

# IASB 概念框架述评

上海百联集团有限公司 刘伟龙

**【摘要】**《编报财务报表的框架》是国际财务报告准则的概念框架,它从目标、质量特征以及确认和计量等方面为财务报表的编制和列报建立了一个逻辑体系,为制定和评价准则以及使用者理解准则提供了一个良好的基准。但IASB目前的概念框架在整体逻辑、目标的表述、质量特征的内涵、会计模式和计量属性等方面仍有一些值得改进的地方。

**【关键词】** 概念框架 IASB 会计模式

关于概念框架的研究,国内已有大量的文献,但大多是关于美国财务会计概念框架(FACF)的,对国际会计准则理事会(IASB)的概念框架介绍较少。其原因也许是美国最早制定概念框架,内容相对完备,因而美国财务会计概念框架成为其他国家概念框架的蓝本。但是,美国的财务会计概念框架异常繁琐,而IASB的概念框架则简明得多,更适合我国直接借鉴。目前,我国正在修订《企业会计准则——基本准则》,以起到概念框架的作用,本文围绕概念框架的作用对IASB的概念框架作一个简要的总结和评论,为理解和评价《企业会计准则——基本准则》的修订提供一个背景和参照。

## 一、IASB概念框架的产生

《编报财务报表的框架》(简称《框架》)不是一份国际会计准则,而是国际财务报告准则(IFRS)的概念框架。国际会计准则委员会(IASC)在开始制定准则时并没有概念框架,考虑到世界各国不同的文化和法律制度,国际会计准则通常允许同一会计事项可选择不同的会计政策。但是,允许会计政策的多种选择无法达到协调全球会计实务、提供可比会计信息的目的。于是IASC于1987年开始启动,于1989年全面实施了“可比性/改进”方案。实行这一方案的目的是要减少备选的会计政策,增强可比性。这就需要制定出一套统一的国际财务报告准则,需要一套逐渐被各国接受的会计处理的基础,即概念框架。经过广泛调查研究和充分听取专家意见,IASC于1989年4月原则上批准并于1989年7月发布执行《框架》。2001年,国际会计组织进行了改组,由IASC改为IASB,新成立的IASB继续执行财务报表《框架》。

## 二、IASB概念框架的作用

**1.说明与示例。**IASB的《框架》实际上是一个概念框架,它由目标和基本概念组成。下面从目标以及“资产和负债”这对基本概念来说明概念框架是如何发挥作用的。会计政策的选择需要价值判断,不同的目标有不同的价值,而目标不同,做出的选择也会不同。要建立一套统一的会计准则,就需要有一个明确的目标。如果将目标确定为向投资者提供决策有用的信息,则不必考虑某项会计政策是否会刺激投资或达到某项监管目标,也就不会在此类问题上争论不休、无法决断。因此,目标是会计准则制定的价值取向,也是衍生基本概念和

评价准则效果的价值基准。

“资产和负债”是概念框架中一对基本而极为重要的概念。对于资产、负债的不同定义将导致不同的会计处理。其中一种定义是将资产视为获得未来收益的权利,将负债视为导致资源外流的一项义务。如果概念框架采用这一定义,那么可以用它来评估现行实务和准则。资产、负债的定义为会计处理和财务报表的列报设定了前提:符合定义的项目不应该从资产负债表中省略,不符合定义的项目不应该在资产负债表中列示。概念框架中的其他定义与此类似。

当然,实际中有许多事例可以用来说明概念框架在评估现有准则和制定新准则方面的作用,但这并不意味着准则立即就会按上述要求进行规定,因为还要考虑到计量的可靠性以及现实的可行性,这需要一个过程。事实上,《框架》与国际会计某些具体规定可能会有抵触。对于这种情况,IASB明确规定应当以国际会计准则为准。不过,由于《框架》的影响作用,使得IASB在制定新准则和审议现有准则的过程中脱离不了对《框架》的参照,因而《框架》和国际会计准则之间相抵触的情况会随着时间的推移而减少。

**2.描述与总结。**《框架》将其目的描述为:

- (1)帮助IASB制定新的国际会计准则和审议现有的国际会计准则;
- (2)为减少国际会计准则所允许选用的会计处理方法的数目提供基础,借以协助IASB倡导协调与编报财务报表有关的规定、准则和程序;
- (3)帮助国家会计准则制定机构制定本国的准则;
- (4)帮助财务报表编制者应用国际会计准则和处理尚待列作国际会计准则项目的问题;
- (5)帮助注册会计师和会计师事务所形成关于财务报表是否符合国际会计准则的意见;
- (6)帮助投资者和利益相关者理解根据国际会计准则编制的财务报表中的信息;
- (7)向关心国际会计准则委员会工作的人士提供关于制定国际会计准则方法的信息。

根据上述目的,《框架》的作用可归纳为两个方面:①对准则制定者而言,《框架》可以帮助他们制定未来的准则和评价现

行准则;②对于财务报表的编制者、使用者、监管者及审计师等而言,《框架》可以帮助他们理解准则的要求,并且可以为他们提供处理会计新问题的指南。显然,IASB将概念框架的目标对象从准则制定者扩展到了财务报表的编制者、使用者、审计师及其他相关人员。

### 三、IASB概念框架的主要内容

《框架》由前言、引言、财务报表的目标、基础假设、财务报表的质量特征、财务报表的要素、财务报表要素的确认、财务报表要素的计量、资本和资本保全的概念等九部分内容组成。其要点为:

#### 1. 财务报表的目标。财务报表的目标表现为两个方面:

- (1) 提供企业当期的经营业绩和财务状况变动的信息;
- (2) 反映管理层的经营成果或受托责任。

上述两个方面就是通常所说的“决策有用观”和“受托责任观”。但这两者在《框架》中并不是简单的平行关系,在某种程度上后者从属于前者。因为使用者之所以评估管理层的经营管理情况,是为了能够做出经济决策。

2. 基础假设。IASB在《框架》中只提到了“权责发生制”和“持续经营”两项基础假设,没有涉及会计主体、会计分期及货币计量等其他假设。这样处理的原因也许是因为其他假设不言而喻,没必要做特别说明。

3. 财务报表的质量特征。质量特征是使财务报表提供的信息对使用者有用的那些性质。《框架》中列出了四项主要的质量特征:可理解性、相关性、可靠性和可比性。这四项主要的质量特征参考了美国财务会计概念框架中列出的会计信息质量特征,与美国财务会计概念框架不同的是将四项质量特征并列放在同一个层级上。《框架》对主要质量特征的下一层次特征也进行了说明,如相关性下的重要性、可靠性下的真实反映、实质重于形式、中立性、审慎性、完整性。

#### 4. 财务报表要素的定义、确认和计量。具体内容是:

(1) 财务报表的要素。《框架》将财务报表的要素划分为五类:资产、负债、权益、收益和费用。其中,收益包括收入和利得,费用包括费用与损失。前三个要素与资产负债表内财务状况的计量直接相连,后两个要素与收益表内经营业绩的计量直接相连。

(2) 财务报表要素的确认。确认是指将符合要素定义和规定的确认标准的项目纳入资产负债表或收益表的过程。符合确认标准的项目,应当在资产负债表或收益表内予以确认,而不能以在财务报表外的披露来代替。确认的标准有两条:①与该项目有关的未来经济利益将很可能流入或流出企业;②对该项目的成本或价值能够可靠地加以计量。

(3) 财务报表要素的计量。计量是指为了在资产负债表和收益表内确认和列示财务报表的要素而确定其金额的过程,这一过程涉及选择具体的计量基础。《框架》给出了四种可供选择的计量基础:历史成本、现行成本、可变现价值(结算价值)、现值。

5. 资本和资本保全概念。IASB在《框架》中将资本的概念划分为资本的财务概念和资本的实务概念。按照资本的财务概念,资本视同投入的货币或投入的购买力,是净资产或权益的同义词。按照资本的实务概念,资本视同营运能力,被看

作是以每日产出等为基础的生产能力。相应地资本保全可分为财务资本保全和实物资本保全。

### 四、对IASB概念框架的简要评价

《框架》从财务报表的目标、质量特征以及确认和计量等方面为财务报表的编制和列报建立了一个逻辑体系,为制定和评价准则以及使用者理解准则提供了一个良好的基准。但是,《框架》还存在一些值得深入研究的地方。

1. 整体逻辑。《框架》在确定财务报表的范围时,规定全套财务报表包括资产负债表、收益表、财务状况变动表以及附表和附注。这是对现行财务报表实务的归纳,而不是从财务报表目标推导出的逻辑结果。类似地,《框架》对四种计量基础的描述同样是对现行实务的归纳,而不是从目标和信息质量特征演绎出来的结果。但是,要素的计量中仅归纳了现行的四种计量属性,并指出历史成本仍是编制财务报表最常用的基础,而历史成本的计量基础与未来经济利益流入的概念基础很难一致。

2. 财务报表目标。《框架》将受托责任包含在财务报表的目标之中。但受托责任的含义究竟是什么,会计信息质量特征、财务报表要素的确认和计量究竟应如何体现受托责任目标,《框架》中都没有明确的解答。因而受托责任作为财务报表的目标更多地具有一种象征意义。

3. 信息质量。《框架》考虑到了必须在财务报表主要质量特征相关性和可靠性之间进行权衡,但没有对权衡的标准给出倾向性的指导意见。《框架》将可靠性作为会计信息的主要质量特征之一,并且进一步列示了其包含的五个次级质量特征。但是可靠性下列示的次级质量特征只是对一些不同质量特征的罗列,并不能将其统一在一个主旨之下,甚至有些特征内部存在不一致(如审慎性和中立性),因而无法对可靠性做出明确而统一的解释。

4. 计量基础。《框架》的某些方面已经落后于准则和实务的发展,突出表现在计量基础的规定上,这也印证了《框架》在某些方面只是实务的归纳而非演绎的结果。《框架》规定的计量基础中并没有包括公允价值、重估价、使用价值,而这些计量基础在准则和实务中被广泛使用。事实上,IASB已意识到了这一点,在一个“会计计量”的研究项目中列出了五个可供选择的初始计量基础:历史成本、重置成本、可变现净值、使用价值以及公允价值。

5. 会计模式。计量基础和资本保全概念的选择,决定了财务报表所采用的会计模式。《框架》归纳了四种计量基础,但没有分析它们与财务报表要素的定义、确认之间的逻辑关系,也没有指明这些计量基础各自的应用前提和条件。《框架》指出了两种资本保全概念,但对这两种资本保全如何选择没有做出判断。由于《框架》没有对计量基础和资本保全做出足够详细的描述和分析,我们会发现很多符合《框架》的会计模式,但很难根据《框架》做出合适的选择。

#### 主要参考文献

- ① 汤云为,钱逢胜.会计理论.上海:上海财经大学出版社,1997
- ② 葛家澍,刘峰.会计理论:关于财务会计概念结构的研究.北京:中国财政经济出版社,2003