

我国企业会计准则理论框架初探

曹 伟

一、建立我国企业会计准则理论框架的意义

企业会计准则理论框架又称财务会计概念结构、财务会计概念框架,是会计理论的组成部分,是用来评价会计准则和指导会计准则制定的理论体系。使用会计准则来规范会计实务的国家,大多建立了自己的会计准则理论框架,唯其具体叫法不同。会计准则理论框架的制定以美国最早,那就是美国财务会计准则委员会(FASB)从1978年到1985年发布的6份《财务会计概念公告》。继美国之后,加拿大、澳大利亚、国际会计准则委员会纷纷仿效制定了它们各自的概念结构文件。由于概念的词义,中文和英文的内涵和外延有较大区别,中文较窄,英文较宽,为避免歧义,我们用“理论框架”来代替“概念结构”的称谓。

我国1992年发布的《企业会计准则》有类似于企业会计准则理论框架的作用。因为,我国《企业会计准则》的内容主要涉及财务会计的基本前提、财务会计的目标、会计信息的质量特征、会计要素及其确认和计量的一般原则、财务报告的一般规定,它在模式上接近于国外的理论框架;我国《企业会计准则》是制定具体会计准则的指导和依据,这和国外会计准则理论框架对具体会计准则的作用是一致的。但国外的会计准则理论框架明确不是会计准则的组成部分,而我国《企业会计准则》明确是会计准则的组成部分,被纳入会计法规体系,这说明我国《企业会计准则》有类似于国外会计准则理论框架的作用,但并不完全是一回事。

我国现行《企业会计准则》无论是作为基本准则还是作为理论框架都是不系统、不完善的,存在很多不足之处。我国现行会计要素的构建和定义都有明显缺陷。首先,会计要素是按照经济内容对会计对象所作的分类,是财务报表的基本构件,但现行6个会计要素仅是资产负债表要素和损益表要素,现金流量表或财务状况变动表未制定相应的会计要素,使现金流量表具体准则的制定失去了理论指导,使愈来愈重要的现金流入量、现金流出量和现金净流量信息的核算失去了设置帐户组织核算的基础;其次,收入要素和费用要素均采用狭义规范即仅指营业收入和营业费用,势必给收入和费用具体会计准则的制定带来麻烦;再次,《企业会计准则》中许多会计要素的定义很不严密,如资产、收入、费用、利润等,这对具体会计准则的制定不能很好地起到指导作用。

《企业会计准则》将会计信息的质量特征,会计要素确认与计量的原则,甚至会计目标,合并设立为“一般原则”是否恰当也值得商榷,并且“一般原则”中提到的几项有关会计信息质量特征的内容也不能全面地反映对会计信息的质量要求。《企业会计准则》对某些会计信息质量特征如相关性等的解释是否恰当也值得研究。

参考、借鉴其他国家制定会计准则理论框架的经验,并结合我国经济发展的现状和国情,尽快研究、制定我国自己的企业会计准则理论框架,应提上议事日程。一套科学严密、首尾一贯

的企业会计准则理论框架,可以为具体会计准则的制定提供有力的概念支持和理论基础;可以对人们就具体准则提出的疑问作出合理的解释;可以推断处理当前具体准则尚未制定但已经出现的新兴经济业务;而且有助于已制定出的具体准则严密、协调并具有相当的稳定性。

二、企业会计准则理论框架在会计法规体系中的地位

我国目前的会计法规体系由全国人民代表大会制定的会计最高法规《会计法》、财政部制订颁布的会计“基本准则”和“具体准则”以及财政部制订的大行业会计制度组成。它们之间的关系是:《会计法》→“基本准则”→“具体准则”→大行业会计制度。待具体准则制定完毕并统一发布实施以后,可以在局部范围内(如条件好的股份制企业或某些国营大型企业)将其直接用来规范某些企业的会计核算,即由这些企业根据具体准则自行设计制定会计制度。但是,考虑到我国长期以来形成的根据国家统一制定的行业会计制度进行会计核算的习惯,考虑到我国会计人员的整体素质以及企业会计工作管理的整体水平相对较低的现状,考虑到我国多种类型的企业并存的现状,考虑到统一的会计制度自身的优点,财政部统一制定会计制度这种形式尚不能取消。与国际会计惯例接轨不在于取消统一会计制度这一形式,而在于采用的会计方法是否与国际会计惯例相协调这一实质。会计具体准则和行业会计制度在我国相当长的时间内将处于共存互补的局面。至于何时取消行业会计制度要视客观条件而定。会计准则理论框架在会计法规体系中所处的位置取决于它的性质和作用。会计准则理论框架是评价会计准则和指导会计准则制定的理论体系,它不直接用来规范企业会计实务,因此不必将其纳入会计法规体系之中。我们也不赞成以会计准则理论框架完全取代会计基本准则。我们认为,基本准则作为具体准则的“纲领”仍需存在,但它不应象理论框架那样详尽和复杂。由于会计准则理论框架指导和解释会计准则的特殊性,它的制定应按照制定会计准则的严格程序,由权威机构制定发布。这一权威机构在我国由财政部承担顺理成章。会计准则理论框架不同于会计理论,它是用来指导会计准则制定的应用性会计理论,是会计理论的一个组成部分。会计理论的范围比会计准则理论框架要宽得多。会计理论需要百家争鸣、百花齐放,而会计准则理论框架则需要具有相对稳定性、一致性和权威性。会计准则理论框架可以以一个或几个文件的形式发表。

三、我国企业会计准则理论框架的内容

制订我国企业会计准则理论框架应借鉴国外的经验,但不能照搬。要从我国客观实际出发进行合理的归纳和概括,寻找更为科学的方法,在坚实的基础之上进行演绎推理形成严密的理论结构体系。各国制订的会计准则理论框架几乎都包括财务会计目标、会计信息质量特征、会计要素以及要素的确认、计量等。我们初步认为,企业会计准则理论框架的内容不限于这些内容。我国企业会计准则理论框架的内容大致包括:1. 会计目标;2. 会计假设;3. 会计信息的质量特征;4. 会计对象与会计要素;5. 会计要素的确认、计量;6. 资本保全;7. 财务报告;8. 会计准则制定和实施的方针。

在西方会计概念结构的研究中曾有两种不同的思路:第一种思路是先研究作为会计前提条件的基本假设,在基本假设基础上,推导出基本原则,然后用它们来指导会计准则。基本假设和基本原则共同构成财务会计的概念结构。第二种思路是先确定财务会计的目标,按照目标规定会计信息的质量特征,然后研究作为传递会计信息的主要手段的财务报告的构成要素及其确认和计量问题。两种思路的不同之处,主要在于后者突出目标的作用,前者突出会计基本假

设的作用。美国财务会计准则委员会财务会计概念结构的研究方案,是基于第二种思路形成的。把目标放在首位建立会计准则理论框架是各国的共同特点,他们认为目标起着引导方向的作用。会计准则理论框架是一个人造理论系统,应符合人们的用途;从会计是一个人造经济信息系统来看,也应首先有一个目标。把会计目标放在最高层次是合理的。会计目标是人们在经济活动中通过会计实践期望达到的境地,是主观的东西。但人们提出会计目标不能是随心所欲的,应受到客观环境的制约。现代企业会计赖以存在的客观经济环境是市场经济。存在于市场经济环境中的现代企业会计必须基于市场经济的特征提出一系列合理的假设条件才能进行运作。那么,如何认识会计假设,它和会计目标有什么关系?它在企业会计准则理论框架的地位和作用如何呢?

四、会计假设及其在企业会计准则理论框架中的地位和作用

现代科学实践,至少在三种意义上运用假设这一概念:一是在科学实验中,我们在开展科学论证和实验前,对新的研究对象作出一定的假设,并力图在论证或实验中证明这些假设,如果能够证明已有结论,那么假设就成了科学结论,反之就否定原有假设,探索新的研究方向。这是我们通常所指的假说。恩格斯的“只要自然科学在思维着,它的发展形式就是假说”这句被广泛引用的名言指的就是这种情况,它和我们会计学上被普遍认可的“会计主体”、“持续经营”、“会计分期”、“货币计量”等四项会计假设是截然不同的,用它来论证会计学上的假设会带来认识上的混乱。二是由于社会实践中存在一些无法确切把握的事件,需要我们凭借经验和分析作出一定的设定,以此为基础进行分析和论证。尽管这些设定会有主观成份,但它们基本上是符合客观实际的。我们所公认的四项会计假设中,“持续经营”就属于此类性质的假设。当这类假设变得与客观实际不太相符,不能满足人们进行论证的需要时,人们就会修正此类假设,甚至推倒这些假设建立其他与客观实际相符的假设。比如在企业破产倒闭或停业清算时,持续经营假设就不再成立了,建立在持续经营基础之上的会计原则与会计方法也就不再适用了,需要我们以清算为基础建立破产清算会计。还有一类是一些反映了事物的本质特征,体现了此事物之所以为此事物而不是他事物的规律,在本学科内无需证明就可以作为其他结构依据的概念,这类假设在自然科学被称为公理或公设。我们经常所说的会计四项假设中的会计主体假设、货币计量假设即属此类。可以看出,对会计假设具有不同理解,是由会计假设本身包含的含义丰富所决定的。为了确切地理解会计假设的含义,有以下两点需要我们明确:一是会计假设不同于科学假说,我们无需对此进行证明,使其成为科学定理;二是会计假设中既包括客观性很强的公理性假设又包括带有一定主观成份的假定性假设。

会计作为一个人造经济信息系统离不开它赖以存在的客观经济环境——市场经济。会计假设是基于市场经济的特征,根据人们提供经济信息的需要设定的前提条件。由于会计假设是人们基于客观经济环境作出的前提条件,因此它具有很强的客观性;但它同时又是为满足人们提供信息的需要设定的,因而它又具有某种程度的主观成份。随着客观经济环境的变化,人们对会计信息需要的变化,会计假设也会发生变化,从而引起会计原则和会计方法的相应变化。总之,会计假设既反映了客观环境的特征又反映了人们提供会计信息的要求,它决定着会计所采用的原则、程序和方法,在会计准则理论框架结构中理应处于第一层次。把会计假设纳入会计准则理论框架来考察,有利于加强对会计假设的研究和认识,有利于深刻地认识客观环境对会计的影响以有效地建立会计程序与方法。

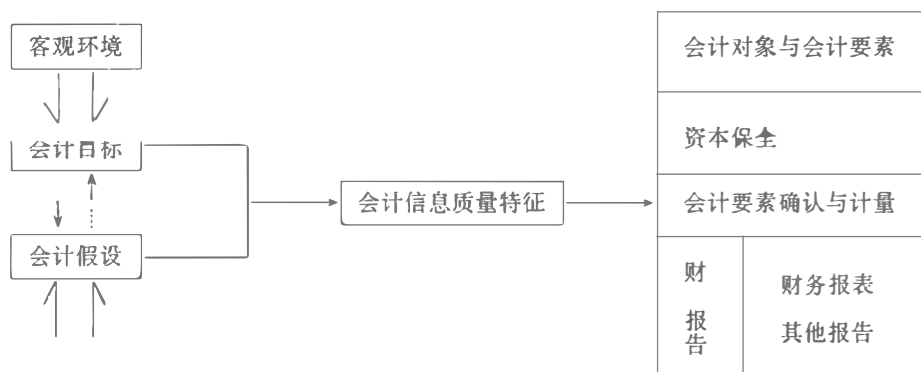
五、我国企业会计准则理论框架的层次和结构

会计假设与会计目标是相互影响、相互作用的。会计假设主要反映了客观环境对会计的影响,同时也要反映会计目标的要求,其客观性是第一位的,主观选择性是第二位的;会计目标主要反映人们的主观意志,但会计目标的提出不是主观随意的,它要受反映客观环境的会计假设的制约。会计目标和会计假设共同受客观环境的作用,相互影响,共同决定着会计原则、会计程序与会计方法,并行处于会计准则理论框架的第一层次。

会计目标回答了向谁提供信息以及提供何种信息的问题;会计假设为会计信息系统的正常运作选择了时间、空间范围和计量尺度。为了确定提供会计信息的会计程序与方法,实现会计目标,需要确定会计信息的质量特征或称质量要求。会计信息的质量特征是联系会计目标、会计假设与其他概念的桥梁,可以将它理解为会计目标的具体化,是为会计准则理论框架的第二层次。然后,根据会计目标、会计假设、会计信息质量特征来设计形成会计信息基本概念的定义和特征即会计要素以及会计要素的确认、计量和报告。会计要素及其确认、计量和财务报告应为会计准则理论框架的第三层次。

会计准则理论框架是一个协调一致、科学严密的体系:在客观环境的作用下,会计目标和会计假设相互影响,共同决定会计信息的质量特征;会计信息的主要质量特征是决策有用性,而提供对决策有用的信息主要靠财务报表,财务报表的构成要素按一定的标志划分成若干概括的类别就是会计要素(财务报表要素);会计目标能否实现,会计信息是否具有决策有用性,要具体看财务报表要素如何定义、确认和计量。

现将构成企业会计准则理论框架的主要项目之间的关系图示如下:



本文参考书目:

- 1.《中级财务会计》,葛家澍主编,辽宁人民出版社1994年版。
- 2.《会计学导论》,葛家澍主编,立信会计图书用品社1988年版。
- 3.《审计理论研究》,审计署干部培训中心编,中国审计出版社1992年版。
- 4.《国际会计准则》,中国财政经济出版社1992年版。
- 5.《关于市场经济条件下会计理论与方法的若干基本观点》,葛家澍,《财会月刊》。
- 6.《论会计假设》,王世定,《会计研究》1994年第2期。

(作者系中国人民大学会计系博士生,单位的邮编为100872)