

一种新的非经常性损益分类法

赵 婧

(浙江财经学院会计学院 杭州 310018)

【摘要】特殊性和偶发性是非经常性损益区别于企业正常经营损益而需要单独进行披露的重要特征。本文在阐述非经常性损益特殊性和偶发性概念特征的基础上,对其内容进行具体分类,并提出启示及建议。

【关键词】非经常性损益 特殊性 偶发性

非经常性损益,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。特殊性和偶发性是非经常性损益区别于企业正常经营损益的重要特征,对其深入理解也是会计信息使用者进行决策时正确对待非经常性损益的前提。

一、非经常性损益的特殊性

要把握非经常性损益的特殊性,其关键在于辨析非经常性损益与企业正常经营损益之间的关系。葛家澍(2000)指出:所谓正常经营活动,通常理解为具有一定的可再生性。这样的收益数字才能用于不同年份或不同企业之间的比较,而且可以更好地反映本期的经营效率和业绩,具有明显的预测价值。企业会计准则将日常活动定义为:企业为完成其经营目标所从事的经常性活动以及与之相关的活动。

由此可见,非经常性损益的特殊性主要是从交易和事项的特征上,与企业为了完成其经营目标而从事的可再生的正常经营活动损益相区分。但是从操作层面上讲,经营与非经营、正常与非常的这种区分一定程度上依赖于会计人员的主观判断。因此,非经常性损益特殊性的判断,难以完全排除主观随意性,且实务中有可能不严格按照相关定义来归类和确认。

二、非经常性损益的偶发性

非经常性损益被界定为具有偶发性的损益。但“偶发”是一种频率,还没有可普遍接受的边界将偶发与非偶发的交易事项相区分。某事项一年发生一次,可被分类为“非偶发”;某事项的发生不可预期且过去没有发生过或者很少发生,可被分类为“偶发”;而某事项虽很少发生但其发生可以预期,从而不容易进行分类。另外,特定收入或费用项目的“偶发”或“非偶发”程度可能因公司及项目类型的不同而相差甚远。年度内没有重复发生不意味着该项目是“偶发”,因为没有法规约定交易或事项必须均匀分布于公司选择进行会计核算的会计期间内。在企业实际经营活动中,存在某些必须确认的随机分布事项,如固定资产置换,它很少发生,但其发生及其影响却可以预期。因此,在非经常性损益的偶发性判断上必须结合公司

和项目的类型及其他影响因素,具体情况具体分析。

三、非经常性损益的内容分类

企业交易和事项产生的损益按上述与正常经营活动的关系及其偶发性可大致分为:非偶发的经营性损益;偶发的经营性损益;非偶发的非经营性损益;偶发的非经营性损益。其中,非偶发的经营性损益无疑属于企业的正常经营损益。非经常性损益则涉及后三类。按这三类标准,可将《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(2008)》(证监会公告[2008]43号)中罗列的21项非经常性损益进行细分。需要强调的是,从操作层面上讲,正常与非正常、经营与非经营、偶发与非偶发的区分要考虑公司和项目类型,且一定程度上依赖于主观判断,因此对这三种分类存在一定程度的争议。

1. 偶发的经营性损益。这类损益与企业正常经营活动相关,但与企业正常经营损益相比,很少重复发生或其发生不可预期。其内容应涵盖:①企业取得子公司、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;②非货币性资产交换损益;③委托他人投资或管理资产的损益;④债务重组损益;⑤企业重组费用;⑥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;⑦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;⑧单独进行减值测试的应收款项减值准备转回;⑨受托经营取得的托管费收入。

偶发的经营性损益,与企业正常经营活动相关,原则上应视为企业报告期的经营成果。但在分析此类损益时,应进一步结合交易和事项本身的重要性水平,具体判断在评价企业盈利能力和进行未来盈利预测时是否有必要将某类项目从当期经营成果中分离。特别是对于经营成果中此类非经常性损益项目数额大幅波动的公司,考虑到此类损益的偶发性、不稳定性或非持续性,最好的方法是使用五年的平均数据等,而不是单一年度的数据。

2. 非偶发的非经营性损益。这类损益以一定频率重复发生,其发生可预期,但与企业正常经营业务无关。其内容应涵盖:①计入当期损益的对非金融企业收取的资金占用费;②非

流动性资产处置损益,包括已计提资产减值准备的冲销部分;③与公司正常经营业务无关的或有事项产生的损益;④除与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;⑤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;⑥对外委托贷款取得的损益;⑦根据税收、会计等法律、法规要求对当期损益进行一次性调整而对当期损益的影响。

该类别项目在对外公布的财务报告中被分类为非经常性损益。但如前所述,经营与非经营的判断本难以完全排除主观随意性,只有不局限于会计“经营活动”的概念,才能有效地处理源自于“经营”的更广义范围的利得和损失。此类项目大部分是公司自觉的资本运用,且其重复发生和发生可预期的特征也要求在评价公司当前和未来的盈利能力时考虑他们。

3. 偶发的非经营性损益。这类损益最具有“高度异常”的特征,不仅仅不属于企业正常经营范畴,而且其发生非重复也不可预期。其内容应涵盖:①越权审批,或无正式批准文件,或偶发性的税收返还、减免;②计入当期损益的政府补助,但与公司正常经营业务密切相关,符合国家政策规定、按照一定标准定额或定量持续享受的政府补助除外;③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。

四、关于非经常性损益信息运用与披露的建议

在当前会计实践中,对于非经常性损益概念和内容的理解存在一定程度的扭曲。非经常性损益经常成为旨在向信息使用者传递特殊印象和信息的一种呈现方式,即:①非经常性损益在特征上是非正常且偶发的,因此在评价企业经营成果和预测未来盈利能力时可以被忽略;②非经常性损益超出了管理层控制的范畴,因此,在评价管理层绩效时不应被考虑。然而显而易见的是,非经常性损益中除偶发的非经营性损益这一高度“非常”的项目可以适当与当期经营成果分离外,偶发的经营性损益和非偶发的非经营性损益都应与信息使用者决策相关。

1. 非经常性损益与盈利能力评价。笔者认为,在我国证监会规定的21项非经常性损益中,第一类偶发的经营性损益是企业经营成果的体现,在企业盈利能力评价中应视同企业正常经营损益。第二类非偶发的非经营性损益则是企业自觉的资本运用,由于投资回报与资本净收益相关,此类非经常性损益的发生会影响企业的盈利能力。特别是在盈利预测中,如果当期非经常性损失导致预期产生回报的某项资本缩水,该资本未来收益可能会减少。相反,当期非经常性利得导致预期产生回报的某项资本增加,从而该资本的预期未来收益可能会增加。因此,信息使用者必须分析已确认的此类非经常性损益对企业未来盈利能力的影响。只有第三类偶发的非经营性损益可视为真正的“非常”项目,并从单一年度经营成果中剔除。但这种“非常”必须满足严格的“特殊性”和“偶发性”,即考虑到主体的经营环境,潜在的交易或事项是明显地不与或只是偶尔与主体正常和典型的的活动相联系,且不会在可预见的

未来重复发生。

2. 非经常性损益与管理层绩效评价。当前,企业在报告非经常性利得或损失时,通常向信息使用者传递了这样的信息,即非经常性项目不是管理层正常或计划行为的结果,不应该用于评价管理层业绩。但实际上,一方面,在管理层绩效评价中对企业经营性与非经营性业务的划分更趋困难。因为无论企业生产产品、提供劳务或购买、销售有价证券,及经营不需使用的资产,这些都与管理层决策相关。另一方面,某些非经常性项目由于具备非日常的性质和涉及大量资金而比企业日常经营活动更需要管理层认真地考虑和研究,从而有可能检测出管理层的真实能力。同时,管理层在决定非经常性项目的确认时机及金额时甚至有更大的自由量裁权,这要求信息使用者在管理层绩效评价中认真分析和处理非经常性损益信息。

3. 非经常性损益的信息披露。当前我国对非经常性损益统一采取表外披露的方式,要求在利润表附表和当期财务数据附注中列报。从国际视角来看,美、英等国的会计准则对非经常性损益的披露,除对上述第三类真正意义上的“非常”项目以税后净额在损益表净利润上方单独列示外,其他非经常性项目都是以税前净额与企业正常重复发生的收入、成本和费用一起列示。如果这些项目的金额不大,不需要单独列示;如果金额较大,则需要在所得税前单独列示。此外,对这些项目还需在报表附注中进行正常披露。

笔者认为,非经常性损益并非“非常”损益,我国对非经常性损益一概而论的表外披露方式不仅有可能误导信息使用者,而且有助于管理层分散企业经营过程中的固有风险,甚至分散信息使用者对其决策失误或失败的关注。笔者建议:对于偶发的经营性损益,视同企业经营性损益,在满足损益确认标准时在损益表营业利润上方予以定期披露;对于非偶发的非经营性损益,需要在损益表营业利润下方、所得税费用前进行披露;而偶发的非经营性损益,是符合“非常”定义的唯一项目,同时具有非经营及非重复的特征,其应该被确认作为一种罕见交易和事项,在损益表所得税费用后、净利润前以税后净额列示。同时,在具体判断时,对三类非经常性损益均应结合其“重要性”即对信息使用者决策的影响程度,来决定是否有必要在损益表中单独列示,而具体项目的列报位置、列报次序、必须包含的内容及是否需增添文字说明等都是进一步完善非经常性损益信息披露值得继续研究的问题。

主要参考文献

1. 葛家澍,林志军.现代西方会计理论.厦门:厦门大学出版社,2001
2. 葛家澍.财务会计理论研究.厦门:厦门大学出版社,2006
3. 哈里·I.沃尔克,詹姆斯·L.多德等.会计理论——政治和经济环境方面的概念性议题.大连:东北财经大学出版社,2010
4. 樊行健,郑琚.非经常性损益的列报:理论、准则与分析.会计研究,2009;11