准则国际趋同背景下的我国综合收益报告研究

陈 彬　玉芷华　姚 尧

（广西大学商学院　南宁　530004）

【摘要】2011年6月16日，国际会计准则理事会正式发布了《对〈国际会计准则第1号——财务报表列报〉的修改——其他综合收益项目的列报》，为顺应我国会计准则国际趋同的要求，财政部于2012年5月发布修订《企业会计准则第30号——财务报表列报（征求意见稿）》，修订的主要内容就是“综合收益”。本文试对2006年以来我国综合收益报告的改革进行分析，指出我国综合收益报告尚需进一步研究的内容。

【关键词】会计准则　国际趋同　综合收益　其他综合收益

2011年6月16日，国际会计准则理事会（IASB）正式发布了《对〈国际会计准则第1号——财务报表列报〉的修改——其他综合收益项目的列报》。国际财务报表列报准则的此次修订主要包括：一是将其他综合收益项目划分为“满足特定条件时后续将重分类计入损益的项目”和“不能重分类计入损益的项目”两类区别列报。二是当企业选择以税前为基础列报其他综合收益项目时，要求将相关税收影响在上述两类项目之间分配。上述修订内容与IASB曾于2010年5月发布的《其他综合收益项目的列报》征求意见稿的内容基本一致。

2010年4月我国财政部正式印发了《中国企业会计准则与国际财务报告准则持续全面趋同路线图》。为顺应我国会计准则国际趋同的要求，财政部于2012年5月发布修订《企业会计准则第30号——财务报表列报（征求意见稿）》，修订的主要内容就是“综合收益”的有关内容。本文试对我国综合收益报告的改革进行初步探讨。

一、2006年以来我国综合收益报告改进的主要内容

1. 2006年对综合收益报告改进的主要内容。在会计准则国际趋同的大背景之下，2006年2月15日，我国财政部颁布了新的企业会计准则，包括38项具体准则和1项基本准则。基本准则引入“利得”、“损失”概念，并将其分类为“直接计入当期损益的利得和损失”和“直接计入所有者权益的利得和损失”，为列报综合收益提供了基础。“直接计入所有者权益的利得和损失”项目反映了未在利润表当中确认的那部分利得和损失，即通过所有者权益变动表反映其他综合收益的信息。

根据《企业会计准则讲解》的规定，综合收益是指企业在某一期间与所有者之外的其他方面进行交易或发生其他事项所引起的净资产的变动。综合收益的构成包括两部分：净利润和直接计入所有者权益的利得和损失。其中净利润是列示在利润表上的，是企业已确认并已实现的收益；而直接计入所有者权益的利得和损失是企业根据会计准则已确认但未实现的收益。用公式表示如下：

综合收益=净利润+直接计入所有者权益的利得和损失

其中，净利润=收入-费用+直接计入当期损益的利得和损失

企业会计准则规定，“直接计入所有者权益的利得和损失”项目包括：可供出售金融资产公允价值变动净额、权益法下被投资单位其他所有者权益变动的影响、与计入所有者权益项目相关的所得税影响等。

2. 2009年《解释第3号》对综合收益报告的改进。IASB曾于2007年9月发布了对国际财务报表列报准则的修订，引入了“综合收益”的概念，并取消了通过所有者权益变动表列报综合收益的方式。为实现与国际会计准则的持续趋同，我国于2009年6月11日发布了《企业会计准则解释第3号》（以下简称《解释第3号》），要求在利润表中增加了“其他综合收益”和“综合收益总额”项目，即取消通过所有者权益变动表来列报综合收益，而是通过利润表一张表来反映。《解释第3号》中第七项还对我国上市公司利润表的披露作了进一步改进，要求企业对利润表做如下调整：

（1）企业应当在利润表“每股收益”项下增列“其他综合收益”项目和“综合收益总额”项目。“其他综合收益”项目，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后的净额。“综合收益总额”项目，反映企业净利润与其他综合收益的合计金额。用公式表示如下：综合收益=净利润+其他综合收益，其中，净利润=收入-费用+直接计入当期损益的利得和损失。

（2）企业应当在附注中详细披露其他综合收益各项目及其所得税影响，以及原计入其他综合收益但当期转入损益的金额。

(3)企业合并利润表也应按照上述规定进行调整。在“综合收益总额”项目下单独列示“归属于母公司所有者的综合收益总额”项目和“归属于少数股东的综合收益总额”项目。

3.《2009年年报工作通知》对综合收益报告的改进。为了配合《解释第3号》对利润表所做的修改,财政部于2009年12月30日发布了《财政部关于执行会计准则的上市公司和非上市企业做好2009年年报工作的通知》(财会[2009]16号)(以下简称《2009年年报工作通知》),其中第十项要求企业应当按照企业会计准则及其《解释第3号》的规定,编制2009年利润表。所有者权益变动表中删除“三、本年增减变动金额(减少以‘-’号填列)”项下的“(二)直接计入所有者权益的利得和损失”项目及所有明细项目;增加“(二)其他综合收益”项目,反映企业当期发生的其他综合收益的增减变动情况。其他综合收益各项目应当在附注中按下表的格式和内容披露。

其他综合收益披露明细表

项　目	本期发生额	上期发生额
1.可供出售金融资产产生的利得(损失)金额		
减:可供出售金融资产产生的所得税影响		
前期计入其他综合收益当期转入损益的净额		
小 计		
2. 按照权益法核算的在被投资单位其他综合收益中所享有的份额		
减:按照权益法核算的在被投资单位其他综合收益中所享有的份额产生的所得税影响		
前期计入其他综合收益当期转入损益的净额		
小 计		
3.现金流量套期工具产生的利得(或损失)金额		
减:现金流量套期工具产生的所得税影响		
前期计入其他综合收益当期转入损益的净额		
转为被套期项目初始确认金额的调整额		
小 计		
4.外币财务报表折算差额		
减:处置境外经营当期转入损益的净额		
小 计		
5. 其他		
减:由其他计入其他综合收益产生的所得税影响		
前期其他计入其他综合收益当期转入损益的净额		
小 计		
合 计		

《解释第3号》和《2009年年报工作通知》的发布,说明我国综合收益报告的改革向前迈进了一大步。

(1)《解释第3号》中指出,“综合收益总额”项目反映企业净利润与其他综合收益的合计金额。因此,所有者权益变动表中的“直接计入所有者权益的利得和损失”项目也改为了“其他综合收益”项目。由此可见,我国的综合收益列报模式由所有者权益变动表式改进为了一表式,即在一张报表中既反映净损益,又反映其他综合收益,最后反映综合收益总额。由于2007年修订后的《国际会计准则第1号——财务报表列报》取消了在所有者权益变动表中列报其他综合收益这一方法,IASB与FASB于2008年10月联合发布的《财务报表列报初步意见(讨论稿)》进一步要求在一张表中反映综合收益的内容,因此《解释第3号》的规定体现了我国收益列报的改革与国际会计准则的趋同。

(2)保持了利润表与资产负债表之间的本源逻辑关系。《解释第3号》要求在一张报表中既反映净损益,又反映其他综合收益,最后反映综合收益总额,利润表将解释资本交易之外的净资产价值的所有变动,从而保持了资产负债表和利润表之间的本源逻辑关系。

(3)《解释第3号》还要求,企业应当在附注中详细披露其他综合收益各项目及其所得税影响,以及原计入其他综合收益但当期转入损益的金额等信息,《2009年年报工作通知》对此给出了详细的披露格式。因为在利润表中给出的其他综合收益仅仅是一个合计数,有必要在附注中详细披露其他综合收益各项目的信息,从而有助于信息使用者的理解。

4. 2012年征求意见稿对综合收益内容的修订。2012年5月发布修订的《企业会计准则第30号——财务报表列报(征求意见稿)》第三十三条规定:综合收益,是指企业在某一期间除与所有者以其所有者身份进行的交易之外的其他交易或事项所引起的所有者权益变动。综合收益总额项目反映净利润和其他综合收益相加后的合计金额。

征求意见稿第三十三条规定:其他综合收益,是指企业根据企业会计准则规定未在当期损益中确认的各项利得和损失。其他综合收益项目应当根据其他相关会计准则的规定分为下列两类列报:(一)以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益项目;(二)以后会计期间在满足规定条件时将重分类进损益的其他综合收益项目,主要包括按照权益法核算的在被投资单位其他综合收益中所享有的份额、现金流量套期工具产生的利得或损失中属于有效套期的部分、外币财务报表折算差额、自用房地产转换为以公允价值模式计量的投资性房地产在转换日公允价值大于账面价值部分等项目。

征求意见稿第三十四条规定:在合并利润表中,企业应当在净利润项目之下单独列示归属于母公司所有者的损益和归属于少数股东的损益,在综合收益总额项目之下单独列示归属于母公司所有者的综合收益总额和归属于少数股东的综合收益总额。

二、我国综合收益报告改革的优点

从前面分析可以看到,我国综合收益报告的列报由最初在所有者权益变动表中列报改为当前在利润表中列报,即采用一表式列报综合收益的模式,这种改进有以下几方面的优点:

1. 提高了会计信息的完整性。信息使用者在一张利润表中就可以了解到企业综合收益的信息,一目了然。在利润表中列报和披露其他综合收益，这并没有与所有者权益的列报和披露内容重复,从而突显了“其他综合收益”的地位,使其更加容易引起信息使用者的关注。

2. 提高了会计盈余的信息质量。当把其他综合收益项目重分类调整至损益项目时,虽然净利润会变动,但综合收益总额将不会变动，而且重分类调整至损益的项目需要在附注中详细披露。如果没有重分类的列报,使用者可能无法意识到净收益的某些项目可能已经被包含于上期的其他综合收益表当中。因此,利润表中引入综合收益使信息使用者能够明确当期净收益以及其他综合收益构成,提高了会计盈余的信息质量。

3. 顺应了会计准则国际趋同和高质量财务报告准则的发展趋势。IASB于2007年放弃了所有者权益变动表模式,特别是2008年10月IASB和FASB联合发布了《财务报表列报初步意见(讨论稿)》,对财务报表列报提出了新的模式,并取消了主体列报综合收益时在一表式、两表式上的选择权,要求采用一表式。2011年6月IASB发布了修订的IAS1,决定不强制要求将损益列示于一张连续的损益和其他综合收益表中，维持在两表中列示的选择权。虽然国际上对于综合收益列报模式依然存在较大的分歧，但从会计准则国际趋同和高质量财务报告准则的发展趋势来看,笔者认为未来IASB的最终目标还是一表式的，因为多种列报方式的选择降低了会计信息的可比性,增加了信息使用者搜寻信息的成本。因此我国2009年的《解释第3号》和2012年的征求意见稿对综合收益列报采用一表式模式,一方面体现了会计准则的国际趋同,另一方面也提高了会计信息的可比性。

三、我国综合收益报告尚需进一步研究的内容

1. 其他综合收益项目界定标准。无论是2012年征求意见稿还是2009年《解释第3号》,只是说“其他综合收益”项目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后的净额,并没有给出明确的界定标准,这将给理论研究及实务工作带来困惑。随着我国公允价值使用范围的不断扩大,会产生更多的其他综合收益项目,以列举的方法仅仅规范的是在现有环境下出现的情形，一旦出现新的情形,则难以应对。因此,需要企业会计准则对其他综合收益概念有明确的界定，从而为不断出现的新问题提供指引和规范,避免我国陷入“救火式”准则的制定中。

2. 重分类问题。2011年6月IASB发布了修订的IAS1,修订了关于其他综合收益的列报，提出了对其他综合收益的重分类调整要求。在这一修订中,IASB将其他综合收益项目划分为“满足特定条件时重分类计入损益的项目”(如现金流量套期、外币折算)和“不能重分类计入损益的项目”(如不动产重估利得、最低养老金负债)两类。IASB认为重分类调整的其他综合收益列报给使用者提供了关于当期净收益(损益)以及其他综合收益构成的重要信息。但是IASB并没有对这两类的划分作出明确规范。

我国财政部2012年5月发布的征求意见稿第三十三条规定：其他综合收益项目应当根据其他相关会计准则的规定分为下列两类列报:(一)以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益项目;(二)以后会计期间在满足规定条件时将重分类进损益的其他综合收益项目。由于IASB并没有对这两类的划分作出明确规范，因此征求意见稿也没有对这两类的划分给予明确规范,只是列举了几个“以后会计期间在满足规定条件时将重分类进损益的其他综合收益项目”,没有列举“以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益项目”,笔者认为这将给实务工作带来困扰。对于可重分类与不可重分类计入损益的划分标准究竟是什么,的确值得我们认真研究。

目前我国其他综合收益项目内容比较少，有些企业甚至不存在其他综合收益这方面的内容，其他综合收益的重分类问题并没有引起有关部门足够的重视。但是随着企业经营业务日趋的复杂、公允价值计量属性运用范围的不断扩大,以及信息使用者对会计信息质量的要求日益提高，其他综合收益项目将会越来越多，其他综合收益项目对企业收益的影响将会不断增强。因此,我们有必要对其他综合收益项目中重分类和不可重分类的划分问题进行深入地研究。

3. 期内所得税分摊问题。由于收益表中通常包括不同性质的收益指标,如持续经营收益、终止经营损益和其他综合收益等等。期内所得税分摊能够让信息使用者区分持续经营收益、终止经营损益及其他综合收益有关所得税的内涵,借以为信息使用者提供更为清晰及有意义的收益数据。IAS1(2011)要求对其他综合收益的组成部分(重分类进损益的项目和不能重分类进损益的项目)在税前或税后两种列报方式。如果其他综合收益项目在税前列示的话，应当将关于其他综合收益项目的所得税在后续不能够被重分类进损益的项目和那些能够重分类进损益的项目之间进行分配。

从我国的利润表中所得税的列报可以看出，其他综合收益是按税后净额列示的,也就是说,我国并没有对所得税进行期内分摊，其他综合收益项目应当分摊的所得税与净收益项目应当分摊的所得税列示在一起，即在计算净收益时所扣减的所得税费用包括了其他综合收益应当承担的所得税费用。虽然现有准则允许对其他综合收益在税前或税后两种列报方式,但从发展趋势来看,只允许其他综合收益在税前列报(即进行期内所得税的分摊)一种方式更好,因为一方面单一的列报方法能提高会计信息的可比性，另一方面期内所得税的分摊能够提供更有用的信息。因此,我国需要研究在综合收益表中进行期内所得税分摊问题。

主要参考文献

1. 陈彬.综合收益会计研究.北京:中国财政经济出版社,2012

2. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解2008.北京:人民出版社,2008