

利润表设计上的问题及改进建议

陕西科技大学管理学院 彭宏超

一、新企业会计准则中利润表的变化

《企业会计准则第30号——财务报表列报》对利润表的编制作了新规定。

1. 不再区分主营与非主营业务利润。只是将营业利润分解为营业收入、营业成本、营业税金及附加、销售费用(名称改变,原为营业费用)、管理费用、财务费用、资产减值损失(新增)、公允价值变动收益(新增)、投资收益(原单列计入利润总额)。

2. 利润构成有变化。将原单列计入利润总额的投资收益调整列入营业利润,将部分利得和损失(如公允价值变动收益、资产减值损失)计入营业利润。利润总额的构成简单化,仅包含营业利润、营业外收入、营业外支出三部分。

净利润的计算方法与原来相同。用公式表示如下:营业利润=营业收入-营业成本-营业税金及附加-销售费用-管理费用-财务费用-资产减值损失+公允价值变动收益(损失以“-”号填列)+投资收益(损失以“-”号填列);利润总额=营业利润+营业外收入-营业外支出;净利润=利润总额-所得税费用。

3. 对直接计入利润的利得和损失单独列示。新企业会计准则规定在利润表中对公允价值变动收益、资产减值损失、非流动资产处置损失项目要单独列示。

4. 营业利润、利润总额、净利润已发生了实质性变化。将公允价值变动收益、资产减值损失等未实现资产利得和损失直接纳入利润表中的营业利润部分,使净利润中包含了部分其他全面收益(未实现资产持有利得)的内容,而在国际上其他全面收益是列入全面收益的。

二、新企业会计准则中利润表项目列示存在的问题

2006年2月颁布的新企业会计准则在利润表方面有重大突破,明确将未实现资产持有利得(如部分证券升值)直接计入利润表,利润的含义及构成有了明显变化。但笔者认为,我国新企业会计准则中利润表的设计仍有缺陷,下面进行详细分析。

1. 对新企业会计准则中全面收益信息披露的分析。第一,在《企业会计准则——基本准则》中,缺乏对全面收益的定义。第二,对利得和损失的规定含糊其辞,只是在基本准则第五章“所有者权益”部分给出了利得及损失的定义,让人误以为利得和损失属于所有者权益;但同时基本准则第八章中将利润定义为:“利润是指企业在一定会计期间的经营成果。利润包括收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和

损失等。”第三,我国在两张基本会计报表中报告全面收益。这样处理有不合理之处,具体如下:①全面收益的披露太零散。权益变动表的主要目的是报告净权益的变动,即使可以用于报告财务业绩,其作用也是第二位的。尽管美国财务会计准则委员会在发布的财务会计准则第130号《报告全面收益》中允许企业选择权益变动表,但美国财务会计准则委员会还是表示了它的倾向性:“本委员会决定鼓励企业在一个损益表的净利润总额下报告全面收益及其他全面收益组成部分,或在一个独立的全面收益表中报告。本委员会相信在损益表型的格式里列示全面收益更能与概念公告保持一致,因此更优越于在权益变动表中列示。这种列示符合损益满计观。”②在所有者权益变动表中报告部分全面收益,不仅容易被会计信息使用者忽略,丧失相关性,同时还使那些资产大幅度减值的上市公司的财务业绩得不到完整的合理的反映。③容易使上市公司钻空子。经营业绩滑坡时,把本应该列入利润表的“损失”列入所有者权益变动表、本应该列入所有者权益变动表的“利得”列入利润表,多报告受益;经营情况好时,把本应该列入所有者权益变动表的“损失”列入利润表、本应该列入利润表的“利得”列入所有者权益变动表,少报告收益。

2. 新企业会计准则中,利润表将部分“未实现资产持有利得”列入“公允价值变动收益”项目,并单独列示。第一,不符合稳健性原则的要求。第二,与国际惯例不符。例如美国将未实现资产持有利得列入全面收益表或业主权益表。第三,容易使上市公司利用其进行盈余管理,平滑经营业绩,操纵利润。第四,不利于对某些上市公司的经营成果进行评价。第五,将部分资产未实现利得(未实现资产增值如公允价值变动收益)直接计入营业利润,极大地降低了利润指标的质量,并且使各年的利润额极容易发生波动,而这种波动(如整体市场价格的变动导致的减值损失或公允价值变动收益)有时是企业管理人员左右不了的,不利于进行年度间的对比分析和考核管理人员的经营业绩。

3. 其他问题。①对不同性质的收入不加区分,如将现金收入与赊销收入一样对待,合并反映在利润表中,没有考虑赊销收入的风险,因而利润表中的收入是被高估的。同时,在进行财务分析时,计算出来的应收账款率有误差,不利于评价应收账款的流动性。②利润表中没有单独列示存货销售成本,使得存货周转次数或存货周转天数的计算不准确。③财务费用部分核算内容不合理。我国企业将银行存款利息收入计入财务费用,这种做法不妥。首先,这样做使得利润表上的财务费

用有时变为负数,让人看了百思不得其解。其次,这样做也给财务分析评价带来很大不便,如EVA、MVA、自由现金流量指标涉及企业的资金成本,但由于利润表中缺乏利息支出的真实信息,使得资金成本的确定很困难。

三、改进建议

1. 制定有条件的收益实现原则,树立全面收益观。在收益组成上,以损益满计观取代当期营业观,全面收益包括报告期内除所有者投资和派给所有者款外一切所有者权益上的变动。在收益确定上,以资产负债观取代收入费用观。收入费用观是传统会计收益的确定模式,坚持历史成本原则和配比原则,它只确认已实现的收益,不考虑那些已确认但尚未实现的资产利得。资产负债观则将收益视为企业在一定期间内净资产的变动,既包括已实现的收益,又包括未实现的收益。很显然,相对于收入费用观,资产负债观更符合报告全面收益的要求。全面收益要求确认和计量报告期内企业所有形式的权益变动,因此,明确资本性交易和其他交易的界限是正确计量全面收益的关键。

2. 科学定义全面收益要素。目前,我国利润的构成要素包括收入、费用和利润,全面收益一部分归属于利润要素,还有一部分归属于所有者权益要素。笔者试对我国利润表要素进行改进:①改进基本准则中的会计要素,建议改为八大会计要素:资产、负债、所有者权益、收入、费用、利得、损失、全面收益;②将利得和损失独立出来,成为单独的会计要素;③使所有者权益只核算与所有者或股东有关的交易(投入资本、减少资本、股利分红);④将“利润”要素改名为“全面收益”;⑤财务业绩会计要素(收入、费用、利得、损失、全面收益)之间的关系是:全面收益=收入-费用+利得-损失=净利润+其他全面收益(未列入利润表的利得和损失)。

这样一来,不仅可以提高会计准则体系的科学性和严密性,而且可以提高会计信息的可靠性。

3. 取消所有者权益变动表,扩展利润表,采用一表法报告全面收益。国际会计界对全面收益的报告主要有一表法、两表法和权益变动表法。笔者认为当前我国可选用一表法报告全面收益,即在利润表的净利润下列示其他全面收益项目,最后报告全面收益总额。但特别要注意的是,净利润中的“资产持有利得”(公允价值变动收益)只能包含已实现部分,即必须符合传统的收入实现原则;如果资产升值已经发生,但不符合收入实现原则,就不能列入净利润,而只能列入其他全面收益。我国会计核算中已确认但尚未实现的损益项目不多,故不必对现有的财务报表体系作过大改进。目前可采用过渡的做法,即对传统利润表进行扩展,通过一张扩展的利润表反映包括净收益与其他全面收益在内的全面收益,这样更符合我国国情。

4. 其他。①“营业收入”项目下单独列示“赊销营业收入”,“营业成本”项目下单独列示“存货销售成本”,以利于财务分析及经营业绩评价。②对“投资收益”和“财务费用”项目的核算内容要作调整,“银行存款利息收入”归属于“投资收益”项目,以免“财务费用”项目金额变为红字;同时在“财务费

用”项目下单独列示“利息支出”,以利于资金成本的估算及其他财务指标的计算与分析。

5. 全面收益表的具体列报。全面收益项目列报的建议:①对于接受非现金资产准备、股权投资准备、资产评估增值、外币报表折算差异以及关联交易差价等,由于其属于未实现的利得,因此应列示于其他全面收益项目之中。②所有利得和损失项目应在全面收益表附注中给予完整的披露。而不是像新企业会计准则中规定的那样,在所有者权益变动表中单独披露部分利得和损失项目,造成基本会计报表的格式不统一及经常变化,缺乏严肃性及稳定性。③建议纳税、利润分红、考核经营管理层受托责任等以全面收益表中的“净利润”为基础,投资者决策及考核国有资产保值增值可以参考利润扩展表中的“全面收益”信息。

综上所述,改进后的利润表项目如下:

一、营业收入			
其中:赊销营业收入			
减:营业成本			
其中:存货销售成本			
营业税金及附加			
销售费用			
管理费用			
财务费用(不含企业银行存款利息收入)			
其中:利息支出			
资产减值损失			
加:公允价值变动已实现收益			
投资收益(含企业银行存款利息收入)			
二、营业利润			
加:营业外收入(已实现利得)			
减:营业外支出(损失)			
其中:非流动资产处置损失			
三、利润总额			
减:所得税			
四、净利润			
加:未实现利得			
其中:公允价值变动未实现收益(损失用“-”号填列)			
其他未实现利得			
直接计入所有者权益的利得			
减:直接计入所有者权益的损失			
本期实现的前期已确认其他全面收益(全面收益再分类)			
五、全面收益			

附注部分:

全部利得和损失

	已实现金额	未实现金额	合计
项目1	xxx	xxx	xxx
项目2	xxx	xxx	xxx
……	……	……	……
合计	xxx	xxx	xxx