新旧非经常性损益规定的比较

陈艳秋　朱　靖

（成都理工大学商学院　成都　610059）

【摘要】2008年10月，证监会对上市公司非经常性损益规定进行了修订和补充。本文通过对新旧非经常性损益规定进行比较，阐述了新规定发布的重要意义。

【关键词】上市公司　非经常性损益　新旧规定比较

为保证上市公司财务信息披露的质量，更真实地反映上市公司的财务状况和经营成果，使投资者对上市公司盈利情况有更加准确的理解和认识，证监会于2008年10月发布了《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第1号——非经常性损益》（简称“新规定”），新规定对证监会2007年发布的《公开发行证券的公司信息披露规范问答第1号——非经常性损益》（简称“旧规定”）进行了修订和补充。本文拟对新旧非经常性损益规定作个比较，进而阐述新规定发布的重要意义。

一、新规定对非经常性损益的界定

1. 新规定首先在发文规格上有了明显提升，即从原证监会首席会计师办公室的部门一般性问答式文件上升为证监会的公告性文件，提高了非经常性损益规定的法律效力，强化了对上市公司的约束力。

2. 新规定对非经常性损益的概念做了调整，使之更符合国际会计惯例。在旧规定中，非经常性损益是指公司发生的与主营业务和其他经营业务相关，但由于该交易或事项的性质、金额和发生频率，影响了正常反映公司经营、盈利能力的各项交易、事项产生的损益。

在新规定中，非经常性损益是指与公司正常经营业务无直接关系，以及虽与正常经营业务相关，但由于其性质特殊和偶发性，影响报表使用者对公司经营业绩和盈利能力做出正常判断的各项交易和事项产生的损益。

与旧规定相比，新规定强调了非经常性损益的非正常性与非经常性特征，与国外的非常项目更为接近。例如美国会计原则委员会将非常项目定义为非正常的和非经常的交易或者事项。“非正常”是指考虑到企业经营所处的环境，交易或事项具有高度的异常性，并且与企业正常和典型的活动明显不相关或仅仅偶然相关。“非经常”是指考虑到企业所处的环境，在可预见的未来不能合理地预计该交易或者事项会发生。在界定一个项目是否属于非经常性损益项目时，“非正常”和“非经常”这两个条件具备一个即可。

3. 新规定不再强调交易或事项金额的影响，只要符合非正常或非经常这两个标准之一且影响报表使用者对公司经营业绩和盈利能力做出正常判断的各项交易和事项产生的损益，就应属于非经常性损益。

二、新规定中非经常性损益项目内容的变化

新规定中的非经常性损益具体项目与旧规定相比做了较大的调整。旧规定将非经常性损益项目划分为15项，而新规定将非经常性损益项目划分为21项，其中保留了6项，修改了9项，新增了6项（下文项目编号皆沿引新旧规定的编号）。

1. 保留的6个项目。

（1）第六项：非货币性资产交换损益。

（2）第八项：因不可抗力因素，如遭受自然灾害而计提的各项资产减值准备。

（3）第九项：债务重组损益。

（4）第十项：企业重组费用，如安置职工的支出费用等。

（5）第十一项：交易价格显失公允的交易产生的超过公允价值部分的损益。

（6）第十二项：同一控制下企业合并产生的子公司期初至合并日的当期净损益。

2. 修改的9个项目。

（1）第一项中，新规定规定非流动资产的处置损益中包含的已计提资产减值准备的冲销部分也属于非经常性损益。各类资产计提的减值准备应随资产的处置而转销，而非流动资产的处置损益属于非经常性损益，故与之相关的已计提减值准备的冲销部分也应属于非经常性损益。

（2）第二项关于税收返还与减免的内容中，新规定强调了偶发性的税收返还与减免具有非经常性特点，因此应予以调整，这样将使得本期利润与前期更具可比性。

（3）第三项中，新规定与旧规定的不同之点在于特别指出了计入当期损益的政府补助中不属于非经常性损益的是与公司正常经营业务密切相关的政府补助，从而与修订的非经常性损益定义中关于非正常的界定相吻合。

（4）第四项中，新规定取消了旧规定中经国家有关部门批准设立的有经营资格的金融机构对非金融企业收取的资金占用费不属于非经常性损益的规定，明确“只要是对非金融企业收取的资金占用费均作为非经常性损益”。

（5）第五项中，新规定增加了企业取得联营企业及合营

企业的投资成本小于取得投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值产生的收益属于非经常性损益。这与《企业会计准则第2号——长期股权投资》对取得子公司、联营企业与合营企业的长期股权投资处理规定是一致的，其投资成本小于取得投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的部分均计入取得投资当期的损益。旧规定只包括子公司的损益，涵盖不全面，容易给上市公司留下盈余管理的空间。

(6)第七项中，新规定明确了委托性投资的内涵。委托他人投资与他人管理资产属于委托性投资，其收益一般与企业正常经营业务无关。

(7)第十三项中，新规定将“与公司主营业务无关的预计负债产生的损益”改为“与公司正常经营业务无关的或有事项产生的损益”，这部分损益既不是正常业务形成的，也不是经常性的交易或事项产生的，应作为非经常性损益处理。

(8)第二十项中，新规定将营业外收支净额改为营业外收入与支出，与利润表组成项目保持一致。

(9)第二十一项中，新规定将“由证监会认定的其他非经常性损益项目”修改为“其他符合非经常性损益定义的损益项目”，将其他交易或事项是否属于非经常性损益的判断权力交给了上市公司，既增加了上市公司的自主决断权，又明确了上市公司的义务，从而加大了上市公司的责任。

3. 新增加的6个项目。

(1)第十四项中，新规定明确“除同公司正常经营业务相关的有效套期保值业务外，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，以及处置交易性金融资产、交易性金融负债和可供出售金融资产取得的投资收益”属于非经常性损益。交易性金融资产和负债由于公允价值变动形成的损益，一般与正常经营业务无关。类似的，处置交易性金融资产和负债、可供出售金融资产形成的投资收益一般也与正常经营业务无关，增加这一规定，为的是堵塞上市公司利用证券市场炒作股票来获取超额利润的渠道。

(2)第十五项中，新规定明确“单独进行减值测试的应收款项减值准备转回”应纳入非经常性损益。单独进行减值测试的应收款项一般是单项金额重大的应收款项，从性质上说应属于经常性损益，将其纳入非经常性损益是为了防止上市公司大幅度计提坏账准备并在以后年度转回操纵利润。

(3)新规定第十六项“对外委托贷款取得的损益”和第十九项“受托经营取得的托管费收入”都属于委托性投资的内容，强调了其与正常业务无关的性质。

(4)第十七项中，新规定明确投资性房地产一般为已出租的土地使用权、持有并准备增值后转让的土地使用权与已出租的建筑物，大多数情况下与正常的经营业务无关，因此，“采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产公允价值变动产生的损益”与经常性损益无关。

(5)第十八项中，新规定明确“根据税收、会计等法律、法规的要求，对当期损益进行一次性调整导致对当期损益的影响”具有非经常性的特点，因此也属于非经常性损益的内容。

三、对非经常性损益新规定的认识

非经常性损益的新规定与旧规定相比，更符合国际会计惯例，内容表述更清楚、合理，同时注重了与会计准则相关规定保持一致。新规定的一个亮点是体现了企业会计准则制定的规则导向与原则导向的结合。例如新规定中既有列举的20项非经常性损益具体项目的规则导向，又有未列举的项目应由上市公司根据交易或事项对损益的实质影响自主决定的原则导向，这体现了理论结合实际的精神。

非经常性损益新规定发布的意义在于：

首先，突出了上市公司及管理层的责任，要求上市公司的信息披露应当如实反映经济活动的本质而非形式。例如，公司进行招股说明书、定期报告的信息披露时，应对照非经常性损益的定义，综合考虑相关损益同公司正常经营业务的关联程度以及可持续性，结合自身实际情况做出合理判断，并对外充分披露。这样可促使上市公司以提供有效、正确的财务信息为目标，从而有利于投资者与社会公众对财务报表内在信息的理解，有助于资本市场健康运行。

其次，加大了注册会计师的审计责任，要求注册会计师在出具审计报告时，应对非经常性损益项目、金额和附注说明予以充分关注，并对上市公司披露的非经常性损益项目内容及其说明的真实性、准确性、完整性及合理性认真进行核实。为了降低执业风险，注册会计师还必须提高自身的职业水准与保持应有的职业谨慎，提供高质量的审计报告，从而从外部保证投资者与社会公众获取可靠的决策依据。

需要注意的是，将自由裁量权交给上市公司及注册会计师，强调非经常性损益的职业判断，这要求上市公司管理层、财务人员及注册会计师必须在准确把握会计准则基本精神和相关规定的基础上，培养良好的职业道德与业务素质，并注意以下问题：①避免由于专业判断差异而引起财务信息的不可比；②避免财务信息提供者和使用者之间在理解上产生分歧及其导致的上市公司和会计师事务所及其注册会计师的诉讼风险加大；③防止上市公司滥用专业判断。

另外，和旧规定相同，新规定只要求上市公司和拟上市公司执行，而大量的非上市公司实际上也同样存在非经常性损益问题。因此笔者建议在企业会计准则修订时，可在利润表中增加相应栏次或采用利润表附表形式单独列报非经常性损益项目、金额等相关信息，以及在财务报表附注中要求管理层对非经常性损益进行解释说明等，使得所有企业都执行企业会计准则，都能披露非经常性损益，使报表使用者对企业的盈利状况有更准确的判断，从而做出正确的决策。

主要参考文献

1. 证监会.公开发行证券的公司信息披露解释性公告.证监会公告[2008]43号，2008-11-17

2. 孟焰，张莉.对非经常性损益确认与披露问题的探讨.会计研究，2003；12

3. 杨红亮.非经常性损益的确认、内容与披露.审计月刊，2007；11