙平 中南财经政法大学会计学院副院长, 教授、博士、博士生导师
张先治 东北财经大学会计学院教授、博士、博士生导师, 三友会计研究所所长
张俊瑞 西安交通大学会计学院副院长, 教授、博士
何顺文 香港中文大学会计学院院长, 教授、博士、博士生导师
杨雄胜 南京大学国际商学院会计系主任, 教授
陆正飞 北京大学光华管理学院教授, 博士、博士生导师
陈毓圭 财政部会计司巡视员、会计准则委员会副秘书长、中国中青年财务成本研究会会长, 财政部财科所研究员, 博士、博士生导师
陈国辉 东北财经大学教务处处长, 教授、博士、博士生导师
陈建明 天健会计师事务所首席合伙人、博士, 中国中青年财务成本研究会副会长
陈信元 上海财经大学会计学院院长, 教授、博士、博士生导师
陈 敏 天津财经学院会计系教授、博士、博士生导师
周守华 中国会计学会副秘书长, 教授、博士
罗 飞 中南财经政法大学会计学院院长, 教授、博士、博士生导师
郑振兴 美国休斯敦大学教授、博士
赵德武 西南财经大学会计学院院长, 教授、博士、博士生导师
夏冬林 清华大学经济管理学院会计系教授、博士、博士生导师
秦荣生 国家会计学院副院长, 教授、博士、博士生导师
徐林倩丽 香港城市大学会计系主任, 教授、博士
黄世忠 厦门天健会计师事务所主任会计师, 厦门大学教授、博士
谢志华 北京工商大学校长助理, 教授、博士
蔡 春 西南财经大学会计学院副院长, 教授、博士
薛云奎 中国会计教授会秘书长, 上海财经大学会计学院教授、博士、博士生导师
魏明海 中山大学管理学院院长, 教授、博士、博士生导师
戴德明 中国人民大学会计系教授、博士、博士生导师

作者简介

程春晖 1971年1月1日生于安徽省黄山市。1992年毕业于厦门大学会计系，获经济学（会计学）学士学位。同年考取本系的硕士研究生，1995年毕业，获经济学（会计学）硕士学位。1996年师从葛家澍教授攻读博士学位，1999年毕业并获管理学（会计学）博士学位。现就职于中国人民银行深圳市中心支行会计财务处。曾在省级及以上刊物上发表学术论文20余篇，参加了国家级重点教材《中级财务会计学》等多部专业书籍的撰写工作，并参与了财政部重点会计科研课题“防范和化解金融危机中的财务与会计问题”的研究。

序

I

财务会计的改革不单是中国经济体制改革的一个课题，在世纪之交的国外，也掀起了一股改革或改进财务会计和报告的浪潮。20世纪90年代以来，高科技推动了国际经济的迅猛发展，金融创新的日新月异则带来了极大的风险。由于一些资产负债表外业务和表外项目不断增加，人们纷纷指出，传统的财务报表已不能充分披露有用的会计信息了，要求改革财务报告的呼声越来越高。尽管这些呼声多半来自会计学术界，但也有不少来自会计信息的专业用户。这些舆论给会计理论界和实务界造成了巨大的压力。改进财务报表和财务报告的建议林林总总，莫衷一是。其中，最引人注目的是美国注册会计师协会（AICPA）的财务报告特别委员会（即 Jenkins Committee）发表的《改进财务报告——面向用户》（Improving Business Reporting—A Custom Focus）（1994）和史蒂文·M. 沃尔曼（Steven M. H. Wallman）的《财务会计与报告的未来：彩色报告方法》（1996）等系列文章。不过，从目前一些国家准则制定机构和国际会计准则委员会（IASB）已经采取的行动看，报表的改革似乎主要针对传统的业绩报告。

1992年9月，英国会计准则委员会（ASB）颁布的第3号财务报告准则（FRS 3）《报告财务业绩》中，除继续保留并发挥“损益表”的作用外，增加了一张可以报告企业全部财务业绩的报表——“全部已确认利得与损失表”。

1997年6月，美国财务会计准则委员会（FASB）颁布了第130号财务会计准则《报告全面收益》，也要求在收益表之外，要有一份财务报表报告

企业的净收益和其他全面收益,即全面收益。

1997年7月,国际会计准则委员会(IASC)正式公布了修订后的第1号国际会计准则(IAS 1)《财务报表的表述》。IAS 1认为,现在的收益表中,净收益同资产负债表中期末期初净资产变动(如果把由于同业主交易而引起的变化剔除)缺乏联系。因为按照其他准则允许绕过收益表而在资产负债表上确认某些未实现的利得和损失,这就需要有一份报表,既能把收益表和资产负债表联系起来,又可反映企业当期已确认的净财富的变化。所以,修订后的IAS 1也建议增设权益变动表或已确认利得和损失表。

看来,在一整套财务报表中,包括可反映企业全部财务业绩、全面收益的报表已经在英、美等国和IASC成为现实。美国会计界有人认为,这是继现金流量表之后的第四财务报表。改革的目的是,很显然为了把绕过收益表而在资产负债表中直接确认的利得和损失集中起来,向财务报表用户提供更全面更有用的全部业绩信息,进一步体现公允与充分披露的原则。

这里有一个问题值得我们深思:为什么英国ASB、美国FASB和IASC在90年代都不约而同地首先改进企业的业绩报告呢?这与他们对财务会计目标的研究是分不开的。他们的研究得出了大致相同的结论:财务会计的目标在于提供对使用者经济决策有用的信息。业绩报告的改进显然与这一目标是相符的:

第一,收益指标仍然是财务报表使用者特别是投资人最为关心的会计数据。实证会计研究表明:会计收益特别是非预期的收益信息同股票市价是相关的。西方准则制定机构集中改进企业财务业绩报告,提高反映企业财务业绩信息的质量,把只报告已确认已实现的净收益扩大为还包括已确认未实现的一部分利得或损失,必可使报告的收益更加全面和更加真实,从而有助于投资人进行投资决策。

第二,收益同现金流量信息也是紧密相关的。众所周知,按照FASB的论证,就潜在用户来说,普遍关注的是一个企业的创造有利净现金流量的能力。在企业中,收益总是该企业有利的现金流量的主要来源。全面收益的特点是除净收益之外,还包括已确认的其他利得和损失。后者,由于已赚得,尽管在当期未实现,但它很可能在下期或近期即可实现,从而就成为投资人预测企业未来现金净流量的一个可靠的基础。在这个意义上,今后的全部已确认利得和损失或全面收益信息比原先的净利润或净收益数据对财务会计信息的用户预测企业的未来现金流量将更为有用。也就是说,英国的FRS 3、美国的FAS 130和IASC的IAS 1(1997年修订)都对提高会计准则的质量,增进会计信息(主要是指财务业绩信息)的有用性起了重要作用。

程春晖博士撰写的这部《全面收益会计研究》专著，是在他的博士学位论文基础上修改而成的。作者围绕全面收益报告，系统地研究了业绩报告改革的必要性、理论基础、国际动态、未来发展趋势和我国改革业绩报告的必要性。我认为，本书所研究的课题本身就具有开拓性（至少在国内研究这个课题尚属罕见），作者在以下若干问题的研究具有新意和创造性：

1. 比较深刻地探讨了全面收益及其报告的理论基础。首先，作者分析全面收益与净收益相比较的特点，并同净收益和盈利作了区别。其次，作者系统研究了经济学家关于收益的理论，其中包括亚当·斯密（Adam Smith）、欧文·费雪（Irving Fisher）、希克斯（J. R. Hicks）、悉德尼·S. 亚历山大（Sidney Stuart Alexandre）和所罗门斯（Solomons）对收益的不同理解，发现经济学家与会计学家对收益的理解存在很大的分歧：经济学家追求收益的真实性，而会计学家强调收益的客观性。直到1961年爱德华兹和贝尔（Edwards and Bell）提出“企业收益概念”才对会计收益概念与经济收益概念进行了协调。全面收益概念代表着会计收益向经济收益发展的趋势。再次，作者引用并分析了财务学家费尔萨和奥尔森（Feltham and Ohlson）提出的“干净盈余理论”（clean-surplus theory），得出的几点结论是很有价值的：①全面收益概念比传统净收益概念更符合干净盈余理论的要求；②干净盈余理论直接导致现行价值（current value）或公允价值（fair value）计量；③在充满不确定性的现实经济中，全面收益表也可以提供当前期间非常盈利持续到未来期间的信息；④不同收益组成项目对使用者估计企业价值具有不同的重要性。最后，作者还分析了有效市场假设和这一假设带来的悖论。根据前者，单独报告其他全面收益只不过是把某些未实现已确认的收益信息从资产负债表中移到收益表中，并没有影响确认和计量，似乎对提高使用者的决策有用性没有什么意义。然而，资本市场并没有人们想象得那么有效，信息的有用性在一定程度上取决于信息如何披露与安排。例如，实证研究表明，披露的方式以及利用所确认的数据（来满足决策需要）的容易程度看起来是重要的。因此，作者认为，为了提高全面收益信息对使用者决策的有用性，不仅需要充分披露全面收益信息，而且需要更好地组织全面收益信息的报告。作者所研究的经济学、财务学和会计学的有关理论都支持了“第四财务报表”的形成。

2. 作者详尽而恰当地比较研究了英国ASB、美国FASB和IASC对业绩报告的改革，有力地论证了在世界范围内正在形成名称可能有异但内容基本相同的“第四财务报表”，旨在全面报告企业的财务业绩。

3. 英国ASB、美国FASB提出“第四财务报表”基本上回避了全面收益

的确认与计量问题，作者却具有独创性地把这一问题作为一个专题进行分析并提出了独到的建议。与此同时，作者还提出改进全面收益表的新思路。

4. 作者在最后着重研究了全面收益报告在我国的适用性问题。基于我国上市公司收益管理（即收益操纵）现象严重，认为在我国推广“第四财务报表”很有必要。但为了切合中国实际，作者提出分三个阶段实施的建议，并提出在条件成熟的情况下可以在一张报表中报告包括现行利润表在内的全面业绩。

程春晖博士的这部著作是建立在作者理论功底扎实、知识面广、博览群书、融会贯通，并具有自己创造和新意的基础之上的，分析深入精辟，是一部具有较高学术价值和实践意义的专著。虽然书中提出的某些观点只是一家之言，但作者能够有勇气提出自己的见解，其精神可佳。作为程春晖博士的导师，我乐于为之作序。

——厦门大学管理学院教授、博士生导师 葛家澍

1999年11月9日

序
2

改革传统的收益确定模式，已成为当前会计改革的迫切要求。作为第二业绩报表的第四基本财务报表——全面收益表，呼之欲出。作者的这部著作，无疑是一项富有前瞻性和创新价值的研究成果。

传统的收益确定模式的弊端在于：以传统的历史成本计量为基础，以及建立在这一计量基础之上的实现—配比原则。其实，历史成本计量模式早已不那么“纯”了，但在传统的收益确定模式下，“未实现”的价值变动却迟迟不能在收益表中确认。19世纪70年代的物价变动曾给历史成本计量模式带来强有力的冲击，但到了80年代中期，由于一般性物价上涨（通货膨胀）的势头在不同程度上被遏制，历史成本计量模式和收入实现原则似乎又稳住了阵脚。进入20世纪末期以来，随着融资和投资活动在企业经济活动中更为突出和复杂多样，特别是金融创新的日新月异，再加上企业面临的经济环境日益多变，使历史成本计量模式再次受到猛烈的冲击。传统的会计确认标准在判断风险与报酬转移问题上愈来愈无能为力，会计计量出现了以公允价值替代历史成本计量基础的趋势，从而为确认愈来愈多的“未实现”收益叩开了大门。对于这些已确认的未实现收益绕过收益表直接进入资产负债表的做法已经引起国际会计界的普遍关注，因为无论从理论（如“干净盈余理论”）和实务（如企业管理当局在传统收益确定模式下任意操纵收益）的角度，这种做法都是不可取的。

以上道理不难为人们所理解和接受。但是，要构建集中反映这些已确认的未实现收益的全面收益报告的理论框架并付诸实务运作，则有不少理论和

实务问题需要研究和解决。这正是本书的着力之处。作者对全面收益报告的经济学、财务学和会计学基础的论述，特别是对全面收益的确认标准和计量理论的探讨，对资产—负债观与收入—费用观之间的关系（是前者取代后者还是兼容后者）的剖析，直至对全面收益报告的内容和方式的设计，都有其精辟、独到的见解。因此我欣然为之作序，把本书推荐给读者们。

——厦门大学管理学院教授、博士生导师 常 勋

1999年11月10日

目录

1 导论	1
1.1 平静下面是激流	1
1.1.1 早期的收益确定	2
1.1.2 复式簿记时代的收益确定	3
1.1.3 工业时代的收益确定	4
1.1.4 20 世纪 30 年代前后	5
1.1.5 最新发展	6
1.2 研究动机	8
1.3 本书的结构安排	10
2 收益确定：面对挑战亟须变革	13
2.1 传统收益确定模式的特点及其思想根源	14
2.1.1 传统收益确定模式的特点	14
2.1.2 传统收益确定的思想根源	19
2.2 收益表还有用吗？	22
2.2.1 会计目标：从受托责任观到决策有用观	22
2.2.2 会计收益在理论上的重要性	25
2.2.3 会计收益有用性的实证研究	28
2.2.4 我们的思考	30
2.3 挑战与改革	35
2.3.1 传统收益确定模式面临的挑战	35

2.3.2 财务业绩报告: 势在必改	44
3 全面收益及其报告的理论基础	49
3.1 全面收益的涵义	50
3.1.1 全面收益的定义及特点	50
3.1.2 全面收益、净收益和盈利之间的关系	51
3.2 全面收益报告的理论基础	59
3.2.1 经济学理论	59
3.2.2 财务学理论	66
3.2.3 会计学理论	74
4 “第四财务报表”正在形成	80
4.1 英国: 遥遥领先	81
4.1.1 ICAEW 和 ICAS 的改革建议	81
4.1.2 ASB 的改革行动	84
4.1.3 英国业绩报告改革的新动向	88
4.2 美国: 姗姗来迟	89
4.2.1 ED	90
4.2.2 FAS 130	93
4.2.3 对 FAS 130 的几点评价	94
4.3 国际会计准则委员会的努力	97
4.4 现状与发展	100
4.4.1 改革的现状	100
4.4.2 未来的发展	102
5 全面收益会计若干理论问题研究	106
5.1 全面收益确认的一般标准	107
5.1.1 谁是权益所有者?	108
5.1.2 形成全面收益的来源有哪些?	111
5.1.3 实现原则是确认收入和利得的合理依据吗?	113
5.1.4 突破实现原则是对权责发生制确认基础的否定吗?	117
5.1.5 如何理解稳健原则?	119
5.2 全面收益计量的理论探讨	121
5.2.1 关于现行价值与公允价值计量属性	122
5.2.2 现行价值计量是财务会计的发展方向	125
5.2.3 资本保持与全面收益计量	128
5.3 全面收益确定的基本观点	130

5.3.1 收入—费用观与资产—负债观之关系	130
5.3.2 全面收益确定的基本观点	132
5.4 改进全面收益报告	135
5.4.1 改进全面收益报告的内容	135
5.4.2 改进全面收益报告的方式	137
6 全面收益报告在我国适用性研究	143
6.1 我国报告全面收益的必要性	143
6.1.1 我国收益确定的特点	143
6.1.2 “一次性收益”问题剖析	145
6.1.3 我国报告全面收益的必要性	148
6.2 我国推行全面收益报告的思路	151
6.2.1 满足使用者决策需要是我国业绩报告改革的方向	151
6.2.2 完善全面收益报告的外部环境	152
6.2.3 立足中国实际, 借鉴国外经验, 循序渐进, 分阶段推行全面收益报告	155
附录1 全面收益报告方式与分析师估价的实证研究	157
附录2 报告财务业绩(征求意见稿) G4+1	163
主要参考文献	191
致谢	201