

非经常性损益的国际比较与完善

——基于FASB取消非常项目征求意见稿

赵丹, 张红英(副教授)

(浙江财经大学会计学院, 杭州 310018)

【摘要】2015年1月9日,美国财务会计准则委员会(FASB)发布了《取消非常项目以简化收益表列报(征求意见稿)》,提出要取消非常项目这一概念。本文基于该征求意见稿的核心内容,对FASB非经常性损益准则与我国现行规范进行比较,并针对我国非经常性损益的核算与披露的发展、完善提出若干建议。

【关键词】非经常性损益; FASB; 取消非常项目

一、引言

自从我国证监会于1999年12月8日首次引入“非经常性损益”的概念,关于非经常性损益的问题就一直是会计界研究的热点和难点。现今国内外关于非经常性损益问题的争论和研究主要集中于以下几点:非经常性损益的定义及确认问题(孟焰、张莉,2003;George O. Gamble, Thomas R. Noland, Tharindra Ranasinghe, Sandip Dhole, 2012);非经常性损益如何列报和披露问题(樊行健、郑珺,2009);非经常性损益在上市公司进行盈余管理的地位与作用等(魏涛、陆正飞、单宏伟,2007;蒋大富、熊剑,2012)。

随着经营活动的日益多样化及企业非传统业务的不断滋生,通过非经常性损益具体项目的归类安排进行盈余管理的现象在国内外愈演愈烈。国际会计准则理事会(IASB)、FASB以及我国证监会都不得不重新审视非经常性损益分类界定、列报、披露相关准则的缺陷和漏洞。

继2005年IASB取消非常项目的概念及其披露之后,FASB也于2015年1月9日发布了《取消非常项目以简化收益表列报(征求意见稿)》,提出要取消非常项目这一概念。该征求意见稿的发布不仅是对经济全球化背景下国际会计准则趋同的回应,更是为降低由于项目归类安排引起的信息不确定性以及控制盈余操纵而对相关准则做出的完善与优化。

本文通过述评FASB征求意见稿的核心内容,以及分析梳理我国非经常性损益现行法规与FASB相关准则之间存在的差异,针对我国非经常性损益的发展与完善提出了若干建议。

二、征求意见稿核心内容

(一)关于“取消非常项目的概念及其划分标准”

1973年,FASB的前身——美国会计原则委员会

(APB)发布了第30号意见书(APB 30),第一次对于非常项目进行了明确的界定。非常项目是指同时满足异常性和低发生频率两个标准的事项或交易。①异常性(Unusual)是指考虑到主体的经营环境,拥有高度反常性的,并且明显与主体的正常和典型活动不相关或只是偶尔相关的事项或交易。②低发生频率(Infrequency of occurrence)是指考虑到主体的经营环境,不会在可预见的未来再次发生的事项或交易。

在FASB的定义中只有同时满足异常性和低发生频率这两个标准的事项或交易才能被定义为非常项目,任何事项或交易如果只满足其中之一便只能称之为异常或偶发性项目。

考虑到现在的实务操作中非常项目的低使用率,以及判断非常事项过程中的高难度和高不确定性(Marcos Massoud, Cecily Raiborn和Joseph Humphrey, 2007),FASB在此次发布的征求意见稿中,取消了非常项目这一概念及其划分标准,只保留了异常性和发生频率的非经常性这两个术语。

这就意味着在未来会计实务中,主体不需要再浪费时间和成本来判断某一事项或者交易是否属于非常项目,而审计人员和监管人员也不再需要评价会计人员的判断是否正确。这一变动在不影响信息使用的情况下,降低了由于划分非常项目所引起的不确定性。

(二)关于“禁止以非常项目的名义进行单独列报”

原准则要求将非常项目与正常经营成果分开列示,单独列报于收益表中特殊部分的终止经营项目之后。对于无法同时满足非常项目定义的异常项目和偶发性项目,则需要单独列示在收益表中的主要部分,即在异常项目的上方“持续性经营损益”部分列示。

由于非常项目概念的取消,任何事项或交易都不得

我国非经常性损益相关法规与FASB相关准则(征求意见稿修订后)的比较

比较项目	我国非经常性损益相关法规	FASB 相关准则	比较差异及影响
法规颁布机构	我国证监会	美国会计程序委员会、美国会计原则委员会以及美国财务会计准则委员会	<p>第一,不同的制定机构也决定了不同的法律效力以及约束力。我国关于非经常性损益的法规只是证监会根据实务操作的需要发布的临时技术规范,而非由财政部准则委员会专门制定。这一差异就使得主体执行非经常性损益相关法规的约束力和强制力远不及美国的公认会计准则。</p> <p>第二,会计准则和证监会规定的不一致。不同于美国由专门准则制定机构进行规范,我国证监会代替准则委员会发布的与非经常性损益相关的规范有可能导致与企业会计准则中相关项目的处理和披露不一致。</p>
判断标准	事项的性质和发生频率	事项的性质和发生频率	<p>根据 2008 年新修订的内容,我国对于非经常性损益的判断标准由原先的性质、频率和金额三个维度修改为如今与 FASB 一致的性质、频率,体现了我国准则逐渐与国际趋同的大方向。</p>
非经常性损益的内涵和范围	<p>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,影响报表使用人对公司经营业绩和盈利使用人的能力做出正常判断的各项交易和事项产生的损益。</p> <p>非经常性损益并不是企业发生的某个具体的事项或交易,而是对一切满足异常性和低发生频率这两个标准其中之一的事项或交易的总的抽象概括。</p> <p>包括以下三类损益:正常但非经常性损益;非正常但经常性损益;非正常非经常性损益</p>	<p>美国对非经常性损益的界定与中国大相径庭,主要包括异常或偶发性项目(unusual or infrequent items)、非常项目(征求意见稿已取消)、终止经营、会计政策变更等。</p> <p>异常或偶发性项目指只满足异常性和低发生频率两个标准其中之一的事项或交易,包括正常但非经常性损益、非正常但经常性损益两类损益。</p> <p>非常项目(征求意见稿已取消)指同时满足异常性和低发生频率两个标准的事项或交易,仅指非正常非经常性损益。</p> <p>FAS144 指出,终止经营是满足一定条件的企业组成部分的经营,该组成部分的经营和现金流量能够与企业其他部分明确区分。该组成部分可以是一个报告分部或经营分部,可以是 FAS142 中定义的报告单位、一个子公司或一项资产组合。</p>	<p>在美国的会计准则中很难找到与我国非经常性损益相对应的概念。征求意见稿取消的非常项目仅指非正常非经常性损益,而我国的非经常性损益则包含了正常但非经常性损益、非正常但经常性损益、非正常非经常性损益三类,在内涵和外延上都比之更加宽泛。</p> <p>只有包含异常或偶发性项目(unusual or infrequent items)、非常项目(征求意见稿已取消)、终止经营、会计政策变更等才能基本与我国的概念相对应。</p> <p>而在征求意见稿取消非常项目概念之后,原本属于非常项目的事项或交易划分至异常或偶发性项目,使其从正常但非经常性损益、非正常但经常性损益这两类扩展到三类损益。</p>
非经常性损益的确认方式	以列举为主、原则为辅	以原则为主、列举为辅	<p>美国采用以明确的原则为主,辅以某些不满足非经常性损益确认要求的项目举例说明。该确认方式对于从业人员的专业判断能力要求较高。</p> <p>我国由于从业人员参差不齐且普遍不高的专业判断能力,采用以列举为主,辅以较为模糊的概念的确认方式。截至 2008 年的最新修订版已列举了非货币性资产交换损益,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等 21 个项目。</p>
非经常性损益的列报、披露要求	<ol style="list-style-type: none"> 1.表外披露 2.不作为独立的会计核算项目进行列报 3.列报时不区分经常性损益和非经常性损益 	<ol style="list-style-type: none"> 1.表内列示 2.作为独立的会计项目于收益表内列报 3.列报时区分经常性损益和非经常性损益 	<p>我国对于非经常性损益的披露主要是表外披露,以监管为主要目的。其项目通常反映在营业外收支、以前年度损益调整、投资收益等科目,而不似美国以独立的会计项目在收益表中列示,并且其非经常性损益项目与经常性损益项目通常是混合列报,而不作分开列示。</p>

再以非常项目的名义进行单独列报,而是包含在异常项目和偶发性项目中进行列报,因为同时满足异常性和低发生频率这两个条件的事项或交易一定满足异常项目和偶发性项目的定义。

三、我国非经常性损益相关法规与FASB相关准则(征求意见稿修订后)的比较

目前我国对于非经常性损益的相关规定主要体现在证监会发布的一些文件和公告当中,财政部会计准则委员会尚未制定任何针对非经常损益的会计准则。1999年证监会首次提出了非经常性损益的概念,但由于定义较为笼统,便于2001年4月发布《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》对其进行了修订。之后证监会为控制上市公司利用非经常性损益进行盈余管理的现象,分别又于2004年、2007年进行了两次修订。直至2008年11月16日颁布《公开发行证券的公司信息披露解释性公告》,终于形成了一直沿用至今的较为完备的定义和项目。

美国并没有单独对非经常性损益进行明确的界定,而是通过一些其他相关准则的颁布和实施对其处理和披露作出规范。美国非经常性损益的相关规定始于1947年发布的《会计研究公报第23号——收益和经营盈余》,之后颁布的会计研究公报第35号、41号、43号,会计原则委员会意见书第9号、第30号,美国注册会计师协会会计解释,财务会计准则委员会解释第27号等都对非经常性损益规定作出了不同程度的修改或补充。

综观FASB所颁布的关于非常项目的相关准则以及我国对于非经常项目的规定,我们可以粗略地发现这两者之间无论在定义、确认方式还是披露要求方面都有很大的不同。笔者通过上页表分析和研究我国非经常性损益相关法规与FASB相关准则(征求意见稿修订后)之间的差异。

四、总结与思考

FASB取消非常项目征求意见稿的发布,一定程度上解决了美国非经常性损益分类问题,简化了非经常性损益在收益表中的列报。但是综观我国对于非经常性损益的相关规定以及其在实务处理过程中的障碍,非经常性损益项目的确认和披露问题始终是会计界所应关注的焦点。

为此,本文根据上表比较分析所得的差异,在借鉴FASB非经常性损益准则的基础上,对我国非经常性损益的发展与完善提出以下建议。

(一)将非经常性损益现有的技术规范上升到准则层面

鉴于目前非经常性损益已成为上市公司进行盈余管理和利润操纵的主要手段,一部分原因是其较低的法律效力和强制约束力,同时为避免产生因企业会计准则与

证监会规范不一致而引起的实务操作问题,笔者认为有必要在我国的企业会计准则中制定单独的准则对非经常性损益的界定和披露进行规范。

(二)明晰非经常性损益确认和分类的同时,提高从业人员的职业判断能力

较为模糊的概念界定以及以列举为主的确认方式,使得上市公司常常有意无意地将本属于经常性损益的项目作为非经常性损益项目进行披露,在帮助其摘星摘帽、平滑盈余的同时降低了会计信息质量,误导了信息使用者,背离了决策有用观的会计目标。列举是无法穷尽的,罗列越是细致,漏洞便越大,当遭遇新的业务,企业对于其处理必定无所适从。

笔者认为,明晰非经常性损益的概念及分类才是根本。但是改变以列举为主的确认方式势必对从业人员的职业判断能力提出了较高的要求。为此笔者建议:一方面,有关部门应组织对从业人员进行关于非经常性损益项目确认、披露的统一培训,提高其对非经常性损益的涵义及处理的把握力度和判断能力;另一方面,相关部门应加强对企业非经常性损益项目处理的监督和纠正,强化上市公司及注册会计师的责任。

(三)将非经常性损益作为独立项目在利润表中列报

当前我国对非经常性损益的披露以表外披露为主,相关内容散落在“营业外收支”、“以前年度损益调整”、“投资收益”等项目中。信息使用者难以从财务报告中直观地获取所需信息,进而难以对公司未来经营状况进行准确预测。笔者建议,当前首要的也最实际的是将“非经常性损益”项目的表外披露规范化和具体化,明确披露格式,详细说明“非经常性损益”的项目名称、金额,以提高相关信息的透明度和准确性。其次是参考美国对于非经常性损益的列报,循序渐进地修改利润表格式,区分经常性损益和非经常性损益,将“非经常性损益”作为单独项目列示于利润表中。

主要参考文献

樊行健,郑裙.非经常性损益的列报:理论、准则与分析[J].会计研究,2009(11).

魏涛,陆正飞,单宏伟.非经常性损益盈余管理的动机、手段和作用研究——来自中国上市公司的经验证据[J].管理世界,2007(1).

邵毅平,谢芝丽.基于新会计准则的上市公司非经常性损益信息披露研究[J].财会通讯,2010(2).

Marcos Massoud, Cecily Raiborn, Joseph Humphrey. Extraordinary Items: Time to Eliminate the Classification [J]. The CPA Journal, 2007(77).

George O. Gamble, Thomas R. Noland, Tharindra Ranasinghe, Sandip Dhole. Use of the Extraordinary Item [J]. The CPA Journal, 2012(82).