

报表列报视角下不能重分类进损益的 其他综合收益终止确认探讨

——以其他权益工具投资为例

刘颖 杨佳强 朱磊

摘要：各类具体会计准则在实际运用环节，需要考虑本准则与其他具体准则、其他会计规范甚至其他法规的协调问题。本文以“其他权益工具投资”为例，紧扣金融工具准则和财务报表列报准则，探讨不能重分类进损益的其他综合收益涉及的有关资产或交易在终止确认时转入留存收益的会计处理规范；结合金融工具准则、财务报表列报准则的演变历史，分析容易发生不当处理的原因，并对常见案例的会计处理提出完善建议。

关键词：新金融工具准则；新财务报表格式；其他综合收益；会计政策

中图分类号：F231 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2021)20-0053-04

一、“跳跃性处理”问题引入

在较早的金融工具准则下，以原“交易性金融资产”为例：金融资产的公允价值变动列入“公允价值变动损益”核算；终止确认时，原计入“公允价值变动损益”的部分转入“投资收益”。《企业会计准则讲解与实务》通过案例讲解体现的处理思路是，终止确认日收到的对价与原账面价值之间的差额无需通过“公允价值变动损益”结转而是直接计入“投资收益”。为方便分析，本文将终止确认日新增对投资利得或损失的累计影响不通过与同一资产（或负债）持有期间公允价值变动相一致的会计科目结转的处理方法称为“跳跃性处理”。

因“公允价值变动损益”和“投资收益”均属于当期损益，不超出“净利润”的概念范围，故而，这种跳跃性处理，不会对利润表列报信息的完整性产生影响。类似地，原“可供出售金融资产”持有期间公允价值变动计入“资本公积”（2014年之前），终止确认日转入“投资收益”，因资本公积不属于原利润

表项目，故跳跃性处理下，对利润表也不产生实质性影响。

在与国际准则持续趋同的大背景下，金融资产核算规则、财务报表列报规则陆续发生变化，尤其是新金融工具准则和新报表格式发布以来，这种跳跃性处理明显不符合新的财务报表表间关系。2017年起，新金融工具准则、新租赁准则和新收入准则陆续发布，会计报告由利润表观向资产负债表观的转变得以充分体现。2014年以来，利润表新增“其他综合收益的税后净额”项目，尤其是2017年以来，其内涵不断深化、核算事项范围日益广泛，“净利润”不再是利润表的最终成果，取而代之的是“综合收益总额”；后者由原报表格式下的“净利润”和新格式下的“其他综合收益总额的税后净额”相加而来。

本文将聚焦新利润表视角下的“不能重分类进损益的其他综合收益总额的税后净额”的含义，梳理“不能重分类进损益的其他综合收益”在财务报表主表的列报原则和规则，并结合其会计核算问题，对有关通行做法提出完善建议。本文以“其他权益工具投资”为例，详细探究有关处理思路和方法。

作者简介：刘颖，陕西投资集团有限公司财务管理部副主任；
杨佳强，陕西航空产业发展集团有限公司财务总监；
朱磊，陕西航空产业发展集团有限公司副总会计师，陕西省会计高端人才企业类第四期学员，通讯作者。

二、其他权益工具投资终止确认环节的会计处理

(一) 准则演进视角下的会计处理惯例

《企业会计准则第22号——金融工具的确认和计量》(CAS 22)第六十九条规定：“企业根据本准则第十九条规定将非交易性权益工具投资指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的，当该金融资产终止确认时，之前计入其他综合收益的累计利得或损失应当从其他综合收益中转出，计入留存收益。”

结合CAS 22第十九条、第六十九条和《企业会计准则第23号——金融资产转移》(CAS 23)、《企业会计准则第37号——金融工具列报》(CAS 37)的规定，该准则原文的含义是，一旦企业将非交易性权益工具投资指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，则该金融资产的公允价值变动属于不能重分类进损益的其他综合收益，即持有期间的公允价值变动应当计入其他综合收益；终止确认时，应当将终止确认前计入其他综合收益的累计利得或损失转入留存收益。

该准则原文的规定是清晰、明确的：持有期间的公允价值变动计入其他综合收益（不能重分类进损益）；终止确认时，转入留存收益。但是，存在一个边界值的处理问题待明确：上述原文中的“之前计入”的累计利得或损失是指整个持有期间累计形成的利得或损失（含处置日当日），还是截止处置日账面累计确认的利得或损失（不含处置日当日）？如果“之前计入”数不含处置日当日的累计变动，处置日当日对累计利得或损失的影响，可能缺乏相应的具体的处理规范。

经查阅《企业会计准则详解与实务》(2007至2021版)、《注册会计师全国统一考试辅导教材——会计》(2007至2021版)等对金融工具会计处理所列举的案例，分析各阶段的处理思路，可以概括为：(1)原“交易性金融资产”无论持有期间的公允价值变动还是终止确认日新增的对利得或损失的影响均属于当期损益，跳跃性处理对利润表无实质影响；(2)原“可供出售金融资产”形成的利得或损失，在持有期间虽然计入所有者权益科目，终止确认时将原对所有者权益的影响转入当期损益，利润表格式调整(2014年)后，跳跃性处理即对利润表产生影响；(3)2018年起，新报表格式再度调整，利润表“其他综合收益总额”列报项目扩容，涉及“不能重分类进损益的其他综合收益”的这种跳跃性处理，对利润表完整性的影响更加突出。

(二) “综合收益总额”作为财务报表科目的含义和使用规则

财政部于2014年修订印发《企业会计准则第30号——财务报表列报》(CAS 30)，对2006年发布的财务报表列报准则予

表1 新利润表格式(简化列示)

五、净利润(净亏损以“-”号填列)
六、其他综合收益的税后净额
(一)以后不能重分类进损益的其他综合收益
其中：……
3.其他权益工具投资公允价值变动
4.企业自身信用风险公允价值变动
……
(二)以后将重分类进损益的其他综合收益
七、综合收益总额

表2 支持跳跃性处理的利润表模型(简化列示)

六、其他综合收益的税后净额
(一)不能重分类进损益的其他综合收益
其中：其他权益工具投资公允价值变动
……
*七、未经其他综合收益直接计入留存收益的税后净额
*(一)金融工具终止确认直接确认的留存收益
*1.其他权益工具投资终止确认直接计入的留存收益
*2.企业自身信用风险终止确认直接计入的留存收益
……
八、综合收益总额

以调整，增加“其他综合收益(其他综合收益各项目分别扣除所得税影响后的净额)”“综合收益总额”利润表科目；并先后于2017年、2018年、2019年修订一般企业财务报表格式。经过多次调整，利润表“其他综合收益的税后净额”分为可重分类进损益和不可重分类进损益两类。

最新的财务报表格式《财政部关于修订印发2019年度一般企业财务报表格式的通知》(财会[2019]6号)，适用于已执行新金融准则、新收入准则和新租赁准则的企业)展示的利润表的结构和内容见表1。

财会[2019]6号文关于利润表的规定如下：利润表科目“其他综合收益的税后净额”下的“其他权益工具投资公允价值变动”项目，反映企业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发生的公允价值变动。该项目应根据“其他综合收益”科目的相关明细科目的发生额分析填列。

新利润表中新增“六、其他综合收益的税后净额”“七、综合收益总额”两个部分。按照利润表的内部数据逻辑，“六、综合收益总额”=“四、净利润”+“五、其他综合收益的税后净额”。新利润表格式发布后，利润表在本质意义上已经不是主要体现损益的“利润表”；除了“净利润”的结构化列报之外，

增加了“其他综合收益的税后净额”这一部分。形式上讲，新格式的利润表称为“综合收益表”可能更能直观反映其含义。

根据新利润表的表内结构和会计报告主表之间固有的勾稽关系，不难推出资产负债表、利润表与所有者权益变动表涉及“其他权益工具投资”有关报表数的勾稽关系：(1) 资产负债表“其他综合收益”(其他权益工具投资——公允价值变动的税后净额)等于利润表“其他综合收益的税后净额”；(2) 利润表“其他综合收益的税后净额”与“净利润”之和为“综合收益总额”，等于所有者权益变动表下的“综合收益总额”本年数；(3) 资产负债表“其他综合收益”结转至“留存收益”的金额等于所有者权益变动表下的“(四)所有者权益内部结转”下的“5. 其他综合收益结转留存收益”。

基于此，本文认为，利润表“其他综合收益的税后净额”代表初始投资日至终止确认日(含本日)累计公允价值变动(税后净额)对应的发生额。

(三)“不能重分类进损益的其他综合收益的税后净额”列报规则对会计计量的影响

追溯财务报表格式的演变历程，本文认为，财务报表格式属于CAS 30号的延续和调整，财务报表格式的调整属于会计政策变更的范畴，对于会计统一政策的变更，会计主体应当适用并按照会计政策调整的规定执行。

从反向角度看，在其他权益工具投资终止确认时，收到的价款与原账面价值的差额若直接计入留存收益(即跳跃性处理)，会导致该部分利得或损失无法在利润表“其他综合收益的税后净额”体现，进而导致利润表“综合收益总额”不能完整体现当期净利润和投资净利得，除非在利润表中单独增加一部分(表2带*行)列报该部分金额。

显然：利润表不可能为处置日新增的对累计利得或损失的影响数单独设置相应的报表行，那么新利润表第六节的列报数据必然包含处置日新增的对累计利得或损失的影响。另外，CAS22号及有关准则及其应用指南并没有要求终止确认日收到的价款与原账面价值的差额直接计入留存收益，跳跃性处理源于对原金融工具核算的路径依赖和对准则本身的误解。

本文认为，无论是单独分析金融工具准则本身，还是融合财务报表格式的要求，其他权益工具投资于终止确认日收到的价款与原账面价值的差额不得直接计入留存收益。

三、有关案例解析优化建议

本文沿用《企业会计准则详解与实务》(以下简称《准则讲解》)中例22-18的案例和主要案例数据。原案例有关信息如下：2×16年5月6日，甲公司支付价款1 001万元，购入乙公司发行的股票200万股。甲公司将该股票投资指定为以公允价

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。2×16年12月31日，该股票市价为每股5元。2×17年5月20日，甲公司由于某特殊原因(不涉及金融资产重分类)，以每股4.9元的价格将股票全部转让。

《准则讲解》案例中，终止确认日之前(2×16年12月31日)，账面累计确认投资损失1万元(5×200-1 001)，终止确认日当日新增对累计投资损失的影响为20万元(4.9×200-5×200)。为简化分析，下述处理不考虑股利分配和有关税费的影响。

准则讲解中2×17年5月20日，终止确认日，注销其他权益工具投资账面价值的会计处理为(本文分录金额单位均为万元)：

分录1：

借：银行存款	980
其他权益工具投资——公允价值变动	1
留存收益(盈余公积、未分配利润等)	20
贷：其他权益工具投资——成本	1 001

在这种处理方式下，存在两个问题：(1) 如前所述，终止确认日对累计投资损失的影响20万元没有通过其他综合收益科目核算，导致资产负债表中“其他综合收益”的本期公允价值变动税后净额与利润表的“其他综合收益的税后净额”下的“其他权益工具投资公允价值变动”填报数据存在差异，最终导致利润表“综合收益总额”不完整。(2) 在跳跃性处理下，上述终止日对累计投资损失的影响20万元，在所有者权益变动表中，只能在“本年增减变动额”下的“对所有者(或股东)的分配”栏列报。这缺乏利润分配的法定要件(公司法等法规对利润分配的程序性和实体性规定)，给报表使用者造成误导或困惑。本质而言，上述增量影响20万元和原账面累计影响1万元都属于所有者权益的内部结转。根据本文分析，建议将分录1修改为分录2、3、4。

分录2：处置日增量利得或损失计入其他综合收益

借：其他综合收益	20
贷：其他权益工具投资——公允价值变动	20

分录3：结转其他权益工具投资最新的账面价值，含终止确认日影响数

借：银行存款	980
其他权益工具投资——公允价值变动	21
贷：其他权益工具投资——成本	1 001

分录4：将持有期间累计实现的投资利得或损失转入留存收益

借：留存收益(盈余公积、未分配利润等)	21
贷：其他综合收益(20+1, 1为不含处置日新增影响的累计损失)	21



图/全景网

修改后,会计报表反映的信息更加完整、可靠。主要体现在:(1)上述增量影响21万元(暂未考虑所得税影响)在计入所有者权益的同时计入利润表“综合收益总额”,利润表完整涵盖了包括终止确认日对综合收益总额的影响,且和资产负债表完全勾稽。(2)上述“其他综合收益”全额结转至“留存收益”,相应的金额在所有者权益变动表“所有者权益内部结转”下的“其他综合收益结转留存收益”栏列报,避免了未经分配决策的分配核算瑕疵,如实反映了经济事实和实质。

四、总结和建议

就其他权益工具投资而言,《企业会计准则详解与实务》在对CAS 22“其他权益工具投资”会计科目讲解时,通过举例,详细论述了其持有期间和终止确认日对“其他综合收益”和“留存收益”的影响。将处置日收到的价款和原账面价值的差额直接计入留存收益,这种会计处理导致该部分利得或损失跳过了利润表项目,直接计入所有者权益变动表(利润分配表),进而导致利润表无法完整、准确反映当期综合收益情况。

总结:对于可重分类进损益的其他综合收益项目,因为终止确认时累计利得或损失转入当期损益,所以这种跳跃性处理对利润表不产生实质性影响;但是对于不能重分类进损益的其它综合收益项目,这种跳跃性处理,既损伤利润表的完整性,也降低了所有者权益变动表有关项目的可靠性。

建议:现行有效的准则下在终止确认前计入其他综合收益(不能重分类进入损益项目)的部分,除上述其他权益工具投资公允价值变动外,还包括重新计量设定受益计划变动额、权益法下不能转损益的其他综合收益、金融负债下企业自身信

用风险公允价值变动等,无论何种情形都不宜跳过其他综合收益直接计入留存收益。■

责任编辑 武献杰

主要参考文献

- [1] 财政部.企业会计准则应用指南(2021年版)[M].上海:立信会计出版社,2021.
- [2] 企业会计准则编审委员会.企业会计准则详解与实务(2021年版)[M].北京:人民邮电出版社,2021.
- [3] 张为国.影响国际会计准则的关键因素之三:业绩报告(上)[J].财会月刊,2021,(10):3-11.
- [4] 张为国.影响国际会计准则的关键因素之三:业绩报告(下)[J].财会月刊,2021,(12):3-14.
- [5] 孙敏.上市公司其他综合收益列报与披露研究[J].财会通讯,2020,(22):119-122.
- [6] 宋卉.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[J].财会月刊,2019,(17):85-90.
- [7] 王菁菁,刘光忠.综合收益:概念框架与准则体系——IASB财务报告概念框架讨论稿第八部分的述评[J].会计与经济研究,2014,(2):16-27.
- [8] 徐晔.美国的综合收益披露介绍[J].会计研究,1998,(1):46-48.
- [9] 朱亮峰.新金融工具准则下其他权益工具投资的核算[J].财务与会计,2021,(3):57-59.