

我国“其他综合收益”会计规范与IAS1比较

罗林叶 杨成文(教授) 朱逸才

(青岛理工大学商学院 青岛 266000)

【摘要】我国企业会计准则已实现了对于“其他综合收益”项目列报的一致性,但与国际财务报告准则对组成和列报的要求仍有差异。这既说明我国特有经济环境下的会计核算特色,又说明我国会计准则体系仍需要加以改进。

【关键词】其他综合收益 国际财务报告准则 重分类

2009年6月,财政部发布《企业会计准则解释第3号》,对其他综合收益在利润表中的列报和披露作出规定;2011年6月,国际财务报告理事会发布修订后的《国际会计准则第1号——财务报表的列报》(IAS1),其中修改了对其他综合收益的列报要求。目前,我国会计准则已实现了对其他综合收益项目列报的一致性要求,但与国际会计准则的规定仍有差异。这说明我国的会计准则制度仍有需要改进的地方。

一、概念内涵的比较

1. 国际财务报告准则的规定。其他综合收益是综合收益观下的专用术语。根据修订的IAS1其他综合收益是“根据其他国际财务报告准则的要求或准许,不能确认为损益的其他收益和费用项目(包括重分类调整)”。其他综合收益的组成包括:①重估增值的变动;②已确认福利计划的重新计量;③折算外国经营的财务报表时产生的利得和损失;④根据《国际财务报告准则第9号——金融工具》的5.7.5段规定,通过其他综合收益以公允价值计量的权益工具投资产生的利得和损失;⑤现金流量套期工具有效套期部分在套期工具上产生的利得和损失;⑥通过损益以公允价值指定的特定负债,归属于负债的信用风险而变动的公允价值金额。

2. 我国企业会计准则的规定。根据《企业会计准则讲解(2010)》的规定,其他综合收益“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”。

其他综合收益的组成部分包括:①可供出售金融资产产生的利得(或损失);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;③现金流量套期工具产生的利得(或损失);④外币财务报表折算差额;⑤其他。

3. 比较。

概念层面比较:我国会计准则与国际财务报告准则对于基本概念的规定是一致的,都将其他综合收益规定为“不能确认为损益的收益和费用”(我国将其定义为“利得和损失”)。换句话说,都采用资产负债观,将排除权益性交易的净资产变动

分为“净损益”和“其他综合收益”两部分,以此实现资产负债表和利润表的勾稽关系。

组成范围层面比较:两者规定的其他综合收益的内容范围并不完全一致。国际财务报告准则规定的项目要多于我国会计准则的内容,具体多了重估增值的变动,已确认福利计划的重新计量和对于通过损益以公允价值指定的特定负债,归属于负债的信用风险而变动的公允价值金额三项。

二、列报要求的比较

1. 国际财务报告准则的规定。根据修订的IAS1的规定,在列示综合收益项目时,主体可以采用一表制,将损益和其他综合收益列示在一张综合收益表中,也可以采用两表制,在损益表之外单设一张综合收益表(包括其他综合收益,但损益应作为此表的开始项目)。

无论是一张表还是两张表,都必须将其他综合收益按是否可以重分类为损益进行分类列示。具体列示要求如下表(仅描述其他综合收益部分)所示:

项 目	本年金额	上年金额
其他综合收益:		
不会重分类至损益的项目:		
设定收益计划的精算利得/损失		
与不会重分类至损益项目相关的所得税		
不会重分类至损益的项目合计		
后续有可能重分类至损益的项目:		
现金流量套期		
——本期产生的利得/损失		
——计入损益金额的重分类调整		
与有可能重分类至损益项目相关的所得税		
后续有可能重分类至损益的项目合计		
本年度其他综合收益/亏损		

2. 我国企业会计准则的规定。根据我国现行企业会计准则的规定,企业应在利润表中列示其他综合收益的数额,并

在附注中详细披露其他综合收益各项目及其对所得税的影响,以及原计入其他综合收益、当期转入损益的金额等信息。具体披露格式见下表:

项 目	本年 发生额	上年 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		
减: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		

3. 比较。我国企业会计准则与国际财务报告准则关于列报的规定在实质上是相通的,只是存在形式上的区别。

相同点:两者都要求披露其他综合收益的具体组成及其所得税影响,都涉及了其他综合收益的重分类问题,并要求披露其他综合收益当期重分类至损益的金额。

不同点:一是列示位置的不同。对于需要列示的内容,我国要求在附注中披露,国际财务报告准则要求在报表中确认。二是分类列示要求的不同。国际财务报告准则要求在报表中将其他综合收益按是否能够重分类至损益分别列示,而我国却没有上述分类要求。

三、差异分析

我们发现两套准则在该项目上的差异主要体现在组成范围的差异和列报要求的差异两个方面。

1. 具体组成的差异。相比于国际财务报告准则的规定,我国其他综合收益项目包含的内容种类少于国际准则的 a、b 和 f 三项。现进行如下分析:

(1)重估增值的变动。这项差异是由于固定资产和无形资

产的不同核算方法所导致。我国对于这两类资产采用的是成本模式,账面上按成本扣除折旧或摊销以及减值后的净额计算。而国际上则同时规定了成本模式和重估价模式的处理方法。重估价模式下,允许主体对公允价值能够可靠计量的固定资产或无形资产进行定期估值,以确定其在账面中的列报数额,而对于每次重估值的变动差异则归入其他综合收益。

(2)已确认福利计划的重新计量。这项差异是由于对员工养老金的核算方法不同所导致。根据国际惯例,企业可以采用“设定提存计划”和“设定受益计划”两种方法核算职工的养老金。设定受益计划体系下,企业养老保险根据员工工资水平和未来服务年限来确定未来养老金的支付额,涉及精算率的估计,因而会产生精算利得(损失)。这部分利得(损失)不属于损益,应归入其他综合收益。而我国采用的是“设定提存计划”,该方法不涉及对未来应付养老金的折现,不涉及精算事项,也就不存在需要计入其他综合收益的利得(损失)。

(3)对于透过损益以公允价值指定的特定负债,归属于负债的信用风险变动的公允价值变动的金额。这项差异的存在是产生于对金融负债的不同核算方法。根据第 9 号国际财务报告准则,在考虑金融工具对财务业绩的影响时,要将金融负债分为透过损益公允价值计量的金融负债和以摊销成本衡量的金融负债。对于前者,其由于信用风险变动带来的公允价值变动金额核算为其他综合收益。而在《企业会计准则讲解(2010)》中,虽也提到了信用风险的问题,但只是作为可能影响公允价值变动的因素进行了说明,并未将其作为特殊的因素来单独核算公允价值的变动,也就不存在将这部分变动计入其他综合收益的问题。

2. 列报上的差异。第一项不同点是,我国的表外披露与国际准则的表内确认相比,我国在规范性上与国际准则仍有差距。表内确认的地位要高于表外披露,对主体报告行为的约束度更高,更有助于规范报告主体的行为,使其按照规定如实完整地向报表使用者列示相关的财务信息。因此,这一差异一定程度上表明我国企业会计准则在其他综合收益的列报上仍有需要改进的地方。

第二项不同点来自于特定项目会计核算体系的差异。若按照重分类标准进行分类,我国现有的其他综合收益项目均可重分类至损益,具体反映在如下项目:①可供出售金融资产项目;②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;③现金流量套期项目;④外币财务报表折算差额。这也是我国不存在上述分类的原因。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则应用指南 2006.北京:中国财政经济出版社,2006
2. 财政部会计司.企业会计准则讲解 2010.北京:人民出版社,2010
3. 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