

从上市公司资本公积的账务处理 谈财务报告的改进

荣树新

(湖南工程职业技术学院 长沙 410114)

【摘要】 本文在介绍新企业会计准则下上市公司资本公积核算的基础上,从投资者的角度,指出分析资本公积应注意的问题,提出按季度披露所有者权益变动表、修改每股资本公积金指标、调整有关会计报表内容的建议。

【关键词】 上市公司 资本公积 账务处理 财务报告

一、资本公积的主要账务处理

1. 股本溢价的账务处理。上市公司在采用溢价发行股票的情况下,发行股票取得的收入,相当于股票面值的部分记入“股本”科目,超出面值的溢价收入扣除发行股票的手续费、佣金后的数额记入“资本公积(股本溢价)”科目。按有关规定,股本溢价经股东大会或类似机构批准后,可以转增股本。

2. 其他资本公积的账务处理。长期股权投资采用权益法核算时,在持股比例不变的情况下,被投资单位除净损益以外所有者权益的其他变动,企业按持股比例计算应享有的份额:如果是利得,应增加长期股权投资的账面价值,同时增加资本

公积(其他资本公积);如果是损失,应作相反的会计分录。处置长期股权投资时,将原计入资本公积的相关金额转入投资收益。

企业将作为存货的房地产转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产时,应将该项房地产在转换日的公允价值计入投资性房地产的成本,按其账面余额,减少相关科目的金额,原已计提跌价准备的,同时结转存货跌价准备;转换日的公允价值小于账面价值的,按其差额,计入当期损益(公允价值变动损益),转换日的公允价值大于账面价值的,按其差额,计入资本公积(其他资本公积)。待该项投资性房地产处置时,

使今后EVA的计算可不再作该项调整。

新旧会计准则下EVA调整事项对比表

调整项目	旧会计准则下的调整方法		新会计准则下的调整方法	
	对税后净利润的调整	对资本总额的调整	对税后净利润的调整	对资本总额的调整
商誉	加回当期摊销额	加回累计摊销额	将计提的减值准备加回	加回商誉减值准备
研究和开发费用	加回资本化金额并减去当期摊销额	加回当期发生额	加回研究费用的资本化部分减去当期摊销额	加回当期研究费用
后进先出法	加上后进先出法与先进先出法销货成本差异	重新计算存货余额	无需调整	无需调整
油气勘探支出	参照研发费用处理,视具体情况而定	参照研发费用处理,视具体情况而定	加回不成功的勘探支出	加回该部分支出
资产减值准备	将当期增减额调回	加上准备类账户余额	将当期增加数加回	加回相关账户余额
长期股权投资差额	加回当期摊销额	加回累计摊销额	无需调整	无需调整
债务重组费用	将重组损失加回	将重组费用资本化,并减去重组收益	将重组损失和重组收益都加回	无需调整

7. 债务重组费用。在旧会计准则体系下,债务重组的账务处理原则是不确认债务重组收益,但是将债务重组损失计入当期损益。而EVA的倡导者认为,重组费用是项目在未来取得成功的必须投资,所以在计算EVA时要将它从税后净利润中剔除,并将其资本化,同时将重组收益从资本总额中减去。

采用新会计准则后,重组方式如果是以资产清偿债务,无论是重组利得还是重组损失,会分别通过“营业外收入”或“营业外支出”科目计入当期损益。因而在计算EVA时,还要将重组收益从税后净利润中扣除,并且不再从资本总额中减去该部分收益。

笔者通过新旧会计准则下EVA调整事项对比表对新旧会计准则下各调整项目的不同调整方法进行了比较分析。

有利润的企业不一定创造价值。为了完善我国中央企业的考核办法,国务院国资委已指出,未来的考核指标将不再局限于利润总额和净资产收益率,还要采用EVA指标以更好地反映企业的资本使用效率。为了更好地应用EVA指标,必须明确其含义,并确定其计算方法,特别是各调整项目的处理方法。以EVA为核心的业绩评价体系将在我国有着更为广阔的应用空间,为我国企业创造更多的收益。

主要参考文献

黄卫伟,李春瑜.EVA管理模式.北京:经济管理出版社,2005

因转换计入资本公积的部分应转入当期的其他业务收入。

企业将自用的房地产转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产时,应当按该项房地产在转换日的公允价值增加投资性房地产的成本,按其账面余额,贷记“固定资产”等科目,原已计提减值准备的,同时结转固定资产减值准备,按已计提的累计折旧等,借记“累计折旧”等科目;同时转换日的公允价值小于账面价值的,按其差额,计入当期损益(公允价值变动损益),转换日的公允价值大于账面价值的,按其差额,计入资本公积(其他资本公积)。待该项投资性房地产处置时,因转换计入资本公积的部分应转入当期的其他业务收入。

可供出售金融资产公允价值的变动形成的利得,除减值损失和外币货币性金融资产形成的汇兑差额外,借记“可供出售金融资产(公允价值变动)”科目,贷记“资本公积(其他资本公积)”科目,公允价值变动形成的损失,作相反的会计分录。处置时,相关其他资本公积计入当期损益。

将可供出售金融资产重分类为采用成本或摊余成本计量的金融资产,重分类日该金融资产的公允价值或账面价值作为成本或摊余成本,该金融资产没有固定到期日的,与该金融资产相关、原直接计入所有者权益的利得或损失,仍然记入“资本公积(其他资本公积)”科目,在该金融资产被处置时转出,计入当期损益。将持有至到期投资重分类为可供出售金融资产,并以公允价值进行后续计量,重分类日,该投资的账面价值与其公允价值之间的差额记入“资本公积(其他资本公积)”科目,在该可供出售金融资产发生减值或终止确认时转出,计入当期损益。按照金融工具确认和计量的规定应当以公允价值计量,但以前公允价值不能可靠计量的可供出售金融资产,企业应当在其公允价值能够可靠计量时改按公允价值计量,将相关账面价值与公允价值之间的差额记入“资本公积(其他资本公积)”科目,在其发生减值或终止确认时将上述差额转出,计入当期损益。

从上述资本公积的账务处理可看出:一是股本溢价属于股东权益,属于准资本,上市公司资本公积中只有股本溢价可以较为自由地转增股本。二是上市公司资本公积中的其他资本公积(以权益结算的股份支付影响的其他资本公积除外)增减变动并不实质增减当期股东权益。①因被投资单位除净损益以外所有者权益的其他变动而增减的其他资本公积净额,最终要转到投资收益。②公允价值计量模式下,房地产存货或自用房地产转换为投资性房地产时形成的其他资本公积,在处置时,相应的其他资本公积要转入“其他业务收入”。③可供出售金融资产公允价值的变动以及金融资产的重分类形成的其他资本公积,在处置时,相应的其他资本公积要转出,计入当期损益。可见,这些情形下增减的其他资本公积,并非真正意义上的资本公积,它们在将来都要转出,并不能转增股本。

二、建议

1. 投资者应正确分析资本公积的变动。如果上市公司资本公积绝对额增加了或每股资本公积金大幅度增长了,投资者就认为企业资本公积转增股本的可能性大,发展潜力大,这

是片面的。因为资本公积中包含不能转增股本的其他资本公积。那么,投资者怎样才能得到可转增股本的资本公积数据呢?这就要分析所有者权益变动表了。具体来说,在所有者权益变动表“本年金额”栏下,“资本公积”的本年年末余额剔除“直接计入所有者权益的利得和损失”影响的资本公积数额,就是可转增股本的资本公积数额。以此计算每股资本公积并判断上市公司资本公积转增股本的可能性,才有实际意义。遗憾的是,投资者通常不能采用此方法进行分析,往往要等到上市公司的年度财务报告公布后才能进行,因为现行企业会计准则对上市公司的中报是否披露所有者权益变动表未作强制性要求。

2. 对财务报告改进的建议。

(1)按季度披露所有者权益变动表。现行规定要求上市公司在年报中必须编报所有者权益变动表,至于中报是否编报则未作要求,这不利于投资者及时进行投资决策。应强制要求上市公司按季度披露所有者权益变动表,以使财务报告使用者及时地得到上市公司可转增股本的资本公积数据,从而及时做出正确的投资决策。

(2)修改每股资本公积金指标。原设置该指标的目的在于便于投资者考查上市公司转增股本的几率。现在该指标已失去了这方面的意义。因为在新企业会计准则下,上市公司资本公积包括股本溢价和其他资本公积。前已述及,只有股本溢价形成的资本公积才能转增股本,其他资本公积不能转增股本。因此不能根据每股资本公积金数额的大小来判断转增股本的可能性。为此,建议将该指标名称改为“每股可转资本公积金”,计算公式为:每股可转资本公积金=股本溢价÷股份数。

(3)调整会计报表的内容。一是调整资产负债表的内容。在资产负债表中的资本公积项目下增加一行“其中:资本溢价”,或增加一行“其中:其他资本公积”(前者更佳),这样投资者就能分辨出可转增股本的资本公积是多少,股东权益是多少。二是调整所有者权益变动表和利润表的内容。在所有者权益变动表中删除“直接计入所有者权益的利得和损失”项目,将其全部调整到利润表,将利润表改称为全面收益表,即将全面收益内容分为“已确认并已实现的利润”和“已确认但未实现的其他全面收益”两部分。“已确认并已实现的利润”反映现行利润表中的净利润部分,“已确认但未实现的其他全面收益”反映“直接计入所有者权益的利得和损失”(所有者权益变动表)项目。具体来说,在利润表中“净利润”项目下增加其他全面收益的内容,在扩展后的利润表中反映“全面收益=净利润+其他全面收益”的关系。对所有利得和损失项目应该在扩展的利润表附注中予以完整的披露和揭示。这样,政府可以全面收益表中的“净利润”为基础,确定纳税、利润分红、考核企业管理层受托责任、“公司连续三年亏损不得上市”等事项;投资者可根据调整后的所有者权益变动表确定资本公积可转增股本的数额,也能够了解上市公司全面收益的构成。

主要参考文献

财政部.企业会计准则——应用指南2006.北京:中国财政经济出版社,2006