

我国利润确定功能弱化的原因与优化路径

黄冰冰 戴德明 马元驹

摘要：资产计价对利润确定的冲击、增值税对利润确定的干扰，以及利润确定最终结果的主体归属泛化导致了我国利润确定功能逐渐弱化。要解决这一问题，需要坚持利润确定的实现原则与配比原则，剔除现行利润中的资产减值损失、公允价值变动收益等未实现项目，单独确定并列报经营利润；坚持利润确定与增值税法的“协同模式”，在利润确定过程中将增值税纳入价内核算并确定出经营利润，同时增值税的征收管理放弃“抵扣制”，以经营利润为基础调整得出增值额作为直接征收增值税的依据；坚持利润确定最终结果主体归属的唯一性，将永续债利息、优先股股息以及少数股东损益在确定净利润之前扣除。

关键词：利润确定；功能弱化；资产计价；增值税；永续债与优先股

中图分类号：F230 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2024)16-0032-04

一、问题的提出

利润确定是财务会计采用实账户与虚账户结合的复式记账方法，确认收入的实现与费用在不同期间的划分并配比得出利润的过程。20世纪80年代以来，受流转税制改革和会计准则国际趋同等因素的影响，我国利润确定逐渐呈现出以项目增多、口径扩大、核算与理解难度增加等为标志的复杂化趋势，其功能与效用也逐渐下降，即利润确定功能弱化。具体表现为：

首先，利润确定服务于企业绩效

评价的功能逐渐弱化。现存诸多反映和评价企业经营成果的利润确定结果并不相同，甚至有些利润确定结果显示企业盈利，而另外的利润确定结果却显示企业亏损。在这种情况下，以哪个利润确定结果来评价企业的经营绩效成为新的难题，增加了利润信息的理解难度。

其次，利润确定服务于政府税收征管的功能逐渐弱化。虽然利润确定过程中，税金及附加和所得税作为费用扣除，反映了企业缴纳的部分税费，但占企业税负比重最大的增值税在价

外核算，难以在利润确定过程中反映（盖地，2008）。增值税是以增值额为课税对象的税种，利润确定简单将其价外核算，未能确定出企业的增值额以服务于增值税征收。

最后，利润确定服务于股东利益分配的功能逐渐弱化。利润确定的最终目的是确定出可供股东分享的利润，作为留存与分配的依据。然而，我国利润确定的最终结果净利润中包含了少数股东损益和划分为权益工具的优先股股息与永续债利息，导致净利润并非唯一归属于母公司的普通股股

基金项目：国家社会科学基金重大项目“面向国际趋同的国家统一会计制度优化路径研究”（16ZDA029）；

国家自然科学基金项目“风险导向式企业经营绩效评价体系的构建与应用研究”（71572118）

作者简介：黄冰冰，上海立信会计金融学院会计学院副教授；

戴德明，中国人民大学商学院教授，博士生导师；

马元驹，首都经济贸易大学会计学院教授，博士生导师。

东(许晓芳和陆正飞, 2020)。利润确定最终结果的主体归属不唯一, 增加了利润信息的理解难度, 同时还具有一定的误导性, 使用者容易因此高估企业的盈利能力。

二、我国利润确定功能弱化的原因

(一) 资产计价对利润确定带来冲击

利润确定取决于收入与费用的确定, 而收入、费用的确定分别来自资产的销售价格和取得价格。以公允价值计量的资产, 其期末与期初的计价变动不仅反映在资产账户中, 还会经过利润确定过程进入资本账户。资产计价变动是指未发生交易的资产受市场影响而发生的期末账面价值相对于期初账面价值的变动, 其对利润确定的影响主要表现为增加了资产计价变动项目, 如资产减值损失、权益法下未实际收到的投资收益、公允价值变动收益、资产负债表日外币货币性项目的折算差额、其他综合收益等, 以反映未发生交易的金融资产、存货、固定资产、长期股权投资等资产受市场影响而发生的计价变动(周华等, 2011; 周华和戴德明, 2016)。由此导致:

一是利润确定难以反映企业经营活动的盈利能力。未实现的资产计价变动项目作为利润表中口径最小的利润项目——营业利润的费用要素, 弱化了利润表反映企业经营活动盈利能力的基本功能, 因为这些项目并非企业主要经营过程中能够控制的因素, 与收入的实现没有因果联系(马元驹等, 2015; 张新民, 2019)。二是净利润的可分享性降低。净利润具有可分享性, 是计提法定盈余公积和任意盈余公积的基础, 也是进行股利分配的

依据。资产计价变动并没有发生交易, 也没有相应的现金流支撑, 因此其进入利润确定过程, 降低了净利润的可分享性(Chen et al., 2019)。所得税费用采用资产负债表债务法核算, 因混入了预期未来抵扣或纳税的递延项目, 同样导致净利润的可分享性降低。使用寿命不确定的无形资产等不予摊销, 会导致净利润被高估, 也降低了净利润的可分享性。三是税会差异扩大。基于法律事实的税收法规一般不承认以资产计价为基础确定的利润, 缺少法律证据的公允价值变动收益、资产减值损失等项目不属于应税收入, 也不允许税前扣除。

(二) 增值税对利润确定带来干扰
按照《增值税会计处理规定》(财会[2016]22号)的要求, 增值税作为负债在价外核算, 不进入利润确定过程, 但除增值税外的其他流转税作为费用在价内核算, 进入利润确定过程, 二者缺少逻辑上的一致性。增值税价外核算的背后, 是税法导向的思维定势(盖地, 2008)。《中华人民共和国增值税暂行条例》(以下简称增值税暂行条例)采用基于发票抵扣的征收办法, 主要是因为发票便于税务机关对增值税的征收和监管, 并不形成财务会计将增值税作为负债在价外核算的唯一依据。也就是说, 财务会计在利润确定过程中对增值税的核算与增值税暂行条例是相对独立的。然而《增值税会计处理规定》并未体现财务会计账务处理的相对独立性, 而是以税法为导向, 将基于发票管理的抵扣制征税办法完全照搬到增值税的账务处理中。

理想状态下, 增值税的课税对象应以利润确定的结果, 即增值额为依据, 但现实中利润确定并未确定出企

业的增值额以服务于增值税的征收。增值税的征管放弃直接基于增值额征税的“直接法”, 而是采用抵扣制征税的“间接法”, 主要是在企业财务制度不规范、账务处理不健全背景下便于征收管理, 但“间接法”并非财务会计核算增值税的最佳方式, 财务会计完全按照“间接法”进行核算可能导致不同企业会计信息的可比性下降。此外, 在“价税分流、账外循环”的会计处理方法下, 增值额人为地从成本和收入中分离出来, 破坏了实际成本计价基础, 扭曲了收入、成本、费用等会计概念。增值税对利润确定的干扰导致利润确定的独立性下降、会计信息的可比性下降、企业实际的收入与费用被低估, 最终弱化了利润确定服务于政府税收征管的基本功能。

(三) 利润确定最终结果的主体归属泛化

净利润是我国利润确定的最终结果。我国现行利润表中的净利润并非完全归属于股东, 其主体归属呈泛化趋势, 主要表现在:

一是净利润包含划分为权益工具的永续债利息和优先股股息, 导致放大了企业的盈利能力, 实质上弱化了利润确定服务于股东利益分配的基本功能。根据《永续债相关会计处理的规定》(财会[2019]2号)和《关于永续债企业所得税政策问题的公告》(财政部 税务总局公告2019年第64号), 永续债不仅可以归类为权益, 将永续债利息在净利润之后分配, 还可以享受企业所得税税前扣除的“福利”(孙芳雄等, 2020)。在此背景下, 出现了大量短周期永续债, 即“名股实债”, 成为企业操纵财务杠杆的重要手段(许晓芳和陆正飞, 2020)。永续债持有者并不拥有企业的所有权, 不参与企业

日常经营决策,是有限风险承担者,享有相对固定回报,因此与普通股股东在性质上不同。优先股是一种兼有债券和普通股特征的混合证券(刘胜军,2015),其会计处理与永续债类似:如果优先股被划分为金融负债,则对应的优先股股息作为财务费用在净利润之前扣除;如果优先股被划分为权益工具,则对应的优先股股息在净利润之后进行分配。优先股股东同样从企业获取相对固定收益,一般不参与企业日常经营决策,仅就与其自身利益相关的事项行使表决权,在清偿顺序上优先于普通股股东的剩余财产索取权。因此,优先股本质上是不同于普通股的类别股,在收益获取与风险承担上都与普通股存在较大区别。如果将永续债和优先股归类为权益工具,对应的永续债利息和优先股股息在净利润之后分配,实际上扩大了净利润的口径,同时低估了实际分红比例。

二是合并净利润包含少数股东损益,导致合并净利润具有一定的迷惑性和误导性,增加了管理层并表操纵的动机,形式上弱化了利润确定服务于股东利益分配的基本功能。少数股东损益归属于子公司的少数股东,不仅不能向母公司股东分配,也不能向子公司的主要股东分配,因此在集团股东利益分配层面是一个相对“无用”的指标。事实上,合并报表对子公司的少数股东也并无太大意义,因为少数股东只能分享其持有的子公司利润。然而在证监会规定的上市、增发等办法以及国务院国资委对中央企业的考核中,净利润都是重要的考核指标,但因其中包含与母公司相对独立的少数股东损益,实际上高估了企业的实际盈利情况,会导致评价偏差。

特别地,在企业合并边界弹性较大的情况下,管理层具有强烈的并表动机,即以实质控制的名义将少数股东损益较多的企业并入集团合并报表,扩大合并范围,以达到增加净利润的目的(Feng et al., 2009; De George et al., 2016; 周华等, 2018)。

三、我国利润确定的优化路径

(一) 坚持利润确定的实现原则与配比原则

实现原则与配比原则是利润确定的基本原则。实现原则是指提供了商品或劳务,并收到现金及其等价物的交易才能确认收入。坚持利润确定的实现原则要避免确认未实现的赊销收入、持产利得与损失,因为根据历史的不变资本与成本确定可验证的利润信息是会计核算系统的独特功能,提供基于预期的估值信息会损害会计核算系统的客观性与可靠性。配比原则是指为取得收入而发生的支出才应纳入费用的范畴,有联系因果关系确认费用、系统合理分配费用以及成本发生时立即确认费用三种具体处理办法。配比原则最初是判断费用确认标准的基本原则,之后发展成为确定经营利润,特别是其中的经营费用要素的基本原则,因为经营活动的收入与费用之间具有较为显著的因果关系,通过分析费用要素与收入获取之间的因果关系,可以剔除非经营活动支出,保留经营活动的费用要素,从而合理确定企业的经营利润。坚持利润确定的配比原则要单独确定和列报经营利润。在实现原则与配比原则下,利润确定过程未纳入资产计价变动等未实现项目,且单独确定和列报经营利润项目,从而保证利润的客观性、可靠性、可验证性,能够较好反映企业经

营成功与否。而基于资产计价确定的未实现利润信息可能是有用的,但其重要性不应盖过原有基于实现原则和配比原则确定的已实现利润信息,因而不应该通过会计核算系统进入利润确定过程,可以将其作为辅助信息表外披露,作为辅助财务报表披露亦可。

(二) 坚持利润确定与增值税法的“协同模式”

我国当前的利润确定对增值税采用价税分离的账务处理办法,实质上“服从”于增值税法的抵扣制征税管理办法。这导致利润确定的收入、费用与增值税法中的价税分离以后的价款一致,而与会计准则规定的收入、费用概念不一致。此时,收入并非与所有者投入无关的,从客户获取的所有经济利益流入,而扣除了增值税;费用也并非与向所有者分配无关的,为取得收入而发生的所有支出,同样扣除了增值税。其结果是扭曲了收入、费用、成本等基本的会计概念,同时利润确定也未能确定出增值额作为增值税征收的直接依据,难以反映企业缴纳的增值税。为解决这一问题,笔者提出利润确定与增值税法新的关系模式——“协同模式”,即同时改变利润确定对增值税的账务处理办法及增值税的征税管理办法,以充分发挥利润确定服务于政府税收征管的基本功能,提高征税效率。

1. 在利润确定过程中,将增值税价内核算并确定出经营利润。现行利润确定采用增值税价外核算模式的主要原因是增值税的可转嫁性。然而增值税并不能完全转嫁,因为税收并非商品定价的唯一考量因素,市场竞争状况、消费者对不同价格的接受程度、商品的供需状况以及企业发展战略等因素,都对商品价格有重要影响,

增值税完全转嫁只存在于商品价格弹性为零的理想状态。企业税收的本质是政府对企业利润的分享。增值税虽然在流转环节征收,但实质上压缩了企业的盈利空间,同样是对企业原本可获取利润的分享。因此,增值税价内核算更符合增值税主要由企业自身承担的本质特征,即确认收入与成本费用时,不再区分商品的销售、采购价格与销项税、进项税,而是按照总价进行确认与计量。同时,利润确定过程中,通过经营收入与经营费用配比确定经营利润。经营收入是企业销售商品或提供劳务而向客户收取的对价,经营费用是企业为取得经营收入而发生的支出。经营利润是企业经营活动创造的可分享成果,通过经营收入和经营费用配比得出,其反映了企业一定期间经营活动的价值增值,因此可以作为增值税的课税对象——增值额的计算基础。

2.在增值税征收管理过程中,以经营利润调整得出的增值额为基础直接征收增值税。虽然相对于抵扣制下的发票管理,直接征收增值税的征管方式可能在一定程度上增加监管难度,也对企业账簿的规范性提出了更高要求,但也具有其独特优势:首先,直接基于增值额征收的办法有利于理顺增值税的基本内涵与征税方式之间的关系,使二者统一。增值税的课税对象是企业的增值额,因此基于财务会计信息确定增值额,并据以计算和缴纳增值税,是增值税设计、征收与管理的应有之义。事实上,采用发票抵扣的“间接法”,与基于增值额征收的“直接法”只是征收管理方式不同,其本质并未发生变化。同时,随着我国经济发展与会计准则持续优化,企业财务制度与账簿规范程度普遍大幅

提高,基于增值额直接征收增值税的条件基本成熟。其次,基于经营利润确定增值额便于将人工成本纳入增值额的扣除范围,有利于促进税收公平,进一步降低企业税负。人工成本一般不能开具外部发票,因而难以在现行抵扣制的增值税征收办法中合理扣除,加大了劳动密集型企业和其他企业之间增值税的税负差异与不公(于春星,2007;张清亮,2010),而基于经营利润确定增值额,人工成本是合理的经营费用,能够在确定增值额时扣除。

(三)坚持利润确定最终结果主体归属的唯一性

剩余产权理论所依据的会计等式是:资产-优先产权=剩余产权(陈今池,2007)。优先产权包括债权人和优先股股东的求偿权,剩余产权则仅指普通股股东的产权。普通股股东不同于独资业主或合伙人,他们在公司中通常仅拥有一部分产权,这部分剩余产权主要体现在利润分配方面。因此,在利润表中应反映在支付债权人和优先股股东的利息和股息之后,还剩余多少利润可用于向普通股股东发放股利,在资产负债表中应单独反映普通股股东的产权。剩余产权理论从产权的视角回答了企业的最终归属问题——股东出资创办企业,是企业的所有者,因而享有企业最终剩余利润的产权(伍中信等,2006;孙瑜,2017),在向股东分配利润之前对企业的利润享有优先权的主体,都不是严格意义上的企业所有者,企业利润确定的最终结果只有两种去向,即向所有者分配或留存企业。根据剩余产权理论,利润确定最终结果的主体归属应具有唯一性,因此要在确定净利润之前扣除永续债利息与优先股股息,

同时在确定合并净利润之前扣除少数股东损益。

1.在确定净利润之前扣除永续债利息与优先股股息。永续债持有者、优先股股东是优先产权所有者,与普通股股东的性质不同。优先股股东、永续债持有者虽然向企业提供无需偿还的资本,但一般享有固定回报,并不分享剩余利润,因此具有显著的债权人特征,优先股股息和永续债利息也具有显著的利息特征,特别是企业一般拥有赎回优先股和永续债的权利,优先股和永续债可能并非“永久存续”。因此,优先股股息和永续债利息应纳入利润确定过程,在确定净利润之前扣除。当然,一部分优先股和永续债最终能够转换为普通股,这取决于合同条款的设置、企业经营状况以及市场表现等不确定条件。对此,可比照可转债的会计处理,在优先股和永续债转换为普通股之前,对应的永续债利息和优先股股息在确定净利润前扣除;转换后在净利润后分配。

2.在确定合并净利润前扣除少数股东损益。少数股东与母公司股东的性质不同:少数股东是子公司的非主要股东,母公司股东是母公司的主要股东,二者分别归属于不同的法律主体。合并报表源于母公司对子公司的实质性控制,主要服务于母公司股东,而不是子公司的非主要股东,因此,合并净利润应反映归属于母公司股东的利润。如果合并净利润中包含少数股东损益,则容易产生较大的迷惑性与误导性,使财务报告使用者高估母公司的盈利能力。因此,少数股东损益应在合并净利润之前扣除,使合并净利润唯一归属于母公司的普通股股东。■

责任编辑 刘田