

对会计确认若干理论问题的思考*

李明辉¹, 唐蓓²

(1. 厦门大学 会计系, 福建 厦门 361005; 2. 山东经济学院 会计系, 济南 250014)

摘要: 对会计确认的含义、地位、阶段、基础和标准等问题作了简单分析。会计确认在会计信息系统中居于重要地位, 对会计信息的形成有关键作用。会计确认分为初次确认、后续确认、终止确认三个阶段, 每个阶段又要经过初始确认、再确认两个环节。会计确认的基础和标准应随着环境的变化而不断发展变化。

关键词: 会计确认; 确认阶段; 确认基础; 确认标准

中图分类号: F230 **文献标识码:** A **文章编号:** 1001-0262(2001)03-0047-04

Thoughts of Some Theory on the Accounting Recognition

LIMing-hui¹, TANGBei²

(1. Department of Accounting, Xiamen University, Fujian Xiamen 361005, China;

2. Department of Accounting, Shandong College of Economics, Jinan 250014, China)

Abstract: This paper discusses the meaning, importance, stages, foundation and criterion of accounting recognition. Accounting recognition is a key stage in the accounting information system. Accounting recognition is composed of primary recognition, subsequent recognition and derecognition, each of which has two stages: initial recognition and rerecognition. The foundation and criterion of accounting recognition will change according to the accounting environment.

Key words: accounting recognition; the stage of recognition; the foundation of recognition; the criterion of recognition

会计信息的形成要经过确认、计量、记录、报告等环节, 最后以财务报告的形式提供给用户。目前理论界对会计计量和报告的研究较多, 而对会计确认的研究则不够重视。本文在借鉴前人研究成果的基础上, 对会计确认的理论问题作一探讨。

1 会计确认的含义及地位

FA SB 将“确认”定义为“将某一项目, 作为一项资产、负债、营业收入、费用等等之类正式地列入某一个体财务报表的过程。它包括同时用文字和数字描述某一项目, 其金额包括在报表总计之中。”^[1] 会计确认主要解决以下四个方面的问题: (1) 哪些经济业务或项目应该进入会计系统; (2) 进入会计系统的项目, 应记录为什么会计要素; (3) 何时确认经济业务对会计要素的影响; (4) 所确认的金额是多少。其中第四个问题实际上是会计计量的问题, 因为会计计量在会计系统中居于核心地位, 因而有必要对会

计计量进行专门的研究。因此, 通常所讲的会计确认实际上是狭义的会计确认。如葛家澍教授所指出的, “确认是财务会计的一个重要程序。它是指交易、事项或情况中的一个项目应否和应在何时和如何当作一项要素加以记录和计入报表内容与合计的过程。”^[2] 在这里, 会计确认解决应否、如何、何时确认三方面的问题。

值得指出的是, 只有财务报表表内的表述才是确认, 报表附注、其它财务报告的表述不能叫做确认。正如 FA SB 指出的, “既然确认的意思是既用文字、又用数字来描述一个项目, 其金额包括在财务报表总计之中, 用其它方法作出的交待不是确认。可以在注释、在财务报表正文的括号里、在辅助信息中、以及在财务报告的其它方法交待的有关财务报表各项目的信息及其量度, 不能用来替代符合确认标准和项目在财务报表中的确认……最有用的信息, 一般应在财务报表中予以确认。”^[1]

* 收稿日期: 2000-07-05

作者简介: 李明辉(1974-), 男, 江苏金坛人, 博士研究生, 主要研究方向为会计基本理论、国际会计。

会计确认在会计信息系统中居于十分重要的地位。财务报表是会计信息的最主要方式,最重要、最有用的信息都是通过财务报表来提供的,其它财务报告只是补充。而财务报表的形成,离不开会计确认。经济活动发生以后,如何由源数据成为会计信息,提供给用户以帮助其进行投资、信贷和其它决策?经济业务发生后,只有一些杂乱无章的源数据,这些数据必须要进入会计信息系统进行一系列的处理以后,才能以会计信息的方式输出。会计确认就是解决会计信息系统的输入和输出的。首先,这些数据并不是全部都能进入会计信息系统,而必须有所选择,因而有一个筛选的过程。这就是会计确认解决的第一个问题“应否”。其次,能够进入会计信息系统的数据,是在本期进入还是在以后期间进入,这就要有了一定的标准。这就是会计确认解决的第二个问题“何时”。现代财务会计是以权责发生制及由其派生出来的收入实现原则、配比原则来作判断的标准。其三,这些数据最后在财务报表内应以何面目出现,会计确认的第三个问题“如何”就是用来解决这一问题的。最后,经济业务在报表上所反映的金额是多少,这是会计计量的问题,但如果没有前面的筛选,就无法进行计量,因而确认是计量的前提,没有确认就没有计量,计量是确认的结果。

由此可见,会计确认在会计信息系统中处于十分重要的地位,对会计目标的实现具有重大意义。目前会计信息用户对财务报告的批评,就在于一些相关的信息未能在财务报表中得到确认。

2 会计确认的阶段

对于会计确认分为哪几个阶段,目前会计界看法不一,主要有两种观点:

(1) 输出信息观。如葛家澍教授在《会计学导论》一书中指出的,“确认包括初始确认和再确认两个步骤。初始确认解决的是经济业务的数据是否应该输入会计系统以及输入会计系统的数据到底对哪些会计要素产生什么样的影响……再确认则是决定哪些项目是否以及如何列入财务报表的问题。”^[3]在《市场经济下会计基本理论与方法研究》一书中指出的,“确认的主要特点在于:何时和以何种金额并通过什么要素记录(初始确认);何时和以何种金额并通过什么要素列入财务报表(再确认)。”^[4]也就是说,在这种观点下,初始确认解决的是会计记录(输入)的筛选问题,而再确认解决的则是财务报表(输

出)的筛选问题。

(2) 未来变动确认观。在这种观点下,初始确认不仅仅是指会计信息系统数据输入的筛选,而且也包括在财务报表中的反映。而再确认则是指对初始确认和计量进入财务报表后发生的变动的确认,也就是对已确认的事项未来变动或消失而进行的确认。其依据在于FASB指出的,“对于一笔资产或负债,确认不仅要记录该项目的取得或发生,还要记录其后发生的变动,包括从财务报表中予以消除的变动。”^[1]近年,在衍生金融工具确认的研究中,将对“从财务报表中消除的变动”的确认称之为终止确认。这样,在未来变动确认观下,会计确认实际上就分为初始确认、再确认和终止确认三个阶段。

对此,笔者的观点是,输出信息观与未来变动确认观划分阶段的对象实质是不一样的,也就是说,这两者讨论的并不是同一回事。输出信息观实际上是对同一事项在同一时点信息处理的不同环节的划分,也就是说,初始确认和再确认是对同一事项的一次确认的不同环节;而未来变动确认观则是对不同事项(因为要素的变动与消除也是一种事项)的确认,也就是说,未来变动确认观下初始确认、再确认和终止确认实际上不是同一次确认,而是三次确认。在对要素变动及消除进行确认时,仍要经过数据筛选(输出信息观下的初始确认)和报表反映确定(输出信息观下的再确认)两个阶段。因此,笔者认为,为避免概念混淆,可将资产、负债初次取得或发生时的确认称之为初次确认,将对资产初次确认以后的变动或消除的确认称之为后续确认和终止确认。无论是初次确认、后续确认还是终止确认,都要经过初始确认和再确认两个环节。需要指出的是,并不是所有的交易都有后续确认和终止确认,尤其在历史成本会计下,资产、负债入账以后往往不再调整。

3 会计确认的基础

会计确认的基础是解决何时确认的问题,对此,有三种选择:

(1) 收付实现制。收付实现制是以现金收到或付出为标准来确认收入或费用。在收付实现制下,所有收到的现金,都作为本期收入;所有现金支出,都作为当期费用。在实际经济活动中,纯粹的收付实现制是不存在的,实际应用的是一种修正的收付实现制,即在遵循按现金收支来确认收入和费用的总体原则之下,对其它一些事项按照权责发生制的要求

加以确认。

(2) 权责发生制。在商品经济进一步发展及商业信用越来越普遍后, 权责发生制取代了收付实现制。权责发生制又称应计制, 是以权利或责任的发生与否作为标准来确认收入和费用。权责发生制是现代财务会计的三大支柱之一, 正因为有了权责发生制, 会计上大量的应计、预提、递延、摊销项目才会存在, 大量的估计、判断程序才能得到应用。权责发生制还是收入实现原则、配比原则的基础, 这三者共同构成了现代财务会计确认的基本原则。

(3) 现金流动制。随着商品经济的发展, 权责发生制取代收付实现制成为会计确认的重要基础, 但随着经济的进一步发展, 权责发生制也暴露出了一些不足之处: 其一, 在权责发生制下要求已发生明确的交易活动, 对一些已形成的权利和义务, 由于没有相应的交易活动, 往往无法加以确认, 典型的如自创商誉、养老金负债、经理激励报酬费用等。其二, 权责发生制不能适应越来越多的金融工具交易的需要。对此, 一些会计学家提出了现金流动制。刘峰教授在博士论文《权责发生制与现金流动制》中对其作了详尽的论述^[5]。在现金流动制下利润的确定是采用盘存法, 即利润是前后两期净资产的变动额(这实际上是收益计量的资产负债观)。在现金流动制下, 是以可能的现金流量来确认利润, 期末持有的净资产视为虚拟的现金净流入, 期初的净资产被视为虚拟的现金流出, 二者的比较相当于当期的现金流入与现金流出额的对比, 其差额(虚拟的现金净流量)就是当期所取得的利润额。在现金流动制下, 全部资产是以现行市价、未来现金流现值来计量的。现金流动制所关注的, 不限于实际已发生的现金收支, 还包括可能的或/和虚拟的现金流动。

收付实现制、权责发生制、现金流动制是与不同的经济环境相对应的, 收付实现制是与早期商品买卖为主、商业信用不发达的环境相适应, 权责发生制则对应于高度发达的商品经济, 而现金流动制则更适合于金融活动得到充分发展的金融社会。因此, 在确定会计确认基础时, 必须联系具体的环境。

从具体的经济环境来看, 我国正处于计划经济向市场经济过渡的时期, 市场经济体制尚未完全建立, 社会主义还处于初级阶段, 商业信用仍普遍存在, 金融活动将在一定程度上发挥作用, 但其作用的程度、范围有限, 工业仍将是最主要的产业, 在整个国民经济中居于主要地位。因此, 权责发生制仍将是

我国会计确认的主要基础。同时, 为了适应日渐增多的金融工具交易, 还应当结合采用现金流动制, 对金融资产、金融负债加以确认。

4 会计确认的标准

会计确认必须符合一定的标准。对此, FASB 指出, 确认一个项目, 在符合成本效益和重要性原则这两个前提之下, 应符合定义、可计量性、相关性、可靠性四个标准。^[1] IASB 在《编制和呈报财务报表的框架》中指出, “满足要素的定义的项目, 如果满足了以下标准, 就应当加以确认: (1) 与该项目有关的任何未来经济利益很可能会流入或流出企业; (2) 该项目具有能够可靠计量的成本或价值。”^[6] IASB 在 IASB 中认为, 会计确认的标准包括: (1) 该项目具有恰当的记录基础, 其金额能合理地予以估计; (2) 对那些涉及获取或放弃未来经济利益的项目而言, 这些利益的获取或放弃将极有可能发生^[7]。以上标准实际上可以归结为三点: (1) 符合要素的定义, (2) 未来经济利益可能流入或流出, (3) 能可靠计量。至于相关性、可靠性, 乃是会计信息的基本质量要求, 似乎并没有必要专门作为确认的标准。

是否符合会计要素的定义, 是确认一项经济活动的经济效果是否应该被归入会计对象和归入何种要素的根本性标准。只有符合定义, 才能考虑其后的问题。在此, 如果一项经济活动不符合要素的定义, 就谈不上将其确认进入财务报表的问题。但如果一项信息对用户十分有用, 必要时可作一些变更, 以使其符合要素定义。以衍生金融工具为例, 衍生金融工具对会计确认的冲击首先就表现在不符合传统的资产定义。因为传统的资产负债定义的特征即在于使该个体有权取得或控制利益或承担义务的交易或其它事项业已发生, 而时态未来性是衍生金融工具的一个重要特点, 与传统的即期交易相比, 衍生金融工具均为要在将来某个时间完成的交易。对此, 会计界提出了两种对策: 一是专门提出金融资产、金融负债要素以使衍生金融工具得以符合定义从而进入财务报表; 一是对现行的资产负债定义加以修改, 如葛家澍教授就认为可将资产负债定义中的“过去的交易或事项”一语中的“过去的”三字删去^[8]。对此, 笔者比较赞同后一种做法, 因为会计环境是在不断变化的, 会计要素的定义也不应当是一成不变的, 而应随着会计假设、会计目标的变化而变化。为了提供更有效的信息, 应当允许根据环境的要求对要素的定

义进行必要的修改。

确认的第二个标准是未来经济利益很可能流入或流出企业。这里“可能”一词意味着不确定性的存在,这是无可非议的,但在市场不确定性日益增大的今天,使用“可能”或“很可能”,“极可能”之类的词则不足以表达其风险的存在,也就是说很难明确地予以界定。对此,IASB在ED40、ED48中提出了风险和报酬分析法^[9],也就是以相关项目上的风险和报酬是否实质转移作为确认的标准。但是,风险和报酬分析法将风险和报酬看成是一个不可分割的整体,如果转移方仍保留相关的一部分风险和报酬,则转移方在其资产负债表上仍应继续确认该项资产,同时将转移所得视为抵押负债的结果。事实上,在金融活动日益增多的今天,风险和报酬往往只是部分转移,高明的设计者完全可以利用风险和报酬分析法下形式重于实质的缺陷使金融活动不进入报表。因此,风险和报酬分析法留下了过多的空间,使得许多项目无法确认,因而受到了用户的批评。FASB在SFA S125《金融资产的转移和服务及其债务清偿的会计处理》中提出了金融合成分析法(或称有效控制权法)^[10]在该法下,转移方是否需要终止确认该项资产应视转移方是否放弃了该资产的有效控制而相机决定,也就是说,以控制权的转移与否作为确认的标准。IASB在IAS39中也采用了有效控制权法来对金融工具加以确认^[11]。

在我国,收入确认的传统标准是收取货款或取得收取货款的权利。这实际上是从未来经济利益角度来讲的。在1998年发布的《收入》准则中,销售商品收入确认的标准改为同时满足以下四个条件:(1)企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方;(2)企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权,也没有对已售出商品实施控制;(3)与交易相关的经济利益能够流入企业;(4)相关的收入和成本能够可靠地计量。^[12]由此可见,《收入》准则实际上兼有上述三种方法的痕迹。

会计确认的第三个标准是可以可靠地计量。前文说过,会计计量实际上是广义会计确认的一个环节,计量是确认的结果。如果不能计量,会计确认就无法最终落实,以一适当的金额在财务报表上反映出来。因此,能否计量也是会计确认的一项标准。计量的基础有成本和价值两种。虽然IASB在文献[6]中论述时也提及了价值和成本^[1],但事实上,现行财务会计基本上是排斥价值计量的,因此,所谓可靠计

量,实际上是指有可靠的历史成本。传统的计量是以历史成本为主要计量属性,其优点在于可靠性强。价值计量的可靠性则较差,因而传统财务会计确认标准强调可靠计量,就将许多虽符合要素定义但不能用成本计量、而适合于用价值计量的项目排斥在财务报表之外,最典型的例子就是自创商誉、人力资源。但随着社会经济的发展,用户对相关性的要求越来越高,他们要求以相关性较强的价值计量取代成本计量,公允价值得到了广泛的应用。这时是否还应坚持可靠计量?对此,笔者认为,不确定性是客观存在的,会计总是存在估计和判断的,只能要求相对准确而不能要求精确。所谓相关、可靠都是相对的而不是绝对的,不能过分强调可靠性而无节制地牺牲相关性。对于那些相关性应处于优先考虑的项目,在保证基本的可靠性的前提下,完全可采用相关性较强的价值计量模式。况且目前的估价技术已能使价值计量的可靠性大大加强。因此,对于可以可靠计量这一标准,应当辩证地看,对于那些不能用历史成本计量、但可以比较可靠地确定其公允价值的项目,也应予以确认。

综上所述,会计确认的标准都不是一成不变的,而应是随着具体环境的变化而不断发展变化的。

5 结束语

本文对会计确认的含义、在会计信息系统中的地位、会计确认的阶段、标准、基础等问题作了简要的分析。从分析中可以得出结论,会计确认是不断发展的,随着环境的变化,会计确认的基础、标准都会发生相应的变化。只有依据环境的要求,不断完善会计确认的基础、标准,才能向用户提供有用的信息,实现会计目标。

注释:

赵德武教授在其专著《会计计量理论研究》中认为,有三种观点,第三种被称之为非初始确认观。笔者认为该观点不具有广泛性,故未采用。另外,该书认为不同观点下对初始确认的认识是一致的,本文不同意这种看法。

参考文献:

- [1] FASB. 论财务会计概念[M]. 娄尔行译. 北京: 中国财政经济出版社, 1993. 228, 229-230, 224
- [2] 葛家澍. 中级财务会计[M]. 北京: 中国人民大学出版社, 1999. 41.
- [3] 葛家澍, 刘峰. 会计学导论[M]. 第2版. 上海: 立信会计出版社, 1999. 130. (下转第53页)

在损益计量方面较为稳健。(2)在期末资产负债表上短期投资与扣除跌价准备后的账面价值反映,不会高估资产,可使资产计量较为客观、明确。对当前我国股份制企业普遍存在的高估资产的现象,有较好的抑制作用。

2.3 成本与可变现净值孰低计价

股份制企业制度中规定,境外上市公司、香港上市公司以及境外发行外资股的公司,中期期末或年度终了,应对存货进行全面清查。若由于存货遭受毁损、全部或部分陈旧过时、销售价格低于成本等原因,使存货成本不可收回的部分,按照成本与可变现净值两者之中孰低者计价:当期末存货的成本比可变现净值低时,按成本计价;当可变现净值比成本低时,按可变现净值计价,并提取存货跌价准备。^[7]这样能较真实地反映企业存货的实际价值,便于会计报表使用者客观地评价企业的偿债能力,正确分析流动比率,合理做出投资决策。

2.4 未来现金流量贴现值计价的运用

未来现金流量贴现计价是以资产未来给企业带来的现金流入量,考虑货币的时间价值,计算出的贴现值而确定该项资产的入账价值。如无形资产中的商誉,其创造或开发成本不易确定,无法按其历史成本入账,只有在企业合并或出卖时,才能予以确认入账。我国的会计核算中,一般按买者付给卖者价款总额与买进企业净资产总额之间的差额计算。而在西方会计中,商誉的计价方法很多,其中按照贴现价款算法被认为是最合理的。该种方法是先确定商誉未来的现金流入量(即企业的超额收益),然后估计

其持续年数,再选用一个适当的贴现率,将其未来现金流入量进行贴现,以其贴现值作为商誉的入账价值。^[6]笔者认为,对商誉如此计价,较符合商誉的特性即商誉是能为企业带来预期超额经济利益的经济资源,也较谨慎。

单一的历史计量模式,不适合当前经济发展的要求,不能解决当今经济中的一些会计问题。单一的历史成本计量模式所提供的会计信息,不能较好地满足会计信息使用者的要求,因而应该建立一个以历史成本计价为主的多种计量标准的计价体系。

参考文献:

- [1] 蒋尧明. 走向知识经济时代的会计创新[J]. 财经问题研究, 1999, (2): 74-77.
- [2] 西奥多·舒尔茨. 论人力资本投资[M]. 北京: 经济出版社, 1992.
- [3] 李心合. 知识经济对传统会计的挑战[J]. 财经研究, 1998, (12): 56-60.
- [4] 王跃堂, 邓小洋. 衍生金融工具会计: 问题与思考[J]. 黑龙江财专学报, 1999, (1): 63-66.
- [5] 蒋尧明. 衍生金融工具主要问题研究综述[J]. 当代财经, 1998, (11): 41-45.
- [6] 王文彬, 林钟高. 高等会计学[M]. 上海: 立信会计出版社, 1995. 56.
- [7] 中华人民共和国财政部. 股份有限公司会计制度——会计科目和会计报表[M]. 北京: 中国财政经济出版社, 1998. 38.

(责任编辑 孙广盛)

(上接第 50 页)

- [4] 葛家澍. 市场经济下会计基本理论与方法研究[M]. 北京: 中国财政经济出版社, 1996. 130.
- [5] 刘峰. 权责发生制与现金流制——历史·现状·未来[D]. 厦门: 厦门大学会计系, 1994.
- [6] IASB. 最新国际会计准则[M]. 汪祥耀等译. 杭州: 浙江人民出版社, 1996. 33.
- [7] CICA ASC. 财务报表概念, 1988. 引自: 文献[4]. 102.
- [8] 葛家澍. 关于财务会计几个基本概念的思考[J]. 财会通讯, 2000, (1): 3-12.
- [9] 孙菊生. 金融工具会计研究的最新进展[J]. 会计研究, 1998(3): 43-46.
- [10] FASB. SFAS125 Accounting for Transfers and Servicing of Financial Assets and Extinguishments of Liabilities. Journal of Accountancy, 1996, 34 (10): 118-122.
- [11] IASB. IAS39 金融工具——确认与计量. 会计研究, 1999, (6): 48-62.
- [12] 中华人民共和国财政部. 企业会计准则——收入. 财会通讯, 1998, (8): 35.
- [13] 赵德武. 会计计量理论研究[M]. 成都: 西南财经大学出版社, 1996. 15-16.

(责任编辑 孙广盛)