

# “其他资本公积”与“其他综合收益”辨析

李莉

(青岛理工大学商学院 青岛 266520)

**【摘要】** 本文对其他资本公积和其他综合收益这两个容易混淆的事项,在定义、内容和列报上进行了比较,并对其他综合收益的内容和列报提出了建议。

**【关键词】** 其他资本公积 其他综合收益 定义 内容 列报

我国在 2009 年 6 月发布的《企业会计准则解释第 3 号》(简称《解释第 3 号》)中引入综合收益概念,在 2012 年 5 月发布的《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》征求意见稿(简称“征求意见稿”)中,对其他综合收益的披露要求更为详细。本文以其他资本公积为切入点,对二者进行定义、内容以及列报上的对比分析。

## 一、定义的比较

其他资本公积是资本公积的组成部分,其定义是不应计入当期损益,但会导致所有者权益发生增减变动的,并且与所

有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或者损失。

其他综合收益则是综合收益的组成部分。《解释第 3 号》将其定义为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。而征求意见稿将上述定义细微变化后纳入到了准则正文,即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。该定义与《国际会计准则第 1 号——财务报表的列报》(IAS 1)中的定义实质是一致的。

我国之所以取消了“扣除所得税影响后的净额”的表述,

伴随着 ERP 理论不断发展,ERP 系统功能模块不断增加。ERP 系统经历了面向库存管理、面向生产管理、面向企业内部管理、面向企业供应链管理的发展过程,把越来越多的管理模块进行集成,实现了对企业内外部的全面的集成管理。工业 ERP 系统的典型模块有:生产管理、采购、库存、销售、财务等;商业模块则主要是:采购、库存、销售、财务等。这多个模块能够自成系统(称为 ERP 系统的子系统),开展不同的业务管理,但只有它们集成为一个 ERP 系统才能够完成企业整体的业务流程,形成一个全面的企业管理平台,才能体现出企业管理软件的效益,凸显出系统“1+1>2”的性质。

## 六、管理思想是 ERP 系统的核心

ERP 系统是 ERP 思想的载体,ERP 思想是 ERP 系统的核心。ERP 系统的设计秉承了先进的现代企业管理思想,是对先进管理思想的体现和固化。它面向整个供应链的管理(SCM),融合了像准时制生产(JIT)、精益生产(LP)、客户关系管理(CRM)等诸多先进的管理思想。英国经济学家克里斯多夫曾经讲过:未来的市场竞争不是企业与企业之间的竞争,而是供应链之间的竞争。供应链已成为企业重要的战略资源。ERP 对供应链管理的支持表现在 ERP 与 SCM 和 CRM 的整合。ERP 通过对供应链前端的供应商,中端的制造商、分销商,终端的客户各个环节的资源的充分利用,统筹安排、严格控制,实现了提升企业竞争力的目的。

ERP 面向供应链管理,体现了精益生产、敏捷制造、并行工程的精神,而结合全面质量管理(TQM),保证了产品质量和客户满意;结合准时制生产以消除无效劳动与浪费,降低库存和缩短交货期;结合约束论(TOC)来定义供应链上的瓶颈环节,消除制约因素,扩大供应链的有效产出。

## 七、发展是 ERP 系统的灵魂

ERP 的理论发展经过了订货点法、MRP、闭环 MRP、MRP II、ERP、ERP II 等阶段,它始终在不遗余力地解决企业新时期新阶段出现的新问题。每圆满地解决一个问题,ERP 理论就会前进一步。从 MRP 强调解决库存成本过高到 MRP II 实现企业物流与资金流的同步,再到 ERP 与 SCM(供应链管理)、EC(电子商务)、CRM 的融合,以及 ERP II 和 TEI(企业全面集成系统)概念的提出,可以看出,ERP 是通过解决不同时期企业的瓶颈问题在推动企业的发展,也实现了自身理论的不断成长与系统发展。ERP 理论及系统的不断发展同时体现了 ERP 作为一种管理信息系统的环境适应性和强大的生命力。

## 主要参考文献

1. 刘红军.企业资源计划(ERP)原理及应用.北京:电子工业出版社,2009
2. 王玉清,刘莹莹,周强.ERP 原理与应用教程.北京:清华大学出版社,2010

是因为在2011年6月IASB修订的IAS 1中,要求主体披露其他综合收益每一个组成部分的所得税信息,而不仅仅以扣除所得税之后的净额反映。这些项目的税率往往和涉及损益项目的税率不同,披露这些信息对于使用者来说是有用的。由此可见,我国在制定和完善会计准则时积极借鉴国际会计惯例,与国际财务报告准则保持了持续的趋同。笔者认为,二者的定义在性质上是等同的,其他资本公积的定义体现出了综合收益的思想,为以后其他综合收益的出现进行了预热。

## 二、内容的比较

1. 其他资本公积的内容。具体包括:①采用权益法核算的长期股权投资,在被投资单位除了净损益以外所有者权益的其他变动所享有的份额。②套期保值(现金流量套期和境外经营净投资套期)形成的利得或损失中有效的部分。③存货或自用房地产转换为以公允价值模式计量的投资性房地产时,转换日的公允价值大于原账面价值的差额。④可供出售金融资产公允价值变动产生的利得和损失。⑤与计入所有者权益项目相关的所得税影响所形成的利得和损失。⑥可供出售外币非货币性项目,按该外币公允价值确定当日的即期汇率折算的记账本位币金额与原记账本位币金额的差额。⑦持有至到期投资重分类为可供出售金融资产时,重分类日该金融资产的账面价值与公允价值的差额。⑧以权益结算的股份支付。⑨可转换公司债券初始确认中权益成份的公允价值。

2. 其他综合收益的内容。征求意见稿对其他综合收益内容的界定是通过列举个别具体项目完成的。笔者认为,其没有囊括全部的其他综合收益项目,且不利于区分其他资本公积和其他综合收益的异同。因此,笔者对其他综合收益的组成成分以下三个部分来叙述:

(1)征求意见稿中列举的事项,且属于其他资本公积的事项。征求意见稿列举了以下项目:①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;②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;③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的部分。

(2)征求意见稿中未列举的事项,且属于其他资本公积的事项:其他资本公积中的第四至七事项,也应属于其他综合收益。因为这四项内容本质上都与可供出售金融资产相关,在IAS 1列举的其他综合收益的组成部分中,就包括可供出售金融资产按公允价值重新计量产生的利得和损失。而其他资本公积中的第八、九事项,则绝对不是其他综合收益的组成部分。这是因为以权益结算的股份支付和可转换公司债券在行权日时,都是从“其他资本公积”转入“股本”和“资本公积——资本溢价(或股本溢价)”,最终循环到了权益性交易的阵营而非转入当期损益,所以本质上不归属于其他综合收益。

(3)征求意见稿中列举的事项,但不属于其他资本公积事项。对于征求意见稿中列举的第四个事项——外币财务报表折算差额,我国目前并不在其他资本公积中反映,而是在所有

者权益项目下单独设置的“外币报表折算差额”项目列示。但实际上它是符合其他综合收益定义的。

因此,其他综合收益的内容包括其他资本公积中的第一至七事项加外币财务报表折算差额。由此可见,在具体内容上,其他资本公积与其他综合收益并不完全重合,有一定的交集。

## 三、列报的比较

1. 其他资本公积的列报。根据2006年颁布的《企业会计准则第30号——财务报表列报》,其他资本公积出现在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”部分,并且被细分为四个组成内容: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有关的所得税影响、其他。应该承认,此时的所有者权益变动表在一定程度上已经体现了综合收益的思想。《解释第3号》发布之后,所有者权益变动表原来“直接计入所有者权益的利得和损失”部分被“其他综合收益”替代,并删除了原来细分的四个组成部分。因此,其他资本公积在我国目前的报表体系中难觅踪影。

2. 其他综合收益的列报。《解释第3号》规定,企业应当在利润表“每股收益”项下增列“其他综合收益”项目,并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、当期转入损益的金额等信息。征求意见稿规定,其他综合收益项目应当在利润表中根据其他相关会计准则的规定分为下列两类列报:①以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益项目;②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。

目前,征求意见稿没有详细列举哪些是不能重分类进损益的其他综合收益项目,但是通过借鉴国际财务报告准则的分类,重估增值的变动和已确认福利计划的重新计量将来直接循环到留存收益中,不通过利润表中的损益来过渡,因此它们不属于重分类进损益的其他综合收益项目。由于我国目前并没有对固定资产、无形资产采用重估价模式进行后续计量,并且《企业会计准则第9号——职工薪酬》中也没有涉及到已确认福利计划,因此我国尚不存在不能重分类进损益的其他综合收益项目,前文归纳的其他综合收益项目,都可以在以后期间满足条件时重分类进入损益。

综上所述,笔者认为,由其他资本公积代替其他综合收益的历史使命已经完成,有必要单独设置权益类会计科目“其他综合收益”,取代目前“资本公积——其他资本公积”中除了权益结算的股份支付和可转换公司债券中权益部分的内容。企业发生其他综合收益事项时,直接记入该新设的会计科目,避免二者之间的混淆。同时,在资产负债表资本公积和盈余公积项目之间单独列示其他综合收益,以便更好地为信息使用者服务。

## 主要参考文献

毛志宏,王鹏,季丰.其他综合收益的列报与披露——基于上市公司2009年度财务报告的分析.会计研究,2011;7