

新财务报表列报准则中的利润表变化

彭宏超(博士)

(黄淮学院经济管理系 河南驻马店 463000)

【摘要】 本文就今年1月财政部发布的《企业会计准则第30号——财务报表列报》进行了分析。重点针对其中利润表的新变化做了详细介绍,指出我国利润表存在的优缺点,提出了利润表报告改进的建议。

【关键词】 财务报表列报准则 利润表 变化 综合收益

2014年1月26日,财政部发布了新的《企业会计准则第30号——财务报表列报》(新CAS 30),自2014年7月1日起在所有执行企业会计准则的企业范围内施行,鼓励在境外上市的企业提前执行。新CAS 30的重大变化之一是对利润表应该披露的信息做了重大调整,笔者对此作以下分析。

一、新CAS 30下利润表的变化

(一)增加了“其他综合收益”、“综合收益”的定义

新CAS 30第32条对“综合收益”进行了如下定义:“综合收益,是指企业在某一期间除与所有者以其所有者身份进行的交易之外的其他交易或事项所引起的所有者权益变动。”第33条对“其他综合收益”进行了如下定义:“其他综合收益,是指企业根据其他会计准则规定未在当期损益中确认的各项利得和损失。”上述两个定义基本上与国际惯例一致。

(二)在重要性的判断方面,补充了综合收益的相关内容

新CAS 30第10条指出:判断项目金额大小的重要性,应当考虑该项目金额占综合收益总额等直接相关项目金额的比重或所属报表单列项目金额的比重。

(三)利润表正表内容的变化

1. 项目的变化。①将旧准则中的“营业税金”项目改为了“营业税金及附加”项目。②增加了“综合收益总额”、“其他综合收益”合计项目,尤其增加了“其他综合收益”的明细项目的所得税后列报。

2. 只在利润表中报告“其他综合收益”及明细组成项目,取消了在“所有者权益变动表”报告“其他综合收益”的要求。

3. “其他综合收益”内容的变化。“其他综合收益”项目应当根据其他相关会计准则的规定分为下列两类:①以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益项目,主

要包括重新计量设定受益计划净负债或净资产导致的变动、按照权益法核算的在被投资单位以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益中所享有的份额等。②以后会计期间在满足规定条件时将重分类进损益的其他综合收益项目,主要包括按照权益法核算的在被投资单位以后会计期间在满足规定条件时将重分类进损益的其他综合收益中所享有的份额、可供出售金融资产公允价值变动形成的利得或损失、持有至到期投资重分类为可供出售金融资产形成的利得或损失、现金流量套期工具产生的利得或损失中属于有效套期的部分、外币财务报表折算差额等。

4. 合并利润表的变化。新CAS 30第34条指出:“在合并利润表中,在综合收益总额项目之下单独列示归属于母公司所有者的综合收益总额和归属于少数股东的综合收益总额。”

(四)利润表附注内容的变化

新CAS 30第40条规定:“企业应当在附注中披露下列关于其他综合收益各项目的信息:①其他综合收益各项目及其所得税影响;②其他综合收益各项目原计入其他综合收益、当期转出计入当期损益的金额;③其他综合收益各项目的期初和期末余额及其调节情况。”企业应当在附注中披露费用按照性质分类的利润表补充资料,可将费用分为耗用的原材料、职工薪酬费用、折旧费用、摊销费用等。

二、上市公司利润表存在的问题

1. 利润表要素不完整。我国的利润表不仅要报告利润,还要报告“其他综合收益”、“综合收益”,而当前的《企业会计准则——基本准则》规定的利润表要素不完整,缺乏“综合收益”会计要素。对“其他综合收益”来说,所有的要素归属于“所有者权益(计入当期所有者权益的利得和损失)”,这一问题在新CAS 30已颁布的情况下,显得更

为突出。

2. 利润表利得、损失项目列示基础不一致。根据新CAS 30, 计入当期利润的利得及损失都是以“总额”列报, 其“所得税影响”以总额列示; 而其他综合收益各项目却以“扣除所得税影响”后的净额各自分别列示。同是利得、损失, 列报基础却不一致, 不仅违背了一致性原则, 同时增加了列报的复杂性, 使会计信息使用者在利润表正表中看不到“其他综合收益”的原始信息, 不利于其决策。

3. “营业外收入”、“营业外支出”项目叫法不科学。“营业外收入”属于计入当期利润的利得, “营业外损失”属于计入当期的损失, 虽然多年来我国会计工作者已习惯其叫法, 但该称谓与基本准则、国际惯例不一致, 并且很难给“营业外”下一个通用的定义。

4. 缺乏“其他综合收益”报告的合理核算基础。目前, 除了外币报表折算差额外, 其他综合收益大多数都在“资本公积——其他资本公积”科目核算, 而“资本公积”科目是核算与所有者之间发生的资本交易及事项的, 把资本交易、其他综合收益事项两类性质完全不同的业务放在同一个科目核算, 不仅不合理, 而且严重削弱了“其他综合收益”信息的相关性。

另外, 外币报表折算类其他综合收益缺乏账务核算的基础, 以至于一些会计实际工作者错误地认为, “资本公积——其他资本公积”核算的就是其他综合收益的全部内容。

三、改进建议

1. 完善利润表要素。目前, 国际会计准则理事会(IASB)和美国财务会计准则委员会(FASB)正在联合拟定新的财务会计概念框架(类似于我国的基本准则), 建议我国在适当的时机对基本准则所规定的会计要素进行修订, 完善利润表要素。具体方法是: 使“利得”及“损失”成为独立的会计要素, 取消“利润”会计要素, 增加“综合收益”会计要素, 并对其进行定义, 明确其组成来源。

利润表各要素之间的关系是: 利润总额=营业利润+计入当期损益之利得-计入当期损益之损失, 净利润=利润总额-所得税费用, 其他综合收益=不在当期损益中确认的利得-不在当期损益中确认的损失, 综合收益=收入-费用+利得-损失。

2. 为“营业外收入”、“营业外支出”更名。为了与基本准则一致, 建议将“营业外收入”更名为“计入当期损益之利得”, 将“营业外支出”更名为“计入当期损益之损失”。相应会计科目也加以调整。

3. 改变利润表中“其他综合收益”明细项目的列示方法。建议“其他综合收益”各明细项目直接以“所得税前金额”列示, “所得税影响”以总额列示, “其他综合收益总额”以“其他综合收益”减去“所得税影响”后的差额列示。

这样一来, 利润表各“利得”、“损失”项目就保持了一致, 同时也保留了其他综合收益明细项目的原貌, 有利于会计信息使用者更好地获取“其他全面收益”的信息。改进后的“其他综合收益明细”列示方式如下:

税前其他综合收益

1、税前外币财务报表折算差异
2、税前可供出售金融资产的总变化
其中: 未实现损益的金额
重分类将进入损益的金额
税前可供出售金融资产的总变化金额小计
3、税前现金流量套期保值未实现损益
其中: 未实现损益的金额
重分类将进入损益的金额
税前现金流量套期保值未实现损益小计
4、税前养老金金额
5、税前的其他综合收益
各项目相关的税金
税后其他综合收益总额

4. 完善其他综合收益的核算基础。单独增设“其他综合收益”科目, 将原来在“资本公积——其他资本公积”等科目零散核算的其他综合收入归入本科目核算。增设“其他综合收益”备查账, 根据新CAS 30对“其他综合收益”的列报要求, 按明细项目详细登记“其他综合收益”科目核算的部分, 以及没有纳入正式账务体系核算的“外币报表折算调整”等类似的其他综合收益项目。由此建立起“其他综合收益”报告核算的合理基础。

5. 逐步将利润表中的“其他综合收益”纳入企业的业绩评价体系。在利润表的全面收益观下, 企业的业绩评价不应只关注企业已实现的净利润, 还要求关注与非业主进行交易引起的权益变化的其他综合收益增值。随着外部条件的逐渐成熟, 可适时要求将“其他综合收益”纳入企业的业绩评价体系。

6. 加大对会计人员的培训力度。以前规范利润表“其他综合收益”、“综合收益”报告的主要是比较简要的《企业会计准则解释第3号》及2009年的年报规定。随着这次新CAS 30的发布, 要加大对会计人员的培训力度, 在会计职称考试及会计人员后续教育中, 适当增加“其他综合收益”、“综合收益”等内容, 以促进会计人员形成“全面收益”的核算观念, 更好地提供“综合收益”的相关会计信息, 提高会计信息的决策相关性。

【注】本文为黄淮学院2012年会计学重点专业教学改革项目的阶段性成果。

主要参考文献

王辉. 综合收益会计. 上海: 立信会计出版社, 2003