

所有者权益变动表浅探

吴兆旋

(中山大学管理学院 广州 510275)

【摘要】 本文首先阐述了全面收益的概念,说明了编制所有者权益变动表披露全面收益的理论依据,进而对报告全面收益的不同模式分别加以介绍。在此基础上,对我国所有者权益变动表披露全面收益的必要性、披露的方式以及优缺点进行了分析和评价。

【关键词】 会计准则 财务报表 所有者权益变动表 全面收益

《企业会计准则第30号——财务报表列报》(简称《财务报表列报准则》)规定,企业除了编制资产负债表、利润表、现金流量表之外,还必须编制所有者权益(或股东权益)变动表。《财务报表列报准则》的规定对我国财务报表体系产生了深远的影响,它宣告了我国第四张报表——所有者权益变动表的诞生,打破了我国长达半个多世纪之久由三张报表组成财务报表体系的局面,标志着我国财务报表的改革迈出了重要的一步。

一、所有者权益变动表的性质

根据现有准则和准则指南对所有者权益变动表的说明,一部分人认为,所有者权益变动表是一张提供企业财务状况信息的报表。笔者对此有不同看法。尽管所有者权益变动表的名称和部分内容确实是反映所有者权益,但《财务报表列报准则》要求企业编报所有者权益变动表的目的并非增加一张对资产负债表做补充说明的报表,而是通过编报所有者权益变动表,对某些绕过利润表而直接计入所有者权益的利得和损失项目进行披露,以便信息使用者通过利润表,再结合所有者权益变动表了解企业的全面收益。因此,所有者权益变动表实质上是一张提供企业经营成果信息的报表。

二、全面收益的概念

要全面、准确地理解所有者权益变动表,关键是掌握全面收益的概念。1980年,美国财务会计准则委员会(FASB)在第3号财务会计概念公告中定义了10个会计基本要素(资产、负债、产权、业主投资、派给业主款、全面收益、收入、费用、利得、损失)。所谓全面收益,是指“一个主体在某一期间与非业主方面进行交易或发生其他事项和情况所引起的产权(净资产)的变动。它包括这一期间内除业主投资和派给业主款以外的产权的一切变动”。全面收益和其他会计要素之间的关系为:资产=负债+产权(所有者权益);全面收益=(收入-费用)+(利得-损失);某一期间的全面收益+该期间内的业主投资-该期间内的派给业主款=期末净资产-期初净资产=产权(所有者权益)在某一期间的全部变动。

从上述会计要素之间的关系可以看出,全面收益是除业

主投资和派给业主款以外影响所有者权益变动的主要因素,反过来,所有者权益变动中排除业主投资和派给业主款后就是全面收益。所有者权益变动表正是根据上述关系,通过揭示所有者权益的变动来披露全面收益的信息。FASB在第5号财务会计概念公告中,对全面收益和会计利润的关系做了如下补充:(收入-费用)+(利得-损失)=盈利;盈利-累计会计调整+其他非业主权益变动=全面收益。

三、编制所有者权益变动表披露全面收益的理论依据

1. 财务呈报目标的改变要求披露全面收益信息。传统的财务呈报目标建立在受托责任观的基础上。按照受托责任观的要求,受托人通过财务报表向委托人报告他们履行经济责任的情况,强调财务报表报告信息的客观性、可靠性。由于采用历史成本计量属性和实现原则作为编报的基础,导致财务报表提供的信息相关性不足,信息含量偏低。现代财务呈报目标以决策有用观为基础,认为财务呈报的目标是向信息使用者提供对他们决策有用的信息。在注重信息可靠性的基础上强调信息的相关性。允许采用多种计量属性,全方位地提供各种相关的信息,例如在提供损益信息方面,不仅要求披露收入和费用,而且要求反映利得和损失,不仅要求披露已实现的损益,而且要求反映未实现的损益,不仅要求披露计入利润表的损益,而且要求反映绕过利润表直接计入所有者权益的损益。由此产生了披露全面收益信息的需求,导致了所有者权益变动表的产生。

2. 通过编制所有者权益变动表披露全面收益比传统的利润表能更好地体现损益满计观。在确认利润表应披露的信息范围问题上有两种不同的观点,即损益满计观和当期营业观。尽管目前的主流观点倾向于损益满计观,并且不少人认为现行的利润表已经是损益满计观的产物,但经过仔细分析现行的利润表后发现,它所披露的“损益”其实并没有“满计”,有相当部分的损益绕过利润表而直接计入了资产负债表的所有者权益。因此,为了真正体现损益满计观,我们也应该披露全面收益。

3. 披露全面收益,为公允价值的广泛运用创造条件。传

统的财务会计由于强调信息的可靠性,对资产计价一般运用历史成本并且只进行初始计量。因此,传统的利润表只反映已经实现的收入和费用,以及在此基础上计算出来的损益。采用公允价值计价比按历史成本计价能够向信息使用者提供与决策更加相关、有用的信息,但是由于公允价值会随着客观环境的变化而变化,这就不可避免地产生未实现的利得或损失。由于传统的利润表不能确认这部分未实现的利得或损失,则势必会限制公允价值的广泛运用。“全面收益”概念的提出解决了这一问题,从而为公允价值的广泛运用创造了条件。

4. “全面收益”概念体现了会计收益向经济收益的回归。经济收益要求计算企业一定期间内全部财富的增加。这种财富既包括会计能够予以确认的,也包括现行会计暂时不能确认的。经济收益=期末净资产-期初净资产-(本期业主投资-本期派给业主款)。会计收益是指来自企业期间交易的已实现收入和相应费用之间的差额。会计收益建立在会计基本假定的基础上,采用历史成本计价,按配比原则计算,不反映由于价格变动产生的、尚未实现的利得或损失。会计收益(利润)=收入-费用。

会计收益和经济收益这两种计量方法,反映了人们对收益及其计量的认识过程,通常称为收入费用观和资产负债观。收益计量最初是建立在资产负债观的基础上,随后发展为收入费用观,现在又逐渐向资产负债观回归,具有鲜明的“否定之否定”色彩。结合全面收益的概念可以看出,通过所有者权益变动反映的全面收益,在计量方法上更接近于经济收益,报告的是除与业主间的交易以外企业全部净资产的变化,采用的是资产负债观,反映的是会计收益向经济收益的历史回归。

四、全面收益报告方式与所有者权益变动表

世界各国对全面收益的规范方式和披露方式各不相同。就规范的方式而言,英美两国采取制定报告财务业绩或报告全面收益准则的形式,而国际会计准则理事会(IASB)采用制定财务报表的列报准则的形式。就披露全面收益的方式而言,存在三种不同的做法:①在编制损益表的基础上,另外增加一张全面收益表或全部已确认利得和损失表;②将上述两张报表合而为一,只编制一张收益与全面收益表;③不改变传统的损益表,另外增加一张权益变动表。

我国在规范全面收益的方式上,没有采用英国和美国的方式,而是采用IASB的方式,通过制定财务报表列报准则规范全面收益报告。这反映了我国企业会计准则与国际财务报告准则的进一步趋同。在披露全面收益的方式上,我国选择了第三种,即不改变传统的损益表,另外增加一张权益变动表。理由如下:

在第一种方式下,企业的财务业绩即全面收益由传统的损益表和补充报表共同反映,使信息使用者既能直观地了解传统的会计收益信息,又能结合补充报表了解企业在某一时期的全部业绩。这种方式使收益呈报比较直观,信息使用者对增加的报表的性质一目了然,对所得税计算和利润分配的影响小。不足之处在于,信息使用者面对两张不同的业绩报表会

感到困惑:既然都是反映企业业绩,哪一张报表更重要,为什么不把它们合并为一张业绩报表呢?

在第二种方式下,收益与全面收益表既披露传统的净收益,又披露全面收益。这种报告方式便于信息使用者获得和分析全面收益信息,不需要编制新的报表,也不需要分辨哪张收益表更重要,使全面收益的概念更容易被理解、接受。但这种方式要彻底改变传统损益表的格式和概念,会计人员和信息使用者都有一个重新学习、适应的过程,而且对所得税计算、利润分配、获利能力评价都会产生较大的影响。同时,还有人认为,将净收益作为全面收益的一个部分列入全面收益的小计,降低了净收益指标的重要性,毕竟传统的净收益指标与全面收益指标相比,对信息使用者的影响更大。

在第三种方式下,信息使用者根据权益变动表,结合损益表获得全面收益信息。以这种方式披露全面收益,改革的力度不大,对所得税计算、利润分配、绩效评价的影响小,编报的成本较低。实证研究表明,出于节约交易成本方面的考虑,大部分公司愿意通过权益变动表披露全面收益信息。但是,这种披露方式存在的问题在于,权益变动表通常不被认为是反映企业经营成果的报表,在权益变动表中报告的全收益难以受到信息使用者的重视。

上述分析表明,三种方式各有利弊,我国在现阶段之所以选择采用第三种方式是因为:首先,这种选择与国际财务报告准则规定的两种方法之一保持一致,有利于加快我国会计国际化的进程,有利于我国会计准则与国际财务报告准则的趋同。其次,这种选择比较适合我国国情。我国采用公允价值计价的时间较短,由此带来的未实现利得和损失的确认、计量、报告和全面收益的披露等问题,会计人员还有一个学习、适应的过程,直接采用第二种方式,大家在短时间内难以适应且容易造成混乱。最后,这种选择既改进了我国现行的财务报表体系,又使得这种改革能平稳推进,改革的成本较低。

五、小结

综上所述,新会计准则的发布导致我国财务报表发生重大变化。所有者权益变动表是一张反映企业全面收益的报表,向信息使用者提供更加相关、可靠的信息。公允价值计价的广泛运用要求会计披露全面收益信息,现阶段我国采用所有者权益变动表的形式披露全面收益信息既符合国际化的要求又适合我国国情。但是,通过所有者权益变动表报告全面收益不容易使信息使用者理解和接受的这一缺陷,将在较长的一段时间内困扰会计人员和信息使用者。

主要参考文献

1. 美国财务会计准则委员会著. 娄尔行译. 论财务会计概念. 北京: 中国财政经济出版社, 1992
2. 葛家澍, 林志军. 现代西方会计理论. 厦门: 厦门大学出版社, 2001
3. 程春晖. 全面收益会计研究. 大连: 东北财经大学出版社, 2000
4. 葛家澍. 关于高质量会计准则和企业财务业绩报告改进的新动向. 会计研究, 2000; 12