财务会计概念框架与股份支付准则

曹 伟(博士生导师)

【摘要】本文在分析股份支付交易实质的基础上,从财务会计概念框架角度深入分析了IFRS 2和CAS 11在股份支付的确认方式、确认时点、计量日、计量方式等方面存在的问题,并从股份支付会计角度分析了现行概念框架需要修改和完善的几个方面。

【关键词】股份支付;会计准则;概念框架;负债;资本公积

【中图分类号】F234.4 【文献标识码】A 【文章编号】1004-0994(2016)01-0003-5

一、CAS 11与IFRS 2的比较

2004年2月国际会计准则理事会(IASB)发布了《国际财务报告准则第2号——以股份为基础的支付》(IFRS 2),从2005年1月1日起实施。我国按照与国际会计准则趋同的策略,参照IFRS 2,制定了《企业会计准则第11号——股份支付》(CAS 11),于2006年2月由财政部发布,2007年1月1日起实施。两者内容基本相同,只存在细微的差异,现从定义、规范的范围、确认和计量等方面进行比较。

(一)股份支付的定义

CAS 11的定义:股份支付,是指企业为获取职工和其他方提供的服务而授予权益工具或者承担以权益工具为基础确定的负债的交易。

IFRS 2的定义:以股份为基础的支付交易,是指该交易中,主体以其权益性工具(包括股份或股份期权)为取得商品或服务的对价,或者发生向商品或服务的供应商的负债而取得商品或服务,负债金额是基于主体的股份或其他权益性工具的价格来确定的。该定义中的商品包括:存货、固定资产、无形资产和其他非金融资产。

以上两个定义基本相同,我国准则使用的"股份支付"术语等同于国际准则"以股份为基础的支付",前者是后者的简称。不同之处在于:我国准则中股份支付的对价只包括服务,而国际准则除了服务以外还包括商品。

(二)准则规范的范围

两准则在所规范的范围方面基本相同,都排除了企业合并中发行权益工具取得其他企业净资产的交易,以及以权益工具作为对价取得其他金融工具的交易。不同之处主要表现在如下两个方面:

1. 由于定义的差异,CAS 11不包括以股份支付为对价取得商品的交易,而IFRS 2则包括该类交易。

2. CAS 11规范了如下两种类型的股份支付交易:以权益结算的股份支付和以现金结算的股份支付;而IFRS 2除了规范这两种类型的股份支付交易以外,还包括具有现金选择权的股份支付交易。

(三)确认和计量的原则

1. CAS 11下的权益结算的股份支付。

(1)换取职工服务的股份支付。对于换取职工服务的股份支付,企业应当以股份支付所授予的权益工具的公允价值计量。企业应在等待期内的每个资产负债表日,以对可行权的权益工具数量的最佳估计为基础,按照权益工具在授予日的公允价值,将当期取得的服务计入相关资产成本或当期费用,同时计入"资本公积——其他资本公积"。

对于授予后可立即行权的、用以换取职工所提供服务的权益结算的股份支付(例如授予限制性股票的股份支付),应当在授予日按照权益工具的公允价值,将取得的服务计入相关资产成本或当期费用,同时计入"资本公积——股本溢价"。

(2)换取其他方服务的股份支付。对于换取其他方服务的股份支付,企业应当以股份支付所换取的服务的公允价值计量。企业应当按照其他方服务在取得日的公允价值,将取得的服务计入相关资产成本或费用,相应增加"资本公积——其他资本公积"。

当其他方服务的公允价值不能可靠计量,但权益工具的公允价值能够可靠计量时,企业应当按照权益工具在服务取得日的公允价值,将取得的服务计入相关资产成本或费用,相应增加"资本公积——其他资本公积"。

(3)权益工具公允价值无法可靠确定时的处理。在极少数情况下,授予权益工具的公允价值无法可靠计量,企业应在获取服务的时点、后续的每个资产负债表日和结算日,以内在价值计量该权益工具,内在价值的变动应计入当期损

益。同时，企业应以最终可行权或实际行权的权益工具数量为基础，确认取得服务的金额。

2. CAS 11下的现金结算的股份支付。以现金结算的股份支付，应当按照企业承担的以股份或其他权益工具为基础计算确定负债的公允价值计量。

（1）授予后立即可行权的以现金结算的股份支付，应当在授予日以企业承担负债的公允价值计入相关成本或费用，并相应增加负债价值。

（2）完成等待期内的服务或达到规定业绩条件以后才可行权的以现金结算的股份支付，在等待期内的每个资产负债表日，应当以对可行权情况的最佳估计为基础，按照企业承担负债的公允价值金额，将当期取得的服务计入成本或费用以及相应的负债中。

企业应当在相关负债结算前的每个资产负债表日以及结算日，对负债的公允价值重新计量，其变动计入当期损益；但在可行权日之后不再确认成本费用。

3. IFRS 2下的权益结算的股份支付。

（1）总原则：直接以取得的商品或服务的公允价值计量取得的商品或服务的价值，以及相应地增加权益价值。如果主体不能够可靠估计取得的商品或服务的公允价值，主体应间接地参考所授予的权益性金融工具的公允价值来计量取得的商品或服务的价值以及相应增加的权益价值。

（2）与雇员和其他提供类似服务的各方之间的交易：应参考所授予的权益性金融工具的公允价值计量接受的服务的公允价值，因为一般不能可靠地估计接受的服务的公允价值。权益性工具的公允价值应在授予日计量。

（3）以其他方式进行的交易：一般在取得商品或服务时按照获得的商品或服务的公允价值计量；在极少数情况下，可以参考所授予的权益性工具在主体获得商品或服务日的公允价值。

（4）取得服务的交易，如果所授予的权益性工具授予时能立即给予，则在授予日确认所取得的全部服务，并增加相应权益；如果只有对方在规定的期间完成服务后才能给予，则应在给予时确认。

（5）在极少数情况下，主体在计量日可能无法可靠估计所授予的权益性工具的公允价值，那么主体应在最初取得商品或服务时，以及后续每一个报告期末和最终结算日，以内在价值计量权益性工具，并将内在价值的变化确认为损益。基于最终给予的或最终行使的权益性工具的价值确认所取得的商品或服务的价值。

4. IFRS 2下的现金结算的股份支付。IFRS 2对此的规定与CAS 11相同，在此不再赘述。通过以上比较可以看出，在股份支付的确认和计量方面，CAS 11与IFRS 2尽管存在表述方面的差异，但实质是相同的。其共同特点是：①针对权益性工具的对价做出了详尽规定，即主体所取得的商品或服务（对我国准则而言，仅指服务）的公允价值。②对于主体所取得的雇员服务之所以按照服务的对价（即权益性工具）的公允价值进行计量，是因为一般不能可靠地估计雇员服务的价值。③对于以权益结算的股份支付，所取得对价为雇员服务的，权益性工具公允价值采用授予日的公允价值；对于所取得对价为其他方提供的商品或服务的，权益性工具支付对价按照主体获得商品或对方提供服务之日该工具的公允价值确定。④如果主体所授予的权益性工具可以立即行权，在不存在相反证据的情况下，主体应假设已经取得了对方所提供的服务，并在授予日确认所取得的全部服务，且相应增加权益价值；如果主体所授予的权益性工具需要对方完成等待期（给予期）内的服务或达到规定业绩条件方可行权，应在等待期内的每个资产负债表日确认。另外，在确定权益性工具公允价值时应考虑的因素以及公允价值的计量方法等方面，CAS 11与IFRS 2也是相同的。

二、从概念框架看股份支付准则

（一）股份支付的实质

要讨论股份支付的确认和计量问题，就必须明确股份支付的实质是什么。股份支付是会计主体与其他方之间发生的以获取该方所提供服务或商品（我国准则仅指服务）为目的的一种交换行为。这一交换行为与一般的交换行为相比，其特殊性在于：后者以现金或其他资产作为支付对价，不涉及主体的权益性工具计价问题；前者则必须借助于主体的权益性工具进行结算，或者直接以权益性工具作为支付对价，或者以权益性工具来进行定价（尽管也是以现金或其他资产支付）。另外，与会计主体交换服务或商品的，尽管通常情况下是主体的职工（或称雇员），但也包括其他会计主体或个人，甚至包括股东（但股东是以服务或商品供应者的身份，而不是以主体权益所有者的身份）。

有人可能认为，在股份支付交易中直接以权益性工具支付的情况下，主体并没有付出代价，理由是在服务或商品提供者行权时主体没有现金或其他资产的流出或放弃。我们认为这是一种误解，事实上，服务或商品提供者行权时，主体一般会产生现金或其他资产的流出，因为行权者在行权时一般是以较正常交易价格低的资产（或根本没有资产支付）获得了与正常交易相同的股份及权益，也就相当于主体将该部分资产差额返还给了服务或商品提供者（行权者）。因此，认为以权益结算的股份支付主体不会有经济利益放弃（即没有付出代价）的观点是难以成立的。

（二）股份支付的确认方式

按照CAS 11和IFRS 2的规定，对于以权益结算的股份支付为对价获取职工或其他方服务的，在等待期内的每一个资产负债表日（权益工具在授予日即可行权的除外）需要将当期取得的服务计入相关资产或费用，同时增加权益价值。

我国《企业会计准则讲解》给出了该交易的典型会计分

录：借记“管理费用”科目，贷记“资本公积——其他资本公积”科目。按照概念框架（如IASB的概念框架或我国基本准则）来分析这种会计处理方式，是令人费解的；具体说来，有如下几点：

1. 既然企业为获得商品或服务付出了代价，那么付出成本或支付费用是可以理解的（这表现为我国准则举例的会计分录中“管理费用”借方的增加）；但是会计分录的贷方（“资本公积——其他资本公积”）并未反映企业付出的代价。而且按照概念框架中关于费用的定义，费用是会计期间内经济利益的流出，其表现形式是资产的流出或负债的增加，显然该确认方式不符合费用的定义，因为按照费用的定义确认费用必须同时确认资产的减少或负债的增加。

2. 按照我国的会计法规，资本公积项目之下有资本溢价和其他资本公积两个二级项目：资本溢价是股东的投入资本超过其在企业注册资本金中应享有份额的部分，因此它属于投入资本的一部分；而其他资本公积其实和投入资本无直接关系，其实质是其他综合收益的累计额。按照上述会计分录，借记“管理费用”科目，利润减少，而贷记“资本公积——其他资本公积”科目又导致其他综合收益的增加，其结果是：会计期间内的综合收益总额未变，只是综合收益内不同项目之间发生了互转。问题是：这样进行会计处理的依据是什么？按照综合收益的定义，确认其他综合收益也应当与资产或负债相对应，而该处理方式却看不到这种对应关系。

3. 有人可能认为，借记费用类科目、贷记权益类科目这种处理尽管看上去不符合费用的定义，但可以认为是“收到的资源常常在收到后马上就被消耗了”。问题是：这一会计处理（分录）难道是在反映收到资源及资源被马上消耗吗？答案是否定的。这一会计处理是在反映主体为获得服务而付出的代价，获得服务的产出只有将来在主体取得的服务或资产被市场接受时才能体现出来，更何况在这一会计处理中并未看到服务资源被消耗的过程。退一步讲，即使是在此反映了收到的资源，贷方也不可能是资本公积，借方也不可能是费用；即使是在此反映资源的消耗，也应该在分录中体现资源消耗的来龙去脉，而不可能是贷记“资本公积”科目。

4. 我国《企业会计准则讲解》在股份支付的所有举例中，都是借记“管理费用”科目，这很容易给人以误解，因为这意味着股份支付产生的代价都计入管理费用，进而影响当期利润。事实上，在股份支付的会计处理中借方记入什么样的成本、费用账户，具体要看提供服务的雇员的岗位或其在主体中发挥的作用。行政管理部门雇员的服务应计入“管理费用”，销售部门雇员的服务应计入“销售费用”，车间技术或管理人员的服务应计入“制造费用”等等，所以并非都计入管理费用，进而影响当期利润。

（三）是计量交易的借方，还是计量交易的贷方

股份支付交易，由于不是直接以货币资金结算，所以不可能有现成的货币交易价格。因此，股份支付的计量需要借助于交易中产生的公允价值。那么，是采用所获得的服务或商品的公允价值，还是采用作为对价的权益性工具的公允价值呢？CAS 11和IFRS 2均是首先采用前者，在前者不能可靠估计的情况下，才间接地参考后者。也就是说，对于股份支付交易，两个准则都是关注交易的借方。这在IFRS 2的表述中最为清楚，即：对以权益结算的以股份为基础的支付交易，主体应当直接以取得的商品或服务的公允价值计量取得的商品或服务，以及相应增加的权益，除非该公允价值不能可靠估计。如果主体不能够可靠估计取得的商品或服务的公允价值，主体应间接地参考所授予的权益性工具的公允价值计量取得的商品或服务的价值以及相应增加的权益。

笔者认为，通过估计股份支付公允价值的方式来进行计量在逻辑上是成立的（因为没有现成的货币交换价格可用）。由于国际会计准则（包括我国准则）中的公允价值有不同的内涵，所以有必要明确，股份支付计量所用的公允价值不是尚未发生交易的资产市价，比如交易性金融资产或以公允价值计量的投资性房地产在进行期末计量时所用的公允价值，而是股份支付的交易价格，其性质与非货币性交易所采用的公允价值相同。但笔者认为，我国和国际会计准则优先采用所获得的服务或商品的公允价值作为支付股份的公允价值，在逻辑上是有问题的。因为确认股份支付对价，意在反映以股份支付方式获得服务或商品所付出的代价，而不是反映这些服务或商品的产出；后者需等到被市场接受时才会反映。这与以现金作为服务或商品的对价在逻辑上应当是一致的：我们是以付出的现金来计量所获得的服务或商品，而不是计量服务或商品的产出价值。假设获得的服务没有现金付出，那么就不必确认费用或成本，而是直接计量服务或商品的公允价值，实质上是在计量其产出（尤其按照IASB修改后的公允价值定义）。但是在获得服务时计量其产出，一则很难衡量，二则计量的时点不正确。更何况，即使计量服务的产出，也有必要计量该服务的投入（为了核算经营成果），而获得服务之时正好是确认和计量其投入的最佳时点。因此，对于股份支付交易，应侧重计量交易的贷方（权益性工具的公允价值），而不是计量交易的借方（所获服务或商品的公允价值）。

（四）如何确认以权益结算的股份支付

通过上述分析可知，现行的会计确认方式不符合概念框架中的相关定义。具体来说，一是不符合成本和费用的定义，二是既不符合“资本公积——其他资本公积”的本来含义（其他综合收益），更不符合“资本公积——股本溢价”的本来含义。那么，正确的确认方式是什么呢？

笔者认为，借记成本或费用类科目是正确的，因为通过股份支付，企业给雇员支付了薪酬，或者为其他方付出了代价。贷方确认为权益（包括资本公积）是错误的，应当确认为

负债(应付职工薪酬)。从授予日正式签署或宣布股份支付协议起,主体就承担了一项义务。按照IASB的概念框架,义务是以某种方式采取行动或履行的职责或责任。《国际会计准则第37号——准备、或有负债和或有资产》(IAS 37)中将义务分为现时义务和潜在义务。其区分依据是过去事项所导致的义务发生的可能性,在报告期末多半可能存在的义务属于现时义务,否则属于潜在义务。股份支付协议所形成的义务一般属于现时义务。另外,股份支付所引起的现时义务也符合"过去交易所引起"这一条件,因为股份支付协议一旦签署,即成为过去交易。对于以权益结算的股份支付是否产生负债,唯一的争议是:概念框架中负债的定义,对现时义务有一个限定,即"现时义务的履行预期会导致含有经济利益的资源流出主体"。前已论述服务或商品的提供方在行权时,主体一般是存在资源流出的,只是不像一般的资源流出那样明显而已。也就是说,将以权益结算的股份支付确认为负债,并没有不符合负债的定义。另外,我们不可忽视IASB概念框架还有这样的表述:"现时义务的履行通常关系到主体放弃含有经济利益的资产,以满足对方的要求。现时义务的履行,可采取若干方式,例如:①支付现金;②转让其他资产;③提供劳务;④以其他义务替换该项义务;⑤将该项义务转换为权益。义务也可以用其他方式了结,例如债权人放弃或丧失其权利。"因此,对于以限制性股票作为权益性工具的股份支付所形成的负债,在行权者行权时主体实质上是将现金及义务转换为权益方式了结的。

对于附有业绩条件的以权益结算的股份支付,实质上是一项或有事项,该事项在确认为负债及相应的成本、费用时,可以参照IAS 37或我国《企业会计准则第13号——或有事项》(CAS 13)的确认标准,必须具备三个要件:①主体是否因此而承担了一项现时义务(法定义务或推定义务);②履行该义务很可能导致含有经济利益的资源流出主体;③该义务的金额能够可靠计量(在此具体指权益工具的公允价值)。

通过上述分析,笔者认为:以权益结算的股份支付发生后,主体形成的支付义务在符合负债的确认条件时,应当确认为负债,而不是权益(其他资本公积);劳务或商品的提供方在行权以前的身份,至多是一个争取达到符合股份协议条件的、对主体权益工具有要求权的债权人,而不可能是对主体净资产有要求权的所有者。

(五)以权益结算股份支付的确认时点

关于以权益结算的股份支付的确认时点,CAS 11和IFRS 2是这样规定的:如果所授予的权益性工具立即可行权,主体应在授予日计入相关成本或费用,并相应增加权益价值(我国是增加"资本公积——股本溢价");如果所授予的权益性工具只有在对方完成规定的服务或满足规定的业绩条件才能行权(给予),主体应随着等待期内(给予期内)服务的提供逐步确认(一般是在等待期内的资产负债表日进行确认)。其理论依据是确认所获得服务的公允价值的相关规定:对于授予日即可行权的股份支付,被认为在不存在相反证据的情况下主体已经取得全部服务,因此在授予日确认;对于规定可行权条件的股份支付,被认为服务在等待期内(给予期内)逐步提供,因此在等待期内陆续确认。

上述确认方式和确认时点都欠妥当。笔者认为在发生股份支付交易时,应当确认的是主体因此而付出的代价(经济利益的流出或放弃),这与主体以现金来获取职工或其他方提供的服务时确认的是主体所付出的代价(现金)的内在性质是一样的。职工或其他方所提供服务的价值(或带来的经济利益)是主体对外提供的产品或服务在市场交易发生时实现和确认的,而不是在服务获得时实现的,这样做既无可能也不符合逻辑和标准。退一步讲,即使是在股权支付时确认服务的公允价值,也不应当确认为"资本公积"(其他资本公积或股本溢价);更不应当是一方面确认费用,另一方面确认资本公积,因为这样做逻辑上不通,也不符合概念框架中的相关定义。

笔者认为,以权益结算的股份支付的确认,应当在符合负债(及其相对应的成本或费用)确认条件时确认。对于授予日立即可行权的股份支付,因为不需要对方满足服务时间或业绩条件即可行权,所以在授予的会计期间很可能满足预计负债的确认条件(但也不一定),并在该期间确认;但是,对方如果不行权,即使已经确认,也应当在行权失效的期间冲回。对于附有业绩条件的以权益结算的股份支付,应在等待期内的符合负债(及其对应的成本或费用)确认条件的时点(一般是等待期内的资产负债表日)确认。同样,如果对方不行权,应当在行权失效的期间冲回。在行权日行权时,将有关负债转换为权益("股本"及"资本公积——股本溢价")。

(六)以权益结算股份支付的计量日

IFRS 2还专门定义了计量日:"就本国际财务报告准则而言,计量所授予的权益性工具的公允价值的日期即为计量日。对于与雇员和其他提供类似服务的各方之间的交易,计量日就是授予日。对于与除雇员以外的其他方之间的交易,计量日是主体获得商品或者对方提供服务的日期。"该准则在结论基础上对计量日的选择问题进行了讨论,其选择、确定计量日的理论依据仍然是基于股份支付的计量首先应当是对所提供服务进行计量的观点。其论证逻辑是:雇员提供的劳务的公允价值难以可靠估计,因此以权益性工具的公允价值作为其替代;而权益性工具的公允价值的变化与收到服务的公允价值的后续变化之间不可能有高度的相关性,选择在服务日计量权益性工具的公允价值不合适;在授予日假定合同双方的公允价值实质上相同是合理的,因而认为授予日是最合适的计量日。IASB认为除雇员外的其他方提供的服务或商品,其公允价值一般能够可靠计量,因此该情况下股权支付的计量日就是服务日,即在服务日计量服务的公允价

值，并计入成本、费用及相应的权益科目。

根据股份支付交易中应确认和计量的是主体因此而付出的代价（经济利益的流出或放弃）的观点可知，不管是雇员提供的劳务、还是其他方提供的劳务或商品，都应当在确认日计量权益性工具的公允价值，并计入成本、费用及相应的负债科目。具体来说，在授予日即可行权的股份支付，可能在授予日符合确认的条件，因此授予日就是确认日，同时也是计量日；对于包含可行权条件的股份支付，可能在等待期内的资产负债表日符合确认条件，因此该资产负债表日就是确认日，同时也是计量日。这样，对于股份支付交易而言，确认日和计量日就是一致的；对于其他交易或事项，其确认日和计量日也都是一致的。反观CAS 11和IFRS 2的规定，却出现了确认日和计量日相脱离的反常现象。

三、由股份支付准则重新审视概念框架

（一）关于计量基础（计量属性）

IASB的概念框架以及我国会计准则规定的计量基础是历史成本、现行成本、可变现价值和现值四种，而且主体编制财务报表最为常用的计量基础是历史成本，应用历史成本时常常结合其他计量基础。然而，令人费解的是：在IFRS 2的结论基础中，IASB却在讨论了历史成本、内在价值、最低价值和公允价值四种计量基础后，最终选择了公允价值；而且在该准则中同样是股份支付，对于以现金结算的股份支付按照负债的公允价值计量，而对于以权益结算的股份支付却按照所取得服务或商品的公允价值计量。这说明IASB的概念框架在财务报表的计量目标以及计量基础选择方面存在着很模糊的认识，具体来说有如下几点：

1. 在准则中大量地应用公允价值概念和公允价值计量方法，却没有厘清公允价值与概念框架所列举的四种计量基础之间的关系，甚至将历史成本与公允价值对立起来。

2. 对公允价值的界定不够明确，从而在具体会计准则中同时适用不同内涵的公允价值，比如在有的准则中公允价值是指会计主体实际发生了交易的资产的公允价值（如非货币性交换），而在有的准则中则指主体没有发生交易的资产期末市价（如交易性金融资产、投资性房地产）。

3. 对于同一类型的交易，有时采用交易借方的公允价值（比如股份支付交易中有时采用所获得服务的公允价值），有时又采用交易贷方的公允价值（比如股份支付交易中有时采用权益性工具的公允价值或负债的公允价值），这说明运用公允价值进行计量的目标不是很明确。

笔者认为如下几个有关计量属性的问题值得进一步思考：①从理论上看财务报表的计量属性是什么？其他财务报告的计量属性可以是什么？②实务中以及会计准则中应用的各种计量属性（包括公允价值）与理论上计量属性存在的偏差有哪些？各种计量属性之间的关系是什么？③如何处理和应对实务计量属性与理论计量属性存在的偏差？

国际社会应当共同努力，进一步完善计量属性的理论依据与实务操作规范，避免计量属性在会计实务中的随意运用。

（二）是否需要修改负债的定义

对于以权益结算的股份支付，CAS 11和IFRS 2之所以规定了一方面增加费用、另一方面增加权益的这种违反常态、不符合费用定义的会计处理方式，一个很重要的原因是：准则制定者认为，以权益结算的股份支付不会引起现金或其他资产流出主体，从而不符合负债的定义。

在IFRS 2制定过程中，有不少征求意见稿和讨论稿的意见反馈者主张将以权益结算的股份支付确认为负债。IASB认为如果确认为负债则需要重新审议负债和权益的定义，即如果这样的重新审议会导致定义的改变，IASB那时会考虑修正涉及股份支付的国际财务报告准则。

笔者认为IASB概念框架中的负债定义并没有给股份支付确认为负债带来障碍，但存在对负债定义不同程度的误解。

（三）关于利润和其他综合收益的确认标准

前已述及，“资本公积——其他资本公积”科目的余额实质是其他综合收益的累计额。按照目前比较公认的综合收益的定义：①FASB的综合收益要素定义，综合收益=收入－费用+利得－损失；②IASB的要素定义，综合收益=收益－费用。由此可知，IASB和我国均缺乏将收入、费用、利得和损失确认为其他综合收益的标准。因此，以权益结算的长期股权投资、可供出售金融资产、投资性房地产等项目中凡涉及确认为其他资本公积的交易或事项，其实都缺乏概念依据。

我国会计准则将利润要素定义为：“利润是指企业在一定会计期间的经营成果。利润包括收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等。”但是，我们根据该定义并不能明确利得和损失什么情况下计入利润，什么情况下计入资本公积。由于概念框架缺乏划分利润和其他综合收益的标准，所以具体会计准则中的相关规定显得随意性较强，比如对于捐赠、债务重组、非货币性资产交换等产生的收益，我国准则规定有时确认为利润（往往通过“营业外收入”科目归集），有时直接确认为权益（通过“资本公积”科目归集）。

IASB在其概念框架中只给出了收入、费用、利得、损失确认的一般标准，但缺乏确认为利润或其他综合收益的标准。

另外，IASB、FASB及我国财政部对于收入、费用、利得和损失都采用了资产负债观来定义，但是以权益结算的股份支付的会计处理未能贯彻资产负债观，在逻辑上令人费解。

主要参考文献：

财政部会计司.企业会计准则讲解2010[M].北京：中国财政经济出版社，2010.

IASB.国际财务报告准则2008[M].北京：中国财政经济出版社，2008.

作者单位：中国人民大学商学院，北京100872