

编辑寄语

我们在会计学广袤无垠的
大海上追逐浪花
发现了这些
闪耀着理性火花的小小贝壳
经过细细筛选
我们将
那些最具潜质的珠贝
奉献给广大读者
并期待着您的回应

会计学博士论丛

Accounting Doctoral Dissertation Series



曹伟 著

论财务 会计概念结构

ON CONCEPTUAL FRAMEWORK OF
FINANCIAL ACCOUNTING

中国财政经济出版社

F234.4
66

会计

会计学博士论丛

论财务会计概念结构

曹
伟
著

北方工业大学图书馆



00545955

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

论财务会计概念结构/曹伟著. —北京: 中国财政经济出版社, 2004.1

(会计学博士论丛)

ISBN 7-5005-7014-7

I. 论… II. 曹… III. 财务会计—研究 IV. F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2004) 第 001894 号

中国财政经济出版社 出版

URL: <http://www.cfeph.com.cn>

E-mail: cfeph@dre.gov.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

天津新华印刷一厂印刷 各地新华书店经销

880×1230 毫米 32 开 7.25 印张 176 000 字

2004 年 2 月第 1 版 2004 年 2 月天津第 1 次印刷

印数: 1-3 000 定价: 16.00 元

ISBN 7-5005-7014-7/F·6138

(图书出现印装问题, 本社负责调换)



学术界应以总结与探索理论为己任，会计学界也不例外。会计理论研究成果的直接载体应当说是会计学术著作，而最能反映最新会计学术观点的往往是那些中青年学者的论著，会计学博士论文就是其中新鲜的、有活力的、闪耀着思想火花的论著中的一部分。时值今日，我们会计界培养了一批又一批博士生高级专门人才，他们是会计科研的新生力量并成为会计事业发展的希望。他们的创新能力强，成果产出率高，特别是在他们的博士论文中，某些观点如经深化和完善，有可能成为全新的、具有开拓性的，甚至是代表会计领域今后创新研究的学术思想。

本此初衷，中国财政经济出版社会计分社的编辑策划了一套“会计学博士论丛”，将会计学术研究领域中那些具有较高理论水

SDD 36 / 02



平和创新意识,能在一定程度上填补会计理论的空白并与现实需要贴近、对实务操作具有指导意义的财务、会计、审计方面的,主要是博士生的理论著作收录进来,旨在宏扬会计学理论,活跃学术氛围,促进会计理论研究向纵深发展。

我考虑这套“会计学博士论丛”的出版,具有以下意义:

一、总结和反映了我国现代会计教育的最新成果

我在1995年的一篇文章(《我国会计理论研究的若干认识》)中曾经谈到,综观当今世界,既不存在会计教育落后而会计实务先进的情形,也不存在会计教育先进而会计实务落后的情形,会计教育的变革与会计实践的进步密切相关,而会计理论研究成果也很大程度上是通过会计教育转化为对实践的指导作用的。我们每年都要培养一批博士生,他们是会计教育的较高层次上的受益者,是未来的会计理论研究者,将他们在校的研究成果去粗存精、陆续出版,应当说是能够反映我国现代会计教育的最新成果的。

二、较为系统、全面地反映了当前会计学理论与实务研究发展的全貌

综观我国近年来的会计理论研究与会计理论建设情况,很难用一句话概括,学术界的评价也褒贬不一,相持不下。现今的会计学术界也是派系林立,各院校之间门户之见颇多,财经出版社将新近完成的、具有较高理论水准的博士生论文相继出版,可以说是为会计界做了一件好事,使我们不出门便可详细了解最新的会计研究动态和成果。会计是一门有史、有论、有独特的方法与技术且包罗众多分支学科的知识体系,一两本著作,难以道其万一,出一本合集,又难免只见树木、不见森



林，难以窥见会计学的动态发展，这样，出版“会计学博士论丛”不失为良策，可以使我们动态地综观与掌握当前会计学理论与实务研究发展的全貌。

三、能够活跃未来我国的会计理论研究，丰富我国的会计理论

现阶段的在校博士生一般都具有工作或实践经验，他们除具备专业知识外，在相关经济学科知识以及电脑和外语等应用技能方面远比我们那个时代丰富，他们的思想也是非常活跃的。他们在汲取了一系列会计理论研究成果的养分之后，将其充分消化、吸收，有的还能将其发展、创新，提出新的理论观点，在学术界引起争鸣。综观会计发展史，不乏事例。将这批活跃人群的思想、观点整理出版，必将有利于丰富和活跃我国的会计理论研究。

理论是社会需要的产物。我衷心希望这套“会计学博士论丛”中能不断涌现出适应当前社会需要的、推动会计理论研究向纵深发展的著作！

2001年8月9日



财务会计概念结构是财务会计学的基本理论框架，也是解释、评价、指导会计准则的理论体系。研究财务会计概念结构对于制定会计准则具有极其重要的意义。没有财务会计概念结构，会计准则建设就如同建一座高楼大厦而没有坚实的根基；没有财务会计概念结构，会计准则的制定就没有系统的理论指导；没有财务会计概念结构，准则制定者就没有有力的理论武器应对来自各方的质疑和批评；没有财务会计概念结构，就没有评价会计准则质量优劣的标准；没有财务会计概念结构，就无法合理解释我国会计准则与其他国家会计准则在内容上的异同；没有财务会计概念结构，准则执行者就不能对会计准则有深入、准确的理解；没有财务会计概念结构，就无法合理推断尚未被规范的新兴经济业务；没有财务会计概念结构，就不



会对自己制定的会计准则怀有坚定的信心；没有财务会计概念结构，会计准则就难免处于无序状态。

由于社会经济环境的差异和对自身经济利益的追求，各国会计准则从形式到内容表现出或多或少的差异具有必然性。一国的会计准则，只有从其自身的社会经济环境出发、运用自己的财务会计概念结构才能得到合理的解释。目前还没有发现哪一个国家或组织的财务会计概念结构在逻辑上完美无缺，可以直接用来解释和指导中国的会计准则和会计实践。因此，直接在我国套用别国的财务会计概念结构是极其有害的。老实说，我对简单套用美国财务会计准则委员会和国际会计准则委员会概念结构来解释和指导我国会计准则的现象感到忧虑。

1998年，我出版了《论会计准则》（经济科学出版社）一书。它主要研究了在当时迫切需要解决的关于会计准则的宏观会计政策问题，如会计准则与会计制度的关系、会计准则的中国特色与国际协调的原则、会计准则与相关会计法规的配合与协调等等；但是，对于支撑会计准则的基础理论，《论会计准则》一书研究较少。经过数年的思考和一年左右的写作，基础理论的研究获得了初步成果；《论财务会计概念结构》是这方面成果的集中体现。

这本书仍然以财务会计是一个经济信息系统作为立论的依据；但在概念结构的逻辑点、财务会计的目标、财务会计的基本假设、会计信息的质量标准、财务报表的确认、财务报表的计量属性、财务报表的计量模式等方面，该书都提出了独到的见解，较之中外都有所创新。但是，该书对于我国财务报表体系的构成和信息披露、财务报表计量中未来现金流量现值的应用、其他财务报告的理论与方法等问题，尚未作深入研究，有待进一步努力。另外，我将最近撰写的与财务会计概念结构密



切相关的论文作为本书的附录，供读者研究时参考。

由于作者水平所限，书中难免会有许多疏漏和不妥之处，敬请读者批评指正。

曹 伟

2003年12月28日



第 1 章 论财务会计的目标…………… (1)

- 1.1 有必要区分财务报表的
目标、财务报告的目标
和财务会计的目标 …………… (2)
- 1.2 从世界会计模式看财务
会计信息的使用者 …………… (4)
- 1.3 从中国的社会经济环境
看中国财务会计信息的
使用者 …………… (6)
- 1.4 不能以决策有用性直接
定位财务报表的目标 …… (10)
- 1.5 可以以决策有用性定位
财务会计和财务报告的
目标 …………… (13)
- 1.6 FASB、IASB 以及我国
《企业会计准则》关于
财务会计目标的论述 …… (14)



第2章 论财务会计的基本假设	(18)
2.1 通常所指的财务会计基本假设实质是财务 报表的基本假设	(18)
2.2 财务报表的基本假设到底有哪些?	(20)
2.3 财务报表的基本假设与财务会计的特征、 局限性	(25)
2.4 财务报表的基本假设与财务报表的目标、 财务报告(财务会计)的目标之间的关系	(27)
2.5 财务报表的基本假设在财务会计概念结构 中的地位和作用	(30)
2.6 美国曾经试图以财务会计基本假设为起点 构建财务会计概念结构,但未能成功	(32)
2.7 国际会计准则委员会《编制财务报表的框 架》中的财务会计基本假设	(34)
第3章 论会计信息的质量标准	(37)
3.1 会计信息的质量标准应“一分为二”	(37)
3.2 会计信息内容的质量标准也应“一分为二”	(40)
3.3 影响财务报表信息质量标准因素分析	(42)
3.4 财务报表信息的质量标准有哪些?	(44)
3.5 其他财务报告信息的质量标准	(50)
3.6 会计信息披露的质量标准	(53)
3.7 实质重于形式不宜作为会计信息披露的质 量标准	(56)
第4章 论财务报表的要素	(58)
4.1 影响财务报表要素的因素	(59)
4.2 我国应设置哪些财务报表要素	(62)



4.3	定义财务报表要素的立场	(65)
4.4	资产的定义和特征	(67)
4.5	负债的定义和特征	(71)
4.6	如何定义所有者权益	(74)
4.7	营业收入、营业费用、利得、损失的定义 和特征	(75)
4.8	有必要定义和区分利润与全面收益两个要 素	(77)
4.9	现金流入、现金流出、现金净流量的定义 ..	(79)
第5章	论财务报表的确认	(86)
5.1	财务报表确认的涵义	(86)
5.2	财务报表确认的对象	(90)
5.3	财务报表确认的时间基础	(92)
5.4	财务报表确认的一般标准	(95)
5.5	资产的确认	(99)
5.6	负债的确认	(100)
5.7	全面收益和利润的确认	(100)
5.8	现金流入和现金流出的确认	(103)
第6章	论财务报表的计量	(104)
6.1	会计是一项计量活动	(104)
6.2	影响财务报表计量的因素	(109)
6.3	财务报表的计量属性	(111)
6.4	关于公允价值	(117)
6.5	利润的计量与资本保全	(121)
6.6	财务报表计量与资本保全概念的选择	(124)
6.7	现行成本等公允价值能够取代历史成本， 使公允价值会计成为 21 世纪的计量模式	



吗?	(125)
6.8 评现行物价变动会计模式	(127)
附录一: 会计模式的国际分类研究	(131)
附录二: 论全面收益和全面收益表在中国的应用	(146)
附录三: 从会计信息失真看财务会计概念结构建设	(161)
附录四: 论商誉会计问题	(171)
附录五: 关系到财务会计发展方向的几个理论问题	(182)
附录六: 增值表与国内生产总值核算	(199)



论财务会计的目标

制定财务会计概念结构，首先需要确定财务会计的目标。财务会计目标，在财务会计概念结构中起着引导作用；会计信息的质量标准、财务报表的要素、财务报表项目的确认和计量、财务报表信息和财务报告信息的披露等概念都直接或间接地为实现财务会计的目标服务。财务会计的目标不是一成不变的；随着财务会计学的发展、会计职能的扩展，以及特定国家社会经济环境的变化，财务会计的目标也处于变化之中，但在一定时期内它具有相对稳定性。确定中国财务会计的目标，既要充分借鉴其他国家的经验，更应立足中国实际。财务会计的目标不能定的过高，否则财务会计将难以实现；但也不能定的过低，否则难以发挥财务会计的功



能,而且信息使用者的要求也得不到应有的满足。本论仅在理论上,以演绎法为主,对财务会计的目标进行探讨。

1.1 有必要区分财务报表的目标、 财务报告的目标和 财务会计的目标

财务报表和财务报告是财务会计对外传输信息的手段;财务报表是财务报告的核心,二者并不相同。2000年7月,我国国务院颁布的《企业财务会计报告条例》规定:企业的年度、半年度财务会计报告包括:会计报表、会计报表附注和财务情况说明书,其中会计报表包括:资产负债表、利润表、现金流量表和相关附表。应当注意的是,我国有些会计法规通常将财务报表称为会计报表。

1995年12月31日,中国证监会修订了上市公司年度报告准则——《公开发行股票公司信息披露的内容与格式准则第2号》。根据该项准则的精神,可以得出上市公司财务报告的构成如下:

严格意义上的财务报告 = 财务报表(应符合财政部有关会计准则的规定) + 财务报表附注(应遵循中国证监会《财务报表附注指引(试行)》) + 审计报告(应由具有证券相关业务资格的注册会计师审计,并遵守《独立审计准则》) + 自愿披露的信息(应经过注册会计师审阅并发表意见)。①

① 参见葛家澍、陈少华:《改进企业财务报告问题研究》,中国财政经济出版社2002年7月第1版,第4—6页。



美国财务会计准则委员会 (FASB) 认为: “常见的财务报告, 包括财务报表、其他财务信息和非财务信息, 公司的年度报告, 招股说明书以及呈报证券交易委员会 (SEC) 的年度报告等”, 此外 “还有新闻发布稿、管理当局的预测、计划或前景说明以及对社会环境影响的说明等” (SFAC No.1 par.7)。

不管是中国还是西方, 财务报表提供的信息都要经过严格的确认和计量程序, 它已形成了一套较严密的方法体系和理论体系。因此可以总结归纳出财务报表的基本假设、财务报表的目标、财务报表信息的质量标准、财务报表的基本要素、财务报表项目确认和计量的原则和方法等概念, 并以此为基础形成具有逻辑一致性的理论体系。财务报表的方法体系和理论体系使财务会计标准化成为可能, 也为财务会计成为企业与其外界利益相关者沟通的重要渠道创造了前提条件。但事物总有其两面性, 财务报表的基本假设以及其他概念也给财务报表带来了难以克服的局限性; 仅提供已发生交易或事项的信息和货币性信息可以说是其局限性之一。为克服财务报表的局限性、满足资本市场对财务会计提出的要求, 财务会计对外传输信息的手段由财务报表扩大到财务报告。财务报告由财务报表和其他财务报告构成。尽管其他财务报告提供的信息, 没有经过像财务报表信息一样严格的确认、计量程序, 也还没有形成像财务报表一样严密的方法体系和理论体系, 但它对信息使用者而言是有用的, 所以作为财务会计发展的方向它已得到会计界认同。

财务报告是财务会计对外传输信息的手段; 财务报告和财务会计, 二者对外传输信息的口径是一致的, 因此财务报告的目标也就是财务会计的目标。因为财务会计概念结构是用来解释会计准则和指导会计准则制定的, 而会计准则又是规范财务会计如何对外提供会计信息的, 所以财务会计概念结构中的财



务会计目标应限于其外部目标。由此我们得出的结论是：财务会计的目标、财务会计的外部目标、财务报告的目标，在财务会计概念结构中应是一致的。那么，财务报表的目标是否与财务报告的目标一致呢？

前已指出，财务报告包括财务报表和其他财务报告两部分，而且财务报表已形成较严密的方法体系和理论体系，它主要提供反映过去的财务信息。而其他财务报告主要提供面向未来的信息，而且已不限于财务信息；即使其他财务报告将来形成像财务报表一样的方法体系和理论体系，其基本假设也不可能与财务报表的基本假设相同。

财务报表目标与财务报表的要素、财务报表信息质量标准、财务报表项目的确认和计量、财务报表信息的披露等概念，是密切联系、逻辑一致的整体；如果以财务报告的目标作为财务报表的目标，必定会出现财务报表目标与财务报表要素、财务报表项目的确认与计量等概念之间的脱节，从而造成财务会计概念结构内部诸概念之间逻辑的不一致，进而影响财务会计概念结构的质量。

综上所述，我们认为，区分财务报表目标、财务报告目标、财务会计目标三个概念，对于构建财务会计概念结构是有必要的。

1.2 从世界会计模式看财务会计信息的使用者

从世界范围来看，由于受经济、法律、文化等环境因素的影响，尤其受各国不同经济体制的影响，各国财务会计的服务