

所有者权益变动表的缺陷与改进

中国矿业大学(北京)管理学院 朱莲美(博士)

【摘要】 尽管现行会计准则将所有者权益变动表从附表变为主表,并全面报告了所有者权益的变动情况,但在报告内容的具体安排上仍存在一些缺陷。本文对这些缺陷进行分析并提出改进建议。

【关键词】 所有者权益变动表 缺陷 改进

现行会计准则不仅将所有者权益变动表从附表变为主表,而且解释了资产负债表中所有者权益具体项目期初至期末的变动情况或原因,突出了所有者权益的地位,体现了为投资者服务的思想,提供了投资者所需的有关净资产变动的详细信息,有助于投资者全面评价投入资本的保值增值情况。然而,就所有者权益变动表具体内容的安排来看尚存在一些缺陷。本文首先分析现行所有者权益变动表存在的缺陷,然后在此基础上提出改进建议。

一、所有者权益变动表存在的缺陷

1. 部分报表项目之间先后顺序排列不当,使会计信息的清晰性受损。所有者权益变动表在项目上共分四个部分,即“上年年末余额”、“本年年初余额”、“本年增减变动金额”、“本年年末余额”。这四个部分全面解释了所有者权益总额及其具体项目从上年年末到本年年末的变动情况或原因,但“本年增减变动金额”部分的具体内容在排列顺序上却忽视了变动原因内在的逻辑性。

本年所有者权益各项的增减变动金额主要受本年收益或亏损情况、投资者投入资本的增减变动情况以及所有者权益内部结转情况的影响。本年收益或亏损情况又包括两部分内容:净利润(亏损)及其分配情况,直接计入所有者权益的利得和损失。虽然净利润(亏损)与直接计入所有者权益的利得和损失这两部分内容即为通常所说的全面收益,但净利润需要通过利润分配才对所有者权益相关项目产生最终影响。同时,利润分配只对净利润部分进行分配,而不涉及其他内容。因此,净利润在所有者权益变动表中只是一个过渡数,它搭建起了所有者权益变动表与利润表之间联系的桥梁,净利润对所有者权益具体项目产生的影响最终需要通过利润分配得以实现。

所有者权益变动表将净利润作为一个独立项目对应于“未分配利润”项目,而将“利润分配”项目置于“直接计入所有者权益的利得和损失”、“所有者投入和减少资本”两个项目之后。并且由于这两个项目所包含的具体内容较多,导致净利润与利润分配对所有者权益具体项目影响之间的紧密联系中断。此外,由于净利润和未分配利润是两个不同的概念,将净利润对应于所有者权益变动表中的“未分配利润”项目,又没有立即对其分配情况进行列示,可能会对会计信息使用者产

生误导。

2. 部分内容列示过细或缺失,对信息的重要性、可理解性和完整性产生不利影响。在“本年增减变动金额”部分,有些内容列示过细,如在“直接计入所有者权益的利得和损失”部分,具体列示了“可供出售金融资产公允价值变动净额”、“权益法下被投资单位其他所有者权益变动的影响”、“与计入所有者权益项目相关的所得税影响”及“其他”四个项目。

其实,直接计入所有者权益的利得和损失不止这几项,还包括外币报表折算差额、因同一控制下的企业合并获得的被投资单位所有者权益份额与合并对价之间的差额、以权益结算的股份支付对资本公积的影响、作为存货的房地产或自用房地产转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产时转换日的公允价值与账面价值的差额、金融资产重分类日的公允价值与账面价值的差额等。这些未列入报表的项目与上述列入报表的项目重要性相同,有些项目发生的可能性更大,如外币报表折算差额。若将这些具体项目全部列入报表势必导致所有者权益变动表更加冗长,影响会计信息使用者获取信息的速度。笔者认为,这些项目是否单列并不影响会计信息使用者的决策。有些项目专业性较强,非一般人员所能理解,若以总数列示直接计入所有者权益的利得和损失,可能更有利于会计信息使用者对该部分内容的理解,而列示过细反而会增加信息的理解难度。

与“直接计入所有者权益的利得和损失”部分的具体项目列示过细相反,有些重要项目却被漏列,导致报表内容不完整。例如,“所有者投入和减少资本”部分,漏列了“债转股”以及“股份回购”这两个重要项目,导致所有者权益增减变动情况反映不完整,影响投资者对投入资本保值增值情况的全面评价。并且,这两个项目发生频率相对较高,其不仅对所有者权益结构产生重要影响,而且对企业的资本结构和盈利能力产生重要影响。因此,这两个项目的缺失对会计信息的相关性和重要性将产生不利影响。

3. 提供的信息较多,令人眼花缭乱。所有者权益变动表是一张棋盘式报表,不仅列示了本期所有者权益具体项目从上年年末到本年年末的变动情况,而且列示了前年年末到上年年末所有者权益具体项目的变动情况,信息较多,令人眼花

缭乱。其实,所有者权益变动表是对资产负债表中所有者权益具体项目增减变动情况的一个详细说明,只需反映本期所有者权益具体项目的变动情况就能够提供所有者权益保值增值方面的信息、帮助会计信息使用者分析各项目增减变动的趋势。所有者权益变动表与现金流量表和利润表的期间概念完全不同,它是在期初数的基础上解释期末所有者权益具体项目的增减变动情况,而不像现金流量表和利润表那样,需要提供上期资料才能使会计信息使用者了解本期与上期的增减变动情况和趋势。

4. 缺少每股净资产指标,不利于会计信息使用者快速判断企业的投资价值和风险。现行会计准则在利润表中列示了基本每股收益和稀释每股收益指标,这极大地方便了会计信息使用者快速判断企业的投资价值和风险。而所有者权益变动表没有沿袭这一思路,没有向会计信息使用者直接提供每股净资产指标,不利于会计信息使用者直接利用该指标快速判断企业的投资价值和风险。

二、对所有者权益变动表的改进建议

1. 调整“本年增减变动金额”部分相关项目的排列顺序,以体现各项目之间的内在逻辑性。将“利润分配”部分整体移至“净利润”项目之后,以便集中反映净利润及利润分配对所有者权益具体项目的影响。

2. 对“直接计入所有者权益的利得和损失”项目以总数列示,对其具体项目改用附注列示。虽然“直接计入所有者权益的利得和损失”部分内容繁杂,但总体上为不能直接计入当期损益的利得和损失。笔者认为,改用总数列示并不会损害会计信息的重要性和相关性,并且能够使所有者权益变动表既简洁又清晰、明了,同时又体现了信息的重要性和可理解性要求,并与其他三张报表在详略方面总体协调。

3. 在“所有者投入和减少资本”部分增加“债转股”和“股份回购”这两个项目。“所有者投入和减少资本”部分的内容报告是否完整,直接影响到会计信息使用者对所有者权益保值增值情况的评价是否正确。增加这两个项目能够比较全面地反映所有者投入和减少资本的情况,便于会计信息使用者全面评价所有者权益的保值增值情况,尤其是增加“股份回购”项目还能够与所有者权益中的“库存股”项目相对应。股份回购导致库存股的产生,库存股的注销会导致股本及其他所有者权益减少。此外,“库存股”之前的“减”字应改为“其中”,因为“库存股”在注销之前并未减少股本及其他所有者权益(同理,资产负债表中“库存股”也存在类似情况)。

4. 取消所有者权益变动表中右边部分列示的“上年金额”栏目。因为资产负债表中只有所有者权益及其具体项目的期初数、期末数,并无前年年末所有者权益数额资料,因此列示“上年金额”栏目没有太大的意义。取消所有者权益变动表中右边部分列示的“上年金额”栏

目,不仅能够使该表更为简洁,而且能够使所有者权益变动表与资产负债表在格式上保持协调一致,突出本年所有者权益变动的信息,重点反映本年所有者权益保值增值情况。

5. 增加每股净资产指标,具体包括基本每股净资产和稀释每股净资产。会计信息使用者根据每股股价与利润表中的每股收益可以计算出市盈率指标。若在所有者权益变动表中列示每股净资产指标,会计信息使用者将每股股价与每股净资产相比,就能够得出市净率指标。这些指标有助于会计信息使用者快速判断企业的投资价值和风险。同时,也能够使所有者权益变动表与其他报表在指标体系方面保持协调一致。

综上所述,改进后的所有者权益变动表格式与内容如下:

所有者权益变动表		会企04表				
编制单位:	年度	单位:元				
项 目	实收资本 (或股本)	资本 公积	其中: 库存股	盈余 公积	未分配 利润	所有者 权益合计
一、上年年末余额						
加:会计政策变更						
前期差错更正						
二、本年初余额						
三、本年增减变动金额 (减少以“-”号填列)						
(一)净利润						
(二)利润分配						
1.提取盈余公积						
2.对所有者(或股东)的分配						
3.其他						
(三)直接计入所有者权益的 利得和损失						
(四)所有者投入和减少资本						
1.所有者投入资本						
2.股份支付计入所有者权益的 金额						
3.债转股						
4.股份回购						
5.其他						
(五)所有者权益内部结转						
1.资本公积转增资本(或股本)						
2.盈余公积转增资本(或股本)						
3.盈余公积弥补亏损						
4.其他						
四、本年年末余额						
五、每股净资产						
(一)基本每股净资产						
(二)稀释每股净资产						

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解 2006.北京:人民出版社,2007