



新旧财务会计报告制度比较

□ 吴 革 张 越

财政部2000年12月29日发布的《企业会计制度》，对企业财务会计报告做了最新规范，同时对企业对外提供的财务会计报告也提出了更高的要求。为了帮助广大财会人员更好地学习和掌握新企业财务会计报告知识，本文仅以旧工业企业会计制度作为比较对象，对《企业会计制度》中有关财务会计报告制度的重大变化作一介绍。

一、新旧资产负债表比较

(一)资产项目的内涵更加稳健

旧制度中资产的定义为：资产是企业拥有或者控制的能以货币计量的经济资源。按照这一定义，在实务中产生的主要问题是：由于技术进步，原有设备已经被淘汰或长期闲置不用，或从国外引进的设备因原材料供应等原因在国内无法使用，这些设备不能再给企业带来经济利益，但因其符合资产定义，而仍作为企业的资产，其价值仍反映在会计报表的资产方，结果造成企业资产虚增，对外提供的财务会计报告所反映的信息因此也失去真实性。新会计制度对此做出了修订，其定义为：资产是指过去的交易、事项形成并由企业拥有或者控制的资源，该资源预期会给企业带来经济利益。如果企业某项财产预期不能给企业带来经济利益，则该项财产不能确认为企业的资产。

(二)新制度对有关报表列示项目作了较大幅度的调整

1、资产方面

(1)增加了应收股利、应收利息及应收补贴款项目。

(2)新制度中的应收账款、存货、短期投资、长期投资、在建工程、无形资产六个报表项目名称虽然与旧资产负债表一致，但其内涵已发生了很大变化。在新制度规定的企业必须计提的几项准备中，只有固定资产减值准备在资产负债表中单独列示，其余均以净额列示。

(3)新制度在长期投资项目下分设长期股权投资和长期债权投资两个子项目。

(4)旧制度中对固定资产的列示是固定资产原价减去累计折旧后得固定资产净值；而新制度则在固定资产净值基础上，再减去固定资产减值准备得固定资产净额。

(5)增加了工程物资项目。

(6)取消了待处理流动资产净损失和待处理固定资产

净损失项目。并规定：对于待处理财产损溢，不论是否经过有关部门批准，均应冲减净资产，并在年末计入当期损益，不得列示于资产方，避免企业以待处理财产损溢的处置方案未获有关部门批准为由，长期挂账。

(7)取消了递延资产项目，把原来的无形资产、递延资产、其他资产重新归并为无形资产、长期待摊费用和其他长期资产。

(8)增加了递延税款借项科目。

2、负债方面

(1)取消了待扣税金项目，增加了预计负债项目。

(2)增加了专项应付款项目。

(3)增加了递延税款贷项项目。

3、所有者权益方面

(1)把原来的实收资本，改为按实收资本减去已归还投资的实收资本净额反映。

(2)在原来的盈余公积项目中，增加披露了法定公益金金额。

(三)取消了旧制度中资产负债表的补充资料

新制度取消了旧资产负债表的补充资料即已贴现的商业承兑汇票和融资租入固定资产原价；突出反映了新制度中的核算原则，即企业应当按照交易或事项的经济实质进行会计核算，而不应当仅仅按照它们的法律形式作为会计核算的依据。

二、新旧利润表比较

(一)收入确认的会计政策发生了变化，新制度特别强调了“实质重于形式”的会计原则。

(二)有关报表列示项目在格式上做了调整

旧利润表的编制是建立在下列公式基础上的：

1、产品销售利润=产品销售收入-产品销售成本-产品销售费用-产品销售税金及附加

2、营业利润=产品销售利润+其他业务利润-管理费用-财务费用

3、利润总额=营业利润+投资收益+营业外收入-营业外支出

新利润表的编制则建立在以下公式基础上：

1、主营业务利润=主营业务收入-主营业务成本-主营业务税金及附加

2、营业利润=主营业务利润+其他业务利润-管理费用-营业费用-财务费用

3、利润总额=营业利润+投资收益+补贴收入+营业外收入-营业外支出

4、净利润=利润总额-所得税

其中,需要说明的是:

(1)投资收益。旧制度中投资收益核算的是企业对外投资取得的收入或发生的损失,新制度中投资收益则还要减去计提的投资减值准备。

(2)新制度增加了补贴收入项目,用以核算企业按规定实际收到的补贴收入(包括退还的增值税),或按销量或工作量等和国家规定的补助定额计算所获得的定额补贴。

(3)营业外支出。新制度的营业外支出包括固定资产盘亏、处置固定资产净损失、出售无形资产净损失、债务重组损失、计提的无形资产减值准备、计提的固定资产减值准备、计提的在建工程减值准备、罚款支出、捐赠支出、非常损失等。

(4)折旧费用。新制度关于折旧费的规定是:企业应当根据固定资产的性质和消耗方式,合理地确定固定资产的预计使用年限和预计净残值,并根据科技发展、环境及其它因素,选择合理的固定资产折旧方法,按照管理权限,经股东大会或董事会或经理(厂长)会议或类似机构批准,作为计提折旧的依据。这一规定,赋予了企业更大的自主权,使企业在确定折旧政策时,既要考虑固定资产的有形损耗,也要考虑无形损耗。

(5)借款费用。企业发生的借款费用,是指企业因借款而发生的利息、折价或溢价的摊销和辅助费用,以及因外币借款而发生的汇兑差额。关于借款费用资本化问题,旧制度缺乏明确的规定,而新制度则在第77条对借款费用资本化的条件与金额做出了明确而详尽的规定。

(6)所得税费用。随着财务会计与纳税会计逐步分离,所得税会计的重要性和复杂性日益凸现。旧制度对此很少涉及,而新制度第107条则作出详细规定。

(7)新制度对《企业会计准则——债务重组》和《企业会计准则——非货币性交易》有关损益部分作了修正。对债务重组的会计处理不再运用公允价值概念,在非货币性交易具体操作中,不再分同类和非同类非货币性资产交换。

(8)为了防止企业计提秘密准备,企业会计制度规定:如果企业不恰当地运用谨慎性原则计提秘密准备的,应作为重大会计差错调整前期留存收益及相关项目,而不能计入当期。

(三)新制度利润表增加了补充资料部分

新制度增加的补充资料包括:1、出售、处置部门或被投

资单位所得收益;2、自然灾害发生的损失;3、会计政策变更增加(或减少)利润总额;4、会计估计变更增加(或减少)利润总额;5、债务重组损失;6、其他。

三、新旧现金流量表比较

1998年3月,财政部发布了《具体会计准则——现金流量表》,要求企业从1998年1月1日起以现金流量表替代财务状况变动表。《企业会计制度》与《具体会计准则——现金流量表》相比,两者整体结构基本一致,但在具体项目上又有较大变化。新旧现金流量表的变化如下:

(一)经营活动产生的现金流量方面

1、新制度中的销售商品、提供劳务收到的现金项目含增值税销项税额,旧制度则不包括。新制度中心购买商品、接受劳务支付的现金项目含增值税进项税额,旧制度也不包括。

2、新制度把旧制度中收到的增值税销项税额和退回的增值税款以及收到的除增值税以外的其他税费返还合并为一个项目即收到的税费返还。

3、新制度把旧制度中支付的增值税款、支付的所得税款以及支付的除增值税、所得税以外的其他税费合作为一个项目即支付的各项税费。

4、新制度把旧制度中只允许企业采用直接法报告经营活动的现金流量改为企业既可采用直接法,也可采用间接法;在采用直接法编制时,应提供有关以间接法编制的经营活动的现金流量的信息。

(二)投资活动产生的现金流量方面

1、新制度把旧制度中分得股利或利润所收到的现金以及取得债权利息收入所收到的现金合并为一个新项目即取得投资收益所收到的现金。

2、新制度把旧制度中权益性投资所支付的现金和债权性投资所支付的现金合并为一个新项目即投资所支付的现金。

(三)筹资活动产生的现金流量方面

1、新制度把旧制度中吸收权益性投资所收到的现金以及发行债券所收到的现金合并为一个新项目即吸收投资所收到的现金。

2、新制度把旧制度中发生筹资费用所支付的现金、分配股利或利润所支付的现金以及偿付利息所支付的现金合并为一个新项目即分配股利、利润或偿付利息所支付的现金。

3、新制度把旧制度中融资租赁所支付的现金、减少注册资本所支付的现金归并到原现金流量表支付的其他与筹资活动有关的现金项目中。

(四)补充资料方面

1、新制度把旧制度中补充资料的第二项“将净利润调

节为经营的现金流量”列为补充资料的第一项。

2、将净利润调节为经营活动现金流量的公式有较大变化:

在旧制度中:

经营活动产生的现金流量净额=净利润+计提的坏账准备或转销的坏账+计提的固定资产折旧+无形资产摊销+待摊费用摊销+处置固定资产、无形资产和其他长期资产的损失(减:收益)+固定资产报废损失+财务费用+投资损失(减:收益)+递延税款贷项(减:借项)+存货的减少(减:增加)+经营性应收项目的减少(减:增加)+经营性应付项目的增加(减:减少)+增值税增加净额(减:减少净额)+其他

在新制度中:

经营活动产生的现金流量净额=净利润+计提的资产减值准备+固定资产折旧+无形资产摊销+长期待摊费用摊销+待摊费用减少(减:增加)+预提费用增加(减:减少)+处置固定资产、无形资产和其他长期资产的损失(减:收益)+固定资产报废损失+财务费用+投资损失(减:收益)+递延税款贷项(减:借项)+存货的减少(减:增加)+经营性应收项目的减少(减:增加)+经营性应付项目的增加(减:减少)+其他

3、在补充资料不涉及现金收支的投资和筹资活动方面,新制度把旧制度中的以固定资产偿还债务、以投资偿还债务、以固定资产进行投资、以存货偿还债务四个项目重新合并为:债务转为资本、一年内到期的可转换公司债券和融资租入固定资产三个项目。

四、新旧会计报表附注比较

(一)长期以来,我国行业会计制度一直未对会计报表附注做出过明确规范。其结果是绝大多数企业(上市公司例外)一般只提供会计报表和简单的财务情况说明书,报表的可读性大打折扣。为此,新企业会计制度对会计报表附注的内容和格式做出了明确规定:会计报表附注至少应当包括十三个方面的内容:1、不符合会计核算基本前提的说明;2、重要会计政策和会计估计的说明;3、重要会计政策和会计估计变更的说明,以及重大会计、差错更正的说明;4、或有事项的说明;5、资产负债表日后事项的说明;6、关联方关系及其交易的说明;7、重要资产转让及其出售的说明;8、企业合并、分立的说明;9、会计报表重要项目的说明;10、收入的说明;11、所得税的会计处理方法;12、合并会计报表的说明;13、其他事项。

(二)旧制度中对滥用会计政策、会计估计及其变更的处理没有特别规定。而新制度则作出规定,对以上行为视同重大会计差错,按《会计政策、会计估计变更及会计差错更正》的规定,进行会计处理。

五、新旧会计报表附表比较

(一)旧制度中资产负债表没有附表,新制度中,资产负债表增加了三张附表:即资产减值准备明细表、股东权益增减变动表和应交增值税明细表。

(二)利润表附表取消了原主营业务收支明细表,保留了利润分配表。因为报表使用者更关注企业的总收支、企业整体的利润率和净资产收益率,单独编制主营业务收支明细表意义不大,只需在会计报表附注中说明即可。

(三)重新规范了分部报表附表。我国原有的企业分部报表制度存在以下三方面缺陷:(1)报告分部的划分偏重于行业分部标准;(2)可报告分部的确定标准过于简单;(3)分部财务报告的内容比较混乱。针对上述缺陷,新会计制度进行了改进:

1、报告分部的划分增加了地区分部标准。地区分部是指企业内可区分的组成部分,该组成部分在一个特定的经济环境内提供产品或劳务,并且承担着不同于在其他经济环境中经营的组成部分所承担的风险和回报。如果两个或多个业务分部或地区分部本质上相似,可以合并为单一的业务分部和地区分部。企业应当根据本企业的具体情况,制定适合于本企业的业务分部、地区分部的分部原则,并且一贯地遵循这一原则。如随着情况的变化而做出调整的,应在会计报表附注中予以说明,并且提供调整后的比较分部报表。

2、严格了可报告分部的确定标准。新制度规定:满足下列三个条件之一的,应当纳入分部报表编制的范围:(1)分部营业收入占有所有分部营业收入合计的10%或以上;(2)分部营业利润占有所有盈利分部的营业利润合计的10%或以上,或者分部营业亏损占有所有亏损分部的营业亏损合计的10%或以上;(3)分部资产总额占有所有分部资产总额合计的10%或以上。

如果按上述条件纳入分部报表范围的各个分部对外营业收入总额低于企业全部营业收入总额75%的,应将更多的分部纳入分部报表编制范围(即使未满足上述条件),但至少达到编制的分部报表各个分部对外营业收入总额占企业全部营业收入总额的75%及以上。纳入分部报表的各个分部最多为10个,如果超过,应将相关的分部予以合并反映;如果某一分部的对外营业收入总额占企业全部营业收入总额90%及以上的,则不需编制分部报表。

3、重新界定了分部财务报告的具体内容。

主要包括:(1)对外营业收入、对外销售成本;(2)分部间营业收入、分部间销售成本;(3)分部资产总额;(4)分部负债总额。

(作者单位:中国金融学院会计系 天津理工学院)

责任编辑 温彦君