

内蒙古财经大学会计学术文库

我国财务报表列报 改革研究

WOGUO CAIWU BAOBIAO LIEBAO GAIGE YANJIU

梁 勇/著



经济科学出版社
Economic Science Press

内蒙古财经大学会计学术文库

我国财务报表列报 改革研究

梁 勇 著

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

我国财务报表列报改革研究/梁勇著. —北京:
经济科学出版社, 2016. 2

(内蒙古财经大学会计学术文库)

ISBN 978 - 7 - 5141 - 6653 - 8

I. ①我… II. ①梁… III. ①会计报表 - 研究 - 中国
IV. ①F231. 5

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2016) 第 044217 号

责任编辑: 庞丽佳

责任校对: 刘欣欣

责任印制: 邱 天

我国财务报表列报改革研究

梁 勇 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编部电话: 010 - 88191217 发行部电话: 010 - 88191522

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

天猫网店: 经济科学出版社旗舰店

网址: [http://jjkxcbs. tmall. com](http://jjkxcbs.tmall.com)

北京万友印刷有限公司印装

880 × 1230 32 开 9.5 印张 250000 字

2016 年 1 月第 1 版 2016 年 1 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 6653 - 8 定价: 35.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 010 - 88191502)

(版权所有 侵权必究 举报电话: 010 - 88191586)

电子邮箱: [dbts@esp. com. cn](mailto:dbts@esp.com.cn))

| 前 言 |

全球经济和资本市场的一体化提升了会计作为商业语言的重要性。企业经济活动日益复杂，全球资本市场快速增长，新业务、新活动不断涌现，越来越多的信息被要求纳入财务报告的范畴，如何将这些杂乱无章的信息通过一种科学系统的方法编排到财务报表中，并提供决策有用的财务指标一直是报表使用者关注的问题。理论界和实务界也对财务报表列报格式的改进进行了深入的探索研究。席卷全球的金融危机，大大地改变世界的经济架构。财务会计与财务报表对世界经济的变革应有所反应，以便更好地满足后危机时代投资人等的信息需求。

财务报表列报的改进问题，一直以来都是会计准则制定机构如国际会计准则理事会（IASB）、美国财务会计准则委员会（FASB）重点关注的问题。国际会计准则委员会（IASC）分别在1975年、1976年和1979年分别发布了《IAS 1 会计政策的披露》、《IAS 5 财务报表中应披露的信息》、《IAS 13 流动资产和流动负债的列报》。这三项准则涉及的内容均与财务报表的列报有关。1997年9月，国际会计准则委员会（IASC）发布了《IAS 1 财务报表列报》。多年来该准则经历了多次小的修订。2001年，IASB、FASB将财务业绩报告项目分别列入各自准则改革的议程。随着会计准则的持续趋同，IASB、FASB双方决定加强合作，共同实行财务报表的改革。2004年双方联合组成了协调项目组，制定了《国际财务报告准则与美国公认会计原则协调备忘录》，制

定了分三个阶段开展此项目的计划。由于该项目延伸至所有报表,2006年此项目改为“财务报表列报”项目。2007年9月IASB正式引入了“综合收益”的概念,并在利润表中加以反映。2011年6月发布了《其他综合收益的列报》。2008年10月16日,IASB和FASB共同发布了《财务报表列报初步意见》(讨论稿)(Discussion Paper – Preliminary Views on Financial Statement Presentation),该讨论稿主要针对财务报表列报问题做出改进。该讨论稿不仅在改进现行企业财务报表的内容分类上做出了挑战性的“大刀阔斧”的改革,还提出了财务报表列报的新模式。总体上看,“讨论稿”的改革思路是:要求报告主体将其价值创造方面的信息与募集筹措资金方面的信息分开列报,并将表内信息按不同的经济活动加以细化,这在一定程度上把报表的列报功能扩展为列报与分析相结合的功能。由此,“讨论稿”实质上已对目前的财务报表要素进行了颠覆性的重新表述。

继讨论稿后,经过总结各国的反馈意见,2010年6月FASB和IASB发布了有关制定财务报表列报准则联合项目的草拟准则的工作人员草案,称为《财务报表列报》(征求意见稿工作人员草案)。该工作人员草案中取消了根据管理层意图进行分类的方法,对报表列报的目标、列报的核心原则以及分类方法做出了修订。2011年6月,IASB修改了国际会计准则第1号,对其他综合收益项目的列报进行了改进。

2015年1月,IASB发布的披露项目下的对《国际会计准则第1号——财务报表的列报》(IAS 1)做出了有限范围的修订。IAS 1对财务报告做出了综合性的要求,包括结构、最低的内容项目要求以及财务报告的质量特征。

我国作为新兴的市场经济转型国家,非常关注国际上会计准则方面的变化,积极地加强与国际组织的合作,实现与国际财务报告准则(IFRS)的持续趋同。2005年11月18日,中国会计准则委员会与IASB签署联合声明指出,中国制定的企业会计准则体系实

现了与国际财务报告准则的趋同。2007年12月6日，中国内地与香港签署了会计准则等效联合声明，确认了两地会计准则等效互认。2008年12月12日，欧盟就第三国会计准则等效问题发布规则，确认了中国企业会计准则与欧盟所采用的国际财务报告准则等效，决定自2009年至2011年年底的过渡期内，允许中国企业进入欧盟资本市场时直接采用按中国企业会计准则编制的财务报告。2010年4月2日，财政部发布了《中国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同路线图》，提出了我国企业会计准则改革的方向和计划。中国企业会计准则将保持与国际财务报告准则的持续趋同，持续趋同的时间安排与IASB的进度保持同步，争取在2011年年底前完成对中国企业会计准则相关项目的修订工作，同时开展必要的宣传培训，确保所有上市公司和非上市大中型企业掌握相关会计准则的变化，并得到有效应用。

在财务报表列报方面，为了更好地“趋同”、等效《国际会计准则》，中国于2006年2月15日，财政部颁布了《企业会计准则第30号——财务报表列报》。总体来看，该准则无论从形式还是内容上看都与2003年发布的《IAS 1 财务报表列报》非常相似。2006年10月我国发布了《企业会计准则第30号——财务报表列报》应用指南，用于对《企业会计准则第30号——财务报表列报》进行解释。在IASB于2007年9月对国际列报准则修订，引入“综合收益”概念后，我国与2009年6月发布了《企业会计准则解释第3号》，在利润表中增加了“其他综合收益”和“综合收益总额”项目，并要求在附注中详细披露其他综合收益各项目及其所得税影响，实现了与国际列报准则的持续趋同。2012年，财政部基于“整合现有规定，完善准则体系，更好指导实务”的指导思想，启动了修订《财务报表列报》准则，形成讨论稿。2012年5月，“征求意见稿”向社会公开征求意见。2013年8月形成草案。为了提高财务报表列报的质量和信息披露度，公众能更真实、全面地了解会计信息，2014年1月，财政部颁布了新修订的《企业会计准则

第30号——财务报表列报》，于2014年7月1日起在所执行《企业会计准则》的企业范围内施行，鼓励境外上市的企业提前执行。此次修订进一步完善了中国的企业会计准则体系，有助于规范指导会计实务，进一步实现与国际会计准则保持趋同、等效。

本书主要对以下六部分进行阐述：第一部分是文章的绪论，主要说明本书的研究背景及意义、研究思路及方法、国内外有关财务报告列报目标和问题的研究现状、财务报表列报改革发展述评与理论渊源。

第二部分是财务报表列报相关理论概述，首先介绍了财务报告列报的目标以及当前国内外对财务报告列报目标的定位，对受托责任观和决策有用观进行深入比较。其次，对财务报告信息质量特征进行中外比较与分析，对会计要素的确认与计量与财务报表列报改革的关系进行阐述。最后，对财务报表列报的指导理念进行总结详述，介绍了中外财务报表体系。

第三部分对国际财务报表列报改革的进程进行总结与述评。该部分首先从基于会计要素变革的报表列报思想的提出入手，对《报告企业的收益、现金流量和财务状况》征求意见稿进行解读，从综合收益变革到财务报表列报改革的演进过程进行介绍，深入解读了《财务报表列报初步意见讨论稿》、《财务报表列报征求意见稿员工草案》和《国际会计准则第1号——财务报表的列报》，最后对国际财务报表列报改革进程进行述评。

第四部分我国财务报表列报准则的新旧比较研究。首先介绍了我国财务报表列报准则颁布的国际背景与强调概念，我国《企业会计准则第30号——财务报表列报》主要修订内容进行深入分析，然后对我国财务报表列报准则与国际会计准则第1号进行比较。

第五部分我国财务报告列报准则存在的问题研究。包括：我国财务报表列报的基本要求、资产负债表发展变化及存在的问题研究，利润表存在的问题分析，会计报表附注存在的问题分析。

第六部分阐述我国企业财务报告列报改进的思路及具体建议。从我国财务报表列报改进的成本效益分析入手，对我国财务报表列报的改进指出具体的战略选择。包括资产负债表的改进建议，基于综合收益观的利润表改进研究，报表附注披露的改进。

梁 勇

2015 年 12 月

目 录

第一章 绪论 / 1

第一节 选题背景和研究意义 / 1

第二节 国内外文献综述 / 11

第二章 财务报表列报相关理论概述 / 34

第一节 财务报告的目标 / 34

第二节 财务报告信息质量特征 / 40

第三节 会计要素的确认与计量 / 49

第四节 财务报表列报的指导理念 / 51

第五节 财务报表体系 / 59

第三章 国际财务报表列报改革的进程与述评 / 62

第一节 基于会计要素变革的报表列报思想的提出 / 62

第二节 《报告企业的收益、现金流量和财务状况》

征求意见稿解读 / 64

第三节 从综合收益变革到财务报表列报改革的演进过程 / 67

第四节 《财务报表列报初步意见讨论稿》解读 / 73

第五节 《财务报表列报征求意见稿员工草案》解读 / 80

第六节 《国际会计准则第 1 号——财务报表的列报》

修订的解读 / 97

第七节 国际财务报表列报改革进程述评 / 100

第四章 我国财务报表列报准则的新旧比较研究 / 108

第一节 我国财务报表列报准则颁布的国际
背景与强调概念 / 108

第二节 我国《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》
主要修订内容 / 113

第三节 我国财务报表列报准则与国际会计准则
第 1 号的比较 / 119

第五章 我国财务报告列报准则存在的问题研究 / 123

第一节 我国财务报表列报的基本要求 / 123

第二节 资产负债表发展变化及存在的问题研究 / 129

第三节 利润表存在的问题分析 / 145

第四节 会计报表附注存在的问题分析 / 156

第六章 我国企业财务报告列报改进的思路及具体建议 / 170

第一节 我国财务报表列报改进的成本效益分析 / 170

第二节 我国财务报表列报改进战略选择 / 176

第三节 资产负债表的改进建议 / 180

第四节 基于综合收益观的利润表改进研究 / 190

第五节 报表附注披露的改进 / 199

附录 1 企业会计准则第 30 号——财务报表列报 / 206

附录 2 International Accounting Standard 1
Presentation of Financial Statements / 218

参考文献 / 276

后记 / 292

第一章

绪 论

第一节 选题背景和研究意义

一、选题的背景

当今全球经济和资本市场的一体化提升了会计作为商业语言的重要性。企业经济活动日益复杂，全球资本市场快速增长，新业务、新活动不断涌现，越来越多的信息被要求纳入财务报告的范畴，如何将这些杂乱无章的信息通过一种科学系统的方法编排到财务报表中，并提供决策有用的财务指标一直是报表使用者关注的问题。理论界和实务界也对财务报表列报格式的改进进行了深入的研究。席卷全球的金融危机，大大地改变世界的经济架构。财务会计与财务报表对世界经济的变革应有所反应，以便更好地满足后危机时代投资人等的信息需求。

财务报表列报的改进问题，一直以来都是会计准则制定机构如国际会计准则理事会（IASB）、美国财务会计准则委员会（FASB）重点关注的问题。国际会计准则委员会（IASC）分别在1975年、1976年和1979年分别发布了《IAS 1 会计政策的披露》、《IAS 5 财务报表中应披露的信息》、《IAS 13 流动资产和流动负债的列报》。

这三项准则涉及的内容均与财务报表的列报有关。1997年9月,国际会计准则委员会(IASC)发布了《IAS 1 财务报表列报》。多年来该准则经历了多次小的修订。2001年,IASB、FASB将财务业绩报告项目分别列入各自准则改革的议程。随着会计准则的持续趋同,IASB、FASB双方决定加强合作,共同实行财务报表的改革。2004年双方联合组成了协调项目组,制定了《国际财务报告准则与美国公认会计原则协调备忘录》,并在4月制定了分三个阶段开展此项目的计划。第一阶段,确立一个系统的财务报表列报模式以及规定报表披露的期间;第二阶段,研究与财务报表列报和披露有关的细节上的问题,包括列报信息的分类和汇总、总计数和小计数、采取直接法或间接法计量经营性现金流等;第三阶段,分析美国公认会计原则(GAAP)中有关中期会计信息的编制和列报问题。后来,由于该项目延伸至所有报表,2006年此项目改为“财务报表列报”项目。2007年9月IASB正式引入了“综合收益”的概念,并在利润表中加以反映。2011年6月发布了《其他综合收益的列报》,生效日期为2012年7月1日,同时允许提前采用。此次修订将其他综合收益项目划分为“满足特定条件时后续将重分类计入损益的项目”和“不能重分类计入损益的项目”两类区别列报。当企业选择以税前为基础列报其他综合收益项目时,要求将相关税收影响在上述两类项目之间分配。此次修订只涉及其他综合收益的列报方式,但并未从概念上解决其他综合收益问题。

作为第二阶段的主要成果,2008年10月16日,IASB和FASB共同发布了《财务报表列报初步意见》(讨论稿)(Discussion Paper – Preliminary Views on Financial Statement Presentation),该讨论稿主要针对财务报表列报问题做出改进。该讨论稿不仅在改进现行企业财务报表的内容分类上做出了挑战性地“大刀阔斧”的改革,还提出了财务报表列报的新模式。企业应编制三个新的基本财务报表——“财务状况表(资产负债表)”、“全面收益表(扩大了收益表)”和“现金流量表”。不仅如此,新三大报表将按照企业不同的经济业务性质进行分

类,并以分类作为财务报表的第一层次,即“营业”(business)、“融资”(financing)、“所得税”(incoming taxes)、“非持续性经营”(discontinued operations)等。以前传统的分类项目,如资产、负债、权益、收入、费用、利得与损失等虽仍得以保留,但都被降为二级甚至三级分类中。财务状况表中各分类项下的资产和负债按照长期或短期进行再次分类。财务状况表或附注中需要列示资产和负债的总计数以及各分类项的小计数。这种列报模式上的改进可以更加清楚地反映企业各项资产和负债等资源的情况以及潜在的风险。

总体上看,“讨论稿”的改革思路是:要求报告主体将其价值创造方面的信息与募集筹措资金方面的信息分开列报,并将表内信息按不同的经济活动加以细化,这在一定程度上把报表的列报功能扩展为列报与分析相结合的功能。由此,“讨论稿”实质上已对目前的财务报表要素进行了颠覆性的重新表述。财务状况表是对资产负债表的根本性变革,采用不同的报表理论,有着不同的报表格式,发挥着不同的功能,同时也对会计核算的基本工作提出了新的要求。财务状况表的列报项目主要是依据管理层的意图对表内信息进行分类,报表的重心由利润表转移到了财务状况表,强调财务状况表在整个报表体系中的地位,使得对企业财务状况的描述更加真实、可靠。

继讨论稿后,经过总结各国的反馈意见,2010年6月FASB和IASB发布了有关制定财务报表列报准则联合项目的草拟准则的工作人员草案,此工作人员草案反映了在财务报表列报征求意见稿最终定稿和发布之前所做出了综合的临时决定,故可以称为《财务报表列报》(征求意见稿工作人员草案)。该工作人员草案中取消了根据管理层意图进行分类的方法,对报表列报的目标、列报的核心原则以及分类方法做出了修订。决定在最后定稿和发布之前主要进行外展工作,包括两个方面:一方面是有关建议模式的效益和成本;另一方面是有关建议对金融机构财务报告的影响。2011年6月,IASB修改了国际会计准则第1号,对其他综合收益项目的列

报进行了改进。

2015年1月,IASB发布的披露项目下的对《国际会计准则第1号——财务报表的列报》(IAS 1)作出了有限范围的修订。IAS 1对财务报告做出了综合性的要求,包括结构、最低的内容项目要求以及财务报告的质量特征。IAS 1认为下述项目应在利润表中予以反映:第一项,利润或者损失;第二项,其他综合收益总额;第三项,综合收益总额;第四项,会计期间的利润或损失以及综合收益在控制及非控制性权益间的分配。除此之外,还规定下述项目应在利润或损失部分列报:第一项,收入;第二项,处置以摊余成本计量的金融资产的利得或损失;第三项,财务费用;第四项,权益法核算的联营及合营企业利润或损失的分配;第五项,金融资产重分类引起的利得和损失;第六项,税费;第七项,终止经营部分的数额。

我国作为新兴的市场经济转型国家,非常关注国际上会计准则方面的变化,积极地加强与国际组织的合作,实现与国际财务报告准则(IFRS)的持续趋同。2005年11月18日,中国会计准则委员会与IASB签署联合声明指出,中国制定的企业会计准则体系实现了与国际财务报告准则的趋同。2007年12月6日,中国内地与香港签署了会计准则等效联合声明,确认了两地会计准则等效互认。2008年12月12日,欧盟就第三国会计准则等效问题发布规则,确认了中国企业会计准则与欧盟所采用的国际财务报告准则等效,决定自2009年起至2011年年底的过渡期内,允许中国企业进入欧盟资本市场时直接采用按中国企业会计准则编制的财务报告。2010年4月2日,财政部发布了《中国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同路线图》,提出了我国企业会计准则改革的方向和计划。中国企业会计准则将保持与国际财务报告准则的持续趋同,持续趋同的时间安排与IASB的进度保持同步,争取在2011年年底前完成对中国企业会计准则相关项目的修订工作,同时开展必要的宣传培训,确保所有上市公司和非上市大中型企业掌握相关会计准则的变化,并得到有效应用。

在财务报表列报方面,为了更好地“趋同”、等效《国际会计准则》,中国于2006年2月15日,财政部颁布了《企业会计准则第30号——财务报表列报》。总体来看,该准则无论从形式还是内容上看都与2003年发布的《IAS 1 财务报表列报》非常相似。2006年10月我国发布了《企业会计准则第30号——财务报表列报》应用指南,用于对《企业会计准则第30号——财务报表列报》进行解释。在IASB于2007年9月对国际列报准则修订,引入“综合收益”概念后,我国与2009年6月发布了《企业会计准则解释第3号》,在利润表中增加了“其他综合收益”和“综合收益总额”项目,并要求在附注中详细披露其他综合收益各项目及其所得税影响,实现了与国际列报准则的持续趋同。2012年,财政部基于“整合现有规定,完善准则体系,更好指导实务”的指导思想,启动了修订《财务报表列报》准则,形成讨论稿。2012年5月,“征求意见稿”向社会公开征求意见。2013年8月形成草案。为了提高财务报表列报的质量和信息披露度,公众能更真实、全面地了解会计信息。2014年1月,颁布了新修订的《企业会计准则第30号——财务报表列报》,于2014年7月1日起在所执行《企业会计准则》的企业范围内施行,鼓励境外上市的企业提前执行。此次修订进一步完善了中国的企业会计准则体系,有助于规范指导会计实务,进一步实现与国际会计准则保持趋同、等效。

面对新形势下财务报表列报的改革,如何认识和评价IASB和FASB对财务报表列报的新观点,我国财务报表列报是否需要进一步改进、如何改进,在改进时如何进行成本效益分析,结合我国实际情况,以便满足信息使用者的需求,并推动国际财务报告准则更多地考虑中国的情况,这些都需要进一步的探讨。

二、研究意义

本书通过研究国际财务报表列报方面的变革与思路,探讨我国

在趋同背景下的财务报表列报改革的道路选择与改革步骤。希望经过研究和分析能够实现以下目的：

（一）总目的

从准则趋同背景下的角度分析我国财务报表列报的趋势。研究构建一套具有内在一致性的财务报表，刻画出一个主体活动的具有内在一致性的财务图景，从而帮助信息使用者更好地理解财务报表信息之间的联系，进而达到提高会计信息质量的目的。

（二）具体目的

1. 介绍国际上财务报表列报变革的背景、存在的分歧及所产生的影响。
2. 分析 IASB 和 FASB 对财务报表列报进行变革的主要内容。
3. 探讨我国现行财务报表列报格式向国际财务报表列报改革方向转变的可行性以及采取的措施。

（三）研究的理论意义

1. 通过研究有利于了解国际上财务报表的发展和改革历史，充分了解国际财务报表列报的改革动向，从而对我国财务报表的改进给予一定的指导。IASB 和 FASB 等准则制定机构一直都非常关注财务报表列报的改革和发展。只有了解财务报表列报的改革与发展历史，才能对 IASB 与 FASB 的观点进行合理的评价，对财务报表的未来发表中肯观点，并为我国会计准则的国际趋同提出建设性意见。

2. 通过研究有助于了解我国财务报表列报变革过程中存在的限制条件以及取得的一致意见等，为我国会计准则的全面趋同提供一定的依据。IASB 和 FASB 是在发达资本主义市场前提下对财务报表列报进行的改革，该报表列报模式的实施有其一定的限制性，根据我国实际情况，深入分析我国存在的限制条件和因素，积极参与国

际财务报表列报的改革,提出适用于我国的意见和建议,可以避免我国在国际报表列报趋同过程中的被动性,维护我国的利益。

3. 丰富我国对财务报表列报模式以及报表国际趋同方面的研究,为发展我国的会计理论,尤其是会计报表列报理论提供一定的帮助。本书的研究有助于丰富和发展我国的会计理论和方法,推动我国财务报表列报改革和列报趋同问题研究的深入,并提供有价值的借鉴和思考。

(四) 研究的应用价值

1. 对于跨国公司来说,我国财务报表列报的变革与国际趋同,有助于企业统一报表列报的格式,节约报表转换的成本和时间,从而有助于我国跨国贸易的发展。现阶段各国在会计信息的处理以及报表呈报模式上具有不一致性。从而使得同一个企业在不同国家进行经营活动时,为了方便报表信息使用者理解和使用,必须根据不同的准则来分别编制财务报告,造成企业在报表编制上的工作加重。通过建立统一的财务报表列报模式,不同国家的报表信息使用者可以按照相同的标准来分析和掌握财务报表,从而在一定限度内降低了财务报表在不同标准之间转换所花费的成本和时间。

2. 对于报表使用者来说,有助于报表使用者充分获取所需要的信息和指标,更好地分析企业管理层行为及企业利润,更好地判断企业价值,作出正确的购买或合作决策。随着企业业务活动的日益复杂,报表使用者的认知深化,对财务报表列报的信息不仅仅局限于反映经济活动的“结果”,还要求体现经济活动的“过程”。报表列报模式的统一和完善可以将庞杂的信息归集到报表中去,避免盲目地将信息排挤到表外进行披露,或者表内信息不能将具体项目进行系统编排、提供有意义的项目(如小计数)和指标。通过列报使报表使用者可以充分地了解企业各项财务状况、经营成果与现金流量的变动情况,从而把握企业经济活动的规律。同时方便使用者从“结果”中分析各项活动的形成“过程”,评价信息的可靠性。