

基于 IASB 的我国财务报告概念框架的完善

郑娇

(湖南大学工商管理学院, 湖南省长沙市, 410006)

摘要: 近年来, 国际会计准则理事会 (IASB) 一直都在致力于制定更完善的财务会计财务报告概念框架, 在 2018 年 3 月发布了新修订后的完整的概念框架。本文全面系统地阐述了 IASB 的概念框架已取得的研究成果, 基于此提出了完善我国财务报告概念框架的 4 项基本原则: 定位于理论体系; 明确目标导向的会计准则制定模式; 坚持计量观; 明确商业模式的角色地位。并从财务报告目标、有用财务信息质量特征、会计要素及其确认、计量等各方面, 系统深入地提出了完善我国概念框架的具体设想。

关键词: 概念框架; 财务报告; IASB;

中图分类号: C93 **文献标识码:** A

引言

会计作为一门世界通用的“商业语言”, 会计信息可比性的特征要求, 使得制定一套全球统一的会计标准已经是商业界的普遍需求。而会计准则的国际趋同需要一套逻辑严密的理论体系作为指导, 国际会计准则理事会 (Financial Accounting Standards Board, IASB) 和全球各国目前都在致力于制定更完善的财务会计/财务报告概念框架 (Conceptual Framework)。2018 年 3 月, IASB 独自发布了一份新的完整的财务报告概念框架。而我国的《企业会计准则——基本准则》(以下简称基本准则) 在我国现阶段起到一定的概念框架作用, 但是真正意义上的概念框架还未真正建立起来, 我国会计理论界依然任重道远。

因此, 本文拟通过对 IASB 最新概念框架研究, 分析我国概念框架的发展现状, 提出完善我国财务报告概念框架的设想。无论是在国际上还是在国内, 都能丰富有关概念框架的研究成果, 提供完善概念框架的新思路, 补充了会计理论在财务报告概念框架方面的不足, 具有重要的理论意义。在实务中, 更加完善的概念框架能指导制定更加完善的会计准则, 不仅仅是让中国的会计准则更加国际化, 更应让国际会计准则更加适应中国应用, 不断提高我国在国际会计界上的话语权。

1. 财务报告概念框架的历史发展

最先研究财务会计/财务报告概念框架 (Conceptual Framework) 问题的, 是成立于 1935 年的美国会计学会 (AAA)。最具影响力的当属佩顿和利特尔顿于 1940 年合著的《公司会计准则导论》(An Introduction to Corporate Accounting Standards)。该书明确提出要建立一个将会计的基本理念编织在一起的框架。此后, 美国会计程序委员会 (CAP)、美国注册会计师协会 (AICPA)、会计原则委员会 (APB) (隶属于注册会计师协会) 先后进行了财务会计概念框架研究, 但没有取得满意的成果。直到美国于 1973 年成立了财务会计准则委员会 (Financial Accounting Standards Board, FASB), 对财务报告概念框架的研究才得到了深入发展, 并在国际上取得了高度的影响力。FASB 从 1978 年到 2000 年, 陆续发布了 7 辑财务会计概念公告 (Statement of Financial Accounting Concepts No.1-7, SFACs)。FASB 的财务报告概念框架以“会计目标”为逻辑起点并贯穿了整个概念框架。

国际上另一重要的研究机构, 是国际会计准则理事会 (International Accounting Standards

Board, IASB)。1989年,IASB的前身——国际会计准则委员会(IASC)发布了《编报财务报表的框架》(Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements)。

2004年,FASB与IASB决定建立共同的财务报告概念框架项目。2010年,IASB与FASB在同一天分别颁布财务报告概念框架(以下简称《概念框架2010》)和第8号概念公告。之后二者的合作终止,相继分别独立进行研究。

而IASB于2012年开始重新启动整体的概念框架修订,分别于2013年和2015年颁布讨论稿和征求意见稿,并于2018年3月29日正式发布了最终修订后的完整的财务报告概念框架(Conceptual Framework for Financial Reporting)。这是目前为止,国际上内容最完整研究最深入并得到广泛认可的概念框架。

我国从20世纪80年代末开始财务会计概念框架的研究。1992年11月,我国发布了《企业会计准则》(后被称为基本准则),2006年2月,我国财政部发布了修改后的《企业会计准则》,其中包括修改后的基本准则和38项具体准则。2014年7月23日根据《财政部关于修改<企业会计准则——基本准则>的决定》对基本准则进行了修改,新的基本准则与2006年的版本相比,主要修改了第九章——会计计量第四十二条第五项,关于会计计量中对公允价值的描述。会计界普遍认为,基本准则尚未脱离准则而以独立的、国际通用的“概念框架”形式出现,只能在我国现阶段起到一定的概念框架作用。我国会计理论界在保证独立性的同时,应根据西方已有的理论研究成果,进一步完善直至构建具有中国特色的概念框架理论体系。

2. IASB新财务报告概念框架

2.1 IASB新财务报告概念框架的研究成果及其变化

相对于《概念框架2010》,IASB新财务报告概念框架的变化有:更新了过时的要素概念,并添加了重要的空白内容(三至七章节),如更新资产、负债、收入与费用要素的定义及定义指南;构建基于会计信息质量基本特征的全新确认与终止确认标准,利用控制法和风险报酬法解决存在“粘性”特征的资产负债部分转移的终止确认难题;补充计量目标及计量属性选择内容,提出“资产负债的特征、对未来现金流量的贡献、会计错配、计量的不确定性水平”等是管理层选择相关计量属性时应考虑的影响因素;增加全新的《列示与披露》章节,构建综合收益列报框架等^[1]。另外,独立概念框架前两章在沿袭联合概念框架基本观点的基础上,对其中饱受争议的“经管责任、如实反映、审慎性”等模糊问题一一进行了澄清^[2]。如仍坚持“决策有用”的单极目标,但明确提供“评估管理层对公司经济资源受托责任”的信息是实现财务报告目标的重要信息需求;继续使用“如实反映”替代“可靠性”要求,强调根据经济交易的实质进行会计核算;重新引入审慎性原则,改变固有不对称审慎定义,以更好地达到会计信息的中立性要求等。

2.2 IASB新财务报告概念框架的发展趋势

不同于以往对旧概念框架的修修补补,此次IASB提出了许多新概念、新方法与新标准,更新了旧概念框架在报表要素、确认与计量等方面的传统观点。从其修订的具体内容来看,此次CF修订呈以下趋势特征:

第一,新CF的财务报告目标与中国《基本准则》趋近。从会计政治观来解释财务报告目标相关内容的变化,我们看到的是各国会计准则制定话语权相互角逐的结果。伴随全球经

济重心逐步向亚洲的转移,亚洲、大洋洲地区在国际财务报告准则制定中已拥有越来越多的话语权,正在成为除美、欧之外国际会计界的第三极力量。在此次 CF 修订反馈过程中,中国会计准则委员会 (CASC) 坚持不懈的倡议和肯定“经管责任”目标的重要性,得到了 IASB 的高度重视,修订后通用目的财务报告目标与我国《基本准则》更趋近,是中国在国际会计准则制定中影响力不断提升的另一体现。

第二,将不确定性纳入会计计量体系。IASB 在以下内容凸显了计量不确定性的地位:首次肯定计量不确定性的“如实反映”价值,认为只要“估计过程是清晰的,被确切描述和解释”,即使这种计量的不确定性在一个较高水平,也能提供有用会计信息;删除资产负债强调“预期经济流入/流出”的定义描述,凸显资产负债“基本权利与义务”的本质特性,拓展资产负债要素概念范围;抛弃“可能性与可靠性”确认旧标准,提出只要“对决策有用,达到相关性和如实反映的质量特征要求,资产负就应被确认”的新标准,降低经济利益流入流出阈值要求,打破不确定性资产负债的确认局限;添加公允价值计量属性,及时反映不确定性资产负债的价值变化,制定基于现金流的估值技术操作指南,为公允价值无法直接观察的资产负债的可靠估计提供原则指引。

第三,考虑商业模式的影响。制定具体准则时考虑商业模式的影响,能够基于管理层视角反映业务活动的管理方式,区分相同经济现象或交易的不同经济本质,提升财务信息的相关性。但是商业模式往往是一种极其复杂的社会现象,“商业模式”基础概念的存在缺位。有鉴于此,IASB 并没有直接使用“business model”一词,而是在会计单元确定、计量属性选择与财务报表项目列示部分嵌入“business activities (商业活动)”的影响。

2.3 IASB 新财务报告概念框架存在的问题

关于财务报告目标,受托责任观和决策有用观是会计目标定位中两种有代表性的观点,也是理论界一个经久不衰的议题。从 SFAC No.8 的表述可以看出,尽管争议较大,但 IASB/FASB 仍然认为受托责任观应归属于决策有用观。这一观点有待实践的检验。关于财务信息质量特征,对此主要的争议有:基本质量特征和强化质量特征的划分存在主观性、应当根据不同的环境确定最重要的质量特征、谨慎性(稳健性)也是制定联合框架过程中争议较大的问题、没有说明各质量特征出现冲突时取舍问题。关于会计计量,目前所使用的“历史成本计量”与“公允价值计量”混合计价模式,存在着诸多亟待解决的问题。根据演绎的思路,要素的计量应由要素的定义和确认推演而来。然而,目前的计量属性仍受传统的“历史成本保护观”之限制,现行价格很难摆脱“历史成本价格”的束缚。对计量基础和计量方法的分类和选择还有待商榷。关于披露内容,FASB 和 IASB 概念框架已将目标扩展至财务报告,并提到了财务报表外的传递信息(即披露),但却没有对披露问题进行详细交代。此外,IASB 并未清晰界定业务模式的概念,对损益和其他综合收益内容没有进一步讨论等等。另外,新概念框架没有明确反映出新兴技术对会计信息理论与实务的影响。随着全球经济一体化的加速和大数据、区块链等新兴科技的快速发展,会计实务和理论界将会面临更多新的问题。

2.4 我国《基本准则》和 IASB 新概念框架的比较分析

我国《基本准则》和 IASB 的新概念框架的比较分析如表 1^[3]

表 1 国内外财务报告概念框架的比较分析表

Tab. 1 Comparative analysis table of the domestic and international conceptual framework for financial reporting

	项目	IASB 概念框架 2018	我国 2014 年《基本准则》
目标	定位	决策有用观	受托责任观和决策有用观
	主要使用者	投资者、贷款人和其他债权人	未鉴别主要使用者，使用者包括投资者、债权人、政府及其有关部门和社会公众等
	层级划分	基本质量特征、强化质量特征	无
质量特征	基本质量特征	相关性、如实反映	如实反映（可靠性）、相关性、可理解性、可比性、实质重于形式、重要性、谨慎性、及时性
	强化质量特征	可比性、可验证性、及时性、可理解性	
	约束条件	成本效益原则	无约束条件
要素	组成	资产、负债、权益、收入、费用	资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润
	定义	强调经济资源、权利和义务，分开定义了资产和经济资源	强调经济利益流入
	确认标准	相关性和如实反映、成本约束	经济利益的流入/流出、可靠计量
确认	终止确认	新增终止确认的标准和指南	无
	属性分类	分为历史成本计量基础和现行价值计量基础	无
计量	计量属性	历史成本，公允价值、资产的使用价值和负债的履约价值、现行成本	历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值
	选择标准	相关性和如实反映、强化质量特征、成本约束	优先历史成本

3 完善我国财务报告概念框架的基本原则

在借鉴 IASB 概念框架最新成果的基础上，本文认为完善我国财务报告概念框架需要遵循以下基本原则。

3.1 定位于理论体系而非法律体系

国际各国对财务会计概念框架的定位各不相同。大致存在有两种模式：英美法系国家的模式和大陆成文法系国家的模式。第一种以英美为代表，财务会计概念框架不被束缚于法律体系之内，不具有直接的法律效力，另一种是以意大利和法国为代表的大陆成文法系国家的模式，概念框架的形式侧重制度与立法，受到法律的保护，具有法律效力。

我国现行《基本准则》定位于法律法规，可以看出，是存在许多问题的。定位于法律法规具有强制性的同时，也意味着绝对的单一标准和严谨，而会计可以称之为艺术，艺术就存在主观性和多样性，这与法律法规是格格不入的。这就意味着《基本准则》只能包括会计理论中已经达成共识以及有具象化标准的内容，而大量的富有争议和抽象的理论内容只能被排斥在外，这表面上看是增强了概念框架的权威性，但基本准则的原则化形式以及概念化的特征从根本上决定了它无法利用行政强制性提供充分的着力点，同时，财政部令的形式的《基

本准则》为迎合法律的法规的强制性、封闭性，可能丧失其应有的独立性，以及它与具体会计准则、会计制度协调的现实要求，都可能影响作为会计理论共识的概念框架的开放性与独立性，此外法规所要求的结论性文字表述，比喻、类比措辞的极少使用都可能影响准则制定者、参与者以及具体应用人士对其理解和接纳。这样的《基本准则》很难称得上是真正意义上的财务报告概念框架。

而且，概念框架的权威性不是仅仅依靠法律法规才能实现，可以通过其他多种手段强化权威性。比如先由中国会计学会、中国注册会计师协会等比较权威的非政府组织作为制定主体发布，这些民间机构需加强与政府部门的沟通协作，提高其在政府部门和民众的分量，而政府部门在宣传上充分肯定其权威性，财政部在制定企业会计准则时说明 CF 的重大参考价值，同时在学历教育和会计实务工作者的再教育上，增加我国概念框架的有关内容。这样一来，即使是属于理论体系的 CF 也能被政府和广大民众所接受，并且能提高我国国民的会计理论水平，同时可以有效地帮助准则制定机构保持中立，抵制各方利益集团的压力与干涉。

因此本文认为，我国的财务报告概念框架应该定位于理论体系，而不是法律法规。在完善概念框架的过程中才能征求得社会各行各业视角下的意见，才能真正从理论本身出发对其进行充分的探讨，这给与了概念框架更大的发展空间，为会计基础理论和会计准则之间搭建一座真正意义上的桥梁。

3.2 明确目标导向的会计准则制定模式

既然概念框架的主要作用指导会计准则的制定，在概念框架中就应该明确会计准则的制定模式是什么，是 FASB 的规则导向 (Rules-based)、IASB 原本的原则导向 (Principles-based) 还是美国证监会 (SEC) 的目标导向 (Objectives-based) [4]？

规则导向的会计准则制定模式，广泛运用于美国的公认会计准则，美国会计准则的制定始终以规范实务操作为宗旨，其规定非常具体详细。而原则导向的制定模式和规则导向恰好相反，不拘泥于细枝末节，只根据经济活动的实质进行原则性的指导。规则导向的缺点在于，由于新兴业务和金融创新层出不穷，规则导向的会计准则就会落后于会计实务的发展需求。原则导向存在问题为：由于专业判断的差异导致会计信息的可比性降低，甚至滥用专业判断而进行人为操控。目标导向的提法来源于美国证券交易委员会，即在原则和规则之间寻找最优的平衡点。它涵盖了原则导向，又吸收了规则导向的优点，具体来说有以下特点：遵循概念框架进行，明确会计目标是决策有用性，提供适量的细节，尽量减少例外条款，审计检验时注重经济实质等。

目标导向的准则制定模式代表了国际会计准则未来的方向，IASB 此次新的概念框架相比旧版的概念框架，在原则导向的基调上明显更加具体化，发挥了目标导向的概念框架的榜样作用，值得我国借鉴。因此，我国的概念框架中应该明确目标导向的会计准则制定模式。

3.3 坚持计量观而非信息观

信息观 (Information Perspective) 和计量观 (Measurement Perspective) 是实证会计理论的两大流派。信息观把会计信息的有用性等同于信息含量，以证券市场有效为前提，认为应该在历史成本计量模式下增加披露来强化会计信息的有用性。从 1968 年鲍尔和布朗 (Ball R.J, brown P.) 开辟的实证会计方法以来，信息观在很长一段时间在会计理论研究中占统治地位，直到近年来才开始让位于计量观。20 世纪 90 年代兴起的计量观意味着，财务报告的表内部分将大量使用公允价值，会计人员越来越有责任将公允价值体现在财务报表内反映，

以提高财务报告的决策有用性。

会计的重心是计量，会计的最基本和核心职能就是通过货币计量（表现为计价）反映企业的财务状况和经营成果（即会计的反映或核算职能）。虽然信息系统论出现以后，结合有效市场理论，会计“决策有用”目标下的信息观大行其道，理论界大肆展开会计信息的信息含量研究，但 20 世纪 80 年代以后衍生金融工具的出现，却使脱离计量基础研究信息含量的谬误一览无余。从历史成本会计模式向公允价值会计模式的转换，就是会计理论中决策有用的信息观失败的直接表现，同时也再次证明了“会计的重心是计量”这一结论的正确性。因此我国的概念框架应该坚持计量观的基本原则理念。

3.4 明确商业模式的角色地位

此次 IASB 新概念框架并未清晰界定商业模式的概念，只是在会计单元确定、计量属性选择与财务报表项目列示部分嵌入商业活动的影响。这种处理方式应该是 IASB 权衡多方面因素后的折衷选择。

虽然商业模式缺乏权威的定义，学术界和实务界对商业模式的分类也是见仁见智，但商业模式在会计准则中的运用不仅不受妨碍，而且呈现常态化的趋势。商业模式与会计报表要素分类、确认、计量和列报关系密切。如资产、负债、权益、收益和费用等会计报表要素的划分，在很大程度上是由企业的商业模式所决定的。同样的资产，对于采用不同商业模式的企业，可以得出完全不同的分类。甚至同一家企业同样的资产和负债，也可能因为运用这些资产和负债的商业模式差异，而得出不同的分类。在会计计量上，不同商业类型的交易和事项，可能选择不同的计量属性更能向财务报告使用者如实反映有用的财务信息。商业模式也影响着企业对财务信息的列报或披露方式。与商业模式直接相关的信息必须在报表中列报，而相对不重要的信息则可以在附注中披露，而且商业模式能够有效地对收入和费用进行区分、排序和组合，使得按照商业模式处理后的信息更为有用。例如，商业模式可以通过区分重复发生的正常项目和非正常项目，帮助投资者恰当识别和评估与未来盈利和现金流量相关的项目。

考虑商业模式的影响，能够基于管理层视角反映业务活动的管理方式，区分相同经济现象或交易的不同经济本质，提升财务信息的相关性。商业模式改变了原有计量模式以实际交易作为确认基础的要求，转而从资产创造价值、贡献现金流量的角度入手对分类、确认、计量和列报进行规范，更加符合经济实质，更有助于投资者对决策的判断和对受托责任的评价。有些学者反对在会计中推广商业模式，主要是出于商业模式现有界定不明确，由于财务报告结果蕴含管理层意图，存在被滥用风险的担心，这反而说明，在财务报告概念框架层面上需要厘清商业模式的定义、明确商业模式的地位。

4 完善我国财务报告概念框架具体内容的设想

4.1 建立多层次和多元化的财务报告目标

财务报告目标是财务报告概念框架的逻辑起点，这个观点已经被世界各国所认可，因此，对财务报告目标的研究有着举足轻重的作用。实际上，目标应该的多层次多元的一个体系。因为目标的一种系列式、层级式的概念，就效力而言，某个目标可能依赖于另外的某些深层次的目标，这些目标的结构是层级式的，整个层次系统的每一个层次，都可以视为下一个层次的目标和上一个层次的手段。本文认为，财务报告的目标也应该的多层次的，可以分为基本目标和具体目标两个层次，因为不同财务报告使用者的需求差异，具体目标又是多元化的。

关于基本目标,我国《基本准则》基本借鉴了国际决策有用观和受托责任观兼顾的观点,是符合我国国情又与国际趋同的定位。但是我国的《基本准则》对于财务报告目标的描述只有一句话,只体现了基本目标,未涉及具体目标。概念框架最主要的作用的指导会计准则的制定,目标作为其逻辑起点,是整个概念框架体系的开端,是整个体系得以展开、赖以推理论证并建立起来的逻辑概念。只有概括性语言的基本目标明显无法实现这样的功能,因此,完善我国财务报告概念框架,不仅需要总结性的基本目标,还必须包括多元化的具体目标。

分析具体会计目标就需要首先鉴别财务报告的主要使用者,我国《基本准则》列举了投资者、债权人、政府及其有关部门和社会公众为财务报告使用者。但是其中的社会公众,并不需要他们直接作出相关决策的问题,只有他们特别关注某家企业,才会去关注其财务报告。因此,社会公众不属于财务报告的主要使用者。

因此,本文建议我国的财务报告目标第二层次的具体目标概括如下:

1.向大股东类型的投资人提供企业过去交易活动导致的财务状况和经营成果信息,反映受托者的受托责任履行情况,有助于其做出对受托人行使投票权或施加影响的决策。

2.向小股东类型的投资人提供企业未来现金流量信息,有助于其做出购买、出售或者持有股票等权益工具的经济决策。

3.向债权人提供企业未来现金流量特别是偿债能力信息,有助于其做出提供还是结清贷款或其他信用工具的信贷决策。

4.向政府部门提供过去财务状况、经营成果和现金流量等各方面财务信息,有助于其做出有关社会资源配置、产业结构调整、企业改组等方面的财政经济决策。

4.2 建立会计信息质量特征的层次结构

4.2.1 对会计信息质量特征分层次

IASB 和 FASB 的概念框架一直都对财务信息的质量特征划分了层次,基本质量特征是必须满足的要求,强化质量特征是锦上添花的作用,只有满足了相关性和如实反映的要求,强化质量特征才有意义。层次的划分使得质量特征的主次、从属关系得到了明晰的体现。而我国没有明确质量特征之间的主次关系,造成各质量特征之间彼此孤立,因此,本文建议,可以参照联合概念框架区分“基本质量特征”和“强化质量特征”,既简化又分主次。

4.2.2 继续把谨慎性纳入会计信息质量特征

2010 年 IASB 在其与 FASB 的联合概念框架中以“谨慎性”与“中立性”相矛盾为由,把“谨慎性”剔除出信息质量特征的范畴,对谨慎性的剔除引来了各方的广泛争议,也出现了众多加回“谨慎性”的呼吁。也许迫于外界的压力,IASB《概念框架 2018》又重新引入了“谨慎性”,但是对谨慎性却下了一个新的定义,认为谨慎性(prudence)并不意味着必须是非对称的(asymmetry),把传统意义上的“非对称谨慎”重新定义为“对称谨慎”。

本文认为,IASB 对谨慎性的界定是错误的。第一,把传统意义上的“非对称谨慎”重新定义为“对称谨慎”,曲解了谨慎性的应有之意,世界各国对谨慎性一词的理解通常是“不对称谨慎”,“不对称谨慎”也早已广泛运用于各国的会计准则中,重新定义的做法不符合谨慎性的使用惯例,这样等于是把谨慎性和中立性直接等同,使谨慎性一词失去了存在意义。第二,从统计学角度看,在面对不确定的情况时,谨慎性可以抑制管理层的过分乐观,与资产上涨的潜力相比,投资者更加关心资产跌价的风险,“不对称谨慎性”与资本市场中的投资者保护精神是一致的。第三,“不对称谨慎性”并不影响“中立性”。在确定的情况下中

立地如实反映一项经济交易是最理想的状态，而当遇到不确定性时则需要在“不对称谨慎”下中立反映，整个存货跌价准备的计提是一个既谨慎又中立的结果。第四，基于我国资本市场不完善、实体经济占主导的现实。我国作为新兴经济体，资本市场环境不够成熟，还不足以支撑公允价值计量的广泛运用。为满足如实反映和相关性的信息质量要求，历史成本计量下应当持续保留谨慎性原则，并且始终保有传统谨慎性的内涵——不高估资产和收入，不低估费用和负债。

4.2.3 基本质量特征和强化质量特征所包含内容

本文认为，基本可以借鉴 IASB 新概念框架对财务信息质量特征的逻辑分类，如实反映和相关性是基本的质量特征，因为从财务报告的目标出发，提供有助于使用者做出经济决策的信息，必然是要如实反映和决策有用的相关信息。那么，如实反映和相关性包含的特征分别是什么呢？

我国《基本准则》把相关性描述为有助于对企业情况做出评价和预测，国际概念框架使用的词语是预测价值和证实价值，二者内涵实际上统一的。另外关于重要性是一个争论的话题，国际概念框架认为重要性是相关性中和特定主体相关的一种表现，不能为其制定一个统一的标准，因此不将重要性纳入质量特征中，本文认为对重要性的定位是准确的。

至于如实反映，我国《基本准则》描述为真实可靠和完整性，IASB 新概念框架认为如实反映界具有完整、中立、无误三项特征。估计是会计固有的属性，全面的精准无误是无法实现的，因此只能要求对现象的描述不存在错误或遗漏、处理方法的选择和运用不存在错误，用无误来描述是恰当的。中立是指财务信息的选择或列报不存偏见，对事物的可能性和程度估计不偏不倚，更不存在通过人为操纵。这是符合如实反映的内涵的，因此建议在如实反映的特征中加入中立性。关于实质重于形式的界定也一直颇有争议。其实，读者仅从如实反映这个词很难直接理解到“实质重于形式”的深意，“实质重于形式”是一个重要的衡量和评价是否如实反映的标准之一，其使得对“如实反映”的诠释更加清晰、具体和全面，有必要在概念框架中再明确单独提出，以凸显其重要性。综上，如实反映应该包括四项特征：完整性、中立性、无误、实质重于形式。

至于强化质量特征，IASB 概念框架把可比性、可验证性、及时性和可理解性列入其中，我国与之相比，缺乏可验证性的概念，而可验证性有助于让使用者确信信息忠实地表达了意欲反映的经济现象，可验证性意味着具有不同知识水平的独立观察者，就一项特定描述是否属于如实反映能够达成共识。本文认为可以借鉴国际的做法，在我国概念框架中加入可验证性为强化质量特征。另外上文已经论述了谨慎性作为质量特征的必要性，因此，我国概念框架的会计信息强化质量特征包括可比性、可验证性、及时性、可理解性和谨慎性。

另外，国际概念框架加入了成本约束作为整个会计信息质量的一个约束，认为提供会计信息的效益应该要大于其花费的成本，成本效益原则其实是一个已经普遍使用的常识性原则，基于国际趋同的考虑，也在会计信息质量特征中添加成本效益原则。

综上所述，我国会计信息质量特征的层次结构如图 1 所示。

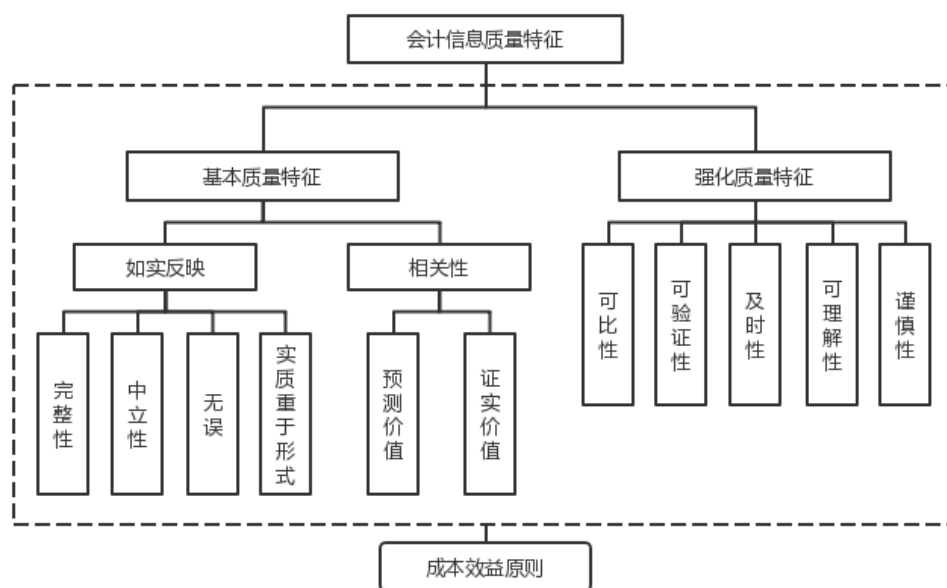


图1 我国会计信息质量特征的层次结构

Fig. 1 The hierarchical structure of the quality characteristics of accounting information in China

4.3 完善会计要素及其确认标准

4.3.1 会计要素增加全面收益、利得和损失

全面收益(Comprehensive Income)又称为综合收益,此概念来源于 FASB 于 1980 年 12 月发布的 SFAC3, FASB 对全面收益定义为:企业在报告期内除去业主投资和分派业主款以外的交易、事项和情况所产生的一切权益(净资产)的变动。即全面收益=(收入-费用)+(利得-损失),利得和损失中其实包括直接计入所有者权益的一部分,即已确认但未实现的收益。由此可知全面收益其实是包括了传统意义上的利润和已确认但未实现的收益(其他综合收益)。全面收益的提出其实拓宽了收益的概念,从传统的利润代表的会计收益向全面收益转变。尤其在当今全球化背景下,商誉、持有衍生金融工具价值变动这些巨大的未实现收益绕开利润表,直接计入资产负债表中的所有者权益,使得其他综合收益的构成越趋复杂。全面收益(综合收益)在世界各国得到了广泛运用,这实际上是收益理念从会计收益观转变为全面收益观的体现,也是收入费用观向资产负债观转变的体现。因此,全面收益应作为我国概念框架中会计要素之一。

另外,我国还应增设利得和损失要素。因为“全面收益=收入-费用+利得-损失”,增设这两个要素有助于理顺收入、费用和利得、损失之间的逻辑关系,也进一步体现了全面收益的来龙去脉。

4.3.2 修改资产和负债要素定义

我国《基本准则》对资产负债的定义原本和“IASB(1989)概念框架”一致,但是此次 IASB 新概念框架修改了资产负债的定义,界定资产的实质是一种具有潜在产生经济利益的权利,负债是一种需要转移经济资源的义务。这样的修订其实主要基于衍生金融工具的考虑,金融工具特别是衍生金融工具在全球货币和资本市场的迅速流动推动了金融工具会计准

则的进步。如果按照以前的“经济利益流入/流出”来定义资产和负债，将导致部分衍生金融工具不符合其定义而无法纳入财务报表中。因此我国也应该与国际概念框架保持趋同，借鉴 IASB 新概念框架对资产和负债的定义，即资产是主体因过去事项而控制的现时经济资源，经济资源是有潜力产生经济利益的权利；负债是主体因过去事项而转移经济资源的现时义务。

至于收入和费用的定义，FASB 和中国都使用的狭义的收入和费用概念，而 IASB 实行的是广义的收益和费用概念。IASB 的收益要素实际包括了收入和利得，费用概念包括了狭义的费用和损失，这样广义的收益和费用体现的实际上是除所有者投入分配外的净资产的变化。但利得和损失中其实包括部分已确认但未实现的收益（即其他综合收益），因此有必要作出区分，我国可继续保持原有的收入和费用的定义。

4.3.3 修改会计要素确认标准

我国《基本准则》对会计要素的确认标准和原本“IASC（1989）概念框架”一致，但是 IASB《概念框架 2018》抛弃了“经济利益很可能流入/流出与可靠计量”的确认旧标准，把确认标准指向了会计目标及会计信息质量特征，提出了“对决策有用，达到相关性和如实反映要求，成本约束”的新确认标准，而把以前的“经济利益很可能流入/流出与可靠计量”等概念作为影响相关性和如实反映的因素之一，同时考虑了存在的不确定性、确认不一致、列报和披露等影响因素，这样的确认新标准体现了原则导向和目标导向结合的正确理念，使整个概念框架更加前后一致、逻辑严密。

另外，“计量不确定性”和“如实反映”的关系一直是争论的焦点，IASB 认为有时候高水平的计量不确定性并不一定削弱信息的相关性和如实反映要求，因为如果估计清晰且准确作出描述和解释，也能提供最相关且如实反映的会计信息。接受了更高水平的计量不确定性，其实为公允价值的计量提供了坚实有力的理论基础和更广阔的使用空间，对于金融工具的计量是有利的，因此，我国也应该改变公允价值的计量不确定性不满足如实反映或可靠性要求的错误观念。

因此，我国可借鉴 IASB 新概念框架的成果，把会计要素的确认标准设为：相关性、如实反映和成本效益原则。而相关性受存在不确定性、经济利益的流入或流出的可能性较低因素的影响；如实反映受计量不确定性、确认不一致（会计错配）、列报和披露因素的影响。

综上，我国概念框架中会计要素和确认情况如表 2 所示。

4.4 完善多种计量属性并存的计量体系

计量一直是财务会计的核心，但是关于计量的难点问题也是最多的。我国的《基本准则》关于计量的章节，只是简单罗列了历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值这五种计量属性，并表示优先使用历史成本。在经济市场和科学技术高速发展的今天，特别是新的金融工具和衍生金融工具层出不穷，完全的历史成本优先的计量标准呈现了许多不适应性，抱残守缺注定会被历史所淘汰^[5]。在国际各国对多重计量属性模式的研究进行如火如荼的现在，我国作为世界第二大经济体，应该敢为人先，不断探索先进的计量技术、计量属性和计量模式，构建更有效的会计计量体系^[6]。

4.4.1 会计计量属性的分类

财务会计历史中产生的会计计量属性很多，包括历史成本、现行成本、现行市价、可变现净值、现值、公允价值等，这次 IASB 的《概念框架 2018》又标新立异地提出了资产的使

用价值和负债的履约价值。其实这些计量属性之间并不是完全并列的，而是有一定的包含交叉关系。特别是公允价值术语从 1977 年首现到当下的 43 年时间里，其定义、内涵和估值方法一直在变化，导致公允价值和其他计量属性的关系也在发生变化。其实从这些计量属性的本质来看，它们其实是按三种不同标准而定义的：时间特征、进入价格或脱手价格、市场参与者视角或特定主体视角。具体分类可见第三章的计量属性分类表。此次 IASB 的概念框架把可变现净值排除在外，但是可变现净值是一个计量产品存货的长期常用计量属性，本文认为我国的概念框架应予保留。另外我国有必要借鉴此次 IASB 关于计量属性的分类，把现值作为一种估值技术而非计量属性。因为现值的概念是从经济学引入的，将其用于会计计量中需要设定一系列的假设条件，例如市场参与者视角下的现值表现为公允价值，而特定主体视角下的现值，IASB 此次的概念框架将其称为资产的使用价值和负债的履约价值。因为历史成本、现行成本和可变现净值都是特定主体视角下的计量属性，公允价值只能反映市场参与者视角下的现值，所以界定特定主体下的现值为计量属性是合理的，本文认为可借鉴这个说法，在我国的概念框架增加资产的使用价值和负债的履约价值。

综上，我国的财务报告概念框架包含的的会计计量属性有：历史成本、公允价值、资产的使用价值和负债的履约价值、现行成本和可变现净值。

表 2 我国概念框架的会计要素和确认

Tab. 2 accounting elements and confirmation of conceptual framework for financial reporting in China

项目	内容	影响因素
会计要素组成	资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润、利得、损失、全面收益	
资产定义	主体因过去事项而控制的现时经济资源，经济资源是有潜力产生经济利益的权利	
负债定义	主体因过去事项而转移经济资源的现时义务	
确认标准	相关性	存在不确定性、经济利益的流入或流出的可能性较低
	如实反映	计量不确定性、确认不一致(会计错配)、列报和披露
	成本效益原则	

4.4.2 以会计信息质量特征为计量属性的选择标准

会计计量属性的选择问题，是计量问题中的主要问题。特别是关于历史成本和公允价值的选择问题，一直是争论的焦点在金融创新时代，会计实践已经证明并将继续证明：公允价值是计量金融工具最相关的属性，也是计量衍生金融工具唯一相关的计量属性。公允价值计量属性被财务会计所采纳，也是历史和时代的选择，任何一种计量属性“一统天下”的局面是不可能存在的。多种计量属性并存的计量模式可以描述事物特性和价值内涵的多样性，弥补单一计量属性的不足，全方位、多角度地为会计信息使用者提供具有多元化价值的会计信息，并且能够配合会计准则从传统的“收入费用观”“会计收益观”向“资产负债表观”“全面收益观”转型，从而最大限度地提高会计信息的质量。因此，在财务会计中运用多种计量属性并存的计量模式是时代未来的发展趋势。

但是在具体每一项会计要素的计量中,该如何选择合适的计量属性呢?其选择标准是什么呢?本文认为,概念框架是一个前后连贯、逻辑一致的理论体系,应该遵循演绎法进行会计计量的研究,既然会计目标是整个概念框架的逻辑起点,会计计量自然也应该以会计目标为标准,这个标准的具体体现,就是计量结果符合有用财务信息质量特征。

根据前文所述,我国概念框架中的会计信息质量特征应该包括基本质量特征和强化质量特征,因此所选择的计量属性应该能提供最具相关性和如实反映的会计信息,还应尽可能地满足可比性、可验证性、及时性、可理解性和谨慎性的要求。本文认为,IASB 新概念框架逻辑鲜明地构建了会计计量体系,对计量属性的选择问题进行了深入的阐述,这在国际上是有先进性和前瞻性的,值得我国借鉴。因此建议我国会计计量属性的选择标准如表 3 所示。

表 3 我国计量属性选择标准

Tab. 3 The standards of measurement attributes selection in China

选择标准	具体影响因素
相关性	资产或负债的特征 产生未来现金流量的方式 商业模式
如实反映	计量不一致(会计错配) 计量不确定性
强化质量特征 (可比性、可验证性、和可理解性、谨慎性)	
成本约束	

关于强化质量特征,其中的可比性对计量没有影响,其他的可比性、可理解性、可验证性和谨慎性这些强化质量特征和成本约束,都是选择计量属性的考虑因素。每一种计量属性所提供的会计信息,是否符合这些质量特征和成本约束是存在差异的,本文分析了各计量属性的强化质量特征和成本约束符合差异情况,如表 4。可基于此表来考虑计量属性的选择。

表 4 我国计量属性的强化质量特征符合情况

Tab.4 Conformed condition of the the measurement attributes with enhancing qualitative characteristics in China

计量属性	可比性	可理解性	可验证性	谨慎性	成本
历史成本	低	易	可以	高	低
公允价值 (活跃市场直接确定)	高	易	可以	高	低
(现值)	低	难	难	低	高
资产的使用价值和负债的履约价值	低	难	难	低	高
现行成本	高	难	难	低	高
可变现净值	高	易	难	高	低

5.结论

本文提出了完善我国财务报告概念框架基本原则和具体内容的设想。本文认为我国财务报告概念框架需遵循 4 项基本原则:定位于理论体系;明确目标导向的会计准则制定模式;

坚持计量观；明确商业模式的角色地位。具体来说，我国概念框架应该做出以下变化：建立多层次和多元化的财务报告目标、建立会计信息质量特征的层次结构、修改会计要素的组成及其确认标准、重新归类计量属性并增加计量属性的选择标准。

本文的研究将为完善我国的财务报告概念框架提供较大的理论价值，为企业会计准则的制定提供参考价值，有助于提高会计信息质量，具有重要的理论意义和现实意义，也为后人进一步的研究提供了较好的研究基础。

参考文献

- [1] IASB. The Conceptual Framework for Financial Reporting, www.ifrs.org, 2018-03-29
- [2] IASB. The Conceptual Framework for Financial Reporting, www.ifrs.org, 2010-09-28
- [3] 财政部. 企业会计准则 2006. 北京: 经济科学出版社, 2006, 1-10
- [4] 吴水澎, 谢诗芬, 薛祖云. 会计理论[M]. 北京: 机械工业出版社, 2007.
- [5] 谢诗芬. 公允价值: 国际会计前沿问题研究[M]. 长沙: 湖南人民出版社, 2004.
- [6] 葛家澍, 窦家春, 陈朝琳. 财务会计计量模式的必然选择: 双重计量[J]. 会计研究, 2010, 12 (2): 7-12.

The Perfection of Chinese Conceptual Framework for Financial Accounting based on IASB

Zheng jiao

(Business Administration School, Hunan University, Changsha / Hunan, 410006)

Abstract: In recent years, the International Accounting Standards Board (IASB) has been working on an improved conceptual framework for financial reporting/financial Accounting, and issued a revised conceptual framework in March 2018. This paper systematically expounds the research achievements of IASB's new conceptual framework, and put forward to four basic principles of Chinese conceptual framework for financial reporting; positioning in the theoretical system; Clear Objectives-based accounting standard formulation model; Adhere to the measurement perspective; Identify the role of the business model. And this paper proposed concrete ideas of the perfection of Chinese conceptual framework in the aspects of objectives, qualitative characteristics, elements and recognition, measurement and so on

Keywords: Conceptual Framework; Financial Reporting; IASB