

非常项目：是单列？还是取消？

李 茸

《国际会计准则第1号——财务报表的列报》禁止将任何收益和费用项目作为非常项目列报，对收益表内非常项目单列报表项目也予以了取消。为了适应经济全球化下会计准则国际化的要求，财政部于2005年6月发布《企业会计准则——财务报表列报》征求意见稿（以下简称意见稿），取消了利润表中的“营业外收入”和“营业外支出”项目，要求按照其中大项进行列报，如非流动资产处置收益等。本文基于我国目前上市公司的实际情况，在对非常项目范围予以界定的基础上，对单列非常项目在评价上市公司业绩的必要性和监管证券市场的有效性两方面进行分析，认为我国在利润表中将“非常项目”作为单列报表项目，有利于体现会计信息的相关性，有利于提高会计信息质量，也便于相关信息使用人员进行讨论与研究。

一、非常项目的界定

企业的交易事项从交易事项的性质和发生频率角度出发，可以分为经常项目与非常项目。其中，非常项目即为企业偶然发生的，与企业正常典型的活动明显不相关或仅仅偶然相关的特殊交易事项，它所产生的损益称为非经常性损益。在我国，目前还没有专门的会计准则对非常项目及非经常性损益进行规范，对其界定的主要依据是2004年证监会修订后的《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》，该文将非常项目定义为“公司发生的与生产经营无直接关系，以及虽与生产经营相关，但其性质、金额或发生频率影响了真实、公允地反映公司正常盈利能力的各项收入、支出”，并列出了14项相关项目。

笔者认为，上述对非经常性损益的界定，实质上涵盖了非正常项目及非经常性项目两个方面的内容，因此其产生的损益称为非常项目损益更为合适。其中，与经营业务无直接关系的，明显区别于企业的正常活动，预计不会定期发生或经常发生的交易事项为非正常项目或偶发项目，如：1、因不可抗力如遭受自然灾害等原因计提的各项资产减值准备，及以前年度已经计提的此类减值准备的转回；2、各种形式的政府补贴；3、债务重组损益；4、因交易价格显失公允产生的超过公允价值部分的损益；5、比较财务报表中会计政策变更对以前期间净利润的追溯调整数。与经营业务相关，但其性质、金额或发生频率影响了真实、公允反映公司正常盈利能力的项目为非经常性项目或特殊项目。非经常性项目不是非正常项目，但此类项目的发生频率对于会计信息使用者评价及预测企业的财务状况、经营业绩可能具有相关性，因而有必要在会计报表中予以披露，如：1、处置长期股权投资、固定资产、在建工程、无形资产、其他长期资产产生的损益；2、越权审批或无正式批准文件的税收返还、减免；3、计入当期损益的对非金融企业收取的资金占用费；4、短

期投资损益,但经国家有关部门批准设立的有经营资格的金融机构获得的短期投资损益除外;5、委托投资或理财损益;6、资产置换损益。

二、单列非常项目的必要性

(一)单列非常项目是提高会计信息质量的必要手段

国际会计准则理事会认为,非常项目主要是由主体面临的正常业务风险所带来的,所以不需要在收益表中单独列报。目前我国利润指标的导向作用依然影响和制约着上市公司的发展,非常项目在利润中的权重很大,且尚未完全纳入会计指标范畴。有关数据统计显示,如果扣除非经常性损益,2002年有60家上市公司由盈转亏,平均每股收益从0.033元降至-0.07元;2003年有114家上市公司由盈转亏,每股收益从0.044元降至-0.11元;而2004年则有94家上市公司由盈转亏,每股收益从0.042元降至-0.11元。截至2005年8月10日,沪深两市披露半年报的共有430家上市公司。其中,没有发生非经常性损益的公司9家,所占比例仅2%,有非经常性收益的公司达255家。换言之,这255家公司的净利润若扣除非经常性损益将出现不同程度的“缩水”。可见,上市公司利用非常项目一次性、偶发性、非持续性的特点来调节利润,已成为粉饰报表的“法宝”之一。虽然原先实行的表外信息披露政策与指标分析在一定程度上减少了该现象的发生,引起了信息使用者的重视。但并非所有的信息使用者都能够像会计与审计专家那样,准确、完整地把握非常项目的信息。如果报表提供者在文字叙述、指标分析中过于简单,表外披露的信息必定会大打折扣。并且意见稿中提到的按其大项列示,虽突出了重要性,却没有全面反映出非常项目,遗漏的部分反而有可能被上市公司所操纵。因此,就我国而言,把非常项目作为一项报表项目单列十分必要。如果我们把“非常项目”单列,在利润表中区分出经常性损益与非常项目损益,那么就可以使报表提供者更加重视非常项目损益数据的来源以及形成的客观性,从而能具体说明非常项目交易事项的性质、金额以及形成原因,这在一定程度上可以遏制上市公司错报漏报非常项目,提高报表信息的透明度,使报表信息使用者能真实预测企业目前和将来的盈利水平,合理判断企业的可持续发展能力。

(二)单列非常项目是监管证券市场的有效途径

我国证券资本市场的发展离不开政府的宏观调控与监管,政府通过相关规定,可以规范上市公司信息披露,正确把握企业实际经营情况,从而给予企业合理评价与监督。例如,上市公司的发展需要资金的不断投入与规模的不断扩

大,而配股、增发股票正好可以优化公司的资本结构。证监会制定配股政策和条件中对“加权平均净资产收益率”的计算上要求“扣除非经常性损益前后孰低的净利润”作为计算依据。可见,监管部门已经意识到非常项目在财务考核指标中的重要作用,利用非常项目来达到加强上市公司配股、增发管制的目的。再如,2004年12月证监会对原来新股发行价格制度政策进行了修订,发布了《关于首次公开发行股票试行询价制度若干问题的通知》,根据该文,披露每股收益时应按扣除非经常性损益前后孰低的净利润或净利润预测数除以发行后总股本计算。

上述规定反映出剔除非常项目所带来的影响,成为监管部门制定有关政策主要考虑因素之一。笔者认为,如果把非常项目在利润表中单独列示,不但可以督促上市公司按照监管部门的有关政策准确反映有关的会计信息,对那些经常调节非常项目损益操纵利润的公司也起到警示作用,而且还便于管理部门与投资者不再局限于单一的利润总额,注重持续利润与暂时利润的区分,在公司配股、新股发行时能够借助原定的财务指标,谨慎行事,确保审核职能的有效发挥,引导证券市场的资金流入富有生命力的公司,形成证券市场融资环境的良性循环。即便上市、退市、摘牌等规定中还没有采用扣除非经常性损益前后孰低的净利润作为评判标准,但是若单列非常项目,也会帮助管理部门与投资者做出合理和正确的分析。

三、单列非常项目的做法与建议

在报表中单独列示非常项目,必须对现有报表进行改造,主要有两种做法:

第一,把利润表分为两个部分。上部分反映经常项目的利润总额,例如:营业收入、营业成本、营业税金与营业收入有关的三大费用支出以及长期投资收益;下部分反映非常项目的利润总额,按照重要性、相关性原则进行列支。最后计算净利润。

第二,增加“非常项目表”作为利润表的附表,将非常项目按照上面提到的非正常项目与非经常项目分别列支,考虑所得税对其的影响,重新计算扣除非经常性损益的净利润数。

就笔者看来,在目前第二种做法比第一种易于操作。该做法既可以降低区分经常项目与非常项目的难度,还兼顾到了非常项目在所得税中的影响,而且还有利于监管部门等利益相关者在指标分析上的使用。■

(作者单位:上海立信会计学院)

责任编辑 张智广