

# 其他综合收益的内涵和列报问题探究

谢获宝 石佳

**摘要：**其他综合收益是综合收益的重要组成部分，代表着企业当期未实现的损益，会直接影响企业未来的经营业绩和现金流。我国自2009年首次提出其他综合收益概念以来，经过多次修订和完善，已经基本实现国际趋同，列报方式也更加合理。本文深入剖析其他综合收益的内涵，详细阐述其列报问题并提出改进建议。

**关键词：**其他综合收益；综合收益；其他资本公积；列报

2014年1月财政部正式发布了修订后的《企业会计准则第30号——财务报表列报》(财会[2014]7号)，首次将其他综合收益提升至准则层面，并进一步完善了其列报要求。但修订后的准则在其他综合收益的定义和列报方面尚存在许多不明确的地方，而且与其核算配套的其他会计准则也没有做出相应的更新，给会计实务工作带来一定的困扰。本文结合其他综合收益的内涵和内容，阐述其列报问题，并提出改进建议。

## 一、其他综合收益的概念和内容

其他综合收益由综合收益观引申出来，是综合收益的组成部分。美国会计准则委员会(FASB)最早提出“综合收益”概念，根据其准则规定，综合收益是指特定会计主体在某一期间内与非所有者之间进行交易或发生其他事项和情况所引起的权益(净资产)变动，由收入、费用、利得和损失四个要素构成。具体而言，可分为三类：(1)与企业日常经营活动相关、并计入当期损益的经济利益的净流入，即为收入减去费用的差额；(2)与企业日常经营活动无关、但计入当期损益的经济利益的净流入，即为计入当期损益的经济利益的净流入，即为计入当期损益的利得与损失的差额；(3)与企业日常经营活动无关、不计入当期损益，

但会影响未来经济利益的净流入，即为计入所有者权益的利得和损失的差额，也就是其他综合收益。

根据我国最新修订的会计准则，其他综合收益是指企业根据会计准则规定未在当期损益中确认的各项利得和损失。但笔者认为该项规定较为简略，不能全面、准确地反映其他综合收益的经济实质和具体内容。通过解读FASB对综合收益的定义，分析其他综合收益产生的背景，可以看出其他综合收益具体包括以下方面：(1)形成其他综合收益的各项利得和损失与企业的日常经营活动无关，它是由企业的投资、筹资活动形成或其他的事项和情况所引起，一定程度上能反映企业未来的投资效益或经济利益。(2)其他综合收益属于潜在的损益或利益，该类潜在损益主要来源于资本的增值，由于这部分增值目前仍属于尚未实现的损益，不能在损益类科目中反映，只有等到未来相应的资产或负债处置时才会进入损益表，对净利润产生影响；重新计量设定受益计划导致净资产或净负债的变动等形成的潜在利益，则只能永久性地所有者权益中反映，无法转入损益科目核算。(3)其他综合收益是由企业与非所有者之间的交易产生，企业与所有者之间的交易，例如所有者增减资

本或者企业向所有者分配利润则是通过“实收资本(或股本)”、“资本公积”和“利润分配”等账户核算。此外还应当注意的是，其他综合收益在列报时有两种含义，一种是累计其他综合收益，包含本期和以前年度发生的所有未实现的利得和损失，一般在资产负债表中列示，另一种仅指当期发生的其他综合收益，一般在综合损益表中列示。

## 二、其他综合收益的列报

根据2014年最新会计准则规定，其他综合收益主要在资产负债表、利润表和所有者权益变动表中进行列报和披露，下面就这三部分内容分别进行详细阐述，并试图分析其背后的原理和意义。

### (一) 资产负债表

本次准则修订将原来在“资本公积——其他资本公积”中核算的部分项目分离出来，增设“其他综合收益”一级核算科目，在所有者权益项目下单列示。在新准则实施之前，“资本公积——其他资本公积”的核算项目主要分为两类，一类是与潜在的股份发行相关、由未来股东投资资本增加所致的所有者权益变动，这部分核算项目主要包含按权益结算的股份支付和可转换债券初始确认中权益成分的公允价值部分。另一类是

由企业与非业主之间的交易产生、根据外部环境变化引起的所有者权益变动,这部分的核算项目主要有:可供出售金融资产公允价值变动;持有至到期投资重分类为可供出售金融资产形成的利得和损失;权益法下投资企业在被投资单位其他综合收益所占的份额;现金流量套期工具形成的利得或损失中属于有效套期的部分;存货或自用房地产转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产形成的利得和损失等。新会计准则发布以后,将上述“其他资本公积”中的第二类情况归入“其他综合收益”科目下核算,同时将原来在合并资产负债表中单独列示的外币报表折算差额也归入“其他综合收益”下列示。此外,在《企业会计准则第9号——职工福利》中新增了设定受益计划,将重新计量设定受益计划净资产或净负债导致的变动计入其他综合收益,相应地权益法下投资企业所享有的由该因素引起的被投资单位权益变动金额也应计入“其他综合收益”。

例如,可供出售金融资产由于公允价值上升导致的企业利得,在进行会计核算时,借记“可供出售金融资产——公允价值变动”,贷记“其他综合收益”;若是损失,则做相反的会计分录。在考虑所得税影响时,若存在未实现利得,借记“其他综合收益”,贷记“递延所得税负债”;若存在未实现损失,借记“递延所得税资产”,贷记“其他综合收益”。处置该项资产时,将原计入“其他综合收益”的累计变动额中对应处置部分的金额转出,借记“其他综合收益”,贷记“投资收益”;若是损失,则做相反的会计分录。

将“其他综合收益”从“资本公积”中分离出来单独列示,不仅凸显了其重要性,而且有利于报表编制者更清楚地区分二者的关系,降低错报风险。在新准则实施之前,其他综合收益和权益性交易事项均在“资本公积”中反映,容易导致报表编制者混淆二者的概念,将属于

权益性交易的事项在其他综合收益中列报(毛志宏、冉丹和季丰,2012)。新准则实施以后,在“资本公积”中列报的项目均是由所有者投入资本引起的权益变动,包括当期实现的资本投入(计入“资本公积——资本溢价或股本溢价”)和未来实现的资本投入(计入“资本公积——其他资本公积”),而在“其他综合收益”中列报的项目均由企业与非所有者之间的交易产生、当期未进入损益的权益变动。二者之间本质上的区别有利于降低其他综合收益的错报风险,提高财务信息的准确性,更好地为报表使用者服务。

此外,在资产负债表中单独列示“其他综合收益”,有利于报表使用者清晰地了解其他综合收益的来龙去脉,增强报表之间的勾稽关系。资产负债表中“其他综合收益”项目期末与期初的差额应为利润表中本期发生的其他综合收益,由此建立了其他综合收益在资产负债表和利润表之间的平衡勾稽关系,有利于报表使用者连贯地分析其他综合收益的变化及对未来损益的影响,增强其他综合收益会计信息的决策有用性。

## (二) 利润表

根据《企业会计准则第30号——财务报表列报》规定,企业应当在净利润与每股收益之间单独列示其他综合收益和综合收益总额。在列示其他综合收益时,应当分两类列示各项目的税后净额,一类是未来不能重分类进损益的其他综合收益项目,主要包括重新计量设定受益计划净资产或净负债导致的变动,以及按照权益法核算的、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,但企业可以在权益范围内转移这些在其他综合收益中确认的金额;另一类是未来在满足规定条件时可以重分类进损益的其他综合收益项目,主要包括在“其他综合收益”科目下核算的、除上述不能重分类进损益以外的其他综合收益项目。此外,综合

收益总额、归属于母公司股东的综合收益总额和归属于少数股东的综合收益总额,都要在企业利润表中分别列示,从而全面反映企业的财务状况和财务成果。

对其他综合收益进行这样的划分,主要是由于相关损益在未来实现时产生的现金流不同所致。未来能重分类进损益的项目,例如可供出售金融资产在处置时,产生的现金流是由处置时的公允价值决定的,当处置时的公允价值大于或者小于购入成本时,原计入其他综合收益的未实现损益便会转变为已实现的损益,影响净利润。而不能重分类进损益的项目,例如设定受益计划可能会因为外部环境的变化导致经济变量变动,使净资产或者净负债产生变动,导致其他综合收益产生,但是未来处置时的现金流不会变,即未来损益不变,因此与之相关的其他综合收益未来不会重分类进损益。

在利润表下详细列示其他综合收益各项目的本期发生额,有利于完整反映其他综合收益信息,使报表使用者全面掌握其他综合收益的变动情况,提高其对财务决策的有用性。此外,对其他综合收益按是否能重分类进损益进行分类列示,有利于报表使用者评估未来可能对损益产生影响的项目及金额大小,提高企业预测未来现金流的准确性。

## (三) 所有者权益变动表

根据最新修订的准则规定,企业应当在所有者权益变动表中列示其他综合收益的变动情况。横向上,除了一般要求列示的“实收资本(或股本)”、“资本公积”、“盈余公积”和“未分配利润”以外,还增加了“其他综合收益”列报项目。纵向上,在导致所有者权益变动的项目中,将原来分别列示的“净利润”和“其他综合收益”合并为“综合收益总额”,同时在合并报表中还应当单独列示“归属于母公司股东的综合收益总额”和“归属于少数股东的综合收益总额”。

修订后的所有者权益变动表,要求列示其他综合收益期初累计金额、本期发生额以及期末累计金额,把在资产负债表和利润表中反映的其他综合收益存在及发生情况完整地体现在所有者权益变动表中,进一步增强了报表之间的勾稽关系,也有利于会计信息使用者连贯地分析其他综合收益的发生额和累计金额,充分理解和掌握企业的其他综合收益信息,提高会计信息的决策有用性。

### 三、其他综合收益列报的国际比较和改进建议

与国际财务报告准则(IFRS)和一般公认会计原则(GAAP)进行对比,能为完善我国其他综合收益的列报体系提供更多的参考。2011年6月国际会计准则理事会(IASB)发布了最新的《其他综合收益项目的列报(对IAS 1修订)》,修订后的国际会计准则对其他综合收益列报的主要内容有:(1)企业可以选择采用“一表法”或者“二表法”列示净利润和其他综合收益,“一表法”就是将净利润和其他综合收益列示在一张报表中,使报表使用者更直观地了解企业盈利信息,“二表法”是将二者分别列示在两张报表中,即利润表和全面收入表,但是国际会计准则理事会更推荐企业采用“一表法”;(2)在利润表中按能否在以后会计期间重分类进损益分类列示,其中不能重分类进损益的项目主要包括不动产重估利得、设定受益计划精算利得或损失,以及与之相关的所得税影响;(3)在资产负债表中,其他综合收益并没有单独列示,而是反应在“其他储备”(Other Reserves)中,相当于我国的“资本公积”项目;(4)在所有者权益变动表中,详细列示导致其他综合收益变动的各明细项目。

FASB也于2011年发布了《2011年第5号会计准则更新——综合收益主题220:综合收益列报》,对其他综合收益进行了修订,修订后的其他综合收益

列报与IFRS大部分一致,但是也存在部分差异。主要是在资产负债表中单独列示“累计其他综合收益”(Accumulated Other Comprehensive Income),期末时将利润表中其他综合收益本期发生额转入“累计其他综合收益”;在利润表中列示本期转入损益的其他综合收益金额,使报表使用者更清楚地了解其他综合收益与净利润之间的关系;同时所有者权益变动表中单独列示“累计其他综合收益”的变动情况,从而加强报表之间的勾稽关系。

可以看出,GAAP对其他综合收益的规定更具有合理性,我国其他综合收益的列报规则也更多地借鉴了其规定,但同时也呈现出一些明显的区别。首先,我国会计准则要求企业以“一表法”列报净利润和其他综合收益,而IFRS和GAAP均给出了两种列报选择,一方面,净利润与其他综合收益放在一起列示,可以很好地体现综合收益观,全面反映企业的财务信息,但是由于其他综合收益具有不稳定性而非持续性,与净利润并列可能会影响报表使用者对企业日常经营业绩的评价,因此保留了“二表法”的披露方式。其次,在所有者权益变动表中,IFRS和GAAP均要求详细列示其他综合收益的明细项目,而我国仅要求在导致所有者权益变动的事项中列示综合收益总额。由于其他综合收益已经在利润表中做出详细的列示,因此在所有者权益变动表中可适当简化,在不影响会计信息质量的情况下有利于降低企业的信息披露成本。

由此可见,修订后的其他综合收益列报规定已基本实现了国际趋同,不仅有利于提高会计信息国际间的可比性,也能增强会计信息透明度,为报表使用者提供更有用的决策信息。但笔者认为目前其他综合收益的核算和列报中还存在一些问题,需要后续进一步完善。一是其他综合收益的核算与公允价值计量

密切相关,企业对公允价值运用的准确性直接影响到其他综合收益的列报金额,因此我国还应进一步完善公允价值的计量方法,提高公允价值计量的准确性;二是目前与其他综合收益配套的其他会计准则并没有更新,例如企业会计准则第22号应用指南中规定可供出售金融资产公允价值产生的变动,仍计入“资本公积——其他资本公积”,容易给准则阅读者带来一定的困惑,企业会计准则应对此类规定做出适当的更新;三是在资产负债表和利润表中均列示“其他综合收益”,容易引起人们对这两类列报内容的误解,应将资产负债表中列示的“其他综合收益”改为“累计其他综合收益”。此外,根据“一表法”的列报内容,将标题“利润表”改为“综合收益表”更符合列报要求,也有利于增强人们的综合收益观念。□

(作者单位:武汉大学经济与管理学院会计系)

责任编辑 张璐怡

### 主要参考文献

- [1] 彭宏超. 其他综合收益报告的国际比较及改进[J]. 新会计, 2013, (2).
- [2] 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[J]. 金融会计, 2011, (12).
- [3] 谢获宝, 刘波罗, 尹欣. 综合收益内涵与其他综合收益列报内容探析[J]. 财务与会计, 2010, (1).
- [4] 王鑫. 综合收益的价值相关性研究——基于新准则实施的经验证据[J]. 会计研究, 2013, (7).
- [5] 谢获宝, 尹欣, 刘波罗. 综合收益及其构成的价值相关性研究[J]. 珞珈管理评论, 2010, (2).