

# 财务报表列报准则修订前后比较分析

余莉(副教授)

(湖北财税职业学院会计系 武汉 430064)

**【摘要】**修订后的《企业会计准则第30号——财务报表列报》相比原有的旧准则行文更加完整规范,强调了财务报表各组成部分的重要程度,对相关列报要求的表述更具科学性和包容性。新准则与旧准则相比,增加了财务报表列报对持续经营能力的评价标准、终止经营的披露规范以及报表项目重要性原则的判断,并引入了综合收益的概念,更加符合实务中的具体要求,并且体现了与国际会计准则的深入趋同。

**【关键词】**财务报表列报 持续经营 重要性 终止经营 综合收益

为了进一步规范我国企业会计准则中关于财务报表列报的相关会计处理规定,并保持我国企业会计准则与国际财务报告准则的持续趋同,根据《企业会计准则——基本准则》,财政部对《企业会计准则第30号——财务报表列报》进行了修订,于2014年1月26日对外发布,自2014年7月1日起在所有执行企业会计准则的企业范围内施行,鼓励在境外上市的企业提前执行。财政部于2006年2月15日发布的《财政部关于印发〈企业会计准则第1号——存货〉等38项具体准则的通知》(财会[2006]3号)中的《企业会计准则第30号——财务报表列报》也同时废止。

2014版的财务报表列报准则(以下称新准则)相比2006版的财务报表列报准则(以下称旧准则)主要有以下几方面的变化。

## 一、新准则行文更完整规范

旧准则共计六章三十五条。第一章是总则,第二章是基本要求,第三章是资产负债表,第四章是利润表,第五章是所有者权益变动表,第六章是附注。旧准则没有附则,没有在准则中列明施行时间,只是在“财政部关于印发《企业会计准则第1号——存货》等38项具体准则的通知”中提出“自2007年1月1日起在上市公司范围内施行,鼓励其他企业执行。”

新准则共计八章四十五条。第一章是总则,第二章是基本要求,第三章是资产负债表,第四章是利润表,第五章是所有者权益变动表,第六章是附注,第七章是衔接规定,第八章是附则。新准则进一步规范了综合收益和其他综合收益的列报,进一步实现了国际趋同,同时使会计准则更具有操作性。

新准则与旧准则的框架体系比较见下页表。

## 二、新准则中相关内容的表述更严谨科学

旧准则第二条仅仅界定了财务报表的组成部分,新准则第二条除了界定其组成部分以外,针对实务中对各个组成部分存在的厚此薄彼态度,特别强调:“财务报表上述组成部分具有同等的重要程度。”

旧准则第四条指出企业不应以附注披露代替确认和计量,新准则第四条除了延续以上要求外,还追加补充:“不恰当的确认和计量也不能通过充分披露相关会计政策而纠正。如果按照各项会计准则规定披露的信息不足以让报表使用者了解特定交易或事项对企业财务状况和经营成果的影响时,企业还应当披露其他的必要信息。”

旧准则第五条阐述了“企业经营业务的性质发生重大变化后”可以变更财务报表项目的列报。新准则第八条则进一步指出“企业经营业务的性质发生重大变化或对企业经营影响较大的交易或事项发生后”可以变更财务报表项目的列报。

旧准则第十四条指出:“流动资产以外的资产应当归类为非流动资产,并应按其性质分类列示。”新准则第十八条除了延续上述规范以外,更明确地指出:“被划分为持有待售的非流动资产应当归类为流动资产。”旧准则第十六条指出:“流动负债以外的负债应当归类为非流动负债,并应按其性质分类列示。”新准则第二十条同样延续了上述规范,另外明确规定:“被划分为持有待售的非流动负债应当归类为流动负债。”

旧准则第二十条阐述“资产负债表中的资产类至少应当包括流动资产和非流动资产的合计项目。”新准则第二十四条在旧准则规定的基础上,进一步指出“按照企业的经营性质不切实可行的除外。”旧准则第二十二条指出“资产负债表中的负债类至少应当包括流动负债、非流动

新准则与旧准则框架体系比较表

旧准则			新准则		
章	条	内 容	章	条	内 容
第一章 总则	第一条	制定目的	第一章 总则	第一条	制定目的
	第二条	财务报表的含义和内容		第二条	财务报表的含义和内容
	第三条	适用其他列报准则的例外		第三条	本准则的适用范围以及使用其他准则的例外
第二章 基本 要求	第四条	以持续经营或其他基础编制报表	第二章 基本 要求	第四条	以持续经营为基础编制报表
	第五条	财务报表列报应当保持一致可比性		第五条	管理层应当评价至少12个月的持续经营能力
	第六条	性质或功能不同的项目应当在财务报表中单独列报		第六条	表明持续经营是否合理的迹象规范
	第七条	财务报表相关项目相互抵销的规范		第七条	现金流量表及其他报表的编制基础
	第八条	财务报表项目提供比较数据的规范		第八条	财务报表列报应当保持一致可比性
	第九条	财务报表表头披露内容		第九条	性质或功能不同的项目应当在财务报表中单独列报
	第十条	财务报表涵盖期间的规范		第十条	重要性的含义及判断标准
	第十一条	单独列报项目的规范		第十一条	财务报表相关项目相互抵销的规范
	第十二条	资产和负债列示流动和非流动的规范		第十二条	财务报表项目提供比较数据的规范
	第十三条	流动资产的列报条件		第十三条	财务报表表头披露内容
	第十四条	非流动资产的规范		第十四条	财务报表涵盖期间的规范
第三章 资产 负债表	第十五条	流动负债的列报条件	第三章 资产 负债表	第十五条	单独列报项目的规范
	第十六条	非流动负债的规范		第十六条	资产和负债列示流动和非流动的规范
	第十七条	一年内到期但能否展期的负债的列报		第十七条	流动资产的列报条件
	第十八条	贷款人可以随时要求或不能要求随时清偿的负债的列报		第十八条	非流动资产的规范
	第十九条	资产类至少应当单独列报的项目		第十九条	流动负债的列报条件
	第二十条	应合计流动资产和非流动资产		第二十条	非流动负债的规范
	第二十一条	负债类至少应当单独列报的项目		第二十一条	一年内到期但能否展期的负债的列报
	第二十二条	应合计流动负债、非流动负债和负债		第二十二条	贷款人可以随时要求或不能要求随时清偿的负债的列报
	第二十三条	所有者权益类至少应当单独列报的项目		第二十三条	资产类至少应当单独列报的项目
	第二十四条	应有所有者权益的合计		第二十四条	应合计流动资产和非流动资产,不切实可行的除外
	第二十五条	应有资产、负债和所有者权益的总计		第二十五条	负债类至少应当单独列报的项目
第四章 利润表	第二十六条	费用的分类规范	第四章 利润表	第二十六条	应合计流动负债、非流动负债和负债,不切实可行的除外
	第二十七条	利润表应当列示的项目		第二十七条	所有者权益类至少应当单独列报的项目
	第二十八条	合并利润表增加列示的项目		第二十八条	应有所有者权益的合计
第五章 所有者 权益 变动表	第二十九条	所有者权益变动表反映的内容	第五章 所有者 权益 变动表	第二十九条	应有资产、负债和所有者权益的总计
	第三十条	所有者权益变动表至少应当单独列示的项目		第三十条	费用的分类规范
第六章 附注	第三十一条	附注的含义	第六章 附注	第三十一条	利润表应当列示的项目
	第三十二条	附注应披露财务报表编制基础		第三十二条	综合收益的含义
	第三十三条	附注的披露顺序		第三十三条	其他综合收益含义及分类
	第三十四条	披露股利政策的规范		第三十四条	合并利润表增加列示的项目
	第三十五条	对注册地、业务性质以及母公司等的披露		第三十五条	所有者权益变动表反映的内容
			第七章 衔接规定	第四十四条	办照本准则调整列报项目的规范
			第八章 附则	第四十五条	准则开始施行日

负债和负债的合计项目。”新准则第二十六条在保留旧准则第二十二条规定基础上,同时指出“按照企业的经营性质不切实可行的除外。”

显而易见,新准则对相关内容的规范,相比旧准则的阐释更完整、更科学、更切合实务发展的需要。另外新准则列举的项目内容比旧准则更严谨规范。

### 三、新准则增加了持续经营能力的评价标准

新准则第五条指出:“在编制财务报表的过程中,企业管理层应当利用所有可获得信息来评价企业自报告期末起至少12个月的持续经营能力。评价时需要考虑宏观政策风险、市场经营风险、企业目前或长期的盈利能力、偿债能力、财务弹性以及企业管理层改变经营政策的意向等因素。评价结果表明对持续经营能力产生重大怀疑的,企业应当在附注中披露导致对持续经营能力产生重大怀疑的因素以及企业拟采取的改善措施。”

新准则第六条进一步指出:“企业如有近期获利经营的历史且有财务资源支持,则通常表明以持续经营为基础编制财务报表是合理的。企业正式决定或被迫在当期或将在下一个会计期间进行清算或停止营业的,则表明以持续经营为基础编制财务报表不再合理。在这种情况下,企业应当采用其他基础编制财务报表,并在附注中表明财务报表未以持续经营为基础编制的事实、披露未以持续经营为基础编制的原因和财务报表的编制基础。”

相比之下旧准则第四条仅仅指出“企业应当以持续经营为基础”编制报表,新准则有利于增加会计信息的可靠性和相关性,具有很好的可操作性。

### 四、新准则增加了重要性的判断标准

旧准则第六条指出重要性是指“财务报表某项目的省略或错报会影响使用者据此作出经济决策的,该项目具有重要性。”新准则第十条科学地指出“重要性,是指在合理预期下,财务报表某项目的省略或错报会影响使用者据此作出经济决策的,该项目具有重要性。”同时强调指出:“重要性应当根据企业所处的具体环境,从项目的性质和金额两方面予以判断,且对各项目重要性的判断标准一经确定,不得随意变更。判断项目性质的重要性,应当考虑该项目在性质上是否属于企业日常活动、是否显著影响企业的财务状况、经营成果和现金流量等因素;判断项目金额大小的重要性,应当考虑该项目金额占资产总额、负债总额、所有者权益总额、营业收入总额、营业成本总额、净利润、综合收益总额等直接相关项目金额的比重或所属报表单列项目金额的比重。”

可见,新准则的表述更加科学合理,更加具有包容性和可操作性。

### 五、新准则对综合收益的规范与国际准则趋同

新准则第三十一条在利润表中单独列示的信息增加

了“其他综合收益各项目分别扣除所得税影响后的净额”和“综合收益总额”两项。新准则第三十二条规范了综合收益的概念,指出“综合收益,是指企业在某一期扣除与所有者以其所有者身份进行的交易之外的其他交易或事项所引起的所有者权益变动。”

新准则第三十三条明确了其他综合收益的概念,指出“其他综合收益是指企业根据其他会计准则规定未在当期损益中确认的各项利得和损失。”新准则第三十三条对其他综合收益进行了科学分类,指出其他综合收益项目应当根据其他相关会计准则的规定分为两类列报:一类是以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益项目;一类是以后会计期间在满足规定条件时将重分类进损益的其他综合收益项目。同时在第三十四条指出在合并利润表综合收益总额项目之下单独列示归属于母公司所有者的综合收益总额和归属于少数股东的综合收益总额。并在第四十条指出企业应当在报表附注中详细披露其他综合收益各项目及其所得税影响、原计入其他综合收益当期转出计入当期损益的金额、期初和期末余额及其调节情况。

新准则引入了综合收益的概念,进一步完善了我国综合收益报告,与国际会计准则进一步趋同。

### 六、新准则增加了终止经营的规范

新准则第四十一条要求“企业应当在附注中披露终止经营的收入、费用、利润总额、所得税费用和净利润,以及归属于母公司所有者的终止经营利润。”第四十二条进一步界定了终止经营的概念,并对“已被企业处置或被企业划归为持有待售的,在经营和编制财务报表时能够单独区分的组成部分”符合终止经营的条件进行了划分。新增加的内容更加符合实务中的具体情况,也是与国际会计准则的深入趋同。

### 主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则第30号——财务报表列报.财会[2014]7号,2014-01-26
2. 财政部.企业会计准则第30号——财务报表列报.财会[2006]3号,2006-02-15
3. 徐露萍.企业财务报表列报改革初探.财会月刊,2011;19
4. 姚慧.刍论财务报表列报的改进.财会月刊,2009;32
5. 赵渊贤.财务报表列报改进研究综述.财会月刊,2013;19
6. 裘宗舜,罗筱颖.财务报表的组成及列报要求——与国际会计准则的比较.财会月刊,2006;8
7. 何世刚.《企业会计准则第30号——财务报表列报》解析.财会月刊,2006;28