

国际会计准则第1号的新发展

刘宝慧 杨金忠

1997年修订的国际会计准则第1号(IAS1)“财务报表列报”是国际会计准则委员会(IASC)核心准则所涉及的项目之一^①。该准则主要包括财务报表的列报(Presentation of Financial Statements)、总体考虑、结构和内容、生效日期等几大部分的内容,对通用财务报表的编制基础进行规定,以期提高企业不同期间以及不同企业之间财务报表的可比性。该准则取代了1994年格式重排的(Reformatted)IAS1“会计政策的披露”,IAS5“财务报表应披露的信息”以及IAS13“流动资产及流动负债的列报”等准则的内容,突出了必须符合IASC《财务报表编报的框架》(Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements)的要求,目的是为了使各准则之间保持协调一致,并提高依据IASs所编制的财务报表的质量。修订后的IAS1对报告期始于1998年7月1日及其后的财务报表生效。与原IAS1、IAS5和IASB相比,修订后的IAS1适用范围更广泛、结构更灵活、内容更为全面具体。对财务报表陈报所作出的规定更具有可操作性。在提高IASs的权威性、指导性以及促进各项IASs之间的协调一致也有了很大进步。

1. 关于修订后IAS1的适用范围

修订后的IAS1在第3段规定,该准则适用于所有根据IASs编制财务报告的企业,包括银行和保险等金融公司。为了使任何企业都能采用该准则,修订后的IAS1的结构非常灵活,表现在对每张主要报表、会计政策、附注等只规定最低要求。例如针对银行而言,其所编制的财务报表必须与IAS1保持一致,至于编制银行财务报表的具体要求(如对某项金融业务的具体确认、计量和披露)则应遵照IAS30“银行和类似金融机构财务报表中的披露”中的规定。在适用范围的第2段,修订后的IAS1

还规定了该准则不仅适用于单个企业所编制的财务报表,同样还适用于企业集团编制的合并报表。也就是说,不论什么类型的企业(包括金融业)如果采用IASs作为其编制通用财务报表的依据,就必须符合IAS1中的规定。至于集团公司依据IASs编制的合并报表与母公司依据国内会计要求编制的母公司报表出现在同一份文件中,只要编制每份报表所依据的基础在会计政策中得到清楚的说明,该准则不予以反对。在扩大了准则适用范围的同时,修订后的IAS1也明确了当企业提供简明的中期财务信息时,该准则是不适用的。因此,对于报表使用者而言,区分年度报告或其它文件中,哪些信息是依据IASs提供的,哪些信息对使用者有用但却不需要遵循IASs,这一点很重要。该准则同时还明确了所使用的术语仅适用于营利性企业。至于非营利企业、政府或其它公共部门在应用IAS1时,有必要考虑独立对修改报表项目的某些说明及对财务报表本身进行说明。此外,这类企业还可能需要提供一些财务报表的额外信息。

2. 关于修订后IAS1的报表目标

针对财务报表的目标,修订后的IAS1兼顾了决策有用观和受托责任观。认为通用财务报表所提供的关于企业财务状况、经营成果和现金流量的信息不仅应该对广泛的使用者投资决策有用,还必须反映企业管理当局对受托资源的经营责任履行的情况。对财务报表目标的这一规定,IASC考虑了各国不同社会经济环境下,企业报表可能存在的不同目标。它无疑是更加全面的。

3. 关于修订后的IAS1的报表体系

为了满足报表使用者需要关于企业更综合的经营业绩的信息需求,该准则对企业编制的主要财务报表提出新的要求,即要求对引起权益变动、但目前损益表上没

有得到反映的利得和损失单独在一张报表上进行反映。这张报表即可按传统权益调整(Traditional Equity Reconciliation)的多栏式进行报告。也可以按业绩报表(Statement of Performance)进行编制。IASC 理事会于1997年4月原则上已同意对业绩的计量和报告方式进行检查,并首先对业绩报告与IASC框架之间的关系进行研究。在准则附录中列出了这种报表的两种格式和基本内容以供编制者参考。

4. 关于修订后IAS1对报表公允列报的规定

为了确保声明遵循IASs的报表能符合各国使用者所要求的标准,该准则对报表的公允列报(Fair Presentation)提出了总体要求,并对如何实现公允列报以及在极少数必要的情况下对准则的背离提出了指南。修订后的IAS1在第10段及第15段中规定,恰当地运用IASs,在所有重大方面与适用的IASs(包括解释)保持一致,必要时加上额外的披露信息,几乎在所有的情况下都能实现公允陈报。

5. 关于修订后的IAS1的基本原则

修订后的IAS1强调了对有关“重要性及汇总”、“持续经营”、“会计政策的选择”、“一致性”、“可比信息”等内容的实务要求必须以框架的规定为基础。

针对“重要性”原则,IAS1的规定更具体,规定重要项目应在财务报表中单独列报。一个报表项目如果不重要,它要么在表内要么在附注中与其它项目进行合计。有时一个项目虽然不重要,无需在表内单独反映,但却可能必须在附注中与其它项目分开来反映。至于衡量重要性的标准,修订后的IAS1指出:如果该信息没有得到披露会影响到财务报表使用者所作出的经济决策,那么这项信息就被认为是重要的。另外,重要性原则还规定了如果不遵循某项IASs的披露要求所产生的影响不大,就可以考虑不遵循该项IAS的披露要求。重大性原则的这一规定使企业在依据IASs进行报表编制时必须对所应用的IASs是否适用及其影响是否重大之间做出权衡。

关于“持续经营”,修订后的IAS1规定了企业管理当局在编制报表时,应该对企业持续经营的能力做出估计。如果企业的持续经营存在重大不确定性,应对此进行说明。在判断企业是否持续经营时,管理当局至少应考虑资产负债表日后12个月的相关信息。针对“持续经营”,修订后的IAS1提出一个较为客观的可操作标准,即“如果企业有经营后盈利的历史,并能够较容易地取得财务资源,则无须具体分析就可恰当地得出企业是持续经营的结论。”而修订前的IAS1第4段则假设企业如果

没有停业或大规模削减业务的打算或必要性,就被认定是持续经营的。

除非(1)企业经营的性质发生重大变化,或(2)一项IAS或SIC的解释要求改变报表的陈报方式,或(3)陈报方式的变动可以更准确地反映所发生的交易和事项,否则对报表项目的分类和报告在各个期间应该保持一致。如果一国对财务报表陈报的要求发生变化,只要该变化与修订后IAS1的规定相符,就允许对报表编制方式进行变动。在对报表项目做出具体变动时,应列出以前各期数字的可比信息。对比较信息重新进行分类时,要披露其性质、金额、以及重新分类的理由。财务报表前期的文字叙述信息有时在当期仍然相关,例如报表使用者可以通过了解一个资产负债表日存在的不确定事项(如一项法律纠纷)以及为解决这些不确定事项所采取的措施,从而有利于其做出当期的决策。如果无法对比较数据重新分类,企业应披露无法重新分类的理由以及对数据重新分类所带来的影响。对会计政策变更追溯反映的比较信息所做出的调整可参照IAS8“当期净利得或损失、基本错误以及会计政策的变更”中的规定执行。

关于“抵消”,修订后的IAS1规定,对于资产负债表中的资产和负债,除非国际会计准则要求或允许抵消,否则不能相互抵消;对于损益表上的收益和费用,也有类似的规定,但同时也允许同样或类似交易和事项形成的利得、损失和相关费用在不重要的情况下,可以抵消。修订后的IAS1认为,单独列报重要的资产负债表和损益表项目,有利于报表使用者更好地理解企业所进行的交易和评价企业未来现金流量。在实际运用中,即便不允许抵消,也要考虑交易的实质和相关交易的具体情况。比如,第37段规定,产生于一组相似交易的利得和损失按利得减去损失后的净值进行报告。如外汇利得和损失以及以交易为目的的金融工具的利得和损失。而当IAS8根据利得和损失的大小、性质以及发生情况要求对这些利得和损失进行单独报告时,则应分别对其反映。

6. 关于修订后的IAS1对附注的规定

修订后的IAS1对附注高度重视,将其作为“结构和内容”大项下单独的一部分进行规定。与各主要报表(资产负债表、损益表等)处于同等重要的地位。附注的内容涉及结构、会计政策的反映以及其它披露等方面。财务报表的附注应该尽可能系统地反映针对重大交易和事项所选用的具体会计政策以及财务报表的编报基础。每张报表的表内项目应与附注的信息相互参照。附注必须披露那些IAS有要求但在表内无法得到反映的信息,以及为了实现公允陈报必不可少的信息。为了便于使用者理

解财务报表,并实现与其它企业的报表可比,附注的编制通常按如下顺序:首先,声明报表的编制遵循了IASs这一事实(即遵循了每一项适用的准则以及SIC每一项适用的解释的所有要求);其次,说明所采用的计量基础以及会计政策;然后,对报表的表内项目,按每个项目以及报表的顺序提供相关的支持信息。至于或有项目及其它财务以及非财务信息则包括在其它信息中进行披露。附注中具体项目的排列顺序有时可能会发生变动。例如,关于利率和公允价值调整的信息可以与金融工具到期的信息并在一起反映,虽然前者是损益表信息,而后者涉及资产负债表的内容。但是,附注的各项结构应尽可能地予以保留。

在决定附注是否要披露一项具体的会计政策时,管理当局应考虑该披露是否有助于使用者理解企业财务状况和经营业绩所反映的交易和事项。此外,还应考虑企业经营的性质以及报表使用者期待这类企业所可能披露的政策。如私营企业应披露有关所得税的会计政策;从事外币交易的企业则应披露确认外汇利得和损失以及对利得和损失进行套期保值的有关政策;在合并报表中,则应披露有关商誉以及少数权益的政策,等等。

7. 关于修订后IAS1对流动与非流动项目的分类问题

每个企业都应该根据其经营的性质决定是否要在资产负债表上区分流动与非流动资产以及流动和非流动负债的项目。资产和负债到期日的信息对判断企业的流动性和偿债能力非常有用。IAS32“金融工具:披露和列报”就要求对金融资产以及金融负债的到期日进行披露。至于非金融资产以及负债(如存货和各项准备)到期实现和偿付的信息对于流动和非流动项目的划分也是非常有用。例如企业往往会披露资产负债表日一年后实现的存货。此外,企业应该依据其实际的经营情况,决定要么在表内,要么在附注中对报表项目进一步细分类。至于性质和作用各不相同的资产和负债,其计量基础往往各不相同,如固定资产可能按成本,也可能根据IAS16“固定资产”按重估值计量。

8. 关于修订后IAS1对损益表中费用的分类问题

企业应该在损益表内或在附注中将费用按其性质(Nature)或功能(Function)进行分类,以突出企业经营业绩的各项构成。将费用按其性质进行分类比较简单,主要适用于小规模企业。如可将费用按折旧费、材料费用、运输成本、工薪费用、广告费用等进行分类而无须按其在

企业内不同的作用再分配。根据其功能对费用的分类,也称“销售成本法”(Cost of Sales Method),所提供的费用信息对使用者往往更为相关,但由于这种分类比较武断,使用时需要运用充分的判断。至于企业依据哪种方法,则取决于历史和行业的因素以及企业本身的性质。由于这两种方法对不同企业各有其优点,本准则要求企业应选择最能公允地反映业绩构成的方法。由于费用的性质在预测企业现金流量方面非常有用,如果按费用的作用对其分类,还必须披露其它相关的信息。

9. 关于国际会计准则的权威性以及各准则之间的协调一致性问题

管理当局在选用企业的会计政策时,应该使报表与每一项适用的准则以及SIC的解释的要求相一致。在缺乏具体IASs以及SIC解释的情况下,管理当局在考虑其它准则制定机构的公告或认可的行业惯例时,必须以不与IASs处理相似或相关问题的规定以及IASC框中的规定相矛盾为前提。这些规定既提高了IASs的权威性也提高了各准则之间的协调一致性。

此外,该准则附有说明性附录,对除现金流量表以外的各主要报表提供建议格式,以供报表编制者参考,使报表的编制有了更直观的依据,因此也更富有可操作性。

注释:

①. Bryan Carsberg, “The Role and Future Plans of the International Accounting Standards Committee” Sept. 1997.

参考文献:

1. Bryan Carsberg “The Role and Future Plans of the International Accounting Standards Committee” Sept. 1997.
2. IASC, Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statement, 1989.
3. IASC, IAS1 “Presentation of Financial Statements (Revised 1997)”.
4. IASC, IAS1 “Disclosure of Accounting Policies (Reformatted 1994)”.
5. IASC, IAS5 “Information to be Disclosed in Financial Statements (Reformatted 1994)”.
6. IASC, IAS13 “Presentation of Current Assets and Current Liabilities (Reformatted 1994)”.

(作者单位:厦门大学会计系)