

论构建我国财务会计概念框架的必要性

任 春 艳

(厦门大学 会计系, 福建 厦门 361005)

摘 要: 由于经济全球化的压力, 我国开展了会计准则的建设, 但同时必须尽快进行财务会计概念框架的研究, 用以指导准则的制定。这一方面是由概念框架本身的重要作用决定的, 另一方面目前我国会计准则制定过程中出现的问题也说明准则的制定迫切需要概念框架的指导, 这也是顺应世界范围内准则的制定模式从以规则为基础向以原则为基础转变的大势趋。

关键词: 财务会计概念框架; 会计准则; 必要性

中图分类号: F230 文献标识码: A 文章编号: 1005-0892 (2003) 08-0114-02

财务会计概念框架 (CF), 根据美国财务会计准则委员会 (FASB) 的解释, 是一个由相互联系的目标和基本原则构成的有内在逻辑性的体系。这个体系能导致前后一致的会计准则, 并指出财务会计与财务报表的性质、作用和局限性。1973年, 美国注册会计师协会 (AICPA) 成立的由罗伯特·特鲁布罗德负责的“财务报表研究小组”, 发表了《财务报表的目标》的研究报告 (又称《特鲁布罗德报告》), 提出财务报表的基本目标是提供“用以进行经济决策的信息”。在这份报告的基础上, FASB 开始了有关概念框架的研究, 其研究成果陆续以“财务会计概念公告” (SFAC) 的文件形式予以发布。从1978年至2000年, FASB 陆续发表了7辑 SFAC, 内容涉及会计目标、会计要素、会计信息质量特征、会计确认与计量等。随后, 英国、澳大利亚、加拿大等国的会计职业团体及国际会计准则委员会也都对财务会计概念框架 (名称各不相同) 进行了研究, 并发布了一系列重要的文件和报告。可以说, 现代西方会计理论研究是以财务会计概念框架为中心的。

由于改革开放, 特别是由于经济全球化的压力, 我国开展了会计准则的建设, 但是对于指导准则制定的财务会计概念框架的构建却尚未提到议事日程上来。究其原因, 主要有以下三点: (1) 长期以来对会计存在着偏见, 没有充分认识到会计理论的作用; (2) 会计理论研究的专门人才比较缺乏; (3) 我国经济正处于转轨时期, 经济制度变革较大, 制定概念框架存在一定困难。尽管存在上述困难, 但财务会计概念框架的构建是我国会计建设中不可逾越的阶段, 必须尽快进行有关财务会计概念框架的研究, 理由如下:

一、财务会计概念框架对会计准则制定的重要性

FASB 等会计准则制定机构之所以花费大量的人力、物力和时间去研究概念框架, 都是因其对会计准则的制定具有重大意义: (1) 为制定会计准则提供理论基础。概念框架能够帮助会计准则委员会发展今后的会计准则和复

议现有的会计准则, 促使准则制定机构保持有关准则文告的内在逻辑一致性, 减少或避免不同准则之间的冲突, 限制实务中相同交易的多种处理方法, 尽可能做到规范化。(2) 抵制准则制定过程中利益集团的压力。由于会计准则的制定具有“经济后果”, 因此, 准则制定过程被认为带有政治色彩或是一个“政治化过程”。制定出规范化的概念框架, 可以有效地帮助准则制定机构保持中立, 抵制外部利益集团的压力与干涉。(3) 可以节约准则的制定费用。正如美国会计学家所罗门斯 (David Solomons) 所言, “概念框架使得节约精力成为可能, 许多会计问题都具有共同的要素, 当该委员会 (FASB) 接触到这些问题时, 不应该为每一次都予以考虑。”^①有了一套严密的框架, 可以相对减少准则文告的数量和复杂性。

二、我国会计准则建设的客观需要

到目前为止, 我国出台了16项具体会计准则, 目标是要制定和颁布30多项具体会计准则, 但是由于缺乏统一的概念框架的指导, 一些准则出台不久就进行了修订。同时, 准则之间相互矛盾的情况也已经出现, 如对公允价值的运用, 准则中有的地方取消了公允价值, 有的地方仍然保留公允价值, 还有的地方新增了公允价值的运用。由于不少准则之间存在关联, 因此从总体上看, 会计准则对公允价值的运用相当混乱。修订前的《债务重组》、《投资》、《非货币性交易》等准则中都采用了公允价值计价, 为了遏制企业通过债务重组、资产置换、相互参股等方式虚增资产和利润的行为, 修订后的准则取消了公允价值, 改用账面价值。但是《投资》及后来发布的《无形资产》、《固定资产》准则中, 在计提资产减值准备时, 使用了“可收回金额”概念, 即“企业资产的出售净价与预期从该资产的持有和到期处置中形成的预计未来现金流量现值两者之中的较高者。”显然, 这一定义采用了公允价值。另外, 对于接受捐赠的资产, 准则也规定在捐赠方没有提供相关凭据且无市价参考时, 要采用公允价值。因此, 有学者认为我国会计准则中对公允价值的运用是“先用后

收稿日期: 2003-03-18

作者简介: 任春艳 (1972-), 女, 山西长治市人, 厦门大学讲师, 博士生, 主要从事财务会计理论与方法研究。

弃”、“禁而又用”、“用而无方”。^②

我国会计准则制定中之所以出现上述问题，与缺乏系统理论的指导是分不开的。正如 FASB 前任主席唐纳德·柯克 (Donald J. Kirk) 所言：“有了概念框架，会计准则的制定就有了方向。如果缺乏概念框架，势必招致外界集团的批评，如指责会计准则的发展是毫无目标与宗旨的。”^③ 有了财务会计概念框架这种理论体系的系统指导，将有助于准则制定机构制定出概念统一、逻辑严密、内容科学完整的会计准则来。发展财务会计概念框架，还可以有效地帮助准则制定机构保持中立，抵制外部利益集团的压力与干涉，这也是 FASB、IASC 等准则制定机构研究概念框架的一个重要原因。我国目前的会计准则制定实际上是以政策为导向的，是倾向于预定结果的，这种做法已经招致了许多批评。因为这不仅会导致会计准则根据政策的需要频繁变动，还可能导致“上有政策、下有对策”，即当企业的利益要求在会计准则制定过程中得不到足够的重视和考虑时，企业就会通过违法的方式去实现它的目的，这也必然导致会计信息失真。会计是一个经济信息系统，它的功能就是如实反映经济情况，准则制定机构必须保持中立性，否则就削弱了会计如实反映的功能。即使有些企业通过资产置换、债务重组等操纵利润，也应当由法律和政府部门及注册会计师等中介机构来监管，而决不当由会计来解决，会计只应为实现自身的功能而遵循自身的基本原理。否则，到以后一些垄断企业为了降低政治成本而需要降低利润或平滑利润时，目前致力于消除虚增利润的会计准则又该如何是好？就准则制定机构本身而言，它应当是作为会计专家而拥有权威性的，如果准则制定机构不是主要从会计立场出发而作出决策，那么它的权威性甚至其存在的必要性都会被动摇。

三、会计准则制定由规则基础向原则基础转变是大势所趋

以具体规则为基础制定的准则操作性较高，但是由于新的经济情况、经济业务不断涌现，会计准则总是会滞后于会计实务的发展，而且详细的规则往往更容易被规避。规则基础模式还不利于注册会计师发挥其专业判断，注册会计师可能会过分关注准则的细节规定而忽略对财务报表整体公允性的判断。而原则基础模式则必须依靠专业判断而不是机械套用准则，也避免准则为了“堵塞漏洞”而频繁地变动。在安然事件前，FASB 选择的是以具体规则为基础的准则制定方式，而 IASC 及改组后成立的国际会计准则理事会 (IASB) 选择的是以基本原则为基础的准则制定方式。从美国国会 2002 年通过的《萨班斯-奥克斯利法案》要求美国证券交易委员会具体研究以原则为基础的会计体系的规定来看，美国会计准则的制定开始转向了以原则为基础。很明显，我国目前的会计规范仍然是偏重于规则基础模式，尤其是为了便于操作又制定了《企业会计制

度》，形成准则与制度并存的局面。规则基础的会计规范的弊端在我国已经显现，例如有些企业通过滥用坏账准备的计提、资产置换和债务重组等操纵利润，而对于这些显失公允的会计报表粉饰行为，注册会计师往往以会计准则或制度没有明文禁止为理由，仍发表无保留意见。结果又迫使准则制定机构“救火”，出台新的规范。如《企业会计制度》中又专门规定“企业不得计提秘密准备”，并且列举了不得全额计提坏账准备的四种情况；对非货币性交易和债务重组等准则进行了修订，用账面价值代替了公允价值等。这种“道高一尺，魔高一丈”的猫鼠追逐足以使任何规则流于形式。我们必须转变到原则基础模式上来，而原则基础模式必须依赖概念框架的建设。

有些学者认为，虽然财务会计概念框架很重要，但是由于我国的会计实务是不成熟和多层次的，因此构建概念框架的时机还未到。实际上，作为指导会计准则制定的会计理论、概念框架旨在指导未来会计准则的制定与发展，而并非是对现行会计实务处理的归纳与描述。理论研究应当具有前瞻性，不能因为会计实务的不成熟而推迟概念框架的构建。无论是 FASB 还是 IASC，都是在大批财务会计准则出台后，发现在概念运用、处理程序和处理方法上不一致或前后矛盾，公众对其“救火式”的准则制定方式深感不满时，才认识到必须构建财务会计概念框架，以统一概念、协调矛盾和指引方向。IASC 从 1973 年成立并开始制定会计准则，到 1989 年制定《编报财务报表的框架》，间隔了 16 年的时间。由于框架的制定，IASC 又不得不对原有的准则进行修订，以便其中的概念与概念框架衔接和协调。我国必须吸取其他国家及国际准则制定机构在准则制定过程中的经验教训，借鉴国外的研究成果，结合本国的会计环境，尽快开展有关财务会计概念框架的研究。

注释：

①常勋译：《对财务会计准则委员会概念结构的评价》，《经济资料译丛》，1987 年第 1 期。

②谢诗芬：《会计计量中的现值研究》，西南财经大学出版社，2001 年。

③ Donald Kirk: FASB and Industry, The Journal of Accountancy, Oct. 1982.

参考文献：

[1] 葛家澍, 林志军. 现代西方会计理论 [M]. 厦门: 厦门大学出版社, 2001.

[2] 吴水澎. 中国会计理论研究 [M]. 北京: 中国财政经济出版社, 2000.

[3] 葛家澍, 黄世忠. 安然事件的反思 [J]. 会计研究, 2002, (2).

[4] FASB. Statements of Financial Accounting Concepts. John Wiley & Sons, Inc. 2000.

责任编辑：蒋尧明