

IASB/FASB“关于财务报表列报的初步观点”讨论稿之评价

朱莲美(博士)

(中国矿业大学管理学院 北京 100096)

【摘要】2008年10月16日IASB和FASB联合发出了一份题为“关于财务报表列报的初步观点”的讨论稿,提出了以改变财务报表列报形式和内容来达到刻画企业具有内在一致性财务图景等目标的思路。本文认为,《初步观点》提出的财务报表列报建议并不一定能实现其设定目标,且改革成本巨大。

【关键词】财务报表 列报 初步观点

2008年10月16日由IASB和FASB联合发出一份题为“关于财务报表列报的初步观点”的讨论稿(以下简称《初步观点》),对财务报表列报进行了翻天覆地的改革。这次改革提出了以改变财务报表列报形式和内容来达到刻画企业具有内在一致性财务图景等目标的思路。那么,《初步观点》提出的财务报表列报建议能否实现其设定目标?如果按《初步观点》进行列报又会产生哪些问题?本文拟将《初步观点》中对财务报表列报的改进建议进行简单总结,然后对《初步观点》进行分析评价,并在此基础上提出相关建议。

一、《初步观点》对财务报表列报的改进建议简述

《初步观点》为财务报表列报制定了三个目标:①刻画主体活动具有内在一致性的财务图景。②分解信息有助于预测主体的未来现金流量。③帮助报表使用者评估主体的流动性和财务弹性。为了达到上述目标,建议的列报模式要求主体将其价值创造方式(业务活动)方面的信息与募集资金(筹资活动)方面的信息分开列报。主要包括:①一个主体应当进一步分解与业务活动有关的信息,将经营活动的信息与投资活动的信息分开列报;②一个企业应该根据筹资来源,将筹资活动的信息分开列报;③一个主体应当将终止经营的信息与持续性业务和筹资活动的信息分开列报;④一个主体应当将所得税信息与财务状况表和现金流量表中的其他所有信息分开列报。

在综合收益表中,主体应当列报与如下几方面有关的所得税费用(收益):①来自持续经营活动的信息;②终止经营;③其他综合收益项目。在报表的具体列报上,资产负债表将更名为“财务状况表”,在内容上变资产、负债和权益,为经营、筹资、所得税和终止经营几类主要活动。并且,除非管理者认为按流动性列示资产和负债能提供更相关的信息,否则企业应将资产和负债在每一类别中分解为短期和长期子类别。资产和负债的总计数以及长期和短期资产及负债的小计数,将在财务状况表或财务报表附注中列报。在综合收益表上,所有主体必须单独列报一张综合收益表,并将其他综合收益项目单独在一个部分列示。对于现金流量表,建议分开列报经营活动

现金收入和支出的主要类别。建议的列报格式如下:

财务状况表	综合收益表	现金流量表
业务	业务	业务
经营资产和负债	经营收入和费用	经营现金流量
现金流量	投资收入和费用	投资现金流量
筹资	筹资	筹资
筹资资产	筹资资产收入	筹资资产现金流量
筹资负债	筹资负债支出	筹资负债现金流量
所得税	所得税	所得税
	持续经营(业务和筹资)的所得税	
终止经营	终止经营	终止经营
	扣除所得税后的金额	
	其他综合收益	
权益		权益

二、对《初步观点》的评价

1. 改进列报后的财务报表可能对主体财务弹性及流动性的评价功能弱化。根据《初步观点》,财务状况表应按活动类别将其所占用的短期和长期资产、短期和长期负债作为一组,这样虽可以提供每类活动所占用的净资产,并与综合收益表、现金流量表相应类别配合以反映企业每类活动的经营成果及质量,但它有可能会影响会计信息使用者对企业财务弹性及流动性的评价。因为改进后的财务状况表已不能清晰体现企业的总体资产负债率,而这一指标是评价企业财务弹性的重要依据。并且,改进后的财务状况表未能系统地体现企业资产的变现能力,这样既不便于评价企业的财务弹性,也影响信息使用者对企业流动性的评价。

2. 改进列报后的财务报表可能导致会计信息缺乏可比性。由于企业可能会根据经营环境的变化随时调整经营战略,因而资产性质的变化也就不可避免。如将经营活动中部分设备用于对联营企业或合营企业投资,导致固定资产变为长期

股权投资,从而经营活动与投资活动所占用的资产此消彼长。资产性质的这种正常调整本无可厚非,但由于各类活动所占用的净资产与其带来的相关损益挂钩,那就有可能导致管理层人为调整资产性质的现象产生。因此,《初步观点》允许企业按管理层的意图划分各类活动所占用的资产和负债等,这会导致报表项目划分的主观性增强,不仅削弱了不同企业在同一时期的会计信息可比性,而且削弱了同一企业在不同时期的会计信息可比性。

3. 按《初步观点》列报会产生一些新的问题。《初步观点》要求在财务状况表中列报筹资资产和筹资负债,在综合收益表中列报筹资资产收入和筹资负债支出,这就导致筹资资产的表现形式和功能模糊。因为筹资活动通常服务于经营活动和投资活动,其带来的资产通常体现在经营活动和投资活动的资产上,一般不会独立存在或者独立存在的时间较短。企业一般不会为筹资而筹资,离开了具体的经营和投资活动,筹资活动就变得毫无意义。此外还会出现其他具体问题,如购建固定资产、无形资产等方面的支出到底是投资活动还是经营活动?一些长期待摊费用项目如何归类?所得税作为一个独立项目如何确定其性质或功能?如何划分经营活动负债、投资活动负债、筹资活动负债?所有者权益又如何与各类活动挂钩?

4. 改进列报后的财务报表体系在逻辑上存在问题。现行财务报表由资产负债表、利润表、所有者权益变动表及现金流量表构成,它们各自除提供自身特定的会计信息外又同时构成一个完整的报表体系。四张报表之中资产负债表居于核心地位,所有者权益变动表则是对资产负债表中所有者权益自年初至年末的变动情况进行解释,而利润表则是对所有者权益变动表中的净利润进行解释。同时,利润表、现金流量表又对资产负债表中的部分资产、负债和所有者权益的变动进行解释,并且四张报表相关项目的数据钩稽关系明确。而改进后的财务报表体系中财务状况表、综合收益表及现金流量表三表之间的逻辑关系不明确,数据上也无钩稽关系。而且,现金流量表与财务状况表在分类上也无法与综合收益表完全一致,即前两张表中均分为经营活动、筹资活动、所得税、终止经营和权益五大类,而综合收益表却无法体现权益类。同时,财务状况表中经营活动、筹资活动、所得税及终止经营均区分为资产和负债,但权益部分却无法体现资产和负债。此外,财务状况表上筹资资产、筹资负债与综合收益表上相关收入、支出还能勉强对应,但现金流量却没有相关对应项目。

5. 改进列报后的财务报表不一定比现行报表更能够刻画出一个主体活动具有内在一致性的财务图景。现行三张报表中损益表和现金流量表基本上是按主体活动分经营活动、投资活动和筹资活动三大类列示,只有资产负债表按流动性及筹资来源分流动资产、非流动资产、流动负债、长期负债、所有者权益列示。企业的资产不仅反映其拥有或控制的经济资源,而且其性质本身就已经反映了企业的活动类别。将企业资产的性质或功能与利润表和现金流量表相关内容配合,基本

上也能够刻画出一个主体活动具有内在一致性的财务图景,如资产负债表上的固定资产主要代表经营活动所占用的资产,利润表上的营业利润则代表其产出效益,现金流量表上的经营活动现金流量则反映营业利润质量。改进列报后的财务报表到底如何刻画一个主体活动具有内在一致性的财务图景,还需要 IASB/FASB 进一步说明。

6. 改进财务报表列报会产生巨大的改革成本。自现代会计产生以来,一直以资产负债表和利润表要素为会计核算对象,并已经形成了一套严密的“凭证→账簿→报表”的会计实务体系。随着会计理论界的深入研究,也基本形成了以会计目标为导向、以会计信息质量特征为保障体系、以符合会计要素及其确认和计量条件为列报内容的财务会计理论体系。如果按初步观点列报模型,必须重新研究账簿和报表之间的逻辑关系以及财务会计理论架构。毫无疑问,会计理论界和实务界从业人员均需花费巨大的学习成本,企事业单位也需要支付巨额的培训费用。不仅如此,财务分析界也需要付出巨大的成本研究新报表所揭示的信息。因为财务会计的每一次改革,都会对财务分析产生巨大的影响。我国在 2000 年和 2006 年的会计改革是在 1992 年建立的会计报告框架内进行的,对财务分析的影响相对较小,而按《初步观点》提出的财务报表列报模型则突破了这一框架。因此,对我国近二十年建立起来的财务分析方法和体系重新进行研究,这一成本无疑也是巨大的。

三、建议

虽然《初步观点》提出的改进财务报表列报模型存在许多问题,但其蕴含的利用财务报表之间的内在联系来刻画企业具有内在一致性的财务图景的思路却大放异彩。笔者认为,近十年来我国经过两次会计改革已经付出了巨大的改革成本,并且在改善会计信息质量方面也取得了很大的成效,没有必要在短期内进行如此剧烈的变革。但会计准则国际化是大势所趋,我国一方面应积极参与讨论并提出改革建议,另一方面应该要求 IASB/FASB 对如何获取财务信息的财务分析方法一并研究。因为,既然是通过改革财务报表列报来提供更多、更相关的会计信息以更好地服务于经济决策,那么对如何让会计信息使用者通过改进后的报表获取信息也应该加以明确指引,否则将会使会计信息接受方不能完全理解信息供给方所提供的信息,从而不能完全达到财务报表列报改革的目的。并且,由于《初步观点》没有提出明确的关于如何获取会计信息的具体指引,会造成财务分析研究成本的巨大浪费。

主要参考文献

1. 温青山等. 基于财务分析视角的改进财务报表列报效果研究——来自中石油和中石化的实例检验. 会计研究, 2009; 10
2. 葛家澍. 试析 IASB/FASB 联合概念框架的某些改进——截至 2008 年 10 月 16 日的进展. 会计研究, 2009; 4
3. 赵治纲. 关于财务报表列报现状、发展与问题的研究. 中国总会计师, 2009; 10