

我国财务会计概念框架法律地位的构想



上海财经大学会计学院 沈红波

在会计国际化的大背景下,构建我国的财务会计概念框架乃当务之急。而构建财务会计概念框架的一个重要问题是如何确定概念框架的法律地位,因为它对会计准则和会计制度的制定及会计实务有重大影响。本文拟借鉴国外经验并立足于国情,探讨我国财务会计概念框架的法律地位问题。

一、国外财务会计概念框架的法律地位

1. 美国财务会计概念框架的法律地位。美国财务会计概念框架是由美国财务会计准则委员会(FASB)制定的,从形式上看,它本身不具备权威性和强制性,不具有法律地位;从实质上看,作为制定会计准则的指导框架,财务会计概念框架的法律地位则由会计准则的法律地位来体现。美国法院一般要求企业的财务报表应以公认会计原则为基础进行编制,这实际上赋予了会计准则以法律地位。美国公认会计原则的法律地位来自两个方面:一是美国证券交易委员会(SEC)的支持,二是美国注册会计师协会(AICPA)的支持。SEC的第150号会计系列公告(ASR150)指出,由FASB制定发布的会计准则属于一般公认会计原则。由于SEC的支持,FASB的财务会计准则公告(SFAS)及相关解释被会计界视为半官方的法规。另外,《萨宾纳斯—奥克斯莱法案》规定,向SEC报送的财务报告必须遵循或符合公认会计原则,并且应当反映注册会计师根据公认会计原则、SEC的法规和信息披露规范所做出的一切重大调整。可以看出,美国财务会计概念框架在形式上并不具备法律地位,但由于它决定着会计准则的制定,因此实质上是具有法律地位的。

2. 英国财务会计概念框架的法律地位。英国会计准则理事会(ASB)将《财务报告原则公告》定义为会计准则制定的概念框架,其主要作用是为ASB制定和评价会计准则提供理论指导。《财务报告原则公告》不是会计准则,也不对财务报表如何编制提出具体要求,因此它在形式上不具有法律地位。但因为它指导会计准则的制定,所以在实质上是具有法律地位的,并且其法律地位取决于会计准则的法律地位。

考虑:

第一,我国会计准则与国际会计准则的协调。对于我国会计准则与国际会计准则所规范的交易事项相同,而且两者所处的环境也相同或者相似的情况,我国会计准则应该积极向国际会计准则靠拢,甚至直接采用国际会计准则;对于我国与国际会计准则规范的交易事项不尽相同,并且由于我国的特殊会计环境,交易的经济实质也不相同的情况,则不能直接照搬国际上的方法,而应根据经济实质进行会计处理。

ASB在《会计准则前言》中指出,ASB发布的财务报告准则以及所采用的标准会计实务公告都是《公司法》所承认的会计准则。这表明英国目前的会计准则不仅是对会计实务的权威性说明,而且英国《公司法》承认会计准则具有法律地位。除了获得法律的认可之外,英国会计准则的权威性还通过会计团体咨询委员会(CCAB)的努力而得到进一步加强。CCAB要求其会员团体以及财务信息编制者和审计师遵守会计准则。

3. 澳大利亚财务会计概念框架的法律地位。澳大利亚财务会计概念框架是由澳大利亚会计研究基金会(AARF)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的。AARF受财政部长直接领导,已经演变成半官方组织。澳大利亚以立法的形式确保了会计准则在社会经济中的法律地位,《公司法》中明确要求所有企业必须遵守会计准则,而作为会计准则体系组成部分的概念框架的法律地位也在《公司法》中得到了体现。因此,澳大利亚财务会计概念框架具有一定的法律地位和较强的约束力。财务会计概念公告并不单纯是用来指导会计准则制定的理论,它对实务具有直接的指导作用,企业在实务中应遵守财务会计概念公告的要求。

4. 国际会计准则理事会(IASB)财务会计概念框架的法律地位。IASB的财务会计概念框架称为《编报财务报表的框架》。IASB明确指出,《编报财务报表的框架》并不是一个国际会计准则,因此不对任何特定的计量和列报问题确立标准。此外,IASB财务会计概念框架的地位并非优先于所有的国际会计准则,相反,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,应当以国际会计准则而不是该框架的要求为准。因此,效力层次低于国际会计准则的财务会计概念框架基本上不具备强制约束力,而只是一份指南性文件,为会计准则制定和会计实务提供理论性的指导。

综上所述,国外财务会计概念框架法律地位的确立一般有两种模式:一种是以英美为代表的模式,财务会计概念框

第二,全面、广泛地参与国际会计准则制定工作,包括积极对会计准则征求意见稿提出意见,利用IASB会议的开放机制参加会议、提出观点,派人去IASB工作等。同时,积极反映我国的特殊情况,使国际会计准则制定机构尽可能地考虑我们的影响,例如建议IASB立项研究经济转型国家的会计问题。加强与其他亚洲国家准则制定机构间的沟通和合作,使国际会计准则更多地体现亚洲国家的要求,甚至将我国的会计准则推向世界。☒

架游离于法律体系外,不具有直接的法律效力;另一种是以澳大利亚为代表的模式,会计准则规范(财务会计概念框架)散见于《商法》、《公司法》中,或者得到相关法律的支持,从而具有法律效力。这两种模式究竟孰优孰劣,现在还没有定论,但国际趋势是渐渐向第二种模式靠拢。《萨宾纳斯—奥克斯莱法案》促使美国会计准则制定从规则导向向目标导向转变。在这样的背景下,SEC建议对美国公认会计原则的级次进行重新排列,将财务会计概念框架提到具体会计准则之前,作为公认会计原则的第一级次,从而增强其权威性。可见,增强概念财务会计框架的权威性,提高其法律地位是未来发展的方向。我国研究和制定财务会计概念框架时要注意这种趋势,并结合国情恰当地确立财务会计概念框架的法律地位。

二、我国财务会计概念框架的法律地位

1.我国现行会计法规体系。改革开放至今,我国的会计法规体系建设取得了令人瞩目的成就,基本形成了以《会计法》为核心的比较完整的会计法规体系。这个体系大致可以分为三个层次:第一个层次是《会计法》,第二个层次是国务院发布的《企业财务会计报告条例》等条例,第三个层次是财政部发布的企业会计准则和会计制度。《会计法》是我国会计工作的根本大法,也是我国企业会计工作的基本依据,它在我国会计法规体系中处于最高层次,居于核心地位,是其他会计法规制定的基本依据,其他会计法规都必须遵循和符合《会计法》的要求。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细化。会计准则是我国会计核算工作的基本规范,它以《会计法》为指导,同时又是我国会计制度制定的依据。会计制度是我国企业会计核算工作的具体规范,它以《会计法》为依据,根据会计准则的要求,结合不同行业的特点和企业经营管理的要求制定。

2.财务会计概念框架与现行会计法规体系的关系。

(1)财务会计概念框架与《会计法》的关系。《会计法》是整个会计法规体系中的基本法,它的制定和实施使我国会计工作步入法制化的轨道,对规范会计行为、维护财经纪律、保证会计信息的真实性、维护社会主义市场经济秩序都起着十分重要的作用。笔者认为,《会计法》在我国财务会计法律和会计行为规范中处于最高级次,财务会计概念框架应当遵从《会计法》的规定。

(2)财务会计概念框架与《企业财务会计报告条例》的关系。《企业财务会计报告条例》是《会计法》中有关财务会计报告规定的具体化,它对1992年颁布的《企业会计准则》(以下简称“基本准则”)中诸多不尽完善的概念进行了修正,对规范我国的会计工作起到了一定的作用。从法律地位上来看,我国的会计管理工作由财政部会计司负责,会计准则和会计制度也由财政部颁布,因此它们都具有法规的性质。未来的财务会计概念框架由财政部颁布,而《企业财务会计报告条例》是国务院颁布的,因此财务会计概念框架的法律地位相对于《企业财务会计报告条例》来说要低。但是财务会计概念框架作为会计理论体系的重要组成部分,应该保持一定的前瞻性,不能局限于现有《企业财务会计报告条例》的规定。

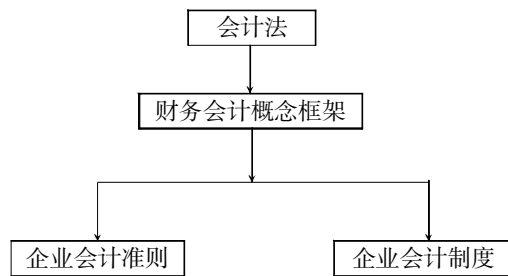
(3)财务会计概念框架与基本准则的关系。我国企业会计准则由1992年颁布的基本准则和1997年起陆续公布的具体会

计准则两部分构成。前者是制定具体会计准则所依据的基本会计规范,发挥着类似于西方国家的财务会计概念框架的作用。尽管基本准则与财务会计概念框架很相似,但不得将其等同看待,这是因为:首先,从中西方会计准则体系比较来看,英美等国以及IASB都把财务会计概念框架作为一份单独的会计文件区别于会计准则进行公布,只不过各国对财务会计概念框架的称呼不一样。而我国将会计的基本概念等内容归集到基本准则之中,并没有另外单独公布财务会计概念框架。其次,基本准则虽然适用于我国境内的所有企业,但在实际运行中愈来愈缺乏应有的调整力度。最后,从我国基本准则的内容来看,目前存在着会计信息质量特征之间关系模糊、会计要素定义不够科学等问题,因而尚不能完全发挥指导具体会计准则制定的作用。

针对如何处理财务会计概念框架与基本准则两者之间的关系问题,当前我国会计理论界主要有三种观点:①“同一论”,即将基本准则认同为我国的财务会计概念框架,并对之进行适当修改;②“并存论”,即在对基本准则进行适当修改的基础上再构建一个财务会计概念框架,这样我国的会计准则体系就分成三个部分:财务会计概念框架、基本准则和具体会计准则;③“替代论”,即取消基本准则,重新构建我国的财务会计概念框架。

笔者同意第三种观点即“替代论”。“同一论”是不正确的,它没有分清基本准则与财务会计概念框架的作用。笔者也不主张“并存论”,这是因为财务会计概念框架不仅要为会计准则和会计制度的制定提供理论依据,还应为企业会计处理提供标准。

3.财务会计概念框架法律地位的确立。在研究了财务会计概念框架与《会计法》、《财务会计报告条例》和基本准则的关系之后,笔者认为我国的财务会计概念框架在整个会计系统中是一个相对独立的技术规范,它是制定具体会计准则的理论依据,如下图所示:



国务院颁布的《企业财务会计报告条例》已经完成了历史使命,其财务报告部分的规定可以在拟制定的财务会计概念框架中加以体现,而法律责任部分的规定可以在《会计法》中加以反映。

同时,基于我国的国情及实施成本等因素,考虑到上市公司与非上市公司、大中型企业与小型企业、一般行业企业与特殊行业企业的会计核算要求应有所不同,笔者认为企业会计准则和会计制度应该同时存在,并且都以财务会计概念框架为基础。其中企业会计准则用于上市公司,而行业会计制度现阶段可以适用于非上市公司。☐