

三友会计论丛第8辑

财务会计概念框架

王建新 著

Conceptual Framework for
Financial Accounting

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

SUNYO ACADEMIC SERIES IN ACCOUNTING

三友会计论丛第8辑

F234.4/170

2007

财务会计概念框架

王建新 著

Conceptual Framework for
Financial Accounting

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大连

SUNYO ACADEMIC SERIES IN ACCOUNTING

© 王建新 2007

图书在版编目 (CIP) 数据

财务会计概念框架 / 王建新著. —大连 : 东北财经大学出版社, 2007.10

(三友会计论丛·第8辑)

ISBN 978-7-81122-192-3

I.财… II.王… III.财务会计—研究 IV.F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 155587 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

总编室: (0411) 84710523

营销部: (0411) 84710711

网址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连金华光彩色印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 148mm×210mm

字数: 310 千字

印张: 13

2007 年 10 月第 1 版

2007 年 10 月第 1 次印刷

责任编辑: 李智慧 隋荣荣

责任校对: 刘咏宁

封面设计: 冀贵收

版式设计: 刘瑞东

ISBN 978-7-81122-192-3

定价: 32.00 元

作者简介

王建新，男，1973年生，博士后，副研究员，硕士生导师，现就职于财政部财政科学研究所。澳大利亚资深国家专业会计师、财政部优秀青年、财政部全国会计学术带头人后备人才。现主要从事会计理论、会计准则和国际会计等方面研究。在《管理世界》、《财政研究》、《会计研究》、《企业管理》、《审计研究》以及 Modern Accounting and Auditing 等国内外刊物上发表中英文论文 100 余篇，多篇文章被人大复印资料全文转载。出版《我国会计准则制定及其效果评价》、《中国会计准则国际趋同研究》、《国际会计》、《审计委员会指南》等著作 10 余部。曾主持国家博士后基金课题、上海市社科基金课题，参加财政部、发改委、国家社科基金、国家自然科学基金等课题多项。

出版者的话

随着我国以社会主义市场经济体制为取向的会计改革与发展的不断深入,会计基础理论研究的薄弱和滞后已经产生了越来越明显的“瓶颈”效应。这对于广大会计研究人员而言,既是严峻的挑战,又是难得的机遇。说它是“挑战”,主要是强调相关理论研究的紧迫性和艰巨性,因为许多实践问题急需相应的理论指导,而这些实践和理论在我国又都是新生的,没有现成的经验和理论可资借鉴;说它是“机遇”,主要是强调在经济体制转轨的特定时期,往往最有可能出现“百花齐放,百家争鸣”的昌明景象,步入“名家辈出,名作纷呈”的理论研究繁荣期和活跃期。

迎接“挑战”、抓住“机遇”,是每一个中国会计改革与发展的参与者和支持者义不容辞的责任。为此,我们与中国中青年财务成本研究会、东北财经大学会计学院联合创办了一个非营利的学术研究机构——三友会计研究所,力求实现学术团体、教学单位、出版机构三方的优势互补,密切联系老、中、青三代会计工作者,发挥理论界、实务界、教育界三方面的积极性,致力于会计、财务、审计三个领域的科学研究和专业服务,以期为我国的会计改革与发展做出应有的贡献。

三友会计研究所的重大行动之一就是设立“三友会计著作基金”,用于资助出版“三友会计论丛”。它旨在荟萃名

人力作及新人佳作，传播会计、财务、审计研究与实践的最新成果与动态。自 1997 年起，本论丛定期遴选并分辑推出。

采取这种多方联合、协同运作的方法，如此大规模地遴选、出版会计著作，在国内尚属首次，其艰难程度不言而喻。为此，我们殷切地希望广大会计界同仁给予热情支持和扶助，无论是作为作者、读者，还是作为评论者、建议者，您的付出都将激励我们把“三友会计论丛”的出版工作坚持下去，越做越好！

东北财经大学出版社

三友会计论丛编审委员会

顾问:

谷 祺 欧阳清 冯淑萍 李志文

委员 (以姓氏笔画为序):

马君梅 王立彦 王光远 王化成

方红星 刘永泽 刘志远 刘明辉

刘 峰 孙 铮 宋献中 李 爽

张为国 张龙平 张先治 张俊瑞

何顺文 杨雄胜 陆正飞 陈毓圭

陈国辉 陈建明 陈信元 陈 敏

周守华 罗 飞 孟 焰 郑振兴

赵德武 夏冬林 秦荣生 徐林倩丽

黄世忠 谢志华 蔡 春 薛云奎

魏明海 戴德明

序

现代会计发展至今，已经衍生出会计学、财务学（微观）和审计学（宏观）等三个既相互联系又相互区别的分支学科。就内容而言，会计学主要研究微观经济个体（企业）如何向企业外部利益相关者提供具有“决策有用性”的价值信息，财务学主要研究微观企业如何通过合理配置其财务资源而实现企业价值最大化目标，审计学则主要研究如何借助审查与验证的方法对宏观经济行为进行有效影响或控制（包括以提高政府经济行为效果为目的的政府审计和以维护资本市场正常运行为目的的注册会计师审计）。不言而喻，微观经济个体会计信息系统及其提供的价值信息，是微观财务控制和宏观审计控制的基础。

企业会计准则是企业会计信息系统运行的制度标准，也是评价企业会计信息质量的依据。从宏观层面看，企业会计准则维系着作为财产受托者的企业与以作为财产所有者的股东为代表的企业利益相关者之间的经济利益平衡格局。更直接地讲，会计准则作为一种制度安排，其本身就是经济利益分配制度的一项重要内容。因此，会计准则的“经济后果”显而易见。在这种意义上，会计准则国际化可以被理解为是经济利益关系主体“国际化”的一种必然结果。

在信息社会中，信息的“导向”与“导流”作用巨大。会计信息也不例外。特别是在资本市场，虚假的会计信息会使社会资本（金）流入不该流入的企业，从而导致经济资源利用的低效率甚至浪费，而真实的会计信息则是引导社会资本流入高效企业的基本保证。会计信息实际上已经成为引导经济资源合理配置的“航灯”。因此，用来规范会计行为、确保会计信息质量的企业会计准则，已经构成

了经济资源合理配置的制度基础。

会计准则的“宏观”意义足以让人们充分认识到它的社会价值。其实，会计准则自身跌宕起伏的发展历史，已经提供了佐证。在市场经济较为成熟的国家或地区，普通民众也关心会计准则的制定，足见会计准则的“利益”效应。因而，如何制定“高质量”的会计准则，不仅成为会计专业人士面临的重大课题，也成为各国政府深感棘手的难题。

自 20 世纪 70 年代开始，以美国财务会计准则委员会（FASB）为代表，学者及研究机构开始特别关注会计准则制定所依据的财务会计概念框架（CF）问题。时至今日，多数学者以及会计准则制定者都认为高质量的会计准则必须依赖于一整套科学的财务会计概念框架。在我国，依据经济的国际化发展趋势以及我国市场经济发展的实际情况，财政部围绕类似于财务会计概念框架的“基本准则”的制定与完善，先后两次构建了与我国经济发展状况相适应的会计准则体系。

王建新博士的新著《财务会计概念框架》，紧紧围绕财务会计概念框架与会计准则制定这两个相互关联的问题进行了深入研究。作者从比较视角对现有的财务会计概念框架进行剖析，并就我国财务会计概念框架的构建提出了富有学术价值的建设性意见，这对于深化我国的财务会计理论研究和会计准则体系的进一步完善都具有重要意义。

唐国平

2007 年 4 月

前 言

2001 年中国加入了世界贸易组织 (WTO)，按 WTO 协议规定，五年的过渡期截止 2007 年结束，这样，中国将需要逐步全面履行 WTO 协议。中国加入 WTO 之后，市场的开放、非歧视和公平贸易原则的实施等带来经济贸易的高度自由化，使会计面临的环境更加自由、开放和复杂。中国将进一步融入市场经济的国际大家庭中，公平、诚信等将成为市场经济运行的必备法则。而会计准则是市场经济的基础，在中国逐步全面加入 WTO 之后，以往推动中国会计国际趋同的因素，将以新的力量和新的方式，发挥更大的作用，使中国会计国际趋同面临更深刻的挑战。用一个既具有中国特色又符合国际惯例的财务会计概念框架来指导和规范我国会计准则的制定已是大势所趋。当然，概念框架的表现形式可能不一，在我国目前主要表现为基本准则。为此，我国于 2006 年构建了包括基本准则在内的新的会计准则体系，新准则体系下基本准则对具体准则指导作用大大加强，基本准则与具体准则更加逻辑一致。就我国现阶段而言，基本准则在相当程度上充当了应用型概念框架的作用。

目前，美国、英国、澳大利亚、加拿大等西方发达国家都建立了各自的财务会计概念框架。虽然名称不尽一致，但其实质是相同的，即都是对财务会计规范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或会计实务，为其提供一个更一致的概念基础，并作为评估既有会计准则质量的一个重要标准，指导发展新的会计准则。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。在国际会计趋同的今天，各国会计准则的制定，也必须奠定在大致相同的概念

基础之上，否则概念基础不一致将给会计准则和会计的国际趋同带来诸多障碍。

本书紧紧围绕财务会计概念框架与会计准则制定这两个相互关联的问题进行研究。研究财务会计概念框架对于制定会计准则具有极其重要的意义。没有了概念框架，会计准则的制定就没有系统的理论指导；没有了概念框架，也就没有了评价会计准则质量优劣的标准；没有了概念框架，会计准则体系就不能保持其内在逻辑性。

本书共包括 7 章，重点就财务会计概念框架进行了国际比较研究，并就会计准则国际趋同背景下我国的财务会计概念框架构建及会计准则制定等问题进行了分析。第 1 章为财务会计概念框架概述，追根溯源，主要就财务会计概念框架的产生与发展及其历史作用进行了分析。第 2 章对美国财务会计准则委员会、国际会计准则委员会、英国会计准则委员会、澳大利亚会计准则委员会等的概念框架构成进行了系统的比较，目的是探讨财务会计概念框架构成的共性和差异。由于财务会计概念框架的实施随着其法律地位的不同而发挥不同的作用，因此在第 3 章深入研究国外财务会计概念框架的法律地位和我国的制度背景后，对我国的情况进行了具体的分析。同时，借鉴西方的研究成果，结合我国的具体国情，作者在第 4 章就我国将来的财务会计概念框架的表现形式和基本内容进行了探讨。第 5 章就财务会计概念框架国际趋同的大背景下，对各国有关这一研究的最新发展动向作了介绍。第 6 章在分析会计准则国际趋同的理论基础上，就我国会计准则国际趋同的发展演进、趋同动因以及策略和步骤进行了探讨。第 7 章在结合前述概念框架内容介绍的基础上，主要对我国新会计准则体系作了评述，包括我国基本准则修订的主要变化、国际比较，概念框架思想的体现，以及在基本准则指导下的新准则体系的构成、特点、突出变化及基本思想和核心理

念等。

由于概念框架理论博大精深，加之作者水平有限，错漏之处在所难免，恳请读者和专家批评指正。

作者

2007 年 4 月

目 录

1	财务会计概念框架概述	1
1.1	财务会计概念框架的概念和作用	1
1.2	财务会计概念框架产生与发展的历史概况	13
1.3	财务会计概念框架的逻辑起点	23
2	财务会计概念框架构成的比较研究	30
2.1	财务会计概念框架构成的总体比较	30
2.2	财务会计概念框架内容的具体比较	55
3	财务会计概念框架的法律地位	91
3.1	财务会计概念框架法律地位的比较	91
3.2	财务会计概念框架制定主体的比较	97
4	我国未来财务会计概念框架构建初探	103
4.1	财务会计报告的目标	104
4.2	会计信息的质量特征	111
4.3	财务会计报表要素定义及其确认和计量	120
4.4	中国会计准则公允价值运用及其思考	136
4.5	财务会计报告	183
5	财务会计概念框架的国际趋同与会计 准则制定	196
5.1	财务会计概念框架与我国会计准则制定现状	196
5.2	财务会计概念框架的国际趋同	205
6	中国会计准则国际趋同的理论分析	224
6.1	中国会计准则国际趋同的理论基础	224
6.2	中国会计准则国际趋同回顾	227
6.3	中国会计准则国际趋同的动因分析	239

6.4 中国会计准则的国际趋同策略分析	244
<u>7 基本准则的修订和新会计准则体系的建立</u>	251
7.1 基本准则的修订	251
7.2 基本准则的新旧差异和国际趋同分析	259
7.3 我国新会计准则体系框架构建	265
7.4 新会计准则体系的主要特点及突出变化	270
7.5 新会计准则体系的基本思想及核心理念	286
附录一 企业会计准则——基本准则	294
附录二 编报财务报表的框架	302
附录三 IASC 和 IASB 发展简史（大事录）	331
附录四 美国会计准则一览表	347
附录五 英国会计准则一览表	361
附录六 各国采用国际财务报告准则概况	365
附录七 国际会计准则与国际财务报告 准则一览表	372
附录八 美国公认会计原则（GAAP）的演进	375
主要参考文献	389

1 财务会计概念框架概述

1.1 财务会计概念框架的概念和作用

1.1.1 财务会计概念框架的基本概念

财务会计概念框架（Conceptual Framework of Financial Accounting, CF）一词，最早出现于美国财务会计准则委员会（FASB）1976年12月2日公布的《关于企业财务报表目标的暂行结论》（Tentative Conclusions on Objectives of Financial Statements of Business Enterprises）、《财务会计和报告的概念结构：财务报表的要素及其计量》（The Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements and Their Measurement）和《概念框架研究项目的范围与含义》（Scope and Implications of the Conceptual Framework Project）等三个文件中^①。

“概念框架是一项章程（constitution），它是由相互联系的目标与基础所形成的内在一致的体系，它可以引导相互一致的准则，并对财务会计和财务报表的性质、作用和局限性做出规定。目标（objectives）确定了会计的目的（goals）和意图（purposes）。基础（fundamentals）是指会计的基本概念，这些概念可以用来指导会计核算事项的选择、对这些事项的计量，以及作为对这些事项加以

^① 李玉环：《我国财务会计概念框架若干问题的研究》，载《会计论坛》，2005（1）。

总结并向利益集团传达的方式。由于这些概念可以派生其他概念，在制定、解释和应用会计与报告准则时又必须反复引用它们。因此，从这一意义上说，这些概念是最基本的”^①。

其他准则制定机构，如国际会计准则理事会（IASB）、英国会计准则理事会（ASB）、加拿大注册会计师会（CICA）和澳大利亚会计准则委员会（AASB）都提出了概念框架或者类似的概念，但都仅描述了概念框架的地位、性质和作用，并没有对概念框架做出一个完整的定义。

笔者认为，财务会计概念框架是指用来作为特定领域的行为准则的一套公认的理论基础。就财务报表而言，这些行为准则将为新的会计报告实践以及评估现有的准则提供基础。既然财务报告的过程是提供有利于经济决策的财务信息，那么这个理论框架将为核算什么样的事件，如何计量以及如何与用户进行沟通提供理论基础。所以，尽管这个框架是理论方面的，但是作为财务报告的会计框架是非常有现实指导意义的。

财务会计准则制定者的概念框架或者原则是指用来指导其工作的会计模型。这些原则通常用来表述准则制定者对以下内容所持的观点：

财务报表应该反映什么样的业务活动？

应该突出反映这些活动的哪些方面？

如果需要反映在财务报表中，那么应该反映信息的哪些属性？

这些信息如何反映在财务报表中？

1.1.2 为什么需要财务会计概念框架

美国著名会计学者贝尔考伊（A.R. Belkaoui）教授在对概念框

^① The Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements and Their Measurement, Stanford, Cg.: FASB, 1976.

架作解释时指出：“概念框架可作为在制定会计准则过程中所采用的一项章程。其目的是通过减少特定准则与概念框架之间的差距来指导解决准则制定过程中产生的纠纷。”^①

财务报告的会计概念框架是一套可以用来客观地评估实践问题的理论。但是，不同的准则制定者在缺乏公认理论框架的情况下，不断地通过制定具体会计准则来尝试解决具体的会计和报告问题，其结果则是准则制定者已经确定了外部报告的内容和形式，但是并没有解决最基本的问题，例如：

这些报告的目的是什么？

谁是这些报告的用户？

这些用户的信息需求是什么？

什么样的报告能够最好地满足他们的需要？

因而，这些准则的制定往往比较随意，或是采用类似“救火”的方法来解决问题^②，在英国一个比较典型的例子就是，会计准则制定委员会试着去解决一些如表外融资以及商标资本化的问题。但在另一方面，如果存在大家认可的会计框架，那么准则制定者的角色就会从“救火者”转换为“建筑师”，根据用户的需求来设计外部财务报告。

此外，在缺乏统一的会计概念框架或者是基于不配比的概念框架的情况下，一些同样的理论问题总是在不同的场合被不同的工作主体来讨论，有时造成准则的不一致。例如，在英国，这些冲突就表现在实质与形式，配比与谨慎，以及收益是通过资产负债表还是通过收入减成本来计量。许多现行的英国准则对同样的情况允许两个或者更多的会计方法，并允许一些会计实践采用比较随意的方法。

^① Ahmed Riahi Belkaoui, *Accounting Theory*, p.189, Cambridge, The University Press, 1993.

^② 我国在2000年实施的债务重组准则和非货币性交易准则，在发布一年后就进行较大幅度的修改，其计量基础由公允价值改为历史成本。在如此短的时间内进行这么大的修改，让市场参与者较难适应，也造成会计信息的混乱。