

利润表存在的问题及改进思路

汤玉龙

(徐州财经高等职业技术学校 江苏徐州 221008)

【摘要】目前我国利润表进一步改革的基本条件渐趋成熟,改革发展过程中应处理好借鉴与创新的关系。构建全面利润报告模式时,应当结合实际循序渐进、分阶段地推行,同时建议增加单步式利润表附表,以提高财务业绩信息的有用性。

【关键词】利润表 全面利润报告 会计国际趋同

2006年财政部颁布了新的企业会计准则,对利润表的呈报作了较大调整,与国际会计惯例逐步趋同。具体实施中还存在一些有待改进之处,例如:淡化其他全面利润,计量上仍以历史成本原则为主,并讲求配比原则、谨慎性原则;业绩项目分类模糊,数据笼统,难以完全据以考核管理当局的受托责任;缺少单步式利润表附表,不利于总括分析等。

笔者认为,我国利润表改革发展方向是报告全面利润,会计准则制定机构应当积极借鉴国际先进研究成果和实践经验,同时应当密切结合我国当前实际,在利润表改革中体现自身的特点。

一、构建我国全面利润报告的模式

我国在构建全面利润报告模式时,应当结合实际,考虑我国财务报表使用者当前的需要和以后发展的客观要求,深入考察全面利润信息披露的成本与效益及其对利益各方的可能影响,循序渐进、分阶段地推行。

1. 增设全面利润表,以附表列示。根据现行会计准则可以确认的其他全面利润项目并不多,只有可供出售金融资产公允价值变动、权益法下被投资单位其他所有者权益变动影响、与计入所有者权益项目相关的所得税影响、法定财产评估增值、外币报表折算影响等。而对于资产减值损失、公允价值变动损益,则被明确要求在利润表中反映。对于一般企业,目前类似固定资产评估盈余确认等问题还没有得到会计准则的认可,但随着我国经济环境、会计理论与实务研究的发展以及会计国际趋同的深入,诸如历史成本资产重估盈余等也可能成为其他全面利润的组成项目。另外,某些项目目前或今后一段时间虽然不允许在表内确认,但可能要求在报表附注中披露。鉴于此,笔者建议在全面利润报告准则出台之前,可以鼓励上市公司在基本的财务报表之外增设一张附表——全面利润表,以补充披露对信息使用者决策有用的全面利润信息,并与利润表对应,同时简化所有者权益变动表项目组成,其大致格式如表1所示。

该表的显著特点是将利润表中的未实现资产减值损失、公允价值变动收益从净利润中移至其他全面利润中进行列示,而将利得重分类调整从其他全面利润中移至净利润中进

表1 全面利润表		单位:元	
单位名称:	××年度	本年	上年
项 目			
一、净利润			
加:资产减值损失			
减:公允价值变动收益(损失以“-”号列示)			
包括在净利润中的利得重分类调整(损失以“-”号列示)			
二、本期确认并实现的净利润			
加:其他全面利润			
其中:特定财产重估增值			
资产减值损失(以“-”号列示)			
投资未实现利得(损失以“-”号列示)			
其中:公允价值变动收益(损失以“-”号列示)			
可供出售金融资产公允价值变动利得(损失以“-”号列示)			
权益法下被投资单位其他所有者权益变动影响			
与计入所有者权益项目相关的所得税影响(损失以“-”号列示)			
外币报表折算影响(损失以“-”号列示)			
其他已确认未实现利得(损失以“-”号列示)			
本期全部确认未实现的利润小计			
三、全面利润			
四、每股全面利润			

行剔除,这样更能区分实现与未实现的利润部分,并且将在前期确认而在本期再次分类调整确认的项目剔除,避免重复确认对数据有用性的干扰,使本表数据更能体现本期财务业绩。其中,表中的第三项“全面利润”由两部分组成,即全部已确认的当期实现和未实现的利润。

2. 整合项目,调整结构,二表合一。近年来,国际会计准则委员会研究表明,对净利润与其他全面利润项目用垂直的方式列示,使得实现与未实现的利润组成被人为地进行线上

线下的分割,容易使报表使用者忽视本期末实现利得或损失信息的决策有用性。因此,笔者建议采取矩阵形式,按业绩来源划分大类,同一大类中,以“再计量前”和“再计量”等不同的栏目进行横向列示,以避免线上线下的严格区分。这种矩阵列示方式将对现行利润表项目与其他全面利润项目按其性质进行重新整合,将体现企业内部价值创造力的活动与反映外部价值创造情况的项目分开列示,将业绩项目区分为营业活动、理财活动等项目。所谓营业活动,主要指企业主营或次营的日常业务,以及与此密切相关的各种事项,比如企业为获利而进行的销售商品、提供劳务等活动,企业在这个目标达成过程中进行的资产减值或处置等相关活动。其他项目则属于上述活动之外的分类,如外币报表折算损益等。

笔者不赞同将利得/损失部分再进行实现与未实现的区分,因为这样做会产生再循环问题,降低报表的使用价值。笔者建议采取相应的办法,将重分类调整项目排除,或者制定相应的列报准则,对前期列报的其他全面利润在本期实现的部分不作二次分类调整,淡化实现与未实现项目的界限,由报表使用者自己去判断,或者以附注形式进行补充披露。值得注意的是,由于采取“再计量前”和“再计量”等不同栏目横向列示同一项目,对重要项目的详细附注披露显得必要,应当通过制定严格的准则强制披露。

在这种情况下,合并且经过整合的全面利润表的参考价值已经超过了目前正在使用的利润表,可考虑用全面利润表代替现行利润表,使之成为与资产负债表、现金流量表、所有者权益变动表具有同等地位的主要报表。报表结构如表2所示(这是基于全面收益观的利润表,由于不再区分已实现与未实现利润,所以可以概称为“利润表”)。

在这种矩阵形式的全面利润表中,项目的详细列示将显得必要,笔者建议仿照现行利润表采取附注详细披露的做法,或者直接扩大主表的项目范围,将附注披露的分项内容引入主表列示。从长远来看,应采取后者,但从目前阶段看,采取附注披露的方式可能更适合我国现实情况。待理论和实务研究进一步深入、财务分析方法进一步发展完善之后,再采取后一种方式于主表中详细分项列示。

二、增加单步式利润表附表

利润表应当涵盖全面收益,以提高其决策有用性。但是,要使利润表具有预测决策的参考价值,仅增加和整合业绩项目还是不够的,笔者建议在整合的全面利润表后,增加单步式利润表附表。

在进行利润表分析时,财务分析师往往将净利润指标与现金流量表净流量数据进行对比,分析其盈利质量。前文在分析我国利润表存在的一些缺陷时提到,我国目前使用的利润表是多步式的,其优点很多,但缺少单步式利润表的直观性,不利于总体分析企业的所有收入/利得、费用/损失的对比数据,运用起来不是很方便。如果准则强制要求企业编制单步式利润表、现金流量表附注,分别作为利润表、现金流量表的补充资料,其有用性无疑将大大提高。因此笔者建议,在以后的利润表改革中增设单步式利润表附表。

表2 利润表

单位名称:	××年度	单位:元		
项 目	再计量前	再计量	合计	
营业活动				
营业收入				
减:营业成本				
营业税金及附加				
销售费用				
管理费用				
加:非流动资产处置利得				
非货币性资产交换利得				
债务重组利得				
盘盈利得				
捐赠利得				
减:非流动资产处置损失				
非货币性资产交换损失				
债务重组损失				
公益性捐赠支出				
盘亏损失				
...				
特定财产重估增值				
资产减值损失(以“-”号列示)				
...				
营业活动利润				
理财活动				
投资收益(损失以“-”号列示)				
公允价值变动收益(损失以“-”号列示)				
可供出售金融资产公允价值变动利得(损失以“-”号列示)				
权益法下被投资单位其他所有者权益变动影响				
减:财务费用				
...				
理财活动利润				
所得税费用				
其他利润				
与计入所有者权益项目相关的所得税影响				
外币报表折算影响(损失以“-”号列示)				
...				
全面利润				
每股全面利润				

主要参考文献

1.程春晖.全面收益会计研究.大连:东北财经大学出版社,2000

2.崔华清.中国企业业绩报告的改进问题研究.北京:中国财政经济出版社,2006

3.财政部.企业会计准则.北京:经济科学出版社,2006