



关于终止经营处置期间 损益确认问题的探讨

□ 王霞

引言

2003年末,国资委发布的《关于规范国有企业改制工作的意见》发出的一个重要信号是,在今后一段时间内,国有企业因改制和战略性调整而进行企业或企业的某个部门、某个分公司或某个子公司的关停并转或终止经营的处置将进一步规范。然而,终止经营处置期间损益确认和计量应该建立在怎样合理可靠的会计基础上?终止经营的结果在利润表中应如何列示?尽管财政部已公布了《终止经营》(草案),但其规范范围主要是终止经营事项的发生、变化和处置或开始处置的信息披露。美国会计原则委员会第30号意见书(APB Opinion 30)《经营成果的报告:关于处置企业一个经营部门、特殊项目、非经常性项目之影响的报告》和国际财务报告准则第35号《终止经营》(IFRS 35)对此作了详细的规定,本文试图从以下几个方面对这些问题作初步探讨。

一、终止经营处置期间损益确认与计量的基本原则

一个从事多元化经营的企业,如果决定在本年度终止(包括出售或废弃)某个部门、分公司或子公司的经营业务,这些信息对财务报表使用者来说是极为重要的,无论被终止经营的部门是盈利还是亏损,都会对处置年度及以后的经营成果有影响。因此,终止经营损益的信息,对财务报表使用者理解、评估和预测企业的经营业绩、风险和回报,从整体上对该企业价值作出正确的判断是很重要的。

我国财政部已公布的《终止经营》(草案)涉及范围是关于终止经营的信息披露,而终止经营涉及的相关资产、负债、收入、费用和现金流量变化所产生的会计确认与计量,“草案”认为可以应用其他会计准则,例如《非货币性交易》、《债务重组》、《或有事项》以及《企业会计制度——资产减值》等。但是,一个企业的某个部门不论采用何种方式结束其经营,但实际上宣告停止经营后还可能会发生持续性的

经营活动,在这种情况下产生的损益应如何衡量?笔者认为,美国会计原则委员会第30号意见书(APB Opinion 30)为终止经营处置期间损益确认与计量所涉及的会计估计制定了更为详细的、可供操作的方法与原则。

首先,APB Opinion 30对企业的终止经营提出了两个重要日期:终止经营衡量日和处置日,终止经营处置期间介于这两个日期之间。处置期间越长,损益估计的不确定性也就越大。APB Opinion 30指出,衡量日是指管理层正式核准企业处置计划的那一日,其中,制定的处置计划至少应包括下列各条款:(1)认定处置的资产范围;(2)预计处置的方法;(3)预计完成处置计划的期间;(4)如果处置计划是按出售的方式进行,则要制定寻找买主的计划;(5)从衡量日至处置日预计该部门的经营成果;(6)处置该部门的预计现款和实现的残值收入。

其次,APB Opinion 30将终止经营处置期间产生的处置损益分为两部分:一部分是终止经营部门自衡量日至资产处置日期间的营业净损益,另一部分是终止经营部门净资产出售或废弃的净损益。APB Opinion 30认为,因为有了处置期间,公司可以从容地去寻找买主,而不必拍卖或贱卖。因此,在计算处置损益时,应将处置期间的营业净损益并入处置损益。然而按照这一规则,可能会出现两种情形:处置日与衡量日在同一个会计年度或不在同一个会计年度。对第一种情形,由于处置日与衡量日在一个会计年度内,终止经营部门的处置工作都在资产负债表日或之前已经结束,则不存在处置损益的估计问题,实际的处置净损益直接以税后净额在衡量日的年度内确认。对第二种情形,由于处置日与衡量日不在同一个会计年度,终止经营部门的处置工作在资产负债表日尚未结束,这就需要对处置损益作出合理的估计,对这种会计估计,APB Opinion 30从稳健性原则出发,要求确认与计量遵循的原则是:若在衡量日年度内估计有处置净损失,应该立刻确认;若估计有处置净利得,在该年度所能确认的利得只能根据衡量日年度已实现利得与

估计处置利得孰低的原则确认。

二、终止经营处置期间的损益确认与计量释例

为使读者了解终止经营处置期间损益确认与计量方法,举例说明如下:

X公司拥有A、B、C三个分部。因C分部长期亏损,管理层决定终止经营C分部并对其净资产进行整体处置。2001年10月1日,公司董事会投票批准了C分部的处置计划并对外公告。C分部的出售价格为900 000元。2001年度公司营业利润为2 000 000元,不包括C分部从年初至10月1日止的营业亏损150 000元。处置该分部时,公司实现净利400 000元,设税率为30%。下面几种情况讨论C分部处置损益的确认与计量。

第一种情况:衡量日与处置日在同一会计年度,在衡量日的年度内确认处置净损益。

如果C分部的买主Y公司在董事会公告的这一天即2001年10月1日就全盘接受了X公司的要价,衡量日和处置日都在10月1日,无处置期间,则该公司因终止经营C分部,其税后经营亏损为105 000元,税后处置利益280 000元,因C分部终止经营对X公司利润的影响数合计为175 000元,其中105 000元是2001年1月1日至2001年10月1日的营业亏损,280 000元是2002年12月1日的处置净损益——处置资产利益。又假设C分部的买主Y公司是在2001年12月1日接受了X公司的要价,处置日在12月1日。虽然衡量日与处置日不在同一日但是在同一会计年度,因推迟成交,衡量日至处置日之间C分部持续发生营业亏损为50 000元(税后),其他数据同上。本例处置净损益为营业亏损50 000元与处置资产利益280 000元的合计数,即230 000元,终止经营C分部对该公司净利润的影响是125 000元,其中105 000元是2001年1月1日至2001年10月1日的营业亏损,230 000元是C分部在处置期间2001年10月1日至2002年12月1日的处置净损益。

上述终止经营部门的衡量日和处置日都发生在同一会计年度内,在资产负债表日不需要估计处置净损益,直接将已实现的处置净损益列于利润表。

第二种情况:衡量日与处置日不在同一会计年度。因处置期间跨越两个或两个以上年度,在衡量日所属的会计年度内就应该可靠合理地估计处置净损益。

由于亏损或利得在跨年度内均可能发生,在衡量日至资产负债表日,终止经营部门有可能发生营业亏损,也可能发生营业利润,且都是已实现的,但是,为确认终止经营部门的处置损益,企业在资产负债表日还必须估计资产负债表日至处置日期间发生的损益,假设上例C分部的买主Y公司是在2002年4月30日接受了X公司的要价,预计处置净损

益有如下几种情况:

情况	衡量日	资产负债表日	实际处置日	预计处置净
	2001/10/1	2001/12/31	2002/4/30	利得或净损失
第一种情况:	已实现损失	+	预计利得	= 净利得
第二种情况:	已实现损失	+	预计利得	= 净损失
第三种情况:	已实现损失	+	预计损失	= 净损失
第四种情况:	已实现利得	+	预计损失	= 净损失
第五种情况:	已实现利得	+	预计损失	= 净利得

根据稳健性原则,上述第二种情况,在终止经营的衡量日年度内只确认已实现损失;第三和第四种情况,衡量日年度内确认全部的已实现损失和预计损失;对第一和第五种情况,由于预计总结果是处置净利得,对此还需要作进一步的判断和分析,在衡量日年度内确认的利得只能根据衡量日年度已实现利得与预计处置净利得孰低的原则确认。我们可以将上述情况用下表设置的几组数字来说明。假设2001年10月1日为衡量日,2001年为衡量日年度,2002年4月30日为处置日,在终止经营期间该部门仍然继续营业,处置期间预计营业损益、预计资产出售损益和处置净损益的计算与确认时间如下表1:

表1 终止经营处置期间损益确认时间表

情况	已实现营业利润(亏损) 2001/10/1 ——2001/12/31(1)	预计营业利润(亏损) 2002/1/1 ——2002/4/30(2)	预计出售资产(损)益 2002/4/30 (3)	预计处置净(损)益 (4)=(1)+(2)+(3)	应确认的处置净(损)益的时间和数额
情况1	(400 000)	(200 000)	350 000	(250 000)	2001 (250 000) 2002 0
情况2	(300 000)	(600 000)	(500 000)	(1 400 000)	2001 (1 400 000) 2002 0
情况3	100 000	400 000	(600 000)	(100 000)	2001 (100 000) 2002 0
情况4	(500 000)	(300 000)	900 000	100 000	2001 0 2002 100 000
情况5	400 000	300 000	250 000	950 000	2001 400 000 2002 550 000
情况6	600 000	(200 000)	(300 000)	100 000	2001 100 000 2002 0
情况7	400 000	(300 000)	350 000	450 000	2001 400 000 2002 50 000
情况8	400 000	(350 000)	300 000	350 000	2001 350 000 2002 0

上述假设处置日是2002年4月30日,2001年末确认的处置净损益是估计数,如果处置日实际处置损益与原来估计不一致,应按会计估计的未来适用法处理,直接将估计误差列为处置年度的损益,不调整前期的损益。

三、终止经营损益在利润表中的披露方式及其启示

当企业在本年度中既有持续经营的损益,又存在终止经营的损益,那么在利润表中这两种损益是混合计算还是分开列示?为缩小管理部门操纵各年损益的机会,国际会计准则偏向于采用全含收益观点。IFRS35认为终止经营本身并不是一个非常项目,因为决定是否终止经营某一部门完全是管理部门可以自行控制的,是企业正常经营活动之内的重要项目。因此,为使财务报表的使用者能够合理地预测企业的现金流量、获利能力和财务状况,IFRS35要求终止经营损益应直接作为企业本期正常经营损益的组成部门并将其列示在利润表中,但是应与持续经营损益分开列示,同时要求按下表1或表2两种方式作出选择。IFRS35也允许终止经营损益在会计报表的附注中进行披露,以替代该信息在利润表中的列示。

表1 xx年度利润表

	持续经营分部	终止经营分部	整个企业正常经营的净利润(或损失)
营业收入	100 000	40 000	140 000
营业成本	(60 000)	(30 000)	(90 000)
减值损失		(10 000)	(10 000)
职工辞退准备		(30 000)	(30 000)
经营活动的税前利润(损失)	40 000	(30 000)	10 000
利息费用	(20 000)	(5 000)	(25 000)
税前利润(损失)	20 000	(35 000)	(15 000)
所得税费用	(6 000)	10 000	4 000
正常活动的税后利润(损失)	14 000	(25 000)	(11 000)

表2 xx年度利润表

.....
持续经营部门的税后利润	14 000
终止经营部门(xx分部)	
营业收入	40 000
营业成本	(30 000)
减值损失	(10 000)
职工辞退准备	(30 000)
营业活动的税前利润(损失)	(30 000)
财务费用	(5 000)
税前利润(损失)	(35 000)
所得税费用	10 000
税后利润(损失)	(25 000)
整个企业正常活动的净利润(或损失)	(11 000)

以上阐述的内容给我们哪些启示呢?笔者认为,虽然财政部已公布了有关规范终止经营信息披露的草案,但对终止经营处置期间损益的确认、计量和在利润表中如何表达却未涉及,APB Opinion 30和IFRS35对这些问题制定了详细且可供操作的方法,对我国会计实务是有指导意义的。笔者认为,终止经营处置期间损益确认与计量是稳健性原则在会计估计中的具体应用,从企业可持续发展角度来说,会计上的稳健性在某种程度上可以抵消企业管理层急功近利的倾向,同时它对会计的职业判断要求将更高。另一方面,终止经营损益与持续经营损益分开列示,则更有利于会计信息使用者合理地预测企业正常经营活动产生的现金流量、获利能力和财务状况。

(作者单位:上海财经大学会计与财务研究院)

责任编辑 王教育

·建议·

财务“一支笔”审批制度亟须改革规范

□ 马德周 贺增利

财务“一支笔”审批制度,对明确领导责任、提高办事效率的确起了一定作用,但随着改革开放和市场经济的不断深入和发展,也暴露出不少问题。有的“一把手”利用手中的财务审批权随意签批,甚至出现虚报冒领、贪污腐化等现象,也有的“一把手”不懂会计业务,将不合法、不合理、不合规的凭证甚至是白条也签字报销。为严肃财经纪律,保证会计工作秩序和会计信息质量,加大反腐倡廉力度,笔者建议加强对“一支笔”的监督,规范财务审批制度,强化内部监督管理。一是要用“预算管理控制”和“分层审批会签制度”取代财务“一支笔”审批制度。对重

大财务事项和超预算支出,要经过领导班子集体研究会签决定。二是要实行“会计委派制度”和“会计集中核算制度”,加强会计监督。三是要完善监督机制,落实好经济责任审计。要定期对“一支笔”进行审计监督,变事后监督为事前和事中监督,经济责任审计要从目前的离任审计逐步转换为任中审计,条件成熟时应进行年度审计,使对“一把手”权力的监督制度化、经常化,从而从源头上遏制腐败现象的滋生和蔓延。

(作者单位:安丘市审计局)

责任编辑 闵超