

对 IASB 及我国其他综合收益列报的述评

高 玲

(厦门大学管理学院 厦门 361005)

【摘要】本文分析阐述了 IASB 针对《国际会计准则第 1 号——财务报表列报》(IAS 1) 的七次主要修订,以及我国财政部对《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》的修订。同时以我国 A 股上市公司 2009~2011 年其他综合收益的列报为研究样本,对其他综合收益的列报进行统计,从而得出其他综合收益列报在实务中存在简单化、表面化问题的结论。

【关键词】其他综合收益 IAS 1 CAS 30

财务报表列报,是传递财务信息的重要途径,直接涉及财务会计目标和财务报表质量特征的定位。本文首先回顾了《国际会计准则第 1 号——财务报表列报》(IAS 1) 的演进历程,然后分析了我国财政部基于会计准则趋同要求所采取的一些举措,以及目前存在的争议,对我国上市公司其他综合收益的列报情况也做了简单分析。

一、IAS 1 的演进历程

财务报表列报的改革历程反映了财务报告目标和财务信息需求的变化。历史上,美国、英国以及国际会计准则制定机构都曾对财务报表列报进行了一系列的研究。在会计准则国际协调和全球趋同的进程中,关于财务报表列报也充满了争议。

1997 年,国际会计准则委员会(IASC)发布了关于财务报告列报的 IAS 1,用来取代以下三个准则:①1974 年通过的 IAS 1 会计政策披露;②1977 年通过的 IAS 5 财务报告信息披露;③1979 年通过的 IAS 13 流动资产和流动负债的列报。

2003 年 12 月,国际会计准则理事会(IASB)对 IAS 1(1997)进行了第一次修订,并于 2004 年发布。此次对 IAS 1 变革的内容较多,值得一提的是,提出了财务报表的公允列报,增加了“重要性”的定义,同时要求披露归属于母公司权益和少数股东权益,与之对应,在利润表中对损益的金额需分为“归属于母公司损益”和“归属于少数股东损益”。

2005 年,IASB 对 IAS 1(2003)进行了第二次修订,修订的内容主要集中在资本的披露项目方面。其目标是减少或消除准则中允许选用的处理方法、重复和矛盾,解决一些趋同问题,并进行其他改进,如强调遵循国际财务报告准则的被认定为公允列报的财务报表。

2007 年,IASB 对 IAS 1(2005)进行了第三次修订,引入了“综合收益”概念。此举是借鉴美国财务会计准则公告第 130 号(SFAS 130)中的综合收益项目,体现 IASB 与美国财务会计准则委员会(FASB)之间的协作。美国财务会计概念公告第 6 号中对综合收益的定义为:一个企业在一段时期内由于

交易、其他事项以及来自除股东外的事项所引起的所有者权益(净资产)的变动,所有者投资和对所有者的分配引起的所有者权益的变动之外,在某一会计期间内全部的所有者权益变动都应包括在综合收益中。其他综合收益包括在综合收益中但是不属于净收益。

2008 年 5 月 30 日,IASB 针对 IAS 1(2007)进行了第四次修订,如把资产负债表修改为财务状况表。

2009 年 2 月 6 日,IASB 对 IAS 1(2008)进行了第五次修订,用重估盈余代替重估储备。

2010 年,IASB 对 IAS 1(2009)进行了第六次修订,此次修订更强调所有者权益变动项目,这也是 IASB 与 FASB 博弈的结果。

2011 年 6 月 16 日,IASB 正式发布《对〈国际会计准则第 1 号——财务报表列报〉的修改——其他综合收益项目的列报》,这次修订主要集中在其他综合收益项目上。

IAS 1 的每次修订,均伴随着综合收益表的不断变化。IAS 1(2011)下的综合收益明细项目如表 1 所示:

表 1 IAS 1(2011)下的综合收益明细项目

净利润
税前其他综合收益
外币报表折算差异
待出售证券的净变化
未实现损益的金额
重分类将进入损益的金额
待出售证券的总变化金额
现金流中套期保值未实现的损益
未实现损益的金额
重分类将进入损益的金额
套期保值未实现损益总额
养老金金额
税前的其他综合收益
各项目相关的税金
税后其他综合收益总额
综合收益总额

IASB对财务报表列报方式的变革的动机主要有以下两个:①财务报表不仅应该能够提供反映经济活动“结果”的信息,而且应该能够提供反映经济活动“过程”的信息,以便报表使用者能够清晰地观察到企业财务状况变化的来龙去脉,从而掌握企业经济活动的规律,了解企业经济活动结果的形成过程,并判断企业所披露会计信息的可靠性;②信息将按管理层意图以更加贴近企业活动的全新分类模式来列报(刘玉廷,2011)。

二、我国对其他综合收益列报规定的演进

我国财政部于2006年2月15日发布的企业会计准则体系于2007年1月1日起在我国上市公司执行。其中《企业会计准则第30号——财务报表列报》(CAS 30)规范了我国财务报表列报项目,该准则是主要参考IAS 1(2005)并结合我国国情而制定的。

2009年6月,财政部印发了《企业会计准则解释第3号》(财会[2009]8号),标志着我国正式引入了“其他综合收益”概念。

2012年5月17日,财政部发布了《关于征求〈企业会计准则第30号——财务报表列报(征求意见稿)〉意见的函》(财办会[2012]18号),其修订重点集中在“以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益项目”,表明了我国财务报表列报的重点转移至“其他综合收益”项目。

关于综合收益的列报位置,在国际会计准则下需要单独列报综合收益表,美国对“综合收益”项目的规定是,既可以在“所有者权益”项目中列报,也可以在利润表中列报,而我国则在利润表中直接增加两个项目:“其他综合收益”和“综合收益总和”。

总体而言,IASB关于财务报表列报项目的改革分为两个阶段,第一阶段目前已经结束,主要表现在IASB于2007年9月对《国际会计准则第1号——财务报表列报》中引入“综合收益”的概念。而第二阶段的改革对现有报表结构做出大幅改动,将企业的交易活动按照创造价值活动和筹资活动分别对应体现在财务状况表、综合收益表和现金流量表中,旨在加强报表之间的内在联系或内在一致性,目前正在进行中,争议比较大,使得征求意见稿的发布日期一再推迟。

对于第二阶段的改革,我国的意见从总体上看是反对的,原因有以下几点:①业务活动和筹资活动的分类本身界定不清,难以操作;②新的列报模式不能解决内在一致性问题;③新的列报模式不符合成本效益原则;④新的列报模式将会与我国现有的许多法律法规的规定相冲突;⑤财务报表列报项目属于非金融危机相关项目,故建议推迟,最好不改。由此可见,我国目前对于CAS 30的修订暂不考虑财务报表框架的整体变革。

三、我国上市公司对其他综合收益的列报情况

企业会计准则的制定最终要落实到执行层面,才能更好地满足投资者和决策者等相关方面的需求。我国从2009年开

始在利润表中引入了“其他综合收益”项目,笔者考察了2009~2011年A股上市公司其他综合收益的列报,发现存在以下问题:①勾稽关系错误。利润表中净利润与其他综合收益的合计应等于综合收益,同时,归属于母公司所有者的综合收益与归属于少数股东的综合收益应等于综合收益总和。可在实务中,部分上市公司未遵守这一规则。②一百多家上市公司未列报其他综合收益项目。③近一半的上市公司对其他综合收益进行零列报。其他综合收益包含的内容甚广,扣除净利润外的均属于其他综合收益,具体而言,其他综合收益包括外币报表折算差异、待出售证券的变化、可供出售金融资产和现金流量有效套期价值变动等项目,对于零列报其他综合收益的上市公司,值得进一步研究和观察。

笔者将其他综合收益的列报存在的问题进行了量化,并总结归纳出表2。从中可以看出,简单的勾稽关系错误仍是财务报表列报的一个明显问题,大约一半的上市公司对其他综合收益进行零列报,这值得深思。

表2 我国A股上市公司其他综合收益列报存在的问题

年度	观测值	勾稽关系错误		未列报其他综合收益	其他综合收益零列报
		净利润+其他综合收益的><综合收益	归属于母公司所有者的综合收益+归属于少数股东的综合收益><综合收益总额		
2009年	1 860	109	115	1 315	261
2010年	2 216	13	345	121	1 106
2011年	2 364	10	409	196	1 140

总体而言,实务界对其他综合收益的列报进行了简单化、表面化的处理,有的甚至犯简单的勾稽关系错误。

四、IAS 1对我国的启示

近年来,IAS 1的改革集中在影响所有者权益的各个项目,如综合收益、其他综合收益等。我国CAS 30的修订主要是参考IAS 1的变化和我国的国情,即渐进式地采纳IAS 1。由此可以得出,我国CAS 30在未来的修订中将会继续集中在“综合收益”的各个具体项目,包括其他综合收益各具体项目的未实现损益金额、重分类将进入损益金额和各具体项目引起的税金变化。

另外,在财务报表列报准则的修订过程中,需提高会计人员的综合素质,避免准则的制定与执行脱节,尽量减少低级的勾稽关系错误。

主要参考文献

1. 陈旻,曲晓辉,王淑霞.海峡两岸会计合作交流、准则趋同与等效互认:机遇与挑战——第三届海峡论坛之两岸会计、会计研究,2011;7
2. 江笑云.财务报表国际趋同的重大进展——IASB与FASB《财务报表列报初步意见》之分析.税务与经济,2010;3
3. 刘玉廷.会计中国二十年.上海:立信会计出版社,2011