

# 财务会计概念框架的形式转换： 冲突及其缓解

——兼论《基本准则》的修订及其支撑系统的建构

孙 铮<sup>1</sup>, 朱国泓<sup>2</sup>

(1. 上海财经大学 会计与财务研究院, 上海 200433;

2. 上海交通大学 会计与财务系, 上海 200052)

**摘要:**现阶段我国理论界和准则制定机构主张采取先由《基本准则》充实概念框架部分内容,等到时机成熟后将《基本准则》转化为符合国际惯例的概念框架的两阶段形式转换策略有其合理性。然而,概念框架的理论实质与《基本准则》的会计法规形式之间必然面临冲突。文章分析了这种冲突形成的根源及其影响,并从《基本准则》的修订与支撑系统的建构两个方面提出了缓解上述冲突的一些对策。

**关键词:**概念框架;基本准则;实质;形式;冲突

**中图分类号:**F230 **文献标识码:**A **文章编号:**1001-9952(2005)11-0050-09

财务会计概念框架(以下简称“概念框架”)“是一个连贯、协调、内在一致的理论体系”(Paton 和 Littleton, 1966)。一些主要国家的概念框架均以理论性文件而非会计准则存在。考虑到中国现时的实际情况,葛家澍教授(2005)提出,“我国财务会计概念框架建设应该分两步走,第一步先修改、充实现行基本准则;第二步,等到时机成熟,基本准则可以转化为更符合国际惯例的财务会计概念框架,这一设想,并非保守,而是实事求是”。另一方面,我国准则制定机构正在考虑《企业会计准则——基本准则》(简称《基本准则》)的修订,并将其定位调整为规范具体准则的制定以及没有具体会计准则规范的交易或者事项的会计处理。上述思路与做法可以归纳为我国概念框架建设“理论共识→基本准则→概念框架”这一两阶段形式转换策略。

显然,两阶段形式转换策略既有会计环境的诉求,也有现实的客观需要。

收稿日期:2005-08-18

基金项目:国家自然科学基金项目(70303014),财政部重点课题项目(2003CASC01031)

作者简介:孙 铮(1957—),男,上海人,上海财经大学会计与财务研究院会计准则研究中心教授,博士生导师;

朱国泓(1970—),男,湖南常德人,上海交通大学会计与财务系副教授,上海财经大学会计与财务研究院兼职研究员,博士。

但概念框架的理论本质与其表现形式具有天然的联系,若以基本准则来展现概念框架的阶段性设计,可能导致其实质和形式的内在冲突。本文的主旨是分析这种冲突形成的根源及其影响,并在关注现实国情的前提下提出相应的缓解对策。

## 一、冲突的由来及其根源

### 1. 概念框架的理论本质

直到今天,著名会计学家 Paton 和 Littleton 在其经典名著《公司会计准则导论》中提出的“会计理论的框架应当成为一个连贯、协调、内在一致的理论体系”的观点不仅得到了理论界的高度认可,也得到各国以及国际准则制定机构的积极认同。美国财务会计准则委员会(FASB)1980年发表的第二号财务会计概念公告(SFAC No. 2)指出,财务会计概念框架是由目标和相互关联的基本概念组成的连贯的理论体系。这些目标和基本概念导致前后一贯的准则。通过制定财务会计和报告的结构与方向,促进公正的财务会计信息和有关信息的提供,以便有助于协助资本市场和其他市场的有效运行。该框架将能为公众利益服务。确定目标和识别基本概念并不是为了直接解决财务会计和报告中的各项问题,而是要求目标指出方向,用概念作为解决问题的工具。

自 FASB 发表 SFAC No. 2 之后,理论界关于概念框架本质的认识还形成了一些新的观点,包括“宪法”和“章程”观点;“法理学”和“理性编纂”观点;“结构化的理论”观点;参考观点;“自圆其说的文件”观点等。总体而言,概念框架是一种具有指南作用的共识性的会计理论(孙铮,朱国泓,2004)或实用性理论(葛家澍,2005)的观点得到了比较普遍的认可。因此,最符合其本质的表现形式只能是会计理论和共同的会计理念。

### 2. 概念框架的适用形式及其国际实践支持

概念框架的理论本质要求有其适用的表现形式。作为一种理论,概念框架除了深入、系统地揭示事物本身的内在规律性外,还需要相应的表现形式来加强其理论效果,这些表现形式包括理论的推理、结构图形的巧妙运用、类比与比喻的措辞选择等。从其载体来看,IASC、加拿大和澳大利亚尽管将其归集于国际会计准则或各自的权威手册中,但都强调了概念框架的非准则性质。美国和英国很多时候将概念框架单列出版(见表1)。上述权威文件充满着理论的推理,层次结构图的运用,以及众多的类比与比喻。从已有的实践效果来,上述形式及其载体选择较好地发挥了概念框架的积极作用。

### 3. 概念框架理论本质与会计法规形式的冲突

两阶段形式转换策略的第一次转换实际上是通过基本准则吸纳概念框架的部分内容,力图实现概念框架的实质性作用。对概念框架而言,它经历了一种形式上的转换,即不再是理论性的权威文件,而是内化于我国基本准则的会

表 1 主要国家概念框架的地位及其载体

国家与组织	概念框架名称	地 位	基本载体
美国	财务会计概念公告	不构成会计准则	单行本(最早时是如此)
IASC	编制和列报财务报表的框架	不构成准则 不具强制性	放入国际会计准则合订本, 为第一个文件
加拿大	财务报表概念	不构成准则	放置于 CICA 手册之“一般原则”之中, Section 1000
澳大利亚	概念公告 ASRB 系列文告	不具有准则的性质	置于“会计与审计手册”中
英国	财务报告原则公告	不是准则, 也不具有准则地位	单行本

注:根据上述国家和国际组织的概念框架文件整理而成。

计法规。法规的表现形式是条文化的,重结果,只规定哪些行为是允许的,哪些行为是禁止的,一般不讲究条文之间的内在逻辑推理,更不可能采用符合人们认知规律的层次结构图。为保证法规的严肃性,一般不会采用通俗易懂的比喻、类比措辞等。概念框架的理论本质与会计法规的条文形式之间难免存在冲突。其结果是,一个缺乏内在逻辑的法律条文很难成为使用者的共识,不利于准则制定过程中的有关主体在充分博弈的基础上更好地制定或修改准则,也不利于会计人员更好地做出职业判断。

另一方面,第二次转换若以基本准则为出发点的话,更有可能偏离概念框架理论本质所需要的表现形式,最终影响概念框架实际作用的充分发挥。

#### 4. 冲突的主要根源

概念框架形式转换过程产生的冲突根源可以从供给与需求两个方面进行挖掘。从供给方面来看:(1)概念框架权威文件的推出首先需要有系统、成熟并得到公认、能形成共识的概念框架理论。截止目前,既反映我国具体国情,又体现其内在规律性的会计理论体系并未形成。(2)会计理论研究、规范制定的政府导向比较明显,会计理论研究独立性较低,加上概念框架的“准公共产品”属性,概念框架的推出面临众多困难。(3)大陆法系的法律传统,通常会促使准则制定机构偏向于以《会计准则》这一法规形式表述国外对应的理论性文件。(4)不同的学科有不同的思维与语言体系,学科之间的沟通通常会制约法律法规的出台,概念框架必然面临法律的程序困难以及准则制定机关和法制部门的沟通问题(葛家澍,2005)。

另一方面,现实对概念框架的形式转换提出了需求:(1)我国 1992 年出台的《基本准则》经过实践检验,在对具体问题的指导上,起到了相当积极的作用。经济改革和对外开放的深化又要求《基本准则》与时俱进,以更好地满足各方会计信息使用者的决策需要。概念框架在现时部分地进入会计法规已具备了一定的现实基础。(2)人们很难挣脱的路径依赖习惯使我国概念框架要在“只认法律、法规或规章”的会计环境下引起有关各方的高度重视,并起到指导人们实践的作用存在着相当的困难,所以采取《基本准则》这一法规形式是

比较合适的权宜之策。

现阶段我国的概念框架建设必须进行相应的形式转换,概念框架的理论本质与会计法规的表现形式之间的冲突由此形成,并在当前这一特定阶段内无法回避。

## 二、冲突的可能影响及其经济后果

### 1. 表现形式制约其实质作用的发挥

《企业会计准则——基本准则》(征求意见稿)(以下简称征求意见稿)新增加的第二条“本准则规范具体会计准则的制定以及没有具体会计准则规范的交易或者事项的会计处理”是本次《基本准则》修订中最大的变化和亮点所在,它界定了《基本准则》所追求的目标类似于概念框架的实质性作用。但《基本准则》无法实现这一目标。原因是,作为会计法规的具体表现形式,《基本准则》存在众多局限性,比如法规的强制性、封闭性,法律条文为迎合法律的表述形式可能丧失其应有的独立性,以及它与具体会计准则、会计制度协调的现实要求都可能影响作为会计理论共识的概念框架的开放性与独立性,此外法规所要求的结论性文字表述,以及比喻、类比措辞的极少使用都可能影响准则制定者、参与者及具体应用人士对它的理解,和它的被接纳程度。

### 2. 理论准备不足影响其权威性和可接受性

会计法规的表现形式影响《基本准则》实质作用的展开,实际上有一个暗含的假设,即我们的概念框架理论研究已经取得了高度共识,并成为指导人们准则制定、职业判断的共同理念。在概念框架理论尚未形成共识时,通过基本准则这种形式加以转换,以实现“实质重于形式”的目的,会面临更多难题。对于《基本准则》而言,在概念框架理论尚未达成共识时仓促修订《基本准则》很可能影响《基本准则》的权威性及其被接受程度,并进一步影响其所追求的实质性目标。尤其是当第一阶段转化后,若理论界和准则制定机构放松概念框架理论研究,《基本准则》的适时修订及其权威性保障就可能面临重大的危机。

### 3. 形式转换降低教育效果

国外概念框架权威文件所蕴含的理性精神及其对认知规律的强调通过人们对相关共识的认可而对其行为产生潜移默化的影响。尽管这种影响并不具有强制性,但其影响之深远往往是法律法规、准则、制度所无法比拟的。它的影响范围之大,受众对象之多,也可能是已有会计规范无法比拟的。它的科学构建与合理表述还使它具有非常典型的、深远的教育含义。这种教育含义不仅仅体现在学校正规教育、会计职业教育,而且还体现在那些对此问题感兴趣的人群的自由阅读中(孙铮,朱国泓,2004)。一旦让概念框架的某些内容进入《基本准则》,由于上述表现形式的约束,必然导致其教育效果的降低。

### 4. 路径依赖造成概念框架出台的拖延乃至偃旗息鼓

国内理论界及准则制定机构试图将概念框架的某些内容内化到《基本准则》的修订稿之中,是基于一个最基本的判断和认识:我国是大陆法系国家,只有法律法规才具有相应的权威性。很显然,上述思维更多地认同了路径依赖对规则制定的影响。如果不能对此进行系统思考,这一权宜决策可能会加重这种路径依赖——人们更多地关注《基本准则》具体条文本身,而忽视整个《基本准则》所依托的概念框架理论及其背后的会计理念。可能的结果是,概念框架理论研究被延缓乃至偃旗息鼓。路径依赖的增强很可能造成未来概念框架权威文件出台的久拖不决。

#### 5. 权宜决策影响会计国际化的方向与节奏

作为一种建立在经济理论逻辑基础之上的实用性会计理论,在不同国家之间仍然具有典型的相同相通性。尽管各国的会计环境存在差异,并有可能导致会计信息质量特征强调重点的差异,但它们之间的差异与会计实务的差异相比,终究是比较小的。所以,概念框架有助于一国会计国际化方向与节奏的整体把握。作为一种权宜决策,将概念框架的部分内容置于《基本准则》之中,由于法规自身的形式要求,以及上述的路径依赖,有可能影响我国会计国际化的方向与节奏。

#### 6. 可能的经济后果

尽管概念框架的形式转换(《基本准则》)并不像具体准则的经济后果那样直接和具体,但它对具体准则制定的指导、评估及修改以及为人们提供相关的背景共识使得它在经济后果方面具有极强的杠杆特征。其经济后果可以从直接经济后果和间接经济后果两方面加以分析。就前者而言,上述形式转换所产生的冲突将增加《基本准则》的修订成本,包括人们学习与应用《基本准则》的成本、具体准则的制定及修订成本、为达成具体准则的讨价还价成本等。至于后者,则是因具体准则试错和频繁修订所导致的一系列经济资源的不当配置及其社会财富的漏损造成的。

### 三、冲突的缓解:《基本准则》修订的若干基点及其两难的排解

#### 1. 修订《基本准则》的若干基点

在概念框架理论研究尚未取得广泛共识前,为《基本准则》修订设置合理的基点尤为必要。

第一,关于《基本准则》的定位。征求意见稿第二条将《基本准则》的作用定位在“规范准则的制定以及没有具体会计规范时交易或事项的会计处理”。由于会计信息不仅包括信息的生产,更需要以合理的方式加以及时的传递。上述定位应修改为“……交易或者事项的会计处理,信息的列报与披露”。

第二,关于会计信息的总体质量目标。我国社会主义市场经济是以公有制为主体的市场经济,国有经济占主导地位,这要求我国会计信息的总体质量

目标是“提供有关企业财务状况、经营业绩和现金流量等方面的有用信息,以满足有关各方的信息需要,有助于使用者做出经济决策,并反映管理层受托责任的履行情况”。所以,应坚持决策有用观和受托责任观兼顾的观点。

第三,关于《基本准则》的模块设定。现行《基本准则》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”和“附则”共十章。若将概念框架的有关内容内化到《基本准则》中,上述模块结构必须加以调整。为更好地体现概念框架的实质,建议参考国外概念框架的体例:首先强调《基本准则》的重新定位;其次列明会计的基本假设和基本原则;再次就会计信息质量要求做出规定;随后分别对六大会计要求加以简单的定义,并就其确认与计量提供简明标准;最后就会计信息的列报与披露做出相应的规定。

## 2.《基本准则》修订的两难及其排解:以“会计信息质量要求”为例

与现有的《基本准则》相比,征求意见稿专列了第二章“会计信息质量要求”。应该说,这种安排更好地体现了概念框架的精神实质,有助于实现其目标定位。但问题是,会计法规的形式要求与基本准则所追求的实质性目标之间存在冲突,再加上会计信息质量特征的理论研究尚未形成共识,使得《基本准则》修订中“会计信息质量要求”的修改同样面临着两难困境,必须及时排解。

(1)“原则”与“会计信息质量要求”的“合与分”。征求意见稿第二章“会计信息质量要求”仍然沿袭了现有《基本准则》中“原则”与“质量要求”不分的体例。但二者混为一谈,必然影响人们对会计信息质量的充分理解。所以,建议将“权责发生制原则”、“历史成本原则”、“收入费用配比原则”和“划分收益性支出与资本性支出原则”等四大基本原则放到“总则”会计假设之后,更加突出会计信息质量要求。

(2)会计信息质量的“多与寡”。现行《基本准则》谈到了“如实反映”、“可比性”、“一致性”、“及时性”、“可理解性”、“谨慎性”、“完整性”、“重要性”等质量要求。征求意见稿在强调会计信息的“决策有用”和“反映受托责任”的基础上提到了“如实反映”、“真实性”、“完整性”、“可靠性”、“相关性”、“谨慎性”、“实质重于形式”、“可比性”、“充分披露”、“及时性”、“可理解性”、“重要性”等信息质量要求。二者相比较,征求意见稿的会计信息质量要求实现了“大扩容”。按照法规表述,这些会计信息质量要求只能采用罗列式表述,而不太可能采用国外会计信息质量特征的层次结构图。其结果是,不便于阅读者理解这些质量要求之间的内在逻辑关系,以及为什么是这么多会计信息质量要求,而不是更多或更少?哪些质量要求是主要的质量要求?哪些质量要求是主要质量要求的构成要素?可见实质与形式之间存在着两难问题是不言而喻的。要排解这一两难,最根本的解决办法是首先确定哪些质量要求是主要质量要求,哪些是主要质量要求的子要求。建议借鉴英国 ASB(1999)的最新成果,将相关性、可靠性、可比性与可理解性作为最主要的四种质量要求,然后分别

就它们的子要求加以规定。

(3) 会计信息质量的成本约束与重要性权衡。现行《基本准则》和征求意见稿都提到了重要性,但为什么要提重要性,并没有相应的解释。实际上,之所以会计信息的生产要有重要性标准,其根本原因在于,会计信息的生产存在成本与效益的平衡约束。就会计法规而言,它不太可能讲述会计信息的成本效益约束条件。另一方面,它也不会解释为什么会计信息要讲重要性。要解决这一两难问题,《基本准则》必须在揭示会计信息局限性的基础上展开重要性的基本内涵及其适用情形。

(4) 各质量要求之间如何进行权衡? 通常而言,会计法规只可能罗列各种会计信息质量要求,而不可能讲述各质量要求之间的权衡问题。然而,在准则制定和评估以及职业判断过程中,各质量要求之间的权衡取舍在很大程度上决定了准则或者职业判断的优劣。要排解这一两难问题,理论界和准则制定机构首先要在质量要求之间的权衡上达成共识,并在此基础上加以适当的表述。

#### 四、冲突的缓解:配套支撑系统的建构

要使《基本准则》部分地起到概念框架的作用,除了《基本准则》按概念框架的实质修订之外,还需要有相应的支撑系统。

##### 1. 舆论的引导

尽管概念框架的地位和作用早已为国外的实践所证实,但理论界仍有部分人士在概念框架的认识上存在这样或那样的误区。因而有必要通过主流媒体和会计类报纸、期刊进行正确的舆论引导。目的是不仅要让会计界知道概念框架的积极作用,更要让社会各界关心会计的人士知道概念框架的本质、作用及其基本构成等。

##### 2. 理论准备与应循程序

我国目前设定的概念框架两阶段形式转换策略选择的根本瓶颈在于概念框架理论研究的不足。为此,理论界要加大研究力度,积极寻求符合我国会计环境的概念框架。准则制定部门应积极推动相关理论研究的公开讨论,在逐步研究的基础上形成相应的备忘录,有序推进概念框架的理论研究,为形成共同的会计理念奠定坚实的理论基础。在此基础上将上述研究成果加以集中整合,形成中国的概念框架草案。随后组织专家、学者、政府部门、业内人士就草案展开深入交流与对话,形成概念框架的征求意见稿。最后,就征求意见稿广泛征求各方意见,最终形成符合中国会计环境的概念框架。

##### 3. 方式的创新

《基本准则》是会计法规。除了这种表现形式外,准则制定部门和会计学术界仍有较大的伸展空间和多种具体表现形式来缓解概念框架形式转换所带来的内在冲突。比如,在发布《基本准则》(修订稿)时,拟订发行相应的“指南”

和“基本准则讲解”,为每一个对会计特别是对基本准则感兴趣的人士讲述《基本准则》背后所隐含的会计理念。其二,中国会计学会、中国注册会计师协会可以印刷“基本准则修订的背景、重点及其理论说明”单行本,让会计职业界人士理解《基本准则》的实质性目标,促进《基本准则》实质性目标的真正实现。

#### 4. 教育的深化

要缓解我国概念框架形式转换所带来的冲突,必须通过会计教育加以弥补。从教育的具体形式来看,无论学历教育还是职业化的继续教育都需要加入概念框架方面的理论教育,更为重要的是要有关于中国概念框架的教育内容。在中国概念框架还不成熟之时,可以采取上述创新所形成的具体载体加强这方面的教育。会计教育的对象是多元的,它针对的应是关心会计、与会计有着切身利益关系的所有人士。

#### 5. 修订的动态化

由于概念框架理论研究的不足,我国《基本准则》的修订不可能一蹴而就。要更好地发挥其概念框架的实质性作用,《基本准则》必须随着概念框架理论研究的发展和会计共识的渐次形成进行积极的修订。如果概念框架理论研究取得全面突破,那么出台概念框架理论性权威文件就应该是一个正确而重要的战略决策。

### 五、结论与建议

首先,在当前环境下通过《基本准则》吸纳概念框架的内容与基本精神,实现“会计理论→基本准则”的第一阶段形式转换有重要的现实意义。

其次,现阶段《基本准则》对概念框架实质性作用的追求与其法规形式之间的冲突无法回避。在当前概念框架形式转换的过程中,概念框架理论研究不仅不能松懈,反而应该加强。只有这样,才能实现“框架理论研究→概念框架”的成功转换。

第三,《基本准则》要实现概念框架的实质性作用,在修订过程中应设定合理的基点,并按照“基本共识先行进入基本准则,更多共识陆续进入基本准则”的原则进行动态化的修订。

第四,要缓解上述冲突,有必要建立起包括舆论引导、理论准备、方式创新、教育深化与动态优化在内的配套支撑系统。

最后,《基本准则》不能取代概念框架,更不能取代对概念框架的理论研究。加强会计理论研究,尽早推进适合我国具体环境的概念框架理论性文件的出台是我国未来会计改革取得成功的重要因素。

#### 参考文献:

- [1]财政部.企业会计准则[S].北京:经济科学出版社,2001.
- [2]财政部.企业会计准则——基本准则(征求意见稿)[Z].2005.

- [3]财政部会计司(组织翻译). 对美国财务报告采用以原则为基础的会计体系的研究[M]. 北京:中国财政经济出版社,2003.
- [4]葛家澍. 实质重于形式 欲速则不达——分两步走制定中国的财务会计概念框架[J]. 会计研究,2005,(6):3~9.
- [5]孙铮,朱国泓. 财务会计信息质量特征:分析验证与暂行结论(财政部重点课题研究报告)[R]. 上海:上海财经大学,2004.
- [6]AASB. The qualitative characteristics of financial information[Z]. 1990.
- [7]ASB of UK. Statement of principles for financial reporting [Z]. 1999.
- [8]CICA. Financial statement concepts[Z]. 1991.
- [9]FASB. Analysis of issues related to conceptual framework for financial accounting and reporting; Elements of financial statements and their measurement[Z]. 1976.
- [10]FASB. The qualitative characteristics of accounting information[Z]. 1980.
- [11]IASB. A framework for the preparation and presentation of financial statements[Z]. 1989.
- [12]Paton W A, A C Littleton. An introduction to corporate accounting standards[R]. American Accounting Association, Twenty-Third Printing, 1996.

## The Transformation of Financial Accounting Conceptual Framework: Conflicts and Relaxations

—On The Basic Standard's Revision and The  
Construction of Its Supporting System

SHUN Zheng<sup>1</sup>, ZHU Guo-hong<sup>2</sup>

(1. *Research Institute of Accounting and Finance, Shanghai University of Finance and Economics, Shanghai 200433*; 2. *Department of Accounting and Finance, Shanghai Jiaotong University, Shanghai 200052, China*)

**Abstract:** Currently, some academics and standard setter argue that China should revise its Basic Standard with some theoretical contents of conceptual framework, and when the opportunity matures, then transforms the Basic Standard into conceptual framework. The point of view is reasonable in the reality of China. However, the theoretical substantial of conceptual framework will conflict with the regulation form of Basic Standard. The study analyzes the conflicts' original reasons and its effects, and makes some suggestions on the revision of Basic Standard and construction of its supporting system.

**Key words:** conceptual framework; basic standard; essence; form; conflicts

(责任编辑 金 澜)