



三友会计论丛

第 11 辑

SUNYO ACADEMIC SERIES IN ACCOUNTING

企业财务报告改进研究

任月君 ● 著

Research on the Improvement of the
Corporate Financial Reporting

F275.2

111

三友会计论丛

第11辑

SUNYO ACADEMIC SERIES IN ACCOUNTING

企业财务报告改进研究

任月君◎著

Research on the Improvement of the
Corporate Financial Reporting

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大连

© 任月君 2010

图书在版编目 (CIP) 数据

企业财务报告改进研究 / 任月君著. —大连: 东北财经大学出版社, 2010.4

(三友会计论丛·第11辑)

ISBN 978-7-81122-974-5

I.企… II.任… III.企业管理-会计报表-会计分析
IV.F275.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 057721 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

教学支持: (0411) 84710309

营 销 部: (0411) 84710711

总 编 室: (0411) 84710523

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连北方博信印刷包装有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 150mm×220mm

字数: 235 千字

印张: 9 5/8

印数: 1—2 000 册

2010 年 4 月第 1 版

2010 年 4 月第 1 次印刷

责任编辑: 李智慧 吴 茜

责任校对: 王 娟

封面设计: 冀贵收

版式设计: 钟福建

ISBN 978-7-81122-974-5

定价: 28.00 元

作者简介

任月君，女，1962年生，辽宁省大连人。1985年毕业于东北财经大学，获经济学（会计学）学士学位，1988年获经济学（会计学）硕士学位，2009年获管理学（会计学）博士学位。现任东北财经大学会计学院教授，东北财经大学财务与会计研究中心研究员，中国注册会计师，主要研究领域是财务会计和成本会计。先后在《会计研究》、《财务与会计》等核心刊物发表学术论文50余篇，有多篇论文分别获得中国会计学会、辽宁省和大连市科协优秀论文奖。主编及参编专著、教材、工具书等近30部。近期主要研究重点是企业财务报告相关理论与实务、企业会计准则专题。

出版者的话

随着我国以社会主义市场经济体制为取向的会计改革与发展的不断深入,会计基础理论研究的薄弱和滞后已经产生了越来越明显的“瓶颈”效应。这对于广大会计研究人员而言,既是严峻的挑战,又是难得的机遇。说它是“挑战”,主要是强调相关理论研究的紧迫性和艰巨性,因为许多实践问题急需相应的理论指导,而这些实践和理论在我国又都是新生的,没有现成的经验和理论可资借鉴;说它是“机遇”,主要是强调在经济体制转轨的特定时期,往往最有可能出现“百花齐放,百家争鸣”的昌明景象,步入“名家辈出,名作纷呈”的理论研究繁荣期和活跃期。

迎接“挑战”,抓住“机遇”,是每一个中国会计改革与发展的参与者和支持者义不容辞的责任。为此,我们与中国会计学会财务成本分会(原中国中青年财务成本研究会)、东北财经大学会计学院联合创办了一个非营利的学术研究机构——三友会计研究所,力求实现学术团体、教学单位、出版机构三方的优势互补,密切联系老、中、青三代会计工作者,发挥理论界、实务界、教育界三方面的积极性,致力于会计、财务、审计三个领域的科学研究和专业服务,以期我国的会计改革与发展做出应有的贡献。

三友会计研究所的重大行动之一就是设立了“三友会计著作基金”,用于资助出版“三友会计论丛”。它旨在荟萃

名人力作及新人佳作，传播会计、财务、审计研究与实践的最新成果与动态。自 1997 年起，本论丛定期遴选并分辑推出。

采取这种多方联合、协同运作的方法，如此大规模地遴选、出版会计著作，在国内尚属首次，其艰难程度不言而喻。为此，我们殷切地希望广大会计界同仁给予热情支持和扶助，无论作为作者、读者，还是作为评论者、建议者，您的付出都将激励我们把“三友会计论丛”的出版工作坚持下去，越做越好！

东北财经大学出版社

三友会计论丛编审委员会

顾问:

欧阳清 冯淑萍 李志文

委员(以姓氏笔画为序):

马君梅	王立彦	王光远	王化成
方红星	刘永泽	刘志远	刘明辉
刘 峰	孙 铮	宋献中	李 爽
张为国	张龙平	张先治	张俊瑞
何顺文	杨雄胜	陆正飞	陈毓圭
陈国辉	陈建明	陈信元	陈 敏
周守华	罗 飞	孟 焰	郑振兴
赵德武	夏冬林	秦荣生	徐林倩丽
黄世忠	谢志华	蔡 春	薛云奎
魏明海	戴德明		

前 言

财务报告是企业对外提供的反映企业某一特定日期的财务状况和某一会计期间的经营成果、现金流量等会计信息的文件。财务报告是对企业生产经营状况的总体反映，是连接企业与会计信息使用者的桥梁。由于信息的不对称，财务报告成为会计信息使用者了解企业状况的主要途径，成为企业各利益相关集团关注的焦点，成为企业会计工作的重中之重。传统财务报告以历史成本为计量基础，收入的确认以实现原则为基础，按配比原则确定利润，并且以提供财务信息为主，很少涉及非财务信息。随着经济的发展，科技的进步，历史成本已不再是会计的唯一计量模式，实现原则、配比原则也逐渐显示出其不足之处，无形资产在企业资产中所占的比重日益增加，并且对企业未来发展起着重要的作用。在这种情况下，会计界纷纷对财务报告模式进行改进研究，对财务报表内项目的确认、计量和表外项目的披露进行研究。IASB 的国际财务报告准则，英、美等国都已经着手研究改进财务报告：2002 年 5 月国际会计准则理事会（IASB）发布了《对现有国际财务报告准则的改进》征求意见稿，计划对 IAS1、IAS2 等 12 项准则进行改进，2007 年以来，又对《国际会计准则第 1 号——财务报表的列报》、《国际会计准则第 3 号》、《国际会计准则第 23 号》等准则进行了修订或修改；美国注册会计师协会（AICPA）的财务报告特别委员会发表了《改进企业报告——以用户为重心》（Improving Business Reporting—A Customer Focus）；美国财务会计准则委员会（FASB）的筹划委员会发表了《改进企业报告——洞悉加强自愿披露的内情》（Improving Business Reporting: Insights into Enhancing Voluntary Disclosures）；英国的英格兰、威尔士特许会计师协会（ICAEW）和苏格兰特许会计师协会（ICAS）联合发布了《财务报告的未來形式》。在我国，

随着资本市场的日益发展与完善，企业与投资者的关系将越来越密切，而投资者倾向于关注对决策有用的财务信息，这将直接影响未来财务报告模式的方向。我国财政部于 2006 年 2 月 15 日颁布了企业会计准则。新会计准则颁布以后，基本实现了我国会计准则同国际会计准则的趋同。随着我国改革开放的不断深入和市场经济体制的逐步完善，财务报告的作用日益突出，而企业财务报告存在的问题与不足需要我们对财务报告进行改进研究，这也是本书研究的初衷。

本书是围绕企业财务报告改进问题展开的，在分析评价国内外财务报告改进已经取得的研究成果的基础上，以信息经济学的契约论和信息不对称理论等作为理论支撑，以规范研究方法为主要研究手段，对企业财务报告改进的相关问题进行了研究和探讨。这些问题主要包括：财务报告的目标定位、财务报告环境对财务报告模式及改进的影响、我国财务报告改进的动因；财务报告的特点及所面临的困境；英、美等国财务报告改进的经验及借鉴；我国财务报告改进中面临的问题、财务报告改进的方式选择、财务报告改进的总体思路以及对我国财务报告改进的建议。本书重点分析了影响财务报告模式的环境因素，从会计环境的变化和会计信息使用者及其需求的变化两方面对我国财务报告改进的动因进行了深入的分析。在分析财务报告改进动因的基础上，就目前我国财务报告的现状，详细论述了改进中所面临的问题：关于企业财务报告的目标定位，“决策有用观”适用于我国现在的状况吗？“受托责任观”是否更符合我国的财务报告环境？关于财务报告使用者的定位，所有企业财务报告的使用者都一样吗？中小企业财务报告的使用者与上市公司财务报告的使用者是同一群体吗？关于财务报告信息的相关性和可靠性，二者之间如何进行权衡？关于通用目的财务报告与非通用目的的财务报告的适用性，通用目的财务报告适用吗？我国现阶段能否完全摒弃通用目的财务报告？在财务报告改进方式的选择上，应该选

择急剧式改革还是渐进式的改进？如何兼顾表内确认与表外披露的关系？我国目前的情况应该以何者为侧重点？本书通过对上述相关问题的探讨分析，提出了我国财务报告改进的总体思路和具体建议。

本书内容主要分为以下七个部分：第一部分，“研究背景与内容”，主要说明本书研究的意义、主要研究内容、研究的创新点和难点问题。第二部分，“财务报告文献综述”，论述了财务报告的含义和财务报告范围的相关研究文献内容，并对国内外关于财务报告改进的相关文献进行了综述。第三部分，“财务报告相关理论”，以契约论与信息不对称理论等作为财务报告研究的理论基础，研究了财务报告的目标，分析了我国财务报告的目标定位，说明了本文对财务报告目标和范围的界定，研究了财务报告环境的影响因素。第四部分，“财务报告改进动因”，分析了财务报告环境对财务报告改进的影响，分析了现行财务报告模式的主要特点，包括以历史成本为主要计量手段的混合计量属性、以实现原则作为收入确认的条件、以配比原则作为计算利润的基础、以提供财务信息作为财务报表的主要内容，在此基础上就我国新会计准则下财务报告的特点进行了深入的分析，包括新会计准则实施对企业利润的影响，公允价值在我国的适度应用，金融工具的表内披露和企业合并会计处理方法的变革。本部分详细分析了我国财务报告所面临的困境，从我国财务报告环境和我国会计信息使用者及其需求的变化方面分析了我国财务报告的改进动因。第五部分，“财务报告改进的国际经验及借鉴”，对英国、美国和国际会计准则委员会的财务报告列报准则进行了比较研究，并对其财务报告改进的经验进行了借鉴研究，分析了其对我国财务报告改进的启示。第六部分，“我国财务报告改进的现实选择”，分析了我国财务报告改进中面临的问题，提出了我国财务报告改进方式的选择和总体思路，并提出了我国财务报告改进的几项建议，包括完善财务会计要素的定义、对财务报告的提供者进行细分、提供全面收益报告信息、丰富完善所有者权益变

动表的内容、利用网络财务报告增强财务报告的及时性等。第七部分，“财务报告改进中需进一步研究的问题”，说明了本书的积极探索、不足之处和需要进一步研究的问题。

笔者在编写过程中，通过大量阅读相关的研究文献和资料，受益颇多，也深深感觉到企业财务报告改进这一研究课题研究内容的深度之深和广度之大。由于笔者水平和能力所限，本书的研究还有很多不足和局限，这也使笔者明确了应当进一步努力的目标。

任月君

2010年1月

目 录

1 研究背景与内容	1
1.1 研究背景与意义.....	1
1.2 研究内容与创新点.....	5
2 财务报告文献综述	11
2.1 财务报告理论的文献综述.....	12
2.2 财务报告改进的文献综述.....	26
3 财务报告相关理论	56
3.1 财务报告的理论基础.....	56
3.2 财务报告的目标.....	61
3.3 财务报告的范围.....	79
3.4 财务报告环境.....	85
4 财务报告改进动因	93
4.1 财务报告环境变化影响财务报告改进.....	93
4.2 财务报告的特点.....	98
4.3 财务报告所面临的困境.....	124
4.4 对现行财务报告模式的评价.....	153
4.5 我国财务报告改进动因分析.....	160
5 财务报告改进的国际经验及借鉴	173
5.1 财务报告列报准则的国际比较.....	173
5.2 美国财务报告改进的经验启示.....	189
5.3 国际会计准则委员会财务报告改进的经验借鉴.....	200
5.4 各国有关财务报告改进的比较研究.....	211
6 我国财务报告改进的现实选择	215
6.1 我国进行财务报告改进的现实意义.....	215

6.2 我国财务报告改进中面临的问题	219
6.3 我国财务报告改进的方式选择	227
6.4 我国财务报告改进的总体思路	232
6.5 我国财务报告改进的具体建议	242
7 财务报告改进中需进一步研究的问题	274
7.1 本书的积极探索	274
7.2 本书研究的不足之处	278
7.3 需要进一步研究的问题	279
主要参考文献	281
后 记	290

1 研究背景与内容

本章内容将说明以下问题：为什么选择企业财务报告改进问题作为本文的研究方向？其具有的理论意义和实践意义是什么？本书的主要研究内容是什么？研究的创新点和难点问题是什么？本书的主要研究方法是什么？

1.1 研究背景与意义

本书以企业财务报告改进研究作为选题内容，本书选题及内容是有一定背景和意义的。

1.1.1 研究背景

财务报告是反映企业某一特定日期财务状况、某一期间经营成果和现金流量的文件。财务报告是对企业生产经营状况的总体反映，是连接企业与信息使用者的桥梁。由于信息的不对称，会计信息使用者需要了解企业的财务状况，而财务报告是其主要途径。因此，财务报告成为企业各利益相关集团关注的焦点，成为企业会计工作的重中之重。传统财务报告以历史成本为计量基础，收入的确认以实现原则为基础，以配比原则确定利润，并且财务报告以提供财务信息为主，很少涉及非财务信息。随着经济的发展，科技的进步，历史成本已不再是唯一的计量模式，实现原则、配比原则也逐渐显示出其不足之处。在这一背景下，会计界纷纷对财务报告的模式进

行改进研究，对财务报表表内项目的确认、计量和表外项目的披露进行讨论。

IASB 的国际财务报告准则和英、美等国已经着手研究改进企业财务报告。国际会计准则理事会及其前身国际会计准则委员会在财务报告的改进方面，主要体现在对国际会计准则的修订和删减上。2002 年 5 月，国际会计准则委员会发布了《对现有国际财务报告准则的改进》征求意见稿，计划对 IAS1、IAS2 等 12 项准则做出改进，自 2003 年以来，修订了 18 项相关准则，取消了 3 项与现有经济状况不相适应的准则。在财务报告的改进上，IASC 对分部报告作了规定；1997 年 7 月，在综合收益表的改进上，IASC 公布了 ISA NO.1，建议增设产权变动表或已确认利得和损失表，向用户提供全面有用的全部业绩信息。2007 年以后，又陆续对一些准则进行了修订并于 2009 年开始执行，《国际会计准则第 1 号——财务报表的列报》（2007 年修订）取代了 2003 年、2005 年修订的 ISA NO.1；《国际会计准则第 3 号——企业合并》（2008 年修订）取代了 2004 年发布 ISA NO.3；《国际会计准则第 23 号——借款费用》（2007 年修订）取代了 1993 年发布的 ISA NO.23；《国际会计准则第 27 号——合并财务报表和单独财务报表》（2008 年修订）取代了 2003 年修订的 ISA NO.27。美国注册会计师协会（AICPA）的财务报告特别委员会 1994 年发表《改进企业报告——以用户为重心》（Improving Business reporting—A customer Focus）、美国财务会计准则委员会（FASB）的筹划委员会 2001 年发表《改进企业报告——洞悉加强自愿披露的内情》（Improving Business Reporting: Insights into Enhancing Voluntary Disclosures）；英国的英格兰、威尔士特许会计师协会（ICAEW）和苏格兰特许会计师协会（ICAS）联合发布了《财务报告的未来形式》（1991）。

我国财政部 2006 年 2 月 15 日颁布了新的企业会计准则，在关于财务报告目标的表述中将“受托责任”放在“决策有用”前，在

会计信息的质量特征中将“可靠性”放在“相关性”前，似乎这些目前学术界正在争论的话题有了结论，实则不然。随着我国资本市场的日益发展与完善，企业与投资者的关系将越来越密切，而投资者倾向于关注对决策有用的财务信息，这些问题直接关系着未来财务报告模式的方向。新的企业会计准则颁布以后，基本实现了我国会计准则同国际会计准则的趋同。比如《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》中，对于所有非同一控制下的企业合并采用购买法进行会计处理，不再允许采用权益结合法。而且，新企业会计准则中较多地引入了公允价值，但是公允价值的引入能否真实地反映企业的资产、负债，是否会成为企业粉饰财务报表的又一工具？财务报告的及时性问题的如何解决？知识产权等方面信息是否应该在财务报告中反映？财务报告所面临的困境是什么？我国企业财务报告目标应如何定位？如何改进企业财务报告？这些将是摆在我们面前的重大课题。

1.1.2 研究意义

本书的研究意义可分为理论意义和实践意义两个方面。

近几年来，关于企业财务报告的改进成为国内外会计界讨论的热门话题之一。会计学者、会计职业组织和会计信息使用者，就企业财务报告改进问题进行了广泛而深入的研究，许多学者发表了许多有见地的文章，相关会计准则制定机构也已经付诸行动。在大家的共同努力和推动下，企业财务报告的改进已经取得了一定的成果。但是，与国外取得的研究成果和准则制定机构所采取的实际行动相比较，我国对企业财务报告改进问题的研究还远远不够深入。迄今为止，许多文献还仅仅限于介绍国外取得的研究成果上，没有就此议题在结合我国国情的基础上展开广泛而深入的讨论。本文阐述了契约论与信息不对称理论、有效市场与信息披露等财务报告理论基

础，论述了财务报告的目标和范围，分析了财务报告的特点，并分析了新会计准则下我国财务报告的特点；系统分析了财务报告改进的动因——财务报告环境对财务报告模式及改进的影响以及财务报告所面临的困境；结合我国财务报告环境分析和我国会计信息使用者及其需求的变化，研究了我国财务报告的改进动因；在深入分析西方主要国家财务报告改进经验的基础上，借鉴了西方发达国家在财务报告改进上取得的先进经验。在上述分析的基础上，得出我国财务报告改进的现实选择，包括财务报告改进的现实意义，改进的方式选择和改进的具体建议等。本文的理论意义在于比较系统地归纳了财务报告及其改进的相关文献，深入分析了财务报告改进的动因，提出了我国财务报告改进的具体建议，拓展了我国会计理论研究的视角，丰富了我国财务报告理论研究的内容。

本书的实践意义主要体现在以下两个方面。第一，有助于提高我国财务报告的决策有用性。众所周知，企业财务报告是连接企业和外部信息使用者的桥梁，有时甚至是外部信息使用者了解企业生产经营状况的唯一途径。企业真实的财务状况和经营状况如不能在财务报告中得到客观、公允的反映，财务报告的预测性以及及时性差，将导致其决策有用性较差，信息使用者对现行的企业财务报告模式失去信心，这必然导致会计信息使用者的流失，不利于企业的发展，以至会影响整个社会经济的健康发展。本书深入分析了财务报告的特点与不足，分析了我国企业财务报告改进的积极意义，在改进中所面临的问题，改进方式的选择，以及对我国企业财务报告改进的总体思路和建议。第二，有利于企业的长远和健康发展，实现财务报告的国际趋同。新的企业会计准则颁布后，我国财务报告的结构和其所包含的内容，与西方发达国家的财务报告有一定的不同，同国际财务报告准则的一些具体规定也不同。本书的研究目的也是为了使我国企业编制的财务报告能够“走出去”，并为国外的使用者所理解。本书在研究分析包括国际会计准则委员会在内的会