其他综合收益列报再探讨

孙伟娜

(青岛理工大学商学院 青岛 266520)

【摘要】本文在分析为什么要列报“其他综合收益”的基础上,剖析了“其他综合收益”的定义及涵盖项目、填列时应注意的事项,并对“其他综合收益”的列报作出点评和提出改进建议。

【关键词】其他综合收益 列报 涵盖项目

《企业会计准则解释第3号》要求上市公司于2009年1月1日起在利润表中列示“其他综合收益”和“综合收益总额”项目,并列示于“每股收益”项目下。但从目前的实施情况来看,“其他综合收益”的列报和披露存在明显不规范的现象,上市公司对“其他综合收益”涵盖的内容不明确,存在多列、少列或是错列的情况,尤其是对权益性交易引起的资本公积的变动与“其他综合收益”核算内容相混淆。所以,有必要对“其他综合收益”的具体核算项目进行再探讨。

一、列报“其他综合收益”的原因

随着经济的发展,金融市场的日臻完善,股份公司的规模和数量不断扩大,新生衍生金融工具层出不穷,原来的受托责任制关系下的委托方与受托方的委托代理关系日渐模糊,企业所有者日渐分散化,于是市场产生了对有助于投资者决策的会计信息的强烈要求,会计信息要在满足可靠性的同时,更加注重相关性。国际会计准则理事会(IASB)和美国财务会计准则委员会(FASB)强烈主张企业对所有的资产和负债采用公允价值计量,以使提供的信息更具相关性。而“其他综合收益”的列报也是基于广泛采用公允价值计量,改进财务报表质量的一项重要举措。但是基于我国目前的情况完全采纳IASB关于“其他综合收益”的列报原则和规定是不可行的,所以只能在考虑我国实际情况的前提下,尽可能达到与国际的趋同。

二、“其他综合收益”的定义和涵盖项目

(一)“其他综合收益”的定义分析

《企业会计准则解释第3号》对“其他综合收益”的定义是: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的净额。其规定企业在表外披露“其他综合收益”的各组成项目及所得税的影响额,以及本期转入损益的金额等信息。

从“其他综合收益”的定义可以看出,确定为“其他综合收益”应满足以下条件:①未在损益中确认的利得和损失。企业的利得和损失最终会导致所有者权益变动,所以此处的言外之意,即会直接引起所有者权益变动的利得和损失,但不应计入当期而应计入未来某期间损益的利得和损失,在我国一般通过所有者权益类项目“资本公积——其他资本公积”反映。②该项目应扣除所得税的影响。因为“其他综合收益”最终反映的是归属于所有者权益的增减,对于所有者的分配是税后净利润的分配,所以应扣除所得税的影响。

(二)“其他综合收益”的涵盖项目

1. *可供出售金融资产公允价值的变动*。可供出售金融资产一般存在活跃的交易市场,公允价值能够可靠获得,所以会计准则规定采用公允价值核算。由于公允价值的变动是企业持有此项金融资产未实现的利得或损失,为了向投资者全面反映企业未来潜在的获利能力和现金流量(最终会导致所有者权益的变动,与投资者投入资本和向投资者分配利润无关),应在“其他综合收益”中反映,但应扣除所得税的影响及前期或本期记入“其他综合收益”在本期转入损益的金额。当可供出售金融资产的公允价值发生变动时,一方面符合资产的确认条件,借记或贷记“可供出售金融资产”科目,另一方面作为未来所有者权益的增减,贷记或借记“资本公积——其他资本公积”科目。此处的资本公积作为未来现金流量的暂时“蓄水池”,处置这部分金融资产时,前期已确认未实现的损益在本期实现,再将对应的公允价值变动的部分从“资本公积——其他资本公积”中转入“投资收益”(即确认为当期损益)。

2. *权益法核算长期股权投资时,按照持股比例计算的应享有的被投资单位应记入其他综合收益的“资本公积——其他资本公积”的数额*。当被投资单位将相关的经济业务记入“其他综合收益”时,按照权益变动的本源来讲,投资企业也应当将其享有的份额列为“其他综合收益”。除此之外,企业与所有者发生的权益交易所引起的资本公积的变动,按持股比例确认投资者应享有的部分不在“其他综合收益”中核算。

3. *利率互换及现金流量套期工具公允价值的变动*。利率互换是指互有交换意向的双方当事人(通常在中介的帮助下)由于对未来利率的预期不同而进行的,自行确定未来某一时日按照固定或浮动利率向另一方支付利息,并按照浮动或固定利率收取另一方的利息,以实现利率的互换。它是一组要求双方在未来每个利息支付日进行交易的远期合约,互换的公允价值等于合约未来每期收益(或支付)净额的折现值。现金流量套期是企业为抵御市场风险、价格风险等,运用套期工具的

现金流量的变动来抵销被套期项目的现金流量的变动。二者都属于现时资本市场存在的衍生金融工具，对于二者公允价值的变动(其中现金流量套期工具指有效套期部分)符合“其他综合收益”的定义和确认条件的部分,在扣除了所得税和前期记入“其他综合收益”本期转入损益的金额后,以净额列示。

4. 外币报表折算差额。当采用现时汇率将境外子公司的外币报表折算为母公司的记账本位币时,折算差额记入“其他综合收益”。因为现时汇率法是基于“子公司货币”观点下的外币报表折算,将子公司视为独立于母公司的经营实体,为了使会计信息更具有相关性，采用现时利率法会使子公司的经营成果和财务状况更真实。折算差额视为一种应确认未实现的利得或损失,会直接影响到所有者权益,在“其他综合收益”中反映此项差额，会使报表使用者更充分地了解企业集团的总体经营业绩。当投资企业处置境外子公司时,原确认的已列入所有者权益中的“外币报表折算差额”应转入当期损益。

5. 非投资性房地产转换为采用公允价值进行计量的投资性房地产。转换日的公允价值大于账面价值的差额，记入“资本公积——其他资本公积”,若公允价值小于账面价值,则直接计入当期损益。这种处理方法符合谨慎性原则。待这项投资性房地产处置时,再将处置部分对应的“资本公积——其他资本公积”重分类为当期损益。

6. 持有至到期投资重分类为可供出售金融资产,并按公允价值进行后续计量。账面价值与公允价值的差额属于“其他综合收益”的列报范围,后续计量时公允价值的变动属于已确认未实现的非权益交易的利得或损失,暂记入“资本公积——其他资本公积”,待资产处置时再将其原计入所有者权益的部分转入当期损益。

三、填列“其他综合收益”的注意事项

实务中存在的对“其他综合收益”的操作混乱主要是没有明确区分在“其他综合收益”中反映的“资本公积”业务。“资本公积”科目核算的内容较广泛,主要反映投资者投入的超过在实收资本中所占份额的部分、直接计入所有者权益的利得和损失及留存收益。所以“其他综合收益”反映的内容只是“资本公积——其他资本公积”的一部分(计入所有者权益的、已确认未实现、与所有者投入资本和向投资者分配利润无关的利得和损失)。在填列“其他综合收益”时应明确区分与所有者发生的权益性交易或事项。《国际会计准则第 27 号——合并财务报表和单独财务报表》对权益性交易给出的定义是:与所有者以其所有者身份进行的交易。权益性交易有以下几个特点:与所有者发生的交易或事项；所产生的经济后果无论在当期或以后期间都不会转到损益,但会导致所有者权益发生变动;交易双方进行的是资本或权益的交易。如:投资者投入的资本超过其在被投资者所占份额的部分;同一控制下的企业合并,合并方支付的对价与被合并方资产和负债的账面价值的差额；购买子公司少数股东权益以及在不丧失控制权的情况下处置子公司的部分股权形成的价差；控股股东对企业债务的豁免以及捐赠;以权益结算的股份支付;公司制改制过程中对企业资产进行评估增值或减值等。

四、关于“其他综合收益”列报及利用的建议

1. 提高“其他综合收益”的关注度。在我国,投资者判断公司经营业绩的好坏时,一般只是注重利润表中的净利润、每股收益等，而忽视了净利润中包含的已确认而未实现的利得和损失。投资者应该提高对“其他综合收益”的认识和关注度,这不仅可以对公司粉饰利润的做法起到一定的监督作用,而且可以有效减少投资者的错误决策。

2. 规范公允价值的计量。公允价值计量是国际上流行的会计计量方式，但由于我国公允价值计量的标准和方法一直没有统一权威的指导，所以我国应尽可能完善我国的资本市场,为公允价值的计量提供有利的市场条件。另外,可参考国际会计准则出台适应我国实际情况的公允价值计量准则,使公允价值的确认和计量标准化,提高“其他综合收益”列报的准确度。

3. 设置“其他综合收益”科目。在我国,“其他综合收益”是根据“资本公积——其他资本公积”分析填列的、将来由于某种事项的发生会转入损益的项目金额，这就使得一个账户反映两种性质相似且容易混淆的业务。所以建议准则制定部门对“其他综合收益”设置单独的账户,专门核算已确认未实现的最终会导致所有者权益增减的利得和损失，减少或避免操作中的混乱现象。

4. 改变“其他综合收益”的列报方式。目前我国“其他综合收益”在利润表中列示,并在表外披露其组成部分和所得税的影响。采用其他综合收益的所有者权益变动表的格式,这使投资者容易混淆“其他综合收益”与“资本公积”。当前美国和国际上将“利润表”的提法改为“综合收益表”或“全面收益表”,并提倡采用一表制,在“本年利润”项下具体列示“其他综合收益”的各组成部分、所得税的影响以及前期列入“其他综合收益”本期转入损益的金额。这样有助于投资者更全面地了解企业利润的构成情况以及对风险的评估。所以为了与国际上报表的列报方式趋同，建议取消其他综合收益的所有者权益变动表的格式,并采用一表制列报企业的综合收益。

5. 提高会计人员和注册会计师的职业素质。从 2009 年要求上市公司在年报中披露“其他综合收益”信息的实施情况来看,企业会计人员对“其他综合收益”的概念和核算内容不清楚,没有理解资产负债观下的综合收益的含义,欠缺对“其他综合收益”项目的判断能力,而且有些企业对修改后的利润表和所有者权益变动表的勾稽关系模糊不清。虽然上市公司的年报都要经过注册会计师的审计，但仍存在“其他综合收益”错报的现象。我国应加强会计人员和注册会计师职业素质的培养,提高会计人员和注册会计师对“其他综合收益”概念的认识和判断力,进一步规范“其他综合收益”的列报,促进资产负债观在实务中的更好应用。

主要参考文献

1. 财政部. 国际财务报告准则 2008——国际会计准则第 1 号财务报表列报.北京:中国财经经济出版社,2008

2. 汤锦. 其他综合收益列报国际趋同最新进展及对我国的启示.会计研究,2011;12