

营业外收支核算内容及列示方式的商榷

成都 郑蓉

《财会月刊》2004年第10期刊登了明光兰同志《关于取消营业外收支核算的思考》一文(以下简称《明文》)。笔者赞同《明文》中提出的由于营业外收支与企业持续经营能力的相关度不大,从而降低了利润表的可理解性和相关性这一观点,但不赞同其在利润表中取消营业外收支项目的处理方法,现将理由阐述如下。

一、是否在利润表中取消营业外收支项目

《明文》认为,营业外收支是指企业发生的与其生产经营无直接关系的各项收支,它不能说明企业的获利能力。将其反映在利润表中容易产生歧义且会降低利润表的可理解性,因此建议在利润表中取消营业外收支项目。

笔者认为,利润表反映企业经营成果是通过将企业一个时间跨度的收入和成本费用联系在一起而实现的。因而,利润表不仅是一个反映企业盈利状况的报表,而且是连接相邻两个会计期间资产负债表的主要链条。从资产负债观的角度看,除股东投资及派给股东款外,期初、期末股东权益的增减完全等于其对应会计期间内实现的全部净利润。只有将所有会引起股东权益变动的交易事项(除股东投资及派给股东款外)均无一遗漏地反映在利润表中,才能使两张主表相辅相成,全面地反映企业的财务状况和经营成果,从而有利于投资者的未来决策。

二、营业外收支核算内容列示方式

《明文》提出将原营业外收入核算的内容扣除未来应交所得税后的余额记入“资本公积”科目,将原营业外支出核算的内容分为两类:一类是与企业生产经营有间接关系的损失或支出,记入“管理费用”科目;另一类是与企业生产经营不相关的损失或支出,作为“资本公积”科目的减项。笔者对此并不十分赞同,理由如下:

1.关于营业外收入核算内容列示方式。

营业外收入虽不是在企业日常经营活动过程中取得的收入,但它是由所有者出资以外的其他原因所引起的股东权益的变动。它符合收入的定义和利润表确定企业期间利润的基本原则,现行会计将其列入利润表是合乎情理的。净利润是企业经营活动产生的结果,可以分配给股东。资本公积从本质上讲是企业所有者投入资本的一部分,具有资本的属性,其核算内容与企业的净利润无关,因而不能作为利润表的附属组成部分。而作为利润表构成要素的营业外收入并不具备资本的属性。根据资本保全原则,资本与股本一样不能用于发放股利,但营业外收入却可以作为股利分配的一个来源。

或许有人会反驳,当前各国会计中的“资本公积”科目为

何又包含了许多从严格意义上讲不应属于该科目的项目,如外币折算差额、重估价盈亏、关联方交易差价等。事实虽然如此,但这种现象不能作为将营业外收入记入“资本公积”科目的合理依据。从报表充分披露的原则上讲,利润表中的净收益必须包括会计主体当期的全部经济交易和其他活动的影响。然而,出于会计经济后果的考虑,准则制定机构允许一些项目绕过利润表而直接在资产负债表的权益项目中进行披露。这不仅损害了收益呈报的基础,也使财务分析师们不得不花大量的精力去寻找和评估所有的利润表项目。因而,当营业外收入的列报使利润表变得不透明、不可比时,正确的做法应是思考如何调整利润表现有的披露结构和层次,从而使现行的利润表变得透明起来,以更加有利于投资者进行决策。

2.关于营业外支出核算内容列示方式。

《明文》针对营业外支出在利润表中所作的调整混淆了“营业外支出”、“管理费用”及“资本公积”科目的基本概念及性质。其一,由于计量确认上的困难,我国现行利润表不能全面地反映企业的经营成果,但这并不能说明我国的利润表仅仅是与持续经营相关的业绩报表,也不能说明我国的利润表就是所谓的“核心损益表”。事实上,我国现行利润表中的利润总额及净利润指标更倾向于综合利润总额和综合净收益的概念。营业外支出与营业外收入一样,应是一个损益类账户而不是权益类账户,因此只能在利润表中列示。其二,管理费用是核算企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的各种费用,其特点是:①该费用可以为企业控制或基本控制;②该费用是企业持续经营所必需的经常性、重复性支出。而营业外支出的内容大都不满足管理费用所具有的上述特点。其三,这种调整会加剧利润表的误导性和管理当局舞弊的隐蔽性,因为在这种基础上计算出的营业利润中,“一次性交易”的影响被人为扩大,营业利润这一指标的可比性大大下降,可操纵性大大提高,其结果远远背离了《明文》取消营业外收支项目的初衷。

三、建议

1.披露层次调整。

(1)在保持现行利润表基本结构的前提下,将原来单一披露营业利润的方式修改为分步披露三个营业利润相关指标:



也谈固定制造费用差异分析方法

江苏工业学院 余兴无



《财会月刊》2004年第9期刊登了郭晓、刘庆华、黄俊三位同志的《对固定制造费用差异分析方法的剖析》一文(以下简称《郭文》)。笔者认为,《郭文》在对固定制造费用差异分析方法进行剖析时,并没有认识到这种差异是标准成本法与完全成本法结合应用时产生的,而简单地认为计算该差异就是为了对固定制造费用预算进行考核和控制,因此得出了“财务管理学上所建立的固定制造费用总差异算式是错误的”这一结论。下面,笔者对此进行如下阐述。

一、标准成本法与完全成本法结合应用的简介

标准成本法是在泰勒的生产过程标准化思想影响下产生的,是泰勒科学管理思想在成本会计中的具体体现。标准成本法可以同完全成本法结合使用,也可以同变动成本法结合使用。在实务中,西方国家的企业一般是将其与完全成本法结合使用,我国的《成本会计学》、《管理会计学》、《财务管理学》等所介绍的标准成本法也都是与完全成本法相结合的。与完全成本法结合,先要制定出产品的标准完全成本以作为衡量工作业绩的尺度。对产品实际成本与标准成本的差异进行分析和考核,就必须将其在直接材料、直接人工、变动制造费用和固定制造费用四个方面进一步分解为各影响因素的差异。而《郭文》不考虑标准成本法与完全成本法相结合这一成本核算方法的要求,仅仅从成本性态角度去理解固定制造费用的差异(也就是下面的耗费差异,也称为开支差异),即:固定制造费用实际数-固定制造费用预算数。

在完全成本法下,产品的生产成本 $TC=N\times VC+FC$ 。其中,N表示实际产量,VC表示单位产品变动成本,FC表示固定制造费用。单位产品成本 $=VC+FC\div N$ 。显然,单位产品成本中

营业利润、营业所得税和营业利润净额。

(2)在原利润表的“利润总额”项目前增加“非核心业务税前利润”、“非核心业务所得税”和“非核心业务利润净额”三个项目。“非核心业务税前利润”是指企业非经常性的、偶发的、与其生产经营无直接关系或非企业主观可控的业务或事项所产生的损益。具体地,它不仅包括现行报表中“投资收益”、“补贴收入”、“营业外收入”等项目的内容,还包括原本应列入利润表但因各种原因在资产负债表中“资本公积”项目下核算的部分内容。

(3)取消原利润表的“利润总额”和“所得税”项目,但调整后利润表的最后一项仍是“净利润”项目,其金额应等于“营业

是包含固定制造费用的,且固定制造费用与产量N成反比例关系。与标准成本法相结合,要求在调查、分析和技术测定的基础上,首先制定出单位产品的标准成本 VC_0+S_0 ,即:VC的标准为 VC_0 ,FC÷N的标准为 S_0 。单位产品标准成本=单位产品标准直接材料成本+单位产品标准直接人工成本+单位产品标准变动制造费用+单位产品标准固定制造费用。然后,再确定出实际产量的产品标准成本,即:实际产量×单位产品标准成本 $=N\times(VC_0+S_0)$,作为控制成本开支、评价实际成本、衡量工作效率

的依据和尺度。显然,实际产量的产品标准成本中所含固定制造费用=实际产量×单位产品标准固定制造费用 $=N\times S_0$ 。

但是,我们不能否定固定制造费用不随产量而变动的成本属性,就像将实际发生的固定制造费用FC表示为 $N\times(FC\div N)$ 时,并不能说固定制造费用FC与N成正比一样。设定 $FC\div N$ 的标准为 S_0 ,实际产量的产品标准成本中的标准固定制造费用 $FC_0=N\times S_0$ 也仅是一个与 $FC=N\times(FC\div N)$ 相仿的数学式而已。假如我们不制定单位产品固定制造费用标准 S_0 ,就不能制定出完全成本法下的单位产品标准成本 VC_0+S_0 ,就不能实现标准成本法与完全成本法的结合。又假如我们只制定出单位产品的标准变动成本,再用固定制造费用的预算去控制实际固定制造费用的发生,这就不是标准成本法与完全成本法的结合,而是与变动成本法的结合。

二、总成本差异的分解与固定制造费用差异的简要分析

本期生产产品的总成本差异的产生和分解可以通过以下步骤得到:

第一步:实际产量的产品标准成本=实际产量×(单位产品标准直接材料成本+单位产品标准直接人工成本+单位产品标准变动制造费用+单位产品标准固定制造费用)
“非核心业务利润净额”和“非核心业务利润净额”之和。

2.披露内容和结构调整。

在利润表后增加一个附表——非核心损益明细表,该表主要披露利润表中非核心利润的来源及构成,其主要内容是:减值准备调整影响、自然灾害损失、关联方交易损益、资产重组损益、会计政策变更影响、会计估计变更影响、非货币性交易损益、外币折算调整、未实现证券利得(损失)、处置固定资产净损益、处置无形资产损益、资产盘点损益等。通过增加非核心损益明细表,可以弥补利润表中营业外收支这类科目核算内容太过笼统的不足,减小企业粉饰报表的可能性,提高利润表的完整性和透明度。☐