

吉林财经大学会计学术文库

◎石岩 / 著

其他综合收益会计信息相关性 与可靠性的实证研究

QITA ZONGHE SHOUYI KUAIJI XINXI XIANGGUANXING
YU KEKAOXING DE SHIZHENG YANJIU



经济科学出版社
Economic Science Press

吉林财经大学会计学术文库

其他综合收益会计信息相关性与 可靠性的实证研究

石 岩 著

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

其他综合收益会计信息相关性与可靠性的实证研究 /
石岩著. —北京: 经济科学出版社, 2014. 12
(吉林财经大学会计学术文库)
ISBN 978 - 7 - 5141 - 5283 - 8

I. ①其… II. ①石… III. ①上市公司 - 收益 - 会计
信息 - 研究 IV. ①F276.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2014) 第 289195 号



其他综合收益会计信息相关性与可靠性的实证研究

石 岩 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

教材分社电话: 010 - 88191354 发行部电话: 010 - 88191522

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [bailiujie518@126. com](mailto:bailiujie518@126.com)

天猫网店: 经济科学出版社旗舰店

网址: [http://jjkxcbs. tmall. com](http://jjkxcbs.tmall.com)

北京密兴印刷有限公司印装

710 × 1000 16 开 8.5 印张 150000 字

2014 年 12 月第 1 版 2014 年 12 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 5283 - 8 定价: 26.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 010 - 88191502)

(版权所有 侵权必究 举报电话: 010 - 88191586)

电子邮箱: [dbts@esp. com. cn](mailto:dbts@esp.com.cn)

前 言

2006 年，我国财政部发布了新的《企业会计准则》，体现了我国会计准则体系正在逐步与国际会计准则趋同。该准则体现出了全面收益观的理念，但并未要求在准则当中列报综合收益。2009 年 6 月 11 日，财政部发布了《企业会计准则解释第 3 号》（以下简称“解释第 3 号”）中，将“其他综合收益”概念引入我国，要求企业在利润表中增列其他综合收益与综合收益项目。同年 12 月 24 日，财政部发布了《关于执行会计准则的上市公司和非上市企业做好 2009 年年报工作的通知》（以下简称“16 号文件”）。“16 号文件”要求在利润表附注当中披露其他综合收益的具体项目，并对所有者权益表的格式进行了修订。执行新会计准则的企业，自 2009 年起，年度财务报告已经首次按照“解释第 3 号”和“16 号文件”的规定，在其利润表中披露了其他综合收益与综合收益。2012 年 6 月，财政部又颁布了《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》（征求意见稿），其中第 4 章第 32 条与第 33 条提到了其他综合收益与综合收益，要求将其他综合收益按照以后会计期间能否重分类进损益，分两类列报。2014 年 1 月 28 日，财政部发布经过修订的《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》（以下简称“修订稿”），“修订稿”第三十三条规定，其他综合收益项目应当根据其他相关会计准则的规定进行分类列报，并对其他综合收益的分类列报问题进行了相关说明。5 年间，财政部多次发文对其他综合收益项目进行修订，可见其重要地位。基于此，本书在梳理前人大量研究工作的基础之上，以我国资本市场为背景，对其他综合收益会计信息的相关性与可靠性展开研究。

本书共分为7章,各章内容安排如下。

第1章绪论。本章分别阐述了本书的研究背景与研究意义,本书的研究思路、方法与内容安排,及本书创新之处。

第2章理论基础。本章解释了其他综合收益概念的提出是会计两种收益计量观即资产负债观与收入费用观相互协调的结果,经历了否定之否定的过程,是适应当前经济环境发展的产物。

第3章其他综合收益的列报方式及项目界定。上市公司披露其他综合收益已经有5个年头,但是我国财政部始终未在《企业会计准则》中对其他综合收益所包含的项目进行解释,因此也造成了上市公司对此理解一直处于相对混乱的状态。而在最新提出的修订稿中,关于其他综合收益项目只有概念、分类而已,并未说明能够重分类至损益项目以及不能够重分类至损益项目如何作会计处理,以及列报其他综合收益对报表间的关系将产生怎样的影响。这样就会导致上市公司财务人员在其他综合收益的问题上产生困惑。毛志宏(2010, 2011)的研究成果表明:其他综合收益在列报过程中,企业财务报表存在着诸多差错,例如,对新的报表格式理解有误;无法掌握修订后报表之间的钩稽关系;对权益性交易认识不清和其他综合收益项目相混淆;漏填其他综合收益重要数据等一些问題。基于此,本书在借鉴其他国家其他综合收益的相关规定,结合我国的准则特点,详细阐述了有关其他综合收益重分类调整的特征、包含的项目、列报的方式、对报表间钩稽关系的影响及其在附注当中披露的相关问题。然后,对其他综合收益项目进行了国际比较,分别列举了澳大利亚、美国以及国际准则对其他综合收益的界定以及列报方面的相关规定。目前会计国际化是必然的趋势,但是各国准则与国际会计准则的关系也分为不同的层次。第一层次为完全采纳,如韩国、日本及中国香港等;第二层次为等效,如澳大利亚、新西兰等;第三层次为趋同,如美国、中国等。因此,本书所举的国家分别为国际趋同的不同层次,比较具有代表意义。本章内容将为本书的结论部分提供国际借鉴,为准则制定机构提供参考。

第4章其他综合收益会计信息相关性的实证分析。本章以A股沪深两市上市公司,2009~2012年的年度财务报表为样本,检验其他综合收益是否会提升会计信息质量。本章从其他综合收益对投资人决策的有用性、债权人决策的有用性、现金流量信息的预测能力等方面,对其他综合收益的具体构成项目进行分项实证检验,对其他综合收益会计信息的相关性进行考察。

第5章其他综合收益会计信息可靠性的实证分析——基于盈余管理程度的视角。本章同样以A股沪、深两市非金融行业上市公司,2009~2012年的年度财务报表为样本,将所有上市公司分成两大类(一类是列报了其他综合收益的公司;另一类是未列报其他综合收益的公司),采用盈余分布法进行数理推导,检验两类公司盈余管理的程度和频率有无明显差异,从而考查其他综合收益是否列报,对公司的盈余管理是否会产生影响。

第6章其他综合收益会计信息可靠性的实证分析——基于盈余管理动机的视角。本章以盈余管理的行为角度进行检验,该部分同样以A股沪、深两市上市公司(剔除ST公司以及金融类公司)2009~2012年的年度财务报表为样本,采用对数模型对上市公司管理层列报其他综合收益的意愿进行检验,从而考查其他综合收益的具体构成项目对CEO盈余管理行为和意愿的影响。

第7章是本书的结论部分。该部分将对前文的实证研究结论进行总结,综合分析其他综合收益列报与披露的会计信息质量,并结合分析结论对相关部门的政策制定提供建议。

本书的创新之处在于以下几个方面。

第一,对2014年财政部颁布的修订稿进行解读。修订稿要求将其他综合收益按期后对损益表的影响分两类列示:一类是在后续期间不能重分类至损益的项目;另一类是在后续期间能够重分类至损益的项目。基于此,本书阐明了其他综合收益两大类别分别包含的具体项目,并参考国际会计准则与其他国家准则,结合我国会计准则的特点,说明以后期间能够重分类至损益项目,以及以后期间不

能重分类进损益的项目如何做会计处理，以期为准则制定机构提供建议，提高实务界对于其他综合收益项目的理解。

第二，以国内学者对其他综合收益价值相关性方面的实证研究为基础，本书根据 FASB 概念框架，以及 CAS 基本准则当中，所提出的相关性所涵盖的相关内容，针对其他综合收益对债权人决策的有用性、现金流量信息的预测能力以及对分析师股价预测的影响等方面进行实证检验，扩展了其他综合收益会计信息相关性研究的领域。

第三，本书以其他综合收益为切入点，对我国上市公司盈余管理的频率、幅度和公司管理者盈余管理的动机进行实证检验。首先，以 2009~2012 年沪深两市 A 股上市公司为样本，将其分为两类：一类为在年报中列报了其他综合收益的；另一类为未在年报不列报其他综合收益的。考察两类样本在盈余管理的频率和幅度上是否明显差异；然后根据该研究成果，采用对数模型，对公司管理者进行盈余管理的动机进行验证，将其他综合收益的研究方向扩展到盈余管理方面。

本书以其他综合收益的相关性与可靠性为切入点，对经济学收益与会计学收益概念的发展历程进行全面梳理，并以此为基础阐述了其他综合收益与综合收益的内涵，梳理了归纳了美国会计准则委员会、英国会计准则委员会及国际会计准则委员会关于综合收益准则的制定历程，并针对我国资本市场的其他综合收益的相关性与可靠性进行了实证研究。

在对前人的研究进行总结归纳的基础上，本书获得以下主要研究结论。

第一，从收益发展的历程角度来说，综合收益的理论源于经济学收益，形成于会计收益的概念历经否定之否定过程当中，在会计收益概念的丰富与发展过程中通过与经济收益互相协调的结果。从理论上讲，同净利润相比较即传统会计收益，从经济业务的本质角度来说综合收益的概念则更加贴切，能够更好地适应布雷顿森林

体系瓦解之后资产价值变动性急剧增加的经济现实，理论合理性与先进性更强。

第二，从实证研究结果看，总体来讲其他综合收益具备相关性，其他综合收益的列报对信息使用者具有增量的信息含量，信息使用者（包括投资人、债权人等）开始逐渐加强对综合收益和其他综合收益的关注度。因此，上市公司应当重视对该项目的列报与披露，准则制定机构也应当加强宣传力度，普及和提高信息使用者对其他综合收益的认识水平，综合收益、其他综合收益已被财务报告使用者所接受，在净利润基础上，进一步独立披露其他综合收益、综合收益信息，能够更好地满足财务报告使用者的需求，符合决策有用性的目标。

第三，在其他综合收益的信息可靠性方面，得出如下结论：上市公司管理层不愿意在利润表中列报其他综合收益的动机与 CEO 的股权激励正相关，与 CEO 的工作安全感负相关，与综合收益/净利润的波动性负相关，与公司规模负相关；将 2009 年以前隐藏在所有者权益变动表当中的其他综合收益信息，列报在利润表当中，可以使投资人轻易获得使用相关项目进行盈余管理的信息，降低了投资人认知盈余管理的代价，导致这种盈余管理的行为失去意义，这也使上市公司没有动机利用其他综合收益所核算的项目进行盈余管理；准则制定机构要求在利润表中强制列报其他综合收益与综合收益，不但体现了与国际准则的趋同，而且提升了其他综合收益项目本身的信息可靠性，为投资人做出科学合理的决策提供了保障。因此，其他综合收益在利润表当中的列报，在某种程度上抑制了上市公司的盈余管理行为，为以净利润为主导的收入费用观的业绩评价体系，向以综合收益为主导的资产负债观的评价体系的过渡提供了可能。

石 岩

2014 年 11 月

目 录

第1章 绪 论	(1)
1.1 研究背景及研究意义	(1)
1.2 研究思路与研究方法及内容安排	(9)
1.3 创新之处	(12)
第2章 理论基础	(14)
2.1 其他综合收益的溯源	(14)
2.2 其他综合收益与会计信息及企业价值的关系	(25)
第3章 其他综合收益的列报方式及项目界定	(30)
3.1 引言	(30)
3.2 文献回顾	(31)
3.3 其他综合收益的列报方式	(33)
3.4 其他综合收益的项目界定	(45)
第4章 其他综合收益会计信息相关性的实证分析	(51)
4.1 引言	(51)
4.2 文献回顾	(52)
4.3 数据来源与变量的设定	(59)
4.4 模型的设定与实证分析	(60)
4.5 稳健性检验	(74)
4.6 本章小结	(79)

第5章 其他综合收益会计信息可靠性的实证分析

——基于盈余管理程度的视角 (82)

5.1 引言 (82)

5.2 文献回顾 (84)

5.3 数理推导与模型设定 (85)

5.4 实证分析 (88)

5.5 本章小结 (92)

第6章 其他综合收益会计信息可靠性的实证分析

——基于盈余管理动机的视角 (94)

6.1 引言 (94)

6.2 文献回顾 (95)

6.3 研究假设 (98)

6.4 变量的设定与模型的构建 (100)

6.5 样本的选择与实证分析 (102)

6.6 稳健性检验 (104)

6.7 本章小结 (105)

第7章 结论 (106)

7.1 研究结论总结 (106)

7.2 局限性 (107)

参考文献 (108)

第1章 绪 论

1.1 研究背景及研究意义

1.1.1 研究背景

2007 年国际会计准则委员会所发布的《国际会计准则第 1 号》修订稿,要求在利润表中列报其他综合收益与综合收益项目,并将原损益表正式更名为“综合收益表”,并于 2009 年 1 月 1 日正式生效。随着国际准则的修订,2009 年 6 月,在我国财政部所发布的“解释第 3 号”中,正式将“其他综合收益”的概念引入我国,体现了与国际会计准则的趋同。“其他综合收益”的概念源于美国,后来逐渐被各国会计准则所接受。在正式列报其他综合收益之前,公允价值在英、美等国的应用已经具有一定的时间,针对其他综合收益进行了大量的理论研究工作,已经具备了一定的理论基础。但是在其他综合收益准则正式出台之前,各利益团体之间仍然进行了长期的博弈。对于我国来讲,在“解释第 3 号”文件出台之前,“其他综合收益”与“综合收益”的概念鲜有人知,很少有学者对其进行研究,理论基础薄弱。作为外源性的会计准则,财政部主要考虑的还应当是财务报告的国际趋同,而其他综合收益在会计报表当中的列报是否能够提高会计信息的质量,是否具备相关性与可靠性,是否会对信息使用者的决策制定造成影响等问题有待考察。

传统的收益确定模式是以历史成本原则、收入费用配比原则以及谨慎性原则作为核心,其特点是不确认未实现的价值增值,这虽然能使利润表变得更加可靠以及稳健,但存在着不可克服的缺点。自 20 世纪 70 年代以来,企业所处的环境和信息使用者的需求都发生了变化,会计目标由受托责任观向决策有用观逐渐过渡。会计目标决定着对会计信息的质量要求,英国、美国等西方国家以及国际会计准则委员会,在会计信息质量要求当中均把相关性放在第一位,彰显其重要地位。面对经济的发展以及满足会计信息使用者的要求,英国和美国的准则制定机构以及国际会计准则委员会纷纷采取行动,针对传统利润表的

缺陷提出了“综合收益表”的概念。

1.1.1.1 FASB 方面

1980 年,美国会计准则委员会(FASB)在第3号财务会计概念框架《财务会计要素》中,首次提出了综合收益的概念,定义为:“与所有者资源无关的,在一定会计期间由于交易和事项所引起所有者权益的变动。它包含在一定期间除那些由于投资人投资和向投资人分配以外,导致所有者权益变化的项目”,并将综合收益作为会计十要素之一。^①随后,美国又在1997年6月颁布的第130号财务会计准则中提出:企业可以在原收益表中反映两个部分:净收益和其他综合收益,改为“收益和综合收益表”;也可以在收益表之外增加第四财务报表——“综合收益表”,还可以在业主权益变动表中单独反映“累计的其他综合收益”。同时,FASB的“第130号准则”对“其他综合收益”概念及具体项目加以界定,将其定义为:绕过利润表(即凡是确定为属于利润表项目的收入与利得均不是其他综合收益)与所有者无关的所有者权益变动。其主要内容包括:a.外币折算调整项目;b.最低退休金负债调整;c.可出售债券(相当于现在的可供出售金融资产)上未实现利得和损失;d.现金流量套期上的利得和损失。^②

2011年,美国会计准则委员会发布了《2011年第5号会计准则更新——综合收益(主题220):综合收益列报》(ASUNo.2011-05),规定的企业可以选择在综合收益表或所有者权益变动表中列报其他综合收益的选择权取消,强制要求在利润表当中列报。这使美国公认会计准则与国际财务报告准则在其他综合收益的列报问题上实现了统一,体现了国际一体化的整体趋势。虽然美国财务会计准则委员会在此次准则修订当中,并未提及其他综合收益所包含的具体项目,也未涉及原计入其他综合收益的相关项目何时能够转化成已实现的收益重新计入损益,但是明确了其他综合收益与综合收益总额强制列报在综合收益表当中,这样能够使信息使用者能够更好地解读企业收益的相关信息,提高会计信息的相关性与可靠性,也增强了美国会计准则与国际财务报告准则的可比性。

① 美国会计准则所规定的会计十要素具体为:资产、负债、所有者权益、投资人投资、向投资人分配、综合收益、收入、费用、利润、利得、损失。本书将以此作为帮助我国准则判定其他综合收益具体项目的标准之一。

② 该项目是FASB在《衍生工具和套期保值会计》颁布后增加的。

1.1.1.2 ASB 方面

英国会计准则委员会（ASB）于1992年10月发布了“财务报告准则3号——报告财务业绩”，首次在准则当中明确提出“全部已确认利得与损失的概念”，并且要求企业在对外编制财务报表时，将“全部已确认利得与损失表”作为独立报表和损益表共同作为表述报告主体的全部财务业绩的报表。

1.1.1.3 IASB 方面

1997年，国际会计准则委员会（IASB）发布了《财务报表的列报》（IAS 1），要求上市公司披露综合收益报表，具体规定与美英大致相同。此后，国际会计准则委员会长期致力于对其他综合收益的相关研究工作，并于2007年在《国际会计准则1号》的修订版中发布，关于其他综合收益的具体内容：a. 以重估模式核算的固定资产及无形资产，由于公允价值变动形成的重估盈余；b. 基于设定的福利计划所形成的精算利得或损失；c. 外币报表折算差额海外经营部分形成的利得或损失；d. 有效套期部分的现金流量套期形成的利得或损失；e. 可供出售金融资产当期公允价值发生变动时所形成的利得或损失。^①随后，2011年6月16日，IASB（国际会计准则理事会）正式发布了《国际会计准则第1号》对企业对外公布的财务报表进行修订（主要涉及对其他综合收益项目的修订）的通知，该通知于2012年7月1日起开始生效，允许提前采用并且适用于以后会计年度。此次修订中主要体现在其他综合收益方面，一方面是将原来作为单独一个项目列报在利润表当中的其他综合收益项目分两类进行列报：一类是以后期间能够重分类进损益的项目；另一类是不能够重分类进损益的部分。另一方面是当企业选择对其他综合收益项目进行列报时采用税前金额为基础时，要求将相关税收影响在能重分类进损益与不能重分类进损益的项目之间分配。

1.1.1.4 CASB 方面

2006年，我国财政部发布了新的《企业会计准则》，体现了我国准则体系正在逐步与国际会计准则趋同的意味，该准则体现出了全面收益观的理念，但并未要求在准则当中列报综合收益。直至2009年6月11日，财政部发布了

① 2007年《国际会计准则1号——财务报表列报》。

“解释第3号”文件，将“其他综合收益”概念引入我国，要求企业在利润表中增列“其他综合收益”与“综合收益”项目。同12月24日，财政部发布了“16号文件”，其要求在利润表附注当中披露其他综合收益的具体项目，并对所有者权益表的格式进行了修订。“解释第3号”和“16号文件”的发布，标志着以资产负债观作为收益确定方法的理念正式扎根于我国准则体系当中。

2012年6月，财政部又颁布了《企业会计准则第30号——财务报表列报》（征求意见稿），其中第4章第32条与第33条提到了其他综合收益与综合收益。其中，第32条规定：“其他综合收益，是指企业根据企业会计准则规定未在当期损益中确认的各项利得和损失。其他综合收益项目应当根据其他相关会计准则的规定分为下列两类列报：a. 以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益项目；b. 以后会计期间在满足规定条件时将重分类进损益的其他综合收益项目，主要包括按照权益法核算的在被投资单位其他综合收益中所享有的份额、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、外币财务报表折算差额、自用房地产转换为以公允价值模式计量的投资性房地产在转换日公允价值大于账面价值部分等项目”。第33条规定：“综合收益，是指企业在某一期间除与所有者以其所有者身份进行的交易之外的其他交易或事项所引起的所有者权益变动。综合收益总额项目反映净利润和其他综合收益相加后的合计金额”。^① 2014年1月28日，财政部发布经过修订的《企业会计准则第30号——财务报表列报》（以下简称“修订稿”），修订稿第33条规定其他综合收益项目应当根据其他相关会计准则的规定分为下列两类列报：“①以后会计期间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负债或净资产导致的变动、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。②以后会计期间在满足规定条件时将重分类进损益的其他综合收益项目，主要包括按照权益法核算的在被投资单位以后会计期间在满足规定条件时将重分类进损益的其他综合收益中所享有的份额、可供出售金融资产公允价值变动形成的利得或损失、持有至到期投资重分类为可供出售金融资产形成的利得或损失、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、外币财务报表折算差额等”。^② 上述变化是我国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同的重要举措，也是

① 《企业会计准则第30号——财务报表列报（征求意见稿）》。

② 《企业会计准则第30号——财务报表列报》的通知。

其他综合收益的概念正式纳入我国会计准则体系的标志。

随着修订稿的颁布,2014年3月29日财政部发布了《企业会计准则2号——长期股权投资》的修订稿,长期股权投资修订稿与原长期股权投资准则相比出现了多处变化,在诸多变动条款当中涉及最多的便是与其他综合收益相关的会计处理。

第一,对长期股权投资权益法核算的影响与原准则相比,长期股权投资修订稿将权益法核算划分为三部分内容:①被投资方形成的净利润,按照持股比例计入当期投资收益。②被投资方当期的其他综合收益,按照持股比例计入投资方当期其他综合收益。根据修订稿的相关要求,其他综合收益在利润表当中应当分两部分列报:a.以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益项目;b.以后会计期间在满足规定条件时将重分类进损益的其他综合收益项目。因此,在使用权益法核算该部分其他综合收益时,也应当将权益法核算所形成的投资方其他综合收益分为两部分,即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;按照权益法核算的在被投资单位以后会计期间在满足规定条件时将重分类进损益的其他综合收益中所享有的份额。③被投资方除净损益、其他综合收益外其他原因所导致的所有者权益变动,按照投资方所占持股比例直接计入所有者权益部分。

第二,对投资方追加投资及处置部分股权核算的影响。投资方追加投资增加持股比例,会导致如下结果:①追加投资后投资方能够对被投资方能够实施重大影响情况,即成本法转权益法。当原投资作为可供出售金融资产核算时,以前期间由于可供出售金融资产公允价值变动所形成的其他综合收益,在当期转入损益。②追加投资后投资方能够对非同一控制下的被投资方实施控制的情况,即权益法转成本法。购买日之前采用权益法核算时按照持股比例计算的其他综合收益暂不作会计处理,在处置该股权投资时,以后会计期间不能够重分类进损益的原其他综合收益项目不作会计处理,以后会计期间能够重分类进损益的原其他综合收益项目计入当期损益。购买日之前持有的股权投资分类为可供出售金融资产的,在购买日将由于可供出售金融资产公允价值变动所形成的其他综合收益,在当期转入损益。

第三,处置部分股权投资。投资方处置部分股权投资导致的结果如下:①投资方因处置部分股权投资失去对被投资单位的共同控制或重大影响的情况,即权益法转成本法。由于所处置的股权投资属于终止确认,符合了其他综合收益重分类调整的标准,因此在处置当日,原权益法所核算的以后会计期间

不能够重分类进损益的原其他综合收益项目不作会计处理,以后会计期间能够重分类进损益的原其他综合收益项目计入当期损益。②投资方因处置部分权益性投资等原因丧失了对被投资单位的控制权,但余下股权能够对被投资单位施加重大影响的情况,即成本法转权益法采用追溯调整法进行调整,视同自取得该剩余部分股权之日起即采用权益法核算进行相应调整。当剩余股权无法对被投资单位施加重大影响时,即成本法转成本法,将原长期股权投资进行重分类为交易性金融资产或可供出售金融资产进行核算,并在处置当日将公允价值与原账面价值的差额计入当期损益,而不计入其他综合收益。

值得注意的是,由于追加投资或者处置投资导致的持股比例变动,使长期股权投资的后续计量从成本法转权益法或权益法转成本法,均属于会计政策变更。但是,只有因为处置投资导致的持股比例降低的成本法转权益法采用追溯调整法进行调整,其他情况均采用未来适用法不对过去进行调整。

第四,对权益性投资转为待处置资产及处置股权投资核算的影响。对联营企业或合营企业的权益性投资全部或部分分类为持有待售资产的,对已划分为持有待售的对联营企业或合营企业的权益性投资,属于长期股权投资的终止确认,符合其他综合收益的重分类调整标准,应当将以前会计期间按权益法核算的其他综合收益,比照处置部分投资进行会计核算,将符合规定的其他综合收益金额按比例转入当期损益;不再符合持有待售资产分类条件的,应当从被分类为持有待售资产之日起采用权益法进行追溯调整。处置采用权益法核算的长期股权投资,在处置该项投资时,采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础,按相应比例对原计入其他综合收益的部分进行会计处理,将符合规定的其他综合收益转入当期损益。

2014年3月29日,财政部同时发布了《企业会计准则9号——职工薪酬》的修订稿,该修订稿与原职工薪酬准则相比出现了多处变化,其中有一处同样涉及与其他综合收益相关的会计处理:要求将职工薪酬当中基于职工福利计划当中设定收益计划当中所形成的精算利得与损失计入其他综合收益。

1.1.2 研究意义

1.1.2.1 理论意义

(1) 通过对收益确定模式的梳理,阐述了其他综合收益的理论溯源。其他综合收益的产生,是收入费用观与资产负债观历经否定之否定过程所形成的产物,是会计学收益与经济学收益相互博弈的结果,是公允价值应用的体现。

本书经过对其他综合收益产生历程的研究,丰富了收益确认的理论基础,为会计理论方面的研究作出了一定的贡献。

(2) 对其他综合收益与会计信息、会计信息与企业价值的关系进行论述。国内学者对其他综合收益的研究大多集中在研究其价值相关性方面,即对投资人决策的影响方面;本书通过对其他综合收益、会计信息、企业价值之间关系的整理,将其他综合收益的研究领域扩展到研究其相关性的其他方面,并且提出了对其可靠性进行研究的方向。

1.1.2.2 现实意义

(1) 对于修订稿中所提及的重分类项目进行解读。重分类调整指的是在以前年度(或当前的会计期间)确认为其他综合收益的项目,但当该项目终止确认时重新计入当期损益的金额。^① 2010年5月,国际会计准则委员会发布了《其他综合收益项目的列报》征求意见稿。要求将其他综合收益按期后对损益表的影响分别列示:一类是有可能将在后续期间不能重分类至损益的项目;另一类是在后续期间能够重分类至损益的项目。以此提高财务报告的相关性。2011年6月,国际会计准则又颁布了《其他综合收益项目的列报》,对IAS进行修订,要求企业在遵循国际财务报告准则要求编制财务报表时,应将“其他综合收益”部分中,未来可能重分类为“损益”项目汇总列报。为了保持与2011年新修订的国际列报准则持续趋同,2014年1月,我国财政部发布了修订稿。修订稿中规定了“其他综合收益”的概念,根据国际会计准则作出了相同的列报要求。但是,不论在国际会计准则当中还是我国的修订稿当中,均未明确说明能够重分类至损益项目以及不能够重分类至损益项目如何作会计处理。有鉴于此,本书针对该问题进行详细的剖析,首先弄清楚其他综合收益的这两个部分各自所包含的项目有哪些;然后说明对于以后期间能够重分类进入损益的项目以及以后各期不能重分类进损益的项目,如何进行计算以及相关的会计处理。从而为上市公司利润表其他综合收益的列报指明方向,使报表使用者得到更加可靠、相关的会计信息,规范上市公司利润表的披露行为。

(2) 对其他综合收益所提供会计信息的经济后果进行实证研究。会计信息是信息使用者了解公司财务状况以及经营业绩的主要渠道,能够为信息使用者的决策制定提供依据,是搭建在信息使用者与公司之间的一座桥梁,各个国

^① 《澳大利亚会计准则——第101号》。