

利润表会计要素辨析和改进建议

吕静静 丁丽华

摘要:我国利润表统一的列示格式和结构有利于信息的可比和统计,但是部分会计要素和报表项目界定不清晰。本文分析利润表项目的变迁历史,梳理项目间的相互关系,认为目前利润表存在利得和损失界定有歧义、其他综合收益边界不清晰、容易和证监会非经常性损益指标混淆等问题,并参照我国实务惯例和2024年4月发布的IFRS 18的要求,提出利润表改进的若干建议。

关键词:利润表;会计要素;利得;损失;项目变迁

中图分类号:F230 **文献标志码:**A **文章编号:**1003-286X(2025)03-0039-04

2024年4月9日国际会计准则理事会(IASB)发布《国际财务报告准则第18号——财务报表列报和披露》(以下简称IFRS 18),以取代《国际会计准则第1号——财务报表列报》(以下简称IAS 1),将损益表中的收益及开支分类为经营、投资、筹资、所得税、终止经营业务5类,并要求企业新增列示经营利润、筹资和所得税前利润两个小计项目。IAS 1提供的利润表范例相对简单,又未有官方机构发布细则指引和详细要求,因此在实践中企业通常参考为其提供审计服务的会计师事务所基于IFRS 18规定编制的利润表模板来编制利润表。此次IFRS 18引入小计项目等变化,将提高利润表的列示和披露质量,增强信息可比性。

相反,我国企业会计准则(CAS)对利润表应当列示的项目要求一直是详尽且统一的,即通过对当期的收入、费用、支出项目按性质加以归类,按利润形成的主要环节列示一些中间性利润指标,更好反映了企业经营成果的不同来源。

但是,我国利润表涉及的诸多会计要素和报表项目存在界定不清、相互矛盾的情况(需要说明的是,尽管利润表列示的是各报表项目而非会计要素,但我国基本准则明确指出,对符合收入、费用和利润三个会计要素定义的项目应当按性质归类列入利润表,为表述简洁起见,本文将利润表涉及的会计要素和报表项目统称为利润表会计要素)。例如“收入-费用=

利润”会计等式中的“利润”,并不等于利润这一会计要素;又如收入和利得只讲了定义或来源上的区别,没有明确指出去向上的区别;再如随着会计准则变化,很多会计处理形成专属科目或项目,像“其他收益”“投资收益”“资产处置收益”“公允价值变动收益”“汇兑收益”,“营业外收入”和“营业外支出”项目的核算内容一再缩减,“其他综合收益的税后净额”项目在利润表中仅是正向列举的形式;还如公开发行证券的公司“非经常性损益”项目信息披露不断修订。这些都使得相关知识和信息不便于理解。本文结合利润表项目的变迁历史,试图剖析收入、费用、利得、损失、多层级的利润、其他综合收益、所有者权益、非经

作者简介:吕静静,浙江开放大学教授;

丁丽华,浙江开放大学副教授。

常性损益等各个项目,并理顺它们之间的关系。

一、我国利润表项目的变迁

我国利润表采用多步式的格式,列示的一些中间性利润指标是按照营业活动、营业外活动的顺序来划分的。营业活动的原意是指反映企业发生的与其生产经营有直接关系的活动,但随着企业各项新业务活动的产生,很多会计处理陆续形成自己的专属科目或项目,如投资收益、其他收益、资产处置收益、公允价值变动收益、汇兑收益等。同时,为了让财务报表使用者更好地理解企业经营成果、提高会计信息质量,利润表对利润的列报理念和披露思路也在不断变化,这些专属科目或项目就从营业外收入和营业外支出中分化出来,并被断续涵盖或扩充在营业活动中。例如,资产处置收益对应的是出售而非持续使用一项非流动资产或处置组,一个企业若产生大规模出售非流动资产的行为,则很可能表明其资金链存在风险,因此在财务报表列报具体准则里,从不作为报表项目列示,到逐步在营业外支出和营业外收入中列示明细项(非流动资产处置损失和利得),再到单独设置会计科目和报表项目并划拨到营业利润计算范畴内。又如,投资收益从2006年版准则要求列示“对联营企业和合营企业的投资收益”明细项,到《关于修订印发2019年度一般企业财务报表格式的通知》(财会[2019]6号)要求再列示“以摊余成本计量的金融资产终止确认收益”明细项。再如,随着政府补助收入在企业特别是上市公司收入的比重增大,将与企业日常活动有关的政府补助单独设置和列示为“其他收益”项目。还如,汇兑收益

在《关于修订印发合并财务报表格式(2019版)的通知》(财会[2019]16号)要求被添加为单独列报项目。更为完整和详细的信息见图1。

利润表项目变迁的后果使得营业活动的内涵和范围持续扩大,同时“营业外收入”和“营业外支出”项目持续缩小。具体来说,“营业外收入”项目主要包括与企业日常活动无关的政府补助、现金盘盈利得、非流动资产毁损报废利得、捐赠利得,“营业外支出”项目主要包括非流动资产盘亏损失、非流动资产毁损报废损失、公益性捐赠支出等。

二、我国现行利润表存在的问题

(一) 利得和损失界定存在歧义

利得和损失以及相关的日常活动和营业活动、非日常活动和营业外活动等几组概念界定模糊,容易引发不必要的歧义,增加会计知识学习难度。

例如,日常活动和营业活动、非日常活动和营业外活动的范畴不对应。基本准则、收入准则对日常活动和非日常活动作了区分,并指出日常活动和非日常活动是划分收入和利得、费用和损失的标准。其中,日常活动是企业为完成其经营目标所从事的经营活动及与之相关的筹资活动和投资活动,是经常性发生的主要日常行为以及不经常性发生的其他日常行为;非日常活动与之相反,是偶发行为。而纵观基本准则和所有具体准则,营业活动和营业外活动的概念仅是为了体现企业经营成果的不同来源,在利润表多步式利润指标列示时被提及。从上文的利润表项目变迁中可知,也只是在企业新业务活动产生之前,日常活动和营业活动、非日常活动和

营业外活动尚能予以等同挂钩。

又如,对收入和利得项目、费用和损失项目只讲了定义或来源上的区别,没有明确指出去向上的区别。利得和损失在我国基本准则有提及定义或来源,也是会计中常用的概念,但财务报表项目未设立这两项。利得和损失从定义或来源讲,是由企业非日常活动所形成的,具有偶发性,因此从会计信息质量要求来看,以净额形式确认经济利益的流入或流出即可,企业经营层或外部财务报表使用者只需获取此偶发活动对利润影响的净额,无需获取此偶发活动的总额数据。而收入和费用不同,是日常活动所形成的,企业经营层或外部财务报表使用者不仅需获取日常经营活动的总金额信息,还需获取其盈利能力(成本、毛利)信息,因此以总额形式确认收入,同时总额确认成本,差额确认利润。

(二) 其他综合收益边界不确定

其他综合损益在资产负债表和利润表中都有涉及。其他综合收益属于所有者权益会计要素的项目,所有者权益的来源除了所有者投入的资本、留存收益之外,还包括其他权益工具、直接计入所有者权益的利得和损失等,而直接计入所有者权益的利得和损失涉及“其他综合收益”和“资本公积——其他资本公积”两个项目。尽管其他综合收益被列示在利润表上,但它并非损益类项目,不属于利润表会计要素。利润表列示的“其他综合收益的税后净额”项目,反映的是可能因资产或负债公允价值变动且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,金额等于资产负债表的其他综合收益本期变动额的税后净额。

特别要辨析和强调的是,不能将

2001 年	2006 年	2014 年	2017 年	2019 年
一、主营业务收入	一、营业收入	一、营业收入	一、营业收入	一、营业收入
减：主营业务成本	减：营业成本	减：营业成本	减：营业成本	减：营业成本
主营业务税金及附加	营业税金及附加	营业税金及附加	税金及附加	税金及附加
二、主营业务利润	销售费用	销售费用	销售费用	销售费用
加：其他业务利润	管理费用	管理费用	管理费用	管理费用
				研发费用
减：营业费用	财务费用	财务费用	财务费用	财务费用
管理费用	资产减值损失	资产减值损失	资产减值损失	信用减值损失
				加：公允价值变动收益
财务费用	加：公允价值变动收益	加：公允价值变动收益	加：公允价值变动收益	投资收益
	投资收益	投资收益	投资收益	其中：对联营企业和合营企业的投资收益
	其中：对联营企业和合营企业的投资收益	其中：对联营企业和合营企业的投资收益	其中：对联营企业和合营企业的投资收益	以摊余成本计量的金融资产终止确认收益
			资产处置收益	汇兑收益
			其他收益	资产减值损失
				资产处置收益
				其他收益
三、营业利润	二、营业利润	二、营业利润	二、营业利润	二、营业利润
加：投资收益				
补贴收入	加：营业外收入	加：营业外收入	加：营业外收入	加：营业外收入
营业外收入		其中：非流动资产处置利得		
减：营业外支出	减：营业外支出	减：营业外支出	减：营业外支出	减：营业外支出
	其中：非流动资产处置损失	其中：非流动资产处置损失		
四、利润总额	三、利润总额	三、利润总额	三、利润总额	三、利润总额
减：所得税	减：所得税费用	减：所得税费用	减：所得税费用	减：所得税费用
五、净利润	四、净利润	四、净利润	四、净利润	四、净利润
		五、其他综合收益的税后净额	五、其他综合收益的税后净额	五、其他综合收益的税后净额
		六、综合收益总额	六、综合收益总额	六、综合收益总额

图1 利润表项目的变迁

资产或负债公允价值变动导致的账面盈亏不作具体情形区分而简单地归为其他综合收益或计入公允价值变动损益。正确的区分是，交易性金融资产期末计价时的公允价值变动作为“公允价值变动收益”项目计入营业利润和利润；而其他债权投资公允价值变动、其他权益工具投资公允价值变动、自用房地产或作为存货的房地产转换

为以公允价值模式计量的投资性房地产在转换日公允价值大于账面价值的部分，则在“其他综合收益的税后净额”项目核算。

目前我国会计准则对其他综合收益尚没有能够概括其所有组成项目共同特征的描述性定义，所以采用的是正向列举的方式，只有纳入明确列举范围的项目才属于其他综合收益。即

哪些项目被归入其他综合收益更多地是基于信息使用者的需求和观念，以及基于准则制定机构和部分监管机构的需要。如果准则制定机构和监管机构不希望某个项目对净利润产生影响，且该项目不属于权益性交易时，就会将其列入其他综合收益。

（三）部分项目和非经常性损益相混淆

非经常性损益是证监会的监管指标,有其自身的逻辑和政策导向考虑,而且历经多次必要、适时的调整完善。根据2023年12月修订发布的《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第1号——非经常性损益(2023年修订)》(中国证券监督管理委员会公告[2023]65号),新增3项非经常性损益判断原则,明确非经常性损益应基于交易和事项的经济性质、结合行业特点和业务模式、遵循重要性原则进行认定,为公司恰当披露非经常性损益信息提供了指引。非经常性损益是指与公司正常经营业务无直接关系,以及虽与正常经营业务相关,但由于其性质特殊和偶发性,影响报表使用者对公司经营业绩和盈利能力做出正常判断的各项交易和事项产生的损益。

可以得知,非经常性损益有两项主要特征:与正常经营业务无关性、偶发性,即具备两个特征之一的收益项目应认定为非经常性损益。当然,与正常经营业务无关,则不管金额大小、不论偶发还是经常的损益均应计入非经常性损益;与正常经营业务相关但偶发的损益,可以基于重要性原则考虑。

非经常性损益的具体项目中,有几项较容易与营业收入、资产处置收益、投资收益、其他收益、营业外收入、营业外支出等利润表项目混淆。(1)非流动性资产处置损益。非经常性损益表的第一项“非流动性资产处置损益”除了利润表中的资产处置收益以外,还包括投资收益中的长期股权投资处置损益、长期债券投资的处置所得等。因为所属逻辑和监管侧重的不同,非经常性损益表和利润表的这个差异和不完全对应是合理的。(2)计入当期损益的政府补助,但与公司正常经营业

务密切相关、符合国家政策规定、按照确定的标准享有、对公司损益产生持续影响的政府补助除外。这表明,与企业日常活动无关的政府补助因为计入营业外收入,自然归在非经常性损益表;至于与企业日常活动相关的政府补助是否列入非经常性损益,还需考虑其是否为可持续性而非偶发性、是否符合监管政策导向、金额是否重大等因素。(3)营业外收入和营业外支出项目,因为与正常经营业务无关需要列入非经常性损益表。

三、我国现行利润表改进建议

需要指出的是,IASB制定的《财务报告概念框架》将财务报表要素分为资产、负债、权益、收入和费用五个。其中,收入和费用要素反映的是主体财务业绩的那些财务报表要素,与经济资源和要求权的变动相关联。《财务报告概念框架》并没有如我国基本准则对会计要素按日常活动和非日常活动区分为收入和利得、费用和损失。笔者认为与利润表会计要素相关的事项在后续可作几个方面的适时修订,实现内部逻辑自洽:

第一,不用定义利得和损失。IASB认为在概念界定层面没有必要对两者进行区分,利得和损失均是经济利益的变动即可。如果定义区分利得损失与收入费用的概念差异,就需要首先区分日常活动和非日常活动的差异,为此可能将衍生出一系列的争议。目前我国利润表格式中未设立但在上市公司财务分析时可能被提起的“核心利润”项目,倒是基本可以反映收入要素减去费用要素后的利润金额,即剔除利得和损失前的利润金额。

第二,扩大现有收入要素和费用要素的内涵。“除主体权益要求权持有

者投入外而导致权益增加的资产增加或负债减少”就是指收入要素,“除向主体权益要求权持有者分配外而导致权益减少的资产减少或负债增加”就是指费用要素,财务报表项目仍按功能和性质予以分类列报,多步式利润本身就已经有助于理解主体的财务业绩,也解决了当前收入和利得等只有定义或来源上的区别却未明确指出去向上的区别的状况。如投资收益大致上可分为持有期间收益、处置收益两大类,其中持有期间收益主要为长期股权投资成本法核算下的股利收入、长期股权投资权益法核算下享有的被投资单位净利润份额、长期债权投资获得的利息收入(含折溢价摊销),处置收益主要为长期股权投资的处置损益、长期债券投资的处置损益。投资收益中的持有期间收益应归属于收入要素,而处置收益应归属于利得的范畴。

第三,继续保留利润会计要素。根据我国会计界的认知历史和实务惯例,仍保留利润要素,但需改变其目前定义的来源组成(即利润包括营业利润、直接计入当期利润的利得和损失等),并从以下几个方面描述利润会计要素:(1)“收入-费用=利润”会计等式仍成立。(2)根据列报和披露目的,基于共同特征(包括但不限于项目性质、在主体所从事经营活动中的地位以及计量方式),对收入要素和费用要素予以分类。(3)分类后的收入和费用应包括在利润表,或者利润表之外的其他综合收益。由于利润表是主体报告期间财务业绩主要的信息来源,原则上所有收入和费用均应包括在利润表中。但是,对于例外情形,准则制定机构可能会将收入或费用作为其他综合收益,前提是这种做法会使利润表提供更为相(下转第48页)

司的业务分组带来了极大挑战,既需要处理大量细颗粒度的数据,又可能加剧亏损程度。(3)收入确认原则的调整。新准则调整了保险服务收入的确认原则,要求更真实地反映保险公司的经营成果,并与其他金融机构的收入确认原则保持一致,这可能影响保险公司的财务报表呈现。(4)合同服务边际的计量方式改进。新准则要求保险公司在保险合同组初始确认时确定合同服务边际,并在每个资产负债表日根据未来提供服务的变化进行调整,增加了计量的复杂性。(5)具有直接参与分红特征的保险合同计量方法。对于具有直接参与分红特征的保险合同,新准则提出了特殊的计量要求,这要求保险公司能够准确评估和计量与未来服务相关的浮动收费现金流量变动额。目前,主管部门正在研究简化非上市企业保险合同准则的有关技术问题,包括合同分拆、分组和确认、合同计量、新旧准则衔接等方面。

四、结论与建议

大型保险集团由于境内外同时上

(上接第42页)关的信息,或者能够对主体的期间财务业绩提供更为忠实的列报。(4)利润要素的涵义是广义的,是不同分类和同层对应后的收入减去费用后的余额。

第四,参照IFRS 18增加“管理层业绩”指标。管理层业绩指标是企业财务报表以外的公共信息中使用,用于向财务报表使用者传达管理层对企业整体财务业绩某一方面的看法,并且要求企业在附注中单独披露各项管理层业绩指标与准则规定的最直接可比的总计或小计项目之间的调节过程、各项管理层业绩指标计算方式及其变

市、自身人力和财力资源充足,对于新保险合同准则实施工作准备充分,所以,实施新保险合同准则对其影响较小,对经营管理的影响不大;而大部分中小保险公司则认为,由于自身财力人力资源有限,实施起来存在不少困难。究其原因,一是新保险合同准则内容的复杂性,二是部署系统的成本较高。在中小保险公司普遍存在经营压力的情况下,实施成本问题尤其突出。为确保中小保险公司能在2026年顺利实施新保险合同准则,本文建议:一是采取“咨询+实施”模式。即由咨询公司出具咨询方案,由市场上一些已开发出轻量级产品的科技信息化公司将系统快速上线。二是大型保险集团赋能中小保险公司。凭借大型保险集团的实施经验,可以帮助中小保险公司较快地实施新保险合同准则,但这种模式的障碍是涉及同业竞争与商业秘密问题。三是“2号解释+IFRS 17”报表调整模式,即以现有2号解释为基础,通过科目调整,仅在报表层面按照新保险合同准则进行列报和呈现。该模式的问题是只能解

释说明、调节项目的所得税影响和对非控制性权益的影响等。建议我国可以要求企业基于重要性和公司自身业务特征,在利润表附注中单独披露毛利额、毛利率、息税折旧摊销前利润、分行业/地区/业务的营业收入、各经营分部收入和净利润等指标,改变目前附注披露通常存在的模板化和格式化问题,以提高业绩指标的可理解性。

第五,参考非经常性损益项目修改附注说明。对公开发行证券的公司,仍继续执行证监会的相关信息披露要求;对非公开发行证券的公司,可以参考非经常性损益项目的披露要求,

决报表列报的需要,不能解决公司内部的数据管理需求,亦无法从报表追溯到源头的数据。最后需要指出的是,新保险合同准则最大的改变是对保险收入的重新定义。有观点认为这是参考了银行业的思路,但目前IFRS 17下的保险服务收入是否和银行的利息收入和中间业务收入具有可比性有待进一步探讨。

责任编辑 任宇欣

主要参考文献

- [1] 曹国俊. 保险合同会计准则对我国金融业的主要影响和挑战[J]. 金融会计, 2020, (8): 47-54.
- [2] 孙火秀, 曾诚, 王煦楠. 新保险合同会计准则IFRS 17对保险公司收入的影响分析[J]. 保险理论与实践, 2022, (1): 82-89.
- [3] 陈旻, 华莹. 新保险合同会计准则实施对寿险企业的影响与对策[J]. 财务与会计, 2023, (11): 54-58.

在附注中除了披露非经常性损益项目和金额外,还应当对重大非经常性损益项目的内容增加必要的说明。

责任编辑 林荣森

主要参考文献

- [1] 赵婧. 一种新的非经常性损益分类法[J]. 财会月刊, 2012, (34): 21-22.
- [2] 黄志雄. 其他综合收益概念、结转与分类辨析[J]. 会计与经济研究, 2016, 30(6): 18-19.