

对构建中国财务会计概念框架几个问题的思辨会计硕士考试  
PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

[https://www.100test.com/kao\\_ti2020/541/2021\\_2022\\_\\_E5\\_AF\\_B9\\_E6\\_9E\\_84\\_E5\\_BB\\_BA\\_E4\\_c74\\_541272.htm](https://www.100test.com/kao_ti2020/541/2021_2022__E5_AF_B9_E6_9E_84_E5_BB_BA_E4_c74_541272.htm)

一、引言 按照美国财务会计准则委员会（FASB）的说法，财务会计概念框架是由相互关联的目标和基本概念所组成的逻辑一致的体系，这些目标和基本概念可以用来引导首尾一贯的准则，并对财务会计和报告的性质、作用和局限做出规定。如果FASB的说法现在依然成立，我们将财务会计概念框架看成是“制定准则的准则”，根据逻辑推理和实践经验，就必然会得出这样的结论：没有一个相对完善的财务会计概念框架，将不会制定出一套高质量的会计准则。进一步地，还能得到这样的重要假设：没有或只有粗糙的财务会计概念框架，必将加大准则制定成本。仅就中国的会计准则而言，它实际上已经发生了巨大的却又很难实证的制定成本和执行成本。因此，讨论需要还是不需要财务会计概念框架已不再具有什么重要意义，目前我们更需要解决的问题是：中国现在是否已经具备构建财务会计概念框架的基本条件？中国需要一个什么样的财务会计概念框架？这一概念框架需要运用什么方法才能构建起来？显而易见，这些问题尤其是后两者带有根本性的特征，而且与它们相关的问题又具有复杂性和敏感性，因此，本文对它们的认识是有局限和值得商榷的。

二、中国会计改革的成果为构建财务会计概念框架创造了基本条件 美国倾向于将会计视为一个与商业惯例、商业判断等紧密联系的独立学科，FASB从1973年6月成立伊始，就致力于建立财务会计概念框架。在经过大量努力并经先后6个（实际有效的为5个）财务

会计概念框架公告和多个财务会计准则的积累，直到1982年才以财务会计和财务报告概念框架的诺比模型为标志，初步完成了会计内部基本因素的分级和相互联系的表现形式。我们进一步分析美国在准则制定方面所走过的历程可以发现，财务会计概念框架初步完成于20世纪70年代并不是偶然的，因为只有在那时美国才具备了各方面的条件：以FASB为代表的权威会计组织的明确目标和不懈努力；以佩顿和利特尔顿等为代表的美国会计理论学派的杰出研究成果；多个财务会计准则的制定经历和经验。十分明显，假如不具备这三个基本条件中的任何一个，美国财务会计概念框架的构建至今仍然可能在摸索中。综观我国的会计发展状况，在充分估计会计改革所取得巨大成就的同时，也毋庸讳言存在的问题：

（1）我国的《企业会计准则》即基本准则，与国务院的《企业财务会计报告条例》、财政部的《企业会计制度》以及各个具体会计准则中的一些概念解释存在着矛盾；（2）《企业会计准则》与具体会计准则之间缺乏内在的关联；（3）多个具体准则在出台后很快就进行修订，反映出它们的质量不够理想；（4）公允价值的兴废折射出对会计计量属性选择上的非谨慎态度。这些与财务会计概念框架直接相关的问题，正如葛家澍教授所指出的那样，“既是财务会计理论研究中最基本的理论问题，同时也是规范财务会计实务中最核心的实务问题，没有对这些问题进行最基本的界定，也就很难保证先后发布的财务会计准则做到首尾一贯，前后一致。西方多年的准则制定实践业已表明，有了这个概念框架，不仅能为分析、评估和指导财务会计准则提供一个规范性的理论基础，而且也有利于使用者理解财务会计和财务报告。”

如果说《企业会计准则》在1993年出台前后确实对其有财务会计概念框架作用期望的话，那么，对它的理论分析和11年的实践检验都可以说明，它的形式、内容和质量都不是中国的财务会计概念框架。首先，《企业会计准则》采取的形式是准则而不是概念的形式，如果以这方面的国际惯例来衡量，它与FASB和国际会计准则委员会（IASB）所强调的“会计概念框架不是会计准则的一部分”相去甚远。其次，从《企业会计准则》的内容上看，由上述第一点所决定，它包含制定依据、适用范围、记账方法以及很多属于会计准则的内容，而并未明确阐释诸如会计基本目标、财务报告具体目标、会计假设、会计原则、会计信息质量、会计要素、会计确认和会计计量等一系列重要的会计概念。再次，《企业会计准则》在质量方面表现出明显欠缺，对所涉及的问题大都采取了简单描述性的写法，更没有揭示重要会计概念之间的相互联系。最后，从《企业会计准则》对具体准则制定所起的作用来看，后者如起草阶段的工作，主要依据的是专家组提供的主要国家和地区会计准则和国际会计准则比较研究报告，而不是《企业会计准则》，并且在具体准则颁布之前，也缺乏对它们与《企业会计准则》在内容和逻辑上一致性进行专门比较研究的程序。显然，这使得《企业会计准则》失去了基本准则的初衷和作用，也使得具体准则过多地体现了专家意志和水平的影响。目前，我国会计准则咨询委员会已经集中了国内外150位精英，假如他们再有来自概念框架方面的依据和约束，相信最终会制定出高质量的中国会计准则。一般地看，财务会计概念框架的建立应当起因于对它的需求，但是对它的需求却未必一定导致它的建立。也就是说，实际建

立财务会计概念框架在很大程度上取决于是否具备前面所归纳的三个基本条件。刘玉廷博士曾经指出，中国制定财务会计概念框架的时机已经成熟，并呼吁理论工作者对其予以关注。我们认为，这是恰当的，因为中国确实已经具备了建立财务会计概念框架的基本条件。（一）中国的会计理论研究已经为会计概念框架的建立提供了有力的理论支持从20世纪80年代起，我国一些有远见的会计学者们，如葛家澍教授等，就开始将美国的财务会计概念框架介绍到国内，有不少人致力于会计概念框架的研究，并取得一批具有影响力的成果。其后，刘峰和裘宗舜教授等人对会计准则进行研究的成果令人瞩目。许多学者对会计环境、会计目标、会计信息质量、会计要素、会计确认、会计计量和财务报告等问题的研究也取得了重要成果，对其中的一些问题已经形成基本共识。应当特别指出的是，一些学者如曲晓辉和朱元午教授等还致力于中国会计国际化和国家特征的研究，其成果为建立中国自己的财务会计概念框架提供了重要启示。近年来，以陈小悦教授等为代表的实证会计研究，其方法和实证结果都在相当程度上有益于财务会计概念框架的建立。郭道扬教授的最新研究成果，则从产权会计观角度为建立财务会计概念框架提供了新的更深层次的思考。这些研究成果都从不同侧面、不同角度为会计概念框架的构建做好了充分的理论准备。

（二）中国日益丰富的会计实务以及规范它们的具体会计准则和会计制度，为财务会计概念框架的建立提供了必要的经验条件直观地看，建立财务会计概念框架是为了指导和约束会计准则的制定，但是，最根本的还是源于规范会计实务的需要。单一和简单的会计实务是不可能也不需要建立一个科

学而严密的财务会计概念框架的。在美国，发达而相对完善的资本市场所带来的异彩纷呈的会计实务及其所衍生的充分和公允揭示要求，直接导致了相关会计准则的制定，而准则中存在的问题和制定经验又促成了FASB财务会计概念框架的建立。以上的分析只是说明了这样一个问题：人们不应当期冀或要求在具体会计准则制定之前就有财务会计概念框架，因为那样既不符合会计准则的发展规律，又不切合实际。20世纪90年代，中国才刚刚着手建立资本市场，到2003年4月30日，沪、深两市已有1 243家上市公司，这说明资本市场正以较快的速度发展。在这一令人欣喜又不无忧虑的重大发展背景之下，规范资本市场和上市公司的会计行为已成为当务之急。以《企业会计准则关联方关系及其交易的披露》为开端的一系列具体准则的相继出台，对规范相应的会计行为起到了很大的作用。尽管对它们的质量评价可以见人见智，但最应当问的问题是：如果没有它们，情况又将怎样？前面已经简要分析了我国已有的会计准则存在的问题，其出发点只不过是引导出财务概念框架的建立需要有丰富的准则制定经验。现在看来，只要我们不是简单地对待，10多年制定和实施会计准则的经验和教训，都会为建立中国财务会计概念框架提供重要条件。再有，中国坚持公有制经济为主和多种经济成分共同发展的方针，国有企业改革逐步深入并且取得实效，民营企业得到蓬勃发展等，均会带来一些新的会计问题，进而赋予中国财务会计概念框架的国家特征和必要条件。（三）中国已经初步具备了政府和准则制定机构支持建立会计概念框架的条件 根据国际经验，财务会计概念框架的建立应是某种权威会计组织目的非常明确的行为。以美国为例

，FASB之所以能够建立这个框架，而它的前身会计原则委员会（APB）及更早的会计程序委员会（CAP）则不能，主要是因为只有FASB能将建立这个框架当作初始的最重要的目标，并且为此进行了不懈的努力。当然，建立和应用这一框架还离不开诸如证券交易委员会（SEC）等更权威的政府机构强有力的支持。从这个角度看，中国已经具备了隐性的必要条件。例如，我国的会计准则委员会是在财政部的领导下开展工作的，国务院直接发布《企业财务报告条例》显示了最高行政机关对会计问题的重视，证监会也在加强对资本市场中上市公司和券商的会计监管，这些都促成了对财务会计概念框架的现实需求和支持。我们建议会计准则委员会在经过充分的研究讨论后，适时地将建立中国财务会计概念框架作为现在和今后较长时期的重要工作目标，并努力取得财政部和证监会等政府机构的公开支持，积极组织各方面力量着手进行这一框架的研究和建立。

### 三、建立中国财务会计概念框架必须解决的四个问题

尽管FASB的财务会计概念框架存在某些缺陷，但是，迄今为止，其他国家和国际会计组织尚未建立起比它质量更高的概念框架。因此，如何对待FASB的概念框架，也就成为其他国家建立概念框架过程中不可回避的问题。关于这一点，乔伊和米勒在援引斯坦普关于FASB概念框架不一定适合加拿大需要的评论后指出：“除非财务会计委员会的概念框架非常适合当地的目标和环境，否则，在其他国家里，这个框架将不能为财务会计服务。在其他国家或地区如果直接使用财务会计准则委员会的概念框架，其结果很可能是失败和受挫。”我们认为，这一观点因强调概念框架对会计环境和目标的依存关系而显得非常重要，其实质乃是

会计国际化背景下的国家特征。换言之，由于FASB概念框架本身具有不可否认的科学性，这种科学性体现了财务会计系统的内在联系，其建立方法也符合概念框架的特点，其影响早已跨越了国界，因此，建立中国财务会计概念框架不需要、也不可能回避FASB概念框架的影响。问题的另一面是，FASB的概念框架由于本质上是以美国会计环境为背景而建立的，对于其他国家和地区的不同环境来说，它在会计目标过多地倾向于投资者以及过多地依据规范研究方法和权威规定等方面的确存在缺陷。倘若进一步考虑最近20年财务会计发生的变化和美国近年来的重大财务造假案，作为20世纪70~90年代初的历史产物，FASB的概念框架已不可避免地减弱了它的现实意义。这两方面的分析旨在为中国财务会计概念框架的建立提供某种意义上的指导方针，也就是说，中国的财务会计概念框架应当吸取FASB概念框架中科学而适用的成分，包括内容和方法，但决不是简单的模仿，必须从中国的环境和会计的内在规律出发，使中国的财务会计概念框架既符合国际化趋势，又体现出国家特征。

（一）中国的财务会计概念框架应以对中国会计环境的分析和把握为真正起点 多年来，一些学者的研究和例证都支持会计的创新和发展是由非会计因素引起的结论，有人甚至将会计的外部联系视为建立有效概念框架的关键，如科斯塔、布儒瓦、劳森、弗兰克、乔伊等人的研究，以及通货膨胀导致后进先出法、发达的资本市场导致会计的充分揭示等例证。其实，中国会计改革的许多问题直接或间接地与环境因素相关联，其成功的经验是正确把握环境的结果，其教训如与国际会计惯例接轨、基本会计准则起不到基本作用和公允价值的短暂命运等，则说

明对中国会计环境尚未真正把握。有鉴于此，在建立中国财务框架时，不仅在开始阶段应当以环境研究为起点，而且要将这种研究贯穿于其后的整个过程之中。否则，适合中国特定环境需要并体现中国特色的财务会计概念框架是很难建立起来的。关于中国的会计环境，可以将其概括为社会主义政治体制、社会主义市场经济体制、以成文法为主的法律体制和中华民族文化传统这样四个基本的或主要的方面。对于这四个内涵长期稳定但外延可变的会计外部因素，不论人们如何理解和对待，它们都会在很大程度上和在很长时期内决定中国会计的基本走向。尽管在一定条件下，权力及意志、理论与实践可能导致中国会计与它们发生某种背离，但是，它们必然会将中国会计拉回自己的轨道。事实已经并且将会继续证明环境对会计的决定作用，而会计对环境的影响毕竟是相当有限的。在建立中国财务会计概念框架的整个过程中，自觉地尊重环境、细致地分析环境、准确地把握环境和努力地体现环境的影响，将会使建立结果具有不可或缺的国家特色，使我们少走弯路，大大降低制定成本、修订成本和执行成本。（二）中国的财务会计框架必须始终将国家利益放在第一位 在中国的会计改革过程中，一个必须解决但又始终没有解决好的问题是会计国家化与国际化的关系问题。这一重大的基本关系依然会使中国的财务会计概念框架面临着两难的选择。我们认为，对这一问题务实而正确的把握应是，如果概念框架确实是制定会计准则的准则，它会决定会计准则的基本走向甚至具体内容，那么，在遇到国际化与国家化的矛盾时，就必须根据可能导致的国家经济和政治后果是否实质上有利而决定先后顺序。在建立中国财务会计概念框架的

过程中，自始至终应将国家利益放在首位，而不应对有损于国家利益的国际化形式和内容做出选择。其实，这并不是中国特色，而是几乎所有国家在处理国际化与国家化关系时必须遵循的国际协调原则。近年来，部分学者的实证研究结果也使我们颇受启发。例如，李东平等人的研究表明，1999年B股公司的净利润差异较1998年有大幅度增加，并且同时发行B股和A股的公司与只发行B股的公司以及沪深两市的B股公司差异悬殊。蒋义宏、严海芳2001年的研究结果支持了李东平的这一结论，证实了净利润双重披露在1999年有所扩大的事实，并将这种差异的扩大归结于非会计制度因素的影响。很显然，他们的实证研究证明了实务差异与制度变革产生了相反的预期。当然，此类实证研究如果能够揭示简单移植发达国家准则或IAS及IFRS对中国的经济和政治影响是否有利就更好了。不过，只要考虑到中国的市场经济仍然处于初级阶段，资本市场仍然不够发达和完善，会计信息的需求方和供给方的素质仍然较低等因素将会长期存在的事实，以及未来IFRS很难顾及到发展中国家的趋势，我们即便不依靠实证结果，也能得出中国的财务会计概念框架必须将国家利益放在第一位的结论。

（三）中国的财务会计概念框架应当充分兼顾制定上市与非上市公司会计规范的需要 在中国的企业总数中，上市公司虽然不断增加，但非上市公司依然大大多于上市公司，并且这种状况在相当长的时期内是不会有明显改变的。这一国情必将产生同时对上市和非上市企业会计行为进行规范的需要，由此带给会计准则和会计制度的共同问题是：它们的适用范围究竟有多大？美国的做法是区别对待和专门化，我国的做法也是区别对待，如《企业会计准则》适

用于中国境内所有企业，其后陆续发布的具体准则区分了适用范围，《企业会计制度（2001）》的适用范围事实上也是有所区分的，只是在专门化方面尚未有更充分的体现。但是，会计概念框架本身的性质和作用不应也不可能由会计准则决定的，而是由制定准则或制度的具有普遍意义的指导性理论所决定的。如果有分别适用于上市公司和非上市公司的会计准则和会计制度的话，那么，这决不意味着可以有分别适用于上市公司和非上市公司的会计概念框架。否则，很可能出现虽有差别但实质相同的两个概念框架。这种情况与中国会计准则与会计制度并行的独特做法十分相似。美国的做法是只有一个财务会计概念框架，而这个概念框架指导着适用于上市公司会计准则的建立，并产生质量较高的会计准则。我们可以借鉴只有一个概念框架的经验，但也需要将其适用范围和指导作用扩大到非上市公司。只有如此，才能使财务会计概念框架符合它的既定性质和作用，进而兼顾制定上市和非上市企业会计规范的需要。（四）中国的财务会计概念框架应采取公认的而非规定的形式 将会计概念框架视为制定会计规范的普遍性指导理论而不是准则或制度本身，这一点对发挥它的作用意义重大。我们理解，概念框架其实是与会计规范制定紧密相关的会计理论精华的有机组合。从FASB的财务会计概念框架来看，其中包含着利特尔顿在《会计理论框架》中所提出的会计基本理论框架不同层次概念间的关系。利特尔顿和佩顿合著的《公司会计准则绪论》中所阐述的经典理论，更是为后来的概念框架和会计准则奠定了早期的基础。20世纪70年代，以FASB、特鲁布拉德委员会和安东尼、井鸠雄士等为代表的关于会计目标以及其他相关

的理论研究，为概念框架的建立提供了直接的理论依据。鉴于理论具有建议、公认或争议等特征，不将概念框架作为准则就很好理解了。因此，中国的财务会计概念框架宜采取公认的而非规定的形式。尽管我们认为1993年发布的《企业会计准则》含有某些概念框架的内容，如关于会计假设、会计原则、会计目标等的隐性表述，但除了内容上的缺陷外，它所采取的规定性形式也使它不是概念框架。近年来，一些学者主张将基本准则修订成概念框架，但我们更主张适时废弃基本准则，因为修修补补是很难构筑高质量的概念框架的。若想建立高质量的概念框架，就必须进行艰苦的相关理论研究。在这方面，中国的会计学术界做了许多工作，已出现繁荣昌盛的局面。然而，繁华背后的问题是，从事基本理论研究的人日益稀少，我们拿不出真正属于原创性的成果。这些问题如果不能得到很好的解决，高质量的概念框架很可能只是一种理想。

#### 四、辩证唯物主义的概念论：建立中国财务会计概念框架的正确方法论

与建立中国财务会计概念框架紧密相关的另一个重要问题是正确的方法论。高质量的概念框架不仅取决于它的建立理念，还取决于是否选择并应用了正确的方法论。我们对这一问题的基本观点是，正确的方法论必须适合研究对象本身的特点，既然要建立的对象是财务会计概念框架，它是以概念形式所体现的会计基本理论，那么，概念论就应当成为建立概念框架的正确方法论。当然，这是从另一种角度谈论会计研究方法，它并不排斥规范和实证研究。

（一）会计概念是会计理论最重要的表现形式，只有在牢固的概念框架支持下，会计学才能走向成熟。在会计学的发展历史中，它曾经在很长时期内不被人们视为科学。究其原

因，除去某些偏见和歧视之外，主要是因为会计学缺乏一个科学而牢固的概念体系的支撑。例如，著名的会计史学家哈特菲尔德曾经描述过20世纪20年代的情景：“可悲的会计学只是一门假科学……，它的研究成果既不能在沙龙发表，也不能在国立院校发表；无论是现实主义者、理想主义者或是现象论者，都以为会计无法讨论，人道主义者将我们视为玩弄美元和分币的下贱人，而不是一直在追求无数的难以捉摸的事务之魂。科学工作者轻视我们，认为我们只有记录的能力，而无执行行为的能力……。对会计学的轻视不限于大学领域，人人如此。”[7]值得庆幸是，经过几代学者的不懈努力，以FASB的财务会计概念框架为标志，会计学终于有了自己的概念体系并改变了人们对它的一些看法和偏见。与以往相比，实证研究方法及其成果又为其增加了科学的成分。概念作为反映可观事物本质属性的思维形式，它的形成可以说明人的认识已从感性上升到理性。任何科学的理论认识都必须借助于概念才能进行，而所有学科的理论首先是通过一系列概念的形成来加以总结概括的。对会计学这样一门重推理、重经验的学科而言，在这一点上当然也不会例外。因此，有足够的理由将会计概念看成是会计理论最重要的表现形式，离开会计概念也就不会有什么会计理论，它的水平体现和制约着会计学科的水平。不过，会计概念虽已取得进展，但它的实际水准距离真正科学的标准还相去甚远。譬如，对于建立概念框架而言，会计本质这一概念就无法回避，因为持有会计管理观点或信息系统观点就可能导致出现差异很大的两类概念框架；对会计目标这一概念的不同理解，也将导致对相关性和可靠性信息质量侧重点的差异。这说明尽管财务

会计的许多现象只具有一个客观的本质，但人们对反映它的概念认识还很不一致，其科学化进程还是非常漫长的，人们仍需沿着概念科学化的道路继续前进，以期为会计理论和概念框架本身提供更牢固的理论支撑。（二）FASB的财务会计概念框架是应用概念论方法建立的，中国应当借鉴它的经验正是考虑到概念在会计理论中的核心作用，在受到各界严厉批评的情况下，FASB在成立伊始就将主要精力集中于会计概念的研究，而不是试图先建立明确的、通用的会计理论，然后再从中引出有用的会计准则和惯例。之所以如此，很可能是从泽弗的研究成果中受到启发。泽弗认为，会计原则的发展并非来自特定的科学理论，而是来自理论、实践以及各种社会、经济和政治影响的相互作用。FASB的工作经验很多，但对建立概念框架来说，最重要的是将这一目标放在最优先的地位和选择发展概念而不是确立严谨的理论。我们认为，FASB以概念化的方法建立概念框架的经验对中国仍然具有现实意义。首先，看似科学而严密的研究，对会计理论不一定会产生什么重大作用。正如詹森所说：“在幻想王国里，学术研究倾向高度严密。例如，经济理论家就是把他们的严密论据建立在完全自由竞争的市场、无代价和无时间间隔的通讯联系以及平衡假设之上，而这些假设只能存在于幻想王国之中。行为实验也只能按照远离现实世界的复杂性和周围环境的经过精心控制的条件进行。然而相应地，这样试验的结果在现实世界中就不一定真实和有效了。”[8]如果说在经济学中需要建立假设和复杂数学模型的话，那么，在会计这种规定性极强又有很高选择艺术的学科中也那样做是值得商榷的。同样，实证研究以会计信息质量是可信的作为假定前

提，其假设和模型无论怎样无懈可击，也很难消除人们对其结果的怀疑。其次，会计概念同时具有理论和实务的特征，符合会计这门应用科学的实际需要。由于会计信息具有经济和政治后果，各国的会计实务无一不受到既定产权制度和由其所决定的分配制度的限制，会计的发展空间实际上并不大，它很难在短期内出现实质性的创新，也很难期望出现普遍公认、深受意识形态影响的理论。这就决定了从取得对概念的一致性意见入手，进而规范会计实务是明智的选择。一般来说，对概念形成比较一致的意见，其难度应小于对权威的理论形成一致性的意见。再次，从我国的实际情况看，一些会计概念在学术界存在着争议，而实务界理解和掌握上的偏差就更大了。为了减小因这种偏差而造成的对会计信息质量的不利影响，也需要借建立概念框架之机，采用概念化的方法，尽可能解决重要概念的误解和误用问题。总而言之，虽然中国的财务会计概念框架必须具有自己的特色，但它的建立并不是一个全新的创举，吸取其他国家的经验是必要的和不可避免的。（三）中国的财务会计概念框架应具有辩证唯物主义概念论的内涵，同时应吸收西方概念论的正确内容早在柏拉图（公元前427～前347年）之前，古希腊哲学家们在关于什么是世界本原的争论中已经涉及到个别与一般的关系问题。其后，关于概念的争论，经历了柏拉图的“理念论”和亚里士多德的辩证范畴，以及中世纪唯名论和唯实论的分歧，又经历了唯理论和经验论的概念论及休谟、康德、黑格尔的概念理论，直到马克思主义哲学的出现，才真正科学地阐明了概念的实质和特征，把概念论建立在辩证唯物主义的基础上（彭漪涟，1991）。可以说，FASB对概念框架的研究

所采取的概念化方法具有西方哲学的根基，而中国建立财务会计概念框架方法论的哲学依据应当是唯物辩证法，尽管这并不排斥西方哲学中的有用成分。其中的道理其实很简单，因为在我们的理论研究和准则、制度的制定过程中，既不够“唯物”也不够“辩证”的做法和结果还是随处可见的，为此也曾付出过或大或小的代价。显而易见，类似的问题不应当再存在于财务会计概念框架的建立之中，以辩证唯物主义的概念论作为基本方法论应是最正确的选择。具体地讲，中国的财务会计概念框架应当努力做到主观与客观、外延与内涵、确定性与发展性这样三个方面的统一。首先，会计概念的内容是客观的，它是人们意识之外的会计真实，而概念的形式是主观的，它虽然可能永远不会与内容完全一致，但科学的概念显然不能是两者相去甚远的概念。例如，会计本质的内容是客观的存在，但究竟应当把它作为“信息系统”还是“会计管理”更符合客观实际？对此，根据主观与客观相统一的要求，特别是对照会计实际工作的内容，就不难判断这两个概念的质量差别。其次，概念的外延是指概念所反映的对象范围，内涵则是指外延内所有对象共同属性的总和。假如任意扩大概念的外延，就很有可能将本来不具有共同属性的对象包括在其中。对于“会计管理”和“内部会计控制规范”而言，如果将具有财务管理属性的内容也纳入，其外延就可能不那么令人信服了。再次，由于客观事物总是运动发展的，因而反映客观事物的概念也必须随之发展，或对原有概念加以改造，或形成新的概念，以适应人类认识世界和改造世界的需要。仍以会计本质为例，它经历了从计算工具到信息系统的发展转变，只是我们尚未看到它会出现囊括财

务管理大部分职能的转变。将来如果真的发生这种转变，“财务管理”就应当废弃而代之以“会计管理”了。以上只是以“会计管理”为例来说明科学会计概念所应达到的三个方面的统一，更多的会计概念其实也都需要加以检验和改进。还要指出的是，对西方哲学中有关概念论的内容以及依据它们所阐述的会计概念也应加以吸收。例如，《新编韦氏国际大辞典》对假设的解释和亨德里克森据其对会计假设概念的阐述，都达到了既比较科学又相当实用的程度。我们有理由提出这样一个看法，即FASB应用概念化加演绎和推理的方法建立了美国的财务会计概念框架，假如我们以辩证唯物主义概念论作为基本的方法论，同时吸收FASB在方法论方面的有益经验，中国的财务会计概念框架就非常有可能达到一个更高的质量水准。

五、结论 经过以上分析，我们认为，建立中国财务会计概念框架的基本条件已经具备，有关方面应不失时机地将建立具有中国特色的财务会计概念框架作为最优先的工作目标。这一概念框架的中国特色应体现在它是否适应中国的会计环境，并引导出相应的会计规范。建立这一框架只能选用概念化的方法，而辩证唯物主义的概念论最有可能促成高质量财务会计概念框架的产生。当然，本文的目的不是提出这一概念框架的系统结构，而是提出其建立前和建立中必须得到正确解决的一些问题。尽管我们的看法不一定是完全辩证、唯物的，但如果能够引发更多的理性思考，本文的目的也就达到了。百考试题编辑整理 100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 [www.100test.com](http://www.100test.com)