

利润表列报模式比较:以伊利股份为例

宁小博

(北京财贸职业学院立信会计学院 北京 101101)

【摘要】在利润总额完全相同的情况下,不同的利润表列报方式呈现出不同的特点及优劣。本文在解读现行的三种利润表列报模式(IASB的“DP模式”、我国的“企业会计制度模式”和“CAS30模式”)的基础上提出了改良建议,即第四种模式。

【关键词】利润表 列报模式 会计准则

一、利润表的三种列报模式

国际会计准则理事会(IASB)关于利润表列报模式的规定经历了十余年的变化:从1997年《财务报表列报》(IAS1)出台到2007年的修订,引入了综合收益表的概念。2008年,IASB和美国财务会计准则委员会(FASB)的联合研究成果《财务报表列报的初步观点》(DP)出台,对财务报表列报的革新引起了世界各国广泛讨论。最终,2011年,IASB正式发布《其他综合收益项目的列报》(对IAS1的修订),保留了主体可选择使用“一张或两张报表”的列报方法,仅修订了其他综合收益的列报方式:要求单独列示可能予以“再循环”的组成部分和“不予再循环”的组成部分的小计项。为论述方便,本文将IASB和FASB主张采用的利润表列报模式命名为“DP模式”。

在我国,1992年颁布《企业会计准则》时仍采用“损益表”这个名称,在2001年《企业会计制度》的要求下改为“利润表”。2006年《企业会计准则第30号——财务报表列报》(CAS30)的颁布,标志着我国财务报表列报与IAS1的实质趋同。2009年的《企业会计准则解释第3号》对利润表的列报内容和披露要求做出了局部调整,选择了IAS1所规定的一表法,并在“每股收益”项下增列“其他综合收益”和“综合收益总额”两项。总体而言,对我国利润表列报模式有实质影响的是2001年的“企业会计制度模式”及2007年开始实施的“CAS30模式”,而2008年IASB和FASB的“DP模式”因受到学术界的广泛争议而对我国利润表列报模式产生了潜在的影响。

本文选取伊利股份这个典型生产型企业的2010年年度利润表(见表1)为例,将其按“企业会计制度模式”还原成表2,并按“DP模式”进行修订(见表3),从而将同一份利润表按三种不同的列报模式进行解读,以期用直观的方式展现每种模式的优劣,并提出利润表列报的改良建议。

对于下页表2,受资料局限且为简化处理,模式二在数据还原过程中忽略如下几项差异:由于借款费用确认与计量差异引起的财务费用变化、金融资产确认计量及股权投资计量方法的差异及所得税确认与计量的差异。

表2注:①此数据为营业税金及附加扣除营业税及相应比例城市维护建设税、教育费附加(三项合计1119844.30元)的结果。②据年报资料,此数据为其他业务收入119787248.06

表1 利润表模式一:现行CAS30模式 单位:元

一、营业总收入	29 664 987 260.70
其中:营业收入	29 664 987 260.70
二、营业总成本	29 071 066 843.95
其中:营业成本	20 686 308 840.42
营业税金及附加	87 784 886.57
销售费用	6 807 067 269.38
管理费用	1 520 809 073.15
财务费用	-20 707 549.05
资产减值损失	-10 195 676.52
加:公允价值变动损益	
投资收益	11 767 494.63
其中:对联营企业和合营企业的投资收益	5 585 605.31
汇兑收益	
三、营业利润	605 687 911.38
加:营业外收入	302 361 421.60
减:营业外支出	54 425 773.10
其中:非流动资产处置损失	21 829 444.33
四、利润总额	853 623 559.88
减:所得税费用	57 860 825.27
五、净利润	795 762 734.61
六、每股收益:	
(一)基本每股收益	0.97
(二)稀释每股收益	0.91
七、其他综合收益	3 698 547.36
八、综合收益总额	799 461 281.97
归属于母公司所有者的综合收益总额	780 895 176.79
归属于少数股东的综合收益总额	18 566 105.18

元扣除其他业务成本69282298.38元及①中三项税费的结果。③由于准则项目名称变化,此数据采用销售费用的数据。④按“企业会计制度模式”将“流动资产的资产减值损失”计入管理费用。故将坏账损失及存货跌价损失(合计11868293.52元)计入管理费用,而“固定资产减值损失”计入营业外支出。⑤此数据扣除单独列示的补贴收入。

表2 利润表模式二:企业会计制度模式 单位:元

一、主营业务收入	29 545 200 012.64
减:主营业务成本	20 617 026 542.04
主营业务税金及附加	86 665 042.27 ^①
二、主营业务利润	8 841 508 428.33
加:其他业务利润	49 385 105.38 ^②
减:营业费用	6 807 067 269.38 ^③
管理费用	1 508 940 779.63 ^④
财务费用	-2 707 549.05
三、营业利润	595 593 033.75
加:投资收益	11 767 494.63
补贴收入	276 626 166.37
营业外收入 ^⑤	25 735 255.23
减:营业外支出	56 089 390.10
四、利润总额	853 623 559.88
减:所得税	57 860 825.27
五、净利润	795 762 734.61

表3注:①由于税法的国际差异,“DP模式”并未设立此项目。本文特增加此项目的列示以方便比较。②此部分数据采纳方法如下:“股利收益”采用成本法核算的长期股权投资收益数额;“享有联营企业利润分配”采用权益法核算的长期股权投资收益数额;“其他投资活动收益”为处置长期股权投资产生的投资收益的数额。③此数据为“可供出售金融资产产生的利得(损失)金额”扣除“可供出售金融资产产生的所得税影响”加上“前期计入其他综合收益当期转入损益的净额”。

表3另注:“DP模式”建议设立的综合收益表的小计项目都以粗体字列示,可以选择的小计项目用斜体字列示。“DP模式”建议设立但我国准则不确认或另有规定的项目未列示。

通过对比分析上述几种模式的利润表,我们不难发现,尽管利润总额与净利润指标完全相同,不同模式下的利润表列报却体现了不同的财务报表列报图谱。

二、“CAS30模式”与“企业会计制度模式”的比较

1. 引入利得和损失的概念。“CAS30模式”引入国际财务报告准则中利得和损失的概念,并将计入所有者权益的利得和损失在“其他综合收益”项目中列示,从而与直接计入利润的利得和损失相区别。“CAS30模式”的项目七“其他综合收益”是一项新增内容,伊利股份的此项金额为3 698 547.36元,基本上是可出售金融资产的持有利得,只占综合收益总额的0.46%,因而这部分未实现收益在日后资产处置时,并不会对投资收益产生很大影响。而“企业会计制度模式”下的利润表由于尚未引入公允价值计量模式,对金融资产的确认及计量也相对滞后,并没有设立类似项目,故不利于投资者判断企业是否存在盈余管理的空间。

2. 营业利润计算口径及列示次序有变化。“主营业务收入(成本)”、“其他业务利润”项目在“CAS30模式”中已被取消。但在分部报告中,能够查阅公司按行业及按产品披露的营业收入及营业成本,故这种取消对报表使用者影响不大。

表3 利润表模式三:DP模式 单位:元

营业	
经营活动	
销售收入	29 664 987 260.70
销售成本(20 686 308 840.42)	
销售税金及附加 ^① (87 784 886.57)	
毛利	8 980 893 533.71
销售费用	
广告费(3 825 982 120.70)	
工资、薪水和福利费(830 346 248.10)	
其他费用(2 150 738 900.58)	
销售费用总额(6 807 067 269.38)	
管理费用	
工资、薪水和福利费(740 600 609.01)	
折旧费(390 207 138.32)	
其他费用(390 001 325.82)	
管理费用总额(1 520 809 073.15)	
其他经营活动前收益	563 017 191.18
其他经营活动收益(费用)	
非流动资产处置的损益(15 302 978.94)	
减值损失10 195 676.52	
其他经营收益(费用)263 238 627.44	
其他经营活动收益	258 131 325.02
经营收益总额	821 148 516.20
投资活动 ^②	
股利收益6 060 933.43	
可供销售证券实现利得(短期)100 000.00	
享有联营企业利润分配5 585 605.31	
其他投资活动收益 20 955.89	
投资收益总额	11 767 494.63
营业收益总额	832 916 010.83
筹资活动	
现金利息收益82 522 757.65	
融资资产收益总额	82 522 757.65
利息费用(54 705 909.98)	
其他费用(7 109 298.62)	
融资负债费用总额(61 815 208.60)	
融资收益净额	20 707 549.05
其他综合收益和税之前的利润	853 623 559.88
所得税	
所得税费用 57 860 825.27	
本年持续经营净利润	795 762 734.61
本年终止经营净损益	0
净利润	795 762 734.61
本年其他综合收益(税后净额)	
可供出售金融资产未实现利得 ^③ 3 727 066.40	
外币财务报表折算差额(28 519.04)	
其他综合收益总额	3 698 547.36
综合收益总额	799 461 281.97
基本的每股盈余	0.97
稀释的每股盈余	0.91

另外,“资产减值损失”及“公允价值变动损益”是两项新增项目。在“企业会计制度模式”下,“流动资产减值损失”及“固定资产减值损失”记入的科目不同,分别归属于“管理费用”及“营业外支出”中,而“CAS30 模式”将其统一明示。伊利股份的资产减值损失为-10 195 676.52 元,主要是由于以前期间计提的坏账损失转回数额高于本期计提数所致。另外,由于伊利股份不存在交易性金融资产及投资性房地产两项资产,且其生物资产采用成本模式计量,故其利润表中“公允价值变动损益”项目数额为零。

关于投资收益的列示次序,新旧两种模式有所区别,“CAS30 模式”将投资收益纳入营业利润的计算口径中。对于伊利股份而言,经营业务创利的绝对地位使投资收益的金额只占营业利润的 1.9%,且投资收益主要由其子公司及联营公司创造,而可供出售金融资产的处置收益相对营业利润而言更是微乎其微,故投资收益的列示次序并不对营业利润产生质的影响。相反,我国相当数量的企业存在着主营业务创收不利、投资活动对营业利润贡献较大的情况,那么投资收益的列示次序将直接影响营业利润的优劣。

三、“CAS30 模式”与“DP 模式”的比较

模式三“DP 模式”重塑了财务报告间的内在逻辑关系,打破了复式记账体系下报表项目与账户设置的内在统一性。从伊利股份“CAS30 模式”出发,经过一系列调整后的“DP 模式”利润表中有几处值得探讨:

1. 利润表列示层次有所变化。为了与财务状况表及现金流量表统一口径,“DP 模式”的综合收益表第一层次分为“营业”、“筹资”、“所得税”、“中止经营”四大项目;在营业项下分设“经营活动”与“投资活动”两个二级项目,在“筹资活动”项下设立“筹资资产的收益”与“筹资负债的费用”两个二级项目。

2. 表内项目有所增加。综观“DP 模式”下经调整后的伊利股份利润表,“毛利”作为一项新增的中间指标体现了企业基本的创利能力。伊利股份受原奶价格上涨的影响而成本增加,毛利率从上半年的 31.6%下降为 30%。另两项新增的项目是“其他经营活动前收益”和“其他经营活动收益”。其他经营活动前收益等于毛利减去销售费用和管理费用的结果,这里并未扣除财务费用,为后续的“融资资产收益”埋下伏笔;其他经营活动收益反映了企业营业活动之外的损益以及非经常性损益,数量上相当于“公允价值变动损益”、“资产减值损失”、“营业外收支净额”三项的合计。在这种模式下,不难发现伊利股份主体经营活动创利水平仅为其他经营活动的 2 倍,主要原因是公司 2.7 亿元的“政府补助”,成为一大利润增长点。除此之外,与“CAS30 模式”在“营业外支出”中单独列示“非流动资产处置损失”不同,“DP 模式”在“其他经营活动收益”中单独列示“非流动资产处置的损益”。

3. “财务费用”项目有所调整。在“CAS30 模式”中,“财务费用”项目具有双重功能,既包括融资费用,又包括融资收入。“DP 模式”列报次序最大的变化在于原来记入“营业总成本”的“财务费用”调整为“融资收益”,其中利息收入计入融资资产收益,而利息支出、手续费等计入融资负债费用,这种安排

无疑解释了企业出现的财务费用为负值的现象,且强化了融资活动在创造现金流中的作用。经过对比分析伊利股份现金流量表,“利息收入”作为除“政府补助”、“递延收益”外的“收到的其他与经营活动的现金流量”的第三大项目。

4. “费用功能法”及“费用性质法”的结合运用。《财务报表列报的初步观点》第 3.42 款关于收入及费用的划分是这样阐述的:“企业应按照功能对收入和费用分解成经营、投资、融资资产及融资负债……”在随后的条款中又提到:“企业应该在上述分解后按性质对收入和费用进一步分解……”。“DP 模式”建议将销售收入按照批发及零售划分,销售成本细化为原材料成本、人工成本、运输成本及能源成本;而销售费用及管理费用也按照费用的性质进行再次分类及列示。“CAS30 模式”采用我国一贯实施的费用功能法,仅在报表附注中按照性质进一步披露。总体而言,费用性质法不对原始资料进行分摊,具有较强的客观性及真实性;而费用功能法依赖较多的主观判断,在保护企业商业秘密、留有利润操纵空间的同时,也影响了报表使用者对财务报告的进一步解读。“DP 模式”对销售费用按照性质进行划分后,38 亿元的广告费用直观明了,约占营业收入的 12.8%,使得销售费用率高达 22.9%。

四、对现行“CAS30 模式”的改良:模式四

如前文所言,尽管“DP 模式”在个别项目的列示中具备优势,但实务领域对其仍采取审慎的态度。IASB 也未针对《财务报表列报的初步观点》发布具体实施时间表,“DP 模式”仍处于停顿状态。因此,对我国利润表的改良还需在借鉴各种模式的基础上,以“CAS30 模式”为基本模板(见表 4)。

1. 建议增加“毛利”及“经营利润”项目。毛利为营业总收入减去营业成本及营业税金及附加的结果,其作用与“DP 模式”下的毛利相同。经营利润为毛利减去销售费用和管理费用后的结果。这一安排拟将企业的营业活动按照经营活动、投资活动、筹资活动加之区分,三项活动的利得或损失分别对应“经营利润”、“投资收益”及“财务费用”三个项目。这种设计不仅使利润表项目与现金流量表项目统一可比,同时又避免了“DP 模式”对报表项目及账户设置统一性的影响。与“DP 模式”不同,这里的经营利润不包括其他经营活动收益,因其在后续的项目中另有交代。经过这一系列调整,伊利股份的营业利润构成比例显而易见:三项活动对营业利润的贡献率分别为 95%、2%和 3%。正如前文所言,“CAS30 模式”令企业三种活动的创利水平混迹于营业利润总额的计算之中,难分优劣;而“经营利润”这一指标的引入,加之“财务费用”从“营业总成本”中的抽离,使企业三种活动的创利水平清晰可比,增加了企业业绩考核及财务分析的透明度。

2. 建议调整营业利润计算口径,增加“未实现利得及损失”项目。改良后的营业利润由经营利润加上投资收益、减去财务费用计算而成,“未实现利得及损失”项目是指“已确认但未实现的利得及损失”,特指“资产减值损失”和“公允价值变动损益”项目。由于资产尚未处置,资产减值损失仅作为未实现的估计损失;公允价值变动损益是指交易性金融工具及采用公允价值计量的投资性房地产、衍生金融工具及生物资产

等由于公允价值变化而计入当期损益的未实现利得或损失。

根据 CAS 基本准则的规定:利得及损失均由企业非日常活动形成,并将未实现的利得和损失分为两类,一类直接计入当期利润,另一类直接计入所有者权益,暂不影响当期利润。因此,利润表的“未实现利得及损失”项目在性质上应该与“营业外收支”相同,均属于与企业经营活动弱相关的“非经常”项目,不应纳入企业营业利润的计算口径。这种调整不仅体现了谨慎性原则,同时又方便报表使用者对比分析“未实现利得及损失”项目及“其他综合收益”项目的数额,关注后者向前者转化的潜在可能性并判断企业进行盈余管理的空间。

表 4 利润表模式四:改良的“CAS30模式” 单位:元

一、营业总收入	29 664 987 260.70
减:营业成本	20 686 308 840.42
营业税金及附加	87 784 886.57
二、毛利	8 980 893 533.71
减:销售费用	6 807 067 269.38
管理费用	1 520 809 073.15
三、经营利润	563 017 191.18
加:投资收益	11 767 494.63
其中:对联营企业和合营企业的投资收益	5 585 605.31
减:财务费用	-20 707 549.05
其中:利息收入	-82 522 757.65
利息及其他支出	61 815 208.60
四、营业利润	595 492 234.86
加/减:未实现利得/损失	-10 195 676.52
其中:资产减值损失	-10 195 676.52
公允价值变动损益	0
加:营业外收入	302 361 421.60
减:营业外支出	54 425 773.10
其中:非流动资产处置损失	21 829 444.33
五、利润总额	853 623 559.88
减:所得税费用	57 860 825.27
六、净利润	795 762 734.61
七、每股收益:	
(一)基本每股收益	0.97
(二)稀释每股收益	0.91
八、其他综合收益	3 698 547.36
九、综合收益总额	799 461 281.97
归属于母公司所有者的综合收益总额	780 895 176.79
归属于少数股东的综合收益总额	18 566 105.18

主要参考文献

1. 陈敏.即将到来的报表革命.新理财,2009;7
2. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006

国家税务总局公告 2012 年第 18 号

我国居民企业实行股权激励计划 有关企业所得税处理问题的公告

为推进我国资本市场改革,促进企业建立健全激励与约束机制,根据国务院证券管理委员会发布的《上市公司股权激励管理办法(试行)》(证监公司字[2005]151号,以下简称《管理办法》)的规定,一些在我国境内上市的居民企业(以下简称“上市公司”),为其职工建立了股权激励计划。根据《企业所得税法》及其实施条例(以下简称“税法”)的有关规定,现就上市公司实施股权激励计划有关企业所得税处理问题,公告如下:

一、本公告所称股权激励,是指《管理办法》中规定的上市公司以本公司股票为标的,对其董事、监事、高级管理人员及其他员工(以下简称“激励对象”)进行的长期性激励。股权激励实行方式包括授予限制性股票、股票期权以及其他法律法规规定的方式。

限制性股票,是指《管理办法》中规定的激励对象按照股权激励计划规定的条件,从上市公司获得的一定数量的本公司股票。

股票期权,是指《管理办法》中规定的上市公司按照股权激励计划授予激励对象在未来一定期限内,以预先确定的价格和条件购买本公司一定数量股票的权利。

二、上市公司依照《管理办法》要求建立职工股权激励计划,并按我国企业会计准则的有关规定,在股权激励计划授予激励对象时,按照该股票的公允价格及数量,计算确定作为上市公司相关年度的成本或费用,作为换取激励对象提供服务的对价。上述企业建立的职工股权激励计划,其企业所得税的处理,按以下规定执行:

(一)对股权激励计划实行后立即可以行权的,上市公司可以根据实际行权时该股票的公允价格与激励对象实际行权支付价格的差额和数量,计算确定作为当年上市公司工资薪金支出,依照税法规定进行税前扣除。

(二)对股权激励计划实行后,需待一定服务年限或者达到规定业绩条件(以下简称等待期)后方可行权的。上市公司等待期内会计上计算确认的相关成本费用,不得在对应年度计算缴纳企业所得税时扣除。在股权激励计划可行权后,上市公司方可根据该股票实际行权时的公允价格与当年激励对象实际行权支付价格的差额及数量,计算确定作为当年上市公司工资薪金支出,依照税法规定进行税前扣除。

(三)本条所指股票实际行权时的公允价格,以实际行权日该股票的收盘价格确定。

三、在我国境外上市的居民企业和非上市公司,凡比照《管理办法》的规定建立职工股权激励计划,且在企业会计处理上,也按我国会计准则的有关规定处理的,其股权激励计划有关企业所得税处理问题,可以按照上述规定执行。

四、本公告自2012年7月1日起施行。

(2012年5月23日印发)