

财务会计的基本概念、基本特征与基本程序* (八)

厦门大学 葛家澍 杜兴强

4. 辅助报表

辅助报表没有固定的格式,它根据需要进行编制。例如在物价变动时,基本报表仍按照历史成本为基础和前提进行编制,同时采取不变价格货币重新表述、编制辅助财务报表以反映物价变动。

(1) 设A公司1996年(截止1996年12月31日的会计年度)的财务报表如下:

销货	\$190000
销货成本	100000
毛利	90000
经营费用	20000
净收益	\$70000

资产	1996	1995
现金	\$145000	\$110000
存货	35000	---
土地	80000	80000
资产合计	\$260000	\$190000
负债和所有者权益		
股本	\$190000	\$190000
留存收益	70000	---
负债与所有者权益合计	\$260000	\$190000

(2) 相关的物价指数如下:

1995年12月31日	100
1996年12月31日	160
1997年12月31日	200

(3) A公司收益表(截止1996年12月31日,按照不变价格美元编制)

销货	\$237500 (\$190000×200/160)
销货成本	125000 (100000×200/160)
毛利	112500
经营费用	25000
购买力损失前收益	87500
购买力损失	118750 (计算见(4):货币性项目上的购买力损失计算表)
购买力损失后收益	(31250)

(4) 货币性项目购买力损失计算表

$$\frac{1996\text{年历史成本}}{\text{重新表述的比率}} = \text{按1996年12月31日购买力表述}$$

现金

①期初余额	\$110000	200/100	\$220000
②+销货	190000	200/160	237500
③-购货	(135000)	200/160	(168750)
④经营费用	(20000)	200/160	(25000)
⑤全部项目按照购买力重新表述后的金额			\$263750
⑥期末余额	(145000)		145000
⑦货币性项目上购买力损失			\$118750

(5) 不变价格美元资产负债表 1996年12月31日

资产	
现金	\$145000 (与历史成本相同)
存货	43750 (\$35000×200/160)
土地	160000 (\$80000×200/100)
资产合计	\$348750
负债与所有者权益	
股本	\$380000 (\$190000×200/100)
留存收益	(31250) (与历史成本收益表相同)
负债与所有者权益合计	\$348750

在本例中,除了第(1)部分按照历史成本编制的收益表和资产负债表外,第(2)、(3)、(4)、(5)等四部分资料都属于辅助报表。这是基本上按照1979年9月美国FAS33《财务报告与物价变动》^①的部分要求编制的的一个简化的例子^②。当时,按照这样的例子来反映物价水平的一般变动对财务报告的影响,既不影响企业对基本报表——仍遵循GAAP要求的、以历史成本作为计量基础,又可以补充说明物价水平的变动是如何影响基本报表(特别是计算出“货币性项目上的购买力损益”)。1978年,FASB在第1号财务会计概念公告中提出“财务报告=财务报表+财务报表附注+辅助报表+……”这样一个模式后,第二年就在物价变动会计中得到了应用。可以认为,上述辅助报表是其他财务报告中第一类由准则规范、有典型意义的辅助报表。

5. 其他直接或间接涉及财务会计的报告

若以一家公司的年度报告看,在其它财务报告中,除了附注(也可看作是财务报表本身的组成部分)和辅助报表之外,还有各种各样的报告,其中直接或间接涉及到财务会计的也很多。我们仍以美国的公司为例,例示两个美国证券交易委员会(SEC)所要求的报告。

(1) 管理当局的讨论与分析 (Management's Discussion and

Analysis, MD&A)

这份报告应当涵盖企业经营中的三个财务层面:流动性 (liquidity)、资本来源 (Capital resource) 和经营成果 (Result of operations)。它要求管理当局在此报告中必须充分披露有利或不利的趋势,并指出影响上述三个财务层面 (因素) 的重大事项和不确定性^③。

C公司MD&A的摘录

管理当局的讨论与分析 (摘要)

由于采用新的会计准则增加300百万美元的支出,净盈利降低8百万美元,每股盈利降低了0.03美元。在此项支出发生前,净盈利为574百万美元,比1992年会计年度 (该年度比1993年度多一个星期) 增长17%。今年销售净额为6.6百万美元,比去年的6.3百万美元提高了约5%,而购并之贡献为2.12百万美元。

影响1993会计年度三个主要的事件为:取得Arnotis公司 (澳洲主要饼干制造商) 的大部分股权;有一个重整计划;采用新的会计准则。重整计划和会计改变 (新准则替代旧准则) 的影响为每股225美元,这一问题将在以下“特殊支出”部分再充分说明。

公司的Flagship Soup业务在全球数量上增长了3%,且其国际营运的获利性已连续四年有所改善。这一重要进步是由于公司重构了其投资组合决策 (包括取得了Arnotis公司的大部分股权)。

在上述报告中,有三个主题的讨论与分析是备受关注的:

①按现行MD&A的要求,是否可以披露足够的前瞻性 (Sufficient forward-looking information)?

②MD&A的披露是否应更多的转向风险分析 (Risk analysis)?

③MD&A的审计是否应由具有独立性的审计师来担任?

(2) 管理当局的责任报告

P公司管理当局报告书

本公司管理当局编制年度报告内的财务报表及其他信息,并对这些信息承担责任。该项信息是遵照公认会计原则,基于管理当局的最佳估计与判断并考虑到重要性原则编制的,这些财务报表已由独立审计师进行过审计,他们的审计报告包括在内。

公司 (运营) 的维持和依赖是我们的内部会计控制系统。它制定接受公司内部审计人员审阅和独立测试。内部审计人员的报告定期地发送管理当局、董事会的审计委员会和独立审计师。

审计委员会完全由外部独立董事组成,并定期与内部审计人员和独立审计师 (以及管理当局) 交换意见。独立审计师和内部审计人员均可在管理当局不在场的情况下出席审计委员会,讨论任何须通知审计委员会的事项。

管理当局相信,公司的制度政策和程序能够为公司运营遵守法律和管理当局努力的最高企业规范,提供合理的保证。

主席和总裁 (签字)

执行副总裁和

首席财务官 (签字)

6、自愿披露

以上所讲的,基本上是法定披露中的部分举例,此外,企业还可以选择自愿披露 (Voluntary Disclosures)。美国的FASB于2001年发表了一份《改进企业报告:对增进自愿披露的洞察》(改进企业报告筹划委员会的报告)^④。现扼要介绍自愿披露的六大类 (需要说明的是,前五类已在AICPA的Reporting of Jenkins Committee (1994) 第5章第1节中的“企业报告的综合模式”^⑤中作了说明); ①经营数据 (如管理当局用来管理企业的、高层次的经营数据和业绩指标); ②管理部门对经营数据的分析 (这一部分可能已包括在MD&A中); ③前瞻性信息 (例如关键部门的机会与风险,其计划与实绩的比较); ④关于管理部门和股东的信息 (这里包括主要持股的大股东、董事,其报酬和关联方关系与关联方交易); ⑤公司背景 (如广泛的目标与战略,企业和资产的范围与内容,产业结构对公司的影响); ⑥未在财务报表确认的有关无形资产信息。

但更为重要的是FASB为企业自愿披露提供一个框架:①要披露公司经营中对公司成功特别重要的方面,即公司取得成功的关键因素 (Critical Success Factors); ②要披露过去和将来管理部门控制的那些关键成功因素的战略与计划; ③要披露管理部门衡量并控制战略与计划实施所运用的测度 (Metrics) (如经营数据与经营业绩指标); ④要考虑前瞻性战略、计划和测度 (Forward-looking Strategies and Plans and Plans and Metrics) 的自愿披露是否会对公司的竞争地位产生不利影响,这种影响的风险是否超过自愿披露此类自愿披露信息的预期效益? ⑤如果披露被认为是恰当的,就要规定如何最好的自愿披露这些信息,并对所用的测度,即有关指标的本质作出解释,并按相关测度持续地、定期地加以披露,以便比较并预测趋势。

在自愿披露中必须防止两种可能:第一,通过不恰当的、夸张的、不诚实的披露,特别是对公司未来的前景预测信息,误导投资者;第二,通过真实的充分披露,但泄露了公司的商业秘密,为竞争对手所利用,从而影响本企业的竞争能力。

注释:

* 2002年教育部人文社会科学重点研究课题《知识经济下财务会计理论的发展及财务报告的改进研究》(02JAZ790012) 和2002年国家社科基金 (02BJY021) 的阶段性研究成果。

① FAS33现已为FAS89 (1986年12月颁布) 所取代。

② 本处例子译自Keiso and Weygant,《Intermediate Accounting》一书 (第8版) 第26章附录A “Constant Dollar Accounting”, 1995, PP1375—1380。

③ 本处 (1) (2) 的举例译自Keiso and Weygant,《Intermediate Accounting》一书 (第8版) 第26章, 1995, PP1366—1367。

④ 参阅厦门大学会计系许业荣博士的翻译稿。

⑤ 可直接参阅 “Improving Business Reporting—A Customer Focus” P.52, Exhibit1.

(编辑 李泽国)