

IASB/FASB《财务报表列报初步意见》讨论稿的反馈意见分析

只建克 高建华

(中国石油天然气集团公司管材研究所 西安 710065)

【摘要】 针对三大报表对报表项目的划分缺乏统一标准的现状,IASB与FASB于2008年10月联合发布了《财务报表列报初步意见》,提出了分类列报的观点。本文对该讨论稿的反馈意见进行了统计分析,并得出对我国的启示。

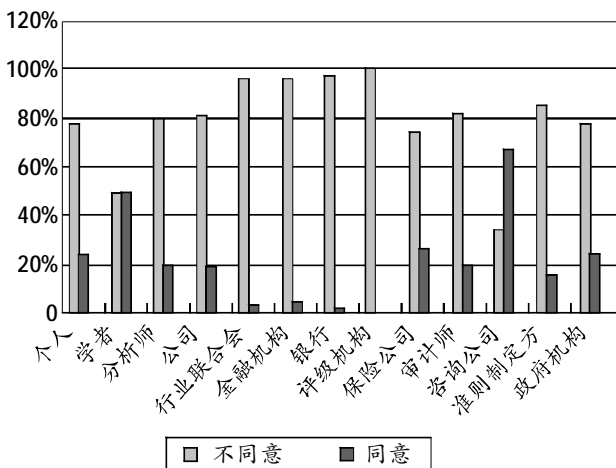
【关键词】 财务报表 分类列报 反馈意见 IASB FASB

2008年10月,国际会计准则理事会(IASB)与美国财务会计准则委员会(FASB)联合发布了《财务报表列报初步意见》,提出了分类列报的新观点,以整体提高财务报表反映主体财务状况的能力。本文主要对该讨论稿的反馈意见进行分析,以期对我国财务报表列报改革提供一定的借鉴。

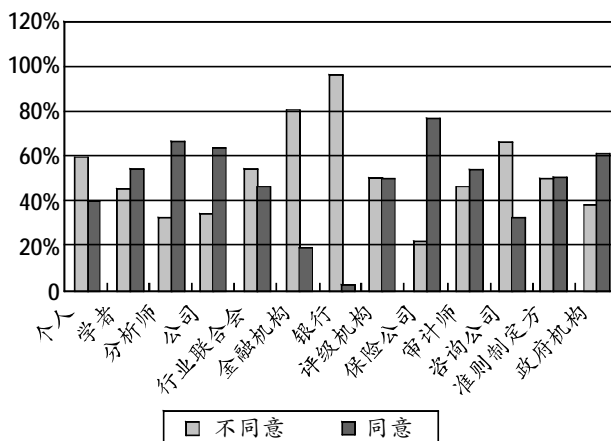
一、《财务报表列报初步意见》的反馈意见统计

IASB和FASB在发布讨论稿后收集了来自各个国家和地区的反馈意见共229份,具体情况为:

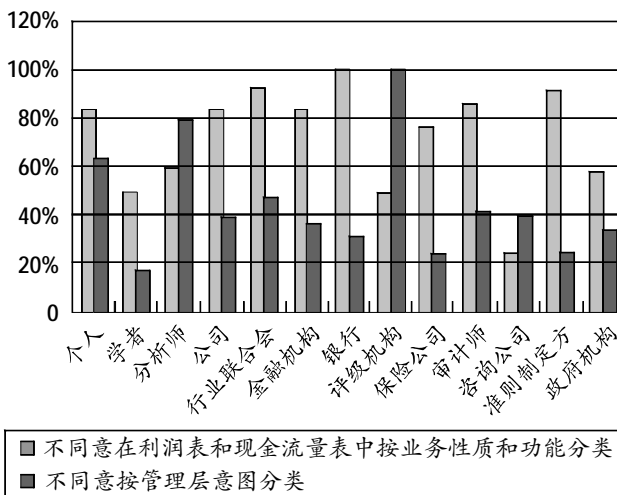
1. 总体评价。总体评价中以不同意者居多,占有效意见的83.4%。其中,公司、行业联合会、金融机构、银行、准则制定方、政府机构等大部分持有反对意见,评级机构更是全面反对,这可能是因为它们更多地出于实务层面和执行成本的考虑。与之相对应,学者和咨询公司大部分持有同意意见,这可能与学者和咨询公司更多地出于理论层面的考虑有关。具体情况如下图所示:



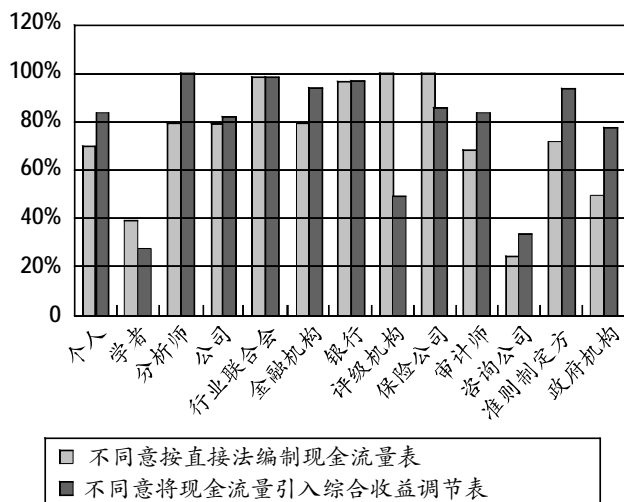
2. 对主表按三大活动划分的反馈意见。对主表按三大活动(即经营活动、投资活动和融资活动)划分的反馈意见分歧较大,不同意的占有效意见的53.6%。可见,对于财务报表按三大活动划分列报,实务界和理论界基本承认其合理性。具体意见分布见右上图。



3. 对主表按管理意图和业务性质、功能分类的反馈意见。对于在利润表和现金流量表中按业务性质和功能分类持不同意意见的比例较高,达到82.1%,这说明理论界和实务界可能更多地出于执行成本的考虑。对于按管理意图分类的反馈意见也有分歧,总体而言不同意者居多,达50.1%,这也说明理论界和实务界对于会计主观性继续持谨慎态度。具体意见分布见下图:



4. 对按直接法编制现金流量表和将现金流量引入综合收益调节表的反馈意见。对按直接法编制现金流量表持反对意见的占总反馈意见的 80.4%；不同意将现金流量引入综合收益调节表的占大多数，达 86.4%，比反对按直接法编制现金流量表的比例略高。这表明，对于主表中的现金流量表的收付实现制的编制基础如何与资产负债表、利润表的应计制编制基础融合，充分发挥现金流量信息的作用，理论界和实务界还持有非常谨慎的态度。具体意见分布见下图：



二、《财务报表列报初步意见》的反馈意见分析

尽管 IASB 和 FASB 提出的分类列报在理论和逻辑上优点鲜明，基本上满足了它所提出的三大目标，能够有效地在三大报表之间形成勾稽关系，将价值创造(业务项目)和价值创造来源(融资项目)很好地体现于三大报表的分类中，但从反馈意见可知，这种分类方法仍然有来自各界广泛的反对意见。究其原因，主要有以下几点：

1. 三大目标过于理论化。讨论稿提出的三大目标是：

①内聚性目标，即不同主表间相似项目可以对应起来；②细分目标，把不同性质、特征的项目分开列报；③流动性和财务弹性，有助于判断企业是否能归还到期债务。第一，内聚性目标在理念上很好，让报表使用者看清报表间项目的联系，理顺报表要素变动的来龙去脉。但是讨论稿试图让不同报表中每个相似的项目都对应起来，这可能存在一定的问题。由于表外项目的存在、某些项目有多种用途以及某些项目的用途在不同期间会发生变化，这种报表间项目逐条对应是无法实现的。第二，细分目标的新意在于从业务功能和性质的视角出发，但这无疑会导致报告主体披露成本的大幅度升高、业务信息泄露、信息过载等现实问题。第三，流动性和财务弹性目标强调现金流量，体现为强制采用直接法编制现金流量表和在综合收益调节表中引入现金流量。而大量实证研究表明，会计盈余信息相对于现金流量信息更能预测企业的未来价值。

2. 分类列报与现行会计理念相背离。第一，资产、负债、所有者权益的平衡关系在资产负债表中不明显，即在报表中

已经没有直观体现“资产=负债+所有者权益”的会计恒等式，这是对已经使用了 500 多年的复式记账法的严重挑战。第二，它违背了 IASB 与 FASB 制定概念框架时所坚持的“会计目标——信息质量特征——要素确认与计量——财务列报与披露”的财务报告逻辑关系。

3. 没有满足各种信息使用者的需求。众多的反馈意见表明，旧的列报准则没有严重的本质问题，所以就没有必要颁布一个新的列报准则。尽管讨论稿提出要满足报表使用者的需要，但是不难发现其可能更偏向于满足分析师的需要。同时，政府和非营利组织有意使用与普通企业相同的列报准则，但是讨论稿提出如此高的要求却把这两类主体拒之于门外。从审计师的角度来看，新列报模式对审计工作提出了更大的挑战，报表中新增了许多分解的信息从而导致审计工作量大幅度增加。IASB 和 FASB 计划于 2011 年完成最终准则，那么 2012 年很有可能开始实施新准则，距离现在大约只有两年时间。如此短的时间要经历这么大的变动，恐怕很少有企业能及时过渡。

三、对我国财务报表列报的启示

我国 2006 年的会计准则改革，已经得到了 IASB 以及欧盟、香港、美国等组织或地区或国家的肯定，我国会计准则已与国际会计准则实现实质性趋同。在国内监管层面，通过对 2007 年、2008 年和 2009 年会计准则执行情况的调查统计，财政部对新准则的执行情况总体上持肯定态度。在学术界，一些学者对新准则的会计信息市场反应、盈余管理和盈余质量等方面展开了一系列研究，这些研究总体上对新准则在提高盈余质量、会计信息价值相关性等方面持肯定态度(毛新述、戴德明, 2009; 郜进兴、林启云和吴溪, 2009)。会计制度的发展与一个国家的经济发展密切相关，若直接采纳 IASB 和 FASB 的观点，对财务报表分类列报进行系统性改革，将不可避免地产生很大的转换成本和执行成本，从而对我国发展时间不长的资本市场会产生一定的冲击。

综上所述，IASB 和 FASB 提出的财务报表分类列报的观点具有一定的合理性，但也存在着一些值得商榷的地方。尤其在我国，市场经济体系还不健全，对我国现行财务报表分类列报进行根本性变革，还有待于理论界和实务界的研究结论的充分支持。但不可否认，财务报表分类列报作为国际权威会计准则制定机构的重要研究成果，我们应积极关注其新动向和新观点，正确认识和处理国际财务报告准则改革与我国会计准则改革的辩证关系，坚持有借鉴、有继承、有创新和渐进式的思路，充分持有谨慎态度，“趋同”但不应“盲从”，走有中国特色的、为我国社会主义市场经济服务的会计准则改革道路。

主要参考文献

1. 葛家澍.试评 IASB/FASB 联合概念框架的某些改进.会计研究, 2009; 4
2. 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