

会计收益与经济收益的国际协调

山西财经大学会计学院 王春燕



一、两种收益概念

企业收益指企业在一定经营期间获取的经营成果,通常以企业净利润表示,包括会计收益概念和经济收益概念。

会计收益是以当期实现的营业收入与实现这些营业收入所发生的按历史成本计价资产的耗费及以货币支付发生的耗费进行比较之差额,其立足点是要通过成本、费用的

补偿来维持企业的简单再生产。在会计收益概念下,企业的经营循环过程为:货币→存货→货币。由此可见,会计收益所关注的是过去已经发生的资产价值的变化,是一个期间概念。显然,会计收益是建立在实际发生的经济业务基础上的,因而具有客观性、可验证性及可操作性。

经济收益是以经营过程中投入的资本得到维护或耗费的成本得到弥补以后才能确认的收益,即当期实现的收入与所

正常的支付,保障自身的利益,债权人必须积极投身到企业治理中来。债权人对企业的治理可从事前治理、事中治理和事后治理三方面入手:事前治理可防止偿债危机的出现;事中治理是通过各种方式监督企业财务决策的制定与执行;事后治理是指当企业出现偿债危机时债权人所采取的保护措施。这些保障机制中既有债权人的自我审慎原则,也有债权人和债务人双方协商确定的合约规则。

相对于大股东而言,小股东是一个弱势群体,要保证小股东的利益不受损害,就必须保证小股东享有财务决策权、财务知情权以及诉讼权。要保证小股东的上述权利能够得到实现,就必须实行累积投票制。在直接投票制下,大股东具有绝对优势选举代表自己的董事,小股东的利益代表则无法通过选举产生。若实行累积投票制,小股东就可以借助投票权的累积功能,选出一定比例的自己信任的董事,大股东则无法垄断全部董事的人选。实行累积投票制时,每一名股东持有的选票数等于他所持有的股份数乘以待选的董事名额数。

3. 建立相应的激励机制。

促进经理的经营决策与公司的长期发展利益相一致,从而满足投资者利益最大化的目标。由于信息的不对称,经理有可能采取机会主义行为,这就需要激励机制从正面发挥作用,影响经营者的行为,促使其努力工作。

耗费的生产要素的重置成本进行比较之差额,其立足点是要通过成本的足额补偿来维持企业的简单再生产。在经济收益概念下,企业的经营循环过程为:存货→货币→存货。显然,经济收益所关注的是未来预期现金流量的变动,是一个时间概念,而且经济收益必须在耗用的存货得到重置后方可确认和分配。因此,经济收益概念比会计收益概念更真实,它是实际收益而不是名义收益。

二、两种收益概念的理论依据及会计模式

会计收益和经济收益共同建立在资本保持理论的基础上。资本保持指企业投入的资本能够在每一个生产循环中保持相同的经营规模和经营能力,不会因为生产的进行而导致企业经营规模的缩减。资本保持又派生出财务资本保持和实物资本保持。前者指企业投入的货币资本在每一个生产循环中能保持金额相等,即成本的补偿额与投入并耗费的金额相等。后者是指企业的生产能力在每一个生产循环中不会降低,即成本的补偿额能够保证生产能力的重置。

在物价稳定下各国采用的历史成本会计模式(即以历史成

4. 通过市场机制,保证财务契约诚实履行。

我们可以通过市场约束机制对经理进行约束。首先,建立经理人市场。经理人市场的竞争同时存在于企业内部和外部,在经理业绩不良时,现任经理有可能被内部或外部的优秀人员所代替。其次,建立相应的经理声誉机制。由于财务契约不完全,契约各方履行职责是基于相互信任,而相互信任的基础是多次重复交易,这样就逐渐形成了声誉。对于财务经理而言,声誉因素的作用在于:①没有一定的职业声誉会导致其职业生涯的结束;②良好的职业声誉会增加其在经理人市场上讨价还价的能力。前者对财务经理的机会主义行为起到了约束作用,后者则对财务经理的经营行为具有激励作用。因此,从某种意义上讲,职业声誉可能比其他任何激励与约束手段更为有效。

良好的公司财务治理结构有利于提高公司财务决策效率,完善公司财务治理,加快现代企业制度的建设。目前,国有企业普遍存在的财产所有者缺位、投资者所有权与企业法人所有权不分等现象就是因为缺乏合理的产权结构;企业出现“内部人控制”现象就是因为没有对财务经理建立相应的激励约束机制;企业内部财务决策失效则是因为没有建立相应的分层财务决策机制。笔者认为,国有企业内部财务制度创新的目的就是要建立高效、富有活力、激励与约束相配合的公司财务治理结构。□

□·改革探索

本为计量属性,以名义货币为计量单位)以及在通货膨胀下西方发达国家采用的不变币值会计模式(即以历史成本为计量属性,以固定货币或稳值货币为计量单位)均以财务资本保持理论为依据。而在通货膨胀下西方发达国家采用的现行成本会计模式(即以现时成本为计量属性,以名义货币为计量单位)是以实物资本保持理论为依据。这里,不变币值会计模式因不改变企业原有的会计记录和方法,只需按国家物价指数调整会计报表数据,因而编制调整会计报表简便易行,提供的报表数据不仅可比性强,而且具有可验证性。但是,使用统一的物价指数换算报表数据不尽合理,而且企业收益仍然遵循的是财务资本保持理论。鉴于不变币值会计模式存在的上述问题,美国财务会计准则委员会发布的第82号财务会计准则公告重申必须编制现行成本会计报表,要求采用现行成本会计模式。此后,在英国、新西兰、加拿大、澳大利亚等国也逐渐开始实行现行成本会计模式。

现行成本会计模式是以资产的现时成本或重置成本为计量属性,以名义货币为计量单位对会计对象进行确认、计量和报告的程序和方法。其收益基础是实物资本保持理论,所依据的收益概念是经济收益而不是会计收益。因此,运用这种模式首先要在年末确定各项资产的现时成本,然后计算企业的持产损益和本期现行成本收益,最后编制现行成本会计报表。

由此可见,现行成本会计模式使得收入、费用在时间、空间以及计量上遵循了配比原则。现行成本能反映企业资产的现实价值,具有客观性、真实性,也可用来反映当期的经营收益,预测未来现金流量。但是,现行成本的确定带有主观判断因素,且工作量大,因此我国尚未采用。

三、我国会计收益与经济收益协调的必要性

目前,我国逐步开放各类市场,将原来在国家范围内的社会再生产过程纳入全球范围,这客观上要求会计这门商业通用语言能够真正通用,要求我国提供的会计信息达到国际质量标准,而且在会计目标的制定、会计程序与会计方法的选择方面还必须考虑国际惯例。

因此,在国内外经济环境发生重大变化、物价持续变动的情况下,应将我国现行会计核算模式下的会计收益与国际上所采用的经济收益进行协调,以配合经济方面的其他改革,从而解决企业生存与发展中存在的问题。

四、协调措施

在我国物价变动的情况下,笔者认为企业对于现行成本会计模式存在的问题,可以通过以下措施加以解决:

1.在财务资本保持的基础上考虑实物资本保持。

由于不变币值会计模式的程序和方法较简单,可验证性和可比性较强,没有改变传统会计核算模式下的历史成本计量属性,因此应以该模式为主,先计算会计收益,再计算经济收益。计算经济收益时,关键是将已耗费的非货币性资产的现行成本与历史成本或调整后重置成本的差异,按照一定的方法计算计入当期成本、费用,并进行账务处理。

2.编制调整损益表。

在物价变动的特殊经济环境下,为使我国按传统会计核算模式计算的会计收益向国际上按现行成本会计核算模式计算的经济收益转化,年末应在原损益表提供会计收益的基

础上,遵循以财务资本保持理论依据为主、以实物资本保持理论依据为辅的指导思想,编制调整损益表作为补充报表。其格式及内容初步设计见下表(前四项内容与原损益表相同,故予以省略)。

项目	原损益表 累计数	按不变币 值调整数	按现行成 本调整数
五、不含货币性项目净额的购买力损益	(1)		
加:货币性项目净额的购买力净损益			
六、分类物价水平净收益		(2)	
加:持产损益			
①固定资产			
②存货			
减:已实现前期有形资产价值变动			
①折旧费用的增加数			
②耗用存货的增加数			
未实现有形资产价值变动			
七、净损益			(3)

注:表中(1)为会计收益,(2)为分类物价水平净收益,(3)为经济收益。

“货币性项目净额的购买力净损益”项目按期末货币性项目实际持有净额与期末应该持有净额之差填列。前者为期初货币性项目净额(即期初货币性资产减去期初货币性负债之差)加上期内货币性项目增加额(即年度销售净额)减去期内货币性项目减少额(即本年度购货、上交税费、分配股利流出的现金),后者则为对前者每一项按换算系数调节后的数额。将“货币性项目净额的购买力净损益”追加到“不含货币性项目净额的购买力损益”上的净收益(即会计收益)形成“分类物价水平净收益”。

由于持产损益使企业获得了机会利得,节约了历史成本,反映了企业资产管理部门管理资产的业绩,所以笔者将其作为损益处理,但它却是持续经营企业不可处置的利益。

“持产损益”项目中涉及的“已实现前期有形资产价值变动”项目,主要是指增值固定资产增提的折旧费以及增值存货的已耗金额。这是将会计收益调节为经济收益的核心,是实现实物资本保持的关键。其目的在于从收入中按已耗资产现行成本补偿耗费,实现真正的收益。“未实现有形资产价值变动”加上“已实现前期有形资产价值变动”之和为“持产损益”。企业某会计年度编制调整损益表时,“持产损益”及其所包含的“已实现前期有形资产价值变动”金额,应取之于该年度企业内部资产管理部门编制的企业资产价格变动表,并按固定资产和存货分别列示。

“净损益”项目反映的是企业的经济收益,是将以不变币值会计核算模式计算的“分类物价水平净收益”加上以考虑现行成本会计核算模式计算的“未实现有形资产价值变动”而形成的损益。

3.其他配套改革设想。

首先,建立统一的开放式资产价格市场。其次,在企业内部专设资产价格管理机构。最后,国家权威部门应当提供分类的物价指数。☐