

权责发生制会计的缺陷 及其发展趋势

青岛理工大学商学院 焦授青 杨成文

【摘要】 随着经济的发展和会计环境的改变,权责发生制的弊端在一些领域逐渐显现出来,不符合决策有用的会计目标。本文分析了现阶段我国实施权责发生制过程中存在的问题,并探讨了权责发生制会计的发展趋势。

【关键词】 权责发生制 现金流动制 会计信息 质量特征

一、权责发生制的缺陷

权责发生制是随着产业革命及股份公司的出现而出现的,其目的是正确计算损益。但是,随着经济的发展和会计环境的改变,权责发生制的缺陷日益凸现出来。

1. 导致权责发生制缺陷的外因。商业信用是权责发生制产生和发展的前提,同时商业信用也限制了权责发生制的发展。在市场经济条件下,信用膨胀成为经济运行的主要标志,企业在交易活动中不可避免地形成大量的应收账款、应收利息等,这些应收未收的款项已经因合同履行或交易完成而被确认为债权,按权责发生制原则,企业在会计处理上将其确认为收入。但由于大量的应收款项无法收回,产生坏账,而其又难以确切计量,这就使得根据权责发生制原则确定的销售收入的不确定性增大,带来了更大的风险。

2. 导致权责发生制缺陷的内因。

(1) 会计假设方面。会计分期假设、持续经营假设在知识经济时代受到强烈的冲击,面临着严峻的挑战。这主要表现在以下两个方面:①未来社会是一个快速变化的社会,信息的及时提供是决策制胜的关键。但在会计分期假设下,只能定期提供财务报告信息资料,信息使用者不能及时得到所需的信息,会计信息严重滞后。社会变化越快,会计信息滞后越严重,这无法满足未来经济社会随时利用会计信息做出及时决策的需要。②在知识经济时代,由于高新技术被广泛应用,信息处理的技术手段日益先进,会计分期变得不再像原来那么重要。此外,大量网络公司的出现,使得非持续经营变得比较普遍。例如,虚拟企业的经营并不存在持续经营的前提条件,一个交易期间即企业的全部生存期,因此也不需要会计分期,以“应计”为特征的权责发生制失去了存在的基础。

(2) 计量属性方面。历史成本计量属性受到冲击,这主要体现在以下四个方面:①不切实际的币值稳定假设动摇了历史成本的计价基础,币值变动造成的历史成本差异使得会计信息丧失了可比性。②历史成本会计由于很少考虑实际价值的变化,使资产价值数据严重失真。③过去注重资产的可验证性使得许多重要的数据无法得到反映。④忽视使用者的信息需求,使信息的有效性不断下降。

(3) 权责发生制本身的缺陷。会计确认就是要具体确定

“什么”、“何时”、“如何”和“多少”四个方面的问题。其中,对于“何时”的问题,现行的关于权责发生制的定义都明确了在经济业务的影响“真正发生”时确认,而非在“收到或支付”时确认,但这些论述对什么是“真正发生”、判断影响“发生”与否的标志是什么几乎都未做正面的说明。对于“如何”的问题,权责发生制更强调收入和费用的确认,并在此基础上发展了比较完善的配比原则和收入实现制原则,但对于资产和负债的确认却几乎没有涉及。对于“多少”的问题,由于权责发生制在时间上的随意性,导致了数量上的随意性。譬如,一些企业为了逃避纳税,钻制度漏洞的空子,在收入和费用确认的时间和数量上做手脚,一方面推迟收入的确认时间和数量,另一方面提前确认费用的发生时间和数量,从而减少了某一会计期间的利润。

3. 从会计信息质量角度看权责发生制的缺陷。

(1) 可靠性。一方面,权责发生制在实际应用中,由于“预提费用”和“待摊费用”两个账户的存在,给一些企业为了达到某种目的而人为地调整利润提供了可能。另一方面,由于在权责发生制条件下,收入确认是以物权转移和取得索取货款的权利为条件,如果企业有大量的赊销收入,那么企业虽然没有实际收到货款但在财务报表中依然确认收入并据此计算利润。显然,这样的利润并没有真正实现。这两方面将导致会计信息的可靠性下降。

(2) 可比性。以权责发生制为基础确认收入和费用时,不可避免地会用到应计、递延、摊销、分配等程序和方法。这就使得会计确认带有一定的主观随意性。比如,不同企业或同一企业的不同期间对费用的预提和摊销、固定资产折旧的计提采用不同的会计政策等,都使得相同的会计业务得出不同的会计处理结果,从而使得会计信息之间失去可比性。

(3) 相关性。权责发生制是以反映受托责任为目标,但财务报表的目标应是提供对决策有用的信息。权责发生制下的传统会计最终核算的是净利润而不是现金流量。实践证明,与决策最相关的信息仍是现金流量信息,特别是未来的现金流量信息。在决策有用观的指导下,对于信息使用者来说,现金流量信息比会计利润信息更具有决策价值。由于权责发生制不能够提供现金流动的信息,使得根据权责发生制原则得到的会计信息质量大打折扣。

二、实行现金流动制的条件并不成熟

虽然现金流动制较权责发生制更具有相关性,但结合我国的实际来看,实行现金流动制的条件并不成熟,权责发生制在会计确认中仍将占据主导地位。

1.外部环境的制约。权责发生制是伴随着商业信用而产生的,而现金流动制则更适用于金融活动得到充分发展的金融社会。在当前环境下,使用现金流动制不能够很好地反映企业的利润,而且更易通过价格来进行人为的利润操纵。目前,我国的市场经济还处于发展阶段,商业信用普遍存在,按照权责发生制确认资产和费用符合我国经济发展的要求。对于我国社会主义市场经济的发展,如金融机构、网络公司等运用权责发生制暴露出的一些弊端,可以运用现金流动制、收付实现制对权责发生制进行辅助修正,但这并不影响权责发生制的主体地位。因此,在我国的金融活动尚未得到充分发展之前,现金流动制还不能作为主要的会计确认基础广泛运用。

2.历史成本依然有其存在的意义。首先,币值因素。近几年来我国推行稳健的货币政策,币值稳定,即使有弹性变化也不是太大,因此历史成本下的价格依然具有相关性。如果采用现金流动制的确认方法,使用现行价格进行计量,试图反映每一期合理范围内的币值变动,不仅增加了不必要的操作程序,而且不能更好地达到会计信息质量的要求。其次,市场因素。当前,我国的股票市场很不完善。有研究表明,我国的股票市场尚未达到弱式有效,历史成本信息还具有一定的相关性。所以在现阶段,历史成本依然有其存在的意义。

3.现金流动制的可靠性与相关性还有待商榷。权责发生制虽然有其局限性,但它所具有的可靠性、可验证性这些优点仍使它在会计计量中处于重要地位,在未来依然有较强的生命力。传统会计基本模式决定了权责发生制会计在反映企业某时点财务状况、确定企业某期间经营成果方面有难以替代的作用,并且能够提供过去某时期现金流动情况的信息。现金流动制以现行市价为计量基础,在实际应用中会有许多困难。由于市场复杂多变,特别是我国还处于社会主义初级阶段,市场并不活跃,大多数会计要素无法通过公开、活跃的市场来确认交易价格,因而企业期末或期初所持有的净资产难以计量。企业自身通过期末净资产与期初净资产的差额计算得出企业利润,往往也会带有较大人为因素的影响。这给人为调节会计利润、粉饰经营业绩提供了便利条件,使得会计信息的可靠性下降。由于可靠性是相关性的基础,所以会计信息也失去了相关性。这说明,现金流动制虽然能够保证会计信息的及时性,但无法客观、公允地评价企业价值,很难保证会计信息的相关性、可靠性。

三、权责发生制会计的发展趋势

1.形成现金流动制辅助下的权责发生制会计。现金流动制会计通过现行价格不仅可以提供历史现金流量信息,还可以提供未来现金流量信息,以反映企业实际已承担的风险与获得的报酬。这样计算的损益不仅包括经营损益,还包括持产利得,使信息使用者可以了解当期企业财务状况的全貌,有利于做出正确的决策。由于这种方法以现行市价作为计量基础,计算的损益考虑了物价变动因素,因而使其显得更加

科学。现金流动制辅助下的权责发生制会计在未来可以满足信息使用者的要求,是权责发生制会计发展的趋势之一。目前,西方国家普遍采用的按现行市价列示短期投资,成本与市价之间的差额形成利得或损失,便是这种方法应用的一个典型例子。

2.运用收付实现制进行补充。结合收付实现制与权责发生制,两种原则兼收并用,即平时业务采用收付实现制原则处理,按实收实付情况登记入账,期末决算时,再按权责发生制原则就损益归属期进行调账,计算税基。笔者认为这种方法并不可取,它不具有普遍性,只适用于应收应付业务较少的企业。其实,在现行财务工作中所使用的并不是单纯意义上的权责发生制,而是收付实现制与权责发生制相结合的权责发生制。例如为了简化核算,将一些低值易耗品直接计入损益而不进行摊销。笔者认为,收付实现制对权责发生制的补充只是针对特殊的业务。譬如在权责发生制下,自创商誉是不予以确认的。自创商誉代表的只是一种获得超额盈利的可能性,作为会计信息,它的不确定性较高,可靠性较低。但自创商誉对投资者来说是一个非常重要的信息,有助于投资者选择投资方向。采用收付实现制可以确认自创商誉,并提供相关会计信息,满足企业利益相关者的决策需要。

3.对权责发生制会计进行完善。各国都会随着经济发展情况出台新的会计准则或条款来弥补权责发生制的不足,并要求在权责发生制与其他会计原则或惯例产生矛盾时,优先采用其他会计原则或惯例。如《国际会计准则第39号——金融工具:确认与计量》,就运用了公允价值进行计量。我国2006年新颁布的企业会计准则也对权责发生制进行了修正:①《企业会计准则——基本准则》第三十八条首次定义了利得和损失,其中利得和损失中的持有利得和持有损失的计量基础就是现金流动制。②《企业会计准则——基本准则》第四十二条规定,会计计量属性包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值、公允价值,承认了历史成本以外的其他计量属性的地位。③新准则在生物资产、非货币性资产交换、长期股权投资、投资性房地产、金融资产的计量中都引入了公允价值,丰富了会计计量属性,在这些领域中利用现金流动制修正权责发生制,使其更真实地反映经济业务。

四、总结

由于权责发生制的缺陷,必然会导致会计准则和会计政策选择的灵活性,成为利润操纵滋生的土壤,但不能因此否定权责发生制在我国会计运用中的主体地位。现金流动制尽管较权责发生制更能体现相关性,但对于我国当前的实际来说,全面实行现金流动制是不现实的。虽然现金流动制在一定程度上可以减少应计制所带来的负面影响,但它在价格的确认上却扩展了利润操纵的空间。我国新企业会计准则的颁布,尽管在一些特殊领域引用了公允价值的计量属性,但运用得比较谨慎,并没有动摇权责发生制的主体地位。

主要参考文献

- ①张文贤.财务会计研究.北京:经济科学出版社,2002
- ②葛家澍,林志军.现代西方会计理论.厦门:厦门大学出版社,2001
- ③王化成.财务管理研究.北京:中国金融出版社,2006