

# 利得、损失与营业外收支的概念辨析

上海 戴佳君 张奇峰(博士)

财政部新颁布的《企业会计准则——基本准则》首次提出利得与损失的概念,它们与《企业会计制度》中的营业外收入与营业外支出有何区别?本文对此作以下探讨。

## 一、利得、损失的定义及其特征

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流入。损失是指由企业非日常活动形成的、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流出。利得和损失有三个基本特征:

1.利得和损失来自于企业的非日常活动。美国财务会计准则委员会(FASB)将企业非日常活动定义为边缘性或偶发性交易,或来自于超出企业管理层控制范围的事项或环境变化。按照来源,利得和损失可分为四类:①与其他实体进行的偶发性或边缘性交易形成的净收支,如卖出有价证券投资损益、处置固定资产损益、债务重组损益等;②企业与其他实体之间非互惠性的资产转移,如企业收到的捐赠、赢得诉讼的收益、因被偷盗而产生的损失、败诉后的罚款等;③因企业资产或负债的价格变动而导致的持有损益,如固定资产减值准备的计提、汇总损益、股权投资减值准备的计提等;④因环境因素而导致的利得或损失,如地震、洪水等自然灾害而导致企业财产的毁损。

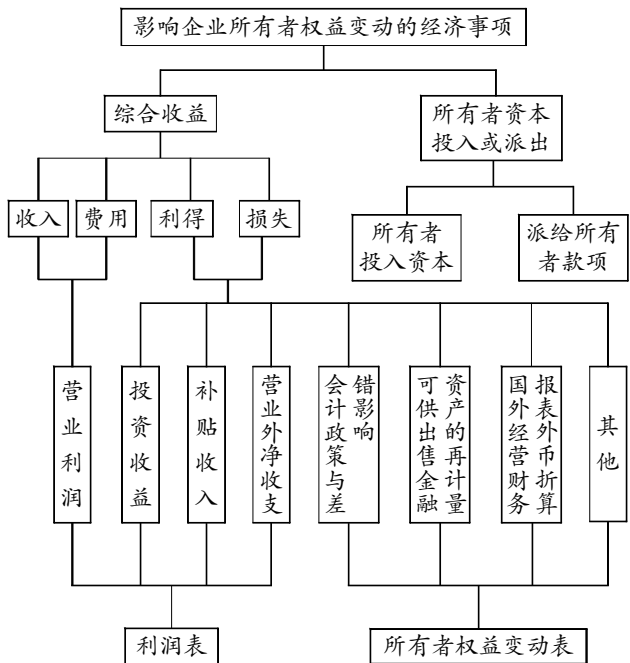
利得和损失既可能是经营性的,也可能是非经营性的,这取决于利得(或损失)与企业主要的、持续的或核心的经营活动的关系。例如,计提的固定资产减值损失是经营性损失,而因意外灾害导致的损失则是非经营性的损失。

以上特征可把利得、损失与收入、费用区别开来。收入与利得(或费用与损失)的主要区别在于其来源不同。收入(或费用)产生于企业销售商品、提供劳务与让渡资产使用权等日常经营活动中,而利得(或损失)则来自于除企业日常经营活动以外的所有情况。

2.利得(或损失)导致所有者权益增加(或减少),而且导致与所有者资本投入(或派出)无关的经济利益流入(或流出)。利得(或损失)的发生必然会导致所有者权益的变化,但是并非所有导致所有者权益变化的事项都会产生利得或损失。根据来源不同,导致所有者权益变化的事项可以分为两类:①所有者资本投入或派出;②综合收益。其中,综合收益就是一定期间内与所有者资本投入或派出无关的事项所形成的所有者权益的变化。而根据与日常经营活动的关系,综合收益又可进一步分为收入(或费用)与利得(或损失)。

值得注意的是,虽然综合收益与利润都是经营成果的主

要计量指标,而且一般情况下数额相等,但无论从性质、数量还是会计报表列示上看,综合收益与利润都不一致。从性质上看,综合收益表现为经济收益,即在保持期末与期初同等富有程度(资本保全)时,企业本期可以用以消费或分配的最大金额;而利润则表现为会计收益,是指来自企业期间交易的已实现收入和相应费用之间的差额。从数量上看,综合收益通常采用资产负债表法计算,数量上等于会计期间所有者权益(净资产)的期初、期末变化金额减去会计期间所有者资本投入或派出的金额;而利润总额通常采用利润表法计算,数量上等于营业利润加上投资收益、补贴收入、营业外净收支后的金额。从会计报表列示上看,利润列示在利润表内,而综合收益则主要列示在利润表与所有者权益变动表内(见下图)。



3.从数量上看,利得(或损失)等于综合收益与收入(或费用)的减项。由于综合收益通过利润表与所有者权益变动表计算,因此利得(或损失)可分为两部分:①计入利润表的部分,包括投资收益、营业外收入(或支出)、补贴收入;②直接计入所有者权益变动表的部分,例如会计政策变更与会计差错更正产生的影响、可供出售金融资产的再计量增值、国外经营的财务报表的外币折算差额等。

## 二、利得、损失与营业外收入、营业外支出的区别

根据《企业会计制度》,营业外收入和营业外支出是指企



# 合并财务报表准则之国际比较

复旦大学管理学院 凌青

财政部于2006年2月15日颁布的《企业会计准则第33号——合并财务报表》(以下简称“新准则”)借鉴和参考了《国际会计准则第27号——合并财务报表和单独财务报表》(IAS27),两者存在很多相似之处:都偏向于以经济实体理论为合并财务报表的理论基础,都强调少数股权作为所有者的权利,都以实际控制权作为划分合并范围的标准,都要求考虑潜在表决权对控制的影响等。但是两者存在的差异也是显而易见的,本文从以下四个方面进行比较分析。

## 一、豁免编制合并财务报表

豁免编制合并财务报表是IAS27的一项重要内容,但新准则并不赞同。IAS27允许同时符合以下四个条件的母公司可以不提供合并财务报表:①母公司本身是全资子公司,或者是另一个主体部分拥有的子公司,并且母公司的其他所有者(包括没有表决权的所有者)已被告知,且不反对母公司在不列报合并财务报表;②母公司的债务或权益工具没有在公开市场上交易(国内或国外的证券市场,或者包括当地或区域性的柜台交易);③母公司没有在公开市场上发行任何种类工具的目的,没有向证券交易委员会或其他监管机构报送过或正在报送财务报表;④母公司的最终母公司或任一中间母公司按照国际财务报告准则编制可供公开使用的合并财务报表。

对于条件①,首先要保证的是豁免编制合并财务报表的母公司不是最终母公司,因为最终母公司担负了向社会公众

业发生的与其生产经营活动无直接关系的各项收入和各项支出。营业外收入包括固定资产盘盈、处置固定资产净收益、处置无形资产净收益和罚款净收入等。营业外支出包括固定资产盘亏、处置固定资产净损失、处置无形资产净损失、债务重组损失、计提的无形资产减值准备、计提的固定资产减值准备、计提的在建工程减值准备、罚款支出、捐赠支出、非常损失等。营业外收入和营业外支出应当分别核算,并在利润表中分项目反映。

总的来说,营业外收入、营业外支出与利得、损失在性质、数量以及财务列报上有以下区别:

1.从性质上看,利得与损失体现的是经济收益观,而营业外收入与营业外支出体现的是会计收益观。大多数情况下,会计收益表现为利润表中已实现的收入与为取得这些收入而发生的费用的差额,它强调的是收益计算的程序理性,关注的是会计数据的可靠性,是建立在一系列会计假设与原则之上的会计机制运行的结果。而经济收益强调的是收益计算

提供信息的重任,想要豁免编制合并财务报表是不现实的。同时强调要享受豁免权,必须告知全部所有者(包括没有表决权的所有者),并且没有收到反对意见。但问题是以怎样的方式告知全部的所有者,如何确定所有者都已经被告知,如何确认全部所有者都不反对。所谓“没有表决权的所有者”包括优先股持有者、管理层持股所有者等,这些所有者的共同点在于牺牲表决权换取了其他方面的权利,如优先股能够在较小的风险下获得比普通股更加稳定的收益,管理层持股则以其对公司经营管理的权力作为交换。

条件②、③可以结合起来看,都是限制母公司在公开市场上发行债务或权益工具。国际会计准则(IAS)限制要求豁免的母公司在公开市场上发行债务或权益工具,能够从数量和地域上将公司的投资者限制在一个较小的范围内,这种情况下投资者对公司比较了解,从而减少了信息不对称产生的成本。这样即使允许母公司不提供合并财务报表,也能够将消极影响降低到可以接受的程度。

条件④要求母公司的最终母公司或任一中间母公司提供符合要求的合并财务报表,使未能获得母公司合并财务报表的投资者可以从其他途径(上级母公司的合并财务报表)获得所需信息作为补偿。

新准则中没有涉及豁免条款,可见其要求所有母公司采取同样的合并财务报表政策。适当地给予融通,在保证社会公众获得信息的数量和质量的前提下,豁免编制合并财务报表

的结果理性,关注的是会计数据的相关性,认为收益是在资本保全情况下企业本期可分配的最大金额。利得与损失所依赖的资本保全通常指财务资本保全,即保持以名义货币所表示的资本额不变为基础进行计算。而营业外收入与营业外支出则是以一系列会计假设、原则与程序为基础反映企业一定期间非日常经营活动的交易或事项所形成的经济后果。

2.从数量上看,利得(或损失)表现为综合收益与收入(或费用)的差额。而营业外收入与营业外支出表现为利润总额与营业利润、投资收益与补贴收入的差额。利得(或损失)不仅包括计入利润表中的利润总额扣除非营业利润的部分,而且包括直接计入所有者权益变动表的部分经济利益的流动,如可供出售金融资产的再计量增值、国外经营的财务报表的外币折算差额等。所以,营业外收入、营业外支出包含于利得或损失之中。

3.从会计报表列示上看,利得(或损失)同时反映在利润表与所有者权益变动表中,而营业外收支反映在利润表中。○