

文章编号: 1005-0523(2000) 02-0104-04

论构建中国财务会计概念框架

范永忠

(华东交通大学 经济管理学院, 江西 南昌 330013)

摘要:我国《企业会计准则》是在特定环境条件下制订的,与西方财务会计概念框架在性质与作用、目的、内容方面均有不同,且存在不小差距,对指导我国《具体会计准则》的制订和修订工作难以凑效¹⁹。因此,我们在分析西方财务概念框架和我国《企业会计准则》差异的基础上,提出了构建我国财务会计概念框架的构想¹⁹。

关 键 词:财务会计概念框架;企业会计准则;构建

中图分类号: F234.4

文献标识码: A

0 引 言

70 年代中期以来,财务会计概念框架的研究成为西方会计理论研究的主旋律,并对会计准则的制订和修订工作产生了积极的影响¹⁹。从 90 年代以来,我国的会计准则制订理论研究也取得一定成果,出台了《企业会计准则》,但运行效果并不理想¹⁹。其原因在于中国的《企业会计准则》并不能作为财务会计概念框架,与西方相比较,还存在不小差距¹⁹。因此,构建中国财务会计概念框架具有积极的现实意义,也是一项较为紧迫和繁重的任务¹⁹。

1 西方财务会计概念框架与中国《企业会计准则》

美国财务会计准则委员会(FASB)指出:“概念结构是一个相互关联的目标与基本原理协调一致的体系,该体系能够促成一致的原则并确定财务会计与财务报告的性质、作用和局限性¹⁹。这些概念用以指导人们如何选择应给予反映的交易、事项和情况,以及这些交易等的确认、计量、总括和传递给有关利益集团的方法¹⁹。这些概念之所以称为基本原理,是因为其他财务会计概念起源于它们,在建立、解释和应用会计原则时,必须反复引证它们^{19[1]}。我们的《企业会计准则》是在特殊情况下依据特定的思路形成的¹⁹。西方财务会计概念框架的内容尽管在《企业会计准则》中有所体现,但它们在性质、作用、目的和内容方面均有不同,具体如下:

1) 性质与作用 西方财务会计概念体系属于会计理论体系¹⁹用来指导各种财务会计和报告的制订,讲究表述的科学性和内在的逻辑性,但不要求更改或解释现行的公认会计原则,不直接规范会计核算工作¹⁹。《企业会计准则》属于会计法规的组成部分,《会计法》给予它强有力的支持并赋予它权威性和强制性的品质,直接规范会计核算工作¹⁹。

2) 目的 西方财务会计概念结构框架制订的目的在于为会计准则的制订提供一套首尾

收稿日期:1999-08-29;修订日期:1999-10-12

作者简介:范永忠(1970—),男,江西上高人,华东交通大学在读硕士研究生¹⁹。

一贯的理论,以改变传统会计理论由于环境形势和会计实务的发展所导致的滞后¹⁹。我国《企业会计准则》制订的目的是冲破传统的会计核算模式以及与国际会计惯例迅速接轨,它本身是对企业会计核算和财务报告的一种规范¹⁹。

3) 内容 财务会计概念结构体系是评估现有的具体会计准则和发展新的具体会计准则的理论基础,必须在理论上阐述清楚,对基本会计概念的内涵、外延、作用和适用范围进行深入的论述,以适应不同时期、不同情况的能力¹⁹。《企业会计准则》对基本会计概念只作了一般原则上的规定,行文过于简略,理论上的充分性及揭示的深度、力度远远不够¹⁹。难以成为指导具体会计准则的理论基础¹⁹。具体如下:①会计目标仅仅是对“信息使用者”的简单界定,而对会计信息的用途、质量特征的规定性、会计目标实现途径等目标制约机制的规定则不具体,目标的方向性不明显,与会计实践的联结性不强,同时由于没有层层细化,缺乏与信息质量特征、要素的确认、计理的有机联系,使会计目标导向功能出现软化和弱化的趋势;②没有明确提出信息质量特征,虽然在一般原则中提到一些相关概念,但与美国的规定比较,在相关性、可靠性的含义及各项会计信息质量特征的重要程度方面都不尽相同,如在可靠性的界定上,美国强调反映的真实性、可核性及完整,而我国以一真实性概括之,不仅在内涵上还是可操作性均不如美国的可靠具体、明确及便于理解,从而未能为判断财务报告信息的有用性提供指南;③会计要素定义不够科学、完整,没有通过定义体现各要素的具体特性,使要素的定义难以与其有关的确认、计量原则联系起来,如关于资产的定义,《准则》定义为“企业拥有或控制的能以货币计量的经济资源,包括各种财产、债权和其它权利¹⁹”。按该定义理解,资产如果包括各种财产,当然就包括债权和其它权利,后一部分不仅在表述上有逻辑语病,而且也没有揭示出资产的本质,不如将其略去为好¹⁹。在会计要素的定义中,除所有者权益外,其它几个要素均有些同样的缺陷;④会计计量属性问题没有单独提出¹⁹。虽然对存货、固定资产等也提出实际成本问题,但没有提到其他可供选择的计量属性,如:重置成本、市场价值、可实现价值等,以及这些计量属性的使用条件,在计量单位方面只提出以人民币作为计量单位,但没有考虑货币购买力变动问题,从而限制了《准则》的应用范围¹⁹。

由于《企业会计准则》的上述差异与缺陷,制约了对一些重要理论问题的研究,因而难以摆脱《企业会计准则》随具体会计准则的出台和修改而不断修改的被动局面,在内容的规定上与具体会计准则在一些具体问题处理上重复;同时,由于在理论上阐述的不充分,前后未形成严谨、逻辑一致的科学体系,一方面难以指导具体会计准则制定和修订工作,评价其效果,另一方面也不便于信息用户对财务报告提供的信息的理解,不利于广大会计人员对具体会计准则的理解¹⁹。因此,我们有必要根据我国的特定环境,制定财务会计概念框架,避免在此问题上走一些西方国家及国际会计准则委员会的老路;同时,会计也是一门技术性学科,它是全人类共同的成果,有一些共性,不同国家可以相互借鉴、继承¹⁹。最后,根据认识与实践的关系,会计实践的不断变化与发展,必然会导致会计理论体系或大或小的变动,因而根据会计实践的发展变化不断加强会计理论的研究工作,否则必将阻碍会计实践的发展¹⁹。在此基础上构建一个系统完整,内在逻辑一致的财务会计框架体系¹⁹。

2 我国财务会计概念框架的构建

西方财务会计概念框架均以会计目标为起点进行研究,我们认为以财务会计目标为起点

来构造具有以下缺陷:①会计目标具有主观性、外在性¹⁹。会计目标是外界对会计信息系统所提出的要求,会受到社会经济环境变化的影响¹⁹。②会计目标受会计职能的制约¹⁹。会计职能是会计的内在功能,是会计本质的体现,会计目标不能超越会计职能¹⁹。

会计系统面临着外部环境不确定性的影响,环境不确定性需要作出假设,而假设的结果又会导致会计信息与环境现实相脱节,对会计信息的利用反过来又会在一定程度上加剧环境不确定性¹⁹。这种循环作用,说明会计假设本身也有一个不断发展与完善的问题¹⁹。由于社会经济环境的变化,传统财务会计的四项假设均已受到挑战,只有在研究客观经济环境的基础上,明确会计假设的本质特征,才能够导出更为客观的概括性的一般原则和具体会计原则,有效地指导会计实务¹⁹。同时由于社会经济环境的发展和会计信息使用者信息需求的变化,要求财务会计不断将新的、变化了的经济业务反映出来,以体现和强化其会计反映的基本功能,努力满足信息使用者不断变化的信息需要,以提高财务会计信息在使用者经济决策的作用¹⁹。因此,必须不断研究会计环境的发展情况,探讨这些变化对财务会计的影响及其未来发展的一些动态,使其保持旺盛的生命力¹⁹。

我国社会经济环境有西方国家的一些共性,也有自己的一些特性,主要体现为:①社会主义市场经济机制不健全,尚没有形成全面的、发育良好的市场体系;②企业的国有和其他所有共存,国有占主导地位,不仅承担着经济职能,且承担了较多的社会职能和政治职能;③资本市场正在形成之中;④企业所有权与经营权开始分离,但分离程度还不够;⑤政府的宏观调控占比较重要的地位,但调控市场的能力还不高,同时在法律和政治环境、文化环境方面与西方国家相比,也有自己显著的特点¹⁹。上述特性对会计的影响较大,比如在会计目标方面,由于国家作为一个重要的信息使用者,因此必须考虑这一因素的影响,同时我国资本市场正在形成,投资者和债权人构成一重要的信息使用者,因此,必须充分考虑这两个方面的主要影响,来确定我国财务会计的目标¹⁹。另外在会计信息质量特征方面,相关性和可靠性是两大基本质量特征,由于两者之间所消彼长的关系,因此应根据特定的环境条件有所侧重,在我国技术水平较低、注册会计师事业不够发达、会计信息提供者和使用者的会计知识较少、会计信息失真较为严重的情况下,强调可靠性具有十分重要的现实意义¹⁹。因此,构建财会会计概念框架,必须在充分考虑上述因素的基础上,才能使其更为科学、合理和富有生命力¹⁹。下面我们提出了我国财务会计概念框架的构想,并说明如下¹⁹。

1) 第 1 层次包括会计假设、会计本质和会计职能¹⁹。会计假设是具有普遍意义上的对一些外部不确定性因素的假定性命题,它对整个财务会计系统具有全局性的重大影响,因而是财务会计的最根本命题和概念¹⁹。会计本质是决定会计性质及其内在矛盾的比较深刻和比较稳定的一个最基础性概念,由其所决定的会计职能是其外在的客观表现形式,在市场经济条件下,会计职能包括哪些内容,尚需作进一步的探讨¹⁹。由于以上三个概念的重要性,我们把这三个概念作为第一层次的内容¹⁹。

2) 第 2 层次包括会计目标¹⁹。会计目标的实现有赖于会计职能的作用发挥,会计职能又由会计本质所决定,同时会计目标和会计假设又相互作用,把会计目标建立在对会计环境及会计内在本质属性的基础上,能够避免单纯以会计目标为起点构建会计概念框架而导致同会计职能脱离所产生的逻辑不一致性¹⁹。如 FASB 的概念公告,在内在逻辑和理论观点上是前后矛盾的,表现为第 1 号公告始终要求注意未来,但第 3、6 号公告要素的定义则立足于过去的交易,

FASB 在第 5 号和第 6 号公告中反复强调权责发生制比收付实现制好,能预测未来的现金流量^[1]。实际上,权责发生制是面向过去的,同时不直接考虑现金流入和流出,因而在预测未来的现金流量方面,其效果并不理想^[2]。在我国现阶段特定环境条件下,国家作为重要的会计信息使用者,会计目标的界定应侧重于宏观经济管理的需要,随着社会主义市场经济的不断发展和资本市场的不断完善,会计目标重心应向满足投资者、债权人的需要转移,但两者不应该偏废哪一方,只是不同时期的侧重不同而已^[19]。

3) 第 3 层次包括会计要素、会计信息质量特征和会计核算的一般原则^[19]。会计要素是为实现会计目标,在会计假设的基础上,对会计对象进行的基本分类,它是会计信息和会计报告提供和揭示的基本框架,会计要素的设立应该与会计目标要求相一致,它应有助于目标的实现^[19]。随着会计目标的不断调整、人们认识水平及计量水平的提高,要求会计要素的划分与设立不断发展与完善^[19]。它为财务会计的确认、计量、记录和报告提供了直接的依据^[19]。因此,我们应对我国财务会计要素的设置、定义进行科学的论证与研究,使其更具科学性、合理性和反映内在本质的属性^[19]。同时为保证会计信息的有用性,会计信息应具备规定的质量特征,目前在这方面,我国并未出现很明确的规定,我国会计信息质量特征体系研究应对相关性、可靠性及其相互之间的关系和重要程度进行明确^[19]。会计核算应坚持一般原则,会计人员只有在会计原则的指导下,才能使所提供的会计信息对使用者更为有用^[19]。

4) 第 4 层次包括会计要素的确认、计量和报告^[19]。根据确认与计量的概念和标准,把应由财务会计系统处理的数据——按照要素的定义和特性,分别当作不同的会计要素及其所属帐户来计量、记录,并通过会计报表和其他财务报告等手段,转变为有用的会计信息,传递给会计信息使用者,这就是财务会计的最终要求^[19]。当前在这方面,我国应对会计要素确认的时间、条件以及会计计量属性、计量单位及其使用条件加以研究,减少一些模糊性和不确定性^[19]。

3 结束语

财务会计概念框架是由一系列基本概念构成的具有内在逻辑关系的前后一贯的理论体系^[19]。我国正在建立具体会计准则体系,而《企业会计准则》对其难以进行有效的指导,构建我国的财务会计概念框架具有重大的现实意义^[19]。在构建会计概念框架时,必须联系会计赖以存在的客观环境,只有符合客观经济环境的会计概念框架才是有效的,才会有生命力;同时应加强对会计本质和会计职能的研究,把会计目标建立在会计假设及会计本质属性的基础上,只有这样,提出的会计目标才能既符合客观实际又是可行的^[19]。基于上述考虑,我们提出了财务会计框架体系,至于是否可行,尚需经过实践的检验^[19]。

[参 考 文 献]

- [1] FASB^[19] Scope and Implication of Conceptnel Framework Project[J]. December 2, 1976; 2^[19].
- [2] 葛家澍. 关于市场经济条件下会计理论和方法的若干基本观点[J]. 财会月刊, 1995, (5): 1~3^[19].