

我国财务会计概念框架若干问题的研究会计硕士考试 PDF 转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/543/2021_2022__E6_88_91_E5_9B_BD_E8_B4_A2_E5_c74_543754.htm

一、财务会计概念框架的形成与性质（一）财务会计概念框架的产生与发展 财务会计概念结构（Conceptual Framework of Financial Accounting，简称CF）一词，最早出现于美国财务会计准则委员会（Financial Accounting Standards Board，简称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》、《财务会计和报告概念结构：财务报表的要素及其计量》和《概念框架研究项目的范围与含义》等文件中。所谓财务会计概念结构，按照美国财务会计准则委员会的定义，它是一套目标与基本原理相互关联的有内在逻辑关系的财务会计理论体系。也就是说，概念结构是一个由相互关联的目标和基本概念组成的协调一致的系统，是用来指导并评价会计准则的基本理论框架。20世纪30年代，西方国家尤其是美国为了规范公众公司的会计行为、维护资本市场的正常秩序，出台了一系列会计准则，但事后人们发现各项准则在概念运用、处理程序与方法上缺乏协调性，甚至相互存在矛盾。为此，人们越来越觉得有必要制定一个概念框架以统一概念、协调矛盾和指引方向。特别是进入20世纪70年代以后，传统的会计理论概念受到严重冲击，迫切需要建立一套能适应新经济形势的、完整的和规范性的会计理论框架，以指导会计准则的制订和约束会计实务。究其原因，主要有以下两点：一是传统的会计理论概念明显落后于环境形势和会计实务的发展。20世纪70年代以后，美国等西方国家经济呈现“滞胀”状态，给

会计实务带来许多新问题，如企业兼并、融资租赁、养老金计划、物价变动影响、国际结算、国际税收、外币折算等重大会计问题。因此，迫切需要许多新的会计技术方法和新的会计准则。二是传统的财务会计理论侧重于描述性，缺乏一套首尾一贯的理论框架。与会计准则相关的一些重要的会计文献往往观点不一，甚至相互抵触，从而导致会计实务上的混乱，以及会计信息使用者对会计准则和财务报告的强烈批评。正是为了解决经济环境的发展变化给会计实务带来的新问题，纠正会计实务中处理程序和处理方法的不一致或出现的分歧，为会计准则的进一步发展提供了一个具有充分说服力的理论依据。美国财务会计准则委员会于1976年率先提出了“概念框架研究项目的范围与含义”的研究计划，并将其研究成果陆续以“财务会计概念公告”等文件形式予以发布。到2000年已经发布了《企业编制财务报告的目标》、《会计信息的质量特征》、《企业财务报表的要素》、《非营利机构编制财务报告的目的》、《企业财务报表项目的确认和计量》、《财务报表的各种要素》、《在会计计量中使用现金流量信息和现值》等七个文件。财务会计概念框架的出现在会计界产生了巨大的影响。在美国财务会计准则委员会发布财务会计概念框架后，英国、澳大利亚和加拿大等国的会计职业团体和国际会计准则委员会（International Accounting Standards Committee，简称IASC）也对财务会计概念框架进行研究，并发布自己的财务会计概念框架。特别是1989年7月国际会计准则委员会公布的《编制和呈报财务报表的框架》的报告，对国际会计界产生了深远影响。先后有英国、加拿大和澳大利亚等国家和地区制定发布了自己的财务会计概念

框架，这些国家财务会计概念框架的名称、具体形式和内容不尽相同。（二）国际会计准则委员会及主要国家财务会计概念框架的基本内容及其性质 根据美国财务会计准则委员会于1976年提出的“概念框架研究项目的范围与含义”的研究计划，概念框架是由目标及相关的基本概念组成的逻辑严密的体系。其内容主要包括：（1）确认财务会计和财务报告的目标；（2）对财务报表要素给出定义；（3）评估财务会计和会计信息的质量特征；（4）解决如何对财务报表要素进行确认、计量和报告；（5）分析某些重大财务会计问题。1980年，美国财务会计准则委员会明确地认为概念框架并不涉及具体的会计准则，也就是说美国财务会计概念框架不是美国的一般公认会计原则，不具有约束力。按照美国财务会计准则委员会的定义，概念框架是由目标和与它关联的基本概念组成的一个连贯、协调、内在一致的理论体系，用于评估企业财务会计和财务报告，并解决会计准则尚未规定而产生的新的会计问题。概念框架的组成主要是企业财务会计与报告的目标和有关几个基本概念。英国会计准则委员会（Accounting Standards Board，缩写为ASB）的概念框架称为《财务报告原则公告》（Statement of Principles for Financial Reporting）。英国的概念框架从性质上来说，主要用于指导会计准则的制定，明确会计准则的制定方向，不属于会计准则的范畴。澳大利亚会计概念框架，称为《会计概念公告》（Statements of Accounting Concepts），简称为概念框架，是由澳大利亚会计研究基金会下属的公共部门会计准则委员会以及会计准则审查委员会制定，由澳大利亚会计研究基金会代表澳大利亚注册实务会计师和澳大利亚特许会计师协会以

及会计准则审查委员会发布。澳大利亚财务会计概念框架包括4份会计概念公告和2项会计理论专题。会计概念公告具体包括：（1）会计概念公告第1号-报告主体的定义；（2）会计概念公告第2号-通用目的的财务报告的目标；（3）会计概念公告第3号-财务信息的质量特征；（4）会计概念公告第4号-财务报表要素的定义和确认。两个会计理论专题具体为：

（1）财务报告中的计量；（2）关于偿付能力和现金状况的报告。国际会计准则理事会的概念框架的内容主要包括：

（1）财务报表的目标；（2）决定财务报表信息有用性的质量特征；（3）构成财务报表的要素的定义、确认和计量；

（4）资本和资本保全概念。国际会计准则理事会的概念框架

并不是一份国际会计准则，不对任何特定的计量和披露问题

确立标准。国际会计准则理事会概念框架的地位并非优先于

所有的国际会计准则，在该概念框架和某项国际会计准则之

间产生抵触的情况下，应当遵循国际会计准则而不是概念框

架的要求。从上面各主要国家和国际会计准则理事会的财务

会计概念框架内容的分析，我们可以发现：首先，财务会计

概念框架并不是会计准则，不属于其会计准则的组成部分，

其本身对企业的会计行为并没有强制的直接的约束力。其次

，各国的财务会计概念框架与其会计准则及各国会计实务存

在着密切的联系，虽然其不作为会计准则的组成部分，但指

导着会计准则的制定，为会计准则的制定提供理论依据，以

协调财务报表编制的准则、规定和程序等。同时也是对制定

的会计准则规定进行评估的标准。最后，从财务会计概念框

架的主要内容来看，各国财务会计概念框架包括的主要内容

都涉及财务会计的目标、财务报表的质量特征、财务报表要

素的定义及其计量和确认，这些内容更多地属于会计理论范畴。

二、关于财务会计概念框架的作用

关于财务会计概念框架的作用，美国财务会计准则委员会的观点最具代表性。美国财务会计准则委员会认为，概念框架主要在以下几个方面发挥重要的作用：

- （1）它能够作为会计准则制定机构在制定和评估会计准则时提供指南，以保证会计准则的一贯性和系统性；
- （2）在缺乏权威性文件的情况下，它能够为人们分析新的或正在出现的财务会计和报告问题提供参考依据；
- （3）在编制财务信息时，为会计人员进行职业判断提供理论依据；
- （4）由于概念框架能够促进会计准则的一贯性与会计实务的合理性，它可以提高财务报表的可比性，促进使用者对财务报表的了解并增强使用者的信心。

国际会计准则理事会制定该概念框架的目的主要包括以下几点：

- （1）帮助国际会计准则委员会理事会制定新的国际会计准则和审议现有的国际会计准则；
- （2）为减少国际会计准则所允许选用的会计处理方法的数目提供基础，藉以协助国际会计准则委员会理事会倡导协调与编报财务报表有关的规定、准则和程序；
- （3）帮助国家会计准则制定机构制定本国的准则；
- （4）帮助财务报表编制者应用国际会计准则和处理尚待列作国际会计准则项目的问题；
- （5）帮助审计师形成关于财务报表是否符合国际会计准则的意见；
- （6）帮助使用者理解根据国际会计准则编制的财务报表内包括的信息；
- （7）向关心国际会计准则委员会工作的人士提供关于制定国际会计准则的方法的信息。

根据美国财务会计委员会的观点和国际会计准则委员会的观点，我们可以这样来理解财务会计概念框架的作用：第一，财务会计概念框架的出现是制定高质量的

会计准则的需要。传统的财务会计理论侧重于描述性，缺乏一套首尾一贯的理论框架。由于一些重要的会计文献先后观点不一，以其为依据制定的会计准则难免出现混乱的情况。当时会计准则乃至近期各国会计准则存在的问题，则充分说明了这一点。这样，为了制定高质量的前后一致的会计准则，需要有一套相对比较完整的会计理论体系提供指导；为对现存的会计准则进行评估，同样需要一套完整的会计理论体系提供指导。再加上会计准则作为会计核算规范的一个重要组成部分，其制定过程在某种程度上是一个政治的过程，是不同利益集团在会计准则制定过程中相互协调的产物。某一强势利益集团的利益要求不可避免更多地反映于会计准则之中，也就是说，在会计准则的制定过程中受某些强势利益集团利益要求的影响，使得在会计准则在制定过程中，对不同的会计理论观点采取各取所需的做法，从而加大会计准则偏离会计理论的可能性。在这种情况下，如果有一套相对较为完整的财务会计概念框架，前后一致地为会计准则的制定提供理论指导，则可能大大提高制定高质量会计准则的可能性。对于既存的会计准则，也需要有一套完整的财务会计概念框架，对其进行评估和检验，确认其前后内容是否一致，是否科学合理。

第二，财务会计概念框架是会计实务发展的需要。财务会计概念框架作为财务会计所应用的基本概念所组成的理论体系，是指导和评价会计实务的理论依据。在财务会计概念框架产生之前，无论是美国还是西方其他发达国家制定会计准则的理论依据，主要来源于会计职业团体及一些著名会计学家的有关专题研究报告。这些专题研究报告不可避免带有个别组织或个人的色彩，特别在不同组织和个人

对某一问题有着不同观点和理论的情况下，以其作为指导会计实务的依据，不可避免导致会计实务的混乱。此外，进入20世纪70年代以后，传统的会计理论概念受到了严重的冲击，如企业兼并、融资租赁、物价变动影响、各种金融工具的出现等，会计准则的发展滞后于客观经济形势的发展变化，不能满足会计业务发展的需要。特别是随着全球经济一体化趋势的加剧，各种经济业务创新需要会计处理方法和程序的相应创新。而要求对某一项创新的经济业务制定出一项相应的会计准则，及时地满足其会计核算的需要，是不现实的也是不可能做到的。因为任何一项会计处理方法和程序都需要有一个发展完善和成熟的过程，而只有当某一会计方法和程序广为接受和认可时，才有可能成为公认会计原则的一个组成部分，才可能制定一项专门准则对该创新经济业务的会计核算作出规范。在这种情况下，就需要有一套前后一致的财务会计概念框架、一套相对完善的财务会计理论体系，为创新经济业务的会计核算提供理论指导，以及时满足新出现的经济业务会计核算的需要。在现行会计准则未对新经济业务的会计处理作出规范的情况下，财务会计概念框架对会计实务的指导作用表现得尤为明显，即表现为对会计实务发展的指导作用。第三，财务会计概念框架是会计信息使用者阅读和理解会计信息的需要。会计信息的有效使用至少涉及到两个方面：一方面是会计信息的提供者必须按照会计准则编制提供会计信息；另一方面则是会计信息的使用者充分理解财务报表所提供的信息，以掌握会计信息后面所反映的企业生产经营的真实情况。从会计信息使用者的角度来说，总是基于一定的财务会计知识和会计理论背景来理解某一企业对

外提供财务报表中的各项数据的。在会计信息提供者按照会计准则提供真实可靠的会计信息的前提下，对该企业提供的会计信息的理解则取决于使用者本人所掌握的财务会计知识和会计理论知识。而财务会计概念框架正可以为会计信息的使用者提供其理解财务报表所必要的会计理论知识。人们通过阅读财务会计概念框架，可以理解和掌握会计理论中的基本概念和基础理论知识，为理解财务报表提供基础。第四，财务会计概念框架的产生与发展，还是会计理论自身发展的需要，是会计理论发展到一定阶段的必然结果。任何理论都有一个不断发展、不断完善的过程，在理论发展的某一阶段，需要对此前的会计理论研究成果进行归纳整理，将传统的会计理论中合理部分予以归纳。通过财务会计概念框架的研究，既可充分肯定传统会计理论中仍然适用的合理部分，又能及时展示社会经济环境变动情况下会计理论研究的最新成果，从而不断地推动会计理论研究向纵深发展。

三、《企业会计准则》、《财务会计报告条例》与财务会计概念框架

目前，我国已制定发布有《企业会计准则-基本准则》（以下简称“基本准则”），基本发挥类似财务会计概念框架的作用；我国还制定发布有《企业财务会计报告条例》（以下简称“财务会计报告条例”），这其中也包含一部分内容基本上属于财务会计概念框架的内容。因此，笔者认为研究制定我国的财务会计概念框架，首先必须研究我国现存的基本准则和《企业财务会计报告条例》与财务会计概念框架的关系。目前有些同志将基本准则理解为类似财务会计概念框架的文件。笔者认为研究财务会计概念框架与基本准则和财务会计报告条例的关系，对于理清认识具有重要意义，同时

也只可以从一个侧面认识我国制定发布财务会计概念框架的必要性。（一）关于基本准则与财务会计概念框架的关系 我国基本准则制定发布于1992年11月，自1993年施行。基本准则的主要内容包括总则、一般原则、资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润、财务报告等部分。总则部分，主要明确会计准则制定的目的和依据，规定会计准则的适用范围、会计核算的基本前提和会计核算基础工作。一般原则部分，主要对会计核算的基本要求作出规定。《企业会计准则》在借鉴和参考国际会计经验和总结我国会计核算的实践经验的基础上，将我国会计核算的一般原则归纳为客观性原则、相关性原则、可比性原则、一贯性原则、及时性原则、明晰性原则、权责发生制原则、配比性原则、谨慎性原则、历史成本原则、划分收益性支出与资本性支出原则和重要性原则等12项。这12项原则从不同的方面对我国会计核算工作提出了要求。资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润部分，分别就会计要素的确认、计量和报告作出规定。在资产部分，将其分类为流动资产、长期投资、固定资产、无形资产、递延资产和其他资产，并就各类资产的计价、核算及其揭示作出规定。在负债部分，将其划分为流动负债和长期负债两大类，分别就其计量和核算作出规定。在所有者权益部分，规定所有者权益包括资本、资本公积、盈余公积和未分配利润。在收入部分，就收入的分类和各项收入的确认作出规定。费用部分，明确了费用的定义，并对费用的分类及核算作出了规定。在利润部分，就利润的构成和计算作出了规定。财务报告部分，主要是规定了财务报告的内容、会计报表的种类等内容。从基本准则的主要内容来看，其中有相当一

部分内容属于财务会计概念框架的内容，如会计核算的基本前提（即会计假设），资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润等会计要素的定义，会计核算的一般原则中的部分原则等。当然，由于我国制定发布基本准则的特定历史条件和背景，基本准则中属于财务会计概念框架的内容的具体规定与国际和其他国家财务会计概念框架的规定还存在一定的差距。但也有一部分内容，不能说是属于财务会计概念框架的内容。从总体上来说，基本准则与财务会计概念框架相比，强制规范的内容过多，所涉及的内容理论性和深度相差太远。如其中对资产的定义，只是作了一个很简单的表述，对资产的特征未作更为详尽的论述；再如对于负债，将其定义为一种债务，也是不太准确的。我国的基本准则是作为会计法规的组成部分制定的。在基本准则制定发布过程中，当时提出的是会计准则统，弓义会计制度，也就是说制定会计准则是作为制定会计核算制度的依据，通过为会计核算制度的制定提供依据，使不同企业的会计核算制度中规定的会计方法和程序统一起来。但是，在发布基本准则后，根据当时我国正处于计划经济向市场经济过渡的实际情况，以基本准则为依据，对当时既存的分所有制形式、分部门制定的会计核算制度进行梳理，制定发布了8大行业13个会计核算制度，并于1993年7月1日起施行。由于作为会计核算制度制定的依据，基本准则对会计核算制度在客观上发挥了类似财务会计概念框架的作用。但是，随着我国会计改革的发展深入，基本准则中有相当一部分内容已经不能适应需要，其对会计核算制度制定的统驭作用也越来越小，甚至微乎其微。事实上，在1993年实施的13个行业会计核算制度已经突破了基本准

则的内容。可以这样说，基本准则的制定发布作为我国会计改革史上的一个里程碑，其象征意义高于实际意义。这样说并不是否定基本准则的历史地位和作用。因此，基本准则不可能真正和完全发挥财务会计概念框架的作用，而且由于其本身作为会计法规的一个组成部分，也不应要求其发挥这方面的作用。随着经济业务创新的加速，创新的经济业务日益丰富，基本准则对这些创新经济业务的会计核算，也是难于发挥其指导作用的。通过上述的分析，我们可以得出这样的结论：法规毕竟是法规，基本准则作为会计法规的一部分，是会计核算制度制定的依据，对企业的会计核算制度和企业的会计核算发挥的是规范作用，而不仅仅是指导作用，这与财务会计概念框架是不同的。现行基本准则中的部分内容属于财务会计概念框架的内容，但不是说基本会计准则即等同于财务会计概念框架，现行的基本准则是难于发挥类似财务会计概念框架的作用的。特别是由于基本准则内容上的局限性，也难以充分发挥财务会计概念框架的多元作用。从目前的情况来看，它从另一方面佐证了制定我国财务会计概念框架的必要性。

（二）财务会计概念框架与《企业财务会计报告条例》

国务院制定发布的《企业财务会计报告条例》是对《会计法》中有关财务会计报告规定的具体化，这其中自然包括财务会计报告主要内容的会计报表，包括对会计报表基本要素的定义做出了界定，包括会计报表的种类、会计报表编制及其披露的基本要求。《企业财务会计报告条例》的主要目的，是规范企业的财务会计报告行为，以保证企业对外提供真实、可靠、客观的财务会计信息。出于这样的目的，《企业财务会计报告条例》是从保证财务会计信息真实可靠

的角度来规定其内容的，其规定的内容有一部分属于财务会计概念框架的内容，但是它并没有涉及到会计方法和会计程序规定。同时，为了保证财务会计信息的真实可靠，《企业财务会计报告条例》还就企业负责人和企业会计负责人的相关责任作出了规定。从其内容来说，有一部分属于财务会计概念框架的内容。但是，对这些内容的规定，也是从编制财务会计报表角度出发的。此外，与基本准则相同，《企业财务会计报告条例》属于我国会计法规的组成部分，对企业的财务会计报告行为具有强制的约束力，企业必须按照其规定编制并对外提供财务会计信息。这对我国会计教学和会计理论，当然也产生某种程度的影响。因此，我们可以认为《企业财务会计报告条例》发挥的作用不同财务会计概念框架所发挥的作用，其发挥作用的方式也不同于财务会计概念框架。《企业财务会计报告条例》的存在，并不能说明不需要财务会计概念框架，它并不能替代财务会计概念框架。事实上，财务会计概念框架作为一个相对完整的理论体系，并不直接对企业单位的会计核算提供规范，更不能解决企业提供会计信息的法定义务方面的问题，不能解决企业应当具体提供哪些会计信息的问题。然而，财务会计概念框架可以为规定企业如何披露会计信息、提供哪些会计信息，以及提供什么样的会计信息提供理论的指导。

四、关于我国制定财务会计概念框架的必要性

近几年来，对于我国是否需要制定财务会计概念框架，一直是会计理论界比较关注，也是讨论比较多的一个问题。许多专家教授认为当前应当抓紧制定我国的财务会计概念框架，通过财务会计概念框架的制定，一方面满足会计准则制度建设和会计实务发展的需要，另一方面满足

会计理论自身发展的需要。关于我国制定财务会计概念框架的必要性，既要从会计理论的发展来研究，更要从会计实务的发展进行研究，结合我国当前的实际情况，从我国的会计改革与发展情况来研究。笔者认为当前抓紧制定发布我国的财务会计概念框架仍然是必要的。首先，我国仍然需要有一套财务会计的基本理论体系，指导我国会计改革和发展的实践，为我国制定会计准则、会计制度，以及相关的会计法规的依据，为其制定提供理论指导。我国当前会计准则、会计制度制定过程中遭遇的一些问题，彰显了制定发布我国财务会计概念框架的必要性。如一些会计准则、会计制度相互之间出现不太协调的情况；前后不同时间发布的会计准则中规定的具体内容不能体现一以贯之的会计理念；某些经济业务的会计处理方法存在着实用主义的做法、为一时所需的机会主义的做法。更有甚者，特别是在财政部以外的其他部门所起草的法规中，存在着一些与会计理论的要求不符合的规定和做法。这些规定和做法，或是出于某些特定目的的需要，或是出于某些特定部门的利益的需要，明显偏离会计理论、会计基本概念的要求。如果我们存在有一个各方认可共用接受的财务会计概念框架，或许这些问题都是可以避免的，或是可以得到有效克服的，同时也有利于我国的财务会计法规体系更为科学合理，进一步保障我国财务会计信息的可靠性和真实性。此外，如果存在一套相对完善的财务会计概念框架，也可以使我们进一步厘清会计的职能，使会计保持本来的面目，免于会计本身承担不应承担的职能。会计就是会计，会计并不能承受其它之重。从财务会计来说，更大程度上是一个信息系统，主要功能是为外部会计信息使用者提供企

业从事生活经营活动所形成的财务信息。试图要求会计承担一些非会计方面的职能，未必有利于会计职能作用的发挥，也未必有利于会计工作重要性的提高。其次，我们需要有一套财务会计理论体系，为会计实务的发展提供指导。制定一项会计准则和会计制度，总是用于规范现存的经济业务的会计处理的，并且是对现存经济业务的会计处理规范做法的总结。因此，会计实务的发展是会计准则和会计制度制定的先导和前提。各国会计准则的发展历史，都充分说明了这一点。制定发布的会计准则和会计制度总是滞后的，随着时间的流逝，随着经济业务的发展，其滞后性将表现得越来越明显。已发布的会计准则、会计制度，在丰富多彩的经济生活中，总是表现出其不适应性。在经济全球化趋势日益加剧的今天，制度创新和业务创新层出不穷，给会计核算带来一系列新的问题和新的要求。如何对这些创新的业务进行核算，如何规范其核算，是会计工作必须直面的现实问题。如随着金融创新，使得各种新金融工具大量运用，规范其核算和相关信息的披露，是国际会计界当前必须着力解决的课题，特别是美国出现安然事件之后，人们对金融工具的会计核算更为关注。解决这些问题，均需要会计实务创新，而会计实务的创新则依赖于一以贯之的会计理论提供指导，即需要财务会计概念框架，以满足会计实务发展及时性的需要。否则，新经济业务的出现、会计实务的创新，则缺乏先后一致的会计理论体系的指导，势必导致会计实务发展的混乱，也为此后会计实务的规范增加难度。最后，通过制定我国的财务会计概念框架，可以对我国此前的会计理论研究进行总结，为未来财务会计理论研究的进一步深入提供基础，也为会计教学

提供指导。理论必须是发展的，只有发展的理论才有生命力。改革开放以来，特别是20世纪90年代的会计改革以来，我国的会计理论研究空前繁荣，在吸收借鉴国外会计理论的同时，结合我国会计改革和发展的实践，我国会计理论也有所创新和发展。对某些理论问题，存在着多种不尽相同的观点和看法。为此，需要对我国会计理论的研究成果进行总结归纳，以形成系统的理论体系，在指导会计改革与发展实践的同时，为会计理论研究的深化提供基础。即通过财务会计概念框架的制定，对各个会计理论问题的不同观点、不同看法和不同思路进行梳理，尽可能形成对某些问题的共识，为我国会计理论的进一步发展奠定基础。百考试题辑整理 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