

# 对新利润表的几点看法

许伟 唐洋

(重庆工学院 重庆 400050)

**【摘要】** 本文首先说明了新利润表的主要变化,然后根据信息不对称所产生的“逆向选择”和“道德风险”问题,重新审视了决策有用观和受托责任观这两种会计目标的协调,对我国新会计准则中利润表的结构和部分项目提出了改进建议。

**【关键词】** 新利润表 结构 项目

2006年颁布的新会计准则作为我国会计发展的重要转折点,为促进我国市场经济的发展奠定了坚实的会计基础。其中,对利润表的修订引人注目。笔者拟就此谈几点看法。

## 一、新利润表的主要变化

1. 对利润表要素的重新定义。新会计准则中,收入、费用要素得到了重新定义:“收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入”;“费用是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出”。新会计准则的定义类似于美国财务概念框架中的相关

少了其在乙国的应税所得;而B公司则因来料进价成本提高,利润减少,也减轻了其在丙国的税负;至于在乙、丙两国体现的利润,大部分都随着低进高出的转让价格流入了C公司的账户。C公司在避税地只需缴纳较少的所得税,甚至不用缴纳所得税。

3. 有利于统一调度资金。再开票中心健全的财务控制和齐全统计数据可以帮助资金管理部门制定更合理的长期资金计划。再开票中心不仅可以加速有贸易联系的子公司间的资金流通,还可以通过统一的融资政策使资金能够在以往没有业务联系的子公司间调配流动。

例如,某跨国公司的四家子公司之间的业务关系是:A国子公司向B国子公司赊销商品,A、B两公司都处于现金短缺状态;C国子公司向D国子公司赊销商品,C、D两公司都处于现金过剩状态。如果通过再开票中心,则其可以有意识地提前或延迟子公司的付款,从而使没有业务联系的公司的资金也能灵活调配,如图3所示。

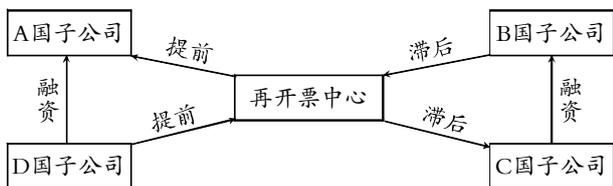


图3 通过再开票中心提前或延迟付款

定义,强调限于“日常活动”。同时,新会计准则还特别定义了“利得”和“损失”要素,使得“利润=收入-费用+计入当期利润的利得-计入当期利润的损失”,消除了长久以来“收入-费用≠利润”的尴尬。

2. 利润表项目列示的变化。新利润表不再区分“主营业务收入”和“其他业务收入”、“主营业务成本”和“其他业务支出”,而将其全部归入“营业收入”、“营业成本”,并且相应地把“主营业务税金及附加”改为“营业税金及附加”。此外,增加了“公允价值变动收益”、“资产减值损失”、“非流动资产处置损益”三个单独列示的项目。利润表单独列示项目顺序也有所变

4. 有利于进行外汇风险管理。当跨国公司内不同海外机构之间发生贸易往来时,再开票中心作为中介机构先从销货方买入货物,再转售给购货方。销货方与再开票中心按销货方使用的货币结算,购货方与再开票中心按购货方所使用的货币结算。这样,销货方与购货方均不承担任何汇率风险,所有的汇率风险由再开票中心统一承担。不仅如此,由于产品的所有报价均出自再开票中心,因而其能够及时、迅速地依据汇率的变动做出价格上的调整。

另外,设立再开票中心使计价货币的选择更加灵活,公司可以根据需要决定各子公司以何种货币来支付货款,从而把交易风险集中起来管理。再开票中心可以采取套期保值等手段进行风险管理。

值得注意的是,跨国公司在决定设立再开票中心时应该认识到其面临的主要障碍:一是设立再开票中心需要支付一定的(有时是可观的)额外费用;二是再开票中心的设立会导致当地税务部门的频繁检查,以确定其是否逃税,由此会引发法律咨询费等专项费用。因此,在避税地设立再开票中心时应小心谨慎,遵循成本效益原则。

## 主要参考文献

1. 丁震. 汇率风险的防范和规避. 中南民族大学学报, 2003;8
2. 成宏斌. 加强我国跨国公司国际财务管理的必要性. 西部财会, 2006;11

化：“投资收益”被列于“营业利润”前，作为营业利润的组成部分，同时还在“营业利润”前增加了“资产减值损失”、“公允价值变动收益”这两个单列项目。

## 二、从信息不对称角度看新利润表

信息不对称会导致两个问题：逆向选择和道德风险。为避免这两个问题，形成了两种会计目标，即决策有用观和受托责任观。但是，能彻底解决“逆向选择”问题的会计系统往往不能令人满意地解决“道德风险”问题。以公允价值进行信息披露虽然有助于投资者预测企业业绩，但价值波动和主观估计的偏差却削弱了利润与管理者业绩之间的联系，成为会计的一大难题。

在会计实务中，会计必须为解决“逆向选择”和“道德风险”这两个难题服务，而且我国的新会计准则也强调了决策有用观和受托责任观的统一，规定：“向财务会计报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息，反映企业管理层受托责任履行情况，有助于财务会计报告使用者作出经济决策”。

从其他国家的研究来看，对这两种会计目标的协调也并非毫无可能。例如，美国财务会计准则公告第 130 号(SFAS 130)指出，一些具有波动性、不能控制以及不能反映管理层的努力程度的项目，如合并外国分支机构导致的未实现折算利得和损失，采用公允价值对准备出售的证券进行计价导致的未实现利得和损失等，应该另外包含在一个新的报表即其他综合收益表中。威廉·R.斯科特认为，将盈余分成净收益(已实现)和其他综合收益(未实现)，可以使投资者从其他综合收益中获得决策有用信息，而在评价管理者业绩时则剔除其他综合收益，以净收益指标评价管理人员业绩。这个思路我国可以借鉴。虽然从现实来看，我国尚不能做到分别设置净收益与其他综合收益两套报表来反映利润，但是笔者认为，新利润表的设计应该致力于增强“营业利润”的可靠性，同时将其具有一定波动性、不容易控制的项目放到“营业利润”之后列示。

## 三、改进建议

1. “营业收入”和“营业成本”项目。新利润表中取消了“主营业务收入”和“其他业务收入”、“主营业务成本”和“其他业务支出”项目，其主要原因在于当今混业经营的发展使我们很难区分主营业务与其他业务。然而，无论是从决策有用观还是从受托责任观出发，企业的主营业务无疑是企业最核心的业务，能最为可靠地评价管理者的经营业绩。所以，对主营业务和其他业务的区分仍然非常必要。不过，从企业会计准则应用指南对附注的示例来看，主营业务收入和其他业务收入的区分被移至附注中，但对主营业务成本和其他业务支出的区分却没做要求。笔者认为，主营业务成本和其他业务支出也应该在附注中进行披露。

2. “资产减值损失”和“公允价值变动损益”项目。“资产减值损失”是新会计准则中新增的会计科目，规定将以前记入“管理费用”、“投资收益”、“营业外支出”科目的资产减值准备全部记入“资产减值损失”科目。“公允价值变动损益”科目则核算企业交易性金融资产、交易性金融负债，以及采用公允价

值模式计量的投资性房地产等公允价值变动形成的应计入当期损益的利得和损失。新利润表中，将“资产减值损失”和“公允价值变动损益”这两个项目列于“营业利润”之前，显然欠妥。原因有两点：首先，我国利润表要素及会计等式“利润=收入-费用+计入当期利润的利得-计入当期利润的损失”和“营业利润=收入-费用”存在问题。例如，“公允价值变动损益”科目就已经明确是核算“应计入当期损益的利得和损失”，而“资产减值损失”无法简单归为利得或是费用要素。其次，出于对两种会计目标的协调与统一的考虑，“公允价值变动损益”科目中对交易性金融资产的公允价值变动的核算，类似于 SFAS 130 中提及的“采用公允价值对准备出售的证券进行计价导致的未实现利得和损失”。而“资产减值损失”的各个组成部分则涉及会计估计，长期以来被部分企业用来进行盈余管理。因此，这两个项目的列示虽然有助于反映企业正常业务所隐藏的风险，但无法保证能够较为可靠地反映企业管理者的经营业绩。笔者认为，将“公允价值变动损益”和“资产减值损失”两个项目移至“营业利润”后(类似于 SFAS 130 的观点)，将能较为可靠地反映管理者经营业绩的核心收益与有助于投资者决策的收益分开披露，达到两种会计目标的协调与统一。

3. “投资收益”项目。“投资收益”在“营业利润”之前列示也是值得商榷的。目前，虽然对外投资的成败已成为导致大多数企业成败的重要因素，但由于投资收益的获得在很大程度上依赖于被投资单位的经营，因而其风险较大，不能可靠地反映本企业管理者的经营业绩。而且，根据美国财务会计准则委员会的观点，证券投资在保险或投资公司会是营业收入与费用的来源，但在制造或贸易公司会是利得与损失的来源。所以无论从利润表要素及会计等式的角度出发，还是从协调与统一两种会计目标的角度出发，“投资收益”都应该在“营业利润”之后列示。

4. “营业外收入”和“营业外支出”项目。原来我国利润表对营业外收支以“营业外收入”、“营业外支出”两个项目列报，认为其发生频率较低，根据重要性原则，只是综合披露。但是随着市场经济的发展，营业外收支占利润的比重越来越大。而且，美国、日本等发达国家对营业外收支或者说非常项目也都要求进行详细列报。所以，鉴于营业外收支的披露太过笼统，这次新会计准则要求把“非流动资产处置损失”在“营业外支出”下单独列示。笔者认为，对于营业外收支中的其他项目，如自然灾害重大损失、债务重组损失、罚款支出等，如果发生金额较大，对企业有重大影响，而且罚款支出这样的项目也有助于投资者了解企业与政府部门之间的关系，为了解决“逆向选择”问题，体现决策有用观，会计准则应该规定营业外收支必须在附注中予以详细披露。

## 主要参考文献

1. 威廉·R.斯科特著，陈汉文等译.财务会计理论.北京：机械工业出版社，2006
2. 李孝林、孙芳城等.会计基本理论比较.上海：立信会计出版社，2002