

新会计准则下权责发生制的解读

赵婧 赵敏

(浙江财经学院 杭州 310006)

【摘要】《企业会计准则——基本准则》明确规定,企业应当以权责发生制为基础进行会计确认、计量和报告。但是,新会计准则下权责发生制的相关概念已悄然发生了变化。笔者从四个角度对权责发生制基础的理解进行新的解读。

【关键词】新会计准则 权责发生制 收付实现制

我国2006年2月15日颁布的《企业会计准则——基本准则》第九条明确规定,企业应当以权责发生制为基础进行会计确认、计量和报告。但是,伴随着金融工具、衍生金融工具、投资性房地产、股份支付等新型业务的出现,以及重置成本、可变现净值、现值和公允价值等会计计量属性被明确写入并运用于我国新会计准则体系,传统权责发生制的相关概念已悄然发生了变化,我们对权责发生制基础的理解也面临着新的解读。

一、权责发生制基础的“真实”与“虚拟”

根据原国际会计准则委员会(IASC)的定义:权责发生制要在交易和其他事项发生时确认其影响,将其记入与其相关联的会计期间,并在该期间的财务报表中予以报告。可见,传统的权责发生制以“实际发生”作为确认和计量的标准,是基于“交易观”进行会计确认的,即在会计实务中只确认那些对企业的损益确实产生了影响的交易或事项,而不确认那些“非交易”的事项。然而,当公允价值概念被重新引入并作为与历史成本并列的计量属性,当投资性房地产、金融工具等诸多新型业务被写入会计准则,我们不难发现,在传统权责发生制赖以生存的真实交易观下,虚拟交易观已伴随着企业经济活动的多元化、复杂化应运而生。

《企业会计准则第3号——投资性房地产》中规定,有确凿证据表明投资性房地产的公允价值能够持续可靠取得时,应以资产负债表日投资性房地产的公允价值为基础调整其账面价值,公允价值与原账面价值之间的差额计入当期损益。《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》中也强调金融资产与金融市场存在紧密结合性,从而应该及时反映金融资产相关市场变化对其价值的影响,在资产负债表日将公允价值的变动计入当期损益。在上述损益确认方式中,企业并没有发生真实的交易或事项,也没有所谓的权利与责任转移,可以理解为企业是以一种虚拟的交易或事项为基础,从“盘存”的角度出发,以净资产市场价值增加值进行损益确认的。此外,以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产、衍生金融工具、存货期末计价等的确认,以及债务重组、非货币性资产交换等业务核算中也运用了这种以虚拟交易或事项为

基础的损益确认方式。因此,在我们理解权责发生制时,真实的交易或事项已不能作为单一会计核算前提,而应适时引入虚拟交易或事项的概念,并且在资本市场快速发展,股票、债券、基金等金融资产及商誉等无形资产在企业中的地位日益提高的趋势下,这种虚拟交易观也将被广泛接受并日益凸现其优势。

二、权责发生制确认的“实现”与“变现”

权责发生制是以权利取得和责任完成作为标志,进而计量企业经营成果的。即:凡是当期已实现的收入和已经发生或应当负担的费用,不论款项是否收付,都应作为当期的收入和费用处理;凡是不属于当期的收入和费用,即使款项已经在当期收付,也不应作为当期的收入和费用。因此,权责发生制强调的是风险和报酬的“已转移”和收入的“已实现”或“可实现”。在这种传统“实现”思想指导下,权责发生制确认的收入与费用往往与企业的现金流入流出相脱离:已确认的收入,并不意味着现金的流入;已确认的费用,也不一定意味着现金的付出。其结果导致在特定会计期间有账面盈余的企业未必有较强的支付能力,利润的高低也并不能体现企业偿债能力的大小,这在现实中不利于投资者、债权人及其他信息使用者正确衡量企业的经济实力,并可能导致其决策失误。

在这种情况下,企业的现金流量引起了人们的重新关注,“现金至尊”、“现金为王”思想一时风靡起来,收付实现制也被请回会计确认这一舞台。但收付实现制是否可以独揽大局呢?一方面,当企业的业务量不断增加、业务性质越来越复杂时企业发生的货币收支与其经济交易或经济事项本身并不完全一致,而是存在一系列跨期调整业务。另一方面,商业信用司空见惯,举债经营带来的诸多益处使众多商人趋之若鹜。当一个组织在会计期末有大量未支付的账单或未收讫的收益,而且不同期间的数额差别较大时,收付实现制下的财务报表就难免歪曲企业真实的财务状况。

因此,在市场经济高度发达的现代社会中,单一的权责发生制或收付实现制都不可能只手撑天,要全面、准确地反映企业的财务状况,必须使两者相统一。在我们运用权责发生制的“实现原则”确认收益或费用时,应结合收付实现制,综合考虑

收益或费用实际将引发的企业现金流动情况,加强账面盈余的“变现能力”,达到收益“实现”与“变现”的有机结合,提高会计收益的质量。这也是我们引入现金流量表这第三大报表,在权责发生制下收入与费用确认中强调“相关经济利益很可能流入或流出企业”,对企业的应收账款适时评价其收回的可能性以及计提坏账准备等业务处理方式产生的思想源泉。

三、权责发生制计量的“概率”与“期望”

为了在营运活动中获得收入,会计主体必须耗用各种资源,即为了获得收入必须付出相应的代价,收入与费用之间存在因果关系。因此一定期间的费用必须从同一期间取得的收入中得到补偿,这一方面基于费用补偿及损益确定的需要,同时也体现了资本保全的原则。权责发生制强调收入和费用合理的配比,为此,对于会计事项的处理提供了多种可选择的方法,并广泛应用应计、递延、分配、摊销等特殊程序试图把收入和费用与特定的会计期间联系起来。如固定资产折旧的直线法和加速折旧法、费用摊配的资本化方法或费用化方法、存货发出的先进先出法等。

但是,配比的效率一直受到人们的怀疑。Thomas曾指出,所有的分配都是武断的和不可救药的,并建议将这样的分配最小化。随着业务和经济环境变得愈来愈复杂,资产负债表上时常会出现被称为“可自由摆动的借项和贷项”或“说不出名称的东西”的金额,对于这些项目的处理,需要会计专业判断和对个别情况的悉心考量。数理统计中“概率”与“期望”概念的引入,正是试图解决这种配比中的估计与判断问题,提高配比的效率。其中,最典型的业务体现在《企业会计准则第13号——或有事项》中“最佳估计数”的确定上。

或有事项中的预计负债,要求按照履行相关现时义务所需支出的最佳估计数进行初始计量:当所需支出存在一个连续范围,且该范围内各种结果发生的可能性相同时,按照该范围内的中间值,即上下限的平均数确定最佳估计数;当所需支出不存在一个连续范围,或者虽然存在一个连续范围,但该范围内各种结果发生的可能性不同时,则涉及单个项目的,最佳估计数按照最可能发生金额确定,涉及多个项目的,最佳估计数按照各种可能结果与相关概率计算确定。综上所述,我们不难看出,这里的最佳估计数其实就是数理统计中“概率”确定与“期望值”的计算问题。

除了预计负债,新会计准则在辞退福利、预计售后退回、股份支付等业务事项中都运用了这种最佳估计数的确定方法。应该看到,数理统计等科学方法作用于权责发生制的确认与计量过程中,不仅顺应了会计核算发展的客观趋势,也是新时代会计实践变革的必然要求。

四、权责发生制信息的“历史”与“未来”

财务会计提供的信息应当是面向历史还是面向未来呢?对于这个问题的回答,直接影响我们对权责发生制的运用及理解。传统的权责发生制强调历史信息,为会计记录提供客观可靠的证据。葛家澍教授(2003)曾指出:财务会计是对企业以过去交易和事项为基础的经济活动及其结果进行货币量化和反映,而不是对未来经济活动进行预测,也不是对公司价值进

行估计,它应反映一个企业的经济活动和真实历史。但是,美国财务会计准则委员会第1号概念公告(SFAC NO.1)则提出:财务报告的目标是为现有和潜在的投资者、债权人以及其他使用者提供其做出理性投资、信贷和相似决策所需的有用信息,提供有助于他们评估从股利或利息中获取预期现金收入的金额、时间分布和不确定性的信息。可见,随着财务会计目标的侧重点逐渐从“受托经营观”转向“决策有用观”,要达到会计信息相关性的要求,权责发生制必须开始考虑并面对企业的未来。

《企业会计准则——基本准则》第二章“会计信息质量要求”中明确指出:企业提供的会计信息应当与财务会计报告使用者的经济决策需要相关,有助于财务会计报告使用者对企业过去、现在或者未来的情况做出评价或者预测。如前所述,新会计准则中,很多项业务已涉及对企业未来情况的判断与估计,如公允价值计量属性的使用、或有事项中的预计负债的核算、股份支付核算等。但值得一提的是,新会计准则对未来事项的估计和确认是适度、谨慎和有条件的。究其原因,一方面,企业历史信息是对一个企业以前经营状况、规模和发展速度的反映,是企业未来发展的起点,在对企业经营活动进行预测、控制和决策以及对企业受托责任进行报告时都是相当重要的,虽然通货膨胀下历史成本受到诸多批评,但是历史成本所具备的可靠性、可验证性以及取得简便这些优点使其在会计计量中仍然处于重要地位。另一方面,企业对这些特殊业务的处理在很多方面依赖会计人员的主观判断及科学计量方法的运用,而我国市场经济体制尚待完善,如果不限制地引入这些核算方法,有可能造成会计计量不可靠,甚至人为操纵利润的现象。因此,我们看到在新会计准则中虽然引入了公允价值等计量属性,但同时强调企业在对会计要素进行计量时,一般应当采用历史成本。最后,我们不可否认的是,新会计准则下的权责发生制已逐渐开始摆脱历史的禁锢,而尝试探索性地面向未来。

经济信息化及全球化的浪潮对会计工作理论及实践提出了新的要求,权责发生制也不能固步自封,而需要因时而变、适时调整。我们看到,新时代下的权责发生制以“真实交易”与“虚拟交易”为基础、以损益的“实现”与“变现”相互补充为前提,借鉴数理统计中“概率”与“期望”等科学计量方法,使会计信息能够客观地反映历史,更好地预测未来,达到会计信息可靠性与相关性的有机结合,从而能为会计信息使用者提供更加科学、可靠的决策依据。

主要参考文献

1. 艾哈迈德·里亚希-贝克奥伊著,钱逢胜译.会计理论.上海:上海财经大学出版社,2004
2. 陈玉荣.试论权责发生制与收付实现制的统一.广西会计,2000;9
3. 葛家澍.会计基本理论与会计准则问题研究.北京:中国财政经济出版社,2000
4. 黄世忠.公允价值会计:面向21世纪的计量模式.会计研究,1997;12