



厦门大学会计论丛

*Research on Conceptual Framework for
Financial Accounting and
Accounting Standards*

财务会计概念框架与 会计准则问题研究

◇葛家澍 杜兴强 著



中国财政经济出版社



财务会计概念框架与 会计准则问题研究

Research on Conceptual Framework
for Financial Accounting and
Accounting Standards

葛家澍 杜兴强 著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

财务会计概念框架与会计准则问题研究/葛家澍, 杜兴强著. —北京:
中国财政经济出版社, 2004.3

(厦门大学会计论丛)

ISBN 7-5005-7076-7

I. 财… II. ①葛…②杜… III. 财务会计—会计制度—研究—中国
IV. F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2004) 第 011214 号

中国财政经济出版社出版

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

E-mail: cfeph@drc.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

北京京丰印刷厂印刷 各地新华书店经销

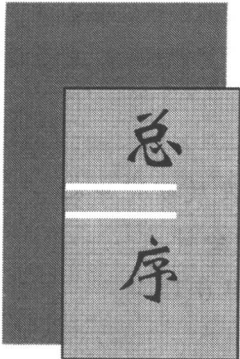
787×960 毫米 16 开 22.5 印张 357 000 字

2003 年 12 月第 1 版 2003 年 12 月北京第 1 次印刷

印数: 1—2 000 定价: 41.00 元

ISBN 7-5005-7076-7/F·6192

(图书出现印装问题, 本社负责调换)



总序

会计作为一个理念与技术方法并重的职业，客观上要求在坚持职业道德的前提下，在理论和方法上不断发展，在实务上不断创新。网络环境、经济全球化、资本市场国际化、新经济背景和经济体制的转型，都为会计理论与方法的发展和实务的创新提供了不可多得的契机，经济的发展和企业经济业务的日益复杂化加剧了这样的进程。回顾会计的发展史，可以认为，会计学科始终面临新情况和新问题，并在经济和管理理论的支撑下不断发展，在社会经济发展和资本市场不断完善的过程中，实现理论的突破和实践的创新。

新世纪伊始，国内外的一系列财务舞弊丑闻引起各界的普遍关注，会计的诚信与公司治理问题历史地摆在会计理论和实务工作者面前，要求不断改进财务会计与对外报告以及加强管理控制。与此同时，网络会计、网络财务、网络审计、企业资源计划（ERP）、经济增加值（EVA）、作业成本法（ABC）、平衡计分法、经理人激励、盈余管理、税务筹划、环境会计与审计、会计的范畴和相关法律责任等等新课题，使会计学者面临更多的机会和更为严峻的挑战。在这样的背景条件下，我们推出了“厦门大学会计论丛”。

“厦门大学会计论丛”，主要是厦门大学会计学科近年来承担的国家和省部级科研项目的产出，其论题涉及当前会计、财务学科的主要前沿领域，引介和评价了这些领域的理论发展和技术方法的创新，特别是从我国国情出发，就我国会计准则建设、财务管理创新、资本市场管制、公司治理机制等相关问题进行实事求是的调查研究，在理论上进行全面、系统、深入和开拓性的探讨，试图对这些领域的理论有所推进，并在此基础上形成若干理论观点和政策建议。

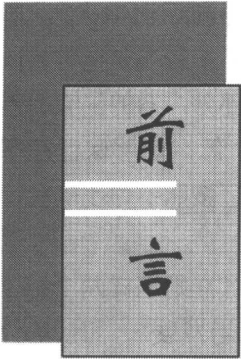
科学研究的无穷尽性决定了科研成果的阶段性和阶段性。尽管如此，我们还是认为，“厦门大学会计论丛”作为最近一个时期厦门大学会计学科科研状况的客观展现，在较大程度上体现了厦门大学会计学科的特色，凝结着厦门大学会计人的智慧和心血，体现了厦门大学会计人的团队精神和敬业态

度。这套专著的出版如果能够在会计学术史上产生一定的影响，在会计学术论坛上引起一定的关注和对相关问题开展进一步的研究和探讨，则是我们最大的期望和安慰。

厦门大学会计发展研究中心

厦门大学会计系

2003年10月15日



前言

中国加入 WTO（世界贸易组织）后，资本市场的开放、贸易壁垒的逐步消除都将使我国融入到经济全球化的大潮中。WTO 的根本目标是建立一个开放、有续的国际贸易体系，促进贸易的自由化。WTO 的主要作用则可以概括为制定规则、开放市场、解决分歧。在 WTO 的促进下，全球经济正走向一体化，国与国之间的经济交往密切，各国经济之间的依存度已达到休戚相关的程度。随着我国加入 WTO，今后我国企业出口贸易在世界贸易组织成员国之间可享受“最惠国待遇”，而且我们的自然人和法人到这些国家进行投资、货物贸易和劳务提供时可享受该国自然人和法人的同等待遇（即所谓的“国民待遇”）。当然，我国现今是以发展中国家的身份加入 WTO 的，因此，我们要抓住加入 WTO 的有利契机，积极地迎接挑战，巧妙地利用机遇，推动我国的改革开放。

加入 WTO 后，我国将致力于消除贸易壁垒、促进贸易的全球化 and 自由化。会计作为一种商业语言，国际化和一致化是其最高目标，而不断提高会计信息披露的透明度是每一个 WTO 成员国所必须遵守的神圣承诺。综观 20 世纪 80 年代以来，信息技术革命和国际资本市场的发展，以及贸易障碍的逐步消除，催生了全球经济的交互性（inter-connected economy）。2001 年 10 月在中国上海召开的 APEC 会议的主题是新经济（new economy）及其互享，为此企业必须尽快地融入到全球经济之中。企业之间的交流需要一种“语言”，这就体现为通过财务报告，以其为载体反映的会计信息。通过会计信息，可以反映一个企业特定时点的财务状况，一定期间的经营成果和现金净流量的有关情况，促使社会资源的趋利性流动，实现社会资源的有效配置。会计具有双重属性，既具有技术性，也具有社会性。会计的技术性确保了各国会计技术和方法的相似性，而会计的社会性则体现了不同国家会计的特色。但是，会计作为一门商业语言（business language），要在全球新经济中发挥其应有的作用，必须尽快实现国际化的协调（harmonization）。所以在确保我国主权不受侵害和充分考虑到我国经济、政治等具体环境因素的前提下，应该尽快完善我国的会

计准则体系,逐步和尽快地融入到会计准则和会计的国际化中去^①。但是,在考虑我国完善会计准则体系的过程中,我们绝不能忽视对指导会计准则制定、评估会计准则质量的财务会计概念框架这部分内容的研究,否则概念基础尚不统一(就仿佛“语法”不一致一样),怎么能够保证在不一致的概念基础上形成可比的会计准则?怎么能够保证按照不可比的会计准则来规范会计信息成为“国际通用的商业语言”?

本书的研究,紧密围绕着财务会计概念框架及会计准则这样两个相互联系的问题进行系统探讨,我们的指导思想是“继承与发展”,即系统介绍国外在制定财务会计概念框架方面的成功经验及教训,在批判性吸收和综评的基础上,立足于我国加入WTO后的具体环境特点,研究我国制定财务会计概念框架和会计准则的具体问题。在本书写作过程中,我们紧扣我国加入WTO后会计国际化这个基本的宗旨进行相关研究,但我们又不言必称“WTO”,也没有为每个章节目录加上“WTO”的前缀,我们力争抓住的是我国加入WTO后对于会计界的关键问题——“财务会计概念框架和会计准则”方面的比较、借鉴、协调与发展。

本书包括五章,主要研究“财务会计概念框架的发展及现状”、“我国制定财务会计概念框架的总体构想”、“会计确认、计量及报告研究”、“我国会计准则制定相关问题研究”、“我国已颁布的会计准则与国际惯例的比较”等问题。在研究的过程中,我们系统参考了美国财务会计准则委员会(FASB)的一系列的财务会计概念公告、国际会计准则委员会(IASC)的“编报财务报表的框架”、英国会计准则委员会(ASB)的“财务报告原则公告”、澳大利亚会计准则委员会(AASB)制定的“会计概念公告(SAC)”、加拿大CICA的“财务报表概念”,探讨我国制定财务会计概念框架的问题;也主要参考了美国、英国和国际会计准则委员会迄今为止制定的、目前仍在生效的会计准则,并将其与我国已颁布实施的会计准则的主要内容进行比较,找出差异。

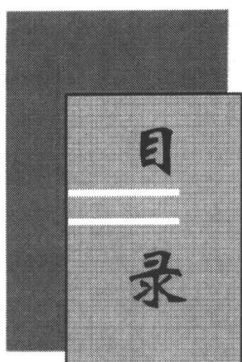
本书由葛家澍教授与杜兴强副教授(博士后)合作完成,初稿由葛家澍教授和杜兴强副教授负责,葛家澍教授对全书进行了修改与定稿。孙丽

^① 我国加入WTO对会计行业而言,就是要求会计这种“商业语言”不仅在一国内“通用”,而且要在全球范围内“通用”,为了使会计在全球范围内“通用”,协调各国的会计及各国制定的会计准则就成为必然。

影博士生参与了第三章第三节“(四)现值计量技术”部分、蔡宁博士生参与了第四章第三节“规则导向和原则导向”部分初稿的写作。感谢本课题组成员黄世忠教授、刘峰教授、徐珊博士、桑士俊副教授等对课题研究付出的艰苦努力。同时，本书也是国家自然科学基金(70302012)的子课题(“完善会计标准与上市公司经营者行为的会计审计制衡机制”)研究成果。

作 者

2003.12



第一章 财务会计概念框架的发展及现状	(1)
第一节 财务会计概念框架的发展及作用.....	(2)
第二节 国际领域内财务会计概念框架研究的现状.....	(28)
第二章 我国制定财务会计概念框架的总体构想	(56)
第一节 关于制定我国财务会计概念框架若干问题的思考.....	(56)
第二节 会计基本假设.....	(75)
第三节 会计目标.....	(102)
第四节 会计信息质量特征.....	(114)
第五节 会计信息的相关性和可靠性的进一步研究.....	(126)
第三章 会计确认、计量及报告研究	(154)
第一节 会计要素的设置及资产要素的定义.....	(154)
第二节 会计确认.....	(167)
第三节 会计计量.....	(186)
第四节 财务报告体系.....	(213)
第四章 我国会计准则制定相关问题研究	(233)
第一节 我国会计准则制定的历程、现状及完善.....	(234)
第二节 我国会计准则制定中管理当局对会计准则的态度 及其对策.....	(257)
第三节 会计准则制定：原则导向还是规则导向.....	(274)
第四节 高质量会计准则研究：观点、综评与启示.....	(285)

第五章 我国已颁布的会计准则与国际惯例的比较·····	(304)
第一节 国际会计准则与国际会计惯例·····	(304)
第二节 我国业已颁布实施的会计准则与 IAS、美国 GAAP 及英国 GAAP 的比较研究 ·····	(314)

第一章 财务会计概念框架的发展及现状

财务会计概念框架^①，“是一部章程、一套目标与基本原理组成的、互相关联的内在逻辑体系。这个体系能够导致前后一贯的会计准则，并指出财务会计和财务报表的性质、作用与局限性。目标辨明会计的目的与意图；基本原理指会计的基本概念，它们指引应予以进行会计处理的事项的选择，各项事项的计量以及汇总并使之传递给利害关系集团的手段。由这类概念派生的其他概念，在制定、结实和应用会计与报告准则时又必须反复引用他们。从这个意义上讲，这类概念是最基本的^②”。财务会计概念框架的研究，是一个继承与发展（continue and change）的过程。因此，在对财务会计概念框架研究的理论基础进行概括、对财务会计概念框架的发展历程进行回顾的基础上，探讨财务会计概念框架的研究现状，并对其未来的发展进行预测和前瞻性的研究，将有助于确保财务会计概念框架研究的连贯性。

财务会计概念框架（Conceptual Framework for Financial Accounting, CF）^③作为一个专门术语，最初出现于美国财务会计准则委员会（Finan-

① FASB, “Scope and Implication of Conceptual Framework Project”, 1976, P2。

② 引自葛家澍,《中级财务会计》,辽宁人民出版社,2000年版。

③ 财务会计概念框架的英文表述还包括“Statements of Financial Accounting Concepts”(SFAC)。此外,不同的国家对财务会计概念框架性质的公告的名称也不尽一致,譬如英国的会计准则委员会(Accounting Standards Board, ASB)制定的类概念框架称为Statement of Principles for Financial Reporting (SPFR或SP);国际会计准则委员会制定的具有概念框架性质的文件称为“Framework for The Preparation and Presentation of Financial Statements”;澳大利亚的类似文件称为“Statement of Accounting Concepts”(SAC);加拿大特许会计师协会(CICA)制定的具有财务会计概念框架性质的文件称为“会计概念报告”等。不论名称是否相同,其实质是相同的,即都是对财务会计和会计准则制定过程中涉及的一些基本概念进行研究,借以更好地指导会计准则的制定(FASB、ASB、IASC/IASB、CICA)或会计实务(澳大利亚,较为特殊),为其提供一个更一致的概念基础。

cial Accounting Standards Board, FASB) 成立之后^①。但是, 制定财务会计概念框架思想的出现, 却比财务会计概念框架作为一个术语的出现要早得多^{②③}。实际上, 自从 1961 年美国的会计原则委员会 (Accounting Principles Board, APB) 下属的会计研究部 (Accounting Research Division, ARD) 成立、并开始公开出版其研究成果——会计研究系列 (Accounting Research Study, ARS) 时, 财务会计概念框架的研究实质上就已经开始了^④。广义地看, 最初该领域的研究应是 1961 年 Moonitz 的“论会计的基本假设” (ARS No.1), 以及 1963 年 Sprouse and Moonitz 的“试论企业广泛适用的会计原则” (ARS No.3)^⑤。

下面, 我们以美国财务会计概念框架研究的起源与发展为主线来进行论述。

第一节

财务会计概念框架的发展及作用

在进行本节的研究之前, 我们有必要首先做一点说明。综观美国、英国、加拿大、澳大利亚等国家的历史现实和制定财务会计概念框架的历

① 见 1976 年 12 月美国财务会计准则委员会 (FASB) 公布的《财务会计概念结构: 财务报表的要素及其计量》。

② 甚至有些学者认为, 概念结构作为“一系列相互联系的基本概念所形成的框架”, 最早可追溯到 1494 年巴其阿勒时代 (参见葛家澍、刘峰, 2003.1)。

③ 财务会计作为一个术语最初是在美国开始制定公认会计原则 (Generally Accepted Accounting Principles, GAAP) 后, 从传统会计中分离出来后出现的。

④ 这一观点可在西方会计学家的著述中得到印证。譬如, Wolk、Francis and Tearney 等所著的《Accounting Theory: A Conceptual and Institutional Approach》中, 在论及财务会计的概念问题时, 就曾指出, 会计程序委员会 (CAP) 对基本框架的任务不感兴趣, 但会计原则委员会 (APB) 和财务会计准则委员会 (FASB) 则试图通过发展理论基础来指导会计规则的制定 (P112, 1993)。

⑤ ARS No.1 和 ARS No.3 都因过分追求逻辑的完美一致、而与当时的会计实务差距过大, 而被 APB 所否定。但是今天看来, ARS No.1 和 ARS No.3 中体现的若干学术思想, 在 40 年后的今天却熠熠生辉! 关于这一点, 我们将在本书以后的章节涉及。

程,我们发现,这些国家往往先积累了多年的、关于会计准则的制定经验,而后由于需要保持会计准则之间的内在逻辑性、为了抵御外在利益集团的压力、为了发展和评估会计准则,才产生了寻求内在体系一致性的概念框架,从而开始制定他们各自的财务会计概念框架或类似公告^①。本节,我们主要以美国的具体情况为主要线索来进行论述;在第二节中,我们将简单比较美国、英国、加拿大、澳大利亚和国际会计准则委员会各自财务会计概念框架的特点。

一、美国制定公认会计原则(GAAP)历程的简要回顾

美国是世界上制定会计准则最早的国家。早在1909年,美国就开始了其进行会计规范化的尝试,当时美国的公共会计师协会(AAPA)任命了一个会计术语特别委员会,希望对会计实务中的术语进行规范来达到统一会计处理的目的。1917年,美国联邦储备委员会和联邦贸易委员会决定对当时企业向银行申请贷款^②而提供的资产负债表的格式和内容予以标准化,并于当年4月以“Uniform Accounting”(统一会计)公告的形式颁布,之后的1919年,美国会计师协会将之改名为《编制资产负债表》,再次出版。

尽管美国早期曾多次尝试对会计实务进行规范,但真正意义上会计准则的制定则是起源于美国历史上1929年的股市危机。1929年股市危机过后,美国国内认为混乱的会计实务是危机的罪魁祸首,为此美国相继于1933年和1934年颁布了《证券法》和《证券交易法》,要求上市公司必须提供统一的会计信息,并责成证券交易委员会(SEC)负责制定统一的会计准则。但是,SEC始终对是否由自己亲自制定会计准则心怀疑虑,

① 假如将我国1992年颁布、1993年开始实施的《企业会计准则》(俗称基本准则)看作是具有类财务会计概念框架性质的公告的话,那么我国的会计准则制定则可能一开始就具有不同于美国、英国、加拿大、澳大利亚的基本特征——那就是先有财务会计概念框架(性质的公告),而后才有具体会计准则的制定。然而,若从另外一个视角——会计准则具有技术性角度进行审视,那么是否可以有如下的逻辑与结论:“会计准则具有技术性→会计准则体系之间要求具有逻辑概念基础的一致性→我们需要概念框架作为会计准则制定的概念基础←为了抵御外来利益集团的压力←会计准则具有经济后果性、政治性等其他特征”。若肯首这个基本逻辑,那么我国一开始制定的基本会计准则目前已无法胜任财务会计概念框架的角色和地位,从而急需重新制定或修订。

② 当时,向银行举借短期债务还是企业流行和主要的筹集资金的方式。

为此进行了投票表决, 5 位专职委员以 3:2 的投票结果否决了由 SEC 制定会计准则的议案, 而是将会计准则的制定权进行了分割。具体讲, 就是将会计准则的制定权下放给了美国会计师协会, 但自己保留有最终的否决权。另外的一种说法是, FASB 只将制定确认和计量 (Recognition and Measurement) 规则的权力下放给了民间组织, 而自己保留的则是关于制定披露 (Disclosure) 规则的权力。但是, 早期会计准则制定中民间机构明显地存在着权威性受到挑战的局面。

美国从会计准则制定之初到目前, 其会计准则制定机构经历了数次更迭:

① 会计程序委员会 (Committee on Accounting Procedure, CAP)

会计程序委员会的存续期间是 1938 年到 1959 年, 其制定的具有公认会计原则 (GAAP) 性质的公告称为“会计研究公报” (Accounting Research Bulletin, ARB)。CAP 共制定了 51 份会计研究公报。在 CAP 阶段, 美国会计准则制定的基本模式是对当时现存的会计实务进行归纳与概括, 因此留下了备选方案过多和缺乏逻辑一致性的缺陷, 最终遭到了会计实务界和理论界的强烈抵制, 于 1959 年为 APB 所取代。

② 会计原则委员会 (Accounting Principles Board, APB)

AICPA 组建 APB 之后, 吸取了 CAP 被取代的教训, 专门组成一个会计研究部 (Accounting Research Division, ARD) 研究重大理论问题, 供 APB 制定会计准则时参考, 它的最终研究成果以“会计研究论文系列” (Accounting Research Studies, ARS) 的名称统一结集出版^①。由于学者的研究结论过于具有前瞻性, APB 还专门发表了第 1 号 APB Statements, 借以表明其对一些会计基本问题的看法, 实际上是予以否定。后来, 在 AICPA 的督促下, 根据一个专门委员会提出的要求, APB 对财务会计的基本理论进行研究, 发表了 APB Statements No.4 “财务报表的基本概念与会计原则”, 这是一份具有概念框架性质的文件, 可惜由于其颁布于 1970 年, 而 3 年后 APB 就被 FASB 所替代, 所以其理论价值很少有人进

^① 我们所熟悉的、经常引用的 ARS No.1 “会计的基本假设” (Moonitz, 1961)、ARS No.3 “试论企业广泛适用的会计原则” (Sprouse and Moonitz, 1963) 都属于 ARS 系列。应该说, AICPA 的会计研究部的某些研究成果今天看来仍不显过时, 也可以说, 直到今天其理论价值才显露出来。但是, 当时其研究成果往往具有和当时会计实务的不相称性, 这也是 ARS 若干研究结论得不到采纳的重要理由 (譬如 ARS No.1、3 就曾先后被否定)。ARS 系列前后共 15 份。

行挖掘^①。

APB 颁布的、可归类于公认会计原则的是“会计原则委员会意见书”(APB Opinions),前后包括 31 份。如果说 CAP 的工作导向属于“就事论事”(Problem By Problem)的话,那么 APB 的工作方式就是救火式的。其根本原因在于 APB 意识到、但未能够及早解决 CAP 缺乏理论和逻辑一致性的缺陷^②,因此往往无法对经济环境的变化做出迅速的反应策略,也无法抵御外来利益集团的压力^③,结果在存续了 14 年左右后为 FASB(财务会计准则委员会)所替代。

③FASB (Financial Accounting Standards Board, 财务会计准则委员会, 1973—)

FASB 的成立,摆脱了 CAP 和 APB 隶属于美国会计师协会(AIA)或美国注册会计师协会(AICPA)^④的局面,而是由具有广泛代表性的、独立的专职委员所构成,这至少从形式上确保了 FASB 具有独立性。最为关键的是,FASB 成立之初,就集中精力在 Tureblood Reports(特鲁伯鲁特报告)的基础上制定财务会计概念框架,以此作为借口(Excuse)^⑤抵御外来利益集团的压力。迄今,美国总共制定了 7 份财务会计概念公告。

FASB 成立至今,总共制定了 150 多份的财务会计准则(FAS, Financial Accounting Standards; SFAS, Statements of Financial Accounting Standards)。FASB 之所以能够得以存续至今,其制定的会计准则之所以在受到指责后仍被认为是全世界最为完善的会计标准,主要基于如下几个基本原因:

① 我国著名会计学家葛家澍教授在其系列论文“财务会计的基本概念、基本特征及基本程序”(《财会通讯》)中在国内首次对该公告的价值进行了挖掘和系统阐述。

② 其 1970 年颁布的 APB Statements No.4 在当时看来可以解决一些该方面的缺陷,但可惜为时已晚!

③ 人们对 APB Opinions 的不满在 APB Opinion No.2“投资贷项的会计处理”上达到了顶点。此外,由于 APB 的委员的临时(part-time)性质以及与一些企业具有利益关联性,这也影响了其在会计准则制定中独立进行决断的能力。

④ AIA 为 AICPA 的前身。

⑤ 详细论述可参见 Watts and Zimmerman (1979)。

第一，FASB 获得了 SEC 明确的权威支持^①，并与 SEC 保持密切联系，避免了被否决的尴尬境况。

第二，FASB 制定了财务会计概念框架，在理论上使得会计准则的制定相对具有前后的逻辑一致性，可以部分抵御外来集团的压力。

第三，FASB 制定会计准则的程序，体现了相对的充分性与透明度。FASB 制定会计准则的过程大致要经过以下 8 个步骤：

- (1) FASB 成立应该予以考虑的议题；
- (2) 成立专题性的技术研究小组，在与会计界和工商界交流联系的基础上，编写有关的讨论备忘录（DM）；
- (3) 发表 DM，给予 60 天的征求评论；
- (4) 举行公众听证会，邀请对 DM 的质询或争论；
- (5) FASB 在书面评论和听证会意见的基础上编制征求意见稿（ED）；
- (6) 公布 ED，在 30 天内征询意见；
- (7) 再次举行听证会讨论 ED；
- (8) 根据上述步骤，决定采取以下行动：A 正式发表“财务会计准则公告”；B 继续修改 ED；C 完全放弃该议题。

第四，FASB 不断地改进其制定会计准则的方式，譬如成立“紧急问题工作组”（Emerging Issues Task Force, EITF），用来处理缺乏会计准则的新问题（如当年处理衍生金融工具等）和解决会计实务界对会计准则具体技术性问题的抱怨（如准则过载等）。

二、国际范围内财务会计概念框架的发展历程

鉴于财务会计概念结构对于指导会计准则和提高财务报表的可比性方面的重要作用，西方国家若干年来对之进行了孜孜不倦的研究，并形成了丰富的研究成果。

作为规范财务会计与财务报告的公认标准，会计准则起源于现代企业的两权分离和由此引起的企业内部管理当局（报告提供者）和企业外部投资者和其他利益关系集团（报告使用者）的信息不对称。当然，由会计准

^① 为了避免由民间机构制定的会计准则的权威性不受尊重，SEC 特意在 ARS No.150 “关于制定与改进会计原则与会计准则的政策申明”中确立了民间准则制定机构颁布的会计准则的权威性。

则规范的财务报告在一定程度上可以保证会计信息披露的真实公允性,降低使用者用于寻觅信息的交易成本。高质量的财务报告需要高质量会计准则的指引。而会计准则总是以会计的基本概念为基础的,即需要连贯、协调、内在一致的理论体系来支撑。当1936年6月美国《The Accounting Review》发表由美国会计学会(AAA)组织撰写的《公司财务报表所依据的会计原则的暂行说明》^①以后,引起了热烈的争论。争论主要表现在涌现出许多处理会计问题的建议和方法需要有评估,寻找其中被普遍认可方法的标准。因而基本概念、基本原则的研究就提到了议事日程上。最早自觉研究用于评估会计准则理论的著作是Paton和Littleton的《公司会计准则导论》(An Introduction to Corporate Accounting Standards), (AAA专题研究报告第3号)的特点是:它不是直接阐述会计准则,而是以1936年的“暂行说明”为开端,对1936年的会计原则“暂行说明”中的基本概念展开详尽而严谨的研究。正如作者在序言中所说:“我们尝试将会计的基本概念交织在一起,而不是像‘暂行说明’那样表述准则。我们的意图是构建一个框架,随后在此框架中建立起对公司会计准则的说明。在这里,会计理论被视为一个凝固(连贯)、协调、内在一致的理论体系,而且如果愿意的话,可以用准则的形式予以紧凑地表达出来”(Paton and Littleton, 1940序)。所以毫不夸大地说,两位作者提出的要有连贯(coherent)、协调(coordinated)、内在一致(consistent)的理论体系来指导会计准则也成为构成CF的基本要求。

现在,人们都把美国FASB共7份财务报告概念公告(目前生效的有6份)作为CF的范本。美国CF的形成是一个不断完善的过程。CF不同于一般的抽象会计理论,它是用来评估、发展会计准则的理论,而且在缺乏会计准则的情况下,根据CF的概念和原则,还能提出具有权威性的会计处理意见以解决新出现的会计问题。这样,我们在研究CF的历史发展时,会计理论界的意见,毕竟只能作为参考,而准则制定机构有关会计准则的理论研究的态度、举措及其成果才值得人们更加重视。

历史地考察,包括美国在内的、国际范围内对财务会计概念框架的研

^① 这可以说是美国证券市场经过1929~1933大危机崩溃以后,由于通过了证券法和证券交易法重新建立以后,美国会计理论界制订会计准则的最初尝试。