

# 中马财务报表列报准则比较

池昭梅

(广西财经学院 南宁 530003)

**【摘要】**“中国-东盟自由贸易区”的加快建设,为中国与马来西亚两国企业的交流与发展提供了很大的机遇。中马两国财务报表列报准则既有相同点,也存在着差异。为发挥中国在区域经济一体化中的作用,中国应细化财务报表列报准则,加快与国际会计准则趋同的进程。

**【关键词】**财务报表列报准则 趋同 比较

随着“中国-东盟自由贸易区”的加快建设,中国与马来西亚必将在区域经济一体化中发挥重要作用。研究中马两国财务报表列报准则存在的差异,对中国企业尽快融入国际资本市场具有重要的意义。

## 一、中马财务报表列报准则发展历程比较

1. 马来西亚财务报表列报准则的发展历程。根据1997年通过的《财务报告法》的相关规定,马来西亚成立了财务报告基金会(FRF)和马来西亚会计准则委员会(MASB),并赋予马来西亚会计准则委员会制定、修改会计准则等方面的权限。1999年,MASB第一次发布了财务报表列报准则(MASB1),

企业的财务报表编制因此有了依据。从2005年1月1日起,MASB把所有的会计准则重新命名为财务报告准则(FRS),至此MASB1更名为FRS101。2007年6月15日,根据国际财务报告准则的相关规定,MASB对十项财务报告准则和《财务报表列报框架》进行修订和重新编排,FRS101的内容随之发生了很大的变化,本文所要比较的财务报表列报准则为2007年修订后的准则。

2. 中国财务报表列报准则的发展历程。至2006年《企业会计准则第30号——财务报表列报》(CAS30)发布之前,中国并无完整意义上的财务报表列报准则,对财务报表列报的

## 四、建议

1. 加快法制建设步伐,健全QFII参与公司治理的制度。从国外的经验可以看到,政府的积极推动及金融管制的放松是促进QFII参与公司治理的有效措施。借鉴以上经验,笔者认为现阶段我国推动QFII参与公司治理可从以下两方面着手:一方面,要进一步加强证券市场法制建设,健全和完善相关法律体系。我国证券市场法律体系的核心是《证券法》、《公司法》,它们与其他相关法律一起为证券市场的发展奠定了基础。但我国的证券法律体系尚不健全,许多条文存在缺陷和漏洞。现行与证券法律体系相匹配的法律制度尚不完善,有些内容与国际惯例不一致,如《会计法》、《审计法》和《外汇管理条例》。这样的法律体系在一定程度上影响了QFII参与公司治理的积极性。另一方面,要继续完善《证券法》、《公司法》,引进或细化累积投票制度、委托书收购制度、股东派生诉讼制度等,放松对QFII入市的制度约束。目前我国的金融政策对于QFII的运作还有严格限制。只有放宽这些限制,才能使QFII成为公司的积极投资者和股东,QFII才会真正关注公司的长远发展,积极参与公司治理。

2. 改善公司治理,提高公司质量。完善公司治理不是仅靠企业自身努力就能实现的,需要以政府为主导,投资者、监管者、社会中介和经理人持续的努力,逐步建立公司治理文化。政府要充分发挥主动性,加强信息披露的管理,加快对

股东权利保护的立法,建立企业的内部控制机制。只有这样,才能吸引国外投资,并在此基础上进一步提高公司管理与治理水平。另外,我国上市公司存在大量的非流通股,股权结构存在明显缺陷,为鼓励QFII长期投资、减少短期投机性投资,必须优化公司股权结构,提高公司质量。同时,还应建立合理的激励机制和内部监督机制,增强公司管理层个人的责任感和董事会的独立性,发挥监事会的监督作用,以立法的形式赋予监事会更大的权限。

## 主要参考文献

1. 仲继银.积极投资者的崛起——美国机构投资者为何和如何参与公司治理及其对中国的启示.国际经济评论,2000;25
2. 娄伟.基金持股与上市公司业绩相关性的实证研究.上海经济研究,2002;6
3. 方赛迎.试论机构投资者的介入对公司治理结构的影响.暨南大学学报(哲学社会科学版),2000;3
4. 蔡玉龙.推动机构投资者积极参与上市公司治理的对策.统计与决策,2005;3
5. 邵颖红等.股权制衡与公司治理研究.同济大学学报(自然科学版),2003;9
6. 曾德明,龙森,龚红.机构投资者持股对公司绩效的影响研究.软科学,2006;1

相关规定,散见于《企业会计准则——基本准则》、企业会计(核算)制度以及证监会发布的关于公开发行证券的公司信息披露的相关规定中。

1950年7月1日开始试行的新中国第一个统一核算制度《中央重工业部所属企业及经济机构统一会计制度》,把会计报表分为主要报表及辅助报表两类,主要报表有资产负债表、现金收支表、成本计算表等6种。1962年1月颁发的《国营工业企业会计报表格式和编制说明》将资产负债表改为资金平衡表,同时会计报表有15种之多。1965年11月颁发的《工业企业会计科目和报表格式》,将15种会计报表减为6种。在1985年、1989年两次修订的《国营工业企业会计制度——会计科目和会计报表》中对资金平衡表的编排有所改变,不再保持三段平衡的格式,并且对报表中的相关项目进行了调整。

1992年11月30日,财政部颁布了中国第一部《企业会计准则》,在该准则的第九章中,指出财务报告是反映企业财务状况和经营成果的书面文件,包括资产负债表、损益表、财务状况变动表(或者现金流量表)、附表、会计报表附注和财务状况说明书。另外,在当时发布的《企业财务通则》第四十一条和第四十二条也提到了财务报告的内容。此后财政部又依据《企业会计准则》制定了全国统一的分行业的会计制度,以便与《企业会计准则》配合使用。1998年3月颁发的《企业会计准则——现金流量表》规范了现金流量表的编制内容及编制方法,此准则在2001年1月被修订,现金流量表的编制内容因此得到进一步简化。1999年,全国人大常委会审核通过了修订后的《会计法》,并于2000年7月1日开始施行。在《会计法》的第十八条至二十三条,均提到了财务会计报告的编制基础、内容等问题。2000年6月,国务院发布了《企业财务会计报告条例》,并于2001年1月1日起开始施行。该条例指出财务会计报告应包括会计报表、会计报表附注及财务情况说明书,主要的会计报表包括资产负债表、利润表、现金流量表及相关附表。同时,该条例对资产、负债、所有者权益、收入、费用及利润六大要素进行了详细说明。

此外,针对证券发行公司在信息披露方面的特殊性,中国证监会还发布了财务报表列报的相关规定。2006年2月,财政部发布了《企业会计准则第30号——财务报表列报》,并于当年10月发布了该准则的应用指南,这是中国首次发布的关于如何规范企业财务报表列报的一个完整准则。

## 二、中马财务报表列报准则内容比较

中马两国在2006年前后发布的财务报表列报准则,虽同时参考了《国际会计准则第1号——财务报表列报》,但两者在很多方面存在明显的差异。中马两国在财务报表列报准则的表述方面有所不同,中国以章节分别论述,而马来西亚则完全参照国际财务报告准则的格式,以段落分而述之。

CAS30分为总则、基本要求、资产负债表、利润表、所有者权益变动表和附注共六章。而FRS101则包括以下内容:目标、适用范围、财务报表目的、财务报表组成、相关定义、总体要求、内容和结构。两国准则之间内容的对应关系如表1所示:

表1 中马两国财务报表列报准则构成比较

CAS30	FRS101	CAS30独有	FRS101独有
总则	目标、财务报表组成	无	适用范围、财务报表目的、相关定义
基本要求	总体要求		
资产负债表、利润表、所有者权益变动表、附注	内容和结构		

1.“总则”与“目标、财务报表组成”的比较。从内容组成来看,中马两国在这两方面既有相同之处,也存在差异,主要表现在:一是中马两国均提到制定该准则是为了规范财务报表的列报,以提供相互可比的信息,同时也指出其他会计准则的特殊列报要求,适用其他准则。二是中马两国均指出了财务报表是对企业财务状况和经营成果的结构表述,财务报表至少应包括资产负债表、利润表、所有者权益变动表、现金流量表及附注。三是FRS101除对财务报表的基本组成进行阐述外,还鼓励企业管理部门提供除财务报表之外的,更为详细的关于企业财务状况、经营成果等的评述。四是FRS101指出了银行及类似金融机构应遵循的财务报表列报准则。而CAS30仅在该准则的应用指南中,指出适用于商业银行、保险公司等的财务报表格式和附注。

2.适用范围、财务报表目的及相关定义列示的比较。该部分内容或是CAS30中不存在,或是阐述得不够详细,主要表现在:

(1)中马两国均指出财务报表列报准则主要用于规范企业财务报表列报,且进一步阐述了适用范围。CAS30及应用指南仅指出其适用于个别财务报表和合并财务报表,以及中期财务报表和年度财务报表。而FRS101强调了该准则适用于根据财务报告准则编报的所有通用财务报表的列报;指出在编报中期财务报告时不适用该准则,并指出该准则同时适用于个别财务报表及合并财务报表的列报;指出政府及公共部门并非是以盈利为导向的会计主体,在运用该准则时应作适当的调整。

(2)CAS30并没有对财务报表目的进行阐述。FRS101在“财务报表目的”中,详细地说明了编制通用财务报表是为了反映企业的财务状况、经营成果及现金流量情况,同时对企业管理部门受托管理的资源进行反映,更进一步指出了企业应提供资产、负债、所有者权益、收入和费用(含利得和损失)、其他所有者权益变动及现金流量的相关情况。

(3)FRS101对一些重要的名词定义进行了专门列示,如“不切实可行”、“重要性”、“附注”,而这些内容散见于CAS30的第八条、第六条及第三十一条。此外,FRS101还增加了对财务报表列报准则发布及相关内容的阐述。

3.“基本要求”与“总体要求”的比较。中马两国对财务报表列报均提出了要求,虽然两国对此称谓不同,但在具体内容方面却有相似之处,具体对应关系如表2所示。

(1)中马两国均认为应遵循《企业会计准则》进行确认和计量,只有这样,财务报表才应当被认为“遵循了《企业会

表2 中马两国财务报表列报准则基本、总体要求比较

CAS30与FRS101共有	CAS30独有	FRS101独有
1.遵循各项会计准则进行确认和计量,并不得以附注披露替代确认和计量 2.持续经营 3.列报一致性 4.财务报表项目金额间的相互抵销 5.重要性和合并项目 6.比较信息	无	公允列报、权责发生制会计

计准则》,且企业不应以附注披露代替确认和计量。FRS101对企业偏离准则要求列报财务报表应如何处理做出了详细阐述,CAS30中则没有相关内容。

(2)中马两国均坚持以持续经营列报为基础,指出企业应按持续经营的基础进行会计确认、计量及编制财务报表。同时也指出企业处于非持续经营状态时,应采用其他列报基础编制财务报表,并在附注中披露这一事实。FRS101还对如何评价企业持续经营能力进行了阐述。

(3)在列报一致性方面,中马两国准则均认为财务报表列报应保持项目列报在各个会计期间保持一致,并列出了例外情形。FRS101规定,当企业出现重大购买、处置情形时,企业可以不同的方式列报,以使其提供的信息更加可靠及相关,CAS30则没有这方面的规定。

(4)在“财务报表项目金额间的相互抵销”、“重要性和合并项目”、“比较信息”方面,中马两国准则涵盖的内容几乎一致,存在的细微差异主要有:第一,FRS101在这三项内容里以举例的方式对总体要求进行了比较详细的解释。第二,FRS101指出了当企业所生成的信息不重要时,可以不必满足准则中特定的披露要求。第三,FRS101指出当企业重分类信息不可信而无法达到可比性目标时,应遵循《财务报告准则第108号——会计政策、会计估计变更和差错更正》(FRS108)进行处理。

(5)“公允列报”和“权责发生制会计”要求。这两项要求是FRS101所独有的内容。FRS101第13段指出,企业应公允地反映其财务状况、经营成果及现金流量情况。为达到此目标,企业应按准则框架的要求来确认资产、负债、收益及费用。FRS101的第25段和26段指出,企业除提供现金流量信息外,还应按权责发生制原则编制报表。

4.“资产负债表、利润表、所有者权益变动表、附注”四章与“内容和结构”的比较。从篇幅结构来看,两国准则均以较大篇幅来阐述这部分内容。CAS30中的“第三章资产负债表”、“第四章利润表”、“第五章所有者权益变动表”和“第六章附注”的相关内容则相当于FRS101中的“内容与结构”,但两者的繁简程度存在很大的差异,具体见表3。

(1)对于现金流量表的列报,虽然FRS101在第102段以较小的篇幅来介绍,但是其在“前言”中已说明了应遵循《财务报告准则第107号——现金流量表》(FRS107)。而CAS30中虽没有用专门章节介绍现金流量表的列报,但在“总则”第三条中也表明了应遵循《企业会计准则第31号——现金流量

表3 中马两国财务报表列报准则报表及附注比较

		CAS30	FRS101
共有部分	财务报表部分	第三章 资产负债表 第四章 利润表 第五章 所有者权益变动表	1.资产负债表 2.利润表 3.所有者权益变动表 4.现金流量表
	附注部分	第六章 附注	1.结构 2.会计政策披露 3.估计不确定性的主要来源 4.其他披露
独有部分			1.前言 2.财务报表界定 3.报告期间

表》。

(2)关于资产负债表列报的规定。两国准则在资产负债表列报方面的相同点主要表现在:①均对流动性与非流动性做出了界定,并且规定金融机构按流动性列示能提供更为可靠及相关的信息时,可按流动性顺序排列。②对流动资产与非流动资产、流动负债与非流动负债的界定一致,均列举了相关条件。③资产负债表应单独列示的项目绝大多数相同。除上述相同点外,两国准则的差异主要有:一是在流动性与非流动性的界定方面。FRS101规定当企业在一个清晰可确认的营业周期内提供产品或劳务时,若对流动或非流动资产和负债进行分类,则能够把用于持续经营的净资产和用于长期运营的净资产区分开来,以提供有用的信息。另外,FRS101也对资产和负债到期日的披露要求进行了明确。二是在流动负债的分类方面。FRS101明确规定:作为营运资金的应付账款、应付福利费等项目,即使其在资产负债表日后的十二个月内偿还,也应列为流动负债。三是在资产负债表应列报的信息方面,FRS101要求列报的内容比CAS30更全面。

(3)关于利润表列报的规定。虽然两国准则在利润表应列报项目方面差别不大,但在有些规定上还是存在较大的差异。①FRS101强调了以下几方面的内容:企业应把所有的收入和费用项目计入损益中,但是企业的重估收益、外币折算差额、对可出售金融资产重估产生的利得或损失不作为损益的组成部分;利润表应列明在权益法下合伙企业或联营企业的损益份额;不能在利润表或附注中把收入或费用项目列为非常项目;当收入和费用项目非常重要时,应分项列示其性质和数额,并以列举的方式说明哪些项目应该分项列示;企业应在利润表、所有者权益变动表及附注中披露财务报表涵盖期间已宣告发放的股利及每股股利金额。②虽然中马两国准则对费用如何分类进行了阐述,但CAS30规定费用只能按功能分类,而FRS101规定企业对费用可以按功能分类,也可按性质分类。

(4)关于所有者权益变动表列报的规定。中马两国准则在列报内容上的规定基本一致,但是FRS101强调了重估收益、外币折算差额等应直接作为所有者权益的变化。

(5)关于附注列报的规定。对于财务报表附注,中马两国准则在内容和结构方面并无太大的差别,但是FRS101阐述

得更为详细,表现在以下三个方面:①对非财务信息的披露,如企业的融资风险等。②在会计政策披露中,强调企业应对会计计量基础、企业管理部门如何选择会计政策进行披露。③在估计不确定性的主要来源中,对不确定性的性质、解决方法、影响程度等方面进行了阐述。

(6)其他区别。①在CAS30的应用指南中,对每个报表及附注的格式进行了详细的描述,但是FRS101中并没有这部分内容的规定。②在FRS101中,增加了财务报表的界定内容,规定企业财务报表信息应与其他信息区别开来,并对企业财务报表的报告期间进行了阐述。

由以上分析可知,中马两国的财务报表列报准则无论是在发展历程上还是在所涉及内容方面均存在较大的差异。由于政治、经济、文化等因素的影响,我国财务报表列报准则并没有得到足够的重视,经历了一个相对复杂且漫长的过程,每个历史发展阶段均呈现出不同的特点,但其最终目标是与国际会计准则趋同。而马来西亚原属英联邦国家,因此,在马来西亚会计发展过程中,其会计准则带有不列颠模式的烙印。1979年马来西亚加入国际会计准则委员会,其后不久就把国际会计准则的大部分内容作为其会计标准。而在财务报表列报准则制定方面,亦出现“步步紧跟”的现象。如在国际会计准则委员会于1997年修订了《国际会计准则第1号——财务报表列报》后,马来西亚于1999年发布首个财务报表列报准则,其内容与国际会计准则大同小异。而在国际会计准则委员会2005年和2007年对《国际会计准则第1号——财务报表列报》进行修订后,马来西亚也对其相关准则进行了修订。可见,中马两国在共同面对会计国际化的浪潮时,马来西亚在财务报表列报准则的制定与完善方面,做得比中国更好、更全面。

### 三、思考

中马两国同属新兴的发展中国家,随着“中国-东盟自由贸易区”的加快建设,两国之间的贸易往来越来越频繁。要充分发挥两国在区域经济一体化中的作用,促进资本的自由流动,就必须增强双方会计准则的趋同性。通过以上比较,我们可以看到,在会计国际化的大潮流下,中马两国均在近年制定或修订了财务报表列报准则,两国准则虽各具特点,但是从体例到内容与《国际会计准则第1号——财务报表列报》多有相似之处,这为加强两国企业的交流与合作奠定了良好的基础。但是,如何从区域会计的比较中得到启发,以使我们所制定的财务报表列报准则更切合实际,则是值得我们认真思考的问题。笔者认为,应从以下两个方面着手:

1. 准则内容繁与简的考量。财政部发布的CAS30及应用指南,从总体上看简单明了。CAS30共有六章三十五条,在其配套的应用指南中,也主要是对涉及的报表格式进行分行业列示。而马来西亚历经多次修订的FRS101则表现出内容繁多的特点,该准则有九章共128段,与《国际会计准则第1号——财务报表列报》104段的内容相比有过之而无不及。对会计准则繁与简孰优孰劣的问题,目前尚无权威说法,而对高质量会计准则的判断也不是以繁或简作为标准。一项高质量的会计准则,必须满足:①与基本的财务报告概念框架相一

致;②只允许保留最低限度的备选会计程序;③必须清晰和全面,容易被编报者、审计师、监管机构和使用者所理解。

基于以上认识,笔者认为在目前我国会计人员素质亟待提高的现实背景下,我国应更多地借鉴马来西亚财务报表列报准则中的做法,以提高企业会计信息的质量:①以列举的方式阐述准则条款,使准则更具操作性、更易于理解;②注意与其他准则的相互索引,即在财务报表列报准则中如果涉及其他会计准则时,应在该准则中予以明确,这也是与国际会计准则趋同的一个方面;③除了报表数字信息外,应以条款的形式鼓励企业提供更多的信息,如对企业财务状况和业绩的评述、对企业费用分类的说明、对企业融资来源的说明等;④把在该准则出现的对相关专业术语的定义或解释另立章节,以使整个准则体系的结构更合理。

2. 与国际会计准则趋同程度的考量。从中马两国财务报表列报准则的发展历程来看,两国准则正在与国际会计准则趋同已是不争的事实。但是,我们通过比较也可以看到,马来西亚的步子迈得更大,与国际会计准则的趋同程度更大。从财务报表列报准则阐述的内容来说,FRS101与《国际会计准则第1号——财务报表列报》实质上相差无几。目前,马来西亚已把国际会计准则作为制定国家会计准则的标准,但不完全覆盖国家会计准则。马来西亚会计准则委员会已决定在2012年实现马来西亚会计准则与国际会计准则的全面趋同。我国财务报表列报准则虽在2006年已发布,但是实施的效果如何目前尚不得而知。笔者认为,要发挥我国在区域经济一体化中的作用并在区域会计协同中获得话语权,就应大力推进我国会计准则与国际会计准则的趋同,细化财务报表列报准则的阐述内容。唯有这样,才能提供更为有用的会计信息,以满足信息使用者的需求。

### 主要参考文献

1. 毛靖等. 日本会计环境与会计模式对我国会计的启示. 商业经济, 2005; 6
2. 杨全照. 国际会计模式差异的人文环境因素. 财会月刊(理论), 2006; 1
3. 黄德汉. 基于中国经济环境下的会计准则模式抉择. 中央财经大学学报, 2005; 4
4. 黄德汉. 中国会计准则与国际会计准则差异的环境因素. 现代财经, 2005; 8
5. 林如. 论会计环境的差异及其对会计制度的影响: 中德比较. 亚太经济, 2006; 5
6. 张惠忠. WTO与中国会计环境的转变. 经济师, 2000; 9
7. 汪祥耀等. 国际会计准则与财务报告准则——研究与比较. 上海: 立信会计出版社, 2005
8. 郭永清. 会计国际化——全球范围内的考察与中国的经验. 上海: 立信会计出版社, 2003
9. 许宁宁. 中国-东盟自由贸易区概论. 北京: 红旗出版社, 2005
10. 常勋. 国际会计(第四版). 大连: 东北财经大学出版社, 2007