

# 权责发生制在会计准则体系中的定位研究

康 萍

(浙江广播电视大学经济管理学院 杭州 310030)

**【摘要】**我国现行会计准则将权责发生制从原基本准则(1992年)的“第二章一般原则”上升为“第一章总则”,并位于原四项基本假设之后,这引起了会计学术界关于权责发生制定位问题的热烈讨论。本文通过分析不同学者的观点,结合现行会计准则的理念转变以及权责发生制的内涵,对权责发生制的定位问题进行探索。

**【关键词】** 权责发生制 会计假设 会计确认基础

我国现行《企业会计准则——基本准则》第一章(总则)第九条规定“企业应当以权责发生制为基础进行会计确认、计量和报告”。而第五条至第八条分别对会计主体、持续经营、会计分期、货币计量四项传统的会计基本前提进行了阐述。那么,权责发生制到底是与传统四项基本前提并列属于会计假设,还是一个独立的概念即会计基础呢?笔者查阅了相关文献,对此并没有一个权威的解答。

权责发生制在国际会计准则中属于基本假设,如果在我国的会计准则中将权责发生制理解为“基本假设”,则说明在此问题上我国会计准则实现了与国际会计准则的趋同。而如果将我国会计准则中的权责发生制定位为“会计确认基础”,则是我国会计准则在会计概念方面的创新,因为在国际会计准则的概念框架中对“会计确认基础”并没有专门的阐述。那么,我国的权责发生制到底是“趋同”还是“创新”呢?基于此,笔者对权责发生制的定位问题进行了研究。

## 一、有关学者对权责发生制的看法

在旧的会计准则中,权责发生制是会计核算的一般原则,与客观性、相关性、可比性、配比原则、划分收益性支出与资本性支出等原则并列,对会计核算提出基本要求,以保证会计信息质量。现行会计准则改变了“会计核算一般原则”的提法,并将其改为“会计信息质量要求”,且在会计信息的质量要求中取消了权责发生制,而将其提到更高的地位,在总则中与传统四项基本假设并列进行规定。对于权责发生制的定位,不同学者有不同的看法,但基本上可以归为两类:一种认为权责发生制是会计基础;另一种认为权责发生制属于基本假设。

**1. 会计基础说。**对于“基础说”,提法也并不一致,有的说是“会计确认的基础”,有的说是“会计核算的基础”,有的说是“会计基础”。但基本主张是一致的,那就是权责发生制不属于会计假设,而是一个独立的概念。根据“企业应当以权责发生制为基础进行会计确认、计量和报告”的规定,“会计确认的基础”的提法不完整、不科学,其含义较为模糊,因而本文把它们统一为“会计基础”。

持“权责发生制是会计基础”观点的学者较多。在较为权

威和通用的注册会计师考试用书《会计》教材中,就明确说明会计基础是权责发生制,且认为权责发生制要求“凡是当期已经实现的收入和已经发生或应当负担的费用,无论款项是否收付,都应当作为当期的收入和费用,记入利润表;凡是不属于当期的收入和费用,即使款项已在当期收付,也不应当作为当期的收入和费用”。其他的教材也基本借鉴该说法,将权责发生制作为会计基础来解释。

潘路、陈光泉(2007)认为,权责发生制和分期概念的用意比较接近,都是为了更好反映客观事实的主观定义,且权责发生制和持续经营一样,都有收付实现制和非持续经营这样的反证来作为信息补充或替换。从这两点看,权责发生制符合成为基本假设的概念内涵。但他们同时认为,各个假设之间应该具有独立性,而由会计分期的概念结合财务会计的目标——提供决策所需的真实信息,就可以得到权责发生制基础,这与假设概念之间的相互独立性是矛盾的。另外,假设的本质特征在于对会计活动的限定和一般规律性的推论,并不作为原则建立的基础,所以不能仅由权责发生制在要素定义和一些原则概念中得到充分体现就认为权责发生制是一项基本假设。

**2. 基本假设说。**认为权责发生制属于基本假设的代表人物是葛家澍,1986年,葛家澍教授在四项基本假设之外提出了“权责发生的假设”。他提出:“采用这一假设,才能保证收入与费用的计量有一个合理的基础,从而使每一时期的盈利能够正确反映各时期经营状况和经营结果。”1988年,葛家澍教授又提出“权责发生制假设可以理解为会计分期假设的必要补充”。对于现行会计准则,葛家澍教授(2006)认为,基本准则第五条至第九条是用通俗而简洁的语言分别描述了“主体假设”、“持续经营假设”、“会计分期假设”、“以货币为计量单位假设”和“权责发生制假定”。杨正华(2006)认为,现行会计准则中的权责发生制不再作为一项原则,而被提升到基本假设的层面。韩冰、丛之华认为,现行会计准则将权责发生制引入会计假设,完善了会计假设的内容,实现了与国际会计准则的趋同。刘世慧(2009)认为,权责发生制是整个财务会计的基础。会计基本假设是企业会计确认、计量和报告的前提,是对

会计核算空间、时间等环境要素所作的合理设定。一般认为会计假设包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量。权责发生制是整个财务会的基石,现行会计准则改变了原来把权责发生制作为一项会计原则的规定,把权责发生制作为一项基本假定,体现了与国际会计准则的趋同。

## 二、关于权责发生制定位问题的争议

正是因为不同学者对会计假设的理解各有不同,所以认为权责发生制不属于会计假设,主要有两种观点:一种观点如坎宁(1961)在《会计的基本假设》中描述的,会计基本假设是会计赖以存在的经济、政治和社会环境的基本前提。他的这种看法和现在对会计假设的看法基本是一致的。会计假设来自环境,是比会计原则更为基础和理论性的概念。它不是人们的主观想象,而是客观实践的产物,是有客观依据的,一般在会计实践中长期奉行,是从事会计工作、研究会计问题的前提。会计假设不是一成不变的,由于它们本身是会计人员在有限的事实和观察的基础上做出的判断,随着经济环境的变化,会计假设也需要不断修正。而权责发生制是对收入、费用确认时间的一种人为的主观设定,因而不符合会计假设的概念。还有一种观点认为,权责发生制作为会计核算基础,是会计基本理论体系中的一个新概念。会计基础不同于会计假设,也不同于会计信息的质量要求。三者之间的关系如同建筑物底部基础与其周围环境、建造的质量标准的关系。认为会计基本假设或前提是对会计核算所处的时间、空间环境所作的合理设定,如同一幢大楼周边的河山、田野、树木等外在环境。会计信息质量要求好比规划、设计和建造大楼及包括大楼基础在内的整个工程的质量保证体系,而权责发生制则如同建筑物的地基,一幢大楼的基础与为保证大楼的工程质量而确定的质量保证体系显然是不同的,因此,会计基础不同于会计信息质量要求。另外,会计核算基础与会计主体、持续经营等会计核算基本假设之间的区别也是非常明显的。

对于观点一,笔者认为,客观与主观本身就是永远都纠缠不清的哲学范畴,即使事物是客观的,可被人们认知并形成知识,也脱离不了主观的定义与判断,区分纯粹的“客观”和纯粹的“主观”是没有意义的。会计信息的最终目的是为信息使用者提供经济决策上的帮助,并不是说要绝对地使信息使用者依此做出正确的决策,只要“经验判断”在实践中具有“客观有效性”即可。比如,会计分期假设就是对企业的经营期间人为地划分为若干时间序列,我们无意判断这种划分是否正确,只要这样的划分使会计行为变得有效,我们就应该承认并坚守。再如,我国的货币计量假设要求以人民币为记账本位币对经济事项进行记录,这本身不是客观存在的,而是一种人为的规定。因此,以客观、主观为由否定权责发生制属于会计假设是值得商榷的。权责发生制,并不是人们的主观想象,也是客观实践的产物。比如,市场经济中赊销方式大量存在,销货方按合同规定提供货物,并不一定能同时收到货款,但却取得收取货款的权利,且这种权利受法律的保护,在这种情况下确定应收账款和收入应该说具有客观依据。

对于观点二,认为权责发生制是会计确认基础,并把会计

假设、会计确认基础、会计信息质量要求比喻为建筑物的周围环境、地基和建造质量标准。笔者认为,这样的比喻也是不恰当的。地基与环境对建筑物的建造都非常重要,环境确实在很大程度上是先决条件,地基要随环境和建筑物建造要求的变化而变化,但权责发生制并不是备选的,是会计准则规定的所有企业、经济团体都必须执行的,它和其他四项假设一样共同约束着企业的会计行为。

会计“确认、计量和报告”涵盖了一切主要的会计行为,“确认、计量和报告”的前提条件是对会计行为的约束并形成会计信息结果的决策因素。笔者认为,构成这些前提条件的要素应该同属于一个概念——会计前提(或会计假设),共同形成会计核算的基石。《企业会计准则——基本准则》第五条“企业应当对其本身发生的交易或者事项进行会计确认、计量和报告”约束了会计确认、计量和报告的空间范围;第六条“企业会计确认、计量和报告应当以持续经营为前提”和第七条“企业应当划分会计期间,分期结算账目和编制财务会计报告”约束了会计确认、计量和报告的时间范围;第八条“企业会计应当以货币计量”约束了会计计量的标准和依据;第九条“企业应当以权责发生制为基础进行会计确认、计量和报告”约束了会计确认、计量和报告的基础。可见,会计主体、持续经营、会计分期、货币计量、权责发生制共同对会计的确认、计量和报告行为进行限定和约束。有了持续经营,才需要会计分期,有了会计分期,才涉及权责发生制,权责发生制与持续经营和会计分期相互联系,不可分割。鉴于其共同的作用及相互之间的关系,笔者认为,其地位应该是一致的,都归属于会计假设的范畴。因此,笔者赞同五个假设的观点,即权责发生制属于会计假设。

## 三、权责发生制的内涵

现行会计准则对权责发生制的修正,不仅仅是权责发生制地位的简单变化,更重要的是现行会计准则基本思想和核心理念的转变。这一转变使企业财务报表所反映的信息不再局限于反映企业的过去,而是更加注重企业的未来,这是现代会计着眼于企业未来观念的充分反映。

1. 传统权责发生制的内涵及其应用缺陷。在传统的会计体系中,收入减去费用等于利润。由于受传统的利润观的支配,传统的权责发生制强调收入实现和费用配比原则,以“是否实现”、“是否发生”或“是否应当”等作为判断收入、费用确认时点的标准,因此,权责发生制又称为“应计制”。但从传统权责发生制的内涵不难看出,权责发生制注重对收入、费用要素确认的规范,目的是正确核算各个会计期间的经营业绩。然而,采用权责发生制的必然结果是虚拟资产的产生,比如待摊费用、递延资产,且“应计制”本身给了会计人员较大的职业判断空间,驱使一些企业将虚拟资产作为利润的“蓄水池”,不及时确认、少摊销或不摊销已经发生的费用和损失,为调节经营业绩、粉饰财务状况提供了可能。

2. 现行会计准则的理念转变及权责发生制内涵的拓展。现行会计准则突破了传统会计对利润的过度重视,实现了收入费用观向资产负债观、传统利润观向全面收益观的转变。资

产负债观着眼于企业的长远和可持续发展,在会计确认、计量和报告方面凸显了资产负债表在报表体系中的核心地位,通过对资产、负债的确认、计量、报告提升资产负债信息质量,所有者权益等于资产减去负债后的余额,所有者权益增加反映了企业的价值增加和股东的财富增长,这样就突破了传统的单纯的利润概念。同样,在收益的衡量方面,现行会计准则采用的是综合收益观,所有者权益为“资产减去负债”后的剩余,并明确所有者权益包括所有者投入的资本、直接计入所有者权益的利得和损失、留存收益等。现行会计准则强调的不是单纯的利润,而是一种净资产的增加,强调的是综合收益,而综合收益的计量直接取决于资产和负债的计量。

在新的理念指导下,现行会计准则中的权责发生制的内涵已有别于传统对权责发生制的理解。按照国际会计准则的解释,“按照权责发生制,要在交易事项和其他事项发生时(而不是在收到或支付现金和现金等价物时)确认其影响,而且要将它们记入与它们相联系的期间的会计记录并在该期间的财务报告中予以报告”。这一解释明确了要以某一期间的权利与责任“是否发生”为标准来确定。笔者认为,以权利与责任的发生与否为标准来确认各会计要素,不仅只是收入和费用,还应该包括资产、负债和所有者权益。如权责发生制用来确认资产的责任标准是与资产有关的、导致资产形成的经济业务已经发生,权利标准是企业已经取得某项经济资源的所有权(或控制权)或拥有某项财产权。只有当这几方面的标准同时具备,企业才能正式在账上确认资产,说明资产与负债的确认与计量也是以权责发生制为基础的。再如,收入的确认条件之一是“企业资产增加或者负债减少”,费用确认条件之一是“企业资产减少或者负债增加”。可以看出,收入、费用的确认从属于资产、负债的确认,而既然资产与负债的确认以权利与义务的转移为基础,收入与费用的确认、计量是建立在资产与负债增减的基础之上的,自然也应以权利与义务的转移为基础。在利润的定义中提到,利润包括收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失,而“直接计入当期利润的利得和损失”是指应当计入当期损益、会导致所有者权益发生增减变动的、与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或者损失。可见,利得、损失的确认条件之一是“会导致所有者权益发生增减变动”,而所有者权益又是取决于资产与负债的,因此,现行会计准则下,收入、费用、利润和所有者权益的确认都离不开资产、负债的确认,现行会计准则下的权责发生制不仅是收入、费用确认与计量的基础,也是基于资产负债观的关乎所有会计要素确认与计量的基础。

#### 四、结论

基于以上对权责发生制的分析,笔者认为,权责发生制应当属于会计假设,理由如下:

1. 权责发生制完善了会计假设,它和传统四项假设是内在统一的。会计假设总括地要求企业在“持续”的“经营”过程中,按照一定的时间间隔划分“会计期间”,遵循“权责发生制”,采用“货币计量”的方法来提供“会计主体”的财务信息。这五个会计假设共同构成会计信息形成机制的约束条件,规

范会计信息的形成过程,更好地服务于财务报告目标。其中,会计主体、货币计量、持续经营都是建立在客观环境基础上的,分期虽然是人为的主观行为,但却是为了更好地反映客观,应该说这四个概念都是科学研究的基础上对客观事物的假定和依据有限事实做出的合理判断。权责发生制和分期概念的用意比较接近,都是为了更好反映客观事实的主观定义;权责发生制和持续经营一样,都有收付实现制和非持续经营这样的反证来作为信息补充或替换。从这两点看,权责发生制符合成为基本假设的概念内涵。

按照权责发生制,要在交易或其他事项发生时确认其影响,而且要将它们记入与其相联系的期间的会计记录,并在该期间的财务报表内予以报告。可见,以权责发生制为基础确认、计量、报告是基于交易或其他事项的发生而导致企业报表要素发生变化,比如,交易性金融资产市场价格发生变化,需要在资产负债表日对该金融资产以公允价值计价并将其变动计入当期损益。因此,权责发生制强调的是风险和报酬的“已转移”和收入的“已实现”或“可实现”。

2. 将权责发生制放到假设的层次突出了权责发生制在财务会计概念框架中的地位。现行会计准则下权责发生制的内涵拓展决定了其在财务会计概念框架中的地位。会计假设是对经济环境中可能影响会计信息结果的不确定事项的一种明确的界定,在财务会计概念框架中具有较高的地位。而“会计基础”作为一个单独的概念,在财务会计概念框架中没有被提到过,本身是比较模糊的,定位不清。从另一个方面看,如果会计基础既可以是“权责发生制”,在一定的环境下又可以是“收付实现制”,则说明会计基础本身需要主观判定,即会计基础需要假定,则“会计基础”本身就属于会计假设。

3. 权责发生制假设体现了我国会计准则的国际趋同。我国现行会计准则体系实现了与国际会计准则的趋同,当然,也在关联方交易的披露、资产减值损失的转回、政府补助的会计处理等个别方面体现了中国特色。国际上,权责发生制作为会计假设的重要性早已被认识到。1975年,国际会计准则委员会公布的第1号国际会计准则——《会计政策的说明》中指出,“编制财务报表要以某些会计假定为基础”,并规定了继续经营、一致性、权责发生制三项基本会计假定。1989年7月,国际会计准则理事会在其批准的“编报财务报表的框架”中,只列举了“权责发生制”和“继续经营”两项基本假定,而取消了“一致性”。之所以会有这样的变更,足见权责发生制作为会计假设的重要意义。因此,笔者认为,我国现行会计准则把权责发生制和会计主体等其他四项会计假设相并列,体现了国际趋同的理念。

#### 主要参考文献

1. 葛家澍. 创新与趋同相结合的一项准则——评我国新颁布的《企业会计准则——基本准则》. 会计研究, 2006; 3
2. 潘路, 陈光泉. 基于权责发生制是否为一项会计假设的讨论. 陕西注册会计师, 2007; 4
3. 杨正华. 新会计准则的主要变化及启示. 商业会计, 2006; 12