

财务会计理论研究

CAIWU KUAIJI LILUN YANJIU

刘骏 著

57

9

34

2

8

5

1

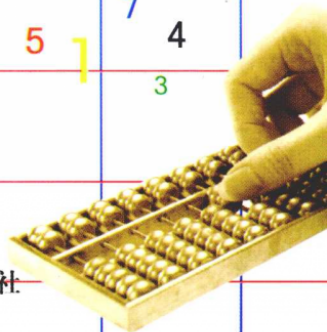
7

4

3

39

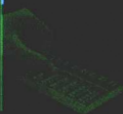
6



江西科学技术出版社

财 务 计 理 论 研 究

CAIWU KUAIJI LILUN YANJIU

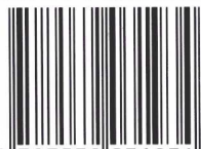


责任编辑/邓玉琼

李露萍

封面设计/雨 凡

ISBN 978-7-5390-3193-4



9 787539 031934 >

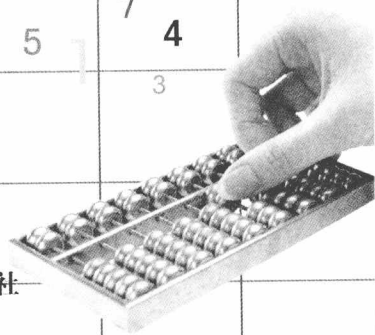
定价: 35.00元

财务会计理论研究

CAIWU KUAIJI LILUN YANJIU

刘骏 著

57 9 34 8 5 7 4 6
2 3



江西科学技术出版社

作者简介

刘骏,男,江西财经大学会计学院教授,会计学博士生导师,经济学博士,江西省高校中青年学科带头人。

前 言

本书主要就财务会计概念框架的基本理论进行阐述和探讨。

目前,我国尚未构建严格意义的财务会计概念框架。而美国、英国、澳大利亚、加拿大等西方国家都建立了各自的财务会计概念框架。随着我国会计国际趋同步伐的加快,尽快构建一套适合中国国情的财务会计概念框架,既是我国财务会计国际趋同的需要,更是我国具体会计规范发展完善的需要。

我国 1992 年首次发布,2006 年修改后重新发布的《企业会计准则——基本准则》,学术界普遍称之为准财务会计概念框架。要构建真正意义的中国财务会计概念框架,我国还有较长的路要走,其中的许多基本理论问题有待进一步探讨。鉴于此,我们启动了本项目的研究。

本书是作者多年的研究所得,就财务会计概念框架的许多理论问题提出了自己的见解:

1. 对财务会计概念框架的定义和作用进行了新的界定和阐述。
2. 在分析、批判决策有用观和受托责任观的基础上,提出了财务会计目标的如实反映观。
3. 对会计前提作了较深入的分析研究,在前提还是假设,币值稳定要否成为会计前提,会计前提要否成为财务会计概念框架的逻辑起点等问题上均有自己的观点。
4. 在批判并吸收 FASB 和 IASC 会计信息质量特征体系的

基础上,重构了以可靠性为首要质量特征的会计信息质量特征体系。

5. 在分析现有研究成果的基础上,提出了关于会计要素的分类标准等等。

本书的顺利出版首先要感谢江西省出版总社的胡伟同志;其次要感谢江西财经大学会计学院的硕士研究生彭飞和赵凯同学,他们做了大量的前期工作,尤其是关于计量和确认部分的内容;最后特别要感谢的是书中引用的许多成果的作者。

本书可作为相关研究的参考文献,也可作为会计专业本科和硕士研究生教材使用。

限于本人水平,书中不妥之处敬请读者指正。

刘 骏

2008年6月8日于南昌

目 录

第1章 财务会计概念框架	(1)
1.1 财务会计概念框架的含义及作用	(1)
1.2 主要准则制定机构的概念框架	(6)
1.3 我国的财务会计概念框架	(13)
第2章 关于财务报告目标的探讨	(21)
2.1 受托责任观	(22)
2.2 决策有用观	(23)
2.3 对受托责任观和决策有用观之评价	(25)
2.3.1 受托责任观	(25)
2.3.2 决策有用观	(26)
2.4 财务报告的目标是如实反映	(28)
第3章 会计前提研究	(31)
3.1 会计假设还是会计前提	(31)
3.2 会计前提的构成要素	(33)
3.2.1 关于会计前提构成要素的几种观点	(33)
3.2.2 会计前提的构成要素	(35)
3.3 会计前提应否成为概念框架的逻辑起点	(38)
3.4 会计前提的内容	(42)
3.4.1 会计主体	(43)
3.4.2 持续经营	(45)
3.4.3 会计分期	(47)
3.4.4 货币计量	(48)

第4章 会计信息质量特征研究	(50)
4.1 文献回顾与启示	(50)
4.1.1 有关研究的回顾	(50)
4.1.2 启示	(55)
4.2 相关性和可靠性	(56)
4.2.1 相关性	(56)
4.2.2 可靠性	(60)
4.3 可理解性和可比性	(64)
4.3.1 可理解性	(64)
4.3.2 可比性	(66)
4.4 重要性与成本和效益约束	(68)
4.4.1 重要性	(68)
4.4.2 成本和效益	(69)
4.5 会计信息质量特征体系重构	(70)
第5章 财务报表要素研究	(72)
5.1 有关研究的回顾	(72)
5.1.1 什么是财务报表要素	(72)
5.1.2 为什么需要财务报表要素	(73)
5.1.3 财务报表要素怎么分类	(74)
5.1.4 要素的具体分类和定义	(76)
5.2 具体要素研究	(77)
5.2.1 资产	(77)
5.2.2 负债	(83)
5.2.3 所有者权益	(85)
5.2.4 收益(利润)	(91)
第6章 会计确认	(98)
6.1 财务会计确认概述	(98)
6.1.1 财务会计确认的含义	(98)

目 录

6.1.2 会计确认的相关概念	(100)
6.1.3 财务会计确认的意义	(101)
6.1.4 会计确认标准	(102)
6.1.5 会计要素的确认	(104)
6.1.6 财务会计的确认基础	(106)
6.2 权责发生制基础上的会计确认	(108)
6.2.1 权责发生制的内涵	(108)
6.2.2 权责发生制的优缺点	(110)
6.3 收付实现制基础上的确认	(112)
6.3.1 收付实现制的含义	(112)
6.3.2 收付实现制的优缺点	(114)
6.4 财务会计确认基础的未来	(116)
6.4.1 财务会计确认基础的未来—现金流制	(116)
6.4.2 现金流制的优缺点	(118)
6.4.3 会计确认的未来发展趋势	(122)
第7章 会计计量	(125)
7.1 会计计量概述	(125)
7.2 会计计量与会计概念框架	(132)
7.3 计量单位和计量属性	(138)
7.4 会计计量模式	(155)
7.5 公允价值概念的研究	(159)
7.6 公允价值的获取方法研究	(173)
7.7 会计计量在会计准则中的应用	(187)
附录一	(219)
附录二	(227)
参考文献	(256)

第 1 章 财务会计概念框架

1.1 财务会计概念框架的含义及作用

1. 财务会计概念框架的含义

美国财务会计准则委员会(FASB)对财务会计概念框架的定义为:“概念框架是一部宪章,一套目标与基本理论相关联的,有内在逻辑性的体系。该体系能引导出前后一贯的会计准则,并指出财务会计与财务报表的性质、作用和局限性。目标明确会计的目的和意图。基本理论指会计的基本概念,它们指引应予会计处理的事项的筛选,各种事项的计量,以及汇总并使之传递给利害关系集团的手段。由于这类概念派生其他概念,在制定解释和应用会计与报告准则时又必须反复地引用它们,在这个意义上,这类概念是基本的。”

FASB 在 20 世纪 70 年代后期就开始研究财务会计概念结构,至今共公布七个财务会计概念公告(SFAC),依公告分布的时间顺序是:

No.1 《企业财务报告的目标》(第 1 号财务会计概念公告)

No.2 《会计信息质量特征》(第 2 号财务会计概念公告)

No.3 《企业财务报表的要素》(第 3 号财务会计概念公

告)

No.4 《非营利组织财务报告的目标》(第4号财务会计概念公告)

No.5 《企业财务报表的确认和计量》(第5号财务会计概念公告)

No.6 《财务报表的要素》(替代第3号财务会计概念公告,对第2号财务会计概念公告进行了部分修订)

No.7 《现金流量信息和现值在会计计量中的应用》

关于财务会计概念框架的定义还有许多:

加拿大特许会计师协会是加拿大会计准则制定机构,其发布的一份名为《财务报表概念》认为,财务报表概念的目的在于描述那些指导建立和使用通用目的的会计原则的概念。其内容涉及财务报表的目标、成本与效益平衡、重大性、会计信息质量标准、财务报表要素、确认、计量等等。

会计准则委员会是英国的会计准则制定机构,其发布的与财务会计概念框架相似的文件为《原则报告》,它确立了指导对外财务报表编报的概念,为会计准则委员会制定与审查会计准则,提供一个内在一致的参考框架。在特定情况下,它还可选择不同的会计处理方法提供依据。其内容涉及财务报表的目标,会计信息质量要求,会计要素及其确认、计量,信息提供和报告主体等。

与财务会计概念框架相类似的文件在澳大利亚称为《会计概念报告》,依其解释:会计概念报告确定了通用目的的财务报告的编报所必须遵守的基本概念。该报告强调会计准则是概念报告的补充,在特殊情况下,准则具有优先权。其内容涉及财务报告的目标,会计信息质量要求,要素的定义及其确认和计量,财务报告信息的列报。

吴水澎(2000)在批判和吸收 FASB 财务会计概念框架的定

义的基础上对财务会计概念框架下了这样的定义:概念框架是指由一系列彼此相关的会计基本概念所构成的一个协调一致的体系,旨在为发展和完善会计准则提供必要的理论指导。其论述的内容涉及会计基本前提、会计目标、会计信息质量特征、会计要素及其确认和计量、财务报告。

王建新(2007)认为,财务会计概念框架是指用来作为特定领域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会计准则提供基础。

葛家澎、陈少华(2002)认为,概念框架(Conceptual Framework, CF)是一系列基本概念之间的相互关系,其内在联系贯穿了它们之间的原则,使它们形成一个概念体系和网络。

张文贤(2002)认为,财务会计概念结构(财务会计理论结构)实际上是将各种财务会计理论按照一定的逻辑关系有机结合而形成的一个完整、多层次的理论结构系统,即对财务会计实践进行理性认识和指导的规范化理论系统,是对财务会计实践进行理性认识和指导的规范化结构。

关于财务会计概念框架的定义还有其他的提法,见仁见智,莫衷一是。透过以上定义我们不难发现这样几点:

(1)财务会计概念框架是财务会计体系中一个最最基本的东西,是财务会计体系中的“宪章”,其基础作用相当于宪法在法规体系中的作用。

(2)财务会计概念框架是一个理论体系。这个理论体系不是无所不包,一般也不兼容不同观点,它是适应不同经济社会环境而选择的一个规范的理论体系。

(3)财务会计概念框架的主要作用是为具体会计规范服务的(如会计准则、会计制度),为新的具体会计规范的制定,已有的具体会计规范的完善提供指导;特殊情况下还为具体会计规

范的缺失起到拾遗补缺的作用。

(4) 财务会计概念框架依其形成的逻辑思路分为两类,即规范性的财务会计概念框架和描述性的财务会计概念框架。

FASB 是典型的规范性的财务概念框架,其形成的逻辑思路是演绎法,这也是当今学术界广为推崇的。规范性的财务会计概念框架的逻辑起点的选择至关重要。

综上所述,我们认为,财务会计概念框架是财务会计体系中基于现实选择的基础性的、规范的理论体系,它为具体的财务会计规范服务。

2. 财务会计概念框架的作用

(1) 财务会计概念框架的规范作用。这里包括两层意思:其一是理论的规范作用。财务会计是会计系统的一个传统的、较为成熟的学科。关于财务会计的一些基本的概念和理论形成了不同的流派,这些不同的流派是基于特定环境、特定视角和特定思维的产物,但是特定国家(地区)的特定时期只适用于特定的财务会计理论。因此,统一认识,形成适应特定环境的理论体系有其必要。其二是实务的规范作用。财务会计区别对内会计的一个重要的标准是其要一套统一的操作规范。财务会计概念框架通过对具体会计规范(会计准则或会计制度等)的作用规范财务会计实务。

(2) 财务会计概念框架的基础作用。这里包括三层意思:其一是具体会计规范的制定要以财务会计概念框架作为理论指导。随着经济社会的不断进步和发展,新的交易和事项会不断出现,为规范这类交易和事项的会计确认、计量、记录和报告,制定相应的会计规范就离不开财务会计概念框架的理论指导。其二是已有的会计具体规范由于各种原因不能保证会计信息的质量要求时需要修改完善,此时也需要财务会计概念框架作为理论指导。其三是当实务中出现的交易和事项现有通用会计规范

没有涵盖时,剩余会计规则的制定就势在必行,此时的依据仍然是财务会计概念框架。

(3) 财务会计概念框架的平衡作用。在会计规范的制定和执行过程中,会计信息相关的各种利益集团往往会基于自己的利益提出有利于自己的处理方法,这时平衡各利益集团有力武器就是财务会计概念框架。“会计准则制定者唯一能够用来抵抗在准则过程中出现的政府干预就是证明其建立的会计准则来源于一套理论框架。否则,人们如何来劝说这些行业政客们,使他们相信对他们行业不利的准则要比没有这些准则更好。”(王建新,2007)

(4) 财务会计概念框架的“节约”作用。“节约”说的是一套科学的财务会计概念框架可以减少会计实务对大量具体准则的需求,从而节约具体会计准则制定和执行成本,提高会计准则的制定和执行效率。以“安然事件”为代表的美国财务欺诈引起了人们许多反思,其中一个重要方面就是会计准则制定应以“原则”为导向,还是以“规则”为导向。普遍认为目前美国的会计准则是“规则”导向的产物,并且广受批评。如果有一套科学的财务会计概念框架,美国会计准则“规则”导向的情况可能就会有所改变,这是因为许多具体的强调可以通过概括性的原则来满足。

(5) 财务会计概念框架在我国具有特别意义。我国是长期实行计划经济体制的国家,与之相适应的是适应计划经济体制的会计规范。随着改革开放和计划经济向市场经济的过渡,我国会计规范逐渐向国际化趋同,其间借鉴国外会计规范构建了一套较为完整的会计规范体系。这套会计规范,尤其是会计准则体系总的来说是不错的,基本能满足财务会计的确认、计量、记录和报告的需要,但由于时间等原因还存在这样和那样的不足。先构建一套适合中国国情的财务会计概念框架,然后以其去评估现有的以借鉴为主的准则体系,最终才能有一套更为科

学的、适应中国经济环境的会计准则体系。

1.2 主要准则制定机构的概念框架

1. FASB 的财务会计概念框架

1978 年起,美国财务会计准则委员会陆续发布财务会计概念公告(SFAC),共计七个公告。具体见表 1-1。

表 1-1 美国财务概念公告

编 号	标 题
SFAC1	企业编制财务报告的目标
SFAC2	会计信息的质量特征
SFAC3	企业财务报表的要素
SFAC4	非营利组织编制财务报告的目标
SFAC5	企业财务报告项目的确认和计量
SFAC6	财务报表的要素
SFAC7	在会计计量中使用现金流量信息和现值

(1) 第一号公告。

该公告与企业财务报告目标相关,认为企业财务报告的目标是为生产经营和经济决策提供有用信息,即通常所说的决策有用观,体现了以使用者为导向的观点。该公告假定财务报表的使用者通晓财务信息和报告知识。该公告也注意到受托责任的重要性,即根据管理层对所有者和和其他利益集团履行职责的评估情况以解脱管理层的受托责任。该报告认为:会计信息的提供与使用受成本效益原则的约束;财务报告信息无法覆盖所

有企业信息;权责发生制在评估和预测企业盈利水平及现金流动性时具有重要作用;信息提供者提供信息应充分考虑其对预测和评估的有用性,预测和评估则是信息使用者的自我行为。

(2)第2号公告。

该公告主要涉及的是会计信息质量特征的内容,即决策有用的信息的标准是什么。FASB以决策有用观为目标导向,构建了一套会计信息质量特征体系,这个体系中关于会计信息质量特征有主有次,还有约束条件和确认质量的界限。约束条件说的是财务信息的效益一定要超过其成本。这个普遍性的约束条件援引的是信息经济学的观点。虽然这是概念框架中必要的组成部分,然而也可能是概念框架在实际应用过程中最难操作的部分。实际上,不可能找到一种衡量不同的成本和效益的、可靠的和量化的标准。会计信息的效益主要以投资者和债权人为主的各种信息使用者在决策过程中利用效益的效用表示的。因而,会计信息的效益是指关于会计信息与决策、经营责任目标相关的有用性。而会计信息的成本则包括两块内容:其一是信息产生的直接成本,发生在搜集、整理和传播的过程中。其二是间接成本,之一是公开信息会产生竞争劣势,之二是信息的可理解性。

(3)第3号公告。

第3号财务会计概念公告涉及的是财务报表的要素内容,提出了十项财务报表要素,并对其下了定义。第6号财务会计概念框架后来替代了第3号财务会计概念框架。

(4)第4号公告。

该公告主要涉及非盈利组织的财务报告的目标。

(5)第5号公告。

该公告1984年12月公布,与第4号财务会计概念公告的发布间隔了4年之久。该公告涉及的是确认和计量中的难题,并没有试图完全解决确认和计量问题。正如公告第二段所指出

的:“该公告中的确认标准和指南通常与实际情况相一致,因此并不意味着有根本的变化,也不能排除在实际中未来变化的可能性。委员会把未来变化看作是一个具有过去变化特征的逐步演变过程。”公告指出,公告中讨论的概念严格应用于财务报表中,并非其他披露方式。公告提出的呈报财务信息的不同形式见图1-1。该公告具体就盈利和全面收益、确认标准、计量属性进行了阐述。

(6)第6号公告。

该公告替代第3号公告,而不是对第3号公告的修订。第6号财务会计概念公告关于会计要素的定义与第3号公告是相同的,增加的是对非营利组织的财务报表要素的讨论以及第2号公告关于会计信息质量特征被扩展应用到非营利组织中。实际上第6号公告对财务会计概念框架没有增加新内容,有的只是原有内容的拓展。第6号公告对财务报表十大要素定义为:

1)资产(*Assets*)指特定主体由于过去的交易或事项所拥有或控制的、可预期的未来经济利益。

2)负债(*Liabilities*)指特定主体由于过去的交易或事项而在现在承担的在未来向其他主体交付资产或提供服务的责任,这种责任将引起可预期的经济利益的未来流出。

3)权益或净资产(*Equity*)指主体的资产减去负债后的剩余权益(*Residual Interest*)。在企业中,权益是业主的权益。非营利组织和企业不同,不存在业主权益。其净资产根据是否存在出资人限定的用途分为三类:永久限定、暂时限定和非限定。

4)业主投资(*Investments by Owners*)指由于其他主体为取得或增加在某一企业中的权益,而把有价值的东西交付给企业,从而形成某一特定企业的资产的增加是经营企业中权益的增加。业主投资最常见的形式是投入资产,但是投入的标的物也可以包括服务,或是企业负债的偿还与转让。