

现行会计确认、计量模式的评价与思考

赵艳丽

(武汉商业服务学院 武汉 430056)

【摘要】 本文对我国现行会计确认和计量模式进行了总结与评价,分析了当前我国会计确认与计量模式存在的问题,并对完善我国现行会计确认与计量模式提出了相关建议。

【关键词】 会计确认 计量模式 公允价值

环境的快速变迁和会计信息使用者信息需求的变化引发了现代会计理论和实务的一系列难题,使得财务会计的重心已从会计的确认和计量环节向报告和披露环节转移,一方面这是“决策有用观”的价值取向和会计目标使然,另一方面这也反映现行会计确认计量模式因其固有的局限已无法满足新环境下会计信息披露的要求。这些难题的解决首先就要从突破现行会计确认与计量模式的局限性入手。

一、现行会计确认、计量模式的不足之处

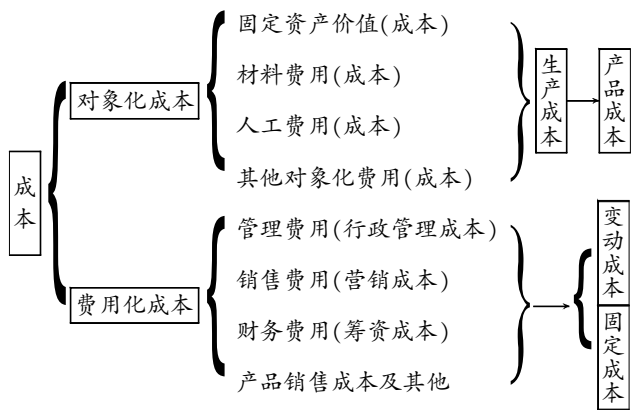
1. 确认的对象不够全面。根据前述确认的概念,可以看出确认的最终目的是要进入财务报表,从而对报表的数据产生影响。也就是说,将确认限制在了财务报表影响范围之内,

将财务报表之外的信息挑选、归类、整理过程排除在确认活动之外,换言之,凡是不正式列入报表的项目,就不需要经过严格的确认过程。

上述关于确认的界定,一个非常明显的不足之处就是把财务报表之外的事项,不作为确认的对象。众所周知,随着经济环境的复杂化,企业的经营活动也日趋复杂,大量经济业务无法在财务报表中反映,从而使得财务报表完整反映企业的财务状况与经营成果以及会计信息的相关性也随之降低。要改善目前这一状况,就扩大会计确认的内涵,将财务报表之外的一些信息也纳入确认的范围。据此,有学者曾提出两种做法:①改变现有的财务会计只报告最终的综合信息的模式,

会计与财务管理有着共同的对象,即生产经营过程中的资金运动,会计是对资金进行反映,财务管理是对资金进行管理,从广义上说,会计是管理的一个方面,因此会计类课程与财务管理课程对相关成本与费用概念的使用应该有共同的经济内容,如会计课程中的销售费用与财务管理课程中的营销成本均指企业发生的广告费、销售人员工资及售后服务费用等。那么,如何将不同课程间相关成本与费用概念统一起来呢?

笔者认为,要将不同课程中的成本与费用概念统一起来,一要充分考虑实践中的应用,二要考虑费用与成本的相关定义,这样就可以清晰划分成本与费用的层次关系,避免不必要的概念困扰。按照统一原则,“成本”应使用广义上的定义,即为了达到某一种特定目的而耗用或放弃的资源。广义的成本概念不仅包括会计课程中的“成本”(产品成本或劳务成本)内容,还包括其他对象的成本内容,如材料成本、固定资产成本、股权投资成本等,而且还包括会计课程中“费用”的内容。这样,根据流出的经济利益是计入当期费用还是计入某特定对象可把成本分为对象化成本和费用化成本。其中,对象化成本是指与特定对象相联系的支出或消耗,如前所述的材料成本、人工成本、产品成本、固定资产成本及长期投资成本等;费用化成本包括三项期间费用及其他费用类会计科目核算的内容。成本与费用的具体关系及在不同课程中的称谓(括号内部分为财务管理课程中的称谓)如右图所示。



上图内容不仅说明了不同课程间成本与费用的层次关系与相关名称,还可以说明以下问题:①对象化成本最终要转化为费用化成本(从收入中得以被偿);②财务管理课程中的变动成本与固定成本不仅包括对象化成本内容(产品成本),还包括费用化成本内容。

另外,根据不同的目的可对成本进行分类。如根据成本的经济内容可将成本分为筹资成本、投资成本、研发成本、设计成本、生产成本、营销成本和管理成本等;根据成本习性可将成本分为变动成本和固定成本等。这些成本概念在会计课程和财务管理课程中都会大量用到。○

引入“事项法”,按照所发生的具体的经济业务来报告;②对现有的财务报表的若干要素重新定义、分解,以使这些表外项目能够得以报告。但是以上两种做法都过于激进,如果处理不当会极大地影响会计信息的质量。目前,可行的做法应是在财务报表外增补一些相关的信息。与此同时,对表外披露的信息做出必要的规定,例如:哪些事项必须在表外披露?在表外披露的某一项目应包括哪些方面的内容?表外披露项目的金额如何确定?应注意,在此过程中要防止表外披露项目过于堆积和臃肿。同时,修改当前关于确认的含义和标准,并明确表内确认与表外确认以及确认与披露的新界限。

2. 确认基础存在缺陷。进行会计确认首先要选择一定的确认基础,不同的确认基础会输出不同的信息结果。目前,各国普遍采用权责发生制作为财务会计确认的基础。根据其定义,权责发生制应该完全按照权利是否形成、义务或责任是否产生为标准进行确认。但是,传统财务会计为了保证会计信息的客观、可靠和可验证性,往往只对交易与事项产生的结果进行确认,凡不存在明确交易与事项的,一般不予确认。正是因为这样,就现实经济生活而言,权责发生制至少无法进行以下两方面的确认:①对一些已形成的权利或义务,由于没有相应的交易或事项,而往往无法确认,最典型的就是自创商誉;②对一些新近出现的新兴经济活动与事项,权责发生制仍无能为力,如随着金融业务的不断创新,出现了各种各样的金融工具,它们形式多样、手段灵活、内容复杂,使得权责发生制无法做出恰当的处理。另外,根据权责发生制的表述,确认的时间一般认为是在对经济业务的影响“真正发生”之时,并举出了反证:现金收支行为一般不是经济业务影响发生的标志。但对于什么是“真正发生”?判断影响“发生”与否的标志是什么?几乎都没有做出正面说明。

3. 确认标准不够规范。根据国际通行的做法,现行确认标准一般有四个,即可定义性、可计量性、相关性和可靠性。在现行的财务会计模式下,由于会计要素在定义上的失之偏颇和狭隘,已经导致许多事项因不符合要素定义,无法确认而被挡在会计的“门槛”之外,使报表反映的财务状况与企业的实际严重脱节。而这些事项往往是对使用者来说极为重要的信息,例如人力资源、智力资产及商誉等,这些已成为现代公司增长最快和最重要的组成部分。

鉴于确认在其形式上主要表现为资产(负债和所有者权益可看成负资产)和收益(费用被看成负收益,利润则是净收益)的确认,接下来笔者将对这两个方面进行分析。

(1)关于资产的确认标准。关于资产的定义,颇具代表性的观点主要有成本观、财产权利观和将来经济利益观,其中“将来经济利益观”是当前普遍采用的定义。但是,这个定义不但有点抽象,如将来经济利益的不确定性和技术操作上的难题,而且还由于衍生金融工具的出现又暴露出会计确认的一个“灰色地带”。根据现行规定,会计要素的确认基于过去发生的交易,而且在将来期间又必定要有经济利益的流出或流入。衍生金融工具虽然由投资者所控制,但其实质不在于过去发生的交易,而在于将来合同履行过程中所发生的情况,其收益

和支出具有很强的或有性。正是合约履行的不确定性,使其无法满足可计量性和可靠性的要求,因此传统的确认观念无法对衍生金融工具加以确认。如果考虑到衍生金融工具的真正交易不在合约签订日,而是在未来的某一时刻,对衍生金融工具的确认要摒弃传统的已实现原则,将资产或负债的范围扩大,将收益的确认建立在将来可实现的公允价值基础之上。

(2)关于收益的确认标准。从利润表的构成可以看到:通过收入与费用的配比,产生收益。这就是传统的收入费用观。然而,收益也可以由净资产(不包括业主权益的变动)的期末与期初余额的变化来确定,这被称为资产负债观,现行会计实务倾向于采用这种观点,但并没有得到有效和充分的贯彻。实际上,基于历史成本原则,按照收入与费用的配比所得到的会计账面收益并不能充分反映企业的全部收益,其相关性与可靠性大打折扣。比如,甲、乙公司期初各投入10万元购买同种等量股票,期末股价为20万元,甲公司将此股票全部售出,不考虑其他因素,其会计收益确认为10万元,而乙公司看好股市行情而继续持有,则按现行会计制度规定,其账面资产依然是10万元,且不确认任何收益,这明显没有反映资产的真实价值及本期收益。对于这种持有收益及类似的如资产评估增值、外币资本折算差额等尚未“实现”的价值变动,目前的做法通常是绕过利润表而直接在资产负债表上对权益进行“篡改”,我国会计实务上多表现为将其计入资本公积,这种操作显然破坏了收益确认和计量的一贯性与可比性基础,也不便于对财务业绩进行全面衡量。因此,建议取消诸如此类确认和计量的做法,以全面收益报告除业主投资和派给业主款之外的权益变化。

4. 对现行计量模式的思考。传统会计早已习惯于接受会计计量的可靠性,这是历史成本不甘“沉没”的主要原因之一。“历史成本/名义货币”的计量模式曾因较强的客观性和可验证性,以及在一定程度上符合有关利益集团的需要,成为传统会计的基准计量模式。可令人遗憾的是,由于环境的变化(主要是物价变动)导致按历史成本属性所反映的信息明显与事实背离,而且大部分历史成本作为“沉没成本”是被排斥在会计信息使用者的决策之外的,这在“决策有用”的价值取向,越来越突出地表现出其与环境的不适应。于是,作为对历史成本的“修正”,现时成本、重置成本、可实现价值及未来现金流量现值等诸多计量属性纷纷出现,在整个报表体系中占据了越来越重要的位置。这种“大杂烩”式的计量模式的缺陷是非常明显的,它削弱了会计计量的可比性。目前的这种格局,只能说是社会现实的调和,是会计界无奈的选择。

正是由于决策有用的价值取向,使大家更关心会计计量的相关性,于是公允价值从众多计量属性中脱颖而出,并逐步取代了“未来现金流量”和“现值”,成为世人所推崇的理想计量模式。然而,我们应该看到,公允价值的计量模式就算在西方发达国家也没有成型。诸多客观条件的约束以及稳健观念和成本效益原则都限制了公允价值的推广和应用。于是,我们只能信奉“没有最好,只有更好”的理念,选择公允价值计量模式。公允价值作为一种代表未来发展方向的理想的价值取向,

已经成为各国刻意追求的目标。

5. 确认与披露的界限不够清晰。在谈到确认和披露的关系时,FASB的《财务会计概念公告——企业财务报表中的确认和计量》第5号多次强调:在财务报表内进行表述是确认;用附注(包括表内旁注,表外底注)、其他附表、其他报告手段进行表述,不是确认是披露。确认与披露的最重要区别在于,确认要遵守公认会计原则(GAAP),而披露则不受其限制。这样,披露在内容、形式和是否量化表述方面就有了很大的自由。笔者认为,由于财务报表是财务报告的核心,理应成为信息披露的精髓,附注等表外信息是对主表的补充、解释和说明,本来就是从属于主表的。可是在当前的财务报告中,附注信息明显占据了比财务主表更大的篇幅,加之信息使用者对附注信息的倚重,表里表外事实上已分不清主次,以至使主表成为附注的映衬,如此“本末倒置”颇具讽刺意味。这也从另一个侧面反映了现行会计运行机制的缺憾。除了受报表的格式、项目的约束外,相当一部分信息是因受现行会计确认、计量规则的局限,而只好旁落于主表之外。我们似乎已经形成一种习惯,即对于会计上尚不能找到更好解决办法的问题,就采取所谓表外披露的形式。当前对信息披露的强调,使得会计即便采取了不一贯或不适当的会计政策,也可以因为在附注中作了披露而显得心安理得,这意味着将进一步牺牲主表的质量,加大信息利用的难度。我们可以看到,附注强势现象在很大程度上是与确认、计量问题紧密联系并交织在一起的,只有解决会计确认、计量问题,才会使现有大量附注信息向主表归拢,从而使整个报表体系变得更简洁和更有效率。

二、完善我国会计确认、计量模式的现实选择

1. 顺应社会经济环境的变化,进行适时、适当的变通。随着知识经济和 Information 社会的发展,财务会计原有的概念和原则已经表现出种种不适,适时、适当变通传统会计模式显然是各国会计政策的明智之举。以历史成本为基础的计量属性在信息技术时代必将受到排挤,但现阶段要彻底改变它是不切实际的,计量属性的选择必须符合现实的经济环境。针对我国实际,对传统意义上的基础资产、负债应仍坚持以历史成本为主要计量属性,而其他具有重要意义的信息应尽可能按公允价值计量,通过报表附注或者专门编制附表的形式来全面披露和列示,以保证会计信息的相关性和可靠性。同时,还应尽量避免多重计量属性混合带来的“大杂烩”,有必要针对不同确认、计量标准的实现程度,采用分类报告的模式,将它们予以区别。

2. 构建完整的财务会计概念框架,对确认和计量予以明确规范。会计确认和计量作为会计的核心,自然应当成为财务会计概念框架所要明确的重要内容。FASB的《财务会计概念公告第5号——企业财务报表中的确认和计量》,以及IASB发布的《编报财务报表的框架》中的第7部分“财务报表要素的确认”和第8部分“财务报表要素的计量”,都对会计确认和计量问题做出了明确规定。在我国,“确认”、“计量”在会计准则和会计制度中时常被引用,但至今都还没有对它们下一个明确的定义,有关确认、计量的标准问题也仅仅散见于各个具

体准则和制度条文当中,缺乏对确认和计量的系统完整的表述,而且准则和制度之间在确认和计量方面也存在许多不一致和不协调的地方。因此,当务之急是顺应国际会计改革的思路,构建我国的财务会计概念框架,对确认和计量问题予以明确规范。

3. 结合财务报告改革,完善现有的确认、计量程序和方法。“决策有用观”的目标导向,已经促使当代财务会计的重心从确认、计量转向报告和披露,披露的内容也从单纯的财务报表转化为财务报表和其他财务报告并存。我们可以结合财务会计报告的这种变革,采取相关措施,完善现行会计确认与计量模式。在具体操作上,我们可以借鉴SEC的Wallman提出的彩色报告模式,采取类似的彩色确认、计量、报告模式,具体做法为:①把财务报表列为财务报告的第一层次,要求最重要、最相关和最可靠的信息应当在财务报表中确认,表中项目必须符合可定义性、可计量性、相关性与可靠性四项会计确认标准,并努力创造条件,完成重要信息向报表的归拢;②凡不符合四个确认标准中一个或几个的,可以按满足标准的程度分层次在财务报告中列示,把原财务报表的内容加以扩大,尽量缩小确认和披露之间的差距;③配合彩色报告体系的不同层次,设计相应的彩色账户体系,使报告的内容在会计系统上有迹可寻、有“据”可查。

4. 积极创造条件,为公允价值的利用提供便利。“公允价值”是一种理想的会计计量模式,只不过现时环境束缚了它的使用,这也成了国际会计致力改革的方向。鉴于我国资本市场的不断成熟和完善,以及以高新技术和金融创新为特征的信息社会的逐步形成,我们应该广泛应用现代化的科学技术手段,制定和完善相关法规制度,改善经济环境,建立统一而又充分竞争的交易市场,积极创造条件,为公允价值的使用提供条件,推动会计计量由历史成本向公允价值计量的过渡。然而,有效实施公允价值计量,提高会计信息质量,遏制会计造假,在很大程度上取决于公司治理的成熟状况、审计人员和会计人员的专业能力与独立性以及法制环境等因素,需要政府有关部门以及社会各界的共同努力。

5. 加强职业培训,提高管理者和会计人员素质。由于公允价值的评估需要依靠专业会计人员的职业判断,所以提高会计人员的素质是获取准确公允价值的有效途径。提高会计人员的职业判断能力可以从以下两方面入手:①加强职业道德建设,强化法制教育。切实加强诚信建设,牢固树立求真务实的职业操守,严格遵守法律法规和会计准则制度的要求,从根本上消除虚假现象的发生。②加强业务培训,使会计人员熟悉和掌握新的会计处理方法和程序,提高其对交易和事项的确认、计量、报告做出复杂判断处理的能力,减少会计信息行为性失真和对公允价值判断的偏差。

主要参考文献

1. 葛家澍,刘峰.会计理论——关于财务会计概念结构的研究.北京:中国财政经济出版社,2003:1

2. 王东敬.会计环境对会计确认与计量的影响.现代会计,2008:4