

其他综合收益的甄别与列报

——基于对财务报表列报准则的解读

宋 卉(教授)

【摘要】随着企业经济业务的多元化发展、金融工具种类的增加以及公允价值的运用,企业非日常活动形成的影响未来经济利益的利得和损失越来越多,其他综合收益越来越受到会计信息使用者的关注。我国财政部于2014年1月对《企业会计准则第30号——财务报表列报》(CAS 30)进行修订,进一步明确其他综合收益的内涵及其列报的范围,并深入解读和分析了CAS 30和关于其他综合收益方面的相关规定,结合实际运用中存在的问题,提出进一步完善会计准则的建议,以期为实务界对其他综合收益进行甄别和准确列报提供一定参考。

【关键词】企业会计准则;其他综合收益;财务报表列报;公允价值

【中图分类号】F230

【文献标识码】A

【文章编号】1004-0994(2019)17-0085-6

一、引言

2006年我国在新的《企业会计准则》中首次引入“利得与损失”概念,系非日常活动中产生的导致经济利益增减变动的交易或事项,并将利得和损失按照是否已经实现分为两类:一类是计入当期损益的利得和损失,这部分利得和损失基本上已经实现或近期内将实现;另一类是直接计入所有者权益的利得和损失,这部分利得和损失由于尚未实现,且未来具有不确定性,因此准则要求不能列入利润表,以免影响会计信息使用者做出错误决策,但是为了全面反映此类经济交易或事项对资产和负债的影响,准则要求将其列报在资产负债表所有者权益“资本公积——其他资本公积”中,待利得和损失真正实现后再转入当期损益或留存收益^[1]。

2009年6月,财政部发布了《企业会计准则解释第3号》(财会[2009]8号),要求我国上市公司从2009年1月1日开始在利润表中增加列报“其他综合收益”,从而使利润表中所反映的内容更加全面,

但该解释对其他综合收益的具体列报范围及具体分类没有明确规定。

2009年12月,为配合《企业会计准则解释第3号》的实施,财政部发布了《关于执行会计准则的上市公司和非上市公司企业做好2009年年报工作的通知》(财会[2009]16号),该通知第十条对所有所有者权益变动表的内容作出修改,将表中“直接计入所有者权益的利得和损失”项目改为“其他综合收益”,反映企业其他综合收益的增减变动情况。

2014年1月,财政部对《企业会计准则第30号——财务报表列报》(财会[2014]7号,以下简称CAS 30)进行修订,主要变化包括:一是明确要求在利润表中增设“其他综合收益”和“收益总额”;二是阐述了其他综合收益的内涵并对其核算内容进行一一列举,同时按照以后是否可以重分类,将其他综合收益进一步划分为“重分类进损益”和“不能重分类进损益”。从而使利润表反映的内容更加完整。

财政部多次对其他综合收益的列报进行完善,从最初仅要求列报于资产负债表“资本公积——其

【基金项目】 郑州工程技术学院2018年校级课题(项目编号:校20180075)

他资本公积”，到后来明确规定在“其他综合收益”中列报，再到进一步要求分类列报于利润表和所有者权益变动表等，从而使其他综合收益的列报内容日趋完善。

二、其他综合收益判定及列报存在的问题

通过对CAS 30的解读和分析，本文对其他综合收益的判定和列报存在的问题总结和归纳如下：

（一）没有明确判定的标准，使得列报的会计信息不够准确

CAS 30规定：“其他综合收益，是指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。”该准则采用排除法对其进行定义，并没有明确其确认条件。另外，该准则对其他综合收益的核算内容采用“列举法”：一类是可以重分类进损益的利得和损失，另一类是不能重分类进损益的利得和损失。

但是，CAS 30没有明确规定符合什么条件或标准的利得和损失属于其他综合收益，对重分类的标准以及重分类的意义也没有明确规定，由于相关规定过于笼统，缺乏明确的判定标准，财务人员在具体操作时难以把握，一旦遇到准则规定之外的经济事项，就很难准确判断，进而可能造成其他综合收益多列或少列，使得会计信息的列报不够准确^[2]。

（二）没有明确要求单独列报，使得同行业会计信息缺乏可比性

虽然准则要求将“直接计入所有者权益的利得和损失”记入“其他综合收益”账户，就应当在资产负债表中单独列报，以便准确了解“其他综合收益”的变动情况，但是CAS 30规定，“资产负债表中的所有者权益类至少应当单独列示反映下列信息的项目：实收资本（或股本）、资本公积、盈余公积、未分配利润。”由于没有明确规定将其他综合收益单独列报，在实践中，有的企业将其单独列报，有的企业将其并入“资本公积——其他资本公积”中列报，由于列报口径的不一致，造成企业列报数据混乱，同行业之间缺乏可比性。

（三）没有设置归集类科目及账户，造成利润表编制缺乏相应的账簿依据

当前，利润表中综合收益总额包括净利润和其他综合收益两部分，利润表中净利润填报来源于损益类账户的发生额，根据“主营业务收入”“主营业务成本”“税金及附加”等损益类科目的发生额进行填

报，从而计算出净利润。而对于利润表中“其他综合收益”的核算，准则除了要求设置“其他综合收益”所有者权益类会计科目，没有要求设置与“其他综合收益”相关的归集类会计科目及其会计账户，利润表不能依据所有者权益类账户提供的数据进行相应的填报，这就造成利润表中“其他综合收益”的数据填报缺乏相应的账簿依据。当前，大部分的财务人员在填列时，都是根据“其他综合收益”明细账簿进行分析填列，造成利润表中“其他综合收益”数据填报不准确^[3]。

三、完善其他综合收益列报的建议

（一）明确其他综合收益的判定条件及范围界定，提高报表信息的准确性

1. 其他综合收益的判定条件。

（1）第一步，判定发生的利得和损失是否为损益类交易。利得和损失是指在企业非日常活动中形成，会导致所有者权益增加或减少，与所有者投入资本无关的经济利益流入或流出。由上述定义可知利得和损失是与所有者无关的交易或事项。按照是否与投资者有关可将利得和损失分为两类：一类是与投资者有关的，称权益性交易，即资本交易（capital transaction）；另一类是与所有者无关的，称损益类交易（profit and loss transaction）。如果发生的利得和损失源于权益性交易，则应当确认为“资本公积——其他资本公积”；如果是损益类交易或事项则需要进一步判定是计入当期损益还是计入其他综合收益。例如企业接受捐赠业务，若捐赠方是投资人，则属于权益性交易，应记入“资本公积——其他资本公积”科目；若捐赠方是股东之外的其他企业或自然人，则该项交易属于损益性交易，应将捐赠款项记入损益类账户“营业外收入”科目。

（2）第二步，判定损益类交易形成的利得和损失是否实现。损益类交易形成的利得和损失有的计入当期损益，有的计入其他综合收益。哪些应计入当期损益，哪些应计入其他综合收益？判定标准又是什么？通过对相关准则的解读和准则修订背景的了解，对于计入当期损益的利得和损失一般是已经实现或在一年内即可实现；对尚未实现且预期未来实现期限不确定或超过一年的利得和损失则计入其他综合收益。具体分析如下：

由于经济业务的复杂性和多元化以及公允价值的实施，对于公允价值变动形成的利得和损失如果

已经实现或近期内(一般指一年内)将实现,则计入当期损益。例如交易性金融资产公允价值变动、固定资产毁损及报废净损失、捐赠收入、捐赠支出、资产盘盈、债务重组、无法偿还的应付账款等形成的利得和损失都计入当期损益。对于尚未实现的利得和损失,且预期未来实现期限不确定或超过一年期以上,由于未来具有不确定性,基于会计信息质量谨慎性原则,这部分利得和损失不能记入损益类账户,如果这部分利得和损失不列报又使得会计信息缺乏完整性,不能真实地反映企业未来的整体收益水平,因此对于尚未实现的利得和损失暂计入其他综合收益。例如其他金融工具投资中的公允价值变动部分、债权投资重分类为其他金融工具投资时形成的利得或损失,由于这些利得和损失尚未实现,且具有不确定性,因此应计入其他综合收益。

(3)第三步,对于计入其他综合收益的利得和损失,按照是否可以重分类进损益将其分为“重分类进损益”和“不能重分类进损益”两类,在利润表中进行明细列报,并同时列报在资产负债表所有者权益中,待这些利得和损失真正实现时,重分类进损益的部分从其他综合收益转入当期损益,不可重分类进损益的部分则转入留存收益。例如其他债权投资和其他权益投资的公允价值变动均计入其他综合收益,其他债权投资在处置时其利得和损失才真正实现,且属于可重分类进损益的项目,所以从“其他综合收益”账户转入当期损益“投资收益”账户;对于其他权益工具投资在处置时,其属于不可重分类进损益的项目,所以从“其他综合收益”转入留存收益“利润分配”账户^[4]。具体的判定步骤见图1。

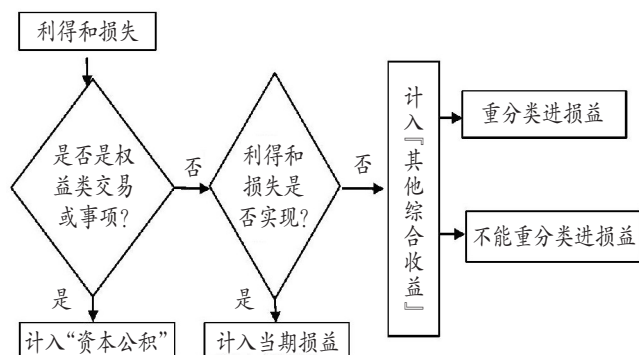


图1 其他综合收益判定步骤

2. 其他综合收益核算范围的界定。CAS 30采用列举法一一列举了其他综合收益的核算内容,并且按照在以后会计期间能否重分类计入损益将其分为两类。

(1)重分类进损益。具体包括:其他债权投资由于公允价值变动所形成的利得或损失、债权投资重分类为其他债权投资形成的利得或损失、自用房地产或作为存货的房地产转换为投资性房地产,采用公允价值模式计量的,转换日公允价值大于原账面价值的差额、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以及按照权益法核算的在被投资单位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中所享有的份额等。上述交易或事项均属于损益类交易,且利得和损失尚未实现。

根据其形成原因大致可将其他综合收益分为三类:第一类是由公允价值变动形成的,如其他债权工具投资公允价值变动形成的利得和损失、债权投资重分类为其他债权工具投资形成的利得或损失均是由公允价值(或市场价格)变动引起的,反映企业所持有金融资产投资的增值能力。第二类是由汇率变动形成的,如现金流量套期是企业应对利率和外汇风险的手段,其持有期间产生的利得和损失,反映了企业应对国际市场环境和规避现金流风险的能力。外币财务报表差额产生的利得和损失体现了外汇汇率变动下子公司市场价值的增值和贬值情况。第三类是由其他原因形成的,如在长期股权投资中按照权益法核算的,投资方在被投资单位其他综合收益(属于重分类进损益的部分)所享有的份额,反映了企业当期投资资产的增值能力。

(2)不能重分类进损益。具体包括重新计量设定受益计划净负债或净资产导致的变动、按照权益法核算的在被投资单位以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益中所享有的份额等。该类其他综合收益在以后会计期间实现时,直接转入留存收益,对利润表中的净利润没有影响。其他综合收益核算内容及会计处理归纳见表1。

通过对其他综合收益判定标准的设定及对核算内容的界定发现,产生不同分类的原因大多是由于市场因素变化引起资产或者负债的价值变动,导致所有者权益变动,且其收益和损失具有不确定性,影响企业未来经济利益的流入或流出。

3. 直接计入当期损益的利得和损失。为了准确核算其他综合收益,进一步界定其他综合收益的核算范围,避免出现将两类利得和损失混淆列报的情况,本文对准则进行梳理,并对计入当期损益的利得和损失进行总结,归纳见表2。

表 1 其他综合收益核算内容汇总

会计科目	交易或事项
不能重分类进损益	1.其他权益工具投资公允价值变动; 2.长期股权投资权益法下,在被投资单位所有者权益中其他综合收益(属于不可重分类进损益)所享有的份额; 3.重新计量设定受益计划净负债或净资产的变动
能重分类进损益	1.长期股权投资权益法下,在被投资单位所有者权益中其他综合收益(属于重分类进损益)所享有的份额; 2.其他债权投资公允价值变动; 3.将债权投资重分类为其他债权投资,公允价值与账面价值的差额; 4.企业自用房地产或房地产公司将作为存货的房地产转为投资性房地产,公允价值大于账面价值的差额; 5.外币财务报表折算差额; 6.现金流量套期损益的有效部分

表 2 直接计入当期损益的利得和损失汇总

会计科目	交易及事项
投资收益	1.以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产,在持有期间收到的现金股利以及处置时的投资收益确认; 2.以摊余成本计量的金融资产,持有期间利息收入以及处置时投资收益确认; 3.其他债权工具投资持有期间利息收入及处置时投资收益确认; 4.其他权益工具投资在持有期间被投资单位宣告发放现金股利; 5.长期股权投资采用成本法核算时,投资方在被投资方宣告发放股利时以及处置时投资收益的确认; 6.长期股权投资采用权益法核算时,投资方在持有期间按照被投资单位实现的净利润或净亏损所享有的份额以及处置时投资收益的确认
公允价值变动损益	1.以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产,期末公允价值变动部分; 2.投资性房地产采用公允价值计量的,期末公允价值变动部分; 3.企业将自用房地产变为投资性房地产,且以公允价值模式计量,在转换日,公允价值小于原账面价值的部分
资产减值损失	存货、长期股权投资、在建工程、固定资产、无形资产、投资性房地产(采用成本模式计量)等发生的减值损失
信用减值损失	应收款项、债权投资、其他金融工具投资发生的减值损失
营业外收入与支出	非货币性资产交换、债务重组、固定资产报废及毁损、无法查明原因的现金盘盈、自然灾害等不可抗力造成的存货盘亏、接受捐赠或捐赠支出、罚款等
其他收益	政府补助
资产处置损益	处置持有的待售或未划为待售的固定资产、无形资产等非流动资产

明确其他综合收益的判定标准,界定其他综合收益的核算范围,并分别对两类利得和损失的核算内容进行归纳和总结,有利于实务界在处理具体的经济业务时能够进行准确的判定、比较和分析,同时也避免因判定标准和核算范围不明确而随意列报,从而确保会计信息列报更加完整和准确^[5]。

(二)在资产负债表中单独列报,准确反映其他综合收益变动情况

设置“其他综合收益”会计科目,该科目性质属于所有者权益类,并按照“能重分类进损益”和“不能重分类进损益”设置相应的明细账。贷方登记“以后重分类进损益的利得”“以后不能重分类进损益的利得”“转出已经实现的重分类进损益的损失”“转出已经实现的不能重分类进损益的损失”。借方登记“以后重分类进损益的损失”“以后不能重分类进损益的损失”“转出已经实现的重分类进损益的利得”“转出已经实现的不能重分类进损益的利得”。期末若该账户余额在贷方,则反映的是尚未实现的利得;若为借方余额,则反映的是尚未实现的损失。在资产负债表中单独列报“其他综合收益”,能够准确反映其他综合收益变动及结余,为管理者全面预测企业未来收益现金流提供准确数据。其他综合收益账户结构具体如图2所示。

其他综合收益账户(所有者权益类)	
期初余额:尚未实现的损失	期初余额:尚未实现的利得
(1)以后重分类进损益的损失; (2)以后不能重分类进损益的损失; (3)转出已经实现的重分类进损益的利得; (4)转出已经实现的不能重分类进损益的利得	(1)以后重分类进损益的利得; (2)以后不能重分类进损益的利得; (3)转出已经实现的重分类进损益的损失; (4)转出已经实现的不能重分类进损益的损失
至本期期末尚未实际发生的损失	至本期期末尚未实现的利得

图 2 其他综合收益账户结构

(三)增设会计账户,为利润表的编制提供账簿依据

净利润的核算是根据损益类账户提供的数据资料进行填报,如利润表中“营业收入”一栏,是根据“主营业务收入”明细账中的实际发生额累计加上“其他业务收入”明细账中的实际发生额累计数进行填报。那么利润表中的其他综合收益怎么填报,依据

哪些账簿填报?《企业会计准则》没有具体的规定。本文建议增设“直接计入所有者权益的利得”和“直接计入所有者权益的损失”两个会计科目,并对发生的利得和损失进行分类归集,按是否能够重分类设置二级明细科目,为利润表的编制提供账簿依据。归属于其他综合收益的利得在发生时先记入“直接计入所有者权益的利得”账户的贷方,然后再转入“其他综合收益”账户;归属于其他综合收益的损失在发生时先记入“直接计入所有者权益的损失”账户的借方,然后再转入“其他综合收益”账户。上述两个账户和其他损益类会计科目一样,在期末结转后没有余额。在填列利润表中的其他综合收益时,根据“直接计入所有者权益的利得”明细账贷方发生额累计数减去“直接计入所有者权益的损失”明细账借方发生额累计数进行填报,即根据这两个账户的差额进行填报。利润表中其他综合收益是企业在一定会计期间其他综合收益的总额,是动态的,而资产负债表中的其他综合收益是企业在一日期尚未实现的利得或损失,是静态的。

通过增设会计科目及设置相应的账户,对发生的利得和损失进行分类归集,从而为利润表的填报提供账簿依据,具体如图3所示。

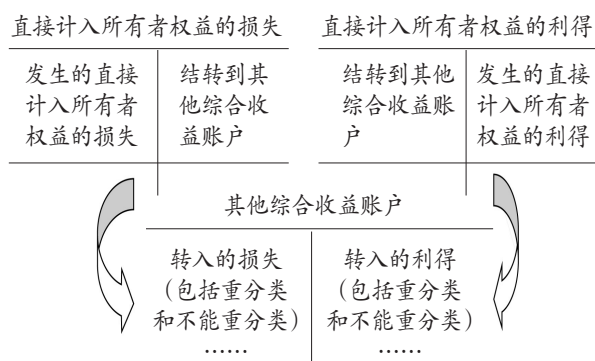


图3 直接计入所有者权益的利得或损失账户归集与结转

(四)构建报表之间的勾稽关系,确保报表列报的准确性

月末,为了确保资产负债表和利润表的正确性,将资产负债表和利润表进行核对,需要构建两表之间的勾稽关系。其他综合收益数据在这两个报表之间的勾稽关系如下:

利润表“其他综合收益”的本年累计数=资产负债表中“其他综合收益”账户期末贷方余额(若为借方余额用“-”) - 期初贷方余额(若为借方余额用“-”) + 本期实现的重分类进损益的利得(损失为

“-”) + 本期实现的不能重分类进损益的利得(损失为“-”)。若上述公式左右两边相等,则说明报表列报的其他综合收益基本正确,若不等,则需要进一步查明原因。

通过构建报表之间的勾稽关系,可以将资产负债表与利润表中所填报的数据进行相互核对和印证,从而进一步保证财务报表数据填列的正确性。

四、案例分析

根据上文提出的建议,本文将通过典型案例,具体分析其他综合收益的会计处理及列报。

例:假设2019年1月1日华瑞公司购入B公司股票10000股,市价7元/股,购入时直接被指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资,7月31日B公司股票市价为9元/股,8月31日市价为8元/股,年末出售时实际取得价款100000元^[6]。

(1)2019年1月1日购入时:

借:其他权益工具投资——成本 70000
贷:银行存款 70000

(2)2019年7月31日,公允价值每股9元:

公允价值变动=9×10000-70000=20000(元)

借:其他权益工具投资——公允价值变动

20000

贷:直接计入所有者权益的利得——不能重分类进损益(其他权益工具公允价值变动) 20000

同时再将其转入“其他综合收益”账户:

借:直接计入所有者权益的利得——不能重分类进损益(其他权益工具公允价值变动) 20000

贷:其他综合收益——不能重分类进损益

20000

(3)2019年8月31日,公允价值每股8元:

公允价值变动=8×10000-90000=-10000(元)

借:直接计入所有者权益的损失——不能重分类进损益(其他权益工具公允价值变动) 10000

贷:其他权益工具投资——公允价值变动

10000

同时再将其转入“其他综合收益”账户:

借:其他综合收益——不能重分类进损益

10000

贷:直接计入所有者权益的损失——不能重分类进损益(其他权益工具公允价值变动) 10000

(4)2019年年底出售:

借:银行存款	100000
贷:其他权益工具投资——成本	70000
其他权益工具投资——公允价值变动	10000
投资收益	20000

同时,将原计入其他综合收益的部分转入留存收益:

借:其他综合收益——不能重分类进损益	10000
贷:利润分配——未分配利润	10000

假设该企业2019年之前没有任何业务,在2019年也没有再发生其他经济业务。将上述发生的经济业务登记入账后,根据“直接计入所有者权益的利得”和“直接计入所有者权益的损失”账户明细账中的发生额填报利润表,“本期金额”栏中根据“直接计入所有者权益的利得明细账本期发生额-直接计入所有者权益的损失本期发生额”进行填列,两者差额若大于零用正数,若小于零用负数,“本年累计”一栏则用上月报表的本年累计加上本月金额数。资产负债表“其他综合收益”项目的期末余额栏根据“其他综合收益”总分类账户的期末余额进行填列。

2019年1~6月,由于没有发生利得和损失,利润表和资产负债表的“其他综合收益”栏均不填列。2019年7月,根据直接计入所有者权益的利得和直接计入所有者权益的损失明细账发生额填报利润表,在利润表其他综合收益“以后不能重分类进损益”项目下“其他权益工具投资公允价值变动形成的利得或损失”的“本期金额”栏列报20000元,即:本期利得-本期损失=20000-0=20000(元),则“本年累计”栏也填列20000元;资产负债表根据“其他综合收益”总分类账户期末余额填报,金额为贷方20000元。

2019年8月,在利润表其他综合收益“以后不能重分类进损益”项目下“其他权益工具投资公允价值变动形成的利得或损失”的“本期金额”栏填列-10000元,即:本期利得-本期损失=0-10000=-10000(元),累计金额栏填列10000元,即上期报表的本年累计数+本期金额=20000-10000=10000(元);资产负债表根据“其他综合收益”总分类账账户余额填报,为贷方10000元。

2019年9~12月,没有发生利得和损失,利润表本月金额不用填报,累计金额栏中仍然为10000元;资产负债表根据“其他综合收益”总账余额填报为0,这是由于其他权益工具在12月进行了处置,收益或损失已经实现,因此将其他综合收益的余额10000元转入留存收益。

为确保其他综合收益列报的准确性,按照上述构建的报表勾稽关系进行表表核对:12月月底,利润表中的其他综合收益“本年累计数”10000元=资产负债表中其他综合收益期末余额(借方余额为“-”)-资产负债表中其他综合收益期初余额(借方余额为“-”)+本年已经实现的利得(损失为“-”)=0-0+20000-10000=10000(元),公式两边相等,说明利润表和资产负债表其他综合收益的列报基本正确。

总之,通过对CAS 30及其他相关准则的解读,深入剖析准则中存在的一些问题,提出判定其他综合收益的标准、界定核算范围、增设会计科目及账户分类归集、构建报表数据勾稽关系的建议,希望能为实务界进行其他综合收益的准确核算和列报提供一定的参考。

主要参考文献:

- [1]毛志宏,王鹏,季丰.其他综合收益的列报与披露[J].会计研究,2011(7):3~10.
- [2]顾水彬,陈露.其他综合收益列报影响股权资本成本吗[J].山西财经大学学报,2017(5):111~123.
- [3]邓永勤,李新蕊,冯晓晴.论其他综合收益重分类[J].财会月刊,2017(13):15~19.
- [4]毛志宏,冉丹,季丰.其他综合收益列报与披露存在的问题及原因分析[J].四川大学学报(哲学社会科学版),2012(4):112~118.
- [5]刘永泽,唐大鹏,张成.其他综合收益项目的认定标准与列报问题分析[J].天津财经大学学报,2011(8):72~80.
- [6]刘永泽,陈立军.中级财务会计[M].大连:东北财经大学出版社,2016:418.

作者单位:郑州工程技术学院管理学院,郑州450044