

财务报表的国际比较

■ 杨艳玲

财务报表是对企业财务状况、经营成果和现金流量的结构性表述。列报,是指交易和事项在报表中的列示和在附注中的披露。在财务报表的列报中,“列示”通常反映资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表等报表中的信息,“披露”通常反映附注中的信息。为了达到财务报表有关政策有用和评价企业管理层受托责任的目标,一套完整的财务报表至少应当包括“四表一注”,即资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表以及附注。

一、对财务报表列报的总体性要求的比较

我国企业会计准则第30号——财务报表列报CAS30与国际会计准则IAS1的规定在形式上是相似的,但实质内容却有所不同。

1. 列报的基本原则不同

IAS1将报表列报的基本原则表述为“公允列报和遵守国际会计准则”。很显然,IAS1将“公允列报”要求放在首位,同时提出可以从以下三个层次实现公允列报:

(1) 完全遵守国际会计准则。

当财务报表遵守了国际会计准则和常设解释委员会解释的全部要求时,则将生成公允列报的财务报表。

(2) 在所有重要方面遵守国际会计准则。包括:选择会计政策应以提供相关、可靠的会计信息为目标;应以相关、可靠、可比、可理解的方式列报信息;当国际会计准则的要求不足以让使用者理解时,应提供必要的附加信息。

(3) 必要背离国际会计准则。在极少数情况下,如果管理部门断定遵守某项准则的要求将导致误解,则可以背离该项要求以实现公允列报。IAS1详细提供了“评估是否有必要背离国际会计准则某项要求”的依据,并提出国际会计准则委员会应对“背离”情况进行监测,以规范企业背离准则的行为。IAS1还要求着重披露造成背离的情况,为使用者提供足够的信息,以增加财务报表的可理解性。

可见,根据IAS1的规定,实现财务报表的公允列报并非意味着机械地遵从国际会计准则,在很多情况下,需要通过报表提供者做出主观判断以实现公允列报。相对于IAS1详细的列报原则,我国企业

会计准则第30号仅做了一条简单的原则性规定,即“按照《企业会计准则——基本准则》和其他具体准则的规定编制财务报表”。财务报表列报没有明确提出公允列报的条款,但这条原则性的规定却包含了公允列报的含义。另外,财务报表列报未提及“背离准则”条款,这主要是由于我国的资本市场监管还不甚完善,允许“背离准则”反而可能会降低会计信息的可靠性。

2. 抵消

对于我国会计报表项目的抵消,财务报表列报规定,财务报表中的资产、负债项目和收入、费用项目均不应相互抵消,并提出“资产项目按扣除减值准备后的净值列示”和“非日常活动产生的损益,以收入扣减费用后的净额列示”均不属于抵消。从IAS1来看,资产和负债项目一般不能抵消,收益和费用项目在符合一定条件的情况下应予抵消,并且用较大的篇幅详细地罗列了可抵消的项目。可见,相对于IAS1来说,我国对报表项目能否抵消作了比较严格的限制。总的来说,对于财务报表列报的总体要求,财务报表列报仅作了原则性的规定,

而IAS1 在原则性规定的基础上,作了更为详尽的阐述。由于IAS1 给了报表提供者更多专业判断的空间,这种详尽阐述能够为专业判断提供切实可行、有章可循的依据和基础。

二、财务报表组成的比较

《国际准则1号》指出,一套完整的财务报表包括下列组成部分:资产负债表、损益表、一份反映权益的所有变动或不是由与业主资本交易和对业主分配所引起的权益变动的报表、现金流量表、会计政策和说明性注释。我国的财务报告至少应包括“四表一注”,即资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益增减变动表以及附注。可见,在两个准则中,财务报表的组成基本相同。相对于以往我国的财务报告,我国现行的财务报表增加了一张新的报表——所有者权益增减变动表,使我国的报表体系由三大主表,变成了四大主表。另外,现行利润分配表不再成为企业的基本报表。可以看出《国际准则1号》与我国的财务报表组成都包括了财务报表体系中的三大基本报表:资产负债表、损益表和现金流量表。这三大基本财务报表是财务报表体系的核心,因为这三张报表提供的综合信息可以大体上满足信息使用者的决策需求。如果把使用者分为投资者和债权人,投资者主要是利用财务报表的信息来评价企业的价值即对企业未来现金流量的判断,债权人主要通过财务报表来分析企业的偿债能力。但是,随着环境的变化,三大基本财务报表在满足使用者的信

息需求方面越来越力不从心,这就需要财务报表进行改革。后来国际会计准则委员会公布了修订后的《国际准则1号》,要求财务报表中应有一个独立的组成部分突出显示企业的全部利得和损失,包括直接在权益中确认的项目。我国目前的财务报表体系尚不能反映企业的全面收益。近年来随着我国股份制改革的不断深入,股份制企业 and 上市公司迅速增多,企业的投资人和债权人除了要掌握企业财务状况和经营成果外,还非常关心企业的收益分配和股东权益变动情况。股东权益变动信息的重要性大大提高,因此把它纳入财务报表组成体系中作为主表来列示势在必行。

三、各财务报表的具体差异

1. 资产负债表

CAS30 增加了一些新项目。

(1) 取消了“短期投资”、“长期债权投资”,相应的改为“交易性投资”、“持有至到期投资”。

(2) 增加“生物资产”、“投资性房地产”。

(3) 增加了“递延所得税资产”和“递延所得税负债”。

(4) 负债类项目中以“应付职工薪酬”取代“应付工资”、“应付福利费”、“其他应付款”等科目。

这些变化均与金融工具确认和计量、生物资产、投资性房地产等新准则保持一致和协调。与IAS1 相比,IAS1 中的“现金和现金等价物”实际上对应着CAS30 中的“货币资金”和“交易性投资”。IAS1 中的“不动产、厂场设备”对应着

CAS30 中的“投资性房地产”和“固定资产”。IAS1 中的“付息借款”实际就是长期负债,对应着CAS30 中的长期借款、长期应付款、应付债券。可见,IAS1 的项目更具概括性。就资产负债表的项目而言,CAS30 的具体项目内容与IAS1 实质上是一致的。但我国的报表项目列示的更加具体明确,而IAS1 更概括、更宽容。

2. 利润表

(1) 取消了主营业务与其他业务的划分,统一在“营业收入”和“营业成本”项目中列示。随着市场经济中企业经营的多元化,主营业务与其他业务已界限模糊,按大类别列示符合重要性原则。同样,IAS1 的利润表中也不列示其他业务收支项目。CAS30 的这项新规定体现了与IAS1 的趋同。

(2) 细化了营业外收支项目。主要体现在:增加了“公允价值变动损益”,反映交易性金融资产和负债等公允价值的变动额;将“资产减值损益”项目从营业外收支总额中剥离出来单列;在营业外收支项目下单独列示“非流动资产处置损益”。CAS30 将重要的营业外收支项目进一步详细列报,能够提高会计信息的透明度,有利于报表使用者客观的评价企业经营业绩。IAS1 中,用“非常项目”概括列示各种非经常性损益的总额,并未将其细分,再一次体现了IAS1 对报表项目规定的概括性和宽容性。

(3) 要求在附注中增加费用按性质法分类的信息。CAS30 规定,利润表中的费用按照其功能分类

(费用功能法),分别按经营成本、销售费用、管理费用和财务费用列示。这种列示方法符合我国会计人员的传统习惯,并且可以让信息使用者一目了然地了解到用于生产、销售、管理、筹资的成本费用数额,提高了会计信息的相关性。IAS1的规定更灵活、更宽容,它允许企业根据需要,选择费用按功能分类列示,或按性质分类列示(费用性质法)——将费用划分为产成品和在产品的变动、耗用的原材料和易耗品、雇员成本、折旧和摊销费用等。费用性质法能够提供费用的原始信息,真实性较强;同时,它不提供销售成本这种关键的信息,不进行生产费用和期间费用的分类,有助于保护商业秘密;另外,根据“净利润+折旧”很容易预测企业的现金流量。综合考虑费用功能法和费用性质法的优点以及我国会计人员的习惯,CAS30新增了一项规定,即在报表附注中披露“性质法”分类的费用包括原材料、折旧和摊销额、职工薪酬,以提高会计信息的可靠性。就利润表的项目而言,CAS30的新规定在一定程度上体现

了与IAS1的趋同,但CAS30的利润表项目更加具体详细,而IAS1总括性更强、更灵活,赋予了报表提供者更大的选择空间。

3. 所有者权益增减变动表

CAS30出台后,所有者权益增减变动表从原来附表的地位上升为我国的第四大主表。该表主要包括以下几个项目:净利润、直接计入所有者权益的利得和损失项目及其总额、会计政策变更和差错更正的累积影响金额、所有者投入资本和向所有者分配利润、提取的盈余公积、各所有者权益项目的期初和期末数。这张新报表有以下几个特点:

(1)能够反映企业的全面收益。由于利润表建立在历史成本原则、实现原则、稳健性原则基础上,一些已确认而未实现的利得只能绕过利润表而反映在所有者权益中,因此,通过利润表展现的收益信息并不全面。而在所有者权益变动表中,不仅反映净损益,还列示了那些直接记入资产负债表的已确认而未实现的利得和损失,比如重估增值或减值、重新计量可供销售的金融资产而产生的利得等,从而反映了

企业的全面收益,成为利润表的有益补充。这是我国首次引入全面收益的理念。

(2)将利润及其分配情况作为所有者权益变动的组成部分,不再单设利润分配表。IAS1规定,报表提供者可以选择两种形式报告全面收益信息——报告权益变动表或已确认利得和损失表。权益变动表的内容与我国的所有者权益增减变动表基本一致;已确认利得和损失表反映本期净利润和各项未在利润表中反映的利得、损失,而将业主资本交易和对业主的分派在附注中列报。我国所有者权益变动表的出台再一次体现了与国际会计准则的趋同。

[参考文献]

- [1]李立平.西方会计研究[M].湖南:中南大学出版社,2004.
- [2]王松年,薛文君.比较国际会计研究——美国会计[J].上海会计,2000.
- [3]财政部会计司.企业会计准则讲解[M].人民出版社,2006.

[作者单位]中国石油工程建设公司

[责任编辑]王淑卿

全国财政收入增幅逐月回升 受益成品油税费改革

据中国财政部网站消息称,近期财政收入增幅有所回升相当程度上是因为成品油税费改革后转移性消费税增加较多以及一些一次性收入增加的影响,财政收入持续增长的基础尚不牢固,全年财政收支矛盾仍很突出。

从上半年走势看,前4个月全国财政收入同比下降9.9%,5月份增长4.8%,6月份增长19.6%,近两个月收入

增幅逐步回升。

分析其主要原因,一是经济运行出现的一些积极变化,在营业税等相关税收上有所体现;二是5、6月份清理补缴去年欠缴的收入等增加了一些一次性收入,非税收入也相应增收;三是实施成品油税费改革提高成品油消费税替代公路养路费等多项收费且近月成品油销量增加带动消费税大幅增长,提高卷烟消费

税也增加部分收入;四是各级财税部门加强税收和非税收入征管,促进相关收入增长。近期财政收入增幅有所回升相当程度上是因为成品油税费改革后转移性消费税增加较多以及一些一次性收入增加的影响,财政收入持续增长的基础尚不牢固,全年财政收支矛盾仍很突出。