

第6卷 第1辑
(总第6辑)
Vol.6 No.1

China Accounting Research and Education

中国会计研究与教育

- 陈朝琳等 财务会计概念框架的框架性探索
许家林等 企业社会责任会计信息披露影响因素研究
毛洪涛等 非营利组织联合成本分摊准则及对我国准则的启示
王竹泉等 “政、产、学、研”多方协同的营运资金管理研究模式探索
康 均等 中国环境会计研究(2001—2010): 简评与展望
刘运国等 市场环境、股权性质与债务资本成本
王棣华等 中国上市公司股权激励实施现状研究
徐国君等 地方政府支出绩效评价体系构建与应用研究
王秀华 大股东与企业价值: 基于利益相关者集体选择的视角
隋 敏 企业社会资本构成要素解构
徐璟娜 中国企业自主研发技术资本投资战略研究
姜 毅等 人本审计理论结构初探
梁 雷 商业银行嵌入式经济资本风险控制体系初探
刘光友 会计师事务所专业实习的学生满意度调查研究



中国海洋大学 出版社
CHINA OCEAN UNIVERSITY PRESS

中国会计研究与教育

China Accounting Research and Education

特邀顾问

郭道扬(中南财经政法大学) 孙 铮(上海财经大学)
陈毓圭(中国注册会计师协会) 曲晓辉(厦门大学)
陈信元(上海财经大学) 戴德明(中国人民大学)
刘永泽(东北财经大学) 王 华(广东商学院)

编委会

主任委员

周守华(中国会计学会)

副主任委员

罗 飞(中南财经政法大学) 陆正飞(北京大学)

夏冬林(清华大学) 刘 峰(中山大学)

杨雄胜(南京大学) 李若山(复旦大学)

孟 焰(中央财经大学)

委员(以姓氏笔画为序)

王善平(湖南大学) 王永海(武汉大学) 王竹泉(中国海洋大学)

刘 星(重庆大学) 刘志远(南开大学) 吴联生(北京大学)

张天西(上海交通大学) 罗福凯(中国海洋大学) 徐国君(青岛国信集团)

储一昀(上海财经大学) 彭韶兵(西南财经大学) 蔡好东(山东财经大学)

编辑部

主 编 王竹泉

副 主 编 罗福凯 张世兴 房巧玲

主 任 李 雪

通讯地址 青岛市松岭路 238 号 中国海洋大学管理学院
《中国会计研究与教育》编辑部

邮政编码 266100

电子信箱 careouc@yahoo.com.cn

联系电话 0532-66782357, 66782713, 66782890

图书在版编目(CIP)数据

中国会计研究与教育. 第6卷. 第1辑/王竹泉主编.
—青岛:中国海洋大学出版社, 2012. 6

ISBN 978-7-5670-0028-5

I. ①中… II. ①王… III. ①会计—中国—丛刊
IV. ①F23-55

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2012)第 126534 号

出版发行 中国海洋大学出版社

社 址 青岛市香港东路 23 号

邮政编码 266071

网 址 <http://www.ouc-press.com>

电子信箱 cbsebs@ouc.edu.cn

订购电话 0532—82032573(传真)

责任编辑 邓志科

电 话 0532—85901040

印 制 日照日报印务中心

版 次 2012 年 6 月第 1 版

印 次 2012 年 6 月第 1 次印刷

成品尺寸 185 mm×260 mm

印 张 12.75

字 数 300 千字

定 价 25.00 元

目 录

财务会计概念框架的框架性探索	陈朝琳 叶丰滢(1)
企业社会责任会计信息披露影响因素研究 ...	许家林 孙清亮(24)
非营利组织联合成本分摊准则及对我国准则的启示	毛洪涛 周达勇等(45)
“政、产、学、研”多方协同的营运资金管理研究模式探索	
.....	王竹泉 杨凌雁等(58)
中国环境会计研究(2001—2010):简评与展望 ——基于中国学术期刊网相关数据的分析	康 均 焦西丹(70)
市场环境、股权性质与债务资本成本 ——来自中国上市公司的经验证据 ...	刘运国 张俊峰等(80)
中国上市公司股权激励实施现状研究	王棣华 王红圆(93)
地方政府支出绩效评价体系构建与应用研究	徐国君 谢宜豪(104)
大股东与企业价值:基于利益相关者集体选择的视角	
.....	王秀华(117)
企业社会资本构成要素解构	隋 敏(131)
中国企业自主研发技术资本投资战略研究	徐璟娜(144)
人本审计理论结构初探	姜 毅 李 雪(157)
商业银行嵌入式经济资本风险控制体系初探	梁 雷(171)
会计师事务所专业实习的学生满意度调查研究.....	刘光友(186)

Contents

Study on the Structure of Conceptual Framework for Financial Accounting	Chen Chaolin & Ye Fengying(1)
Research on Factors that Influence the Disclosure of the Corporate Social Responsibility Accounting Information	Xu Jialin & Sun Qingliang(24)
Joint-Cost Allocation Standards in Nonprofit Organizations and Their Implications for Correspondent Standard Reforms in China	Mao Hongtao & Zhou Dayong et al. (45)
“Government, Industry, Academia and Research,” Multi-collaborative Research Model to Explore the Working Capital Management	Wang Zhuquan & Yang Lingyan et al. (58)
Environmental Accounting Research of China (2001-2010): Comment and Outlook	Kang Jun & Jiao Xidan(70)
Market Environment, Ownership Property and Debt Cost	Liu Yunguo & Zhang Junfeng et al. (80)
Research on the Status of Implementation of Equity Incentive for Listed Companies in China	Wang Dihua & Wang Hongyuan(93)
Research on Building and Applying of Local Government Expenditure Performance Evaluation System	Xu Guojun & Xie Yihao(104)
Blockholder and Firm Value: Based on the Perspective of Collective Choice by Stakeholders	Wang Xiuhua(117)
Deconstruction on the Elements of Enterprise’s Social Capital ...	Sui Min(131)
Study on Chinese Enterprise Independent R&D Technology Capital Investment Strategy	Xu Jingna(144)
An Exploratory Study on the Structure of Human-centered Auditing	Jiang Yi & Li Xue(157)
Commercial Bank Embedded Economic Capital Risk-control System Research	Liang Lei(171)
A Survey on the Student Satisfaction with the CPA Firm Internships	Liu Guangyou(186)

财务会计概念框架的框架性探索^{*}

陈朝琳^① 叶丰滢^②

(厦门国家会计学院)

摘 要 为了理清对于财务会计概念框架在结构方面(即基本概念^③之间的层次及其关系问题)的认识,本文首先试图把握财务会计概念框架的性质,对其作为理论方面的主要特点进行简要说明;接着,简要介绍 FASB 与 IASB 概念框架的历史及现状;最后部分是本文的重点,基于上述对概念框架的粗浅理解,以及学界前辈对概念框架结构问题的研究成果,构造笔者心目中的财务会计基本概念关系图,并从层次安排及各基本概念之间的相互关系等方面,对该图作详细说明。

关键词 概念框架 基本概念 层次 相互关系

关于财务会计概念框架的结构,即基本概念之间的层次及其关系问题,迄今为止,国内的研究尚不多见。葛家澍教授与杜兴强教授(2007)把它归纳为三个层次,画出图式,并指出其中的贡献和不足。^④ 对于我国财务会计概念框架(现为“基本会计准则”)的设想,葛家澍教授(2002)在《我国财务会计报告的概念框架》中,列示了两张图式,都是用来对财务会计的几个最基本概念的层次与关系的描述。^⑤ 这些图式略有区别,但表达的主要思想是一致的。

受上述图式的启发,本文构造了财务会计基本概念关系图,并对该图作了详细说明。本文主要着眼于揭示几个基本概念之间的相互关系,除非必要,不对这些基本概念的内涵深入分析,也不辨析术语的准确用法,旨在抛砖引玉,引起对此有兴趣的会计理论工作者对财务会计理论和概念框架的结构的进一步创新与扩展。

一、概念框架的本质及其作为理论的主要特点

笔者无意争论财务会计的本质属性问题,采用被普遍接受的关于财务会计性质的判

^{*} 本文是福建省社科基金青年项目“后股权分置时代资本市场会计舞弊研究(2009C008)”的阶段性研究成果。

^① 陈朝琳,厦门国家会计学院讲师,厦门大学管理学院会计学专业博士研究生。

^② 叶丰滢,厦门国家会计学院副教授,博士。

^③ 从逻辑上说,概念是反映事物的特有属性的思维形态。事物的特有属性就是概念的内涵,而具有这些特有属性的事物就是概念的外延(见金岳霖主编的《形式逻辑》,第14-64页)。本文所提到的“基本概念”是指应该包含于财务会计概念框架中的最基本的会计理论术语——包括“可以作为开发财务会计和报告指南的基础”的基础性概念(Fundamental Concepts),以及用于指导这些基础性概念的更基本的理论术语(如“目标”)——以及这些术语的内涵。

^④ 葛家澍,杜兴强,中级财务会计学(上),中国人民大学出版社,2007。

^⑤ 葛家澍,杜兴强,财务会计概念框架与会计准则问题研究,中国财政经济出版社,2003。

断——财务会计是一个立足主体、向市场参与者提供以财务信息为主的经济信息系统。而财务会计概念框架之所以存在,是因为需要它作为指导会计准则制定的实用性理论体系,为会计这个信息系统提供框架性、骨骼性支撑。

(一)概念框架用于指导准则的制定

财务会计是一个具有自身目标的人造信息系统,同样,我们也可以说,财务会计概念框架是一个人造概念系统,它也有自己的目标。很明显,概念框架的目标就是为制定准则服务,这一点,准则制定机构毫不讳言。

财务会计准则委员会(Financial Accounting Standards Board, FASB)的《财务会计概念公告》(Statements of Financial Accounting Concepts,以下简称 SFAC)对此坦然承认。SFAC No. 8(2010)明确指出:“本委员会(即 FASB)本身可能是概念公告所提供指南的最直接受益者。概念公告通过为思考备选方法的优势提供一个共同的基础和基本的理由,来指导委员会开发会计与报告指南。”而这段话在 SFAC No. 2(1980)的前言部分就已出现,完全照搬,说明 FASB 对于概念框架意义的认识一直没有改变,一直强调概念框架对于准则制定的指导作用。另外,时任 FASB 主席 R. H. Herz 在一次午宴上,提到为何需要概念框架时,他认为:“如果没有概念框架,准则制定只能建立在准则制定机构每个成员各自所把握的概念基础上,概念及其导致的准则将是短暂的,随着委员会成员的变动而改变。这样,对于同一个问题,随着委员会成员的变动,就会得出不同的结论,准则将是临时的(Adhoc)、规则导向的,财务报告将会内在不一致,更难理解,一般来说,也会用处更少。”^①他用反证法来证明概念框架对于准则制定机构的指导作用。

其他准则制定机构也是如此,国际会计准则理事会(International Accounting Standards Board, IASB)的概念框架(2010)在导论部分提到概念框架的 7 个目的,最前面的两个就是:“协助本委员会(即 IASB)开发未来的国际财务报告准则(International Financial Accounting Standards/IFRSs),并审视现有的 IFRSs;为减少 IFRSs 所允许的备选会计处理方法的数量提供基础,以此协助本委员会提高与呈报财务报表相关的规则、会计准则和程序的协调性。”英国的会计准则委员会(ASB)在其《财务报告原则公告》(*Statement of Principles for Financial Reporting*)的前言中也是这样说:“明确表述这些原则的首要目的就是要提供一个连贯的框架,以便于本委员会在开发和审视会计准则中有所用处,在准则制定过程中与本委员会互相影响(Interact)的其他人有所用处。”

(二)概念框架的理论特点

会计是一门实务性学科(应用学科),许多会计原则本身就是实践中的经验总结,所谓 GAAP 中的“公认”(General Accepted),就是向大众妥协的明显标志。如果忽视实务,另起炉灶,企图建立一套“科学的”、“正确的”理论体系,未必适合作为指导准则的概念框架。这一点,美国注册会计师协会(AICPA)下属的会计研究部(ARD)在 20 世纪 60 年代公布

^① R. H. Herz. The Conceptual Framework Project. FARS Luncheon, 2005.

的 ARS No. 1 和 ARS No. 3 就是前车之鉴:这两份文件在理论方面有许多独到之处,逻辑也相当清晰,有一些创造性建议甚至被二十多年后的 SFAC 所借鉴^①,但是,由于它们与当时的实务严重背离,无法被实务界所接受,遭到 APB 的否定,从而被会计界搁置,甚至被遗忘。

另外,由于准则规定会计实务,而许多实务在准则成形之前就已经存在,准则要承认或否认某种(某些)实务,就必须与实务有所妥协。要想让会计准则为大多数使用者(财务报表的编制者、阅读者、审计者、监管者等)所接受,在技术上,不能与现有实务有太大的冲突,也需要遵守一定的技术规范。概念框架可以被认为是会计准则这种产品的原理说明书,它规定制定准则的技术规范,同时遵守一定的原则。

会计是一个经济信息系统,需要会计准则进行规范,从而产生有用的财务信息,而财务会计概念框架用于指导会计准则的制定,也需要自成系统、自圆其说,成为一个相对完整而系统的理论(概念)体系,这也是 FASB 把它定义为“连贯的体系”(Coherent System)的原因。

理论源于实践,又要高于实践。概念框架要指导准则,不能只是对实务的重复和迁就,它必须具备理论所应有的一些特点,达到“连贯、协调、内在一致”的要求。作为理论体系,概念框架具备以下几个特点。

1. 基本概念的抽象性

理论是对现实的总结和升华,需要抽象。概念框架中的基本概念,就体现了它的抽象性。也就是说,需要抓住能够反映概念内涵的本质属性,同时,由于其抽象,难免要抛弃一些虽然属于基本概念所特有、但并非本质的属性。

在外行人眼中,会计人员的主要工作就是在办公室里写写算算,偶尔到车间和仓库清点物料,对报销单上附的发票指指点点。会计人员会说,我们是在收集原始凭证、登记账簿、编制报表、协助审计。这些都是表象。如果把它们抽象起来,就是会计确认与计量,并通过列报、表外披露等方式向使用者提供信息。再进一步深入考察,就会发现,要做好会计确认与计量,需要会计要素及其定义,为了达到某个(些)目标,这些信息必须具备一定的质量特征,需要在一定的环境下,针对特定对象,进行储存、加工和传递,才能为使用者所用。因此,目标、环境、对象、质量特征、确认、计量、列报等理论术语都是在对会计日常工作的总结和抽象基础上得出的。由于抽象性,这些基本概念不易理解,但精炼且内涵丰富。如果能够准确把握它们,对于会计实务的理解就会更为深刻,因为它们内含的是更为本质、更稳定的属性,而不是日常观察到的更为表面、更多变的现象。运用这些经过抽象的基本概念来分析和阐述会计问题,也就更可能触及根本,而不会为纷繁复杂的日常实务的表面现象所干扰。^② 其实,这也就是理论的力量。

^① 葛家澍教授在许多文章中多次提到这两份文件的优点。

^② 马克思在《资本论》初版“序”中提到:“在分析经济形态时,既不能用显微镜,也不能用化学反应药。那必须用抽象力。”在对会计问题进行分析时,也是如此。

2. 逻辑体系的层次性

作为一个具有理论价值的人造系统,概念框架内部的基本概念之间必须有关联性和等级结构性(即层次性)等特点。如果从指导准则制定的角度来看待概念框架,也就是说,从概念框架中的几个基本概念与会计准则的关系来考察,这种层次划分非常明显。基本概念应该在准则制定过程中有所反映,准则要体现这些基本概念的定義、特点和由此形成的一些标准和规则。当然,这并不是说,每项会计准则都必须完全体现所有的基本概念。个别准则不可能体现所有的会计基本概念,不同层次的基本概念在各项准则中的体现程度也各不相同。后文将展开剖析概念框架的层次性。以下结合上文所提到的概念框架的实务性、基本概念的抽象性特点,简要说明概念框架的层次性与它们的关系。

一般地说,越高层次的基本概念相对越抽象,也越稳定,越不需要与现实相妥协,而越低层次的基本概念就越需要考虑具体的可操作性,特别是会计确认、计量和列报等基本概念,它们是决定主体应否及何时确认、如何计量、何时及如何列报的基础。会计准则的制定,几乎离不开这些基本概念。它们的抽象程度较低,需要贴近会计实务,而会计实务会随着主体的经营环境和交易事实而经常变化,对于各方产生不同的直接或间接的利益后果,就很可能不够稳定。也就是说,越接近准则和实务操作层次的基本概念,会计现实对它的约束程度越大,越难以得到普遍认可,争议越大,难度也越大,单一的概念往往难以涵盖所有的实务,备选的概念因而产生。因此,高层次的基本概念更为抽象,相对容易取得一致意见,但可操作性差,同样宣称要实现同一目标的不同做法可能达到相反的效果。而低层次的基本概念,由于其本质上的实务性、相对具体性,经常难以取得广泛认可。

3. 概念框架的内在一致性

概念框架的内在一致性是它作为理论的逻辑完整性与作为概念体系的层次性的共同要求,它要求其中的基本概念相互对应,没有矛盾,特别是低层次的基本概念不能与高层次的概念有矛盾。

上文提到,不同层次的基本概念的实务性不同,而会计实务对相关利益方产生影响,这样,财务信息使用者对于较低层次的基本概念就会有更多的争议。另一方面,低层次概念又要服从于高层次概念,以达到内在一致,这就要求对于低层次概念的阐述,有时候必须在被广泛认可与逻辑的自治性(即实务妥协性与内在一致性)之间保持平衡,需要根据更高层次的基本概念的特点,对现行实务有所取舍,至少是在承认现实的基础上保持概念框架的内在一致性。

二、FASB 与 IASB 概念框架的结构问题及其演进

(一)FASB 构建概念框架的最初设想及其演变

FASB 是全球最早公布正式概念框架的准则制定机构,无论是在形式还是内容方面,其概念框架都受到其他准则制定机构在相当大程度上的效仿。因此,下文主要从结构方面介绍构建这个概念框架的最初设想及其发展轨迹。希望以此为鉴,展开对笔者所构想的概念框架的框架性探索。

关于层次的划分及其主要内容,美国 FASB 关于概念框架最早的设想^①是采用金字塔式的“自上而下”(Top-down)法,结构如图 1 所示。

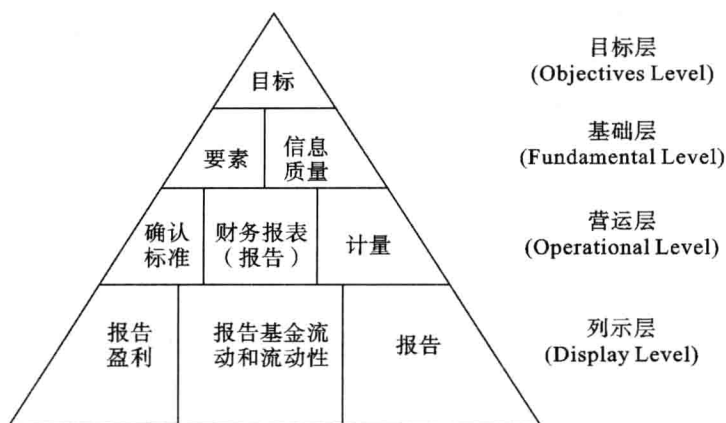


图 1 FASB 构建概念框架的最初设想

资料来源: FASAC. REVISITING THE FASB'S CONCEPTUAL FRAMEWORK, <http://www.fasb.org>。

刚开始的前三辑概念框架项目(目标层和基础层)确实是按照自上而下的顺序进行的。到了营运层,关于计量问题,由于当时(20 世纪 70 年代末期)FASB 将大量精力转而应对形势严峻的通货膨胀问题,概念框架中有关计量问题的部分努力就被并入价格变动会计问题的研究中,形成 SFAS33——《财务报告与价格变动》(*Financial Reporting and Changing Prices*),由此,剩余的(少量的)计量问题的指南就被并到“确认”中去,于 1984 年 12 月发布了 SFAC No. 5。关于财务报表与财务报告,原计划要求,这两部分各应列示主体需要哪些信息,FASB 也曾经发布了一份“讨论邀请函”(Invitation to Comment)——《财务报表及财务报告的其他形式》(*Financial Statements and Other Means of Financial Reporting*),但由于当时精力分散,最终还是没有解决这个问题。这方面的研究只取得一些有限的成果,也被包含到 SFAC No. 5 中。

再到列示层,原计划有三个部分内容:报告盈利(Reporting Earnings)、报告基金流动及流动性(Reporting Funds Flow and Liquidity)、其他列示问题(如与财务状况表或所有者权益变动表相关的问题),1981 年,产生了一份单独的征求意见稿(Exposure Draft, ED)——《报告企业的收益、现金流量及财务状况》(*Reporting Income, Cash Flows, and Financial Position of Business Enterprises*),但该 ED 最终没有成为 SFAC。

根据以上对 SFAC 形成过程的简要介绍,可以发现,概念框架具有非常明确的层次关

^① 以下对这些设想及此后情况的介绍,部分参考美国的财务会计准则顾问委员会(Financial Accounting Standards Advisory Council, FASB 的顾问组织,简称 FASAC,与 FASB 同属于财务会计基金会,即 Financial Accounting Foundation/FAF)于 2004 年 3 月的文件——《重新考察 FASB 的概念框架》(*Revisiting the FASB'S Conceptual Framework*)中的有关内容,部分源于笔者对现行 SFAC 的解读。

系,各层次之间的逻辑关系也相当清晰——层层推进,从抽象到具体。

可以发现,最后形成的概念公告比图 1 少了一个层次——列示层,内容也有所减少——财务报表(报告)被剔除出概念框架。

2000 年,FASB 公布了 SFAC No. 7——《在会计计量中使用现金流量信息与现值》,可以被归入“计量”这个基本概念中,但其作为某种计量技术的指导性文件,是否应该出现在概念框架中,值得商榷。无论如何,原有概念框架的结构(层次与主要内容)并没有被破坏。

2010 年 9 月,FASB 公布了 SFAC No. 8,在这份文件中,预留了关于“报告主体”的一章。根据已经于 2010 年 3 月公布的 ED——《报告主体》(*The Reporting Entity*)的内容来看,这个概念框架文件将报告主体定义为“一个特定的经济活动领域”(Circumscribed Area of Economic Activities),是财务信息的提供方,并紧扣财务报告目标,指出其基本特点,这份文件可以用于指导合并财务报表和分部财务报表的列报。^①

(二)IASB 概念框架的演进与最新进展

IASB 于 1989 年 7 月公布了概念框架文件——《财务报表编制与列报的框架》(以下简称“框架 1989”),只着眼于财务报表,全篇共分七章,分别是:财务报表的目标(The Objective of Financial Statements)、基础性假设(Underlying Assumptions)、财务报表的质量特征(Qualitative Characteristics of Financial Statements)、财务报表的要素(The Elements of Financial Statements)、财务报表要素的确认(Recognition of the Elements of Financial Statements)、财务报表的计量(Measurement of the Elements of Financial Statements)、资本及资本保全概念(Concepts of Capital and Capital Maintenance)。

结构上,相对于 SFAC,框架 1989 增加了“基础性假设”和“资本及资本保全概念”,将会计确认与计量分开阐述。内容上,框架 1989 的篇幅远小于 SFAC,“资本及资本保全部分”在澄清“资本”与“利润”等概念的基础上,大部分内容都是阐述会计计量这个基本概念的内涵问题。“基础性假设”中提到权责发生制和持续经营这两个会计假设,明显不能被归入 SFAC 中的任何一个部分。

2004 年 10 月,IASB 与 FASB 将制定联合概念框架项目列入备忘录,该项目目标宏大——要开发一套改良的通用概念框架,为未来的会计准则提供合理的基础。这个框架对于实现两个委员会开发以原则为基础的、内在一致的、国际趋同的准则的目标是必不可少的,这样的准则能够导致向资金提供者提供其决策所需信息的财务报告。

联合概念框架项目共分 8 个阶段(Phases),即 A. 目标和质量特征(Objectives and Qualitative Characteristics),B. 要素的定义、确认与终止确认(Definitions of Elements, Recognition and Derecognition),C. 计量(Measurement),D. 报告主体概念(Reporting En-

^① 有意思的是,IFRS10——《合并财务报表》(Consolidated Financial Statements)已经于 2011 年 5 月公布,而报告主体项目没有什么进展,还被列为“次要优先项目”(Lower Priority Project),在 2011 年 12 月份之前预期不会有进一步行动。见网页:<http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1218220137074#fn2>。

tity Concept), E. 财务报告边界、列报与披露 (Boundaries of Financial Reporting, and Presentation and Disclosure), F. 框架的目的与地位 (Purpose and Status of the Framework), G. 框架对非盈利主体的适用 (Application of the Framework to Not-for-profit Entities), H. 可能的其他问题 (Remaining Issues, if any)。目前, 阶段 A 已经取得正式成果——2010 年 9 月, IASB 公布了《财务报告概念框架 2010》(以下简称“框架 2010”), 其中的前三章分别为“通用目的财务报告的目标”(The Objective of General Purpose Financial Reporting, 取代原有的第一章)、“报告主体(The Reporting Entity, 待增)”、“有用财务信息的质量特征”(Qualitative Characteristics of Useful Financial Information, 取代原有的第三章), 框架 1989 中未被取代的其他章被整合为第四章——“框架(1989): 剩余内容”(The Framework(1989): The Remaining Text)。与此同时, FASB 也公布了 SFAC No. 8, 其中的内容与框架 2010 的前三章完全一样。阶段 D 也取得了一些成果——已经公布了讨论稿(Discussion Paper, DP)和 ED, 阶段 B 和 C 的进展艰难而缓慢, 还没有公布任何正式的 DP 和 ED。^① 其他四个阶段至今尚未启动。目前, 整个联合概念框架项目已经暂停, IASB 宣布, 在对其未来工作计划所进行持续性的商议得出结论之前, 不会有新的进展。^②

从该项目已经启动阶段所公布的文件来看, 除了增加“报告主体”部分, 整个框架的主要内容没有明显变动, 但从阶段的命名来看, 各个基本概念之间的关系似乎有所变化——质量特征与目标相提并论, 在正式文件中却分开阐述; 确认和终止确认^③被视为只针对要素而言; 计量则与确认完全分开, 单列为一个阶段。

三、笔者理解的概念框架结构

(一) 基本概念关系图及其简要说明

图 2 是笔者理解的财务会计基本概念关系图。首先申明, 上图并没有太多新意, 后文所阐述的上图结构及基本概念之间的关系, 一些观点取自笔者对葛家澍教授(及其合作者)相关文章的理解, 只是图式上的表达略有不同。其中, 总体结构参考《我国财务会计报告的概念框架》中的两张图; 层次划分主要参考《中级财务会计学》中的图式, 以及《关于财务会计概念框架的几个问题》^④中的图式; 第一层次内部及其与第二层次之间关系描述的主要思想来自《市场经济下会计基本理论与方法研究》^⑤中的相关内容; 第三层次的内容主

① 其中, 阶段 C 曾经在 2005 年公布了一份 DP, 但基本被全盘否定, 2009 年公布了一份《员工报告》, 具有 ED 的形式, 但不是正式的 ED。而阶段 B 则只是在网站上公布了最近会议达成的决定 (Decisions Reached at the Last Meeting), 而这个“最近的会议”召开于 2008 年 10 月, 所决定的也只有“资产”和“负债”这两个基本概念的定义。这从一个侧面反映了低层次基本概念(如确认、计量)的实务性, 及其导致的相关利益斗争的复杂性。

② <http://www.ifrs.org/Current+Projects/IASB+Projects/Conceptual+Framework/Conceptual+Framework.htm>.

③ 终止确认可以被认为是会计确认这个基本概念的子类概念, 也是联合概念框架的新增概念, 不可否认, 它具有与“会计确认”不同的独特的内涵, 但不宜被视为一个基本概念, 就像“计量属性”是“会计计量”的一个子类概念一样。

④ 葛家澍. 关于财务会计概念框架的几个问题. 中国农业会计, 2006(7).

⑤ 葛家澍. 市场经济下会计基本理论与方法研究. 中国财政经济出版社, 1996.

要参考《现代西方会计理论》^①中的第四章——财务会计概念框架。然而,这是在研究国外概念框架历史与现状,把握国内学术前辈在有关领域探讨^②的基础上,作为笔者理清概念框架结构,全面认识概念框架的初步成果,希望能有助于读者对概念框架的进一步理解和更深入的研究。

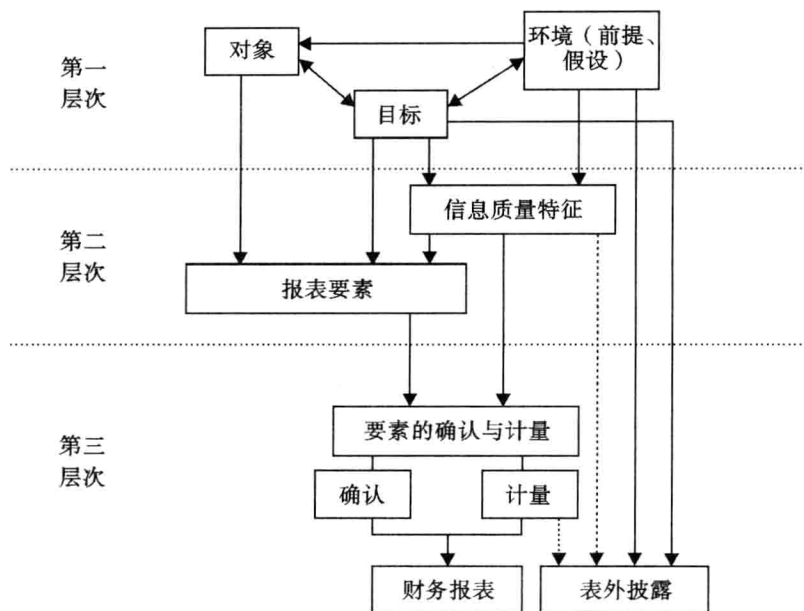


图2 笔者构想的概念框架结构示意图

需要说明的是,箭头表示某个基本概念作用于另一种基本概念,双箭头表示相互作用,虚箭头部分在下文另作解释。

(二)基本概念在层次上的划分及各层次的相互关系

根据系统论的观点,作为一个人造系统,概念框架内部的基本概念之间必须有关联性和等级结构性(即层次性)等特点,因此,有必要描述和分析基本概念之间的关联性和层次性,以便分层次来考察它们之间的关系。对一个人造系统划分层次,主要是从逻辑的角度考虑,由此及彼,也可以层层推进(即由浅入深,从低层次到高层次,前者受制于后者),还可以从抽象到具体,或是从整体到局部(适用范围从广到窄)。以上几种含义,在本文的层次划分中都有体现。

之所以分几个层次,主要是从概念框架与会计准则的关系来考虑。

概念框架是用于指导、构建和评价会计准则的。因此,概念框架中的基本概念及其相

① 葛家澍,林志军. 现代西方会计理论. 厦门大学出版社,2006.

② 国内会计学界基于国内现实状况,提出了一些意见和建议,有许多独到之处,有必要加以消化吸收。至于具体的文献,标示于下文的相应脚注中,此处从略。

互关系也是针对准则而言的。具体地说,这些基本概念都应该在准则中有所反映,准则要体现这些基本概念的定義、特点和由此形成的一些标准和规则。当然,这并不是说,具体准则都必须出现所有的基本概念。其实,它也不可能体现所有的标准与规则。

第一层次对二、三层次起统驭作用,第二层次作为上下两个层次之间的中介,第三层次则直接运用于准则之中。当然,各层次内部的基本概念之间还可以根据相互关系分为更小的子层次,这些关系有的在下文中再作简要表述,有的限于本文不深入分析基本概念的具体内涵而不再做讨论。

具体地说,第一层次制约后两个层次,最为抽象,最能体现会计准则的整体性和系统性,同时也是演绎后面两个层次的基础;第二层次是第一层次逻辑演进的结果,只有在第一层次的基本概念确定、相互关系明晰的基础上,其基本概念才能得以准确定义和描述,也只有第二层次及其与之衔接的第三层次的展开,第一层次的概念才能被落实和具体化。同时,第二层次承上启下,既承接第一层次对它的具体要求,传递第一层次对第三层次的作用,又决定第三层次的范围;第三层次是最后一个层次,是最接近准则的层次,因此,也是最具体的层次。它既是上两个层次的逻辑延伸,又是会计准则制订过程中最直接参考的基本概念。

当然,基本概念相互之间或多或少都存在这样那样的关系,低层次的基本概念对高层次也可能有反作用。特别是第一层次的三个基本概念,对于整个财务会计和会计准则都有统驭的作用,但不能因此将它们都通过箭号与其他所有的基本概念相连接,因为它们主要是通过第二层次与第三层次发生关系。另外,本文也不想将图形画成四通八达的蜘蛛网,那样会混淆对概念框架内部关系的理解。

必须指出,概念框架的第一、二两个层次,特别是第一层次中的“目标”,在当前 IASB 和 FASB 的准则制订方式已从过去的以规则为基础转向以原则为基础,以目标为导向之后,所有陆续出台的准则都要求首先明确制订该准则的“目标”,这就使概念框架中的“目标”结合的会计业务,具体化为每个准则的目标。^①

特别需要说明的是,本文所描述的概念框架是理想状态下的,也可以说是理论上的,是运用演绎法一贯形成的。更关注理论的完整性和系统性,较少考虑现实环境对其的影响,比如已制订的准则、政治环境的影响等因素。

(三)第一层次

会计环境、会计目标、会计对象三者相互作用,构成第一层次。只有在确定这三者的定义及其相互关系的基础上,概念框架这个理论体系才能展开,财务会计概念框架才是“有本之木”。

^① 例如:当前成为会计界关注热点的美国 SFAS 157——《公允价值计量》,就在它的第一段,把该准则的“目标”定为:“本公告定义了公允价值,建立了公允价值计量框架,并拓展了公允价值计量的披露。在其应用范围内,本公告对公认会计原则(GAAP)中的相关指南进行了简化和法典化的处理。”可以说,上述目标反映了 SFAS 157 所要达到的目的与要求。

1. 关于环境

环境是事物存在的基本前提,会计环境是会计信息系统运行的基本前提。会计的基本假设是会计环境的抽象。

笔者比较赞同用“基本前提”来代替“基本假设”。

葛家澍教授(1996)提出:“基本假设就是企业会计的基本前提。”^①吴水澎教授(1996)也说,我国一些学者建议不用“假设”一词,而改用“前提”一词,并就此作了简要说明。^②

在《论会计基本假设》中,葛家澍教授认为,基本假定(Basic Assumptions)是用来界定那些对财务会计具有较大影响的规则或“定理”,在一定程度上带有人们的主观判断;基本假设(Basic Postulates)主要来自市场经济环境对会计系统的客观要求或规定性,主观估计成分最少。^③两者经常被混用,本文统称为“基本假设”。

由于会计是一个人造的经济信息系统,基本假设所反映的环境既有现实的部分,也有由于要达到会计目标所需要的部分,两者经常重合,难以明确分离和识别。“基本前提”这个提法可以避免“假设”或“假定”这类名词,容易被理解为主观设想的色彩,既能包括由现实环境所决定的作为会计这门学科存在的客观基础(即“基本假设”),又能体现为了会计这门学科和职业长久生存而人为规定的前提条件(即“基本假定”)。还可以包括复式记账法等会计惯例,以及其他可以作为财务会计存在的必不可少的前提条件。

因此,在图2中,笔者用“环境(前提、假设)”来表示,在下文中也会混用这三个术语。

至于目前已经列入联合概念框架项目的“报告主体”概念,葛家澍教授在对这份概念框架征求意见稿的评介文章中指出,报告主体概念来自主体假设,“严格地说,报告主体乃财务报告目标的组成部分”。并进一步强调,还要在概念框架中认真考虑“在会计界被普遍接受但被称为‘假设’或‘假定’的几个重要概念”,他认为,FASB在财务会计概念公告中不把主体、持续经营、会计分期等作为基本概念,并非否认这些概念的存在,只是采取默认的形式来承认它们。最后指出:“会计上任何一个术语,不论它来自信息使用者的主管需求,还是来自会计存在和发展的客观环境,只要它具有质与量的特征,并代表一定的意义与作用,它就有资格称为一个会计概念。”^④

笔者认为,会计主体是会计理论中最基本的假设(前提)之一,是会计作为信息系统所依赖的基础性环境之一。没有主体,无从提供财务信息,不把握主体的内涵,就不能准确理解会计能在多大程度上有效地处理对象、实现目标。因此,笔者建议,对于会计主体的阐述,可以归入“环境”这个基本概念中。另外,框架1989中提到的“持续经营”,以及“会计分期”等基本假设,都可以归入此类。至于“货币计量”,既是一项基本假设,也是会计计量的基础性特征,可以在“环境”与“计量”中都有所提及,但重点放在“计量”中阐述其内涵。

① 葛家澍. 市场经济下会计基本理论与方法研究. 中国财政经济出版社, 1996.

② 吴水澎. 财务会计基本理论研究. 辽宁人民出版社, 1996.

③ 葛家澍. 财务会计理论方法准则探讨. 中国财政经济出版社, 2002.

④ 葛家澍. 论财务会计概念框架中的报告主体概念. 会计研究, 2011(6).

2. 关于目标

刘峰教授(1996)提到两种现象:西方会计理论界强调会计目标,中国会计界流行会计职能的研究;中国会计界到了20世纪90年代,理论研究转向以会计准则为主,对会计职能的研究也走向式微。^①

那么,会计目标与职能之间的关系到底如何?

一些学者认为,会计目标是会计职能的具体化,会计职能体现会计的本质功能。个人认为,这种看法似乎存在真理唯一性的假设,认为真理是唯一的,凡事都有本质,本质都是相对固定的,不变的,因此,寻找事物本质的功能(所谓“职能”)才是关键;而目标是个人意志的反映,受环境的影响,主观性很强,不宜作为追求真理的科学研究的最主要对象,由此,也就忽视了人造系统的目标导向性。而笔者的观点是:真理是相对的,特别是社会科学,经常不存在唯一的真理。所有人造的东西都必须有目的(目标),对于人造系统(如会计这个人造的经济信息系统)而言,把握其目标才是最本质的。

从字面上理解,对于一个人造的产品或系统而言,目标是“用它来做什么?”职能则是“能用它做什么?”目标是这个产品或系统产生的原因和努力的方向,职能是指它产生以后,包括原来的预想用途(目标)的所有主要的用途。因此,对于一个人造产品或系统来说,它的运行必须服从于目标,目标先于职能而产生。职能既可以是目标本身或目标的分解,也可以是目标以外的其他用途,但这些其他用途一般不会也不能与目标相对立。也可以说,职能是目标的衍生物。

举例来说:纸张的目标是书写工具,由于书写的需要,要求纸张相当致密,相当柔韧,有一定的防水性能,又要有一定的吸水性能。一旦具备这些性能,纸张除了可以用来书写以外,还可以用来做包装物,做纸巾吸收少量的水分等,因此,纸张的职能是书写附着物、包装物、吸水等。当然,这些职能都是由纸张可以用于书写这个目标衍生出来的,只是突出并利用了其中的不同性能而已。

例如,刘峰教授(1996)认为:“财务会计的目标可以说是财务会计系统运行所期望达到的目的和境界,它的内容受人们(主要是信息使用者)主观期望的影响。而所谓职能,则是指一事物所固有的功能,会计职能就是会计自身所具备的功能。严格区分什么‘期望’表述的是目标,什么‘期望’表述的是职能,是很难做到的。”“无论会计目标还是职能,都要经过人们的主观认识过程,才能被发现、认同。”在用炮做举例说明后,他指出,“尽管职能是客观存在,而目标是主观要求,但人们对目标认识的深化,又往往会推动职能认识的进步。并且,在实际生活中,一事物的目标和该事物所可能具备的职能,在内容上是很难区分的。……对一个人造系统来说,目标比职能(即系统的功能)在层次上要高”。他认为,对会计这种社会科学而言,由于它没有实体存在形态,因而,本质特征比较抽象、较难把握。也就是说,会计职能是比较抽象、且难以捉摸的。相反,目标是人们对做一件事期望达到的目的。放之于会计,会计目标则是人们期望会计所可能履行的任务,即提供有助于人们进行优化资源配置所必须的一个主体的经济(特别是财务)信息。因此,会计目标比

① 刘峰. 财务会计的目标与职能//市场经济下会计基本理论与方法研究(第3章). 中国财政经济出版社,1996.

较明晰、易于把握。因为它指引会计这个信息系统的运行方向,并使之达到与目标一致的目的。^①

作为人造系统的会计本质上是工具,在被创造出来时必然有其目标,它的功能就是将数据转化为信息。研究会计目标比研究会计职能,更能指引人们找到合适的研究方向,更符合人们建立会计系统的要求,并使会计系统的运行总是要直接或间接地通过各个概念及其不同层次的加工,使数据转化为有用的信息。

3. 关于对象

FASB 和 IASB 在它们的概念框架中都没有会计对象的定义和描述。第二层次中的报表要素,是从会计目标和信息质量特征中引申而来的。比如,FASB 要求财务报告应该提供关于企业的经济资源,对这些资源的要求权,以及使资源和对这些资源要求权发生变动的交易、事项和情况的影响的信息等。可以理解为财务报告目标的具体化,即可以部分地推导出需要资产负债表等财务报表,进而演绎出报表要素。其实,这些目标的表述——一个主体为达成财务报告的目标应当提供哪些覆盖全部财务报表的内容(所有报表内的全部财务信息),也就是财务会计对象的初步概括。之所以讲初步,是指若再进一步概括,就应是一个主体的价值增值活动。但这样概括,不仅使财务报表内容,也使账户体系的内容过于抽象,与可以量化的财务信息距离太远,也不便于会计实务操作。把会计对象分解为报表要素(同时也是账户体系的要素),又可以视为对以往会计惯例的归纳。在图 2 中,对象与目标共同决定报表要素。

葛家澍教授、刘峰教授(2003)认为,现有西方的概念框架“没有一以贯之地保持内在一致性。由于会计毕竟是一门操作性、应用性很强的学科,概念结构越具体,就与实务越靠近,演绎法应用的比重也就越低,而归纳法——或者直截了当地说,认可实务的方法——的色彩也就越浓。比如,将目标具体化为要素,现金与现金流动则‘神奇地’具体化为资产、负债等等要素。”这样,“财务报表要素的形成,似乎是归纳的结果,而不是演绎的结果”。^②但会计惯例或历史积累的经验理论化,将其纳入理论系统,不可能是人们的主观臆造。归根到底,还是环境(前提/假设)在影响会计行为,最终成为理论框架的一部分。在这里,就可以看到,为什么通过对会计对象定义的阐述和研究,也能演绎出会计对象的具体化——会计要素。而与会计目标的具体化,几乎殊途同归。在概念框架的其他部分,也有类似的例子:会计的持续经营和会计分期假设既是惯例的总结,也是会计理论的重要组成部分。

4. 三者的相互关系

(1)环境→对象,环境限定会计的对象。任何事物都生存于特定的客观环境之中,都要受环境的作用,只是作用的形式不同。从系统的观点看,会计本身是一个信息系统,但又是它所处的环境的子系统。会计需要反映和处理会计对象,就必须考虑环境(当然还有目标)的作用。从广义上理解,对象本身也是会计需要面对的一种环境。这样看来,环境

① 葛家澍. 市场经济下会计基本理论与方法研究. 中国财政经济出版社, 1996.

② 葛家澍, 刘峰. 会计理论——关于财务会计概念结构的研究. 中国财政经济出版社, 2003.