

财政部重点会计科研课题系列丛书(2010)

Research on Joint Conceptual Framework and Fair Value

联合概念框架 与公允价值研究

中国会计学会 编

葛家澍 杜兴强 IASB和FASB的联合概念框架与基本会计准则研究
张 鸣 李增泉 陈 瑜 新会计准则中公允价值的计量问题研究——基于
中国特有制度背景的理论和实证研究

财政部重点会计科研课题系列丛书(2010)

Research on Joint Conceptual Framework and Fair Value

联合概念框架 与公允价值研究

中国会计学会 编

© 中国会计学会 2010

图书在版编目(CIP)数据

联合概念框架与公允价值研究/中国会计学会编. —大连:大连出版社, 2010. 5

(财政部重点会计科研课题系列丛书. 2010)

ISBN 978-7-80684-915-6

I. ①联… II. ①中… III. ①会计—计量学—研究—中国 IV. ①F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第 085371 号

出 版 人:刘明辉

策划编辑:毕华书 周 鑫

责任编辑:杨 琳

责任校对:于孝锋

封面设计:金啸宇

版式设计:金啸宇

责任印制:阎 骋

出版发行者:大连出版社

地址:大连市西岗区长白街 10 号

邮编:116011

电话:(0411)83627430/83621349

传真:(0411)83610391/83620941

电子信箱:bhs@dlmpm.com

印 刷 者:大连美跃彩色印刷有限公司

经 销 者:各地新华书店

幅面尺寸:170mm × 240mm

印 张:13.5

字 数:254 千字

出版时间:2010 年 6 月第 1 版

印刷时间:2010 年 6 月第 1 次印刷

印 数:1 ~ 2000 册

书 号:ISBN 978-7-80684-915-6

定 价:27.00 元

如有印装质量问题,请与我社营销部联系

购书热线电话:(0411)83627430/83621049

版权所有·侵权必究

财政部重点会计科研课题 评审委员会

主 任 刘玉廷

副主任 应 唯 刘光忠 李玉环 周守华

委 员(以汉语拼音为序)

陈汉文	戴德明	方红星	付 磊	高一斌
耿建新	江建平	李建发	李心合	李玉环
刘光忠	刘明辉	刘宵仑	刘玉廷	刘志远
陆建桥	陆正飞	曲晓辉	宋献中	汤谷良
唐建华	田志心	王 斌	王光远	王 宏
王化成	王立彦	魏明海	夏冬林	谢志华
徐经长	杨世忠	杨晓舟	杨有红	应 唯
俞明轩	喻 灵	张 蕊	张宜霞	郑洪涛
支晓强	周守华	朱海林	朱荣恩	

序

为落实中国会计学会第七届理事会科研规划,繁荣中国的会计理论研究,中国会计学会组织实施了财政部重点会计科研课题(2008)的研究。本次重点会计科研课题是针对我国企业内部控制和会计准则建设以及理论研究中出现的亟待解决的重点、难点问题等予以立项的,共有 25 个课题项目、59 个课题组中标。

中国会计学会对所有立项课题进行了严格的跟踪管理。经过近一年的认真研究,绝大部分课题组较好地完成了课题预期的研究任务。自 2009 年 3 月开始,中国会计学会先后在北京、南京、南昌等地召开了 4 次课题结项鉴定会,与会专家对本次重点课题的研究成果给予了充分肯定,同时对每一份研究报告提出具体的修改意见。根据报经财政部批准的课题评审结果,已有 49 个课题研究报告通过评审,其中 14 个课题被评为优秀。

为及时推广本批课题的理论研究成果,推动中国企业的内部控制建设和发展,进一步完善会计准则体系,更好地为我国改革和发展服务,中国会计学会特选出部分优良的课题研究报告,作为“财政部重点会计科研课题系列丛书(2010)”予以出版。

中国会计学会组织的财政部重点会计科研课题(2008)研究,得到了金蝶软件有限公司和大连出版社的资金支持,特此致谢。

中国会计学会
2010 年 3 月

目 录

■ IASB 和 FASB 的联合概念框架与基本会计准则研究

(课题主持人:葛家澍 杜兴强)

前言	3
一、概念框架的含义——美国 FASB 先后提出的两个定义	5
二、美国的概念框架(财务会计概念公告)	13
三、国际会计准则理事会概念框架的特点	22
四、IASB 和 FASB“概念框架”联合项目	28
五、我国的基本会计准则	53
附录:概念框架等项目	64
参考文献	69

■ 新会计准则中公允价值的计量问题研究 ——基于中国特有制度背景的理论 and 实证研究

(课题主持人:张鸣 李增泉 陈瑜)

第一章 引 言	73
第一节 研究背景和现行状况	73
第二节 研究意义和目的	75
第三节 研究内容和构架	78
第二章 国内外文献回顾	81
第一节 国外文献回顾	81



第二节 国内文献回顾	86
第三章 关于公允价值会计的理论研究	89
第一节 会计计量与公允价值	89
第二节 公允价值的概念及特征	93
第三节 公允价值应用的理论基础	97
第四节 公允价值的计量方法	103
第五节 理论分析和制度背景	108
第四章 公允价值计量的价值相关性	116
第一节 研究假说	116
第二节 研究设计	118
第三节 实证结果	120
第四节 本章小结	125
第五章 市场环境对采用公允价值会计政策选择的影响	126
第一节 国内外投资性房地产计量模式	127
第二节 采用公允价值的成本—收益分析	128
第三节 案例分析	132
第四节 本章小结	147
第六章 公司治理结构对公允价值会计政策选择的影响	154
第一节 研究假说	155
第二节 研究设计	158
第三节 检验结果	161
第四节 本章小结	168
第七章 网络关系与公允价值	170
第一节 制度环境与网络关系	171
第二节 研究假说	175

目 录

第三节 研究设计 179

第四节 实证结果 186

第五节 本章小结 193

第八章 总 结 195

第一节 研究结论 195

第二节 建 议 196

第三节 研究局限性 198

参考文献 200



财政部重点会计科研课题研究报告
(项目批准号:2008KJA41)

IASB 和 FASB 的联合概念框架与基本会计准则研究

课题主持人: 葛家澍 杜兴强

课题组成员: 胡念梅 张金若

占美松 章永奎

前 言

本研究报告(IASB 和 FASB 的联合概念框架与我国基本会计准则研究)是由财政部 2008 年重点会计研究课题基金(财会函[2008]49 号)资助的。该课题的立项批准号为 2008KJA41。课题主持人为葛家澍、杜兴强,项目参加人有胡念梅、张金若、占美松、章永奎。

本报告作为专著的主要作者是:葛家澍(厦门大学教授)和胡念梅(厦门大学助理教授、博士)。

参加本书的作者还有:杜兴强(厦门大学博士、教授、博导)、张金若(重庆大学助理教授、博士)、占美松(厦门大学博士生)、章永奎(厦门大学博士、助理教授)等人。

本报告(专著)的写作过程是:胡念梅根据集体研究的提纲,独立地提出报告(专著)全文的初稿。其他作者分别提出修改意见,胡念梅对初稿修改后再由葛家澍进行修改、审核并定稿。在本课题完成过程中,还要感谢中国会计学会刘玉廷秘书长、周守华副秘书长和田志心、刘国强等同志的大力帮助与支持。

一、概念框架的含义——美国 FASB 先后提出的两个定义

(一)概念框架是财务会计被理解为一个以提供财务信息为目的的信息系统的产物。

概念框架的全称应该是企业财务报告或企业财务会计的概念框架。

20 世纪六七十年代起,在美国,已经在二战前后发展起来的信息论、系统论和控制论作为当时在西方非常流行的方法论,虽然它产生于自然科学,却迅速向包括会计学在内的社会科学渗透,并且改变了人们对传统会计概念的认识。例如,1953 年 8 月美国“关于名词委员会(1952—1953)重新发表的‘会计名词公报’第 1 号(修订与摘要)”中仍把会计(Accounting)定义为“会计是运用货币对至少具有部分财务性质的交易与事项进行记录、分类和汇总,使之具有重要意义并能解释其结果的一种技术(Art)”,而这一定义早在 1941 年就形成了,但到 1966 年,美国会计学会(AAA)为纪念其成立 50 周年而精心撰写的一篇题为“基本会计理论报告”(A Statement of Basic Accounting Theory, ASOBAT)中却把会计定义改写为“为了使信息使用者能够作出有根据的判断和决策而确认、计量和传递经济信息的程序”(第 1 章),这个定义明显地受到信息论的影响,它与前一个定义的最大不同,是不从会计方法的性质(视会计为“艺术”)和步骤描述会计,而是发现会计的对象是帮助使用者作出决策的经济信息,因而从经济信息即会计的对象及其功能去定义会计,这当然是通过信息论研究会计作为一个反映和控制企业经营活动方法的结果。四年以后即 1970 年,美国注册会计师协会(AICPA)所属会计原则委员会(APB)是当时美国 GAAP 的制定机构,它发表了一份题为“企业财务报表的基本概念和会计原则”的报告,即著名的 APB Statement No. 4,给出了会计和财务会计的新定义:

1. 会计是一项服务活动。它的基本功能是提供有关经济主体的基本上属于财务性质的数量化信息,目的在于作出经济决策——在各种可替代的行动方案中作出合理的选择(报告 par. 40)。

2. 企业财务会计是会计的一个分支。它以货币定量方式提供有关企业经济资源及其义务的历史,也提供改变那些资源及其义务的经济活动的历史。财务会计受到环境的重大限制,其中包括许多财务会计信息的不同使用者及其不同用途、社会经济活动的整体组织、个别企业经济活动的性质、计量经济活动的手段等等。它们对财务会计的基本特征、基本要素以及必要的规则与规范(通常称为“公认会计原则”,GAAP)都产生重要的影响。

APB 关于会计和财务会计的定义同样着重指出其性质与功能是提供一个企业量化(主要用货币量化)经济活动的信息(其中主要包括与企业经济资源、经济义务及其变动——由日常交易和事项引起——的信息)用来帮助使用者作出合理的



经济消息,但这时还没有把会计的全过程视为一个系统,到1977年,在美国广为流行的一本权威性的会计手册(芝加哥大学的两位教授、注册会计师戴维森与韦尔合编的《现代会计手册》第二版)的序中,一开始就写道:“会计是一个信息系统——意欲传递有关一个企业或其他主体有重要意义的经济信息给有关利害关系的方面。传递程序包含信息的输出与接收者。”^①

至此,把会计当做一个传递信息(经济信息)的系统已成为美国会计界的共识。

会计被定义为一个经济信息系统,财务会计则是这个信息系统的子系统。具体地说,财务会计是立足企业、面向市场,以向投资人等外部使用者提供财务信息为主的经济信息系统。那么它对概念框架有什么意义?概括地说,概念框架是以一系列会计的基本概念表述财务会计信息系统的目标,系统的内部结构(主要指由交易和事项发生的数据如何相互协调,内在一致地通过一些基础概念,概念的相互关联以及对概念的定性说明和定量描述,构成一个为企业提供有用的财务信息和其他经济信息的概念系统)。这个概念系统是为规范财务会计行为指引方向,同时为达成财务会计的目标所必须应用的基本概念。

我们知道,不论自然界或社会现象都是相互依存、相互联系的。它们的联系可以追溯到无穷。为了达到研究某一事物或实现某一宗旨,必须从无限联系的现象中选取与我们研究宗旨最相关的部分,人为地把这一部分同其他部分分开,规定其边界,明确其目标,从而形成由若干概念聚集的框架即系统。以财务会计为例,这个框架是刻画出财务会计流程的骨干图,即从特定企业的交易和事项发生的具有财务性质的数据开始,经过确认、记录、计量、报告和表外披露等程序,把数据一步步地转换加工为对使用者进行投资、信贷和其他类似决策有用的信息中,按照特定的标准运用那些基本概念和这些概念之间的内在相互关系。这样财务会计就在实际上转化为一个信息的流程和边界,并把信息流程概括(简化)为以财务报告为媒介,传递给使用者的概念系统。将信息传递给使用者是系统的目标。在把数据转化为信息需要经过若干的过程和程序,则运用从目标衍生的其他基本概念(其中也有些概念是从其他学科如经济学、统计学移植过来的。但进入财务会计系统后,就会改造为会计的特有概念而相互关联,协调一致,共同服务于财务会计系统的目

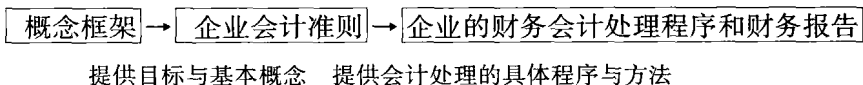
^① 见 Davison/Weil. Handbook of Modern Accounting. Second Edition. 1977. preface vil.

其实,在AAA的ASOBAT第5章在展望会计未来而论述会计基础就已指出,会计实质上是一个信息系统。更正确地说,会计是将信息一般理论运用于有关高效率经济活动问题的信息系统,它在提供决策所需计量信息的一般信息系统中占有大部分位置……会计又是为经济决策提供信息的特殊信息系统。……它之所以特殊,因为它所提供的信息必须满足恰当性、可检验性、公允性和可计量性等四项标准(AAA. ASOBAT. 1966. 5. 3)。

一、概念框架的含义——美国 FASB 先后提出的两个定义

标)。财务会计所要处理的是各种由交易事项构成的经济活动。上述将数据转换为信息的全部程序是财务会计的宗旨,而传递对决策有用的信息(包括用于评估经管责任)则是财务报告的目标。在现代企业中,由于主持、控制这一过程是企业的经理层,而使用这一过程的成果——有用的财务信息和其他相关的经济信息,则主要是不参与企业管理的、处于企业外部的现在和潜在的投资人,现在和潜在的债权人。在所有权与经营权分离,导致财务报告提供者与使用者分离,在双方占有信息不对称的条件下,对于财务会计的处理过程和信息的形成与传递,就必须在市场之外,作出一种制度安排,即通过企业会计准则来规范每一个上市公司从财务数据到财务信息的全过程。这是在资本市场中保护投资人的重要措施,也是保证在资本市场上公开流动的各上市公司的财务信息(含有关的其他的非财务信息)并使之始终处于公正、真实、公允和透明的状态的必要措施。但是,用来规范企业交易和事项的会计准则是千差万别的。怎样使千差万别的企业会计准则能有一个科学、合理的基本相同的规范?明确企业财务会计与报告的目标,把会计信息系统中加工过程所运用的手段中具有共性部分,加以理论概括,上升为一系列构成财务会计与财务报告的基础概念,并努力使目标和这些概念在整个企业财务会计信息系统中协调、连贯、内在一致组成一个关联的概念系统。这是最佳的可行办法。那就意味着:既要有直接规范财务会计的准则,又需要有指引准则方向,供所有准则共同运用的一致的基本概念。在准则之外的这个体系,通常称为财务会计与报告的概念框架(Concept Framework for Financial Accounting and Reporting),简称概念框架(CF)。

概念框架、会计准则(在美国为 GAAP)和财务会计与报告之间的关系有如下示:



(二)概念框架的性质与含义

1. 从概念到概念框架

概念框架既然是由财务会计与报告的概念所构成,概念已不是现象,而是舍去现象的具体表现而提取其本质特征,这正是人们从感性认识到理性认识的升华。所以概念是理论的基本组成部分。我国古代哲学家公孙龙就能把现象中的马和作为概念的马分开,即所谓“白马非马”,当时人们称之为诡辩,实际上他讲得完全正确。白马是人们所看到的现象,因为你看不到一只马是没有颜色的,而马则是概念,这个概念概括各种颜色马的特征:“四足走兽,善于奔驰”。财务会计中的许多概念也是一样,人们只看到会计人员在忙于记账,但仔细观察,所有的记录都有一个特点,即:有借必有贷,借贷必相等。于是人们把这种记账方法称为“复式记账”,



复式记账就是会计中的一个基本概念。

概念框架是由许多相关联的会计概念组成的。一个概念不成为框架,框架实际是概念组成的系统。概念框架中的概念不同于一部财务会计理论著作中的概念,后者不考虑它的适用性,它可能是会计理论进一步研究的起点,通过概念,产生各种原则、学术观点甚至形成自己的学术流派,在会计理论著作中,不论研究成果表现为概念、原则、观点、主张都允许同时评论他人的学术观点(包括他人提出的会计概念)。理论研究应当允许并鼓励百家争鸣、百花齐放。随着实践的前进,认识不断深化,理论也会创新,所以财务会计理论论著是后人用以借鉴、继承、批判而又推动其发展的科研成果,包括概念和主张都处于变化改革之中。前者则不然,它首先是为完成财务会计这一信息系统的目标而必须运用即有直接关联的会计概念,从范围来看,比会计论著中涉及的概念要少得多,但作为概念框架组成部分的概念,其定义、特点,概念的相互关系有十分严格的要求,尤其是概念框架中的所有概念,不但要精确反映它的质的规定性,而且要能用于量化描述。概念框架通常是企业会计准则制定机构组织制定的(当然它也会聘请一批学术界和实务界的专家提供咨询),有一套严密、严肃又公开、透明的“应循程序”(due process),每一个概念(或称基本概念及其组成的次级概念),作为一个项目,从立项到提供讨论备忘录(DM),或到 IASB 讨论稿/FASB 初步观点(IASB discussion paper/FASB preliminary views),到广泛征求意见,再制订征求意见稿(ED),往往经过半年、一年或一年以上,如意见不够成熟,难于取得共识,这份 ED 就会取消。最典型的例子是美国 FASB,有关企业的“收益”、“现金流量”和“财务状况”等概念已在 1981 年 11 月 16 日公开发表一项财务会计概念公告(即财务会计概念框架)的建议报告 ED,题为“Reporting Income, Cash Flows and Financial Position of Business Enterprises”,一般地说,征求意见,只要没有重大问题或重大反对意见,按照“应循程序”,只差一步,即可由 FASB 表决通过成为一份正式的概念框架了。但是,就是由于没有能过这一步,1981 年 11 月的 FASB 的 ED,被不留情地搁置至今(快 30 个年头),从此销声匿迹,今天很少人再提起这份 ED 及其探讨的几个重要会计概念了,甚至绝大多数人并不知道 FASB 曾讨论过这几个概念。概念框架中概念(实际上)也包括整个概念框架的内部制约和非常严肃、认真的应循程序,按照美国的经验,那是十分透明的。在正式形成概念公告之前,广泛地征求意见,听取评论,其目的在于使这些概念的定义、特点达到尽可能地精确,公允并充分发扬学术民主,在会计界基本上取得共识。在完成全部应循程序之后,FASB 才讨论通过。但一旦通过并正式发布,这些由充分协商讨论取得基本共识的概念及其框架,即赋予很高的权威性。有着高度权威性的概念当然具有较高的操作性与强制性,在实质上,此时,它已不再是理论,而是一种具有法规性质的制度了。在没有修订以前,任何人无权否定它或曲

一、概念框架的含义——美国 FASB 先后提出的两个定义

解其含意。在概念框架中,对于任何一个概念的理解,都必须按照概念框架的表述,而不容许百家争鸣,也不容许与框架的表述相背离的另一种观点(即各自表述)。所以,概念框架形成(公布)之前可以进行充分的评论与争议;而一旦形成概念框架的概念定义,它就代表理论争议的结束,从而转化为不可侵犯的法规。

2. 概念框架的两个权威性定义

(1) 会计名词与会计概念

会计学中有些概念,后来纳入概念框架,而早已作为会计名词或术语(Accounting Terminology)出现。例如美国,早在 1920 年,会计界曾成立一个“名词委员会”(Terminology Committee)制定某些通用会计名词的定义,1937 年将研究成果编为一本名为《会计名词》(Accounting Terminology)的小册子发行,美国于 1938 年组成一个制订 U. S. GAAP 的负责机构——隶属于 AIA^① 之下的会计程序委员会(CAP)并于次年(1938 年)开始制订美国第一个代表 GAAP 的权威文献——“会计研究公报”(ARBs),在制定的 ARB 中,也包括参照会计名词补充完善所形成的会计名词公报。如 ARB Nos. 7、9、12、16、20、22、34 和 39 等 8 份实际上就是规范会计的名词和术语。1953 年,CAP 将已发表的 42 份 ARBs 重新修订、合并成一份 ARB No. 43 号时没有包括上述 8 份有关会计名词的公报,这是为保留会计名词的原意。
①1952~1953 年重组的“名词委员会”制定“会计名词公报”第 1 号(修订与摘要)涉及会计(会计工作)、会计原则、平衡表—资产—负债、收益—收益表—利润—利润与亏损、未分配已赚得利润和盈余表、价值和它的衍生物、审计和它的衍生物、审计师报告(或证明)、折旧——来源于其他方面的定义、委员会的定义。“准备”(Reserve)术语的用途,“盈余”(Surplus)术语的用途,等;②1954~1955 年组成的名词委员会制定“会计名词公报”第 2 号涉及获得(proceeds)、收入(revenue)、收益和利润(income and profit)、赚得(earning)等;③1956 年 8 月组成的名词委员会制定“会计名词公报”第 3 号涉及账面价值(Book Value)在各种组织形式下的应用及其定义等;④1956~1957 年组成的名词委员会发布的会计名词公报第 4 号,涉及成本(cost)、费用(expense)和损失(loss)等三个名词的解释。

以上列举了美国在 20 世纪初至六七十年代,不但开始研究而且形成了一系列较为权威的会计概念的定义,四份会计名词公报可谓集其大成,但整体看,这些公报还没有经过权威机构如美国 SEC 的认可,也未曾经过严格的应循程序(due

① 美国执业会计师的组织几经改变名称。最早成立于 1887 年,定名为“美国公共会计师协会”(AAPA),1917 年改名为“美国会计师协会”(AIA),至 1957 年才改名为直至现在仍沿用的“美国注册会计师协会”(AICPA)。美国较早的两个负责制定 GAAP 的机构——CAP 和 APB 都是其称为 AIA 的期间成立的。不过 APB 的后期,AIA 已改为 AICPA。