

# 财务报表附注信息披露：国际经验与中国借鉴

蔡海静(副教授), 郑霞

**【摘要】** 财务报表列报准则改革不断深入,国内外学者对“财务报表附注从属问题”的争论也由来已久。基于国际经验和我国具体国情,科学界定附注从属问题,合理构建我国财务报告新体系,努力提高附注信息披露水平,已成为未来我国会计改革的重要方向。

**【关键词】** 财务报表附注; 财务报表主表; 财务报告体系; 国际经验

**【中图分类号】** F231.1

**【文献标识码】** A

**【文章编号】** 1004-0994(2016)22-0106-3

## 一、财务报表附注的演进历程

### (一) 国际财务报告体系

探讨国际财务报告体系中“附注从属问题”的演进历程,对我国会计学界构建财务报告新体系具有重要的推进作用。本文认为,在全球财务报告体系的历史发展中,附注地位因

经济实质的变化而处于持续提升的状态。在国际财务报告体系中,附注主要经历了“不属于财务报表”、“属于财务报表,但不属于财务报表主表”、“属于财务报表且属于财务报表主表”以及“属于财务报表,但不属于财务报表主表”等四个阶段,详见图1。

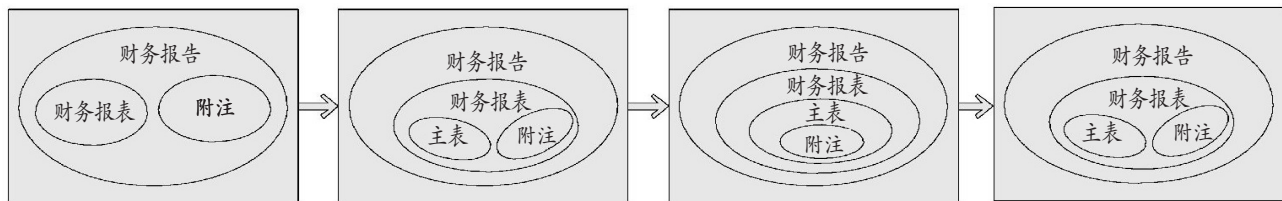


图1 国际上关于附注从属问题的演进历程

早在1984年,美国财务会计准则委员会(FASB)发布的《财务会计概念公告第5号》(SFAC No.5)就指出,财务报表由资产负债表、损益表和现金流量表组成。此外,SFAC No.5对“表内列报”和“表外披露”进行了明确的界定,即财务报表正表所列示的主体经营成果、财务状况和现金流量方面的信息,被称为“表内列报”,而报表附注所提供的解释性补充说明,则被称作“表外披露”。该观点因其对列报和披露说明的合理性而被学者广泛接受。

随着知识经济的发展,1989年国际会计准则委员会(IASC)正式发布了《财务报表编制和列报框架》。该概念框架认为财务报表包含了资产负债表、利润表、财务状况变动表、附注及其他,附注开始被纳入财务报表体系,但地位却远远不如上述三张报表。1999年,英国会计准则委员会(ASB)发

布了《财务报告原则公告》。该公告首次提出“财务报表主表”概念,即财务状况表、财务绩效表、现金流量表,而附注是对财务报表主表列示内容起到解释性作用的补充说明,虽属于财务报表但被排除在财务报表主表之外。

2010年9月,IASB和FASB联合发布的概念框架认为完整的财务报表由财务报表主表(资产负债表、利润表和财务状况变动表)和附注及其他组成,并且上述各组成部分同等重要。为此,附注进一步被纳入财务报表主表体系之中。

2013年7月,IASB正式发布了《财务报告概念框架复核(讨论稿)》,对财务报表主表及其附注进行了区分。该讨论稿指出财务报表主表应包含财务绩效表(损益表和其他综合收益表)、财务状况表、权益变动表、现金流量表。而附注旨在增强报表主表列报数字信息的可理解性,属于财务报表主表的

**【基金项目】** 国家社科基金项目(项目编号:16CJY029); 财政部全国会计科研课题(项目编号:2015KJB022); 中国博士后科学基金(项目编号:2015M580502); 浙江省自然科学基金项目(项目编号:LQ16G030007); 浙江省博士后科研项目(项目编号:BSH1502136)

辅助性部分而非主表要素。IASB于2015年发布的《财务报告概念框架(征求意见稿)》虽并未对讨论稿提出的“财务报表主表”进行明确定义,对“主表范围”和“附注是否归属主表”这两个问题也未给出明确答复。但IASB在2015年单独的披露动议项目研究中对财务报表的实质性应用进行了讨论,提出“财务报表主表不应该包括附注”。附注从财务报表主表中重新分离,再次回到与主表并行的地位。此时附注又重新

属于财务报表,但不属于财务报表主表。

## (二)我国财务报告体系

我国会计准则关于“附注从属问题”的界定,更偏向于对IASB早期的概念框架的参考,即附注属于财务报表,但不属于财务报表主表。在我国财务报告体系中,附注主要经历了“不属于财务报表”、“属于财务报表但不属于主表”、“属于财务报表且属于主表”等三个阶段,详见图2。

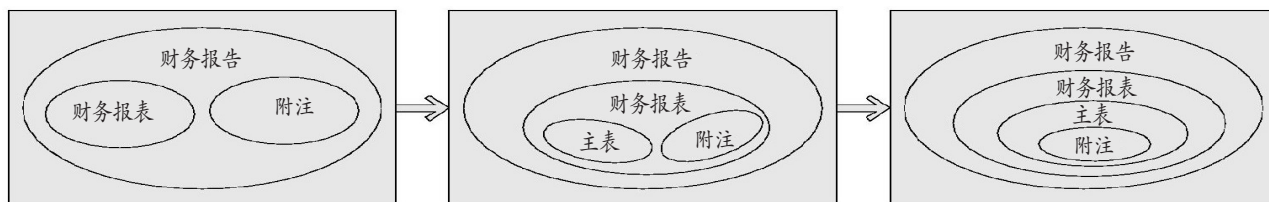


图2 我国关于附注从属问题的演进历程

早在1992年11月,我国财政部发布的《企业会计准则——基本准则》规定,财务报告由资产负债表、损益表、财务状况变动表(或现金流量表)、附表及会计报表附注和财务状况说明书组成。我国的具体准则对于附注定义只停留在概念解释和理论探索阶段。在这个阶段,我国将报表附注视作财务会计报告的重要组成部分,而未纳入会计报表体系。2006年11月,我国财政部发布的《企业会计准则第30号——财务报表列报》规定,财务报表至少包括资产负债表、现金流量表、所有者权益变动表、利润表、附注。这表明附注开始被纳入财务报表体系,但附注的地位并未与其他四张报表等同,而是从属于主表。2014年1月,财政部修订并印发了《企业会计准则第30号——财务报表列报》,新增了“财务报表上述组成部分具有同等的重要程度”的规定,这表明附注已被纳入财务报表主表体系中。

## 二、构建我国财务报告新体系

我国并没有明确的财务报告概念框架,其财务报告体系主要来自于财政部颁布的基本会计准则,以法规的名义存在,制定时缺乏“应循程序”的应用,不能为我国财务报告概念框架的建立提供详细的理论依据。这导致我国缺乏对“列报”和“披露”概念的定义,容易混淆财务报表主表与附注的范围,影响我国财务报告体系的发展与国际趋同。

笔者认为,若要完善“列报”和“披露”的定义,首先要界定财务报表主表的范围,在相关准则中引入“财务报表主表”概念及其相关解释,再明确区分“财务报表主表”和“附注”,并指出财务报表包括财务报表主表和附注。本文构建的我国财务报告新体系如图3所示。

## 三、财务报表附注披露的目标定位及信息类型

财务报表附注是一种用于交流财务或非财务信息的工具,包括报表主表中未呈现的以及无法报告的信息。企业应该明确附注披露的目标定位和信息类型,以防附注过于冗长而增加报表使用者提取决策相关信息的难度。

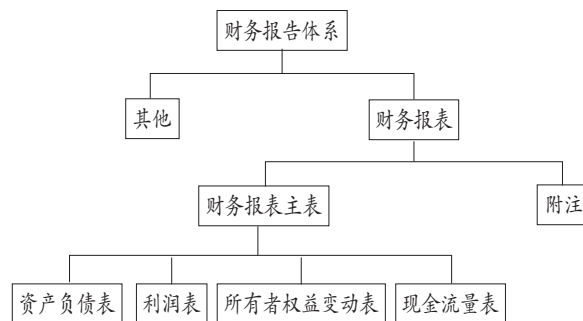


图3 我国财务报告新体系

## (一)目标定位

1. 基于财务报表的整体目标,明确报表与其他形式财务报告之间的界限。财务报表是对企业财务状况和财务绩效的结构性陈述,是为了给各层次报表使用者提供经济决策方面的信息,包括该主体的财务现状、未来现金流情况和财务绩效等信息,以及主体管理层管理被委托资源的能力。附注的目标不是让主体提供可重新计算的、报表内已确认的数字信息,而是提供必要的财务或非财务信息来帮助报表使用者找出影响主体财务状况和绩效的驱动力,影响主体资产和负债的风险因素,以及导致财务报表计量不确定性的关键性因素。

2. 基于报表附注的单独目标。报表附注是增强报表主表中数字信息可理解性而提供的解释性说明。因此,财务报表附注的单独目标旨在帮助报表使用者理解该主体的资产、费用、负债、权益变动等情况和现金流状况,以及这些要素是如何反映管理层利用主体资产来履行其受托责任的,包括保护主体资产免受不利经济因素的影响,保证主体严格遵循相关法律法规等。

## (二)信息类型

1. 报表主表特定项目的细节信息。为了披露主体会计政策,附注应被作为一种“交流工具”来反映基于实际条件、合同条款、关联方交易能力等背景下的主体资产的本质、条件

## □ 参考借鉴

和质量情况。附注信息应对报表中重大项目进行详细解释,从而让使用者理解项目本质,以及任何与所有权、义务和重要事项相关的不确定性因素。此外,附注信息应显示出报表数字是如何被确认的,以及这些数字和描述是如何从以往报表期间结转过来的。

2. 报告主体的一般信息。这类信息包括主体特权、经营活动、实体本质和较其他主体的优劣势等,目标是向使用者提供恰当的背景信息,用以评估财务报表主表列示项目对未来现金流的潜在影响。此外,针对相同的资产或者负债,不同的决策主体会有不同的处理方式。例如,同一家子公司,有的主体管理层仅仅把它作为投资组合中的项目之一,其目的是最终处置它并获得盈利;而有的主体管理层会保留它并将它作为集团公司的一部分。

3. 过去事项、当前环境和可能影响未来现金流的信息。这类信息可能未被确认或主体无法判断是否应被包括在财务报表内,因为此类信息并不能为主体创造价值,也不会导致现有资源的改变。此外,这类信息可能不符合确认计量的定义,管理层决定放弃或不进行识别。但是这些信息对于使用者进一步了解主体的财务状况、财务绩效和现金流情况却起到至关重要的作用,故需要在附注中进行充分披露。

此外,为了减少实务中可能出现的过度披露现象的发生,本文认为,下列类型的信息不应包括在附注中:与主体资源提供者不相关的实体信息;受成本约束、实际可得到且并非十分特别的信息;财务报表使用者本来已掌握的现成资料和信息,如一般的经济、政治、社会环境和常见的会计政策等;某些前瞻性信息,如主体控制之外的产出预测等。

## 四、财务报表附注信息披露之国际借鉴

近年来,我国会计学界对财务报表附注信息披露改革的研究逐渐深入。结合2015年IASB发布的概念框架征求意见稿和我国会计实务的现状,笔者认为可以从下列方面着手提高我国财务报表附注的整体披露水平。

### (一)按结构化的方式分类信息

在披露内容上,要考虑采用结构化分类方式对附注信息进行分类,对相似的项目整合报告,对不相似的项目单独报告;同时也要考虑主体服务性质、用户信息需求期望、管制环境等因素,汇总附注信息,使其重要信息不被掩盖。此外,附注信息还应遵循财务信息质量特征,对主体未来现金流有重大影响的事项,要进行重要性程度辨别,并酌情考虑是否在附注中披露。

### (二)充分考虑使用者的决策需要

在后金融危机时代,不断出现新生经济业务和事项,并非所有公司信息都可以被量化。财务报表主表所体现的信息主要是数字信息而非文字信息,在一定程度上可以显示主体在相应期间的现金流状况、财务状况和财务绩效表现,但无法显示特定项目具体事项的实际情况,此时就需要附注披露

来对此类项目进行详细的解释说明,增强报表内容的可阅读性和可理解性,帮助报表使用者评估主体的各方面能力以便做出决策。企业不能因为现行准则无法计量非财务信息,或为了避免承担附注披露可能带来的额外成本,就有意规避此类信息的披露。企业应当按照功能、性质对主表中会计要素分门别类,筛选出报表使用者决策需要的关键信息,基于决策有用的目标,将此类信息在附注中充分披露。

### (三)合理运用列报和披露的目标和原则

与主体现存资产和负债相关的风险信息,通常有助于第三方评估主体能力,应在附注中予以披露,包括与主体经营活动本质、编制财务报表的假设基础和特定的重大估计等方面相关的风险和不确定性信息。投入的估计和假设,管理层控制下的现有计划和战略目标,特定项目在现有条件下的未来特殊变化的影响等会严重影响报表使用者对报告主体的评估结论,报表提供者要根据其重要性程度灵活运用附注信息披露目标,重新评价和衡量此类信息是否有必要披露。

### (四)健全附注披露规范体系

我国企业在报表附注的实际披露中往往避重就轻,内容缺乏相关性,信息可靠性较弱。因此,要关注会计实务过程中出现的附注披露问题,制定相应的、具有可操作性的规范性方案,在法律层面提供详细的指导,减少不规范操作的发生。应充分考虑民意,广泛征求意见,并适当修改相关准则,规范财务报表附注信息披露体系,健全准则制定时的协调机制,避免相关规定重复出现。

### (五)充分考虑成本效益原则

在附注信息披露程序方面,可以适当地出台相关法律法规,简化附注披露程序,降低财务报表的准备成本,减轻企业压力。在附注信息披露方式方面,应鼓励报表提供者采纳电子形式的财务报表,既可增强可读性又可降低报表使用者提取财务信息再加工的时间成本。在附注信息披露改革方面,应充分考虑政府、企业、财务人员和使用者的成本要素,包括理论研究、准则实施和监管、企业财务信息系统升级、财务人员综合素质培训、财务评价体系改进等方面的成本。尽管附注列报披露改革成本高昂,但改革的呼声却日益见长,为此可以加大研究力度和增加实地测试,深化财务报表附注信息披露改革。

## 主要参考文献:

葛家澍. 建立中国财务会计概念框架的总体设想[J]. 会计研究, 2004(1).

万迈. 透过附注看上市公司会计信息披露质量[J]. 财会月刊, 2013(7).

汪祥耀, 金一禾. 财务报告概念框架列报和披露演进[J]. 财会通讯, 2014(5).

作者单位: 浙江财经大学会计学院, 杭州 310018