

# “其他综合收益”项目解析

何召滨 ■

《企业会计准则解释第3号》明确企业应在利润表中增列“其他综合收益”项目，并对其进行解释，但在基本准则及诸多具体会计准则中，却缺少相应的介绍和说明。本文分别从国内会计准则及国际会计准则角度对“其他综合收益”做出解释，并在此基础上介绍其主要项目构成及内容。

## 一、“其他综合收益”简要释义

《企业会计准则解释第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”项目和“综合收益总额”项目。“其他综合收益”项目主要反映企业根据《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。企业应当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相关信息。IAS1.82要求在综合利润表中同时使用全包方法(All-Inclusive approach)及综合方法(Comprehensive approach)进行利润计量。IAS1.82要求单独披露其他综合收益，包括被IAS要求或允许直接计入所有者权益的利得和损失。IAS1.7指出，全部综合收益包括净利润及其他综合收益，其他综合收益各项目及其所得税影响一般在利润表中直接列示。

可见，国内与国际会计准则对“其他综合收益”内涵及实质的规定是基本一致的，只是国内会计准则要求在附注中详细披露“其他综合收益”各具体项目内容及金额，而国际会计准则一般在利润表中直接列示其主要项目内容及金额。

在净利润后面披露其他综合收益，既保证了传统利润表的完整性，又反映了企业其他综合收益的具体情况。净收益反映的主要是本期实现的净资产变动，而其他综合收益反映的主要是本期确认的未实现净资产变动，两者相结合提供了企业全面的已实现及未实现损益信息。利润表全面引入综合收益概念，有助于及时、准确地预测企业未来的现金流量，有效限制了企业管理层通过盈余管理进行利润操纵的空间，也有助于企业所有者等财务报告使用者全面分析企业的收益情况以做出科学的经济决策。同时，利润表中“其他综合收益”与所有者权益变动表中“直接计入所有者权益的利得和

损失”的一致性，进一步强化了利润表、资产负债表和所有者权益变动表的勾稽及衔接关系，实现了资产负债观与收入费用观的趋同。

## 二、“其他综合收益”项目构成及其主要内容

国内外具体会计准则的差异导致“其他综合收益”项目的构成及具体内容不尽相同。同时，由于“其他综合收益”项目反映的多为复杂且不常见的业务，虽计入所有者权益，但容易与直接计入本期损益的事项混淆。为更好地解除实务工作者的困惑，笔者详细查阅了相关国内外具体会计准则的规定，提炼概括了“其他综合收益”项目22项，其中：国内外准则共同明确项目8项，国内准则(含指南、解释及相关规定，下同)明确但国际准则未明确、不适应及不一致项目11项，国际准则明确但国内准则不适应及不一致项目3项。

### (一) 国内外准则共同明确的项目及内容

1. 可供出售金融资产公允价值变动。可供出售金融资产公允价值变动形成的利得或损失，除减值损失和外币货币性金融资产形成的汇兑差额外，应当直接计入所有者权益(资本公积)，在该金融资产终止确认时予以转出，计入当期损益。可供出售金融资产发生减值时，即使该金融资产没有终止确认，原直接计入“资本公积”的因公允价值下降形成的累计损失，应当予以转出，计入当期损益。

2. 权益法下被投资单位其他所有者权益变动。对于被投资单位除净利润以外其他所有者权益的变动，在权益法核算的情况下，若持股比例不变，企业应按照持股比例计算应享有或承担的部分调整长期股权投资的账面价值，同时增加或减少“资本公积”。如果该项投资被处置，还应结转已计入资本公积的部分。

3. 权益结算的股份支付形成的所有者权益变动。对于授予后立即可行权的、换取职工服务的、以权益结算的股份支付，应当在授予日按照权益工具的公允价值计入相关成本或费用，相应增加资本公积。对于完成等待期内的服务或达到规定业绩条件才可行权的、换取职工服务的、以权益结算的股份支付，在等待期内的每个资产负债表日，应当以对可

行权权益工具数量的最佳估计为基础,按照权益工具授予日的公允价值,将当期取得的服务计入相关成本或费用和资本公积。

4. 持有至到期投资重分类为可供出售金融资产。企业持有至到期投资重分类为可供出售金融资产,应以公允价值进行后续计量。重分类日,该投资的账面价值与公允价值之间的差额计入所有者权益,在其发生减值或终止确认时转出,计入当期损益。

5. 金融资产/负债由公允价值计量转换为按成本或摊余成本计量。在符合规定条件下,金融资产或金融负债由按照公允价值计量改为按成本或摊余成本计量,原直接计入所有者权益的利得或损失,应当按照下列规定处理:(1)该金融资产有固定到期日的,应当在其剩余期限内,采用实际利率法摊销,计入当期损益。(2)该金融资产没有固定到期日的,仍应保留在所有者权益中,在其被处置时转出,计入当期损益。

6. 现金流量套期和境外经营净投资套期产生的利得或损失。满足运用套期会计方法条件的现金流量套期和境外经营净投资套期产生的利得或损失,属于有效套期的,应当直接计入所有者权益;当被套期预期交易影响损益或处置境外经营时,或者是当资产或负债不再作为套期工具、被套期项目时,应将计入所有者权益套期工具的利得与损失转出,计入当期损益。

7. 外币报表折算差额。企业对境外经营财务报表进行折算,按照适当的汇率折算产生的外币财务报表折算差额,在资产负债表中所有者权益项目下单独列示。在处置境外经营时,应将资产负债表中所有者权益项目下列示的、与该境外经营相关的外币财务报表折算差额,自所有者权益项目转入当期损益。

8. 与计入所有者权益项目相关的所得税。与直接计入所有者权益的交易或事项相关的当期所得税或递延所得税应计入所有者权益。在实务工作中,这样的事项主要分为两个方面:资产负债表日,与直接计入所有者权益项目相关的递延所得税资产,应贷记“资本公积—其他资本公积”,与之相关的递延所得税负债,则应借记“资本公积—其他资本公积”,而不构成所得税费用。同样,如果企业已记录的递延所得税利得或损失再次发生变化,也要相应结转已记录的资本公积。

(二)国内准则明确,国际准则未明确、不适应或不一致的项目及内容

1. 投资性房地产转换为公允价值计量模式(不一致)。自用房地产或存货转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产,转换当日公允价值大于原账面价值的,其差额直接

计入所有者权益(国际准则计入当期损益)。处置投资性房地产,自用房地产或存货转换为采用公允价值模式计量所产生原计入所有者权益的部分,应当转入当期损益。

2. 公司制改造评估调账(未明确)。企业进行公司制改制的,应以经评估确认的资产、负债价值作为认定成本,该成本与其账面价值的差额,应当调整所有者权益;企业的子公司进行公司制改制的,母公司通常应当按照《企业会计准则解释第1号》的相关规定确定对子公司长期股权投资的成本,该成本与长期股权投资账面价值的差额,应当调整所有者权益。

3. 同一控制下的企业合并(不一致)。合并方在企业合并中取得的资产和负债,应当按照合并日在被合并方的账面价值计量。合并方取得的净资产账面价值与支付的合并对价账面价值(或发行股份面值总额)的差额,应当调整资本公积;资本公积不足冲减的,调整留存收益。企业合并中发行权益性证券发生的手续费、佣金等费用,应当抵减权益性证券溢价收入,溢价收入不足冲减的,冲减留存收益。同一控制下企业合并形成的长期股权投资,如子公司按照改制时的资产、负债评估价值调整账面价值的,母公司应当按照取得子公司经评估确认净资产的份额作为长期股权投资的成本,该成本与支付对价的差额调整所有者权益。与我国不同的是,国际会计准则所涉及的企业合并并不区分同一控制与非同一控制的情况。

4. 追加投资导致被投资单位的核算由成本法变为权益法(未明确)。对于原取得投资至追加投资交易日之间被投资单位可辨认净资产公允价值的变动相对于原持股比例的部分,属于在此期间被投资单位实现净损益中应享有份额的,应调整留存收益,属于其他原因导致被投资单位可辨认净资产公允价值变动中应享有的份额,应当计入“资本公积——其他资本公积”。

5. 处置投资导致被投资单位的核算由成本法变为权益法(未明确)。在原取得投资至因处置投资导致核算方法由成本法转变为权益法的情况下,对于原取得投资时至处置投资当期期初被投资单位实现的净损益(扣除已发放及已宣告发放的现金股利和利润)中应享有的份额,应调整留存收益,其他原因导致被投资单位所有者权益变动中应享有的份额,应当计入“资本公积——其他资本公积”。

6. 多次交易致被投资单位的核算由权益法变为成本法(未明确)。通过多次交换交易,分步取得股权最终形成企业合并且达到企业合并前对长期股权投资采用权益法核算的,购买日应对权益法下长期股权投资的账面余额进行调整,将有关长期股权投资的账面余额调整至最初取得成本,对于权益法初始核算日至购买日之间被投资单位净资产变动已按权

益法确认的份额进行冲销处理,视同一直按照成本法核算。

7. 母公司购买子公司少数股权所形成的长期股权投资(未明确)。母公司在编制合并财务报表时,因购买少数股权新取得的长期股权投资与按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日(或合并日)开始持续计算的净资产份额之间的差额,应当调整所有者权益(资本公积),资本公积不足冲减的,调整留存收益。

8. 不丧失控制权情况下处置部分对子公司投资(未明确)。母公司在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司的长期股权投资,在合并财务报表中处置价款与被处置长期股权投资相对应享有子公司净资产的差额应当计入所有者权益。

9. 高危行业企业提取的安全生产费、维简费(不适应)。高危行业企业按照国家规定提取的安全生产费,应当计入相关产品的成本或当期损益,同时记入“专项储备”科目。企业使用提取的安全生产费时,属于费用性支出的,应直接冲减专项储备。企业使用提取的安全生产费形成固定资产的,按照形成固定资产的成本冲减专项储备,并确认相同金额的累计折旧。企业提取的维简费和其他具有类似性质的费用,比照处理。

10. 不属于政府补助的政府投资补助(不适应)。政府拨入的投资补助等专项拨款,国家文件规定作为“资本公积”处理的,不属于政府补助。如按照《财政部、国家发展改革委关于印发〈节能技术改造财政奖励资金管理暂行办法〉的通知》(财建[2007]371号)的规定,企业收到财政奖励资金后,在财务上作资本公积处理。

11. 《企业财务通则》等相关规定(不适应)。按照《企业财务通则》第六十条规定,在企业重组时,因解除职工劳动关系而按照国家有关规定支付的经济补偿金或者安置费,应依次从未分配利润、盈余公积、资本公积、实收资本中支付。

(三) 国际准则明确,国内准则不适应或不一致的项目及内容

1. 资产和负债重估价或重述(不一致)。IFRS 框架中规定,在某些资本保全概念下,由资产和负债重估价或重述导致权益的增加或减少,应作为资本保全调整项目或重估价准备直接进入权益。IAS16规定,不动产、厂房及设备可以选择重估价模式。IAS36规定,采用重估价模式计量的固定资产及无形资产,其减值损失在原已确认的重估增值准备范围内作为重估价值的减少。

2. 权益法下被投资单位其他所有者权益特殊变动(不一致)。

IAS28规定,因不动产、厂房和设备重估价以及外币折算差额等引起,没有在投资者损益项目中确认的被投资者净资产变动,投资者应按照所享有的份额调整投资账面价

值,并直接确认所有者权益。

3. 精算收益或损失(不适应)。IAS19规定,企业实行设定收益养老金计划,其精算收益或损失取决于估计假设的变化、实际资产收益与期望回报的不同以及公司债券利率变化等。作为可供选择方法,IAS19.93A允许精算收益或损失在其他综合收益中确认即直接进入权益。

### 三、“其他综合收益”实质分析

通过对上述22项基本业务的分析可以看出:“其他综合收益”项目的具体内容有其特殊性,主要体现在以下几点:

#### (一) 不确定性

按照传统标准计入利润表的损益,具有较强的可靠性、相关性和可验证性。由于“其他综合收益”与传统损益在相关性和可定义性方面具有很大的差别,大部分未实现损益主要是由于相关资产的公允价值波动导致的。这些未实现已确认的利得或损失主要为持有损益,多是资产等自身计价基础的变动或者是其他资产的价值变动对企业总体价值变动的影响额,一般不伴随货币资金或者实务资产的流进或流出,具有很强的不确定性。由于这些确认的未实现损益往往隐含着巨大的风险,不披露它们往往使财务报告不能充分地揭示企业的真实价值和潜在风险,从而还不得不对它们进行披露,因此把这些确认的未实现损益列示在传统净利润的后面。

#### (二) 遵循审慎原则

可供出售金融资产公允价值变动、投资性房地产由历史成本计量模式转为公允价值计量模式、资产和负债重估价或重述等事项按照公允价值对资产进行计量的同时,将价值变动数额直接计入所有者权益,就可在准确反映资产状况时,谨慎地确定有别于传统损益的持有损益,也可在向财务报表使用者提供有利于决策的会计信息时,不会夸大企业的盈利能力。如果直接计入当期损益,公允价值变动损益的范围就会不恰当地扩大,以至于使会计信息难以遵循可靠性质量要求。

#### (三) 暂记待期后调整业务

“其他综合收益”账务处理后,相关资产、负债项目得到了调整,相对应的所有者权益的数额也将随之而变动,但这只是一种“暂记”或“调整”的作用。在存在价值变动的资产尚未处置、尚未实施期权、套期保值过程尚未结束等情况下,已确认的权益继续存在;一旦处置资产、实施期权、完成套期保值,由于不确定事项变成了已确定事项,持有损益变成了已实现损益,记录在所有者权益数额也随之转入处置当期损益。因此,这样的事项可理解为一种暂记待期后调整业务。■

(作者单位:财政部财政科学研究所)

责任编辑 张璐怡