

其他综合收益在财务报表中列报的改进

——基于新财务报表列报准则

丁鑫¹, 陈智²

(1.哈尔滨商业大学会计学院, 哈尔滨 150028; 2.山东工商学院会计学院, 山东烟台 246005)

【摘要】 本文根据2014年新修订的《企业会计准则第30号——财务报表列报》(CAS 30), 探讨“其他综合收益”在资产负债表、利润表和所有者权益变动表中列报的改进之处, 希冀给予会计实务工作明确的指引。

【关键词】 其他综合收益; 资产负债表; 利润表; 所有者权益变动表

2009年6月11日财政部发布《企业会计准则解释第3号》, 首次在利润表中引入“其他综合收益”项目和“综合收益总额”项目, 意味我国企业的利润表末行指标不再是净利润项目, 而是综合收益总额项目, 实现了与《国际会计准则第1号——财务报表的列报》(2007)的趋同。2011年, 国际会计准则理事会(IASB)发布的《其他综合收益的列报》将其他综合收益项目划分为两类分别列示, 成为2014年财政部修订《企业会计准则第30号——财务报表列报》(CAS 30)的重点内容。

一、其他综合收益在资产负债表中的列报

其他综合收益在资产负债表中列报的改进, 总体而言体现在以下两个方面: 一是所有者权益类增加“其他综合收益”项目; 二是设置“其他综合收益”一级科目进行会计处理。

旧CAS 30中, 对其他综合收益项目的核算与资本公积项目混合在一起的, 具体而言是在资本公积的二级科目“其他资本公积”下, 分为其他综合收益产生的其他资本公积和非其他综合收益产生的其他资本公积, 例如以权益结算的股份支付等。在报表的列示上, 其他综合收益项目是在资产负债表上的所有者权益类中资本公积项目下反映。所以, 很难直接从资产负债表中获取其他综合收益的相关信息, 也无法和利润表中的“其他综合收益”项目以及所有者权益变动表中的“其他综合收益”项目形成勾稽关系。

新修订的CAS 30, 在资产负债表中所有者权益类原有的实收资本、资本公积、盈余公积和未分配利润四项上, 增加单独的“其他综合收益”项目来列示。同时, 在会计核算上, 设置“其他综合收益”一级科目进行会计处理。这种改进, 不仅有利于资产负债表的编制, 使报表的项目更加明晰, 而且在会计核算上, “其他综合收益”和“资本公积”的内容可以明确地区分开。

在会计核算上, “资本公积”科目主要核算的是投资者出资超出其在注册资本(股本)中所占的份额和直接计入所有者权益的利得和损失两部分内容, 该账户按“资本溢价”和“其他资本公积”两个科目设置明细。因此, 资本公积的变动大体上可以分为两类, 一类是企业与其所有者的资本交易形成的所有者权益的增减变动, 另一类是与非企业所有者之间的资本交易引起的所有者权益的增减变动。

新修订的CAS 30将其他综合收益定义为企业根据其他会计准则规定未在当期损益中确认的各项利得和损失。利得和损失都是企业非日常活动形成的, 一部分直接计入当期利润, 另一部分直接计入所有者权益。因此, 从利得和损失的会计处理上来看, 其他综合收益核算的就是直接计入所有者权益的利得和损失这部分内容。

根据我国现行企业会计准则关于“其他综合收益”和“资本公积”的定义, 两者在核算的内容上的确有交集, 但两者不能完全等同。其他综合收益项目根据其他会计准则的规定区分为两类: 一类是以后会计期间不能重分类为损益; 另一类是以后会计期间在满足规定条件时将重分类为损益。原资本公积中除了“其他综合收益”项目之外的其他项目则不能转入当期损益的。因此, 对于“资本公积”这个科目而言, 单独设置“其他综合收益”一级科目进行会计处理, 也间接地改变了“资本公积”科目的内涵。

期末, 我们就可以直接将“资本公积”科目的期末余额填列到资产负债表的该项目中, 将“其他综合收益”科目的期末余额填列到资产负债表的该项目中。因此, 在资产负债表中增加“其他综合收益”项目并且设置“其他综合收益”一级科目, 使得会计科目与报表之间的关系更加明晰。此举提高了资产负债表编制工作的效率, 而且可以为财务报告使用者提供更加客观、清晰的会计信息。同时,

资产负债表中的“其他综合收益”项目、利润表中的“其他综合收益”项目和所有者权益变动表中的“其他综合收益”项目可以形成勾稽关系。

二、其他综合收益在利润表中的列报

根据2009年《企业会计准则解释第3号》，我国首次引入“其他综合收益”项目和“综合收益总额”项目，要求在利润表的“每股收益”下增列“其他综合收益”项目和“综合收益总额”项目，并在附注中披露其他综合收益各项目及其所得税影响。新CAS 30针对其他综合收益在利润表中的列报予以改进，体现在以下两个方面：第一，区分两类；第二，各项目单独且以税后净额列报。

1. 将其他综合收益区分为两类分别列示。

根据其他相关会计准则将其他综合收益区分为两类：一是以后会计期间不能重分类为损益的其他综合收益项目；二是以后会计期间在满足规定条件时将重分类为损益的其他综合收益项目。

在我国企业会计核算中，以后会计期间不能重分类为损益的其他综合收益项目，到目前为止只有两种。一是，根据《企业会计准则第9号——职工薪酬》的规定，重新计量设定受益计划净负债或净资产导致的变动，应计入其他综合收益，并且在后续会计期间不允许转回至损益；二是，根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》的规定，按照权益法核算的在被投资单位不能重分类进损益的其他综合收益变动中所享有的份额。除此以外的其他综合收益项目后续期间在满足确定条件时可以转入到损益当中。

例如，根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》，可供出售金融资产公允价值变动形成的利得或损失计入其他综合收益，待可供出售金融资产终止到期日时，将其从“其他综合收益”项目转入当期损益。再如，根据《企业会计准则第3号——投资性房地产》，自用房地产或作为存货的房地产转换为以公允价值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，计入其他综合收益，待该投资性房地产处置时将其转入当期损益。

2. 将其他综合收益每一个明细项目要单独且以税后净额列示。

新修订的CAS 30，要求其他综合收益在区分为两类的基础上，在每一类别中，单独列示其他综合收益每一个明细项目的税后净额，如在不能重分类为损益的项目下，列示设定受益计划净负债或净资产导致的利得或损失的税后净额、按照权益法核算的在被投资单位不能重分类进损益的其他综合收益变动中所享有份额的税后净额。在后续可能重分类为损益的项目下，列示如可供出售金融资产公允价值变动形成利得或损失的税后净额、现金流量套期工具产生的利得或损失中属于有效套期部分的

税后净额等项目。

关于每一个项目的列报基础，存在着以“税前总额”和“税后净额”为基础两种方式。2011年6月IASB发布的《其他综合收益的列报》中认同了上述两种方式均存在合理性，并强调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。根据新CAS 30，我国企业选择以税后为基础列报其他综合收益，关于相关税收的影响金额将在附注中予以披露。此外，其他综合收益列报位置由在“每股收益”项目下改为直接在“净利润”指标下列报。

三、其他综合收益在所有者权益变动表中的列报

《财政部关于做好2009年年报工作的通知》对所有者权益变动表做出了相应调整：删除“(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。相比较而言，新CAS 30对于其他综合收益在所有者权益变动表中列报的改进体现在横向和纵向两个方面。

横向上即所有者权益的组成部分，增加“其他综合收益”项目。所有者权益变动表横向列示所有者权益的组成部分，原来包括实收资本、资本公积、盈余公积和未分配利润四部分。现在资产负债表中所有者权益项目增加了“其他综合收益”项目，因此，所有者权益变动表横向上也要增加“其他综合收益”项目，这样组成部分由原来的四项变成五项。

纵向上即导致所有者权益变动的事项，删除综合收益的具体组成部分，列示“综合收益总额”项目。因为，构成综合收益的其他综合收益项目已经在利润表中列报，不需要在所有者权益变动表中重述了。纵向上导致所有者权益变动的事项很多，篇幅已经很长，再重述综合收益的具体组成部分使得报表的信息量过载，并不利于报表使用者进行决策。

四、小结

在研究中，我们也发现无论是IASB发布的《其他综合收益的列报》，还是我国新修订的会计准则，都只涉及其他综合收益的列报方式，均未从概念上解决其他综合收益问题，也就是说缺乏关于其他综合收益的概念框架。相信通过多方努力和持续趋同，此类问题会迎刃而解。

主要参考文献

罗林叶，杨成文，朱逸才.我国“其他综合收益”会计规范与IAS1比较[J].财会月刊，2013(2).

孔庆林，武妍妍.改进其他综合收益列报的思考[J].财会月刊，2013(2).

【基金项目】山东省自然科学基金(项目编号:20092RB01521)