

FASB与IASB《财务报表列报初步意见(讨论稿)》简评

赵彦峰

(河南财经学院 郑州 450002)

【摘要】 FASB与IASB于2008年10月发布了《财务报表列报初步意见(讨论稿)》,这是双方合作的重要成果。本文首先从财务报表列报目标、格式和项目分类方面简要介绍其主要内容;其次分析该初步意见引起的财务报表列报理念及其具体内容的变化;最后提出了我国财务报表列报准则的改进方向。

【关键词】 财务状况表 全面收益表 资产负债观 一致性

早在2001年,IASB(国际会计准则理事会)和FASB(美国财务会计准则委员会)就在各自议程中加入财务业绩报告的项目并独立实施该项目。在2004年,双方认为应共同实施财务报告项目以促进会计准则的国际趋同,双方决定分三个阶段实施该项目。双方在2005年10月已完成了第一步的商议。2006年3月IASB发布对《国际会计准则第1号——财务报表的列报》(IAS1)修订稿的征求意见稿。在考虑对征求意见稿的反应后,IASB于2007年9月发布IAS1的修订稿,其影响了权益变化和全面收益的列报,使IAS1中的全面收益在很大程度上与《美国财务会计准则第130号——报告全面收益》中的全面收益相一致。2008年10月双方联合发布的《财务报表列报初步意见(讨论稿)》(简称“初步意见”)是该项目第二阶段的要求。

一、初步意见的主要内容

初步意见包括四章和两个附录:第一章为引言及适用范围,第二章为财务报表列报目标及原则,第三章为目标和原则在每一财务报表的运用,第四章为财务报表附注;两个附录以制造业和金融服务业例示财务报表及其附注的编制。其主要内容如下:

1. 财务报表列报的目标。主要包括以下三个目标:①描述一个主体业务活动内在一致性的财务状况。该目标要求各财务报表上项目之间的关系是明晰的,并且财务报表之间应尽可能地相互补充。②分解信息以使其有助于预测主体未来的现金流量。进行未来现金流量的金额、时间分布、不确定性的财务报表分析时,使用者需要合理的、分解的财务信息。因为如果各项目经济意义不同,使用者在预测未来现金流量时就希望考虑该差异。③帮助使用者评价主体的流动性和财务弹性。有关主体流动性的信息能帮助使用者评价其在融资合约到期时的履约能力,而有关主体财务弹性的信息能帮助使用者评价其投资并提高预测资金需要量的能力。

2. 财务报表项目分类。提议的财务报表列报模式的一个重要变化是:改变报表项目分类理念和方法,即IASB和FASB支持按主体业务活动列报,根据管理层的意图进行分类而不是

按约定俗成的要素进行分类,其理由是运用该方法编制的财务报表能反映管理层如何对待和经营企业及其资源的情况。

3. 财务报表格式。提议的财务报表列报模式要求主体提供的一套完整财务报表包括:财务状况表、全面收益表、现金流量表和权益变动表及附注,并要求分别列报其有关创造价值的方式(业务活动)和为业务活动融资的方式(融资活动)。具体来说包括以下方面:①主体在经营活动部分应该进一步将业务活动与投资活动的信息分别列示。②主体应根据融资来源分别列报业务融资的信息。具体来说,主体应分别列示有关非所有者来源的资金及其变化以及所有者来源的资金及其变化。③主体应分别列示非持续经营与其持续经营和筹资活动相关的信息。④主体在财务状况表和现金流量表中将其所得税信息与其他信息分别列示。主体在全面收益表中应单独列示以下各项有关所得税费用(或收益)的信息:持续经营收益(即来自经营活动和融资活动的净收益或净损失)、非持续经营收益和其他全面收益项目(税后金额列示)。

二、初步意见的主要变化

1. 财务报表列报理念的变化。

(1)列报的目标导向为决策有用观。该初步意见显然受到美国的影响,面向资本市场,明确提出对外财务报告的通用目标是:提供有助于现在和潜在的投资者和债权人以及其他信息使用者进行投资、信贷和类似资源配置决策的信息。这表明:一方面,其使用者是广泛的(主要包括权益投资者、债权人、供应商、雇员、客户、政府及其代理机构和管制机构、公众成员),即体现的是主体观;另一方面,将财务报告的目标定位为决策有用性,但也已经意识到财务报告的使用者同样希望评价管理当局是如何履行经营管理责任的。评价管理当局履行经营管理责任要求的信息通常也是资源配置决策需要的信息。因此,FASB和IASB认为,决策有用性体现了受托责任观。

(2)报表间钩稽关系的内在一致性。主体应首先将其财务状况表中的资产、负债按管理层意图图分类法分成几类,该分类强调与主体运用资产、负债及其对待业务活动的方式相一致,还要求将该分类方法运用于全面收益表和现金流量表中。分

类决策权属于管理层,其分类的依据将作为会计政策的讨论内容列示在财务报表附注中。为编制一套内在一致的财务报表,主体应使财务状况表、全面收益表、现金流量表中列示信息的项目、种类以及排列的顺序保持一致。

(3)报表中心转移至财务状况表。从对项目的分类依据,即资产和负债的管理层意图分类法,到全面收益表、现金流量表以及权益变动表的项目列报,均以财务状况表为基础,体现报表重心由收益表向财务状况表的转移。将权益变动表作为一张主表,列报每一个权益项目期初和期末金额以及该期间每一金额的变动情况,这是对财务状况表中权益项目的详细描述,强化了财务状况表的中心地位。目的是使财务状况表更加真实、公允地反映企业的财务状况,使企业的业绩报告从更深层次上关注净资产的计价。

2. 财务报表的具体变化。

(1)财务状况表。财务状况表将按主要活动(经营活动、投资活动和融资活动)进行分类。在业务和筹资部分列示的资产和负债能清楚表明管理层使用净资产的情况。该变化以及全面收益表和现金流量表中业务活动和融资活动分别列示,将方便使用者计算主体业务活动或融资活动的主要财务比率。每一类资产和负债将被分为短期和长期两个小类,除非主体认为按流动性列示资产和负债能提供更相关的信息。在财务状况表以及财务报表附注中,主体还应列示资产负债合计数、短期和长期资产以及负债的分类小计数。

(2)全面收益表。其要求主体提供单一的全面收益表,在其中单列其他全面收益。该报表应列示一个会计期间利润、损失或者净收益的小计以及全面收益的总计。因为全面收益表中有其他财务报表中相同的部分和种类,所以该表将列示比目前的收益表或全面收益表更多的分类小计金额。这些增加的分类小计金额让使用者能够比较不同财务报表的影响。另一个重要的方面是,当一个项目的分别列示能增强其在预测未来现金流量方面的信息有用性时,主体应分别列示。除了将其收益和费用项目分成经营活动、投资活动和筹资活动三类之外,主体还应根据每一类的功能进行细分,这种细分有助于使用者预测未来现金流量。初步意见还认为一张全面收益表应包括全部收益和费用项目,便于使用者理解和使用这些信息。

(3)现金流量表。在现金流量表中,主体应采用直接法分别列示经营活动中现金收入和支出的主要分类,比如,来自客户的现金收入、为取得存货支付给供应商的现金支出,而不是目前大多数主体所采用的间接法。原因如下:直接法比间接法更符合提议的财务报表列报目标;另外,按直接法列示有助于使用者将经营性资产和负债、经营收益和费用信息与其经营现金收入和支出联系起来。提议的列报模式还包括从现金流量到全面收益的新的调节方法,并将其作为财务报表的附注,该调节方法将收益细分为现金基础收益、除重新计量的应计制基础收益和重新计量部分收益(如公允价值变动)。由于不同组成部分在预测未来现金流量和评价盈利能力中所起的作用不同,使用者应分别项目来分析。另一个变化是将现金等价物独立出来,不再采用与现金同样的方法列报,相应的,财务

状况表的现金也不再包括现金等价物。

三、初步意见对我国完善财务报表列报准则的启示

1. 强化管理层意图分类法。初步意见对列报项目的分类采用管理层意图分类法,即主体对业务和融资部分的资产和负债应以能最好反映主体使用资产或负债的方式进行分类。同时为用一致的方式提供信息,主体按与财务状况表中对资产或负债同样的分类方法在全面收益表和现金流量表中列示资产、负债和权益项目的变化。管理层意图分类法能使管理层将其特有的业务信息提供给财务报表使用者。在采用该种分类法时,委员会考虑到主体会有不同的业务,并且相同类型的资产和负债会在不同的业务中发挥不同的作用。我国现行会计准则对金融资产分类强调根据管理层意图进行分类,而对其他资产并未强调,会带来不一致。因此,我们应借鉴初步意见的做法,将管理层意图分类法贯穿于整个报表体系,增强各报表项目的内在一致性。

2. 完善资产负债表。初步意见是将资产负债表改为财务状况表,首先,通过列报业务活动、融资活动中有关资产、负债以及净权益的信息,反映主体财务状况,同时使用者也容易计算出主体业务活动或融资活动的主要财务指标。其次,财务状况表不再以要素为基础进行分类(即分为资产、负债和权益),而是以功能为基础进行分类。业务和融资部分列示的资产和负债能清楚地表达管理层在相应活动中净资产的使用情况。另外,例如主体经营活动的销售额能直接与带来销售的经营性资产比较,与利用目前财务报表相比,使用者能更容易、更直接地评价经营资产报酬。我国应借鉴该做法改进资产负债表的列报方法,体现资产负债观。

3. 完善全面收益的列报。初步意见认为主体应在单一的全面收益表中列报全面收益及其构成。全面收益的其他项目应与其他部分一样(如业务和融资部分),单列为一个部分,同时其他全面收益的每一部分,主体应辨认并指出该项目是与经营活动、投资活动还是融资活动相关或可能相关。而我国目前对全面收益的列报是分散在利润表和所有者权益变动表中的,如“公允价值变动收益”、“资产减值损失”、“非流动资产处置损失”等“其他全面收益”项目列示在利润表中。所有者权益变动表作为一张主表,至少应当单独列示以下信息:净利润、直接计入所有者权益的利得和损失项目及其总额、会计政策变更和差错更正的累积影响金额、所有者投入资本和向所有者分配利润、按规定提取的盈余公积以及实收资本(或股本)、资本公积、盈余公积、未分配利润的期初余额及其调节情况。这表明,我国会计收益信息的披露开始趋向于全面收益观,采用混合模式列报全面收益。笔者认为我国应逐步采用一表法,即扩展的收益表模式,在利润表的净利润下列示其他权益收益项目,最后报告全面收益总额。

需要指出的是,初步意见只是双方达成的初步一致意见,仅表明国际会计一个新的动向和可能发展的趋势,只是要求我们关注这个动向,考虑如何与之趋同。

主要参考文献

财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006