

企业财务报表体系的新旧比较

浙江工商大学 张陶勇 胡霞

【摘要】与《企业会计制度》相比,《企业会计准则第30号——财务报表列报》及其应用指南勾勒出的新财务报表体系在内部构成、结构设计以及具体报表项目等方面发生了显著变化。本文对新旧财务报表体系进行了比较与分析,以期能帮助信息使用者正确解读财务信息,促进会计目标的实现。

【关键词】财务报表 企业会计准则 全面收益

一、资产负债表

从总体上看,资产负债表的结构没有发生实质性变化,但是,《企业会计准则第30号——财务报表列报》在资产、负债项目分类名称的使用上更为科学,原“长期投资”、“固定资产”和“无形资产及其他资产”项目合并为“非流动资产”项目,原“长期负债”项目更名为“非流动负债”项目,从而使流动性项目与非流动性项目彼此对应。

从具体报表项目看,资产类项目增至28个(不含小计或合计项目),其中,新增项目13个(交易性金融资产、预付款项、一年内到期的非流动资产、可供出售金融资产、持有至到期投资、投资性房地产、固定资产、长期应收款、生产性生物资产、油气资产、开发支出、商誉、递延所得税资产),取消(或合并)原项目10个(短期投资、预付账款、待摊费用、应收补贴款、一年内到期的长期债权投资、长期债权投资、固定资产原价、累计折旧、固定资产减值准备、递延税款借项);负债类项目减至19个,其中,新增项目7个(交易性金融负债、预收款项、应付职工薪酬、应交税费、一年内到期的非流动负债、递延所得税负债、其他非流动负债),取消(或合并)原项目9个(预收账款、预提费用、应付工资、应付福利费、应交税金、其他应交款、一年内到期的长期负债、递延税款贷项、其他长期负债),同时,原归入流动负债的“预计负债”项目调整至非流动负债;所有者权益类项目仅在“资本公积”项目下增设了“库存股”子项目。

1. 资产类项目。

(1)“交易性金融资产”、“可供出售金融资产”和“持有至到期投资”项目。根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》和《企业会计准则第22号——金融工具的确认与计量》,原“短期投资”,由于其持有目的主要是近期内出售,因此归入“交易性金融资产”项目;原“长期债权投资”,如企业有明确意图和能力持有至到期日,则归入“持有至到期投资”项目,否则归入“可供出售金融资产”项目;原“长期股权投资”,如投资企业对被投资单位不具有共同控制或重大影响,但在活跃市场中有报价且公允价值能够可靠计量,则从“长期股权投资”项目中予以剔除,归入“可供出售金融资产”项目。

(2)“投资性房地产”项目。《企业会计准则第3号——投资性房地产》规定,投资性房地产是指为赚取租金或资本增值,或两者兼有而持有的房地产,包括已出租的土地使用权、持有并准备增值后转让的土地使用权和已出租的建筑物。因此,原作为“固定资产”或“无形资产”核算的部分内容归入“投资性房地产”项目。

(3)“长期应收款”项目。该项目与分期收款销售和融资租赁交易中的出租人有关。《企业会计准则第21号——租赁》规定,融资租赁中出租人在租赁开始日应按最低租赁收款额和初始直接费用之和确认“长期应收款”。该项目应根据“长期应收款”账户的期末余额与“未实现融资收益”账户的期末余额之间的差额计算填列。

(4)“生产性生物资产”和“油气资产”项目。这两个项目属于特殊行业企业的资产,《企业会计准则第5号——生物资产》和《企业会计准则第27号——石油天然气开采》分别对生产性生物资产和油气资产做出了规定。

(5)“开发支出”项目。《企业会计准则第6号——无形资产》将自创无形资产活动区分为研究阶段和开发阶段,研究阶段支出应费用化,开发阶段支出在同时满足技术可行性、有用性等六项标准时可资本化为无形资产。具体处理时,研究支出和开发支出在实际发生时通过“研发支出”账户(分设“费用化支出”和“资本化支出”两个明细账户)进行归集。会计期末,费用化支出金额直接计入当期损益,而资本化支出金额如尚未达到预定用途形成无形资产则列入资产负债表的“开发支出”项目。

(6)“商誉”项目。《企业会计准则第6号——无形资产》将商誉从无形资产中独立出来,成为与无形资产并列的概念。《企业会计准则第20号——企业合并》规定,非同一控制下的企业合并采用购买法核算,购买方付出的合并成本超过所取得的被购买方净资产公允价值的部分确认为商誉,初始确认后的商誉按照《企业会计准则第8号——资产减值》进行后续计量。

(7)“递延所得税资产”项目。对于所得税的核算,《企业会计准则第18号——所得税》规定只能采用债务法。这里的债

务法,是从资产负债表出发,关注资产、负债的计税基础与其账面价值之间的暂时性差异;应纳税暂时性差异(增加未来应税所得的差异)、可抵扣暂时性差异(减少未来应税所得的差异)产生的所得税资产和所得税负债分别在资产负债表中的“递延所得税资产”、“递延所得税负债”项目中予以列示。

2. 负债类项目。

(1)“交易性金融负债”项目。《企业会计准则第 22 号——金融工具的确认与计量》规定,金融负债在初始确认时可以划分为两类:以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债(包括交易性金融负债和指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债)和其他金融负债。“交易性金融负债”项目反映第一类金融负债在会计期末的公允价值。

(2)“应付职工薪酬”项目。《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》规定,职工薪酬包括:①职工工资、奖金、津贴和补贴;②职工福利费;③医疗保险费、养老保险费、失业保险费、工伤保险费和生育保险费等社会保险费;④住房公积金;⑤工会经费和职工教育经费;⑥非货币性福利;⑦因解除与职工的劳动关系给予的补偿;⑧其他与获得职工提供的服务相关的支出。因此,原“应付工资”、“应付福利费”以及“其他应付款”项目的部分内容集中在“应付职工薪酬”项目中反映。

(3)“应交税费”项目。该项目反映企业按照税法规定计算应交纳的各种税费,包括增值税、消费税、营业税、所得税、资源税、土地增值税、城市维护建设税、房产税、土地使用税、车船使用税、教育费附加、矿产资源补偿费等。因此,原“应交税金”项目和“其他应付款”项目的部分内容集中在“应交税费”项目中反映。

(4)“递延所得税负债”项目。如前所述,该项目反映按照《企业会计准则第 18 号——所得税》所确认的应纳税暂时性差异产生的所得税负债。

3. 所有者权益类项目。“资本公积”项目下新增“库存股”子项目,反映公司收购的尚未转让或注销的本公司股份金额。

二、利润表

从总体上看,新的利润表仍采用多步式,分别反映企业的营业利润、利润总额和净利润(股份公司还需列示每股收益),但是,“营业利润”这一核心指标的含义已发生实质性变化。

1. “营业收入”、“营业成本”与“营业税金及附加”项目。这三个项目是由原“主营业务收入”、“其他业务收入”、“主营业务成本”、“主营业务税金及附加”、“其他业务支出”等项目合并而成。尽管在新的利润表中不再区分主营业务利润和其他业务利润,但在日常核算时,仍需设置“主营业务收入”、“主营业务成本”、“其他业务收入”、“其他业务成本”等科目。

2. “销售费用”、“管理费用”和“财务费用”项目。原“营业费用”项目更名为“销售费用”项目,而“管理费用”和“财务费用”项目则继续沿用。

3. “资产减值损失”、“公允价值变动收益”项目。“资产减值损失”项目将原分散计入“管理费用”、“营业外支出”及“投资收益”中的各项资产减值损失合并成一个单独项目,从而更清晰地反映出企业的资产减值状况。“公允价值变动收益”项

目反映企业在初始确认时划分为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或金融负债,以及采用公允价值模式计量的投资性房地产、衍生工具、套期业务中公允价值变动形成的应计入当期损益的利得或损失。

4. “营业利润”项目。尽管新旧利润表中该项目的名称相同,但其内涵和外延均发生了变化,主要表现在:①企业对外投资视为日常活动,投资收益计入营业利润;②非流动资产减值损失(原计入营业外支出或投资收益,不影响营业利润)直接作为营业利润的减项;③营业利润中新增了“公允价值变动收益”项目。

5. “利润总额”项目。从该项目的构成看,原“补贴收入”项目被取消。补贴收入属于政府补助的范畴,《企业会计准则第 16 号——政府补助》规定,与资产相关的政府补助采用总额法处理,在相关资产使用寿命内平均分配,分次计入以后各期的损益(营业外收入)。与收益相关的政府补助采用收益法处理,其中,用于补偿企业以后期间的相关费用或损失的,在确认相关费用的期间计入营业外收入;用于补偿企业已发生的相关费用或损失的,取得时直接计入营业外收入。因此,原“补贴收入”项目不再单列,而是归入“营业外收入”项目,或许这也是我国应诉国际反倾销、反补贴的会计策略之一。

6. “净利润”项目。净利润是利润总额扣除所得税费用后的净额。《企业会计准则第 18 号——所得税》规定,所得税的核算只能采用资产负债表债务法。新的“所得税费用”项目具体包括两部分内容:①按照税法计算确定当期应交所得税形成的所得税费用;②资产、负债的计税基础与其账面价值之间的差异(暂时性差异)形成的所得税费用(或收益)。因此,即使企业的利润总额不变,由于采用资产负债表债务法核算所得税,净利润也会受到影响。

7. “每股收益”项目。每股收益是反映企业普通股股东持有每一股份所能享有企业利润或承担企业亏损的业绩评价指标。其中,基本每股收益为归属于普通股股东的净利润除以发行在外普通股的加权平均数;稀释每股收益是指企业存在具有稀释性潜在普通股(如可转换公司债券、认股权证、股份期权等)的情况下,以基本每股收益的计算为基础,对分子、分母作相应调整后计算得出。对于普通股或潜在普通股已公开交易或正处于公开发行过程中的企业,该指标有助于投资者、债权人等信息使用者评价企业盈利能力、预测企业成长潜力。

三、现金流量表

新旧现金流量表无论是具体格式还是各报表项目均基本相同,只是在信息内容方面作了扩展。其具体表现为:①增加了附注披露的内容。《企业会计准则第 31 号——现金流量表》中现金流量表附注除“补充资料”外,新增两项内容,即“以总额披露当期取得或处置子公司和其他营业单位有关信息”和“现金和现金等价物有关信息”。②增加了上年比较信息的列报或披露要求。会计制度中的现金流量表及其附注只需反映当年数据,其金额栏只有一栏,而新会计准则不仅要求在现金流量表正表中列报上年的比较数据,而且在“补充资料”、“现金和现金等价物的有关信息”中也需披露上年的比较信息。

四、所有者权益变动表

《企业会计准则第30号——财务报表列报》最引人关注的是新增了所有者权益变动表。从名称上看,该表似乎与《企业会计制度》中作为资产负债表附表的“所有者权益增减变动表”相近,但其实质上是一张全面收益表。从国际会计准则理事会颁布的相关会计准则看,对全面收益大致采用了三种报告方式:双报表格式、单一报表格式和权益变动表。《企业会计准则第30号——财务报表列报》采用的就是权益变动表的形式。

由所有者权益变动表可以看出,企业所有者权益的变动涉及两个方面:总量变动和结构变动。就总量而言,企业所有者权益的变动有两项来源:一是所有者投入资本、减少资本或对所有者分配;二是企业的经营业绩,即全面收益。所有者权益变动表至少在以下方面具有较为积极的意义:

(1)能够反映企业一定期间的全部收益。“收益”和“资本”在理论上有着严格的区分。收益是一定期间内由所有者以外的交易或事项所引起的一切权益的变动,它等于会计期间内除所有者投资和向所有者分配外期末所有者权益和期初所有者权益的差额;而资本则是所有者实际投入企业的权益。例如,债务重组是企业与债权人之间的交易行为,由此产生

的利得或损失,应当确认为收益;企业与非股东的第三方之间符合商业实质的非货币性资产交换而产生的利得或损失,也属于收益的确认范围;可供出售金融资产、现金流量套期工具公允价值变动产生的利得与损失,虽然其尚未完全实现,但仍属于收益的范畴,可以在所有者权益变动表而不是利润表中予以反映。因此,所有者权益变动表可以将那些绕过利润表直接计入所有者权益的项目更系统地组织起来报告,从而为报表使用者提供真实而有用的全面业绩信息,同时也为公允价值计量所产生的未实现利得和损失提供了一种报告工具。

(2)有助于规范上市公司信息披露,保护广大投资者的合法权益。新会计准则将直接计入损益的利得和损失反映在利润表中,而直接计入权益的利得和损失则在所有者权益变动表中予以反映。这样不仅还收益之本来面目,也使那些专靠“一次性收益”包装起来的上市公司暴露无遗,有助于投资者对公司做出合理的评价。

参考文献文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 程春晖.全面收益会计研究.大连:东北财经大学出版社,2000

“会计人”感悟

郑州煤电股份有限公司 王誉荣

曾有人把从事会计工作的人称为“会计人”。作为“会计人”的我,想在此谈谈几点感受。

一、做知识型的“会计人”

刚参加工作那会儿,办公室里有位五十多岁的老会计,似乎她就是周围人心目中会计权威的象征,当时羡慕地想,等将来熬到她这个年龄,自己便是无所不能的会计“高人”了。然而,世的变化往往超乎人们的想象。会计制度改革步伐之快,让人猝不及防。会计电算化,让那些打了几十年算盘的老会计们犯了难,拨弄算盘珠时灵巧的双手却怎么也掌握不好骨碌碌乱跑的鼠标;更让人招架不住的是,一项新的会计准则出台后,会计人员尚未完全掌握,不多久又被再次修订。在一次参加新会计准则培训时,老师也感叹地说:现在的会计不好干了,如果不注重学习,30岁以上基本上就该下岗了,因为会计准则变化太快了。这时我才忽然意识到,年轻就是资本,同时也为自己良好的学习习惯感到欣慰。正因为这样,我的业务优势也逐渐显现出来,在千变万化的新会计准则面前,我没有落伍。

不耻下问是学习的捷径之一。孔子曰:“敏而好学,不耻下问。”我想说,当一个不熟悉的东西摆在面前,那是上帝给你创造的最佳学习机会,越是有智慧的人,越不愿放弃任何一个学习的机会;而越是不学无术的人,往往不向别人请教问题,所以常给人一种假相:好像他什么都懂。学习是一个积累的过程,“会计人”必须不断地学习和丰富自己,成为知识型的“会计人”。

二、做诚信的“会计人”

原微软公司的华人副总裁李开复先生有一次做客中央电视台,在谈到什么样的人适合于财务时,他的回答是“踏实的人”。诚实的做人之本、无私的胸怀、良好的心态、朴素的生活态度、严谨踏实的工作作风、公正的处事原则,是一个优秀会计工作者所必须具备的。诚信是做人之本,同时也是会计行业的立业之本。

三、做勤勉的“会计人”

财务工作的性质决定了会计人员经常处于“有功不敢表,成绩不能说”的尴尬境地。会计人员一年到头少有节假日,终日忙碌,却难以总结出自己每天都干了些什么。“会计人”的累,不仅体现在“身累”,还体现在“心累”。雨后春笋般出台的法规,一方面体现了国家经济法律制度的完善,另一方面也给会计人员戴上了层层紧箍咒。

监督是会计的重要职责之一,而要真正履行起监督职责,其实也并不容易,因为监督就意味着让被监督的人感到不舒服。因此,在日常平凡的工作中可能会遭受误解、委屈甚至责难,难怪会有很多会计人员感叹“会计难做,做会计难”。既然选择了会计这一行,只有向前,没有退路,再累再难,我们仍须坚守,就甘心做一个勤勉的“会计人”吧!