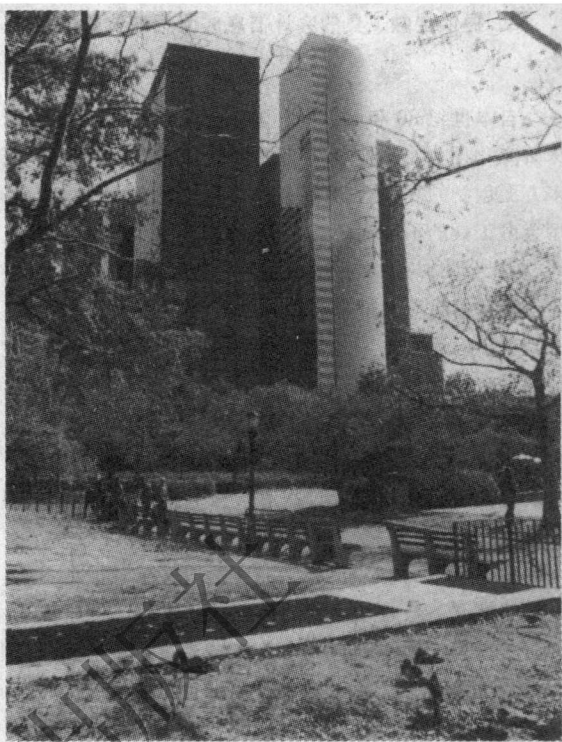


二十一世纪会计报表发展的

五大趋势

吴革



会计报表是会计信息系统的最终工作结果，是会计信息最浓缩的集中体现，是会计准则制定者最主要的考虑对象，因此可以说会计报表的发展代表着会计的发展。眼下 20 世纪仅剩下 5 个年头，在这世纪交替之际，让我们结合美、英等会计发达国家近年来的发展动态，展望 21 世纪会计报表发展的五大趋势。

一、报表重心从收益表向资产负债表倾斜

在现代会计核算系统中，会计收益的计量一直处于核心地位。成本与收入配比的收益决定 500 年来一直是复式记帐的基本特征，是整个系统的重要核心和灵魂。“这种重视收益计量的倾向，在会计报表上的反映必然是以收益表为重点。

收益计量和资产计价一直是会计系统的两大中心内容，而在这两者之中，收益计量又居于核心地位。这是因为会计学家们认为：(1)取得资产是为了进行生产和经营从而获得收入，赚取收益。从理论上讲，任何资产都将转化为费用，成为收入项目的借项，所以，资产计价是会计工作的一个中间环节，其目的是为了计量收益。(2)资产的分类与确认应有助于说明企业财力资源的分布情况，以便于分析企业赚取收益的能力。(3)资产的计价与报告应服从收益的计量与报告的要求。例如，在有明确的证据表明某项资产能够带来的收入低于其帐面价值时，应及时地将这部分价值转为费

用。

但近年来，国际上已经逐渐在朝着以资产计价为重点的方向发展，报表重心已从收益表向资产负债表倾斜，并且未来这种趋势仍将继续。这种转变将产生两个结果：(1)资产负债表的项增多；(2)所列报的收益数字，可能有较大的变动。从美国财务会计准则委员会 (FASB) 近年发布的两个公告就可以看到这一转变趋势。

1. 所得税方面。在 FASB 的公告中，最能说明由收益表为重点转向以资产负债表为重点的公告是第 96 号“所得税会计”。在这个公告中，把各会计期间所得税的摊派方法由递延法转为负债法。前者是以收益表为重点，后者则是以资产负债表为重点。

2. 职工福利方面。对退休金和职工福利处理，FASB 最近几年也改为以资产负债表为重点。在 1985 年 12 月颁布的第 87 号公告“雇主退休金会计”中规定，如果企业的累计退休款负债（按职工现时工资水平预计将来须付出的退休金）大于企业已支付的在信托人手中的退休金资产，则应以其差额列入本企业的资产负债表作为退休金负债。这项处理被认为是以资产负债表为重点，因为在贷这项退休金负债时，借的不是退休金成本，而是一个无形资产科目“退休金无形资产”。这个分录的计算与列入只是为了资产负债表，不影响收益表，所以说是以资产负债表为重点。

二、提供金融工具的会计信息成为报表披露的重点之一

自本世纪80年代以来,国际金融领域中发生的最深刻变化即为金融创新。金融创新是一个包括金融业多方面创新的总概括,其基础是金融工具创新。大量新型金融工具的不断涌现,尤其是诸如远期合约、期货合约、期权合约、掉期交易等衍生性金融工具的出现,必然要求会计信息对其带来的相关经济业务进行反映,金融工具会计应运而生。目前,尽管一些国家的会计界,包括国际会计组织(如国际会计准则委员会,IASB),对金融工具这一新领域进行了许多有益的研究和探索,但至今金融工具会计信息的披露问题仍然是一个难解之题。金融工具创新对会计报表披露的挑战表现在以下两个方面:

1. 现行会计报表已无法完全适应在金融工具不断创新的情况下报表使用者的信息需要。例如按照资产负债表现有的项目分类,金融资产或者金融负债无法得到充分的体现。因此,必须对现行会计报表的结构和编报方式进行改进。可能的发展趋势是:(1)改进现有会计报表的结构,使之符合报表使用者能直接地取得有关金融工具的信息的要求,如资产不再按其流动性分类,而是按“金融资产”和“非金融资产”分类;(2)增加报表的数量,编制一些适应金融工具特殊需要的报表,如“金融头寸表”等。

2. 所谓“表外注释”的观念将可能改变。这是因为,许多金融工具(尤其是创新工具)都是表外项目,应用现有的会计技术还无法纳入财务报表,这样,表外注释就不再是原来意义上的对报表项目的附注说明,而是与报表本身共同构成会计报表基本的和主要的内容。

三、改进未来会计报表的计量属性,发展新的会计报表模式——预测性会计报表

美国注册会计师协会(AICPA)认为,未来的会计报表,应符合两项主要要求,即通过计量的改进,更充分地正确表达企业实际利益和发展前景;努力提高会计报表的及时性。英国的特许会计师协会(ICAEW)认为,未来的报表模式除应体现现行计量属性外,还应体现下列要求:(1)不要太重视单一的盈利数字;(2)必须重视现金流信息;(3)应当重视预测性财务信息。为此在英国的《未来的会计报表模式》中,ICAEW建议新的会计报表应包括预测性会计报表。

预测性会计报表所提供的主要信息是财务预测信息。所谓财务预测即指企业管理当局依据其计划及经

营环境,对未来的某个或几个期间最可能出现的财务状况、经营成果和财务状况变动所作的最佳估计。编制预测性会计报表的目的在于:

1. 提供有助于经济决策的会计信息。现行会计报表突出的缺点是:(1)关于企业业绩和财务状况的计量,仍然基本上根据各企业所使用资源的原始成本,这对未来业绩和财务状况的计量是不相关的。(2)现行会计报表是向后看的报表,它可能对企业过去业绩和财务状况提供了相当真实和公正的描述,可是使用者却希望预测企业未来的发展状况。而编报预测性会计报表正好可以弥补现行报表的不足。

2. 阐明企业管理者的经营责任。FASB指出:“编制财务报告,应提供信息表明企业在管理方面怎样利用其受托使用的企业资财,向业主(股东)尽其经营责任的”。当企业业主(股东)无法取得预测性财务信息时,他们只能采用将企业管理者业绩与前期或其他企业的情况进行比较的方法,但这并不全面。如果能够提供预测性财务信息,使企业业主能够用预测性财务信息与企业实际经营状况和业绩进行对比分析,并与上述方法相结合,则可取得更好的效果。

四、扩大在会计报表之外有用信息的揭示

在规定的会计报表以外,增加企业揭示的信息已经经历了一个相当长的过程。美国著名会计学家亨德里克森曾说:“一般认为目前的财务报表已进入‘脚注时代’,脚注在财务报表中所起的作用越来越大”。美国会计史学家查特菲尔德也说:“《会计趋势和技术》与《财务经理》对600家公司的年度调查,表明了一个不可改变的趋势,即应在报告中增加反映背景情况的资料。脚注、补充明细表,以及历史情况等增多了。报表中还逐渐增加了诸如余额和各部门成果之类的项目”。看来这一趋势,在未来仍将会继续下去。

由于商品经济的发展和市场经济的复杂化,人们对会计信息的需求越来越高:既要提高信息的质量,又要扩大信息的数量。但现行会计报表在揭示财务信息时仍存在不少的局限性,主要表现为:

1. 被纳入正式会计报表的项目只能是货币化的数量信息,而对决策可能有重大作用的非数量信息不能被纳入会计报表。所以,只有会计报表尚不足以提供充分的会计信息。

2. 纳入会计报表中的数据均是经过特定会计程序处理以后的综合结果,而处理过程和方法则被隐去了。倘对会计程序和方法不加以说明,报表中的数字对决策可能用处不大。

3. 会计报表所揭示的经济业务只限于报表设定的项目,它对企业发生的特殊经济业务则无能为力。

4. 会计报表只能反映特定会计期间的经济事项,如果企业在报表截止日之后、报表报送日之前发生了重大的、足以改变报表阅读者决策的事项(简称期后事项)就不能得到及时的反映。

传统的会计模式,特别是会计报表的模式,在短期内不会有重大的变革,因为历史的经验证明,缺乏有一定权威和约束力的会计规范,企业所提供的会计信息就不能做到公正和相关,从而就不能较好地协调与处理同现代企业有着错综复杂联系的各个利益集团之间的利益。因此,受之以会计原则规范,并经独立、公正的注册会计师加以审计的会计报表,仍然是今后能够协调利益各方的主要信息通道和信息揭示的方式,它的局限性主要由表外信息的揭示加以弥补。

历史地看,60年代末和70年代,美国的有关部门已把这个问题研究提到议事日程上来。这期间,FASB曾要求通过报表注释来揭示下列信息:在合同期内,按规定价格买卖存货的权利;长期租赁;每股盈利;非持续经营;重要的会计政策和所得税等。1974年美国证券交易委员会(SEC)开始要求注册的美国上市公司,在报表注释中应包括:题为“向证券交易委员会填报的管理当局对经营结果的说明与分析”部分。到1980年,SEC则宣布:这一部分必须表现在向股东提供的年度报告中。80年代至90年代初,美国的会计报表,在其表外部分向读者提供了相当广泛的补充性信息,这其中包括在70年代被SEC禁止的所谓主观信息。

五、会计报表国际化的进程日益加快

20世纪90年代,资本市场已经基本实现了国际化和全球化。70年代以前,会计准则和由会计准则指导编制的会计报表都是由各国各地区自己规定的。这样,就不可能达到以下两项基本目标:

1. 相同或相似的会计交易,在全世界范围内,应当以相似的方式进行会计处理。

2. 不论会计交易在何处进行或报告,会计处理和会计报表都应当是相同的或相似的。

这样,会计报表的使用者,特别在全球范围内进行投资的国际投资者,为了进行投资决策,就可以将不同企业的会计报表加以比较,而不管这些企业处在哪一个国家或哪一个地区。对于国际资金的信贷组织,如世界银行、国际货币基金组织等会计报表的使用者来说,可比性的要求特别重要。

IASC自1973年成立后截至目前,已经颁布了31

个国际会计准则,对这些准则大部分争议不多,因为它们常允许几个发达国家的现行办法并存。例如对产品开发成本,既允许直接列为费用(美国准则),也允许在符合一定条件下作为递延资产(英国准则)。1987年在国际证券组织委员会(IOSCO)的督促和影响下,IASC成立了一个关于会计报表可比性的促进委员会,1989年发表了ED32“财务报表的可比性”这一重要文件,试图改变目前这种允许自由选用的情况。

该文件包括了约10个方面的30个会计问题,对于每一项问题,ED32都提出一种“优先处理”和一些“允许的备选处理”的方案。为了提高报表的可比性,ED32已删除了过去允许的大部分备选方法(大约23种)。它提出的处理方法是以下列原则为依据的:(1)尽可能采用在各国会计准则中流行的实务处理;(2)未来的可能发展;(3)符合IASC于1989年公布的“编报会计报表的框架(概念结构)”。

ED32提出的优先会计处理方法常常把第(1)项原则放在首位来考虑。虽然国际流行的会计实务未必符合第(3)项的要求,但由于流行的会计处理容易为各国所接受,有利于会计报表国际化的进程,因而必须优先考虑。

综上所述,未来会计报表的发展,很多是会计技术、方法及思想的发展或试验。会计是社会经济发展的一面镜子,透过对会计报表发展趋势的分析,我们可以展望21世纪经济的未来。

责任编辑 秦中良

(上接第11页)

9项具体准则;另外21个具体准则已于去年11月13日至12月1日连续召开的三次国际研讨会上作了讨论。

财政部领导对这两次会计准则国际研讨会十分关心。财政部副部长兼国有资产管理局局长张佑才同志和财政部党组成员、中纪委驻财政部纪检组组长金莲淑同志分别到会并发表重要讲话。部领导对会计准则制定工作所取得的成绩给予了高度评价,对如何开好这两次研讨会提出了要求和希望。

国内外专家对这几个征求意见稿给予了很高的评价,就如何进一步修改完善提出了许多很好的意见和建议,对中国会计准则所处的特定社会经济环境及其对中国会计准则的影响给予了充分理解和尊重。

据悉,财政部将在这两次研讨会后,集中力量对具体准则征求意见稿进行修改定稿,并计划于1997年先在部分企业施行。

郑泽祖