# 与“其他综合收益”相关联的概念辨析

卿 固(教授) 郁章玲

(大连大学经济管理学院 大连 116622)

【摘要】当前,不少上市公司存在少列或多列其他综合收益的现象,究其原因,是会计工作者对与其他综合收益相关联的概念辨析不清。本文首先分析了与其他综合收益相关联的几个概念,然后指出了理解这几个概念的关键点,最后提出了几点建议。

【关键词】综合收益 其他综合收益 权益性交易

自《企业会计准则解释第3号》实施以来,上市公司已连续几年在利润表上列示“其他综合收益”与“综合收益总额”项目。然而部分学者对近两年上市公司年报“其他综合收益”项目列报与披露的实证研究发现,不少公司存在少列或多列其他综合收益的现象。究其原因,是会计工作者对与其他综合收益相关联的概念辨析不清。理清与其他综合收益相关联的几个概念,不仅有利于报表编制者提供可靠、相关的会计信息,也有利于信息使用者对收益质量做出客观评价。

## 一、与其他综合收益相关联的几个概念

**1.** 综合收益。美国财务会计准则委员会(FASB)第5号财务会计概念公告对综合收益的解释是:综合收益是某一个体在报告期内,除与业主之间的交易外,由于一切原因所导致的权益增减,包括已实现和未实现的业主权益的变动。其特点为:综合收益服务于决策有用观;综合收益采用了资产负债表观;综合收益体现的是损益满计观;综合收益符合财务资本保持观;综合收益比传统收益更接近经济收益。综合收益=净利润+其他综合收益。

**2.** 净利润。用公式表示如下:净利润=收入-费用+直接计入当期损益的利得或损失。净利润不仅包括企业已确认并已实现的收益,还包括企业已确认但未实现的收益(如持有资产或承担负债的公允价值变动损益);不仅包括收入和费用,而且包括直接计入当期损益的利得或损失。

**3.** 其他综合收益。由于综合收益和净收益的确认标准不同,使某些项目可以计入综合收益,却不能计入净收益,这些项目就叫做其他综合收益。《企业会计准则解释第3号》指出,“其他综合收益”项目主要反映企业根据《企业会计准则》的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。其他综合收益的主要特点是:其他综合收益为非日常活动产生的;是直接计入所有者权益的利得和损失;是已确认但未实现的利得和损失;随相关收益实现后,可重分类调整计入净利润。其他综合收益具体包括外汇换算调整、证券的未实现利得和损失,衍生金融工具公允价值变动等。

**4.** 利得与损失。《企业会计准则——基本准则》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、与向所有者分配利润无关的经济利益的流出。利得和损失的主要特点是:利得和损失来自于企业的非日常活动;利得和损失不包括企业与所有者之间的投入资本和分配利润等活动;利得和损失分为已实现和未实现。利得和损失按照确认时流向的会计要素的不同可划分为“直接计入所有者权益的利得和损失”以及“直接计入当期利润的利得和损失”。

**5.** 权益性交易。“权益性交易”与损益性交易相对应。财政部发布的对《关于做好执行会计准则企业2008年年报工作的通知》(财会函[2008]60号)解读首次提出了这一概念,但未对这一概念进行定义。《国际会计准则第27号——合并财务报表和单独财务报表》给出的定义为:权益性交易是与所有者以其所有者身份进行的交易。可见,权益性交易只是与企业所有者之间的非互惠交易,属于企业所有者对投入资本的调整,不符合利得或损失的定义,也不属于其他综合收益。权益性交易具有以下特点:权益性交易的主体为会计主体及其所有者;权益性交易的客体是资本或者权益;权益性交易的结果导致会计主体的权益发生变动。因此,权益性交易不得确认损益,而是将交易的影响计入资本公积(资本溢价或股本溢价),并且永远不能转回到损益中。

**6.** 资本性交易。《企业会计准则讲解》(2008版)所指的“资本性交易”是指,与所有者的非互惠转让,如以非货币性资产作为股利发放给股东等,适用《企业会计准则第37号——金融工具列报》。

**7.** 非经常性损益。我国在非经常性损益的界定方面,大多引用证监会的规定。2008年证监会发布的《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第1号——非经常性损益》对非经常性损益的定义为:非经常性损益是指与公司正常经营业务无直接关系,以及虽与正常经营业务相关,但由于其性质特殊和偶发性,影响报表使用者对公司经营业绩和盈利能力做出正常判断的各项交易和事项产生的损益,并列举了21项应

包括在非经常性损益中的项目。非经常性损益具有一次性、偶发性的特征,通常无法预测其是否会发生,是否会重复发生,以及何时发生。

## 二、理解其他综合收益相关概念的几个关键点

**1.** *其他综合收益与净利润既有区别又有联系。*净利润反映的主要是本期实现的净资产变动,而其他综合收益反映的主要是本期确认的未实现净资产变动,两者相结合提供了企业全面的已实现及未实现损益信息。其他综合收益在相关收益实现后,可重分类调整计入净利润。

**2.** *其他综合收益与直接计入所有者权益的利得和损失经济实质相同。*其他综合收益与利得和损失均由非日常活动产生,均与企业所有者的投入资本与分配利润无关。利得与损失分为"直接计入所有者权益的利得和损失"以及"直接计入当期利润的利得和损失":前者为已实现的损益,一般记入营业外收支类科目;后者为未实现的损益,一般记入"资本公积"科目。直接计入所有者权益的利得和损失与其他综合收益两者从概念内涵、外延以及经济实质上看是完全相同的,《企业会计准则——基本准则》中的直接计入所有者权益的利得或损失就是其他综合收益。上述对利得和损失的进一步划分将影响综合收益的内部结构,影响信息使用者对综合收益质量的评价。

**3.** *其他综合收益与权益性交易有着本质区别。*其他综合收益与权益性交易存在本质区别。从交易对象看,权益性交易的对象是公司股东,而其他综合收益涉及的对象为股东之外的第三方;从未来期间能否转为损益看,权益性交易一般不可重分类调整计入净利润,而其他综合收益在相关收益实现后,可重分类调整计入净利润。在会计上,正确地区分权益性交易与损益性交易,既有利于企业真实地报告损益,抑制上市公司的利润操纵或盈余管理行为,也有利于正确区分资本与收益,实现资本保持。区分权益性交易与损益性交易的关键在于对实质重于形式原则的合理应用,并对会计人员的职业判断能力提出了更高要求。

**4.** *利得、损失与非经常性损益既有相似之处又有不同点。*利得、损失是会计术语,属于非经营活动损益(非日常活动损益),具有一次性、偶发性的特征;而非经常性损益则是证监会的一个会计监管术语,也具有一次性、偶发性的特征。非经常性损益不同于非经营活动损益。经营活动的损益不一定是经常性损益,例如公司销售商品属于经营活动,但如果销售商品时价格显失公允,那么超出公允价格的部分就属于非经常性损益。非经营活动的损益也不一定就是非经常性损益,如公司长期债券投资属于非经营活动,但长期债券投资所获利息收入则属于经常性损益。甄别非经常性损益的重要标准是,该项损益的性质、金额或发生频率是否会影响投资者对公司正常盈利能力的判断。根据 Ramakrishnan 和 Thomas(1991)提出的持续性观念,收益的不同组成部分具有不同的持续性,会计信息使用者通过对经常性损益、非经常性损益以及利得、损失的判断,评价企业管理者的经营业绩、企业的持续盈利能力以及收益质量。

**5.** *权益性交易与资本性交易是同一概念。*《企业会计准则讲解》(2008 版)对资本性交易的解释与国际会计准则对权益性交易的解释在本质上相同。如果所有者以其所有者身份与报告主体发生交易,当然与基于市场原则的互惠交易不同,其交易结果的本质是所有者投入的增加或减少。可见,资本性交易与权益性交易是含义相同的两个术语。

## 三、几点建议

**1.** *加强对资产负债表观下综合收益、其他综合收益的宣传。*由于综合收益、其他综合收益不是以独立准则形式发布提出的,会计行业及相关人员普遍对《企业会计准则解释第 3 号》这一规范不够关注,反映了我国信息使用者长期重视利润表观而忽视资产负债表观,也证实了现行会计准则中的资产负债表观理念并未深入人心。因此,笔者建议准则制定机构加强对资产负债表观基本理念的宣传,在会计人员的后续教育中增加相关内容,尽快提高企业和注册会计师乃至整个行业对综合收益、其他综合收益的认识,促进资产负债表观在会计实务中的应用。现阶段,可通过《企业会计准则讲解》增加有关资产负债表观、综合收益、其他综合收益等内容,等条件成熟后再制定专门的综合收益准则,对综合收益进行确认、计量、报告。

**2.** *进一步明确其他综合收益和权益性交易的定义和区别。*梳理我国会计准则体系可以发现,直接计入所有者权益的会计事项包括 35 项之多,大致可分为三类,即权益性交易的结果、其他综合收益、留存收益的调整。由于其他综合收益与权益性交易是两个完全不同的概念,但会计准则规定两者都直接记入所有者权益类科目,这就特别容易使会计实务工作者对其他综合收益的列报与披露产生困惑。尽管财会函[2008]60 号文件提出了权益性交易的术语,并要求对购买上市公司不构成业务按照权益性交易的原则处理,但目前的会计准则体系中既没有权益性交易的明确定义,也没有明确过权益性交易的处理原则。建议准则制定机构对权益性交易概念的运用制定更具体的指引,进而明确其他综合收益和权益性交易的定义和区别。

**3.** *单独设置"其他综合收益"权益类科目。*在实务中存在着这样的误解,认为当期所有在"资本公积——其他资本公积"科目下核算的项目都属于其他综合收益的列报内容,但事实并非如此,如股份支付所形成的所有者权益变动、企业发行可转换债券所形成的所有者权益变动都不能作为其他综合收益列报。建议准则制定机构单独设置"其他综合收益"科目,将其他综合收益形成的资本公积与权益性交易形成的资本公积彻底分离,避免混淆会计准则中规定的直接计入所有者权益的会计事项,以提高会计信息的相关性。

**4.** *统一概念,减少混淆。*从上面的分析可以看出,由于权益性交易与资本性交易是同一概念,建议准则制定机构取消资本性交易概念,统一使用权益性交易概念,以减少给信息使用者带来的不必要的混淆。

## 主要参考文献

何召君."其他综合收益"项目解析.财务与会计,2010;5