

论其他综合收益列报中的重分类

周兵(教授) 梁松 孔庆林

(重庆理工大学 重庆 400054)

【摘要】《企业会计准则解释第3号》规定:企业应在财务报告中加入综合收益指标,要求在利润表中增列“其他综合收益”和“综合收益总额”项目,但关于其他综合收益的列报还有很多的事项不明确。现行企业会计准则中关于其他综合收益的重分类事项还不够完善,本文总结了相关分类项目,并为企业财务报表列报的规范化提出一些建议。

【关键词】重分类 其他综合收益 重分类定义

财务报告作为上市公司对外财务信息披露的载体,是信息使用者获得公司信息的重要途径,是证券监管部门和学术界关注的焦点,也是投资者关注的主要事项。由于财政部2009年公布的《企业会计准则解释第3号》中加入其他综合收益项目实施不久,关于利润表的披露信息中其他综合收益的披露事项还有很多需要改进,尤其是在重分类事项上。在《企业会计准则》中其他综合收益是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。此定义意味着企业财务人员对其他综合收益的理解会存在一定的差异性,如何分辨在损益中确认的各项利得在期末损益表披露时,尤其是在重分类的应用上具有一定的现实意义,也可提高企业财务报告披露的准确性。

一、重分类定义及应用

重分类主要的作用在于对企业财务报告在报告期内进行事项调整,从而能够客观反映企业实际资产及负债事项以及权益事项,准确地把握企业的在报告时期的财务状况和经营成果,保证企业在相关的财务指标上的精确性和可理解性,为管理人员以及投资者作出正确的决策提供数据支撑。

关于重分类的定义目前在会计界还没有形成共识。目前在重分类调整的定义方面,姚建国等在《浅谈“重分类”调整》一文中解释到:重分类调整是指在审计过程中对被审计单位的应收、应付往来账户中出现的相反数进行重新分类调整。由这个定义我们可以了解到作者主要把重分类调整的定义运用到资产负债表中,而对利润表相关事项并未提及。

随着我国企业会计准则与国际财务准则的趋同,《企业会计准则解释第3号》的颁布使得重分类也逐渐涉及到会计利润表,而对于其他综合收益中如何进行重分类,更需要规范和定义。由此笔者认为可以将重分类定义为:在当前财务报告期间,财务报表的列报项目发生变更的,或者报告事项不能满足规定条件计入相关科目,而在以后会计期间在满足规定条件时,按照现行报告期间要求所进行的重分类调整事项。

二、其他综合收益的定义及其重分类事项

《企业会计准则》中“其他综合收益”定义为: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。属于其他综合收益而需要重分类的项目有:

1. 企业将持有至到期投资重分类为可供出售金融资产时,重分类日公允价值与账面余额的差额计入“其他资本公积”的部分。重分类分录为:借:可供出售金融资产,贷:持有至到期投资——成本,两者的差额计入“资本公积——其他资本公积”科目。

2. 企业把可供出售金融资产重分类为采用成本或摊余成本计量的金融资产的,对于已经计入资本公积的相关金额进行摊销或于处置时转出导致的其他资本公积的减少。重分类分录为:借:资本公积——其他资本公积,贷:可供出售金融资产——公允价值变动。

3. 国际财务准则把对于国外相关交易事项的交易损益如海外子公司在固定收益下的养老金计划重分类作为精算收益或损失。这类重分类事项暂时计入其他综合损益中,对于此处重分类调整计入事项存在较大的争议。有些学者认为应该在后续期间内重分类至损益,而一些学者认为允许精算收益或损失记入其他综合收益,且在确认时计入所有者权益科目内。笔者认为精算损益应当计入当期损益,例如在固定养老金计划下,应当在职工服务期限内进行摊销,计入相关的损益科目中。

在《企业会计准则第9号——职工薪酬(修订)(征求意见稿)》的起草说明中规定企业实行设定收益养老金计划引起企业缴纳的养老保险、失业保险等社会保险费,实质上向职工提供了离职后福利,属于设定提存计划,将这部分内容调整至离职后福利,属于递延项目,也就是在后续的会计期间进行摊销处理,所以笔者认为应计入当期损益。精算损益如关于提存计划重分类分录:借记“其他应付款——企业年金”科目,贷方按照收益对象计入相关成本费用。

关于成本核算若干问题的思考

刘洪波(教授)

(新乡学院商学院 河南新乡 453000)

【摘要】 本文在研究我国企业成本核算现状的基础上,指出了现行成本会计理论是建立在手工核算环境下的,而在电算环境下,不存在效率与准确性的比较,准确性是电算系统设计的唯一追求。在电算环境下,现行的成本计算法分类理论基本失效,其实只有“订算法”一种方法。同时本文对非生产性费用是否进入产品成本的问题从多个角度进行了探讨。

【关键词】 成本核算 半手工核算 电算化 成本会计分类理论 非生产性费用

成本是企业内部重要的财务信息,在一定程度上反映了企业财务成果和经济效益的情况,也反映了企业基础的管理水平。然而,笔者发现现行成本核算的实践、理论及相关法规都存在一定的问题,制约了成本核算工作的开展,影响了成本信息的质量。

一、对成本核算内容的研究与思考

(一)关于成本的定义

我国的会计标准体系是由会计法——会计准则——应用指南构成的,与国际会计标准体系相比缺少了会计概念框架

部分。成本作为非会计要素,官方的法规体系中没有给出其规范性定义。在我国最有影响的是我国成本会计专家贺南轩教授给出的产品成本定义:“工业企业生产一定种类和数量的产品所支出的各种生产费用的总和”,并指出:“工业企业在一定时期(例如一个月)内发生、用货币额表现的生产耗费,叫做工业企业的生产费用”。从这个定义中可以看出:①成本是生产环节发生的费用;②成本是对象化(一定种类和数量)的费用。按照这个定义的理解,成本的内容只能是直接材料、直接人工、制造费用。

4. 确认按照权益法核算时对合营联营企业的投资情况,被投资单位所有者权益减去净收益的其他变动,导致其他资本公积的增加,在投资单位的个别报表以及合并报表中,应当确认为其他综合收益,将对联营企业及合营企业的投资收益调整到“投资收益”科目。重分类分录为:借记“投资收益”,贷方为净收益加上合营联营企业的投资收益。

5. 企业将自用房地产或存货调整为用公允价值模式计量的投资性房地产时,转换日的公允价值大于其原有的账面机制时,其差额计入所有者权益导致的其他资本公积增加,及处置时的转出。重分类分录为:借:房地产公允价值;贷:房地产账面价值。两方差额,贷记“资本公积——其他资本公积”科目。投资性房地产处置时,调转“资本公积——其他资本公积”科目的金额,并冲转“其他业务成本”科目。

6. 《企业会计准则》中关于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,重分类分录为:借:套期工具,贷:资本公积。

7. 外币财务报表折算差额。母公司在处理海外经营项目时,应当将资产负债表中所有者权益项目列示下,与该境外经营相关的外币财务报表折算差额计入当期损益,而在处理部分境外经营业务时,应按所处置项目占总项目的比例合理记录的外币财务报表折算差额计入当期损益。重分类分录:借:

外币报表折算差额;贷:财务费用。

三、对其他综合收益列报与披露的建议

1. 对加快完善基本准则提出新的更高的要求。在《企业会计准则——基本准则》中,利得和损失被作为“所有者权益”会计要素的组成部分予以阐述,并分为“直接计入所有者权益”和“直接计入当期利润”的利得和损失。这很容易使概念混淆,由此建议企业会计准则对其他综合收益以及重分类进行基本的定义,从而完善企业会计准则,与国际财务准则趋同。

2. “其他综合收益”虽然只是暂时借记的作用,在日后的账务处理中会进行业务处理,但在信息披露时对投资者的决策影响很大。

3. 重分类应引起足够重视并得到定义和规范。由于重分类在损益表中的定义不明确,所以在实施过程中上市公司报表披露时会有很大的差异。如毛洪涛等在《四川省上市公司公允价值应用研究》一文中,通过分析四川省上市公司中关于持有投资性房地产的报表披露情况得出:企业对公允价值信息披露不充分,更倾向于披露公允变动收益,而非对公允价值计量的真实反映。这表明对其他综合收益的重分类进行定义和规范有着很实质的要求。

主要参考文献

财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006