

国际财务报告概念框架的革新、评价与启示

李桂萍^{1,2}(副教授)

【摘要】为了在2016年完成对现行财务报告概念框架的修订,2015年5月IASB发布了《财务报告概念框架(征求意见稿)》。系统地梳理该文件在财务报告目标、信息质量特征、报告主体、报表要素、确认、计量、列报与披露方面的革新,评价国际财务报告概念框架修订的先进性与局限性,对于新时期修订我国企业会计基本准则、构建我国财务会计概念框架等具有重要的启示意义。

【关键词】财务报告概念框架;IASB;会计准则

【中图分类号】F233

【文献标识码】A

【文章编号】1004-0994(2016)22-0090-6

一、引言

自1989年国际会计准则委员会(IASC,后改为IASB)颁布实施现行的财务报告概念框架以来,世界经济在此后的20多年内持续高速发展,但财务报告概念框架自身的缺陷和不足也充分地暴露出来。如:很多重要领域未涉及(如:计量基础选择的原则,全面综合收益的列报、披露,终止确认规定,报告主体等),某些方面的指引不明确(如:计量的不确定性在计量资产、负债、收入或费用中的作用,审慎性及实质重于形式原则在财务报告中的角色等),现行概念框架在很多方面的规定已经过时(如:资产、负债何时应该确认等)。IASB和美国财务会计准则委员会(FASB)于2004年共同启动了修订财务报告概念框架的联合项目;2010年,IASB与FASB共同发布了财务报告目标和信息质量特征财务会计概念框架;此后FASB因其他原因退出了该联合项目。2013年7月,IASB发布了财务报告概念框架的讨论稿《财务报告概念框架评论》,增加了对终止确认、列报与披露相关内容的规范。2015年5月28日,IASB在充分吸收上述讨论稿的反馈意见后,发布了《财务报告概念框架(征求意见稿)》(以下简称“ED/2015/3”),意见征求期截至2015年11月25日,以期在2016年对现行财务报告概念框架做出重大修订、改进及完善。

目前,我国已形成了由1项基本会计准则、41项具体准则和解释指南组成的统一、科学、规范的企业会计准则体系,但至今仍未建立自身的财务会计概念框架。企业基本准则作为企业会计的“概念框架”,统驭了企业会计具体准则及其应用指南的制定,成为企业会计实务问题的处理原则,为编制财务报告提供了基础标准。追踪IASB发布的ED/2015/3对

现行国际财务报告概念框架的革新动向,对于新时期完善会计准则体系、构建我国财务会计概念框架以及参与国际会计改革具有重要的理论与现实意义。

二、ED/2015/3对现行国际财务报告概念框架的革新

ED/2015/3在内容上保留了现行国际财务报告概念框架的财务报告目标、有用财务信息质量特征、会计要素、确认、计量、列报与披露、资本与资本保全七个章节。强调财务报告的目标是向报表使用者提供有用的财务信息,以帮助其做出经济决策;强调相关性和如实反映是有用财务信息的基本质量特征;强调财务报表要素为资产、负债、权益、收入和费用;强调将持续经营假设作为财务报表编制的基础。此外,征求意见稿增加了财务报告与报告主体章节,并在财务报告目标、信息质量特征、报告主体、确认、计量与披露等方面做了以下革新。

(一)财务报告目标的革新

2010年11月,IASB与FASB联合制定并发布了通用财务报告目标和有用财务信息质量特征的概念框架,将财务报告概念框架中财务报表目标改为通用目的的财务报告目标,要求所有类型企业以最有效率和效果的方式提供通用目的(而非特殊目的)财务报告,现有和潜在的投资者、贷款人及其他债权人是财务信息的主要使用者,还将原框架的决策有用观与受托责任观双重财务报告目标修改为决策有用性的单一目标。自2013年IASB公布《财务报告概念框架评论》以来,IASB接到许多意见反馈者提议重新考虑财务报告目标方面的诉求。因此,ED/2015/3仅沿用了2010年IASB/FASB联合项目的部分内容,关于财务报告目标,ED/2015/3在抛弃联

【基金项目】聊城大学博士科研启动基金项目(项目编号:318051434)

合项目中决策有用观的单一目标、重新强调“决策有用观”（财务报告目标是向报表使用者提供有用的财务信息，以帮助其做出经济决策）的基础上，引入了“受托责任观”，明确强调财务信息要有助于评估管理层对主体资源管理的受托责任，即对主体资源运用的效率和效果。显然，ED/2015/3的财务报告目标坚持了原框架兼顾决策有用观与受托责任观的双重目标。

（二）财务信息质量特征的革新

关于有用财务信息的质量特征，ED/2015/3清晰地划分了层次结构（基本特征与增强特征），继续将相关性和如实反映（IASB/FASB联合项目把可靠性修改为如实反映）作为有用财务信息的两个基本特征，将可比性、可验证性、及时性和可理解性作为有用财务信息的增强特征。IASB提出，有用的财务信息必须与经济事项相关、如实反映经济事项，四个增强特征有助于提高财务信息的有用性。

在解释相关性含义时，ED/2015/3在坚持相关性包括重要性（重要性是相关性在性质、程度上的体现）的基础上，增加了影响相关性的另一因素——计量的不确定性程度。ED/2015/3明确提出，当一项资产或负债不能够直接观测而又必须进行估计时，计量的不确定性就产生了；估计的运用作为财务信息准备中的必要组成部分，不一定削弱信息的相关性，但它需要恰当地予以描述和披露。一方面，即使估计具有高度的计量不确定性，但估计仍然能够提供相关的信息；另一方面，如果计量的不确定性增加，估计结果的相关性会降低。所以，计量的不确定性程度与影响信息相关性的其他因素之间存在均衡关系：对于某些估计来说，计量的不确定性程度超过其他因素时，信息的相关性就会缺失；但是，在估计能够提供最相关信息的条件下，高度的计量不确定性并不能阻碍估计的运用。

在说明“如实反映”的含义时，ED/2015/3明确强调，如实反映是指提供某一经济事项实质的信息，而不是体现事项法律形式的信息；并且明确指出，提供有别于经济事项经济实质的法律形式的信息不是如实反映。因此，ED/2015/3把实质重于形式原则作为如实反映的实质。

IASB认为谨慎性违反了中立性原则，现行概念框架删除了对谨慎性的相关解释。而ED/2015/3在坚持如实反映包括完整性、中立性和精确性的基础上，增加了谨慎视角下中立性的解释，它强调谨慎性的实践是中立性的基础，将谨慎性解释为在不确定性条件下决策时所保持的小心谨慎的态度。谨慎性的实行意味着资产、收益不被高估，负债、费用不被低估；同样，谨慎性不允许低估资产和收益，也不允许高估负债和费用。

此外，ED/2015/3删除了“如实反映自身并不必然产生有用信息”的解释，删除了政府补助与资产维修费用例子的说明，也删除了估计不确定性与信息有用性关系的阐述。在

描述相关性与如实反映基本特征时，ED/2015/3通过增加举例强调了估计、如实反映与相关性的具体关系。譬如，当报告主体已经正确运用恰当方法、准确描述估计过程并解释了显著影响估计的所有不确定性因素时，该项估计便能够被如实反映；但是，如果估计不具有相关性，那么所提供的信息也不会有用。

综上所述，ED/2015/3在财务信息质量特征方面的革新的主要内容为：计量的不确定性程度是影响相关性的因素；实质重于形式原则是如实反映的实质，谨慎性的实践是中立性的基石。

（三）报告主体概念及内容的补充

现行国际财务报告概念框架没有阐述财务报告主体的概念及内容，ED/2015/3增加了第三章“财务报表与财务报告主体”的介绍。财务报表角色的介绍在整个概念框架中起到了承上启下的作用：既概括了第一章“财务报告目标”的内容，又引出了第四至七章的内容概要；强调编制财务报表是基于报告主体视角，而不是站在投资者、贷款人、债权人等特定群体的视角来编制。ED/2015/3详细解释了报告主体的内涵、边界及相关内容。

报告主体是指选择或被要求编制通用财务报表的主体（不一定是法律主体），它既可以是主体的一部分，也可以是两个或多个主体的组合。当一个主体（母公司）可控制另一主体（子公司）时，报告主体的边界可通过直接控制（导致未合并财务报表）来确定，也可通过直接控制和间接控制（导致合并财务报表）来确定。通常合并财务报表比未合并财务报表更能为财务报表使用者提供有用的信息。未合并财务报表也能提供有用的信息，但报告主体在编制未合并财务报表时，应该披露使用者获取合并财务报表的途径。此外，ED/2015/3对直接控制与间接控制做了详细的解释。在直接控制的情形下，母公司在未合并财务报表中，只需要报告其直接控制的经济资源以及对它的直接要求权，对子公司的投资被报告为一项资产。主体在合并财务报表中应报告母公司直接控制和通过控制的子公司间接控制的经济资源以及对母子公司的直接要求权。

（四）会计要素概念的更新

尽管现行概念框架对会计要素的定义在实施中有效，但ED/2015/3仅保留了权益要素的原有概念（权益是主体资产扣除所有负债后剩余的利益），对资产、负债、收入与费用四个要素的概念及其核心范畴进行了修订与完善。

1. 资产的定义。ED/2015/3认为资产是主体控制的、由于过去事项形成的现时经济资源，该定义删除了现行框架关于“且该资源预期会导致经济利益流入主体”的表述，并进一步解释：经济资源是有潜力产生经济利益的权利。

（1）权利的形式包括：①合同、立法及金融工具、实物资产、交换经济资源、收取货物与服务、智力资本等所规定的权

□ 参考借鉴

利;②源于另一主体某一推定义务的权利;③使主体独自获得未来经济利益潜力的其他权利。

(2)产生经济利益的潜力。对于具有产生经济利益潜力的经济资源而言,潜力不一定是确定或者可能的;但是,经济资源必须存在,且产生经济利益的某一环境必须具备。经济利益包括收到合同现金流、同另一主体交换经济资源权利、经济资源产生现金流的运用、经济资源的销售以及权益要求权的实现。经济资源是现存的权利,而不是未来的经济收益。

(3)控制。控制是连接经济资源与报告主体的纽带,是指有能力支配经济资源的使用,且能获得该行为所产生的经济利益。

2. 负债的定义。ED/2015/3认为负债是主体由于过去事项形成的转移一项经济资源的现实义务,该定义删除了现有框架关于“该义务的清偿预期将导致经济利益流出”的表述。ED/2015/3对此进行了进一步的解释:

(1)转移经济资源的义务。它要求主体向另一主体转移经济资源,该义务不一定是确定或可能的,但是它必须存在且具有转移经济资源的环境。该义务包括支付现金、转移资产、交换经济资源、提供服务以及发行债券等。

(2)现实义务。如果主体不具有免除转移经济资源的实际能力,且过去事项引起的义务已经形成,那么主体便拥有了一项转移经济资源的现实义务。

(3)过去事项。如果一个事项决定了未来交易的金额或基础,则该事项决定了一项义务的程度。

此外,ED/2015/3还解释了缺乏免除转移的现实能力,并明确了执行中的合同的范畴。

3. 收入与费用的定义。为了与修订后的资产、负债定义保持一致,ED/2015/3更新了收入与费用的定义。收入(费用)是指引起权益增加(减少)而与所有者投入资本无关的资产的增加(减少)或负债的减少(增加)。合同规定了主体的权利与义务,为如实反映以上权利与义务,财务报告应反映两者的经济实质而非法律形式。在确定收入与费用的经济实质时,合同的所有条款(不管清晰或模糊)均应被考虑,除非条款没有商业实质,譬如无主体的条款、权利方不具有实施权利的条款。报告合同的经济实质时,有必要把相关的系列合同作为一个整体来考虑。

(五)会计确认的革新

1. 修订会计确认具体标准。ED/2015/3将会计确认标准修订为相关性、如实反映及成本效益原则;明确可定义性、计量不确定性等标准在会计确认中的具体作用。会计确认是指为了列报于财务报表(资产负债表或损益表),获取满足某一会计要素定义的信息的过程。这一过程包括同时使用文字和货币金额描述某一项目(或系列项目的部分),并将该金额包括在相关报表的总计金额中。资产、负债、权益、收入与费用

的确认可以在报表栏目里清晰一致地描述经济资源、要求权以及两者的变化,项目确认的金额包含在报表的总计与小计栏目中。会计确认通过期初“资产-负债=权益”与本期“收入-费用+投资者投入-投资者利润分配=权益变动”等式两边分别相加,得到期末“资产-负债=权益”,建立了会计要素与资产负债表、损益表之间的联系。

与现行财务报告概念框架的确认规定不同,ED/2015/3指出,在一定条件下,确认满足会计要素定义的某些项目将提供一些无用的信息。由此,ED/2015/3将会计确认的可定义性、经济利益流入(出)可能性、成本(价值)可靠计量三个计量标准修改为相关性、如实反映以及成本效益原则三个标准。ED/2015/3指出,项目、具体事实及环境决定着对决策者有用的信息类型;在决定是否确认某一项目时,必须依靠财务人员的判断;确认标准在不同会计准则之间有必要存在差异。ED/2015/3强调,经济事项的不确定性、单独识别的难度、经济利益流入(出)的低可能性以及计量的不确定性也是影响会计确认的重要因素。

2. 提供终止确认的相关指引,填补了现行财务报告概念框架缺失终止确认相关规定的空白。终止确认是指将以前确认的资产或负债的全部或部分项目从主体的资产负债表中移除。当失去全部或部分原有资产的控制权时,主体通常需要终止确认该项资产;当不再承担全部或部分原有负债的现实义务时,主体同样需要终止确认该项负债。终止确认的目标是如实反映导致终止确认的交易与事项发生后的资产负债状况以及相应变化。一般情况下,以上两个目标很难同时实现,但如果在附注中增加某项目的单独列报或解释性披露,也许能够同时实现两个目标。当合同被修改时,终止确认问题便会产生。如果合同修订增加了与合同原有项目相同的权利与义务,主体应把增加后的项目看作新的资产与负债;如果合同修订增加了与合同原有项目不同的权利与义务,主体应把新项目看成现有权利与义务的组成部分;如果修订合同既减少或削减了现有权利与义务,又增加了新的权利与义务,主体只有在考虑两者的综合影响后,才能够提供与合同修订最相关的会计信息。

(六)会计计量指引的革新

1. ED/2015/3修订了会计计量的概念。会计计量是指用货币金额量化主体资产、负债、权益、收入与费用信息的处理过程。计量基础是被计量项目显著的特征,财务报告目标、有用财务信息的质量特征和成本约束是主体选择资产、负债、权益、收入与费用计量基础的影响因素。

2. ED/2015/3明确了计量基础的种类、概念及优缺点。计量基础包括历史成本与现值两种类型。历史成本提供了交易、事项发生时有关资产、负债、收入与费用的货币性信息,它没有反映价格的变化,但反映了诸如资产消耗、减值以及负债偿付的变化。一项非金融资产的历史成本是资产在取得

或建造过程中发生的一切成本的价值,一项非金融负债的历史成本是一切可以预见的支出扣除发生时交易成本后的价值。金融资产的历史成本(有时也称“摊余成本”)是获得资产时可预计的价值加上交易成本后的金额,金融负债的历史成本是指预计的负债价值扣除交易成本后的金额。以摊余成本计量的金融资产与金融负债后续账面金额反映了应计利息、现金流估计(包括资产减值)、支出或收入的变化,但不能反映其他因素所引起的后续价格的变化。在获得(产生)资产(负债)不存在交易成本的条件下,资产(负债)不具有容易识别的初始成本,现值有时会用作初始(可视)成本的代理变量,初始(可视)成本便成为后续计量的一个起点。

以历史成本计量的收入与费用具有以下优点:①提供可预测价值;②借助以前现金流或利润率估计信息,提供可证实价值;③提供的信息比较简单、低廉、容易理解且可验证。

历史成本计量属性具有以下局限性:①当不存在可见的交易价格时,资产、负债的历史成本很难取得;②通过估计确认减值损失以及重大或有负债具有很强的主观性;③同一资产、负债由于在不同时间取得或产生,使得报告主体以不同金额在财务报表中列报,会计信息的可比性降低。

现值通过更新不同计量日事项现状的会计数据,来提供有关资产、负债、收入与费用的货币信息,把握现值的全部正、负面变化。现值计量属性包括公允价值、使用价值与履行价值。

(1)公允价值。公允价值是计量日市场参与者在有序交易中销售一项资产或偿付一项负债的金额。公允价值能够反映未来现金流估值、由于不确定性导致未来现金流的金额与时间可能发生的变化、货币时间价值、现金流固有不确定的价格和流动性等。资产与负债的公允价值不受交易成本的影响。

公允价值计量属性具有以下优点:①反映了现金流的金额、时间及不确定性,使得信息具有可预测价值;②借助以前估值的反馈信息,提供可验证价值;③信息的可比性强;④在活跃市场中,公允价值计量比较简单,容易理解,且可以得到验证。

公允价值计量属性的局限性表现为:由于公允价值不能被观测到,需要借助估值技术来确定公允价值,使得不同主体以不同的金额来计量同一资产或负债,会计信息的可比性降低。

(2)使用价值与履行价值。使用价值与履行价值是主体的特定价值。使用价值是主体预期从持续使用资产与最终处置资产中获得现金流的现值;履行价值是主体预期偿还一项负债支付现金流的现值。使用价值与履行价值以主体的特定假设为基础,不能被直接观测,需要利用现金流量计量而得。使用价值反映了主体预期最终处置资产交易成本的现值。履行价值不仅包括向债权人支付金额的现值,还包括交易成本的

现值。

使用价值与履行价值计量属性的优点为:①信息具有可预测价值,能用来评价未来预期现金流;②具有可验证价值。

使用价值与履行价值计量属性的缺陷主要表现为:①现金流量计量技术的使用,使得估计成本的复杂性与主观性增加,信息的可比性降低;②计量资产组中的单项资产十分困难、复杂,也缺乏实际意义;③使用价值与履行价值的估值不可避免地反映了其他资产、负债的协调效应,从而无法计量单项资产、负债的金额。

3. ED/2015/3 归纳了影响主体选择会计计量属性的具体因素。主体选择确认事项的计量属性时,应考虑该计量属性提供的有用会计信息特性:相关性、如实反映、可比性、可验证性、及时性、可理解性以及成本效益原则。会计计量分为初始计量与后续计量,主体应尽量使初始计量与后续计量的属性保持一致;否则,需要单独确认由于计量基础的变化所产生的收入、费用。主体为了提供相关的信息,有时需要一种以上计量属性。譬如,在编制财务报表时使用一种计量属性,在披露财务报表附注信息时使用另一种计量属性。资产负债表由于现值变化而产生的总收入或费用可以分为两个部分:一是损益表中的利润、损失;二是其他综合收益。

(七)列报、披露的革新

ED/2015/3 保留了现行概念框架的财务报表目标及范围,将会计信息的列报及披露作为有效的交流工具;对相关项目的分类、汇总进行了界定,提出有效信息交流的两个原则:一是主体的具体信息比标准语言、资产负债表以外的有用信息更重要;二是资产负债表不同部分信息的复制通常是不必要的,也使得资产负债表的明晰性变差。ED/2015/3 保留了《财务报告概念框架评论》中有于盈利/亏损小计(总计)的规定,但删除了其他综合收益的分类方式、应用及取得途径,强调损益表是主体财务业绩信息的主要源泉,但不是唯一源泉。

IASB 提出,为了更加有效地交流经营业绩信息,报表中的收入、费用被分成损益表中总计或小计的利润或损失(主要信息)与其他综合收益两类。总计或小计的利润或损失提供了高度概括性的主体财务业绩描述,但理解主体财务业绩需要对全部确认的收入、费用(包括其他综合收益)进行分析。IASB 进一步强调,损益表的目标是描述主体在经营期利用经济资源所取得的回报,提供有助于评价现金流、管理层受托资源管理情况的信息。如果收入、费用与以现值为计量基础的资产、负债有关,且有助于利润或损失相关性的提高,收入、费用应归属于某一时期的其他综合收益中,而且该收入、费用在未来的某一时期将被分类为损益表的项目,这种重分类将会增强未来损益表信息的相关性。同样,如果不存在重分类的现实基础,收入、费用便不能被分类到其他综合收益中。

□ 参考借鉴

三、对ED/2015/3的评价

1. IASB秉承、更新了原有会计理念,使国际财务报告概念框架更具针对性和指导意义。ED/2015/3体现了2008年金金融危机以来IASB制定和修订会计准则的理念,IASB坚持采用被实践证明的、科学的会计理念:

(1)制定模式采用原则导向观。IASB偏向采用原则性的条文来规范会计的基本概念,原则性条文给出了相关会计处理的道理和逻辑,具体执行时需要根据实际情况进行具体分析。

(2)财务报告目标的“受托责任”与“决策有用”双重观。财务信息既要能如实反映企业管理层受托责任履行情况,又要有助于财务报告使用者做出经济决策。

(3)收益确认模式采用资产负债观和全面收益观。企业收益是指与非业主方面进行或发生其他事项和情况所引起的当期净资产的净增加额,包括这一期间内除业主投资和派发给业主分红以外权益的一切变动(不含业主投资造成的净资产变动),确认收益不需考虑实现问题,全面收益是某一期间权益(净资产)的变动,资产负债表为第一报表。

(4)交易事项观。会计处理要根据交易、事项的不同特点进行,如资产、负债等会计要素的定义,企业合并等,这有利于不同类型经济业务采用不同会计核算模式,使会计信息质量得到提高。

(5)会计计量采用公允价值观与动态价值观。ED/2015/3在充分阐述历史成本计量属性的优缺点后,提出公允价值计量应用的重要性;同时,进一步引出两种动态价值的形式——使用价值和履行价值。使用价值与履行价值考虑了资金时间价值,通过将不同时点的现金流折算为相同时点的现值计算而得。公允价值、使用价值与履行价值计量属性的采用增强了会计信息的可预测性、可验证性以及精确性。

(6)会计处理依据采用经济实质观。经济实质观是指会计处理时以交易或事项的经济实质而非法律形式为依据来确定其处理原则和方法,从而增强了会计信息的证明力和可靠性。此外,ED/2015/3简化了现行财务报告概念框架的内容,新框架简洁易懂,更加容易被会计信息使用者接受,提高了准则的指导性,也为当前126个国家采用国际财务报告准则体系建立了一套统一、有效、坚实的理论基础,这对于国际乃至全球资本市场的健康、有序发展具有重要意义。

2. 增强了财务报告概念框架的稳定性、预见性、扩展性与逻辑严密性。ED/2015/3对会计概念框架的修订与完善不仅借鉴了美国、加拿大、英国、澳大利亚等发达国家财务会计概念框架的先进经验,也充分考虑了自身适用国家地区的发展状况,IASB对会计基本概念做出了恰当的补充完善,保持了框架内容的相对稳定性和普遍适用性。对于报告目标、会计确认、会计计量等概念,ED/2015/3不仅阐述其含义、解释其本质,还较为科学、客观地预测了会计事项发展的可能方

向,通过相关规范为未来新出现的会计实务问题提供理论依据,概念框架的预见性、可扩展性得到提高。此外,IASB在定位财务报告目标、规范信息质量特征、明确财务报表角色、假设企业持续经营、界定报告主体、定义报表要素、确定记账单位、总结确认与终止确认的标准、介绍计量属性及影响因素、阐述作为交流工具的财务报表的列报与披露、解释资本与资本保全的财务与实务概念的基础上,把会计的基本概念揉成一个有机体,使概念框架的逻辑性、一致性增强。

在ED/2015/3的引言部分,IASB明确了“通用目的财务报告目标”的性质与作用,强调了目标在财务报告概念框架中的重要地位,即通用目的财务报告目标形成财务报告概念框架的基础,财务报告概念框架的其他部分(有用财务信息的质量特征、财务报表与报告主体、财务报表的要素、确认、计量、列报与披露以及资本保全)源于本目标。故通用目的财务报告目标是整个财务报告概念框架的核心与方向,其他所有基本概念都要服从于目标要求并为共同实现目标而服务。

IASB不仅明确了有用财务信息质量特征的概念,划分了财务信息质量特征的层次,而且明确了财务信息特征之间的相互关系,形成了逻辑关系清晰的信息质量特征体系。财务信息特征包括基本特征和增强特征。其基本特征相关性包括重要性和计量的不确定性;如实反映包括完整性、中立性和精确性,其核心为实质重于形式。如果信息不相关或没有如实反映经济事项,则所有增强信息特征都不会使得信息有用,且增强特征之间存在此消彼长的关系;有用信息特征受制于成本效益权衡的约束。

为增强使用者对会计要素概念的理解,IASB从交易事项、经济资源视角定义了资产、负债,并以资产、负债概念为基础修改了收入与费用的概念,使各会计要素的定义保持一致,厘清了资产、负债的定义与确认标准之间的显著区别。

3. 概念框架内容不完整,缺乏会计假设、会计对象、综合收益等概念内容的阐述,在理论上并没有取得重大突破。作为会计工作在特定主体范围内指向的客体,会计对象成为研究会计理论的起点。会计对象的明确有利于推动会计理论研究的全面展开,有利于界定会计人员的工作范围,然而ED/2015/3并没有对此进行讨论。会计假设是会计工作的前提以及会计概念研究的先决条件。报告(会计)主体、持续经营、货币计量、会计分期作为所有会计假设的基础,尽管面临知识经济、互联网、大数据等的冲击,但在目前的会计处理中仍具有重要地位。IASB维持了原框架的持续经营假设、以权责发生制为基础反映财务成果,以及记账单位,仅在财务报告概念框架中增补了对报告主体的解释,对于会计分期却没有进行相关说明。

《财务报告概念框架评论》阐述了其他综合收益的类别、划分标准及应用,而ED/2015/3删除了以上内容,没有规定财务绩效表的格式及内容,没有说明列入其他综合收益项目

的特征及重分类的理由,没有定义损益的概念;仅强调损益与其他综合收益的区分方式以及其他综合收益重分类基础,未解决其他综合收益的重分类问题,没有提及综合收益的概念,在概念层次上未对业绩、其他综合收益、综合收益做出清晰界定。因此,ED/2015/3缺乏对综合收益的确认、计量和列报等方面的规范性架构,不利于全面把握综合收益项目内容。此外,IASB在ED/2015/3中没有提出区分负债与权益工具的指南,也没有给出资本保全概念的推导过程,使得资本、资本保全概念与框架其他章节的内在逻辑性减弱。

综上所述,ED/2015/3在会计基本概念研究方面并没有取得重大突破。

4. 部分修订内容有待商榷。笔者认为,ED/2015/3提出计量的不确定性程度影响相关性这一观点值得商榷。一项信息是否具有相关性主要取决于信息的性质,而非计量的正确性,也就是说,信息如果是决策的参数,则具有相关性;反之亦然。计量的不确定性仅是降低如实反映的程度,进而降低信息的有用性,最终影响决策质量。当计量的不确定性越低时,可验证性越高,计量的不确定性与可验证性相关;而可验证性与如实反映相关,与相关性无关。因此,计量的不确定性与相关性无关,不是影响相关性的因素。

众所周知,谨慎性是指针对经济活动中的不确定性因素,会计人员进行会计处理时应保持小心谨慎的态度,即充分估计可能发生的风险和损失,合理估算可能发生的损失和费用,尽量少计或不计可能发生的收益,即所谓的“宁可预计可能的损失,不可预计可能的收益”。鉴于谨慎性条件下会计政策多元化选择、实务操作的主观臆断性以及会计政策运用的非均衡性,不能完全实现如实反映资产和利润的目标,造成资产价值和利润的不实。故IASB对谨慎性含义进行了颠覆,转而依靠中立性含义来解释谨慎性,即谨慎性表现为不高估资产、收益,不低估负债、费用;同时,也不低估资产和收益,不高估负债和费用。可见,IASB仅是形式上运用了“谨慎性”概念,而实质上删除了谨慎性特征,用中立性来替换。IASB的这种做法既迎合了身陷债务危机的欧盟对谨慎性原则的强烈诉求,又坚持了自身关于“准则提供中立性信息,避免谨慎性破坏盈余价值的系统性偏差”绝对立场(Hans Hoogervorst, 2015);但却混淆了谨慎性和中立性的概念,降低了会计信息质量特征概念的一致性、逻辑性。

四、ED/2015/3对我国的启示

IASB通过发布ED/2015/3为修订国际财务报告概念框架做出准备。与此同时,IASB发布了《概念框架指引更新(征求意见稿)》,对IFRS 2、3、4、6,IAS 1、8、34,SIC 27、32进行修订。IASB的以上两项征求意见稿的发布标志着IASB实现建立全球统一高质量会计准则目标的又一重大里程碑。2006年我国财政部发布企业会计准则体系,实现了与国际财务报告准则的实质性趋同;2010年我国响应G20关于建立全球统

一高质量会计准则的倡议,发布了《中国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同路线图》;2014年,财政部颁布了《企业会计准则第39号——公允价值计量》、《企业会计准则第41号——在其他主体中权益的披露》、《企业会计准则第40号——合营安排》具体准则,并修订了《企业会计准则第30号——财务报表列报》、《企业会计准则第2号——长期股权投资》、《企业会计准则第9号——职工薪酬》和《企业会计准则第33号——合并会计报表》,近10年来我国保持了会计准则与国际准则的持续趋同。

尽管我国会计准则在上市公司及大中型企业已实施了9个年头,且实施效果得到众多经济体的广泛认可,但我国至今仍未发布自己的财务会计概念框架。虽然我国2006年发布的《企业会计准则——基本准则》长期以来一直被业界看成我国名义上的财务会计概念框架,但随着新具体准则的发布、原有具体准则的修订以及国际财务报告概念框架的革新,会计基本准则面临很大的挑战:基本准则没有涉及报告主体、财务信息特征的层次、确认与计量的概念、综合收益与资本保全等的概念;没有阐述各基本会计概念间的逻辑关系;有些概念(如公允价值)与具体准则规范不一致等。因此,修订我国会计基本准则,遵循系统性、继承性、发展性及前瞻性原则,借鉴国际及西方发达国家财务会计概念框架的先进经验、理念,结合我国企业会计准则具体实施情况,采用辩证唯物主义的理论厘清我国财务会计基本概念的层次,利用演绎过程梳理财务会计概念框架的内在逻辑关系,层层推进,构建适应我国国情的完整、严密、科学的财务会计概念框架,是新时期摆在我国政府及学界面前的一项重大课题。

同时,我国政府应全面参与国际财务报告概念框架及准则的制定工作,争取强有力的话语权。在国际会计准则组织架构(监督委员会、基金会、理事会、咨询委员会与解释委员会)层面,要努力争取更多的席位。我国政府、学界通过积极参加国际会议、及时提出反馈意见、委派工作人员等方式充分表达中国的会计观点;通过成立新型经济体工作组织、亚太工作组以及中日韩、中美、中欧等组织,及时举办咨询论坛及国际相关会议,密切跟踪IASB框架及准则改革动向,讨论新兴发展中国家会计准则实施问题及策略,建立多边与双边合作机制,积极发挥中国在国际会计改革中的重要作用,促进全球统一、科学、先进的会计标准体系的健全、完善。

主要参考文献:

IASB. Exposure Draft Conceptual Framework for Financial Reporting[R]. ED/2015/3, 2015.

IASB. Discussion Paper: A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting[R]. DP/2013/1, 2013.

作者单位:1.中央财经大学博士后流动站,北京100081; 2.聊城大学数学科学学院,山东聊城252000