



美国财务会计概念框架研究新动向

上海 周伟

目前的会计准则制定模式是以概念框架为基础来制定具体准则。可见要消除不同国家之间会计准则的差异,首先必须消除概念框架之间的差异。因此,美国财务会计概念框架研究的最终目标就是要在现有美国财务会计准则委员会(FASB)与国际会计准则理事会(IASB)各自制定的概念框架的基础上,建立一个统一的概念框架,并把这个概念框架作为两个机构制定准则的基础。目前,FASB 概念框架研究已取得阶段性成果,具体如下:

1. FASB 的研究思路。对概念框架的研究,FASB 与 IASB 是以开展合作项目的方式进行的,最终的目标则是要在两个机构各自概念框架的基础上建立一个统一的概念体系。为了实现这一目标,FASB 采用了与建立概念框架时不同的研究思路。在建立概念框架时,FASB 采用了“自上而下”的方法,先研究财务报告的目标,然后研究会计要素和信息质量特征,最后研究报表的披露。而在与 IASB 进行共同研究时,FASB 并没有考虑框架中的所有组成部分,而是重点考虑了在未来会带来准则制定利益的相应部分。因此,新的财务会计概念框架的基本结构与原来相比不会发生根本性的变化。2005 年 2 月,FASB 和 IASB 同意以分阶段的方式开展研究,并细分了几个由先到后的研究阶段。

2. 对负债定义的研究。在 1980 年发布的第三号财务会计概念公告(SFAC 3)《财务报表的各种要素》中,负债的定义为:将来可能要放弃的经济利益,它是特定个体由于已经发生的交易或事项,将来要向其他个体转交资产或提供劳务的现有义务。而随着经济环境的变化,FASB 在制定一些具体准则时发现需要重新考虑负债的定义。因此在 2004 年 6 月,财务会计准则顾问委员会(FASAC)讨论了有关负债定义需要进一步完善的问题。

根据 FASAC 公布的资料,目前负债定义中存在着以下一些缺陷:定义中“可能”的意思不明确;是否必须明确负债的发生由“已经发生的交易或事项”引起;将来经济利益的流出是否就是指“转交资产或提供劳务”;法律的、推断的、平等的义务是否都会导致负债的发生。目前具体会计准则对负债的定义已经不考虑定义中“可能性”的要求,因此对是否要把“可能”包括在定义中需要进一步研究。由于定义中已经明确负债是一种“现有义务”,因此规定负债是由“已经发生的交易或事项”引起就显得有点多余。由于目前实务中对负债的偿还并不一定是通过“转交资产或提供劳务”的方式进行,还可以通过交换所有权的方式进行,因此在这种情况下是否依然符合负债定义也要进一步研究。

3. 对相关性和可靠性权衡的研究。SFAC 2《会计信息的质量特征》中对相关性和可靠性进行了定义,但对两者发生矛盾时应如何进行选择却没有给出明确的解决方法。目前美国会计实务中公允价值的使用范围越来越广,一些人开始怀疑以公允价值代替历史成本的合理性。他们认为历史成本虽然没有公允价值那么具有相关性,但更可靠,因此在对相关性和可靠性进行权衡时,应该偏向于历史成本而不是公允价值。正是在这种背景下,FASAC 在 2004 年 9 月重新研究了相关性和可靠性的定义,并对上述观点进行了反驳。FASAC 认为概念框架已经指出,不同的信息使用者对相关性和可靠性的偏爱不同,因此会产生不同的权衡。SFAC 2 还明确指出,可靠性并不是财务会计信息最重要的质量特征,相关性与可靠性具有同等重要的地位。针对目前实务中把可靠性当作“精确性”来理解的现状,FASAC 重申“如实反映”和“可验证性”是可靠性的主要含义,“可靠性”并不意味着“精确性”。

4. 对财务报告目标的研究。2005 年 4 月在 FASB 和 IASB 召开的联合会议上,讨论了财务报告的目标,双方均认为:财务报告应从企业实体的角度进行编报,不应仅仅只为目前的股东提供信息,而应为更广泛的信息使用者提供信息;概念框架应该确认,主要的信息使用者是目前和潜在的投资者和债权人;在今后的项目研究中,应该考虑是否为满足特定信息使用者的需求而提供相应信息。双方还认为,编报财务报告的目标是为那些缺乏获取信息能力的外部信息使用者提供有关企业的信息,而企业管理层及有能力获得相应信息的外部信息使用者(如信用评价机构)的信息需要则不在概念框架的考虑范围之内。

在目前 FASB 和 IASB 各自的概念框架中,都提到了应该为信息使用者提供有关企业流动性和偿付能力的信息,但双方认为这一目标应与“为更广泛的信息使用者提供信息”的目标相一致,因此财务报告的信息服务对象不应仅仅局限于那些想获得流动性和偿付能力信息的使用者。另外,双方还讨论了“决策有用性”和“反映托管责任”在信息提供中应扮演的角色。双方要求各自的员工进一步考虑“托管责任”的含义及将“反映托管责任”目标包括在概念框架中所带来的影响,今后双方还要讨论是否要将“反映托管责任”包括在财务报告目标中。

我们在进行概念框架研究时,要借鉴国外最新的研究成果,集中精力研究一些对目前制定准则有帮助的概念,发挥概念框架在我国准则制定中的指导作用。□