公司非经常性损益披露国际比较与借鉴

李 峰 朱 珺

(青岛酒店管理职业技术学院 青岛 266100 中国海洋大学 青岛 266100)

【摘要】本文通过非经常性损益的国家比较,说明我国政策法规对于上市公司披露非经常性损益尚缺乏明确的规定,依据《企业会计准则解释第3号》,从会计要素划分角度提出规范上市公司非经常性损益披露的建议。

【关键词】非经常性损益 利润表要素 会计信息披露

随着资产评估、债务重组与资产置换的发生,企业的收益来源日益多元化,若将各种经营活动产生的利得全部纳入日常收益,则企业收入的性质就会变味。特别是在经济不景气的情况下,上市公司会利用非经常性损益的偶发性和不确定性来粉饰公司的经营业绩,尽最大努力保全公司的市值。然而,在我国现行的企业会计准则中,几乎没有对"非经常性损益"披露提出明确要求,这不仅会降低利润指标的可靠性和有用性,而且会影响信息使用者据此所作决策的准确性。

一、国内外对非经常性损益项目的界定

美国财务会计准则委员会(FASB)将非经常性损益项目划分为重大自然灾害、财产被征用或没收等事项。英国财务会计准则委员会(ASB)规定的非经常性损益的披露内容涵盖了非经常性损益项目和例外项目,其中,例外项目是指企业日常业务活动范围外的、个别或累计金额或性质重大的项目。《IAS8——本期净损益、基本错误和会计政策的变更》第14条规定,对企业而言,产生非经常事项或交易的情况包括:①人为灾害中的资产被没收;②地震或其他自然灾害等。

1999年我国证监会在《公开发行股票公司信息披露的内容与格式准则第2号——年度报告的内容与格式》中规定:非经常性损益是指公司正常经营损益之外的一次性或偶发性损益,例如资产处置损益、临时性获得的补贴收入、新股申购冻结资金利息、合并价差摊入等。2007年2月修订的《规范问答第1号》指出非经常性损益项目包括:①非流动资产处置损益;②越权审批或无正式批准文件的税收返还、减免;③计入当期损益的政府补助;④计入当期损益的对非金融企业收取的资金占用费;⑤合并成本小于合并时应享有被合并单位可辨认净资产公允价值产生的损益;⑥非货币性资产交换损益;⑦委托投资损益;⑧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;⑨债务重组损益;⑩企业重组费用如安置职工的支出、整合费用等;⑪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;⑫同一控制下企业合并产生的子公司期初至合并日当期的净损益;⑬与公司主营业务无关的预计负债产生的损益;⑭除上述各项之外的其他营业外收支净额;⑮中国证监会认定的其他非经常性损益项目。

从界定方式来看,FASB、美国联邦储备系统(FRS)和国际会计准则理事会(IASB)都是采用原则与列举相结合的方式规定了非经常性损益项目的内容,而我国采用的是单一的具体列举的方式,难免挂万漏一,以致上市公司很容易找到打"擦边球"的机会来进行利润操纵。

笔者认为,对非经常性损益不同界定方式的选择与各国的法制建设和监管状况是息息相关的。在我国,由于资本市场起步较晚,会计法规和证券交易制度尚不健全,以致证券交易操作现象还比较多。在这种情况下,仅仅依靠会计人员的职业素养很难对非经常性损益做出有效的职业判断和正确的会计处理。因此,过多地依靠会计人员的职业判断会影响会计信息的真实性和可靠性,必须对非经常性损益项目进行详细具体的列举。但是随着经济的不断发展,新的业务项目会层出不穷,又会出现很多新的非经常性损益项目,于是不得不随时对其内容进行修正与完善,因此列举法在这时就显得繁冗复杂。为适应经济业务的发展,我国应借鉴国际上多数国家对非经常性损益实行原则性界定的方式,例如,可以根据企业的规模和性质,将非经常性损益的项目适当地分级拓宽。

二、非经常性损益披露的国际比较

1985年12月,FASB发布的SFACNo.6(Elements of Financial Statements)将企业的财务报表要素分为包括"全面收益"在内的共十个报表要素。该公告将全面收益定义为除与业主交易以外的所有者权益的一切变动,包括由于价格波动而引起的持有财产"损益"等净资产的价值变动。

1991年6月,英格兰和威尔士特许会计师协会(ICAEW)与苏格兰特许会计师协会(ICAS)联合发表了一份题为《财务报告的未来模型》的研究报告,提出在传统的损益表之外增加一个"利得表",以能将非经常性损益反映出来,全面反映企业的经营业绩;1992年10月,在ICAEW和ICAS研究报告的基础上,ASB发布了《FRS3——报告财务业绩》,要求企业将"全部已确认利得与损失表"作为对外编报的主要财务报表,使之与利润表一同表述报告主体的全部财务业绩。

在参考英国做法的基础上,FASB于1995年9月启动了"报告全面收益"研究项目,要求企业在第四张报表中报告所

有全面收益项目及汇总金额。1997 年 8 月，国际会计准则委员会(IASC)对《IAS1——财务报表的表述》进行了重大修订，要求编制“已确认利得和损失表”，并提供了相应表式;2003 年,IASB 从投资者的角度出发,提出取消净收益,采用单一、矩阵式的报表格式报告全面收益。

我国 2006 年发布的《企业会计准则——基本准则》引入了“利得”和“损失”的概念并对利润表结构和内容进行了较大的调整，将投资收益由原来的非日常经营收益修改为企业经常性经营收益,贯彻了全面收益观,确认了一部分未实现的收益,如公允价值变动损益和资产减值损失等。从 2007 年 1 月 1 日开始，我国会计准则要求企业在原有的报表资料基础上编制第四张主表——所有者权益变动表，以此来体现企业的全面收益。2009 年 6 月财政部发布的《企业会计准则解释第 3 号》(简称《解释第 3 号》)要求在利润表“每股收益”项下增列“其他综合收益”项目和“综合收益总额”项目,这标志着“全面收益观”在我国利润表中的地位更加稳固。

三、进一步规范我国上市公司非经常性损益披露的建议

1. 规范损益表的披露格式，将非经常性损益纳入表内。在《解释第 3 号》发布以前,新准则规定中仍然存在一些营业外收支以外的利得损失，这些事项没有在利润表中得到确认而是直接被计入资产负债表的资本公积当中，即损益表中的“利润总额”未能全面地反映企业的经营业绩。《解释第 3 号》从全面收益的角度对利润表格式做了调整，要求将其他综合收益单独作为一个披露项目，但是这次调整并没有解决非经常性损益披露不充分的问题，对非经常性损益详细的披露仍然仅在报表附注中体现。相比而言,多数发达国家对非经常性损益采用表内披露的方式,将利润表划分为持续性经营损益、中止经营、非常项目与会计政策变更等三个部分会计处理;要求将非经常项目在表内进行披露。笔者认为,在《解释第 3 号》所作调整的基础上可以借鉴国外的利润表披露格式，对我国的利润表做进一步修订,其具体格式如右上表所示。

在笔者设计的利润表中,不仅列示了综合收益总额,而且将经常性损益项目与非经常性损益项目分开列报。将全面收益比较详细地列示在一张表格中，这有利于报表信息使用者灵活地进行分析决策,可增强报表的有用性。

2. 建立综合的业绩指标体系,完善监管审查制度。我国会计准则目前仍将净资产收益率作为新股发行、增发股、配股等单一财务监管指标，并没有考虑非经常性损益所带来的影响,笔者认为这会引发上市公司进行盈余管理的动机,建议采用综合的业绩指标体系来评价企业的业绩。例如:可以将扣除非经常性损益后的净资产收益率作为考核的主要指标，从而避免或减少利用非经常性损益来操纵利润的行为。

3. 完善相关的法律法规,尽快制定非经常性损益的会计准则。发达国家大多专门制定了有关非经常性损益的会计准则,IASC 在《IAS8——当期净损益、重大差错和会计政策变更》中也对非经常性损益的概念、内容及披露等问题做出了专门规定。因此,为了能有效地遏制上市公司利用非经常性损益进行利润操纵,制定并出台相关的具体准则是非常必要的。

改进后的利润表

编制单位:　　年　月　　单位:元

项　目	金额
一、营业收入	
减:营业成本	
……	
二、营业利润	
加:对联营公司与合营企业的投资收益	
有效套期保值的公允价值变动损益	
减:经常性资产减值损失	
三、经常性经营利润	
加:其他投资收益	
其中:出售金融资产利得	
加:其他公允价值变动损益	
其中:交易性金融资产公允价值变动损益	
可供出售金融资产公允价值变动损益	
减:不可抗力计提的资产减值损失	
加:营业外收入	
减:营业外支出	
其中:非流动资产处置损益	
四、经营利润总额	
减:所得税费用	
五、经营净利润	
加:权益法下被投资单位其他所有者权益变动利得	
计入所有者权益的所得税相关影响利得	
重分类损益(税后)	
本年其他已确认但尚未实现的利得	
六、综合收益总额	
七、每股收益	
……	
(三)扣除非经常性损益后的基本每股收益	
(四)扣除非经常性损益后的稀释每股收益	

四、结论

鉴于我国上市公司非经常性损益的披露还存在披露口径不一致、披露数据不准确、披露内容不充分、对相关信息披露还缺乏必要规范等方面的问题。建议在借鉴国外相关准则的基础上,针对上述问题应该规范利润表的披露格式,建立综合的业绩指标体系,尽快制定非经常性损益的会计准则,从而进一步规范我国上市公司非经常性损益的披露。

主要参考文献

1. 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

2. 刘绍军,张海亚.关于非经常性损益的理论依据及其现实应用的思考.中国注册会计师,2005;8

3. 朱小平等.对非经常性损益一些问题的探讨.财务与会计,2004;6

4. 刘晓静,王富炜.对“非经常性损益”界定和披露的国际比较及启示.商业会计,2006;4