棋盘式利润表的设计与编制

湖南湘潭大学商学院　**周　凤　黄昌勇**(教授)

【摘要】 自复式簿记产生以来,会计史上的历次变革都未改变传统利润表的一维结构。这种一维结构只能反映一种填报口径。棋盘式利润表是在现行利润表的基础上利用棋盘式表二维结构改造而成的。它彻底变革了传统利润表的一维结构,同时采用两种填报口径,克服了传统利润表的两大缺陷。

【关键词】 棋盘式表　棋盘式利润表　设计　编制

2006 年 2 月 15 日新企业会计准则的颁发，使我国会计理论界和实务界发生了重大变革。就利润表而言,会计准则不再区分主营业务利润和其他业务利润，且为适应会计要素确认、计量的变化而调整或增减了相关项目,并在净利润后增加了每股收益信息。但遗憾的是,这些变化并未改变数百年来传统利润表的一维结构,即现行利润表只反映一种填报口径(净利润的形成过程),它只反映收入、费用和利润三个动态会计要素,不反映资产、负债和所有者权益三个静态会计要素。正是这种传统的一维结构使得现行利润表存在两大缺陷：一方面披露的信息量和信息相关度十分有限，仅涉及净利润的形成过程,局限于报告三个动态会计要素;另一方面不能披露净利润的形成对静态会计要素的影响程度，将动态与静态会计要素本来具有的内在联系割裂开来。鉴于传统利润表的上述缺陷,笔者试图利用棋盘式表二维结构对其进行改造,从而形成棋盘式利润表。

一、棋盘式利润表的设计

棋盘式表同时采用两种填报口径，使用纵横交叉的表格结构,类似围棋的棋盘,故称“棋盘式表”。设计和使用棋盘式表要同时具备两个条件:一是必须采用两种填报口径,以形成棋盘式表的平面二维,从而有利于使用纵横交叉的表格结构;二是两种填报口径一定要有共同的填报内容,以便同时从两个不同角度披露同一指标,并使其产生有机联系,进而实现两种填报口径的结合。这是设计棋盘式会计报表的基本原理。

从运用棋盘式表的上述基本原理来衡量，可以发现其完全适用于现行利润表的改造。一方面,利润表可以同时采用两种填报口径：一是净利润的形成过程，涉及三个动态会计要素；二是对其他会计要素的影响程度，涉及三个静态会计要素。它们完全可以和谐地结合在一张棋盘式利润表中。另一方面，这两个填报口径具有共同的损益事项填报内容。也就是说,同一损益事项既可形成净利润又可影响静态会计要素。因此,棋盘式利润表的设计是完全可行的。

棋盘式利润表的总体设计思路是:首先,既要反映形成的净利润又要反映影响的会计要素,并在净利润的基础上,将动态与静态会计要素结合起来。其具体设计可分为项目设计和栏目设计两部分。从项目设计看,应该反映净利润的形成,涉及三个动态会计要素,这正是传统利润表的长处,因此棋盘式利润表的项目设计可沿用传统利润表的各项目。从栏目设计看,应该反映对三个静态会计要素的影响，这正是传统利润表未涉及的。棋盘式利润表的栏目设计要以资产负债表为基础,同时运用重要性原则，将资产负债表直接反映三个静态会计要素的各项目进行适当重组和浓缩。其次,增设“内部结转”栏反映损益账户的内部结转。最后,通过“合计”栏汇总对静态会计要素的影响程度,从而最终完成棋盘式利润表的设计。

根据以上思路,设计的棋盘式利润表如下页表所示。需要指出的是,第 11~31 栏是对资产负债表项目的重组和浓缩,有的栏目与资产负债表项目相同，有的则将资产负债表的多个项目结合起来或进行重分类。其中,与资产负债表项目存在差异的栏目说明如下:“现金”栏是指货币资金及现金等价物;“债权”栏是指各种应收款项,包括应收票据、应收账款、其他应收款等项目;“投资”栏是指交易性金融资产(不包括现金等价物)、可供出售金融资产、持有至到期投资和长期股权投资;“长期”栏是指投资活动购建的长期资产,包括投资性房地产、固定资产、无形资产等项目;“其他”栏(第 18 栏)是指所有未列入的其他资产;“筹资” 栏是指筹资活动产生的负债，包括短期借款、长期借款、应付债券、应付利息等项目;“往来”栏是指日常业务往来产生的负债,包括应付票据、应付账款、其他应付款等项目;“税费”栏是指应交税费项目;“薪酬”栏是指应付职工薪酬项目;“其他”栏(第 28 栏)是指所有未列入的其他负债。

二、棋盘式利润表的填列

棋盘式利润表主要根据损益事项填列，其填表过程主要分三步。首先,分析日常核算中的损益事项(不含结转到“本年利润”的事项),将其分为两类:一类为“单方涉及损益”,另一类为“双方涉及损益”。前者是损益类科目的实际发生额,分录对应的借、贷方科目中只有一方涉及损益,如某现销业务的收入确认分录“借:银行存款 500 万元;贷:主营业务收入 500 万元”和相关成本结转分录“借:主营业务成本 400 万元;贷:库存商品 400 万元”。后者是损益类科目之间的内部转账,分录对应的借、贷方科目中双方都涉及损益,如某交易性金融资产

棋盘式利润表

借方 / 贷方	行次	现金	债权	存货	投资	长期	其他	资产合计	筹资	往来	税费	薪酬	其他	负债合计	所有者权益	内部结转	合计
		11	12	13	14	15	18	19	21	22	23	24	28	29	31	41	51
一、营业收入	1																
减:营业成本	4																
营业税金及附加	5																
销售费用	6																
管理费用	7																
财务费用	8																
资产减值损失	9																
加:公允价值变动收益	15																
投资收益	16																
其中:联合营收益	17																
二、营业利润	21																
加:营业外收入	22																
减:营业外支出	24																
其中:非资产损失	25																
三、利润总额	31																
减:所得税费用	32																
四、净利润	41																
五、每股收益	51																
(一)基本每股收益	52																
(二)稀释每股收益	53																

注:第17行“联合营收益”是指“对联营企业和合营企业的投资收益”;第25行“非资产损失”是指“非流动资产处置损失”。

处置时累计公允价值变动收益结转的分录“借:公允价值变动损益40万元;贷:投资收益40万元”。

其次,根据上述两类会计分录填表,具体又分为确认填表位置和取数两个步骤。就确认填表位置来说,第一类分录应先根据损益类科目确认填表项目,再根据对方科目确认填表栏目,从而最终确认某个填表单元格;第二类分录则应根据两个损益类科目在“内部结转”栏确认两个填表项目,即两个填表单元格。就取数来说,两类分录是一致的,即填表绝对数都是分录的对应金额,且损益类科目的贷方发生额都填正数、借方发生额都填负数。如,上述收入确认分录应在单元格(1,11)填+500万元;相关成本结转分录应在单元格(4,13)填-400万元;上述损益结转分录则应在单元格(15,41)填-40万元,在单元格(16,41)填+40万元。

最后,计算填列表中的汇总性数据,即第21、31、41行和第19、29、51栏。具体汇总方法是,根据行次或栏次关系直接相加,即正数为合计数的加项,负数为合计数的减项。需要说明的是,第51、52、53行的前41栏由于没有实际的利用价值可不填,也就是说,这几行只需填最后一栏。

三、编制棋盘式利润表的意义

棋盘式利润表将两种填报口径紧密结合在一张平面二维表中,实质是在净利润的基础上,糅合了三个动态会计要素与三个静态会计要素,从而克服了传统利润表的一维结构缺陷,因此具有以下独特的优越性。

1. 实现两种填报口径的有机结合。棋盘式利润表中每个单元格都可以用平面二维坐标“(行号,列号)”来准确表示,因而借助单元格坐标就可同时反映填列指标的两种不同填报口径,进而实现填报口径的有机结合,可在净利润的动态形成中同时披露对静态会计要素的影响程度。

2. 提供更多、更有用的会计信息。棋盘式利润表在传统利润表的基础上由一栏扩展为多栏,大大扩充了信息含量。报表使用者通过分析某单元格或单元格组合,便可获得大量有用的会计信息。例如,单元格(32,23)能反映本期应交所得税,单元格(32,18)和(32,28)则分别反映本期产生或转回的递延所得税资产和负债;单元格(6,11)、(7,11)、(8,11)能反映本期计入三项期间费用的现金流量净额;第9行分别反映本期各类资产的减值损失;单元格(41,51)反映本期形成的净利润,它对资产要素的影响程度为(41,19),对负债要素的影响程度为(41,29),对所有者权益要素的影响程度为(41,31)。只要仔细分析,类似信息还有很多。

3. 弥补间接法现金流量表的不足。现行间接法现金流量表试图以净利润为起点,通过相关项目的调整,得出经营活动现金流量净额,以此反映企业的盈利质量。但遗憾的是,涉及投资活动、筹资活动和经营活动的净利润,显然与只涉及经营活动的现金流量不具有可比性。棋盘式利润表则能通过单元格(41,11)揭示本期以上三类活动与损益相关的现金流量净额,结合单元格(41,51)提供的净利润观察,便能真正反映企业的盈利质量,从而弥补间接法现金流量表的不足。

4. 利润表和资产负债表全面对接。一方面,棋盘式利润表通过第51栏(合计)分别汇总了现行利润表各损益项目的发生额,使其与现行利润表完全吻合;另一方面,第11~31栏的设计又是以资产负债表项目为基础,利用重要性原则重组和浓缩所得。因此,棋盘式利润表连接了现行利润表和资产负债表,既再现了现行利润表又是资产负债表的局部特写。这一特点揭示了资产、负债和所有者权益的存量变化中与损益相关的部分;反过来,又可看出资产、负债和所有者权益的变动在多大程度上影响了损益。

主要参考文献

1. 黄冰. 棋盘式经营活动现金流量表试析. 财务与会计,2005;1

2. 李小科,黄昌勇.棋盘式资产负债表的设计与编制.上海立信会计学院学报,2005;5