

《国际会计准则 8 本期净损益、基本错误和会计政策的变更》简介

朱海林

国际会计准则第8号“本期净损益、基本错误和会计政策的变更”(下称本准则)是国际会计准则委员会于1993年修订的一项国际会计准则,属于财务报表可比性项目的一部分。新修订的准则取代了1977年批准发布的国际会计准则第8号“非常项目、前期调整和会计政策的变更”,并于1995年1月1日起生效。

本准则对损益表中某些项目的分类、披露和会计处理作出了规定,以使所有企业按一致的基础编制和列报损益表。这样既加强了企业财务报表前后期的可比性,也加强了该企业与其他企业财务报表之间的可比性。本准则适用于列报损益表中正常活动和特别项目形成的损益,以及会计估计变更、基本错误和会计政策变更。

1. 本期净损益

人员的责任感及群众的监督意识,也增加了防保机构的经济活力,促进了预防保健事业的发展。

(四)改革国家对卫生事业的补助政策。对于如何合理分配国家投入的卫生经费,许多地方进行了一些有益的探索。主要是将国家补助与卫生单位完成的工作任务、社会效益和提供的基本卫生服务量等相结合,打破资金分配的“大锅饭”。如按医疗机构完成的普通门诊量、普通病床使用日、医疗服务质量、精神文明建设,防保机构服务面积、服务人口、疾病控制情况等因素核定补助经费。

此外,对卫生专项补助经费还实行了追踪反馈制度,鼓励医疗卫生单位实行“以副补主”,举办与医疗保健服务相关的第三产业和小型工副业等。所有这些改革措施,对于加强卫生财务管理,促进卫生事业发展,起到了积极的作用。

在本期确认的所有收益和费用项目,一般应计入该期净损益,特别项目和会计政策变更的影响包括在内。但是,也可能存在某些项目不能计入本期净损益的情况,基本错误更正以及会计政策变更的影响就是两例。本期净损益由正常活动产生的损益和特别项目组成。

特别项目,指明显区别于企业正常活动的事项或交易所形成的收益或费用,因而不期望经常或定期地发生。而正常活动,则指企业所从事的作为其业务组成部分的所有活动,以及企业所从事的促进这些活动完成、附带于这些活动或因这些活动而形成的相关活动。在实务中,包括在本期净损益中的所有收益和费用项目,都是在企业正常活动过程中产生的。只有在极少数情况下,一项事项或交易才会产生特别项目。事项或者

但是,目前卫生事业财务管理也还存在许多问题,如资金筹集与利用方面,重治轻防,重城市轻农村,基本医疗不够完善,而特需医疗发展过快等;在收支管理方面,还存在着乱收费和擅自提高收费标准,收入分配过分向个人倾斜,卫生事业费内部支出结构调整力度不够,财务管理和会计核算体系不够完善等问题。随着社会主义市场经济体制的建立和医疗保险制度的改革,卫生事业财务还需进一步深化改革,强化管理。卫生系统如何积极主动地适应外部环境的变化,医疗卫生单位补偿机制如何完善,卫生服务价格如何调整,财政对卫生事业的补助政策如何激励卫生单位进一步提高社会效益和经济效益,补助数量的确定如何做到更加科学合理等等,需要进行认真研究,逐步解决。

责任编辑 周文荣

交易是否能清楚地区别于企业的正常活动,取决于与企业正常业务相关的事项或业务的性质,而不是取决于这些事项预期发生的频率。正因为如此,有可能出现这种情况,即某一事项或交易可能是一个企业的特别项目,但并非另一个企业的特别项目。例如,因地震而蒙受损失在许多国家可能被许多企业确认为特别项目,但是因地震产生的投保人索赔,对于对这种风险给予保险的保险公司来说,却不能确认为特别项目。对大多数企业而言,一般产生特别项目的事项或交易的情况是资产被没收、地震或其他自然灾害等。

本准则规定,每个特别项目的性质和金额,应在损益表中或者报表注释中披露;在注释中披露时,所有特别项目的总金额,应在损益表中披露。对于正常活动损益,本准则规定如果正常活动损益中的收益和费用项目金额较大,性质特别或影响较大,则这些项目的性质和金额应单独披露,这些情况包括:将存货的价值减记至其可实现净值,或将固定资产的价值减记至其可收回金额,以及该减记转回的情况、企业活动的重整和重整费用准备的冲减、固定资产项目的处置、长期投资的处置、中断营业、诉讼清算、其他准备的冲减等。

需要指明的是,中断营业指由一项营业的出售或放弃而引起,该营业代表着企业一个独立、主要的业务种类,并且该营业的资产、净损益和活动能够从物质上、经营上和会计报告目的等方面区别开来。本准则只涉及中断营业的披露,而不涉及有关的确认和计量问题。本准则规定,对每个中断的营业,应披露中断营业的性质、会计核算上确认的中断有效日期、中断的方式(出售或放弃)、中断的利得或损失以及用于计量该利得或损失的会计政策、本期正常经营活动形成的收入和亏损以及前期列报的对应金额等。中断营业的结果一般计入正常活动的损益。

会计估计变更和会计政策变更都是影响企业净损益的重要因素,有时人们很难区分会计政策变更与会计估计变更。本准则规定,在难以区别的情况下,变更应视作为会计估计变更,并作恰当的披露;并且规定会计估计变更的影响,应计入变更期间(如果变更只影响本期)、变更期间和未来期间(如果变更对两者均有影响)的净损益中。例如,坏帐金额估计的变更只影响本期,因而应立即确认;但是,应计折旧资产使用年限或经济利益预期消耗方式的变更,既影响本期折旧费用,又影响该资产剩余使用年限内各期的折旧费用,在这两种情况下,与本期相关的变更的影响应在本期确认收益或费用,如果对未来期间有影响,应在未来期间予以确认。为确保不同期间财务报表的可比性,如果会计

估计在前期计入正常活动损益,则该会计估计变更的影响仍应计入本期正常活动净损益。如果会计估计在前期作为特别项目,则会计估计变更的影响在本期也应作为非常项目报告。

2. 基本错误

基本错误,指本期发现的错误,这种错误视致使前一期或前若干期的财务报表在其发布的时候不能再视为是可靠的。基本错误的产生可能源于计算错误、会计政策应用错误或曲解事实、弄虚作假或粗心大意。对这种错误的更正通常计入本期净损益。

对于基本错误的更正,本准则允许采用两种处理方法,即基准处理方法和允许选用的处理方法。

采用基准处理方法时,与前期相关的基本错误更正的金额应通过调整留存收益的期初余额来列报;如果这样做不切实际,一般应重新表述可比资料。在编报包括以前期间可比资料的财务报表时,应视为基本错误在其产生的本期已经更正,因而与列报的各期间相关的更正金额应计入各该期净损益。与列报在可比财务报表中的各期之前期间相关的更正金额应调整列报最早期间留存收益的期初余额。任何与前期相关的其他资料,例如财务数据历史情况概览,也应予以重新表述。

采用允许选用的处理方法时,基本错误更正的金额应计入本期净损益;此外,通常还应以一个单独的栏目列报附加资料,以反映本期和列报的以前各期的净损益,如同基本错误在其发生的本期已经更正。

3. 会计政策变更

会计政策,指企业编报财务报表时采纳的特定原则、基础、惯例、规则和做法。通常,企业应在每期采用同样的会计政策,以提供相互可比的会计信息。但是,这并不排除会计政策的变更。本准则规定,会计政策变更只能是根据法令或会计准则制定机构的要求进行,或由于这种变更将能更恰当地列报企业财务报表中的事项或交易。不过,对与以前产生的事项或交易具有本质不同的事项或者交易采用新的会计政策,以及对以前未出现过或不重要的事项或交易采用新的会计政策不属于会计政策的变更。

本准则规定,会计政策变更应采用追溯适用法或未来适用法。追溯适用法使得适用于各事项或交易的新会计政策,如同过去一直在使用,因而新会计政策应从这些项目的初始日开始适用。未来适用法,指新的会计政策适用于变更日后出现的事项和交易,没有必要对与以前期间相关的项目进行调整,既不调整留成收益,也不调整本期净损益,因为现有余额并不重新计

厦门大学隆重庆祝 葛家澍 余绪缨教授 从教五十周年

10月16日,厦门大学会计系师生欢聚厦大会议中心,隆重庆祝我国著名会计学家、教育家、博士生导师葛家澍教授、余绪缨教授从教五十周年。

葛家澍、余绪缨教授均于1945年以优异成绩毕业于厦门大学并受聘在母校任教,从此就把毕生的精力投入我国的会计教育事业。

葛家澍教授在五十年代提出会计对象是“资金运动”的观点并形成完整的理论体系。1977年发表“必须替借贷记帐恢复名誉”一文,被誉为会计界“打响拨乱反正的第一炮”。他兼任“会计准则国内专家组”的咨询专家,为我国当代会计理论建设及会计准则的制定和完善作出了杰出的贡献。同时,他奋斗在教学第一线,并主持编写原教育部、国家教委组织的《会计学原理》、《会计基础知识》等统编会计学优秀教材,理论上自成体系。1989年他因“创建‘独树一帜’的财务会计教材体系”而获得国家教委“优秀教学成果一等奖”,还荣获“全国先进工作者”称号,1990年作为“突出贡献的专家”获得国务院首批颁发的政府特殊津贴。

余绪缨教授在会计理论、管理会计、成本会计、公司理财等领域的研究卓有成效。他五十年如一日,在教书育人同时,坚持在科研第一线,博采众长,独立思考,逐步形成了独树一帜的学术思想并取得一系列学

术成果,发表和出版大量论文和学术专著。他作为我国现代管理论文和学术专著。他作为我国现代管理会计的开拓者和奠基人,率先致力于引进、创建和发展“现代管理会计”这一新兴学科,取得了一系列重要的富有开拓性的成果,在我国创立了比较完整的管理会计理论与方法体系。他的学术成就在国际上得到肯定和重视,多次应邀出席各种国际学术会议。他受聘担任国际权威性学术刊物《会计国际学刊》编委,是编辑政策部6名世界著名会计学家之一。

在庆祝仪式上,厦大党委书记叶品樵代表学校党委和行政,向葛家澍和余绪缨教授表示热烈的祝贺,衷心感谢他们为学校的改革与发展、为学校重点学科的建设,以及为发展我国会计教育事业所作出的贡献。他希望全校师生学习葛家澍、余绪缨教授艰苦奋斗、无私奉献的精神,共同为厦大教育事业的发展而努力奋斗。该校郑学檬副校长代表学校向两位教授赠送了礼品。

厦大经济学院院长张亦春教授、上海财经大学博导徐政旦教授、江西财经学院前院长裘宗舜教授、中南财经大学博导郭道扬教授、厦门市常务副市长朱亚衍等十位同志先后在会上发言表示祝贺。

(毛付根)

算。但是,新的会计政策应从变更日起就适用于现有余额。例如,企业可能决定改变其借款费用的会计政策,并按国际会计准则第23号“借款费用”中允许选用的方法将这些费用资本化。在采用未来适用法时,

新的会计政策仅适用于会计政策变更日后的借款费用。

责任编辑 袁 庚