

IPSASB通用目的财务报告概念框架评介

王丹瑰

(湖南大学工商管理学院 长沙 410079)

【摘要】我国政府会计改革应理论研究先行、准则制定在后。本文以IPSASB最新发布的关于财务报告概念框架的最终稿和征求意见稿为基础,对整个财务报告概念框架进行了详细评述,试图为我国政府会计改革和政府财务报告概念框架构建提供有益借鉴。

【关键词】IPSASB 政府财务报告概念框架 政府会计改革

财务报告概念框架是“由目标和相互关联的基本概念组成的连贯的理论体系”(FASB,1980),是会计理论的重要组成部分。会计理论引导会计准则的制定,而会计准则进一步指导会计实务,概念框架研究的重要性可见一斑。我国政府会计体系构建也将遵循理论研究先行、准则制定在后的模式。在制定我国政府财务报告概念框架的过程中,亟须参考借鉴国际已有先进研究成果。

一、财务报告概念框架的研究回顾

美国联邦会计准则咨询委员会(FASAB)和美国政府会计准则委员会(GASB)是政府财务报告概念框架研究的先驱者。FASAB已先后发布“联邦财务报告目标”、“主体和列示”、“管理讨论与分析”、“美国政府合并财务报告的使用者和质量特征”、“权责发生制财务报告的要素定义和基本确认标准”和“基本信息、所需补充信息和其他信息的区分”等6个概念公告,采用循序渐进的方法构建政府财务报告概念框架。GASB自1987年起也陆续发布了5项概念公告,分别为“财务报告的目标”、“关于政府服务绩效报告的概念”、“包含基本财务报表的通用目的财务报告的呈报”、“财务报告的要素”及“服务努力和成就报告”,相比于FASAB,GASB更强调绩效信息的提供。

国际会计师联合会(IFAC)下设的国际公共部门会计准则理事会(IPSASB)于2006年宣布开启概念框架项目,该项目分四个阶段进行,议题如下:第一阶段为“作用,权威性和适用范围;目标和使用者;信息质量特征及报告主体”;第二阶段为“财务报表要素的定义和确认”;第三阶段为“财务报表中确认的要素的计量”;第四阶段为“通用目的财务报告中信息的列报”。

2013年1月,IPSASB发布了《公共部门主体通用目的财务报告的概念框架》的前4个章节,完成了该项目第一阶段的工作,而第二至四阶段的征求意见稿均已发布。IPSASB正对从全球收到的反馈意见进行讨论分析,其预计整个概念框架

项目将于2014年年中完成。

IPSASB联合多个国家的准则制定机构或类似组织,充分考虑各国在政府组织形式、社会与文化传统及服务提供机制上的多样性,同时参考IASB与FASB等概念框架成果,构建了一个包含财务报告目标与使用者、财务报告范围、信息质量特征、报告主体、要素及其确认与计量、信息的列报等内容的协调一致的理论体系。这为我国借鉴国际先进研究成果与吸收企业会计领域的成功经验提供了可行性。下文对IPSASB的主要观点作简要评介,从中寻求对我国政府财务报告概念框架构建的启示。

二、通用目的财务报告的目标与范围

(一)通用目的财务报告的目标

1. IPSASB观点简介。财务报告本身并不是最终的目标,它的目的是提供对使用者有用的信息。IPSASB认为公共部门主体财务报告的目标是“为通用目的财务报告的使用者提供有关报告主体的信息,这些信息有助于评价报告主体的受托责任以及进行决策制定”。针对该目标的具体阐述,IPSASB逻辑清晰地说明了下列问题:

其一,通用目的财务报告的主要使用者是谁?IPSASB认为通用目的财务报告的主要使用者是服务接受者及其代表和资源提供者及其代表。服务接受者及其代表包括公民及其代表、立法机构与监督检查机构等,而资源提供者包含如纳税人等被动资源提供者和捐赠人、贷款人、供应商、收费服务的消费者等自愿资源提供者。

其二,主要使用者的信息需求是什么?通用目的财务报告主要使用者需要信息以评价主体的受托责任和进行决策。主体受托责任的解除需要提供关于主体对受托的用于向选民等提供服务的资源的管理及其对法律、法规或其他主管服务提供等业务的部门规定的遵守情况的信息。鉴于公共部门主体提供服务的资金筹集方式(主要通过税收等非交换交易)以及服务接受者长期对这些服务提供的依赖性,受托责

任的解除也需要关于主体报告期间服务提供成果及未来期间继续提供服务的能力等事项的信息。贷款人、债权人、捐赠人及其他自愿资源提供者需要信息以进行是否向政府或其他公共部门主体的现有和未来活动提供资源的决策。

其三,针对使用者的信息需求,通用目的财务报告能提供的信息有哪些?通用目的财务报告提供的信息包括:关于主体财务状况、财务业绩和现金流量的信息;预算信息和关于主体对法律法规或其他资源募集与使用管理部门规定的遵循情况的信息;关于主体服务提供成就的信息;预期财务和非财务信息;解释性信息。

2. 评价及启示。IPSASB结构严谨地论述了通用目的财务报告的目标,为制定一套高质量的概念框架奠定了坚实的基础。这为我国提供了莫大的经验,即应坚持演绎法进行概念框架的构建。

IPSASB鉴定的通用目的财务报告主要使用者的最大特征是强调外部使用者群体。公共部门主体的通用目的财务报告主要针对那些无权要求公共部门主体披露其问责和决策目的所需信息的使用者的信息需求而编制。而主体的管理机构、审计机构、立法或其他管理机构的小组委员会、中央机构和预算控制机构等有权要求针对其特殊信息需求编制财务报告的主体则排除在主要使用者范围外。

我国现行预算会计则侧重内部使用者的信息需求。如《事业单位会计准则》中指出“事业单位会计信息使用者包括政府及其有关部门、举办(上级)单位、债权人、事业单位自身和其他利益相关者”,纳税人等重要资源提供者仅通过“其他利益相关者”轻描淡写地带过。无论是适应政府会计环境变化的需求或是为了国际趋同,我国政府财务报告使用者的定位都需变更,应提升对主体外部利益相关者信息需求的重视。

IPSASB界定的公共部门主体通用目的财务报告目标同时涵盖了“受托责任”和“决策有用”。它进一步指出通用目的财务报告为解除受托责任而提供的信息将有助于决策制定,说明IPSASB将“受托责任”置于首位。我国政府财务报告目标的定位可参考IPSASB的做法,同时奉行“受托责任”和“决策有用”,且针对现实的政府会计环境而强调“受托责任”。当然,会计的发展是反应性的,当政府会计环境发生变化时,“决策有用”与“受托责任”的相对重要性也可能随之改变。

(二)财务报告范围

1. IPSASB观点简介。财务报告的范围确立了可能在通用目的财务报告中报告的交易、其他事项和活动的界限。IPSASB认为通用目的财务报告不仅仅包括财务报表及其附注,为应对使用者的信息需求,应在通用目的财务报告中提供额外的信息列报。这些信息能增强、补充和辅助财务报表,但是它强调财务报表中呈报的信息仍是财务报告的核心。

2. 评价及启示。政府和其他公共部门主体的主要目标是向公民提供服务而不是产生利润。公民和其他符合条件的居

民依赖于公共部门主体在长期持续的基础上提供范围广泛的服务。因而,政府和其他公共部门主体在特定报告期间的活动及所做的决策将对未来的服务接受者、未来纳税人及其他非自愿资源提供者造成重大影响。同时,大部分公共部门主体在通过预算编制形成的支出指令和财务限制内运营。这些信息往往都不在财务报表中列报。因此,IPSASB概念框架提出的比财务报表更全面的财务报告范围是必要的。

我国也应扩大政府财务报告范围。当然,财务报告范围的扩大程度需要考虑额外提供的信息对使用者的效益是否大于编制者提供这些信息的成本。虽然通用目的财务报告在传递对解除政府或其他公共部门受托责任和决策制定有用的信息上扮演重要角色,但是它不太可能提供使用者问责和决策所需的全部信息。因此,使用者可能也需考虑来自其他信息源的信息,包括关于当前和预期经济状况的报告及政府预算报告等。

三、信息质量特征与报告主体

(一)信息质量特征

1. IPSASB观点简介。IPSASB指出公共部门主体通用目的财务报告所含信息的质量特征为相关性、如实反映、可理解性、及时性、可比性和可验证性。其中,相关性是指信息具有证实价值、预测价值或两者兼有;如实反映是指该信息对现象的叙述是完整、中立且无重大差错的。此外,重要性、成本效益原则及各质量特征之间的适当平衡是对通用目的财务报告信息普遍的制约因素。

这些质量特征适用于通用目的财务报告中的所有财务和非财务信息,包括历史信息 and 预测信息及解释性信息。每个质量特征都是不可或缺的,且与其他质量特征共同作用以提供对实现财务报告目标有用的信息。

2. 评价及启示。IASB将质量特征划分为“基本的”和“增进的”两个层次,而IPSASB既未对质量特征进行分类,也未解释“相关性”和“如实反映”等质量特征的应用顺序。公共部门主体的非营利性导致其使用者信息需求、财务报告目标及财务报告范围不同于私营部门,进而使得在各信息质量特征间进行重要性排序难度加大。在不同情形下某质量特征的相对重要性是一项职业判断问题。正因如此,不管考虑纳入通用目的财务报告中的信息是什么且无视主体的具体情况和环境,而将某些质量特征一如既往地确认为基本的质量特征却将其他的确认为只具有增进或支持性的作用或者指定质量特征的应用顺序是不恰当的。

我国政府财务报告所含信息质量特征应以对使用者有用作为最高原则,参考IPSASB的成果,强调各信息质量特征之间的权衡,而避免对质量特征进行分类排序。

(二)报告主体

1. IPSASB观点简介。报告主体即编制通用目的财务报告的主体,可能是单一的公共部门主体,也可能是由多个单一公共部门主体组成的集团报告主体。IPSASB认为一个集团报

告主体应包含该政府(或其他公共部门主体)和该政府有权利和能力决定其活动的主体,当这些决定的结果能:①为政府产生财务或其他收益;②使政府承受财务负担或损失。

IPSASB并未详尽地列明报告主体有哪些,但明确指出了公共部门报告主体(含集团报告主体)的关键特征是:①向选民募集资源或代表选民募集资源,和/或使用资源为这些选民或代表这些选民开展活动;②存在依赖于该主体通用目的财务报告信息以评价主体受托责任或进行决策制定的服务接受者或资源提供者。

2. 评价及启示。报告主体的概念源自财务报告的目标。公共部门主体财务报告目标是提供关于主体的对使用者评价主体受托责任和进行决策有用的信息。IPSASB采用“目标——使用者”为导向界定报告主体,依照IPSASB的思路,我国政府通用目的财务报告的报告主体应分为两个层次,分别为单一报告主体(如单个行政单位、事业单位等)和集团报告主体。其中集团报告主体可进一步分为部门层面的集团报告主体(如教育部集团报告主体)和政府整体层面的集团报告主体(各级政府)。

四、财务报表中的要素及其确认与计量

(一)财务报表中的要素及其定义

1. IPSASB 观点简介。要素是构筑财务报表的基本材料。IPSASB定义的要素有资产、负债、收入、费用、递延流入、递延流出、所有者出资和所有者分配。①资产和负债。资产是过去事项形成的,主体目前控制的,能产生服务潜能或经济利益流入的资源;负债是主体因过去事项而承担的现时义务,该义务的履行少有或没有现实可行的办法以避免服务潜能或经济利益流出主体。②收入和费用。收入是指本报告期内除递延流入的增加和所有者出资之外的增加主体净资产的流入及本报告期内因递延流入的减少而引起的流入;费用是指本报告期内除递延流出的增加和所有者分配之外的减少主体净资产的流出及本报告期内因递延流出的减少而引起的流出。③递延流入和递延流出。递延流入是因非交换交易引起的及增加净资产的、供主体在特定未来报告期间使用的服务潜能或经济利益的流入;递延流出是因非交换交易引起的及减少净资产的、供另一主体或另一方在特定未来报告期间使用的服务潜能或经济利益的流出。④所有者出资和所有者分配。所有者出资是指由外部方投入的、产生或增加主体净资产权益的主体资源流入;所有者分配是指从主体流出、分配给外部方以作为回报或减少主体净资产权益的资源流出。

IPSASB也定义了净资产和净财务状况,但未将两者列为要素。净资产系报告日主体资产减去负债的余额,净财务状况是报告日主体资产与递延流出之和减去主体负债与递延流入之和的差额。净财务状况概念只是一个剩余金额,而不是所谓的剩余权益或所有者权益,这样的澄清使得该概念更直白且易于理解。虽然净资产和净财务状况并未被确认为财

务报表中的要素,但IPSASB强调了两者在评价主体财务状况与运营绩效上的重要作用。

2. 评价及启示。IPSASB界定的财务报表内要素未延续传统做法,实属一项大胆的突破。财务状况表内的要素有资产、负债、递延流入、递延流出、所有者出资和所有者分配;财务业绩表中的要素仅为收入和费用。IPSASB未采纳将递延流入和递延流出涵盖在收入与费用中且通过在附注中加以进一步披露的方法,而是果断地将其在报表中区分报告,为通用目的财务报告的使用者提供了更加清晰可比的信息。

同时,按照IPSASB的逻辑,递延流入的增加将导致收到年度净资产的增加,而在发生递延流入减少的年度,其被确认为收入,但未导致该期间净资产的变动;递延流出的增加将导致流出年度净资产的减少,而在发生递延流出减少的年度,其被确认为费用,亦未导致该期间净资产的变动,所以该要素体系也打破了收入减费用等于报告期间净资产的变动这一被广为接受的观点。

(二)财务报表中的要素的确认

1. IPSASB 观点简介。确认是将符合要素定义且以满足质量特征的方式计量的项目并入合适的财务报表的过程。在判断某要素是否应被确认时,需要评估两类不确定性:第一类是存在不确定性,即某项目是否符合要素定义;第二类是计量不确定性,即该要素能否以如实反映的方式计量。后者只有在确定要素定义符合时才考虑。同时,IPSASB指出终止确认适用与初始确认和再确认相同的原则。

2. 评价及启示。确定是否满足要素定义需要判断。交易是将项目确认和再确认为要素的最常见的依据。例如,医疗设备的购置往往为资产的确认提供了充足的信息。在其他情况下,因为主体在不确定环境下运营,判断某经济事项是否形成满足要素定义的项目是较困难的。主体应在考虑报告日所有可用的事实和环境后,通过评估可用的证据解决不确定性以做出要素是否存在的中立判断。

为了在财务报表内确认某项目,必须将该项目附上货币价值。这需要选择合适的计量基础,并判断该计量与报表中确认的该项目充分相关,能够如实反映之。故只有满足要素定义且其计量是相关和如实反映的项目,才能在报表中予以确认,这与企业会计和传统政府会计中要素的确认标准是一致的。

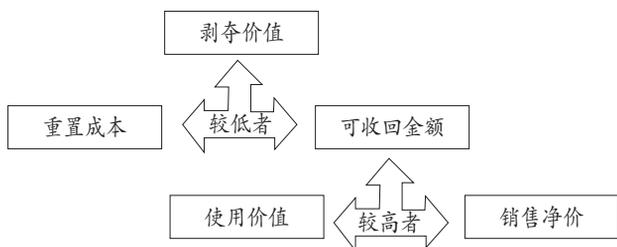
(三)财务报表中的要素的计量

1. IPSASB 观点简介。IPSASB讨论了资产和负债的计量基础。资产的计量基础包括历史成本、市场价值、重置成本、销售净价和使用价值;负债的计量基础包括历史成本、市场价值、解除成本、假设价格和履行成本。虽然IPSASB对资产和负债计量基础在术语上做了区分,但实质上资产计量和负债计量适用相同的原则,两者的计量属性按顺序存在一一对应关系。

对每个计量基础,IPSASB通过讨论该计量基础为使用者

提供的信息满足财务报告目标的程度以阐明其适当性,同时也详细说明了各计量基础对评估主体服务成本、运营能力和财务能力的有用性程度。

此外,IPSASB还提出了公允价值模型和剥夺价值模型(Deprivation Value Model),前者用于市场不活跃时估计市场价值,后者用于指导最初不清楚哪种计量属性满足目标和质量特征时选择合适计量基础。剥夺价值模型如下图所示:



2. 评价及启示。IPSASB未指明某计量属性的绝对优越性,而是强调了应具体分析各计量属性在评估主体财务能力、运营能力和服务成本以及满足质量特征和财务报告目标上的有用性。历史成本计量与现值计量(包含市场价值、重置成本、销售净价和使用价值)各有千秋,有时甚至需结合使用。例如,当现时退出价值显著高于历史成本时,若在财务报表中使用历史成本,应补充披露销售净价以弥补历史成本计量在评估主体财务能力上的欠缺。

IPSASB未将公允价值确认为计量基础,而是在不存在活跃市场时,引入公允价值模型以计量市场价值。它认为公允价值与市场价值类似,此处IPSASB存在概念混淆及本末倒置问题。相同资产或负债的活跃市场报价可直接作为公允价值确认,而其他情况下,或调整市场价格或采用其他输入值方可确定公允价值。公允价值应是最终目的,而市价则是为获得公允价值的一个输入值。对于政府等公共部门主体中存在的较多高度专用性资产,一般不存在交易市场,市场数据不可获得,通常选用不可观察输入值进行公允价值计量。所以,公允价值内涵远远大于市场价值。政府财务报表要素的市场价值计量基础应改为公允价值。

计量是会计的核心。笔者认为有必要在概念框架中加入计量目标。概念框架中存在与财务报告目标相联系的计量目标,才能称作是完整的。结合财务报告目标,合适的计量目标应为以对评价主体受托责任和决策制定有用的方式选择最能公允反映主体财务能力、运营能力和服务成本的计量属性。这样计量目标既不与财务报告目标冲突,也为具体计量基础的选择提供了更贴近的指导原则。

五、通用目的财务报告中的列报

(一)列报概念

1. IPSASB观点简介。IPSASB提出列报是指选择、定位与组织通用目的财务报告中显示和披露的信息。显示的信息在通用目的财务报告中传达关键讯息,因而务求简洁易懂,这样使用者才能专注于关键讯息而不被可能模糊这些讯息的

过多细节分心。显示的信息还需通过使用合适的列报技术(如清晰的标签、边框、表格和图形等)突出呈现。

通过提供帮助使用者理解显示的信息的详情,披露的信息使显示的信息更有用。披露的信息包括:①显示的信息的基础,如使用的政策或方法;②细化显示的信息;③与显示的信息共享许多但非所有方面的项目,如对只满足部分要素定义特征的项目的披露。

2. 评价及启示。这是国际准则制定者首次在概念框架中研究制定适用于财务报表和其他通用目的财务报告的列报概念。“列报”和“披露”术语已经以公认的含义被准则制定者广泛使用,但IPSASB则区分为“列报”、“显示”和“披露”三个概念,对列报进行了新的描述,其含义更接近于现有的“报告”概念。

(二)列报决定

1. IPSASB观点简介。列报决定是指针对使用者信息需求进行信息选择、定位及组织的决定。列报决定可能是:①导致新报告的产生、信息在报告间转移或合并现有报告的高层级决定;②关于在报告内信息选择、定位及组织的较低层级的且更具体的决定。

具体而言,关于信息选择的决定在以下两个层级做出:①较高级别的决定——财务报表和其他报告之间的信息选择;②较低层级的决定——报告内的信息选择。信息定位决定包括决定信息位于哪个报告,以及信息位于报告内的哪个部分。信息组织涉及表格、不同类型图表、标题、编号的使用,以及报告的特定组成部分中的项目安排(含项目顺序的判断)等。

列报的目的是提供有助于财务报告目标的实现、满足信息质量特征且同时考虑到制约因素的信息。因此,财务报告目标、使用者需求、信息质量特征及制约因素都对列报决定有直接影响。列报决定也与要素定义及其确认、计量相关。

2. 评价及启示。通过阐述列报与概念框架其他部分的关系,IPSASB专注于制定指导列报决定的高层次原则。这旨在避免概念框架层面的过度规范,否则可能阻碍能更有效解决现有和新兴列报问题的未来发展。

征求意见稿中未提出财务报表的数量或类型,IPSASB认为其为准则层面问题。因此,基本的财务报表是最低要求,全球公共部门财务报告编制者具有增加国际公共部门会计准则目前所要求的财务报表组成以外的额外报表的灵活性。

主要参考文献

1. IPSASB. Final Pronouncement——The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities, 2013; 1
2. 张娟. 政府会计与企业会计: 概念框架差异与启示. 会计研究, 2010; 3
3. 李红霞. 国际公共部门会计准则的回顾、基本框架及其启示. 会计研究, 2005; 4