

# FASB 与 IASB 联合概念框架的构建进展

冯 晓 吴明建 陈军华

(浙江财经学院 杭州 310018)

**【摘要】** 本文对美国财务会计准则委员会(FASB)和国际会计准则理事会(IASB)的联合概念框架的构建进展进行了介绍,并对其研究成果进行分析评价,以期对我国财务会计概念框架的构建有所裨益。

**【关键词】** 联合概念框架 财务报告目标 信息质量特征 FASB IASB

财务会计概念框架是由相互关联的目标和基本概念所组成的体系,其可用于指导首尾一致的会计准则的制定。为了使根据不同的会计准则进行的会计核算和编制的财务报告具有可比性,需要构建一个权威的、综合的、内在一致的财务会计概念框架。

FASB 和 IASB 就是要建立一个单一、协调、既完整又内在一致的联合概念框架,以为国际会计准则的制定提供合理的依据,其建立对双方制定以原则为导向、逻辑一致、国际趋同的会计准则具有实质性的意义。

在 2005 年 2 月召开的联合会议上,FASB 和 IASB 决定将联合概念框架的建立工作分为八个阶段来开展:①财务报告目标与信息质量特征;②要素和确认;③计量;④报告主体;⑤列报与披露;⑥联合概念框架构建的目的及其在公认会计

原则层级的位置;⑦对非营利组织的适用性;⑧联合概念框架的完全形成。八个阶段中的前面七个阶段都包括规划、研究、对框架主要方面的初步审议以及发布暂时性结论以征求意见这四个步骤,之后,有关方面会考虑委托人的意见并对暂时性结论重新审议。FASB 和 IASB 可能会针对每个阶段单独征求意见,但并不排除针对几个阶段同时征求意见的可能。第八个阶段用来解决所有遗留问题,主要是发布联合概念框架的最终征求意见稿(它可能与第六、七阶段同步),征求公众的意见并再次审议,最后发布完整的联合概念框架。本文将对 FASB 与 IASB 联合概念框架的构建进展进行介绍。

## 一、财务报告目标与信息质量特征

1. 财务报告的目标。对外财务报告的通用目标是提供有助于现在和潜在的投资者和债权人以及其他信息使用者进行

于公司的内部治理机制(李维安,2003)。然而股权分置改革的完成、新的法律法规的颁布实施、外资的进入都为证券市场上的收购提供了必要的土壤,因此我们在后股权分置时代应该借鉴国外公司治理的经验,关注公司外部治理,制定相应的法规和公司反收购条款。

## 三、相关建议

随着我国进入后股权分置时代,笔者认为构建我国上市公司治理评价指标体系可以借鉴国外的经验,一方面对股东行为、董事会制度、管理层的激励约束机制等内部治理评价指标加以重视,另一方面从注重内部治理评价变为内部治理评价和外部治理评价兼顾。笔者针对以上分析结论,对后股权分置时代我国上市公司治理评价指标体系的构建提出如下建议:

第一,在内部治理过程中注重对股东行为的评价。具体从股东大会是否具有选举董事的权力、董事会的权力制衡、股东当选监事、股东大会对公司重大问题是否有决策权等方面进行评价。

第二,在内部治理过程中注重对独立董事的评价。具体从独立董事的来源、独立董事薪酬制度、独立董事是否积极参与公司治理、独立董事是否承担责任和法律后果等方面进行评价。

第三,在内部治理过程中注重对管理层激励约束机制的评价。具体从提高管理层非年薪制货币报酬数额、是否增设薪酬与考核委员会并制定相关的监管措施等方面进行评价。

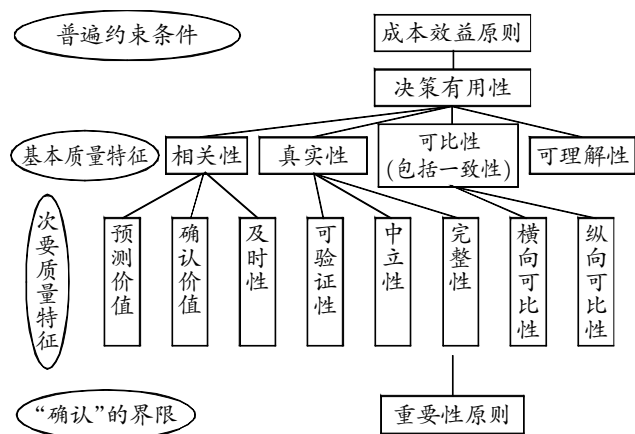
第四,注重对外部治理的评价。具体从是否建立健全相应的法律制度、是否有控制权和反收购条款等方面进行评价。

## 主要参考文献

1. 吴淑琨,李有根.中国上市公司治理评价体系研究.中国软科学,2003;5
2. 李维安.中国上市公司治理评价系统研究.南开管理评论,2003;3
3. 李维安,程新生.公司治理评价及其数据库建设.中国会计评论,2005;12
4. 李维安.中国上市公司治理评价研究报告.北京:商务印书馆,2007
5. 徐向艺等.高管人员报酬激励与公司治理绩效研究.中国工业经济,2007;2
6. 廖理,沈红波,郇金梁.股权分置改革与上市公司治理的实证研究.中国工业经济,2008;5
7. 戴成.论上市公司章程中的反收购条款.法制与社会,2008;8

投资、信贷和类似资源配置决策的信息。联合概念框架将财务报告的目标定位为决策有用性，但也注重对管理当局履行经营管理责任的信息和资源配置信息的披露。管理当局履行经营管理责任的信息通常也是进行资源配置决策所需要的信息，因此联合概念框架认为决策有用性包括受托责任观，这样就没有必要专门将受托责任作为财务报告的目标。进一步观察可以发现，表面上联合概念框架是以 FASB 提出的决策有用性作为财务报告的目标，但实际上联合概念框架与 IASB 的财务会计概念框架是基本接近的。IASB 在阐述财务报告的目标时指出：提供有助于信息使用者做出经济决策的一系列关于企业财务状况、经营业绩的信息。另外，财务报告还反映企业管理层对资源的配置情况或受托责任的履行情况。财务报告的使用者之所以要了解企业管理层的经营管理情况，主要是为了能够正确做出经济决策。由此可见，IASB 早就主张“评价管理者的受托责任的履行情况是为了正确做出经济决策”的观点，而此观点隐含的意思也就是“受托责任隶属于决策有用性”。

2. 信息质量特征。FASB 与 IASB 联合概念框架对会计信息质量特征的要求可以用下图来表示：



信息质量特征的层次体系图

对于各单项信息质量特征的阐述，除了可验证性，联合概念框架与之前的财务会计概念框架的认识基本一致。对于可验证性，联合概念框架首次将其区分为直接可验证性和间接可验证性。可验证性是指具有不同知识的、独立的观察者对同一个信息的理解相同或相似。直接可验证性是指反映经济现象的会计信息没有出现重大偏差或错误；间接可验证性是指对已经选择的会计方法的应用没有出现重大偏差或错误。直接可验证性要求会计方法的选择和应用都没有出现重大偏差或错误，而间接可验证性倾向于最小化已选择会计方法的应用偏差或错误，在评价信息是否如实反映经济现象方面，直接可验证性的要求高于间接可验证性的要求。由于间接可验证性不考虑会计方法的选择是否存在重大偏差或错误，因此其并不能保证信息能够如实反映经济现象。

联合概念框架的优点是明确了信息质量特征之间的逻辑顺序。信息质量特征的层次体系图中的四个基本质量特征的

优先顺序是相关性、真实性、可比性、可理解性。联合概念框架强调“首先考虑相关性，然后考虑真实性”，但这并不意味着真实性次于相关性。具有相关性而不具有真实性的信息对于决策而言是没有用的，其甚至会误导信息使用者；反之，具有真实性而不具有相关性的信息也是无益于信息使用者的决策的。信息只有同时具有真实性和相关性才是决策有用的。

## 二、要素和确认

1. 资产的定义及特点。2008年7月29日，FASB与IASB的联合会议就资产的定义得出以下暂时性结论：资产是会计主体通过可实施权利或其他方式拥有或可限制他方拥有的现有经济资源。从这个定义可以看出，资产具有三个基本特点：①“现有”意味着会计主体通过可实施权利或其他方式拥有或可限制他方拥有的经济资源在资产负债表日存在。②经济资源是稀缺的，具有正的经济价值，并能用于诸如生产和交换等经济活动；经济资源能够直接或间接与其他经济资源一起产生现金流入量或减少现金流出量；经济资源包括他方对本会计主体做出的不含条件的合约性承诺，比如支付现金、运送货物及提供服务等。③可实施权利或其他方式使得会计主体能直接或间接使用现有经济资源，并阻止或限制他方使用。可实施权利能够通过法律或其他方式得到实施。

2. 负债的定义及特点。2008年7月29日，FASB与IASB的联合会议就负债的定义得出如下暂时性结论：负债是会计主体承担的现时经济义务。从这个定义可以看出，负债具有三个基本特点：①该义务是经济性的，其要求会计主体提供或准备提供给他方经济资源，或放弃若没有该义务就可获取的经济资源；②会计主体对他方有以某种约定的方式为或不为其事的义务；③经济资源和通过法律（或其他方式）履行的义务在资产负债表日均存在。

3. 以流量为主导的要素和以价值为主导的要素。IASB在2008年11月的一次会议上提出了对要素进行广义分类的一种方法，即将要素分为以流量为主导的要素和以价值为主导的要素。以流量为主导的资产是那些现行价值没有产生的现金流量重要的资产，这种资产经常与其他资产一起使用能使会计主体受益。如果这种资产以现行价值来计量，其产生的现金流量和价值改变需要在全面收益表中分开反映。以价值为主导的资产是那些需要通过归集、分摊和出售来产生现金流量的资产，其产生的现金流量与其在市场上的价值直接相关。大部分的负债是以价值为主导的，因为其价值与偿还其所产生的现金流量直接相关。

4. 三点改进及不足。尽管 FASB 与 IASB 的联合会议对资产和负债的定义还没有做出定论，但我们可以预计，最终形成的联合概念框架不会对这两者的定义做出很大的调整。我们认为，相比 FASB 与 IASB 各自的财务会计概念框架中的定义来说，联合概念框架中的资产和负债的定义有了以下三点改进：①将“过去的交易或事项”从资产和负债的定义中去除。联合概念框架对资产和负债的界定更加关注“现在”而不是“过去”。②注重存量而不是流量的概念。将资产定义中的“含有经济利益的资源”及负债定义中的“经济利益的牺牲”等流

量概念去除,取而代之的是“经济资源”及“经济义务”等存量概念。③FASB与IASB对资产和负债的定义均隐含着“很可能”的概念,联合概念框架中的定义将以任何形式表现出的“很可能”都去除。同时,我们也看到其定义存在的不足。比如,没有界定资产定义中的“其他方式”。再如,“经济资源”的概念过于宽泛。到目前为止,FASB与IASB的联合会议虽然对会计要素的确认进行了讨论,但并没有取得实质性成果。

### 三、计量

计量阶段的目标是选择一系列的计量基础,以符合财务报告的目标和信息质量特征。FASB与IASB认为要经过三个步骤来完成计量阶段的工作:步骤一,列出并界定可能的计量基础;步骤二,对所列出的计量基础进行评估;步骤三,得出概念性结论并解决实际问题。

在2007年11月的联合会议上,FASB与IASB讨论如下几种主要的备选计量基础,即历史投入价值、历史脱手价值、经修正的历史价值、现时投入价值、现时脱手价值、现时均衡价值、使用价值、未来投入价值、未来脱手价值。在之后的联合会议上,FASB与IASB将从以上备选的计量基础中作出选择。FASB与IASB也开始讨论计量的概念、原则及条件,并讨论了根据从计量概念及原则中衍生出来的三条标准评估上述备选计量基础。

### 四、报告主体

1. 报告主体的含义及特点。报告主体是具有与其他主体进行交易的能力的经济单位。报告主体具有以下几个特点:①报告主体的范围比法律主体的范围更广;②报告主体具有紧密或一致的组织结构,比如其有可观察的边界,因此可以与其他主体区分开来。

2. 集团报告主体。两个或更多的主体何时应该合并并被当作一个主体?FASB与IASB提出了三种界定模型:①控制实体模型。集团报告主体包括控制主体(母主体)和在其控制下的其他主体(子主体),该模型要求存在母主体。②共同控制模型。该模型与控制实体模型的不同之处在于,母主体并不一定包含在集团报告主体内。③风险与(或)报酬模型。当一主体的活动影响另一主体股权持有者的财富时,这两个主体均应该合并在一个集团报告主体内。

3. 仅含母主体的财务报表的有用性。关于仅含母主体的财务报表的有用性,目前存在三种观点:其一,仅含母主体的财务报表与合并财务报表均能够给外部使用者提供决策有用的信息,在提供合并财务报表的同时,一般需要提供仅含母主体的财务报表;其二,在提供合并财务报表的同时,“有时”需提供仅含母主体的财务报表;其三,母主体只能编制一张通用财务报表,即合并财务报表。FASB赞成第三种观点,而IASB并没有明确表明赞同哪种观点。FASB与IASB达成了以下几点共识:其一,母主体一般要编制合并财务报表;其二,考虑到仅含母主体的财务报表与合并财务报表均包含在同一财务报告中,从概念层面来说,仅含母主体的财务报表的编制不应该受到限制;其三,仅含母主体的财务报表是否应编制是准则层

面的问题;其四,决定哪些信息应在合并财务报表中列示同样也是准则层面的问题。

4. 控制。对某一主体的控制就是指有能力对该主体的财务战略和经营政策进行控制,以从该主体中获取经济利益,并增加或维持这些经济利益。控制具有以下几个特点:①对某一主体的控制应在概念层面作出界定;②控制的界定应包括能力和利益方面;③确定一主体是否能控制另一主体,需要对所有事实及情况作出评估。

关于控制能力,主要包括以下内容:①控制能力是关于主体的融资和经营政策;②控制能力是非共有的,即如果某一主体需要得到其他主体的同意才能控制另一主体的融资和经营政策,那么该主体对另一主体不具有控制能力;③对另一主体的融资和经营政策要有足够的控制能力,因此从内容上来说,此处的“控制”比法律上的“控制”更宽泛,其包括实际或有效控制;④判断一主体是否能控制另一主体,应对当前的事实和情况进行评估,因此不应该排除暂时控制。关于控制的利益包括:①经济利益的概念更广泛,而不应局限于具体的某几种利益;②除特殊目的主体,不应该限定经济利益的最低水平。

5. 评论。FASB的财务会计概念框架对报告主体并没有作出界定;而IASB的财务会计概念框架只用一句话对报告主体进行了界定,没有作进一步的解释。FASB与IASB对报告主体的认识更多的是基于准则层面,因此FASB和IASB要在概念框架层面上对报告主体进行进一步的认识就存在不小的挑战。我们也观察到,FASB和IASB在对报告主体进行讨论时经常存在不一致的看法,与前几个阶段相比,双方观点在此阶段的“不同点”要多于“相同点”。因此我们认为,尽管双方已在2008年的第二季度就报告主体发布了一份讨论稿,但是未来双方需要协调的地方还很多。

### 主要参考文献

1. 陈德刚.FASB与IASB概念框架趋同项目述评.管理学研究,2006;7
2. 陈辉.FASB与IASB概念框架联合项目动因探析.中南财经政法大学学报,2005;6
3. 葛家澍.财务会计概念框架研究的比较与综评.会计研究,2004;6
4. 汪祥耀.与国际财务报告准则趋同——路径选择与政策建议.上海:立信会计出版社,2006
5. 葛家澍.关于财务会计概念框架的几个问题.中国农业会计,2006;7
6. 葛家澍,张金若.FASB与IASB联合趋同框架(初步意见)的评介.会计研究,2007;2
7. 沈颖玲.国际财务报告准则——阐释与应用.上海:立信会计出版社,2007
8. 沈颖玲.财务会计概念框架的国际趋同动态.中国注册会计师,2007;1
9. 汪祥耀.国际会计准则与财务报告准则——研究与比较.上海:立信会计出版社,2004