

非经常性损益概念的五个认识误区

四川师范大学 郑 珺

【摘要】 本文对容易与非经常性损益概念相混淆的非经营活动损益、线下项目、营业外收支、利得和损失及应计项目进行总结和辨析,以期有助于会计人员非经常性损益形成更加全面、清晰的认识。

【关键词】 非经常性损益 非经营活动 误区

目前由于我国财政部未针对非经常性损益制定专门的会计准则,仅是证监会以列举的方式作出了操作性规范,不可避免地出现不能穷尽所有项目以及各公司在执行非经常性损益相关规定时宽严把握不一致的问题。因此,界定非经常性损益的特征和非经常性损益的归属,就显得非常必要。

误区之一:非经常性损益等同于非经营活动损益

在确定非经常性损益项目时,需要注意到非经常性损益不同于非经营活动损益。公司完整的经济活动包括生产经营活动、投资活动和筹资活动三部分,但是我们不能仅根据损益是否来源于企业生产经营活动来判断该损益是否为非经常性损益。经营活动的损益不一定是经常性损益,例如公司销售商品属于经营活动,但如果销售商品时价格显失公允,那么超出公允价值的部分就属于非经常性损益。进一步来讲,非经营活动的损益也不一定就是非经常性损益,如公司的长期债券投资属于非经营活动,但长期债券投资所产生的利息收入属于经常性损益。界定非经常性损益的重要标准是,该项损益的性质、金额或发生频率是否会影响投资者对公司正常盈利能力的判断。

误区之二:非经常性损益等同于线下项目

在监管机构没有对非经常性损益作出明确规定之前,实务中常采用一种比较简单的分析思路:以营业利润为界线,将营业利润之上的项目称为线上项目,它们大都被认为是经常性的;将营业利润之下的项目称为线下项目,它们大都被认为是偶然性的。

值得注意的是,旧准则下的利润表中营业利润不包括“投资收益”项目。因此在分析企业的盈利情况时,一般认为营业利润即为企业的经常性收益,很多企业在进行考核时也会用到经常性收益指标,主要用来反映经营者通过努力所获取的经常性收益。在新准则下的利润表中,“投资收益”项目被纳入营业利润中,并且增加了“公允价值变动收益”项目,因此在分析企业的利润表或对企业经营者进行考核时,都要注意营业利润的内涵已经发生了变化,经常性收益要重新分析计算,以真实地反映企业的经营成果。也就是说,非经常性损益并不简单等同于线下项目,线上项目同样也包含着非经常性损益的内容。

具体来讲,营业税费中可能包括的越权审批或无正式批准文件的税收返还、税收减免等属于非经常性损益;财务费用中对非金融企业收取的资金占用费也属于非经常性损益;资产减值损失中单独进行减值测试的应收款项减值准备转回和因不可抗力因素而计提的各项资产减值准备同样属于非经常性损益;持有交易性金融资产、交易性金融负债产生的公允价值变动损益和采用公允价值计量的投资性房地产公允价值变动产生的损益属于非经常性损益;投资损益中的对外委托贷款取得的损益和委托他人投资或管理资产形成的损益属于非经常性损益。

误区之三:非经常性损益等同于营业外收支

营业外收支与非经常性损益类似,都是指那些与企业的生产经营活动没有直接联系的收入或者支出,但两者之间既有联系,也有区别。联系之处在于营业外收支中的一些项目往往也是非经常性损益所包括的内容。例如,企业处置非流动资产的收益、金额重大的债务重组收益等,一方面在营业外收入账户中核算并在利润表中反映,另一方面作为非经常性损益项目列报。区别主要是营业外收入或营业外支出既是利润表中的一个项目,同时也是一个单独账户。非经常性损益项目则是在损益满计观念下,为避免利润数据不准确而增列的一个项目,而非一个单独的账户。就具体项目差别而言,营业外收支中的库存商品盘盈利得或盘亏损失,则不属于非经常性损益的内容。

误区之四:非经常性损益等同于利得和损失

严格来说,利得和损失属于会计理论的概念。2006年颁布的《企业会计准则——基本准则》(简称“基本准则”)正式引入利得和损失概念,这是基本准则变化的重要方面。基本准则明确定义:利得是指由企业非日常活动所形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的流入;损失是指由企业非日常活动所发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的流出。由此可见,利得与损失包括两个部分:一是直接计入当期损益的营业外收入、营业外支出与公允价值变动损益等,这部分损益是否属于非经常性损益要作进一步具体分析;二是直接计入所有者权益的利得和损失。

公允价值会计基本概念辨析

福建集美大学工商管理学院 张白玲(教授) 杜孝森

【摘要】 本文通过将与历史成本会计相关的概念进行对比来分析公允价值、公允价值计量和公允价值会计三个基本概念,并指出公允价值是与历史成本相互依存的会计计量属性,历史成本计量属性不会随着公允价值会计的发展而消失,且公允价值会计是会计发展的必然。

【关键词】 公允价值 公允价值计量 公允价值会计

公允价值会计是近年来会计学术界讨论较多的话题,特别是我国财政部2006年发布的企业会计准则明确将公允价值作为一种新的会计计量属性,掀起了国内学术界讨论的热潮。本文试图对公允价值会计的基本概念进行辨析,以期能够统一对相关问题的认识,以推动对公允价值会计的研究。

一、公允价值

随着经济的快速发展,经济活动的复杂性和多变性不断增强,使得历史成本会计信息无法满足信息使用者的需求。为了弥补历史成本会计信息的不足,会计理论和实务工作者探索了不同于历史成本的会计计量属性,如现行市价、现行成本、可变现净值和现值等,以期能提高会计信息的有用性。公允价值计量属性的提出较晚,但是也经历了一定的变迁,目前已得到广泛应用。现简述如下:①美国财务会计准则第107号对公允价值所下的定义是:在现时交易中,在非强制或非清算

性销售的情况下,当事人自愿据以买卖资产(承担或结算负债)的金额。②英国财务报告准则对公允价值所下的定义为:在公平交易中,亦即非强制或非清算性销售中,熟悉情况的当事人自愿据以交易该资产或负债的金额。③国际会计准则对公允价值所下的定义为:在公平交易中,熟悉情况的当事人自愿据以进行资产交换或负债结算的金额。④金融工具联合工作组(JWG)对公允价值所下的定义为:在计量日,由正常的商业考虑推动的,在公平交易中企业出售一项资产时应收到的金额或解除一项负债时应付出的金额的估计。⑤我国企业会计准则规定:在公允价值计量下,资产和负债按照在公平交易中,熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额计量。⑥美国财务会计准则第157号规定:公允价值是指在计量日市场参与者进行有序交易时出售一项资产所收到的价格或转移一项负债所支付的价格。

根据会计准则的规定,直接计入所有者权益的利得和损失主要通过“资本公积——其他资本公积”科目进行核算,包括可供出售金融资产公允价值变动、权益法下被投资单位除净损益以外其他因素导致的所有者权益变动、与直接计入所有者权益的项目相关的递延所得税资产和递延所得税负债、存货或自用房地产转为以公允价值计量的投资性房地产时公允价值大于原账面价值的差额、以权益结算的股份支付形成的费用、现金流量套期中套期工具的公允价值变动等。可见,直接计入所有者权益的利得和损失多是资产自身计价基础的变动或是资产价值变动而导致的企业总体价值的变动,因此可以认为直接计入所有者权益的利得和损失不属于非经常性损益。

误区之五:非经常性损益等同于应计项目

会计盈余可根据资金基础的不同划分为应计项目与经营现金流量两部分。应计项目是指不直接形成当期现金流入或流出,按照权责发生制和配比原则应计入当期损益的收入或费用,如折旧费、摊销费、应收款项变动额等。经营现金流量是基于收付实现制而计算得出的,一般比较客观,不容易被操纵。由于应计项目的确定依赖于管理层的主观判断与估计,存在较大的不确定性,故在会计理论研究中提出了众多基于异

常应计项目盈余质量的计量模型,用于研究会计盈余的应计质量属性。

根据盈利的持久性,会计盈余可划分为经常性损益和非经常性损益,从该角度可探索盈余质量的持续性属性,但目前这种划分并未引起广泛且深入的研究。所以,我们可以认为,对非经常性损益与应计项目的研究是会计盈余不同分类标准下关注盈余质量不同属性的研究。

主要参考文献

1. 唐洪广.有关非经常性损益的几个问题.中国注册会计师,2002;3
2. 李晓慧.会计与资本市场案例研究.北京:高等教育出版社,2006
3. 毛洪涛,万云.会计最新制度、准则——深度阐释与案例分析.上海:立信会计出版社,2004
4. 魏涛,陆正飞,单宏伟.非经常性损益盈余管理的动机、手段和作用研究——来自中国上市公司的经验证据.管理世界,2007;1
5. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解2008.北京:人民出版社,2008