



我国政府会计概念框架 宜继续采用基本准则形式

余应敏 ■

一般而言,概念框架是以基本假设为前提,以财务报告目标为导向,以会计信息质量、财务报表要素的确认与计量和财务报告模式为中心所形成的一整套相互联系、协调一致的概念体系,既是指导和评价会计准则的理论依据,也是会计理论与实务有机结合的典范,其内容多源于实践的归纳与总结,相对于会计理论而言,概念框架更加具体、更接近实务,已成为理论与会计实践的联结。

一、我国政府会计概念框架的有效实现形式仍为基本准则

时至今日,我国政府会计改革正在进行,完整的准则体系尚待建立。尽快研究构建政府会计概念框架,既是政府会计理论发展的需要,也是政府会计改革实践的迫切要求。与此相关的研究议题包括政府会计概念框架应以何种方式存在以及如何把握概念框架与基本准则的关系。迄今为止,学术界对此问题的回答主要围绕是否需要独立建制的概念框架展开,主要观点有:①将基本准则直接作为我国的会计概念框架;②取消基本准则,重新构建我国的会计概念框架;③适当修改基本准则,再构建一个概念框架。笔者认为,由于概念框架与基本准则的研究对象与内容基本一致,其间仅有形式上的不同而无实质性差异,概念框架所涵盖的概念如会计基本假设、财务会计与报告目标、财务信息的质量特征,以及会计要素的确认与计量等,也是基本准则要分别加以规范的,因此基于我国会计准则体系的实际状况,仍以基本准则作为我国政府会计概念框架的实现形式是适当的,原因主要有以下几点:

(一)法规形式的准则具有更强的约束力与刚性,有利于更好地实现概念框架目标

我国一直实行的是法规性质的准则制度,由于路径依赖(path dependence)的存在,会计从业人员大多已习惯于“只

认法律、法规或规章”,概念框架采取法规形式的准则,将更大程度地引起有关各方的高度重视,并起到指导人们实践的导向作用;法规性质的准则也将对实务与具体准则的制定发挥其法规效力与约束力,故此,在概念框架的系统理论研究尚未达成共识之前,借助准则权威文件的形式推行概念框架,可强化其教育与实施效果、加快推进的速度。众所周知,制度要获得普遍认同进而得到有效实施,就必须为大多数人所熟知并反映其意愿,鉴于我国的政府会计改革属于后发,如期望借助概念框架理论潜移默化形式的渗透、耳濡目染式的转化,逐步成为人们的自觉行动,其漫漫长途势必会延误我国政府会计改革整体工程的工期与进程。

(二)政府导向的准则制定模式更倾向于采用基本准则形式

我国的会计准则由财政部制定,属政府行政管制的制定模式,采用准则形式构建政府会计概念框架,更切合我国目前的实际制度背景。鉴于其“准公共产品”属性,加之会计理论性质概念框架的独立性相对较低,推出独立的概念框架会面临众多困难(葛家澍,2005),有学者担心,概念框架如采用基本准则形式,会使人们更多地关注准则的具体条文,而忽视整个准则所依托的概念框架理论及其背后的会计理念(孙铮,朱国泓,2005)。其实大可不必,因为概念框架的制定是一个认识并建立“概念同政府部门受托责任与绩效间”相关性的过程,其精神实质与理念需要内化于准则之中并借助于准则实现,而准则也难以脱离会计的一系列概念而单独存在。

(三)基本准则形式的企业会计概念框架的成功经验可资借鉴

我国财政部于1992年11月30日,经国务院批准、以第5号部长令的形式首次发布了《企业会计准则》,实现了“以国际惯例制订的会计准则”零的突破,被公认为我国企业会计

的基本准则,该准则经修订成为《企业会计准则——基本准则》(2006),其作用类似于西方国家的会计概念框架,属约束与规范企业财务会计行为、指导财务报告披露的会计规范;基本准则是对会计工作的一般规范,为具体准则(如具体业务核算与财务报告编制)提供理论基础;已广为利益相关者所普遍接受并得到了很好的遵守,已被证明是行之有效的。坚持以基本准则为我国政府会计概念框架的实现形式,更易于为人们所接受,更能充分发挥基本准则对具体准则的统驭作用、保证各具体准则间内在逻辑的一致性。

(四) 准则形式的概念框架更利于学科与政府部门间的沟通

葛家澍(2005)认为,不同的学科有不同的思维与语言体系,学科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。准则制定既要兼顾准则内在体系的一致性,又应充分考虑具体交易事项的经济实质,二者间难免会出现冲突。此时,为追求反映交易事项的经济实质,往往只能牺牲概念框架的内在一致性选取折中方案。概念框架虽有助于准则制定者思考如何科学制定准则,但往往不涉及具体的会计处理(即会计核算中的“记录”环节)或就具体的交易或事项给出特定的规范,不能够替代公认会计原则(GAAP)。概念框架不直接服务于编制财务报告,自身的可操作性不强,不对财务报告形成直接约束甚至不属于构成对编制财务报告有约束力的权威文件;而准则体系用于具体指导财务报告的编制,具有更强的可操作性与执行力,一旦出现准则没有约束的交易事项,无需进行漫长的争论,可以解释或补充规定及时指导实务操作。

(五) 采用准则形式的概念框架符合实质重于形式原则

废止会计准则以会计概念框架取而代之、实行独立建制概念框架的想法,在我国当前的制度背景下并不现实,独立建制的会计概念框架与基本准则,不仅不会带来有如美国财务会计准则委员会(FASB)概念框架期望那样的神奇效果,反而会造成巨大的人力、物力和财力浪费,易使会计实务因无准则的规范指导而陷入混乱。诚然,从某种意义上讲,条文式的准则为迎合法律的表述形式可能丧失其独立性,“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(孙铮,朱国泓,2005)”,然而不应忽视的是,随着改革的进一步深化,我国的会计环境已发生了巨大变化,经过多年会计改革风雨历程洗礼的会计理论与实务工作者的素质更是今非昔比。尽管为保证法规的严肃性,准则通常是结果导向的,仅规定哪些行为被允许或禁止,一般不采用逻辑推理、比喻、类比措

辞等形式,不讲究条文间的逻辑推理,也不采用层次结构图或流程图等直观方式,但新制度经济学告诉我们,制度绝不会因为没有采用图文并茂的形式而影响其被遵守或执行。笔者认为,坚持实质重于形式原则,只要其真正能发挥后来居上的后发优势、能以较低的改革成本引领改革走向成功,作为推动政府会计改革行动纲领性文件的政府会计概念框架,并不一定要拘泥于其是否采用雅俗共赏式的概念框架形式。

二、构造我国基本准则形式政府会计概念框架的思路

建立政府会计概念框架,应在尽量强调政府会计特殊性的同时、尽可能地与企业会计概念框架结构保持一致,此观点已获学术界普遍认同,澳、英等西方发达国家的政府会计实践已付诸实践(陈志斌,2012)。笔者认为,现阶段我国政府会计概念框架可借鉴企业会计的改革经验,宜继续以基本准则为其实现形式;在内容安排上,可充分借鉴企业会计基本准则的逻辑结构,按如下成分构造:政府会计基本假设与应计制会计基础、政府财务报告利益相关者群体与财务报告目标、政府财务信息的质量特征、财务报表的要素及其确认与计量等一系列基本概念,考虑政府会计的特殊性加以制定。诚如葛家澍(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”。从长远的趋势看,将政府与非营利组织基本准则同企业基本会计准则合二为一,最终制定一个真正意义上的《中国会计概念框架》,仍是十分必要且符合成本效益原则的。■

(作者单位:中央财经大学会计学院)

责任编辑 张璐怡

参考文献

1. 陈小悦,陈立齐.2005.政府会计的概念框架.大连:大连出版社
2. 余应敏.2011.基于财政透明导向的政府财务报告模式研究.北京:北京出版社
3. 陈志斌.2012.论中国政府会计概念框架的选择.会计研究,2
4. 葛家澍.2005.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.会计研究,6
5. 孙铮,朱国泓.2005.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.财经研究,11
6. 张娟.2010.政府会计与企业会计:概念框架差异与启示——基于IPSASB与IASB最新研究成果的分析.会计研究,3