

财务报表收益确认模式的历史演进和现实选择

谢获宝(博士生导师) 陈玲 尹欣

(武汉大学经济与管理学院 武汉 430070)

【摘要】 本文对财务报表收益确认模式三个阶段即早期经济收益确认模式、传统会计收益确认模式和目前综合收益确认模式加以梳理,认为综合收益确认模式的提出是为了满足现实环境下会计目标的需要,在传统会计收益确认模式的基础上引入经济收益的思想,是对会计信息的相关性和可靠性进行权衡之后所做出的现实选择。

【关键词】 会计环境 会计目标 收益确认模式 综合收益

2009年6月,财政部发布了《企业会计准则解释第3号》,首次提出了综合收益的概念,要求在利润表中增列“其他综合收益”项目和“综合收益总额”项目,并于2009年1月1日起开始施行。综合收益列报规则的明确,标志着我国财务报表的列报工作开始进入一个新的阶段,表明我国会计准则在财务报表列报方面与国际财务报告准则基本实现实质性趋同。从会计的发展过程来看,财务报表的收益确认模式(为表述简便,本文中的收益确认模式涵盖收入确认、计量和报告等方面)依次经历了早期经济收益确认模式、传统会计收益确认模式和目前综合收益确认模式三个阶段。本文拟从制度变迁的角度梳理这一过程,并剖析引入综合收益确认模式的理论依据和新时期会计职能发展的需要。

一、早期经济收益确认模式阶段

最早提出经济收益概念的是亚当·斯密,他在《国富论》中将收益定义为“财富的增加”、“那部分不侵蚀资本的可予消费的数额”。20世纪初,欧文·费雪进一步将收益区分为精神收益、货币收益和实际收益三种形态,其中财富增加的实际收益是经济学家研究的重点。1946年,英国经济学家约翰·希克斯在《价值与资本》中定义了收益的一般性概念,即“收益是指在期末与期初保持同等富裕的情况下一个人所可能消费的最高金额”。随后,悉尼·S·亚力山大从希克斯的定义中引申出了公司年度收益的概念,即“公司向其权益所有者分配的数额,要能保持公司年底的境况与年初的境况一般好”。

从上述定义中可以看出,经济收益是指在实物资本得到保全的前提下,企业本期可以消费的最高金额。经济收益反映了企业的真实收益,具有以下特征:①以现值对所有资产负债进行计价,并且这种计价以预测为基础、面向未来,充分地考虑了时间、风险等因素,与信息使用者的经济决策完全相关;②收益在资产价值发生变动时确认,既考虑交易的影响也考虑非交易的影响,既包含已实现收益也包含未实现收益,使得收益能及时、全面地反映企业的经营绩效。

经济收益确认模式可以说是收益确认模式的本源,其在会计上体现为财务报表确认的资产负债观。在会计发展的早

期,经营活动的短期性、生产与交易及其组织形式的简单性使得利润通过两个资产负债表日(期初与期末)净资产的比较就可加以确定。在这一阶段,收益的确认和计量通常是资产确认和计价的附属物,企业通过对持续经营的会计核算或通过定期进行资产评价的方法,将收益当作一定时期净资产的增值。这就是早期的经济收益确认模式。

二、传统会计收益确认模式阶段

1. 传统会计收益确认模式是顺应环境变化的需要。

(1)近代工业革命以后,公司制的发展使企业的持续经营逐渐变得可能并成为一种趋势,投资者无法等到企业终结再确认利润,为此产生了人为定期确定利润的需要。但是,在传统的会计环境中,由于资本市场的不断完善和信息搜寻的复杂性及高成本性,企业无法在每个人为的会计期间结束时都按照现行成本确定期初和期末净资产及其所有者权益的金额,因此也就无法通过比较净资产的变动来确定利润。

(2)随着产业革命和工业化的发展,企业的生产和交易及其组织形式日益复杂,使得期初和期末净资产的变化因素及其影响程度难以直接确定,而这些具体变化因素及其影响的持续性,是会计信息使用者证实或证伪过去的预测并不断预测未来的必不可少的信息,是投资者做出正确决策的非常重要的相关信息,于是产生了通过收入和费用来反映影响期初和期末净资产变化的具体因素的需要。

(3)在传统的会计环境中,资产和负债现行成本的无法获取或者说不能以低成本的方式获取,而以“历史成本原则”、“收入实现原则”和“收入与费用配比原则”来确认收入和费用,从而间接认定的资产和负债账面成本,与这些资产和负债项目的现行成本相差不大,按照这些规则确认的会计信息同时具有较好的可靠性和相关性。

2. 传统会计收益确认模式的特点。

(1)传统会计收益确认模式下会计信息具有相对可靠性。传统会计收益确认模式的核心原则是“历史成本原则”、“收入实现原则”和“收入与费用配比原则”。历史成本原则是指会计要素的记录应以经济业务发生时取得的成本为标准进行计

量。收入实现原则规定了收入确认和报告的时间,是指已经引起价值变化但尚未实现的交易和事项的影响不予反映。收入与费用配比原则是指传统的收益通过收入与费用配比得到。遵循这些原则的会计收益确认模式使得收益信息建立在实际交易的基础上,具有相对的可靠性,这也使得会计收益在会计实务中更加具有操作性,且符合成本效益原则。

(2)会计信息能够客观地反映管理层受托责任的履行。随着股份公司形式的产生和发展,公司的所有权与经营权逐渐分离,作为受托人的管理层在主观上有背离委托人的目标谋取个人私利的动机,所有者预料到此而产生了定期评价管理层受托责任的需要。在这种情况下,会计职业“感受”到外界信息使用者需求的变化,逐渐将“受托责任观”作为会计目标。在这个目标的指引下,作为管理层业绩评价指标的收益信息要尽可能地与管理层的努力程度相关,可靠又具有“刚性”的传统会计收益在评价受托责任方面则有着天生的优势。

3. 传统会计收益确认模式的缺陷。传统会计收益确认模式是顺应会计环境的变化而产生的,但是随着会计环境的进一步变化,其已不再能够满足会计信息使用者的需求。正是变化了的会计环境成就了会计收益过去的辉煌,也暴露了会计收益现在的不足。随着资本市场的日益发展、企业规模的不断扩大,作为财务报告信息主要使用者的股东和潜在投资者变得高度的分散,使得财务会计报告评价管理层受托责任的功能大大降低,会计目标由此从“受托责任观”向“决策有用观”演进。要提供决策有用的信息,会计信息不仅要具有可靠性,而且要具有相关性。传统会计收益信息虽然可靠但不够相关,不能很好地为变化了的会计目标服务,其缺陷日益显现出来。随着衍生与套期保值等金融工具的出现,客观上也要求在传统会计收益确认模式中突破历史成本原则,尤其是在资产负债表中更多地采用现行成本计量。在资产负债表已引入公允价值计量属性的情况下,对资产和负债价值的后续变动的确认必须突破传统会计收益所严守的收入实现原则。

三、目前综合收益确认模式阶段

1. 经济收益确认模式的不足。

(1)经济收益不容易被可靠地计量。确定企业的经济收益需要对其资产和负债以现时价值进行计量,现时价值可以现值、可变现净值、重置成本、公允价值等作为计量属性,其中现值模式在概念上最为可取,即以未来现金流量的折现值作为确认资产和负债价值的基础,但是未来现金流量在时间、金额、风险等方面均需要主观估计,由此而得到的经济收益只是一种“主观收益”,显然这不符合权责发生制会计原则。此外,经济收益计量模式要求每个资产负债日都要对所有资产、负债按现行价值进行调整,也不符合会计确认的成本效益原则。

(2)不能客观地评价管理层的受托责任。采用经济收益确认模式意味着企业所有实现和未实现的利得和损失都必须在财务报表中予以反映。那些未实现的利得和损失,很大一部分不是由管理层的努力程度决定的,而是由于客观环境的变动所引起的。会计信息使用者在关注经济收益信息时,往往不容易从收益信息中分离出与管理层的努力程度息息相关的“刚

性”收益信息,他们很可能会将客观经济环境变动所引起的收益的变动也归结到管理层的努力程度,由此而导致经济收益不能很好地评价管理层的受托责任。

2. 综合收益确认模式的现实选择。《企业会计准则解释第3号》提出在财务报表中引入综合收益指标。综合收益确认模式在传统会计收益基础上借鉴了经济收益的思想,是目前会计环境下权衡会计收益与经济收益利弊后的现实选择。

(1)综合收益确认模式突破了历史成本原则,采用多种计量属性。在综合收益确认模式下,对于不易或不按现行价值重新计量的资产和负债按历史成本计量,对于能够可靠计量的资产和负债按现行价值调整并将其变动计入损益,在保证收益信息相对可靠的基础上,提升了会计信息的相关性。

(2)综合收益确认模式突破了收入实现原则,可减少管理当局的机会主义行为。根据《企业会计准则解释第3号》的规定,只要能引起所有者权益变化(除所有者与企业交易之外)的利得和损失,都属于综合收益的核算范畴。把那些已确认但未实现的利得和损失予以单独列报,将经济活动和交易事项对会计主体所产生的总括影响予以反映,压缩了管理当局的盈余管理空间,有助于减少各种机会主义行为。

(3)综合收益确认模式兼顾了会计的双重目标。未实现的利得和损失,不仅容易波动且不具有持续性,与管理当局的主观努力不直接相关,将其区别于净利润在其他综合收益中单独列示,使利润表既能提供“刚性”的收益信息以满足评价受托责任的需要,又能提醒会计信息使用者注意未来的潜在风险,使得会计信息能够同时满足对管理层的受托责任进行评价和为报表使用者提供决策有用的信息这两个会计目标。

当会计环境发生变化时,会计作为一个职业也要做出调整,以适应客观环境的变化。会计的调整首先体现在会计的目标上,然后是会计信息的确认、计量、记录和报告。收益确认模式的改变是这一过程的核心。综合收益确认模式能够更好地兼顾“受托责任”与“决策有用”这两大会计目标。在我国财务报告体系中引入综合收益,是会计职能发展的需要和会计目标改进的结果,具有历史的必然性。

主要参考文献

- 程春晖.全面收益会计研究.大连:东北财经大学出版社,2000
- 葛家澍,汤云为,张蕊.会计要素与财务报告.大连:大连出版社,2005
- 财政部.企业会计准则解释第3号.财会[2009]8号,2009-06-11
- 斯科特著.陈汉文等译.财务会计理论.北京:机械工业出版社,2006
- 谢获宝,刘波罗,尹欣.综合收益内涵与其他综合收益列报内容探析.财务与会计,2010;1
- Dennis J.Chambers, Thomas J.Linsmeier, Catherine Sha-kespeare, Theodore Sougiannis. An Evaluation of SFAS No.130 Comprehensive Income Disclosure. Review of Accounting Studies, 2007;5