

两种收益确认模式及其理论基础

高 旸

(辽东学院 辽宁丹东 118001)

【摘要】 随着资本市场的发展以及经济环境、经济活动的复杂化,传统收益信息的相关性受到质疑。全面收益观的提出,使收益确认建立在资产负债观的基础上,同时兼容了收入费用观,满足了决策有用观会计目标的要求。

【关键词】 传统收益 全面收益 收入费用观 资产负债观

一、传统收益确认模式及其理论基础

传统收益确认模式源于收入费用观,即将收益视为收入与相关成本(包括折旧)相配比后的结果。按照收入费用观,收益确认的关键在于收入和费用的确认、计量和配比,其遵循的是历史成本原则、实现原则、配比原则和稳健性原则。

1. 收益确认的历史成本原则。历史成本属于计量属性范畴,从其产生至今,会计理论与实务发生了巨大的变化,但按历史成本来记录和报告交易仍是未变的会计惯例,其原因是人们对可靠、客观信息的偏好。而且按历史成本进行资产的后续计量,不考虑价值的变化,减少了工作量,同时增加了可操作性,符合成本效益原则。

2. 收益确认的实现原则。实现原则是何时确认营业收入的指导原则。根据传统会计惯例,商品销售收入通常应在销售成立时予以确认,并按实际交易价格入账。判断一项交易何时成立,不仅要考虑商品所有权的主要风险和报酬是否转移、销售企业是否保留与所有权相联系的继续管理权、销售企业是否仍对已售出的商品实施控制,还要考虑与交易相关的经济利益是否能够流入企业、相关的收入和成本能否可靠地计量。这些条件均满足时才能确认收入。

3. 收益确认的配比原则。配比原则是当收入在某一会计期间确认时,所有与赚取该收入有关的成本均应在同一期间转为费用,以便与收入配合计算损益。配比原则与实现原则是不可分割的,收入在实现时确认,相应地要确认与之相配比的费用,据以计算收益。因此,配比原则强调的是收入与费用之间的因果关系。但有时这种因果关系并不明显,实务中通常采用合理、系统的方法,将与收入关系不明显的费用分配到各个会计期间,将之确认为当期费用。

4. 收益确认的稳健性原则。稳健性原则是指在资产计价及损益确定时,如果有两种以上的方法或金额可供选择,应选择对本期净资产及利润较为不利的方法或金额。稳健性原则的运用必然对收益确认产生影响,如按历史成本确认一项资产,而拒绝确认持产期间发生的利得。而一旦资产的公允价值跌到历史成本以下,则确认一笔损失,并调整资产的账面价值。

综上所述,历史成本原则、实现原则、配比原则和稳健性

原则构成了传统收益确定的基础。历史成本原则决定了收益计量的属性,实现原则、配比原则决定了收益确认和报告的时点,而稳健性原则是对上述三者 in 应用中的修正。这四条原则相互补充、相互支持,构成了一个完整的收益确认体系。

传统收益确认模式源于受托责任观会计目标。但是随着资本市场的发展,会计目标由受托责任观向决策有用观的转变,传统收益确认模式存在的缺陷在新的经济环境中逐渐暴露。按照历史成本原则,资产的增值不予考虑;按照实现原则和配比原则,“未实现”的价值变动得不到确认;在稳健性原则下,只预计损失,不预计收益。全面收益观采用公允价值为主的多种计量属性,能更好地体现实现原则、权责发生制原则和稳健性原则。

二、全面收益确认模式及其理论基础

全面收益是指一个主体在某一期间与非业主方面进行交易或发生其他事项和情况所引起的权益(净资产)变动。它包括这一期间除业主投资和分配给业主款项之外的一切权益的变动。用公式表示为:全面收益=净收益+其他全面收益(前者是已实现收益,传统的会计收益,后者是未实现收益)。因而,全面收益概念是对传统净收益概念的突破,向经济收益概念迈进了一大步。

全面收益理论源于资产负债观。全面收益以资产负债观为主兼容收入费用观,而非完全地否定收入费用观,这体现在全面收益的中间性指标上,如净收益和盈利仍按收入费用观来确定。而从整体来看,全面收益按期末期初净资产的变动来确定,两者之间的差额如物价变动及其他事项和情况形成的未实现利得和损失,确认为其他全面收益。

资产负债观的收益确认模式源于决策有用观会计目标。决策有用观会计目标的产生和发展,与股份公司的发展有着密切的联系,因为股权分散化会使会计信息需求者更偏好具有相关性的会计信息,从而使会计目标的重心由报告受托责任向提供决策有用的信息转移。

1. 全面收益与公允价值。公允价值在国际会计中越来越受到重视,美国财务会计准则委员会(FASB)和国际会计准则委员会(IASC)等准则制定机构已把公允价值作为基本的计

量属性,广泛运用于各项会计准则中。我国新会计准则规范了五种计量属性,即采用以历史成本为主的多种计量属性,肯定了公允价值计量属性。《企业会计准则第20号——企业合并》、《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第23号——金融资产转移》全面引入公允价值,修订后的《企业会计准则第12号——债务重组》、《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》也恢复公允价值计量。这将推动全面收益表引入报表体系,容纳已确认未实现的利得和损失。

全面收益包括净收益和其他全面收益两部分,强调以公允价值为主的多种计量属性,并没有完全否定历史成本。净收益即传统的会计收益,仍可采用历史成本,其他全面收益即未实现的利得和损失,可采用公允价值。公允价值作为对资产和负债的现时价值的一种客观、公正的估计,能更好地满足正确计量全面收益的内在要求,符合决策有用观的会计目标。而全面收益观的提出也为公允价值变动提供了一个新的计量和报告方法。

2. 全面收益与实现原则。实现原则是传统收益确认模式的理论基础之一。从可靠性角度而言,实现原则的优点是难以否认的,它可使收益的确认建立在客观、可验证的交易基础之上,从而为会计记录提供客观、可靠的证据。但从相关性角度考虑,实现原则却成为确认收入和利得的一个障碍,它会导致价值增值期间与收益报告期间相分离的内在缺陷,在最坏的情况下,它会导致价值报告完全失真。

实现原则具有重可靠性而轻相关性的特点,很多会计学家反对将实现原则作为确认利得和损失的惟一标准。FASB扩大了传统实现原则的涵义,承认收入和利得可通过“可实现”来确认,同时对于某些未实现的净资产变动也可在全面收益中进行确认。这一观点是对传统会计实务的重大突破,反映了收益确认的新观念,即实现原则不再是确认收入和利得的惟一标准。现行收益表也不是以实现原则作为惟一的确认基础。

为了提高收益信息的相关性,可对可靠性进行有限的放弃。对于大多数商品,仍坚持实现原则,即按“已实现”标准确认收入;对于某些具有稳定市场价格且不难转换的资产,可以根据“可实现”标准提前到销售前确认收入和利得;对于物价上涨或科技进步等因素带来的固定资产、无形资产、金融资产的增值,则应当在有足够证据证明资产增值已经发生或已经形成时(尽管尚未实现)确认,因为这些资产对企业具有长期的影响。资产在价值增值期间不予确认,推迟到实现期间确认,会严重影响信息的时效性。而且把多年积累下来的巨大资产增值在实现期间一次确认为当期收益,不仅严重歪曲实现期间的收益报告,而且不利于真实、全面地反映各期的财务业绩。因此,尽管在产生或形成时而不是在实现时确认这些资产的增值,可能牺牲了可靠性,但能给信息使用者提供更多的有用信息。这样将已实现、可实现和未实现三种可靠程度不同的收入或利得均作为全面收益来确认,一方面保持了原有的实现原则,另一方面又对实现原则有所突破。

3. 全面收益与权责发生制。权责发生制原则是会计确认

的基础,也是整个会计系统的基础和起点,实现原则是权责发生制在收入和利得确认上的具体体现。全面收益的确认突破了实现原则,是否是对权责发生制的否定呢?

理论上权责发生制要求以权利的形成和责任的发生为基础确认所有会计要素,而且必须是在发生时不是等到“收到或支付现金”时确认。用权责发生制原则来计量企业的业绩,其实质是要求在收入、费用、利得和损失以及资产、负债的有关增值或减值发生时确认,而并不限定必须是在已收到或支付现金时确认。但是,实务中为了保证会计信息的客观、可靠和可验证,只对交易活动结果进行确认,凡不存在明确交易活动的,一般不予确认。确认收入时,不仅要求权利和义务已经发生,而且要求与交易相关的经济利益能够流入企业,相关的收入和成本能够可靠地计量。某些经济业务的处理体现着收付实现制的要求。例如对自创商誉等的处理,在商誉出现时不进行确认,而必须推迟到有关交易发生时,即企业购并时才予以确认,而这实际上就是以收付实现制为确认基础,偏离了权责发生制。另外,对于物价变动导致的资产增值,按照实现原则不予确认,但是不可否认增值已经发生,权利已经形成。因此,实现原则并不完全符合权责发生制的要求。

全面收益要求在净资产发生变动,即权利(资产)和责任(负债)发生变动时加以确认,从而及时反映了交易与其他事项对企业的影响,与传统会计收益滞后确认资产负债价值变动对业绩的影响相比,更符合权责发生制的要求。确认、计量和报告全面收益必然要对实现原则有所突破,在保证足够、可靠的前提下,将未实现的收入和利得纳入全面收益,从而提高业绩信息的相关性和真实性,更好地体现权责发生制的要求。

4. 全面收益与稳健性原则。稳健性原则贯穿会计确认和计量的始终,是传统收益确定的一项重要原则。但长期以来因滥用稳健性原则使得财务报告产生了偏离,与可比的信息要求产生了矛盾。

稳健性原则对收益确认和计量产生了一定影响。稳健性原则要求预计费用和损失,不预计可能的收益和利得。查特菲尔德指出:“稳健主义向来具有随意性和内在的不一致性。随着会计目标从报告受托责任转向为投资决策提供经济数据,使得稳健主义不再适合”。为此,人们主张会计确认应坚持适当稳健性原则。FASB指出:“收益的存在,在有足够证据加以证明之后,稳健主义不再要求予以递延;损失的发生,则在有足够证据加以证明之前,不要求予以确认”。总之,不管是利得还是损失,只要有足够的证据证明其发生并能可靠地加以计量,就应及时确认。全面收益正是坚持了这种适当稳健性原则,对收益的确认突破了实现原则,但也不是随意确认未实现的收入和利得,必须要有足够的证据证明其已发生并能可靠地加以计量,而公允价值的广泛应用是稳健性原则运用的前提。

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
2. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006