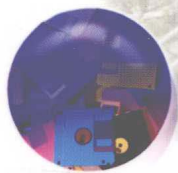


关注 非经常性损益

陈敏 编著



坚持准则
操守为重
诚信为本



中国财政经济出版社

关注非经常性 损益

陈敏 编著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

关注非经常性损益/陈敏编著. —北京: 中国财政经济出版社, 2010. 7
ISBN 978 - 7 - 5095 - 2227 - 1

I. 关… II. 陈… III. 企业利润 - 研究 IV. F275. 4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 082790 号

责任编辑: 樊清玉

责任校对: 王 英

封面设计: 邹海东

版式设计: 兰 波

中国财政经济出版社出版

URL: <http://ckfz.cfeph.cn>

E-mail: ckfz@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

787 × 960 毫米 16 开 6.75 印张 104 000 字

2010 年 7 月第 1 版 2010 年 7 月北京第 1 次印刷

定价: 18.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 2227 - 1 / F · 1772

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

前言

“非经常性损益”是近十年来证监会对上市公司净利润调整计算的新概念。因为净利润中存在一些非常损益，有碍于报表使用者对公司业绩与获利前景作出正确的判断。证监会口径的上市公司净利润是净利润扣除非经常性损益前后较低者，相当于“监管利润”或证监会口径的“考核利润”。不仅证监会，国资委也在 2006 年后引用了“非经常性损益”的概念，以求对国有大型企业集团业绩作出正确的评价预测。

证监会不仅在评价上市公司业绩时应用了“非经常性损益”概念，还将这一概念引入融资门槛。所以，无论是上市公司还是国有大型企业集团的成绩形象都会被“非经常性损益”所影响：非经常性收益越大，考核口径的净利润越小；非经常性损失越大，考核口径的净利润越大。这就会导致企业产生操纵非经常性损益的预期。

一直以来，报表编制者和报表使用者更关心正常损益的操纵，而很少关注非经常性损益。当人们对会计行为与报表效果认识不断加深时，发现会计为粉饰业绩往往利用非正常手段制造收益；当人们对正常收益认识加深后，又会发现非经常性损失可以被用来粉饰监管口径的净利润。

本书旨在通过逻辑分析与案例分析的方式提醒业内人士：关注净利润中的非正常收益是否被充分地剔除；关注非经常性损益中的非经常性损失是否真实，是否应当列为非经常性损失，以求合理地判断企业正常损益与持续获利能力。

本书适合企业 CEO、CFO、CPA 等业界人士阅读，并作为案头读物查阅研究；本书能够为会计教育界人士开阔视野，为学术界研究提供新的视角，尤其难得的是有关非经常性损益的文献史料和现实案例。



本书案例全部来源于上市公司公开信息，但是抹去了具体公司的名称和股票代码。

本书在写作过程中得到了京都天华会计师事务所合伙人邱连强先生和安永华明会计师事务所王晓钊女士的帮助，在此一并表示感谢。

作 者

2010 年 7 月

目 录

第1章 概述	(1)
1.1 什么是非经常性损益	(2)
1.2 国际惯例中的“非常项目”	(5)
1.3 为什么提出“非经常性损益”概念	(12)
1.4 非经常性损益内容的调整变化	(22)
1.5 非经常性损益的判断	(36)
1.6 非经常性损益分类	(38)
1.7 非经常性损益列示	(49)
第2章 终止经营损益的特性与影响	(54)
2.1 IFRS 对终止经营的确认	(55)
2.2 我国非经常性损益中的终止经营损益	(56)
第3章 持有损益的特性与影响	(62)
3.1 如何认识持有损益	(62)
3.2 持有损益对业绩评价的影响	(66)
3.3 持有损益对未来净利润影响	(67)
3.4 持有损失对监管利润的影响	(69)



第4章 非经营性损益的特性与影响	(71)
4.1 如何认识非经营性损益	(71)
4.2 非经营性损益对监管利润的影响	(72)
第5章 偶然性损益的特性与影响	(76)
5.1 如何认识偶然性损益	(76)
5.2 偶发性损益案例	(77)
第6章 非正常损益的特性与影响	(80)
6.1 如何认识非正常损益	(80)
6.2 非正常性损益案例	(81)
第7章 审计的关注	(84)
7.1 应计入未计入的非经常性收益案例	(85)
7.2 不应计入的非经常性损失案例	(86)
7.3 不应计入的非经常性收益案例	(92)
7.4 非经常性损失粉饰监管利润案例	(96)
7.5 通过非经常性损益发现虚假利润案例	(97)
7.6 关注非经常收益项目出现负数	(99)



第 1 章 概 述

本章内容浏览

- 1.1 什么是非经常性损益
- 1.2 国际惯例中的“非常项目”
- 1.3 为什么提出非经常性损益概念
- 1.4 非经常性损益内容的调整变化
- 1.5 非经常性损益的判断
- 1.6 非经常性损益分类
- 1.7 非经常性损益列示



1.1 什么是非经常性损益

1. 指公司正常经营损益之外的一次性或偶发性损益。(1999)
2. 公司发生的与经营业务无直接关系，以及虽与经营业务相关，但由于其性质、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。(2001)
3. 指与公司主营业务和其他经营业务无直接关系，以及虽与主营业务和其他经营业务相关，但由于该交易或事项性质、金额和发生频率的特殊性，影响了反映公司正常经营、盈利能力的各项交易、事项产生的损益。(2007)
4. 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能力作出正常判断的各项交易和事项产生的损益。(2008)

● 如何理解损益

“损益”是评价企业经营业绩与预测企业未来获利能力的重要指标。但是，利润表中的“净利润”仅是准则意义上的“确认损益”，不能反映企业未来获利能力，其中还包括不影响正常获利能力的“非经常性损益”。如果投资者误将非常活动带来的损益作为经常性损益理解，可能对企业未来前景作出错误的判断，从而导致错误的决策，蒙受决策失误带来的经济损失。

● “非经常性损益”

是我国证监会1999年12月8日在《公开发行股票上市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》中提出的披露概念，是证监会的“监管指标”，2007年后也被国资委引用，作为年度财务决算披露内容。



概念的变迁：四个版本，三次修订

- 1999年中国证监会在“公开发行股票公司信息披露的内容与格式准则第二号《年度报告的内容与格式》”中首次提出的。
- 2001年，中国证监会又发布了《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》专门对“非经常性损益”披露问题发布规范性意见，并修订了概念。
- 2007年对2001年版概念进行了修订。
- 2008年对2007年版概念进行了修订。

可见，“非经常性损益”对报表编制主体与报表使用者都无疑是非常敏感的问题。

- 通过多次变迁，“非经常性损益”已演变为“非常损益”。

• 四个版本的概念比较

- 1999年的概念强调非经常性、非经营性，以报表主营业务损益为界的界线之外的偶发损益。非经常性损益概念提出的背景是上市公司利用一次性突击确认损益的手段粉饰某一时期利润，达到证监会规定的融资的门槛。
- 2001年的概念强调非经常性、非经营性与非正常性。增加了非正常性的标准，即“虽与经营业务相关，但由于其性质、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”。这时，“非经常性损益”开始向“非常损益”转变。这次转变主要源于报表使用者对“报表损益”认识深化导致非经常性损益概念的转变外。虽然2000年末财政部修订了会计准则（出台了新的《企业会计制度》）将许多非正常性损益直接计入“权益”，但证监会仍然意识到在现行利润表中仍有一些影响投资者作出正确评价预测的非正常损益。



- 2007 年的概念仍然强调非经常性、非经营性与非正常性，但不仅局限于交易产生的损益，还包括非交易事项产生的损益。这次概念的变化主要因为 2006 年财政部按国际惯例修订了《企业会计准则》，因为新准则取消了历史成本计价原则，损益不再仅确认交易损益，还确认某些资产、负债的持有损益，如公允价值变动损益。
- 2008 年的概念，第一次明确提出“正常”概念，突破了“经营（或营业）”界线，即使是营业活动，但不正常损益，也要纳入“非经常性”范畴，非常损益的特性更加突出。这次概念的变迁主要源于报表使用者对新会计准则认识的深化。



1.2 国际惯例中的“非常项目”

1973年由美国首次提出。

经历多次变迁。

• 非常项目列示的国际变迁

- 在西方财务报告中，要求利润表中单独列示“非常项目”。“非常项目”实质上就是“非常损益”，包括“非正常”与“非经常”，内容不同于我国的“非经常性损益”。
- 西方利润表中“非常项目”的内容与列报是伴随着报表使用者对损益认识的深化、企业交易事项的复杂化与利润操纵手段的创新逐渐变革的。
- 1973年前，美国的利润表将“企业分部处置”和“特殊偶发损益”都作为“非常性损益”。前者属于终止经营损益，后者属于不正常或者偶然发生。这三种损益的分别列报对报表使用者评价过去与预测未来都有较大的帮助。
 - 终止经营损益只影响当期（导致本期损益重大波动），没有可持续性（因已处置分部不再为企业服役）；
 - 特殊损益属于非常规事项导致的损益，也不具有可持续性；
 - 偶发性损益属于经营者不可控或一次性发生，不能归功于（或归过于）当前经营者。

由于上述“非常损益”在评价业绩时缺乏可比性，在预测未来获利能力时不具有可持续性，因此报表列报要区别对待。这一时期，报表使用者意识到评价经营者的功过不能以“净利润”为标准，“正常经营损益”与“非常损益”不能同日而语。



国际惯例中的“非常项目”（续1）

1973年后美国的变化。

- 1973年后，美国会计原则委员会在第30号意见书（APB Opinion 30）中将损益报告分为“持续经营损益”、“处置分部损益”、“非常项目”和“特殊与偶发项目”，将过去的“非常项目”分解成三项单独列示。这次“非常损益”分类列报的变革主要源于报表使用者对损益认识的深化。报表使用者不仅需要了解“非常项目”损益，还需要了解“非常项目”更具体的原因。这次“非常损益”分类列示的最大进步在于将“终止经营损益”与“非常损益（非常项目与特殊偶发项目）”区别对待。这两种“非常损益”对评价、预测损益的影响不同。但是这次“非常损益”的分类有些矫枉过正。因为“非常项目”与“特殊偶发项目”的判断很难界定，“非常”中包含了“特殊与偶发”。

1980年，美国FASB在第3号财务会计概念公告《企业财务报表要素》（Elements of Financial Statements of Business Enterprise, SFAC NO.3）中提出了“利得与损失”的概念（相当于“非常损益”），1985年又发表了第6号概念公告（替代了SFAC NO.3）定义了“利得”和“损失”。

- “利得（gains）”是一个主体在其主要经营活动以外的或偶然发生的交易及其在某一期间除了（1）由于收入；（2）由于业主投资所引起的，影响该主体的所有其他交易和事项导致的权益（净资产）的增加。
- “损失（losses）”是一个主体由于主要经营活动以外的或偶然发生的交易以及在某一期间除了（1）由于费用；（2）由于分派业主款所引起的，影响该主体的所有其他交易和事项导致的权益（净资产）的减少。

“利得”、“损失”概念的提出，克服了“非常项目”与“特殊偶发项目”的划分难题。但是“非常损益”又过于笼统，不能显示非常损益的内容，不便于报表使用者了解非常损益形成的原因。



国际惯例中的“非常项目”（续2）

1992年，英国会计准则委员会提出了“超级例外项目”概念。

- 1992年，英国会计准则委员会（ASB）发布了第3号财务报告准则《FRS3——报告财务业绩》，要求企业报告“全部已确认利得与损失表”。FRS3规定，非常项目以其税后净额抵减或增加企业利润；规定在报表中单独披露三种超级例外项目（Super exceptional items）：
 - （1）对企业某部分进行终止或出售的利得或损失；
 - （2）对企业经营性质或核心业务具有重大影响的基础性重组的相关成本；
 - （3）固定资产处置的利得或损失。

上述三种超级例外性质：（1）属于终止经营损益；（2）属于特殊性经营损益；（3）属于非经营损益。英国率先要求对“非常项目”按其活动性质分项列报，便于报表使用者评价过去，预测未来。



国际惯例中的“非常项目”(续3)

1993年IASB承认“非常项目”概念。

- 1993年,国际会计准则理事会(IASB)修订了《国际会计准则第8号——本期净损益、基本错误和会计政策的变更》(《IAS. No8》),要求:“每一非常项目的性质和金额均应单独揭示”,“可以在利润表上揭示,如果在报表附注中揭示,则所有的非常项目的总金额,应在利润表上揭示”。在这个准则中,第一次要求对正常活动中的“非常损益”单独列示:“如果正常活动的损益中收入、费用项目金额较大、性质特殊或影响较大,以致揭示它们关系到对企业本期业绩的说明,在此情况下,应单独揭示这些项目的性质和金额。”虽然这些项目不是“非常项目”,但这些项目的性质和金额对于财务报表的使用者了解预测企业财务状况与业绩可能至关重要。这些信息通常应在财务报表附注中予以揭示。应对收入、费用项目作单独揭示的情况包括:

- (1) 将存货的价值减记至其可变现净值,或将不动产、厂房和设备价值减记至其可收回的金额以及这类减记金额的转回;
- (2) 企业活动的重整和重整费用准备金的转回;
- (3) 不动产、厂房和设备项目的处置;
- (4) 长期投资的处置;
- (5) 终止经营;
- (6) 诉讼清算;
- (7) 其他准备金的转回。

《IAS. No8》明确:终止经营的结果通常应计入正常活动的损益之中。然而,在极少数情况下,终止经营明显不是由正常活动的事项或交易引起的,因而不会经常或定期发生,由终止所产生的收益、费用应作为非常项目处理。例如,如果一个附属公司被外国政府没收,由此形成的收益或费用可以视为非常项目。

实际上,1993年的《IAS. No8》扩展了“非常项目”的范围,将正常活动中的非常项目单独列示。这一举措目的,是有助于报表使用者了解和预测企业财务状况与业绩。



国际惯例中的“非常项目”（续4）

- 2005 年 IASB 在利润表中删除“非常项目”概念，按具体项目单独列报。

- 2005 年，国际会计准则理事会（IASB）颁布了《国际财务会计准则第 1 号——财务报表列报》（《IAS. No1》），对《IAS. No8》进行了修订，将“非常项目”的概念删除，理由是：由主体面临的正常经营风险而产生的非常项目不应成为在利润表中单独列报的充分理由。但是《IAS. No1》要求在利润表正文对以下项目数额单独披露：

- （1）将存货、不动产、设备或机器的账面价值减计至其可变现净值或对减值进行的转回；
- （2）企业活动的重整以及重整费用准备金的转回；
- （3）不动产、设备和机器项目的处置；
- （4）投资的处置；
- （5）终止经营；
- （6）诉讼清算；
- （7）其他准备金的转回。

虽然《IAS. No1》不再使用“非常项目”的概念，但上述单独披露的内容仍属于“非常项目”。



中 外 比 较

- 国际惯例：在利润表中单独列示“非常项目”
- 中国报表：在利润表中单独列示“营业外”项目
- 非常项目 $\neq$ 营业外项目
- 营业外收支 $\neq$ 非经常性损益
- 非经常性损益 $\approx$ 非常项目

- 我国利润表中的“非常项目”是以“营业外收支”名目列示的，不同于西方利润表中的“非常项目”；在“营业外收支”中包括了部分“终止经营损益”（如生产厂房、设备、无形资产处置损益等）；但不包括“非正常损益”。我国利润表中没有单独列示“终止经营损益”，这有碍于评价企业持续经营业绩和预测未来获利能力。
- 我国证监会提出的“非经常性损益”更多地借鉴了《IAS. No8》的理念，包括：终止经营损益、经营活动中的非正常损益、非经营活动损益、偶发性损益。我国的“非经常性损益”大于利润表中的“利得损失”，但包括了所有的“营业外收支”（2008年修订的非经常性损益的第20项——“除上述各项之外的其他营业外收入和支出”，说明了这一点）。
- 我国的“非经常性损益”属于信息披露指标，是证监会的监管指标，不存在确认的问题，不是会计意义上的财务报告指标，在会计准则中没有确认（定义）、列报、披露要求。国际上将非常损益作为会计意义上的确认要素，在会计准则中界定了不同性质的非常损益，如“终止经营”、“非常项目”。这些定义为会计确认提供了标准。
- 我国无论从会计意义还是监管意义上都没有提出“终止经营损益”概念，虽然终止经营损益的内容被包括在“非经常损益”中。美国