

# 论再造利润表列报框架

康程鹏

(河南嵩县通正会计师事务所有限公司 河南嵩县 471400)

**【摘要】**为了更好地为报表使用者提供决策有用信息,反映经营者受托责任的履行情况,本文对形成利润表的各要素(尤其是利得和损失)进行了深入的分析,指出利润表应分成收入与费用、直接计入利润的利得与损失、其他综合收益三个部分进行列报,并采用多步法对利润表进行重新构造,在此基础上形成了税后营业利润、税后净利、综合收益三个反映企业经营成果的基本指标,同时也揭示了利润表三个组成部分的转化原则以及转化类型。

**【关键词】** 利润表 其他综合收益 列报

## 一、利润表要素的基本概念

### (一)收入与费用、利得与损失

收入与费用是指在日常活动中形成的会导致所有者权益增加或减少且与投资者投入资本或分配利润无关的经济利益的流入或流出。利得与损失是指在日常活动中形成的会导致所有者权益增加或减少且与投资者投入资本或分配利润无关的经济利益的流入或流出。从上述定义可以看出,“收入与费用、利得与损失”反映的是除企业与股东之间交易以外的交易,其中利得与损失又分为直接计入利润的利得与损失和直接计入所有者权益的利得与损失。

其他综合收益是指企业根据企业会计准则规定未在损益中确认的各项利得和损失扣除所得税影响后的净额。从定义上看,其他综合收益与直接计入所有者权益的利得与损失有相同之处。形式上,其他综合收益分布于“资本公积——其他资本公积”项目与“会计报表折算差额”项目中。

### (二)利得与损失产生的来源

1. 资产计量属性发生改变形成的利得与损失。在资产不存在活跃市场的条件下,不利事项的影响会造成企业资产账面价值远低于未来经济利益的流入,按会计准则规定须改变资产的历史成本计量属性,使资产能持续符合资产的定义,这种资产泡沫的挤压就形成了损失,称为资产减值损失。

在资产存在活跃市场的条件下,资产的公允价值反映了资产可实现的经济利益流入,由于公允价值变动较为频繁,为了向报表使用者提供这一类资产的价值,会计准则规定部分资产如交易性金融资产、可供出售金融资产、投资性房地产等可以采用公允价值计量,与历史成本之间的差额计入利得与损失。

2. 让渡资产所有权形成的利得与损失。这里的资产是指除商品以外的其他运营资产,这些资产在正常经营情况下不予出售,一旦出售就形成非日常活动交易,其出售价款与账面

价值之间的差异计入利得与损失。

3. 资产无法带来经济利益转销形成的利得与损失。若一项资产不符合资产的定义,不能列示于财务报表,则应将其转销计入损失,如固定资产毁损、无形资产转销等。

4. 偶然发生的与非日常事件形成的利得与损失。这类事件系企业无法控制、预期不会重复发生且难以合理预计的独立事件。

## 二、利润表框架再造

1. 划分为税后营业利润、直接计入利润的利得与损失、其他综合收益三个基本框架。将利润表划分为这三个基本框架,能清晰地体现出公司经营成果来自于哪个方面。税后营业利润反映经营者通过生产经营活动取得的基本经营成果;直接计入利润的利得与损失反映由于经营环境变化形成的非正常经营成果,主要包括资产价值与取得成本不一致而形成的利得与损失、处置非商品类经营资产利得与损失、偶然利得与损失;其他综合收益反映本质上属于当期实现的利得或损失但按会计准则规定不计入当期利润的金额,该部分以后年度可能重分类为直接计入利润的利得与损失。

2. 将投资收益重分类为投资持有收益与投资处置收益。将属于股票、债券、其他投资在持有期间的收入重分类计入收入,将转让股票、债券、其他投资的收益计入利得。正如前文所述,让渡资产使用权形成的收益属于收入要素的组成部分,让渡资产所有权形成的收益属于利得要素的组成部分。

3. 将所得税费用重分类为与收入费用相关和与利得损失相关。将与收入、费用相关的所得税费用作为费用处理,将与利得、损失相关的所得税费用作为损失处理。

4. 采用多步法调整后利润表的构成。营业收入(含投资持有收益)减营业成本减营业税金及附加减三项期间费用减与之相关的所得税费用后列为税后营业利润;税后营业利润加投资处置收益加公允价值变动收益减资产减值损失加营业

# “营改增”前购进固定资产的进项税抵扣建议

邓 飞

(重庆工商大学会计学院 重庆 400067)

**【摘要】**《交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点实施办法》规定,试点行业于2012年1月1日后购进的固定资产进项税可以抵扣,2012年1月1日前购进固定资产的进项税不得抵扣。笔者认为此项规定有失税收的公平性,因此笔者认为对之前购进固定资产的进项税应分情况予以抵扣。

**【关键词】** 营改增 固定资产 进项税 抵扣

2012年1月1日“营改增”在上海试点,将原缴纳营业税的交通运输业及六个部分现代服务业改为征收增值税。根据统计,上海市上半年有89%的试点企业在改革后税负得到不同程度的下降。但令人尴尬的是,不少企业税负出现不降反增的情况,交通运输业尤为显著。后经多方论证,原因是试点期间税收配套政策不够完善,增值税进项税抵扣不足,使得企业税负增加。最近有关“营改增”的研究中有不少关于如何增加进项税抵扣率的措施。周艳在《“营改增”对物流企业的影响探

微》一文中提出“对近五年购置的存量机器设备和交通工具,按每年的折旧额来核定可抵扣的进项税”。笔者认为不妥,我国已于2009年实施消费型增值税,因此对存量机器设备和交通工具按年折旧额核定可抵扣进项税与税法不符。

在下文中笔者将详细分析,如何利用固定资产(有形动产)的可抵扣进项税来扩大增值税的抵扣率。本文提到的固定资产是指税法规定予以抵扣增值税进项税的固定资产,试点企业在未特殊说明的情况下都属于增值税一般纳税人企业。

外收入减营业外支出减与之相关的所得税费用后列为税后净利润;税后净利润加其他综合收益减与之相关的所得税费用后列为综合收益。

## 三、利润表三个基本框架之间的转换

### 1. 转化的基本原则。

其一,异质不得转化原则。收入费用、利得损失属于不同性质的要素,分别来自日常活动和非日常活动,与利得、损失相关的报表项目不得转化为与收入、费用相关的报表项目。例如,处置存货时,“资产减值损失”项目不能重分类调整。同类的利得损失相关报表项目之间可以转化。又如,处置交易性金融资产时,可将“公允价值变动收益”项目重分类调整至“投资收益”项目。

其二,资产处置转化原则。当利得、损失的形成与特定资产相关时,只有将资产处置、进行终止确认时才能进行转化。例如,长期股权投资权益法下按被投资单位份额确认的“资本公积”项目,只有在进行股权处置时,才能转入“投资收益”项目。

其三,减值不再转化原则。因为资产减值损失实质上具有资产部分终止确认的性质,因此在资产处置时不对处置损益进行调整,会计准则规定“资产减值损失”项目在资产处置时不做调整。以公允价值计量的可供出售金融资产出现减值时,会计准则规定将记入“资本公积”的公允价值变动损失调入“资产减值损失”项目。

2. 直接计入利润的利得与损失相关要素之间的转化。这种转化主要有两类:一类是“公允价值变动收益”项目转化为“投资收益”项目,主要涉及的资产有交易性金融资产等;另一类是“公允价值变动收益”项目转化为“营业外收入”或“营业外支出”等项目,主要涉及的资产有以公允价值计量且用于出租目的的“投资性房地产”项目(持有期间租金为收入,处置收益为利得)。

3. 其他综合收益转化为计入利润的利得与损失。其他综合收益大部分随着相关资产(经营)的处置转化计入利润,主要有三类:一类是“资本公积”项目转化为“投资收益”项目,主要涉及的资产有投资性房地产、可供出售金融资产、长期股权投资、现金流量套期工具等;第二类是“资本公积”项目转化为“资产减值损失”项目,主要涉及的资产有可供出售金融资产;第三类是“会计报表折算差额”项目转化为“投资收益”项目,主要涉及境外经营损益的处置。

会计准则中有两类其他综合收益与资产(经营)无关,无需转化(重分类)计入利润:一类是在可转换公司债券持有者不行权时,初始进行权益拆分而保留在资本公积的部分;另一类是在股权激励满足所有非市场条件无法行权时,确认职工提供服务而保留在资本公积的部分。

### 主要参考文献

财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006