

# 关于财务会计报告层面 几个问题的改革建议

王国海 初宜红

## 一、逐步推行差别会计年度制度

目前,我国实行的是统一会计年度制度。《中华人民共和国会计法》(以下简称“《会计法》”)规定:“会计年度自公历1月1日起至12月31日止”。差别会计年度制度是基于统一会计年度制度而提出的,是指在一国或一地区范围内,允许企业结合自身的实际情况,根据政府或行业组织提供的可供选择的会计年度,自主做出选择的会计年度制度。

实行差别会计年度制度的优点主要体现在:第一,可以起到匀化工作量的作用。受益者将主要包括会计报表使用较多的财政税务、工商行政管理、国有资产监督、统计等国家机关,银行,以及对会计报表进行独立审计的会计师事务所等。在差别会计年度制度下,它们对会计报表的利用和审核工作量将从过度集中(每年年度终了后的1至4月)转变为适度匀化,同时作为差别会计年度制度的副产品——对会计报表的利用和审核的工作质量也将大为提高。第二,为对不同规模的企业实行不同的会计管理、监督和服务打下制度基础。例如,中国民营经济和第三产业的快速发展,使得小型企业的队伍不断扩大。对这些企业实行差别会计年度制度如同要求它们执行《小企业会计制度》一样,都是实行差别会计管理、监督和服务的制度基础。第三,有利于会计的国际化。随着外商独资、外商控股(制)企业的不断增加,这些企业与其境外母公司所采用的会计年度不一致所带来的问题正逐步显现:一方面影响了会计信息国际间的直接、快速流动,另一方面增加了这些企业的会计作业成本(因为它们需要对年度会计报表涵盖的期间进行调整)。而允许这些企业采用与母公司一致的会计年度正是会计国际化的重要体现。

实行差别会计年度制度不仅仅是会计领域的问题,它将给国民经济统计、税收征管、企业内部利益分配等领域带来影响。因此,笔者认为,差别会计年度制度的推行可遵循“先试点,后推开”的原则。小型企业和外商独资、外商控股(制)

企业可以考虑作为首批试点企业。

## 二、放松对会计报表金额单位的“管制”

《企业会计制度》第一百五十七条规定“会计报表的填列,以人民币‘元’为金额单位,‘元’以下填至‘分’”。中国证监会发布的《公开发行证券的公司信息披露编报规则第15号——财务报告的一般规定》(以下简称“《财务报告规定》”)第十三条规定:“财务报表以及财务报表附注披露的金额单位可以为人民币元、千元或百万元”。

与《财务报告规定》相比,《企业会计制度》将企业会计报表的金额单位确定为“人民币元”,在起到统一会计报表金额单位口径作用的同时,也显示出在灵活性上的不足。随着我国大型和特大型企业队伍的不断壮大,会计报表项目金额在几十亿,甚至百亿以上的企业已经越来越普遍,继续要求这些企业的会计报表填至元、角、分,不仅没有多少会计意义,相反会增加额外成本,这些额外成本包括企业的制作成本和会计报表使用者的使用成本(包括阅读成本、加工成本等)。基于上述理解,笔者建议相关政府部门放松对会计报表金额单位的“管制”,允许企业根据自身的实际情况,采用以“元”、“千元”或“百万元”为会计报表的金额单位。值得指出的是,以“元”、“千元”或“百万元”为会计报表的金额单位也是一种国际通行的做法。

## 三、适时取消财务情况说明书

《企业财务会计报告条例》和《企业会计制度》均将财务情况说明书与会计报表、会计报表附注一起规定为企业财务会计报告不可或缺的组成部分,并明确规定财务情况说明书至少要包括以下四项内容:企业生产经营的基本情况;利润实现和分配情况;资金增减和周转情况;对企业财务状况、经营成果和现金流量有重大影响的其他事项。

从我国的会计发展历史上看,财务情况说明书是历史的

产物,在财务会计报告体系没有建立之前,它起到了分析企业财务情况和补充说明会计报表相关信息的作用,有利于会计报表使用者对企业财务情况和会计报表进行进一步的了解。从这个意义上讲,财务情况说明书实际上起到了现行会计报表附注的部分作用。1992年《企业会计准则——基本准则》的发布,第一次较系统地规定了财务会计报告的组成内容,在准则层面宣告了财务会计报告体系的建立。在企业财务会计报告体系建立以后,笔者认为财务情况说明书已经失去了存在的必要,因为财务情况说明书所规定的四项内容与财务会计报告的其他内容存在不同程度的重复:第三项“资金增减和周转情况”信息可以从现金流量表及其补充资料中获得,其余三项均可以从“会计报表附注”中获得。此外,从实践角度看,目前很少有企业还在编写财务情况说明书(编写财务分析报告的企业倒是越来越普遍),财务情况说明书实际上已经被会计实务所淘汰。

#### 四、适当缩小必须对外提供分部报表的企业范围

根据《企业会计制度》的规定,分部报表属于企业必须向外提供的附表。从提供的会计信息内容看,分部报表是一张按业务、地区分别列示的关于营业收入、销售成本、期间费用、营业利润、资产总额和负债总额方面的明细表;从提供的会计信息重要性看,分部报表是一张涉及企业核心商业秘密的会计报表,因为,会计报表使用者可以从这张报表中清晰地了解企业某项、某地区业务的具体毛利额,及其所支付的费用、所实现的利润、所对应的资产和负债。

将这样一张信息丰富,又涉及企业核心商业秘密的会计报表,要求所有执行《企业会计制度》的企业都必须对外提供,笔者认为欠妥的。《国际会计准则第1号——财务报表的列报》和《国际会计准则第14号——分部报告》有关分部报告对外提供方面的规定也支持上述观点。《国际会计准则第14号——分部报告》规定,该准则仅适用于“其权益性证

券或债务性证券公开交易的企业,以及正处于在公开证券市场上发行权益性证券或债务性证券过程中的企业”。根据上述理解,笔者建议将分部报告必须对外提供的对象确定为已经或准备上市的公司、已经或准备发行可转换债券的公司,至于其他企业则按自愿原则由企业自行决定是否对外提供。

#### 五、适当改进对外提供会计报表封面的内容

现行《企业财务会计报告条例》和《企业会计制度》关于企业对外提供会计报表封面应注明内容的规定,与行业会计制度相比有了很大的进步。但从强化会计报表的严肃性和加强对会计报表的管理考虑,笔者建议在会计报表封面上增加:“批准日期”、“会计报表份数”、“企业、企业负责人或董事会声明”和“注册会计师审计情况”四项内容。

增加“会计报表份数”,其目的是为了规范会计报表的制作、存档和对外报送行为,堵塞会计报表流转过程中的漏洞。

增加“企业、企业负责人或董事会声明”和“批准日期”,其出发点是为了进一步强化企业、企业负责人或董事会的诚信意识,强化会计报表的严肃性。其理由有三:一是为了明确责任(谁批准,谁负责);二是为了符合企业财务会计报告必须经过企业董事会或类似权利机构批准的要求;三是为了客观反映会计报表对外报送的及时性。笔者建议声明内容可确定为:“本企业、本企业负责人/董事会全体成员对会计报表的真实性、完整性负责”。

增加“注册会计师审计情况”,其意义包括:第一,可以使会计报表受报者了解会计报表的公信程度(是否经过中国注册会计师审计,由谁审计,以及是否值得信赖等);第二,可以防止未经中国注册会计师审计,但根据有关法规规定应当经过审计的会计报表非法对外报送。■

(作者单位:浙江天健会计师事务所有限公司)

山东经济学院)

责任编辑 张智广