

国际财务报表列报准则的修订及借鉴

中南财经政法大学会计学院 邹小平 浙江理工大学经济管理学院 吕跃金

【摘要】 本文介绍了《国际会计准则第1号——财务报表列报》(IAS 1)的修订历程,着重对该准则最近一次进行的修订做出述评,并将其与美国财务会计准则相比较,得出了IAS 1与美国财务会计准则对我国的启示,认为我国其他综合收益项目的列报方式制约着使用者对信息的理解,有必要引进综合收益列报。

【关键词】 财务报表 列报 综合收益表

一、修订背景

国际会计准则理事会(IASB)与美国财务会计准则委员会(FASB)的业绩报告趋同可分为两阶段:第一阶段旨在使IAS 1与《美国财务会计准则第130号——报告综合收益》(SFAS 130)相一致;第二阶段作为IASB与FASB的联合项目,将对财务报表的总计和小计项目、信息汇总的一致性原则、经营活动现金流量的直接法和间接法等内容进行重新考虑。因此,2007年IAS 1修订稿的发布标志着IASB与FASB联合进行的财务报表列报相关内容的复核和协调项目的第一阶段已完成。

IAS 1起源于国际会计准则委员会(IASC)在1974年3月发布的名为会计政策披露的征求意见稿,历经1975、1978、1979、1996、1997、2003年等多次修订与重组。本次修订是根据会计环境的发展变化,在2003年修订的基础上再次进行的修订,并将于2009年1月1日起生效并允许提前采用修订的列报方式。此次修订变化相对较小,修订的目的在于提高使用者分析和比较财务报表信息的能力。

二、IAS 1的主要变化及评述

1. 财务报表使用了新的名称及评价。

(1)财务报表使用了新的名称。对财务报表的名称作了改变,如将资产负债表改为财务状况表,并引入了综合收益表。虽然这些新名称将在以后新准则中得以体现,但不强制要求报表编制者使用这些新名称。

(2)评价。除名称变化易引起混乱外(短期内),这些变化的影响是微不足道的。因为不同的报告主体在定义基本财务报表的名称时可能会使用不同的术语,所以使用新名称对于有些报告主体可能会不太习惯,但是他们会很快熟悉起来。

2. 财务状况表变化及评价。

(1)财务状况表(资产负债表)的变化。在旧IAS 1下,报告主体只需要披露两张资产负债表,一张是本期期末的资产负债表、另一张是前期期末的资产负债表。修订后的IAS 1要求增加第三张资产负债表——当报告主体进行了会计政策的追溯应用或财务报表项目的重新表述或重分类时,披露前期期初的数字。

(2)评价。此前IASB要求提供一年的比较财务信息;FASB认为可比信息是值得提供的,但没有强制性地要求披露,该项修订减少了IASB与FASB之间的差异,提高了财务信息的可比性。

3. 综合收益表变化及评价。

(1)综合收益表的变化。IASB修订了收益和费用的列报要求,允许报告主体选择采用报告形式。修订后的IAS 1要求以下列任何一种形式列报收益和费用的所有内容(包括直接计入所有者权益项目的内容):①一张报表(综合收益表),即将所有的收入、费用项目以及其他综合收益的组成部分放入同一张综合收益表;②两张报表(损益表和综合收益表分开),在传统的损益表外增设一张新的报表,即综合收益表。

若选择①,报告主体需将现行损益表的内容与其他已确认的收益和费用合并。这也是IASB倾向的列报方式,主要是因为他们认为不存在明显的原则或特征用以区分两张报表中的收益和费用。鉴于人们对一张报表方法的抵触,IASB允许报告主体选择②,以继续使用两张报表呈报,将损益与其他综合收益分开列报。在两张报表方法下,其他综合收益仍然是那些没有要求或允许确认为损益的项目(包括重分类调整项目)。

(2)评价。在旧IAS 1下,报告主体可以选择在权益变动表中单独列报其他综合收益项目。修订后的IAS 1要求报告主体不可再行使该项选择权,即与业主进行资本交易以外引起的权益变动不作为单独项目在权益变动表中披露。做出此项修订的目的在于区分与业主交易引起的权益变动和与非业主交易引起的权益变动。此前IASB要求编制权益变动表,在该表中可以选择列报“综合收益”的合计数,但并不是强制要求。综合收益包括净收益与不计入净收益而直接计入权益中的利得和损失之和。FASB要求必须提供“综合收益”的合计数信息,但是可以选择在损益表、综合收益表或权益变动表中提供。此外,允许报告主体选择编制一张或两张报表会导致财务信息的不可比和不一致。

4. 权益变动表变化及评价。

(1)权益变动表的变化。权益变动表的主要变化是报告主

体不再拥有将与非业主进行交易引起的权益变动在权益变动表中作为单独项目披露的选择权。与非业主进行交易引起的权益变动必须在综合收益表中披露,且总金额必须在权益变动表中披露。此外,不再允许报告主体在附注中披露与业主进行的资本交易,权益变动表必须作为一张单独的财务报表。原来没有披露已确认收益和费用的报告主体,现在需要在综合收益表中披露与非业主进行交易引起的权益变动。对于以前将已确认收益和费用单独披露的大多数报告主体,这些变化的影响是引进一张新的财务报表——权益变动表,它将披露以前在附注中披露的信息。

(2)评价。该项修订要求所有报告主体将与业主进行交易引起的权益变化和与非业主进行交易引起的权益变化分开披露,二者属于不同经济现象,列报应强调二者之间的差别。此项修订不仅提高了财务报告的可比性,也提高了财务报表的可理解性。

5. 其他。修订后的 IAS 1 中变化较多的是其他综合收益项目的列报。具体来说,主要分为两个方面:披露与其他综合收益的每一组成部分相关的所得税;重分类调整。此外,还有股利信息的披露变动。

(1)所得税在业绩报告中的处理及评价。修订后的 IAS 1 要求报告主体披露与其他综合收益的每一组成部分相关的所得税。报告主体可选择下列方式披露综合收益内容:相关税收影响的净值(净值披露);将其作为一个单独项目披露在净收益项目之前,即将其作为一个总括数字列示(总额披露)。净值披露便于将财务状况表中的权益部分与其他综合收益的内容核对一致。总额披露便于对其他综合收益中损益项目的了解,因为损益项目一般在税前披露。无论使用税前披露还是税后披露,分别分配于其他综合收益项目的所得税费用或收益应在附注中披露。至少在理论上毋庸置疑的是,综合收益项目的税收影响不同于其他收益和费用项目的税收影响,因此这属于相关信息。

(2)重分类调整及评价。重分类调整是指将以前在其他综合收益中已确认的损益再重新划分其损益,亦即在一个以上的会计期间内,当财务业绩中某项目的性质改变时,将其从业绩报告的某部分转到另一部分。修订后的 IAS 1 要求对其他综合收益要素的重分类调整进行披露。报告主体可以选择在综合收益表或附注中披露重分类调整。在附注中披露重分类调整的报告主体在任何相关重分类调整后,在综合收益表中披露其他综合收益项目。这项修订与会计信息质量特征是一致的。通过披露,它能使信息使用者了解有多少代表本年度的收益和费用,有多少是以前年度的收益和费用的重分类。这提高了财务报表的相关性、可理解性和可比性。

(3)股利信息的披露及评价。旧 IAS 1 允许报告主体对已确认分配给股东的股利金额和每股股利的披露方式做出选择:损益表、权益变动表或附注。修订后的 IAS 1 将该项披露限定在权益变动表或附注中。该项修订相比以前在损益表或其附注中披露股利信息更好,因为股利信息还代表了权益而不仅仅是利润分配。

三、与我国会计准则的比较及借鉴

1. 费用列报。我国会计准则规定企业只能按费用的功能对费用进行列报,而 IAS 1 允许企业根据费用的性质或功能(根据是否能提供更可靠且更相关的信息而定)对费用进行列报。笔者认为,IAS1 的规定可能更偏向于以原则为导向,侧重于以提供对使用者有用的信息为目的,而不在于分类的形式。因此,我国也应允许企业根据费用的性质或功能对费用进行列报。

2. 收益列报。修订后的 IAS 1 与美国财务会计准则趋同,要求以一张报表或者两张报表的形式来列报收益和费用的所有内容(包括直接计入权益项目的内容)。我国《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》中要求财务报表至少应当包括下列组成部分:资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表和附注。由此可见,我国会计准则正逐步与国际趋同,但是还存在一些差异。我国会计准则没有单独设置全面收益要素,且利得和损失内容被分割在利润和所有者权益要素中,如计入损益表中的利得和损失有:资产减值损失、公允价值变动收益(或损失)等;而直接计入所有者权益的利得和损失有:可供出售金融资产公允价值变动净额、权益法下被投资单位其他所有者权益变动的影响以及与计入所有者权益项目相关的所得税影响等。将直接计入所有者权益项目的其他综合收益项目通常列入“资本公积”。而国际上通行的做法是除在综合收益表中列示外,还在资产负债表中的权益项目下将其他综合收益的合计数在“资本公积”和“留存收益”之间单独列示。同时,我国会计准则规定计入资本公积的项目较多,如资本溢价、存货或自用房地产转换为投资性房地产、权益结算的股份支付以及上述计入资本公积的其他综合收益项目等,使得资本公积“包罗万象”。

通过以上比较可以看出,国际惯例有助于提高信息的透明度(将其他综合收益单独列示),而我国现行规定不利于信息使用者将所有者权益变动表中的其他综合收益与资产负债表中的权益项目中数字进行核对,也不利于信息使用者进行信息的纵向和横向比较。此外,随着财务会计逐步由交易观向价值观的转变,即以实际发生的交易为基础转向以企业价值变化作为确认依据,会有越来越多的其他综合收益项目。目前的会计处理必然需要向综合收益列报方向发展,具体在我国综合收益表中采用何种形式,收益是完全使用财务会计价值观还是在交易观与价值观之间选择某种妥协的形式还需要进一步研究。

主要参考文献

1. 汤云为,钱逢胜. 会计理论. 上海:上海财经大学出版社, 1997
2. 葛家澍,林志军. 现代西方会计理论. 厦门:厦门大学出版社, 2006
3. 财政部会计准则委员会组织译. 国际会计准则 2000. 北京:中国财政经济出版社, 2000
4. 夏冬林. 财务会计:基于价值还是基于交易. 会计研究, 2006; 8