

论资产确认的权利观

潘上永(教授)

(浙江经贸职业技术学院财务会计系, 杭州 310020)

【摘要】随着现代经济的发展,主体的资产结构和形态发生了显著的变化,权利资产从最初的出现到现在的广泛运用,拓展了主体的经济利益流入的渠道。而会计为了反映和监督主体的经济活动,在资产确认权利观方面不断发展。资产确认权利观的第一层级是所有权观,第二层级是使用权观,第三层级是控制权观。现行会计准则关于权利资产的规范分散在不同的准则里,既影响了会计信息的可比性,又不适应虚拟经济的新业态。所以,笔者建议制定专门的权利资产会计准则,以完善权利资产的会计规范。

【关键词】所有权观;使用权观;控制权观;资产确认

20世纪50年代,人们普遍倾向于从成本角度定义资产,因为当时的资产一般都是企业通过实际交换行为所取得的实际资产,或是通过一定簿记规则形成的账户余额。然而,到80年代,资产的定义几乎完全摒弃了原有重视成本的倾向,强调资产的价值,尤其是资产的未来价值。资产具有创造价值的功能,经济主体享有获取价值的权利,这就是权责发生制的理论基础。现代会计将权责发生制作为会计确认的基础,随着美国财务会计准则委员会(FASB)系列《财务会计概念公告》的发布,体现了权责发生制的资产和负债的确认标准也基本确立。权责发生制强调权利和责任,要求会计主体取得一项权利就增加一项资产,这为权利观奠定了原则基础。随着会计理论和实务的发展,资产确认的权利观经历了所有权观、使用权观、控制权观等阶段。

一、第一层级:所有权观

早期的资产定义侧重于财产属性,实物形态和所有权是财产的两个基本特征。企业将拥有所有权的实物财产记录在账簿上,形成会计上的资产。这一会计思想是产权制度的产物,会计对产权制度的贡献是毋庸置疑的,其产生、发展和变更的根本使命是体现产权结构,反映产权关系,维护产权意志(伍中信,1998)。产权保护的内在诉求要求会计准确界定产权的内涵(曹越、伍中信,2009)。基于产权思想,会计主体将赚取的货币资金、购买的材料物资、购置的固定资产界定为资产,成为资产负债表上最原始的一部分。所有权观强调的是法律上的“所有”,只要法律上属于会计主体所有的财产,无论其存放在何处,都要在会计上予以确认,只要法律上不属于会计主体所有的财产,即使存放在本单位,也不能在会计上确认。如在商品代销业务中,只有委托方收到受托方的代销清单时,

才能确定商品已售出,发出商品的所有权才实现了转移,反之,则不能。此时,代销商品在账簿上的保留和退出完全取决于该商品所有权是否已经转移。

二、第二层级:使用权观

使用权观在会计确认上的应用是个不断发展的过程,我国会计制度将权利确认为资产的一个例子是土地使用权。在会计上,其被归类为无形资产。

随着企业从资本密集型向知识密集型转变,人力资本的确认为会计的难题。现代经济学创始人亚当·斯密早在1776年发表的代表作《国民财富的性质和原因的研究》一文,把资本、劳动、土地三者相提并论,确立了劳动力资本的地位。后来,西奥多舒尔茨等经济学家创立了人力资本理论。人力资本理论的建立和发展为人力资源会计的产生奠定了理论基础。1964年,美国赫曼森发表了《人力资源会计》一文,首次提出了人力资源会计的概念,将人力资源作为企业的一项资产。FASB的财务会计概念框架,将会计要素的确认条件定为可定义性、可计量性、相关性和可靠性,认为资产强调“控制或拥有”和“未来经济利益”,而人力资产不具有“控制或拥有”特征。计量是人力资源会计的一个难题,理论界有将人力资源确认为长期投资、无形资产等不同做法(任晓军,2006)。

随着国际社会对全球气候变暖问题的重视,以及全球碳交易市场的不断扩大,在碳交易过程中形成的碳排放权资产化或费用化问题受到会计界广泛关注。碳会计侧重于碳交易市场中的碳排放权的授予、购买或取得的会计确认、计量、记录和披露,基于科斯定理和现代产权经济理论,尝试将碳排放权资产作为资产负债表项目。尽管目前碳排放权在资产归属(存货、无形资产、金融工具)方面尚存在分歧,但碳会计的核算对象已经明确,那便是

碳交易,对碳交易进行会计确认实质上是将特定权利——碳排放权确认为资产(王爱国,2012)。2007年11月浙江嘉兴率先在全国推行排污权交易,从此碳排放权交易和事项的确认和计量问题成为会计界的一个新研究领域。

三、第三层级:控制权观

主体对外投资,或为了短期收益,或为了长期拥有控制权,一个主体控制另一个主体,最初的、最基本的方式是持有股权,后来发展到通过派遣人员参与经营等方式进行控制,使控制方式从实质控制发展到协议控制。

2014年我国新修订的《企业会计准则第2号——长期股权投资》(CAS2)充分体现了经济主体对外投资的权利观。准则将长期股权投资分为控制、共同控制、重大影响三种类型,无论是控制、共同控制,还是重大影响都是一种权力。控制体现了可变回报权和影响回报金额权;共同控制是分享决策权;重大影响是参与财务和经营决策权。CAS2基于投资主体享有的权利大小,设定了成本法和权益法对股权投资账面价值和投资收益确认进行区别对待。避免了出现在子公司实际发放现金股利或利润之前,母公司垫付资金发放现金股利或利润等情况;对子公司的长期股权投资采用成本法,解决了原来权益法下投资收益不能足额收回导致超分配的问题。从准则的演变过程看,控制权的判断从定量转向定性,取消了“明线测试”的规定,股权投资会计处理体现了实质重于形式的原则。

源于西方国家,近几年才出现在我国的“协议控制权”方式,有两种类型:投资主体为了绕过法律限制而设立的可变利益实体,和为了体外融资而设立的特殊目的实体。两者均属于不拥有实质控制权,而只具有协议控制权的投资。可变利益实体(VIE)是一种特殊的权利安排,在实体内,股权所有者不能通过表决权对实体的经济活动实施重大影响,不享有实体的剩余收益权,股东的投票权和利益分配权不成正比,公司掌握在持有很少一部分股权的股东手里。这是一种特殊的控制权,称为协议控制权。

2001年美国安然事件引起会计准则制定机构的重视,为了应对类似安然公司的特殊目的实体的表外负债问题,2003年FASB提出了“可变利益实体”术语,2011年5月,国际会计准则理事会(IASB)发布准则统一了“可变利益实体”的定义,将其纳入合并会计报表范围内,解决了历史遗留问题。在支付宝股权转让事件之前,可变利益实体在中国还不被关注。2011年5月,为了避开网上支付机构限制外资进入的新规定,阿里巴巴集团将旗下的在线支付公司支付宝的所有权转移到一家中国内资公司,由阿里巴巴首席执行官马云控股。美国科技巨头雅虎此前通过VIE结构持有阿里巴巴少数股权,支付宝的股权转移引起了阿里巴巴与雅虎的纠纷,也引起了投资人对投资VIE结构企业潜在风险的担忧。

四、控制权会计的发展状况

控制权会计近几年在国际上的发展主要体现在两个方面,一是回购交易引发的金融资产终止确认的控制权标准,二是表外融资引发的租赁资产使用权确认条件。

雷曼兄弟投资银行的回购105交易和摩根大通的类似回购105交易发生之后,关于回购交易引发的金融资产终止确认的控制权标准,产生了一个新会计话题:销售与融资业务的界定的根本原则是资产的控制权问题。FASB2011年发布了第3号会计准则更新《转让与服务:回购协议有效控制复议》,准则规定金融资产转让是否服从回购协议的要求是确定一个实体是否可以交易的依据,这一交易能否达成,部分取决于该实体是否对所转让的金融资产进行了有效的管控。IASB于2009年3月发布了《对〈国际会计准则第39号〉和〈国际财务报告准则第7号〉的修订——终止确认(征求意见稿)》,对“终止确认”的规定做了修改,强调从控制角度界定“终止确认”:当主体不再控制一项金融资产或不再承担偿付一项金融负债的义务时,主体应将该项金融工具从财务报表中转出。在使用控制测试时,主体仅需要使用控制的概念,不需要评估主体保留的风险和收益的程度,不要求转让者根据继续涉入程度确认和计量一项金融资产。

IASB和FASB从2006年起就对现行租赁准则展开了讨论,并且分别于2009年、2010年发布了对《国际会计准则第17号——租赁》、《美国财务会计准则第13号——租赁会计》修订的讨论稿和征求意见稿。2012年7月,双方就若干事项达成了意向性决定:如果一项合同的履约取决于特定资产的使用,且合同约定转让了一段时期该特定资产使用的权利,则该合同被视为一项租赁合约。如果客户在租期内有能力主导特定资产的使用并从中受益,则合同转让了相关资产的使用权。即承租人的租赁业务采用使用权模型进行会计处理,承租人按租赁付款的现值确认一项代表其在租赁期内使用相关资产的权利的使用权资产,以及确认一项支付租赁付款额的负债。虽然租赁准则尚未成文,但全球会计界达成了共识:经营租赁产生的权利和义务符合概念框架中资产和负债的定义,但没有反映在承租人的财务报表中。故将现行二分类的租赁会计模型改为“二租合并”的会计模型。

五、结语

随着科技进步、产权制度发展、交易市场的发达,越来越多的权利成为能为企业带来经济利益的资产。权利资产形成的经济利益成为企业利润的重要组成部分。现行会计准则中对权利资产的会计规范分散在不同的准则条款里,既不统一,也不完整,建议制定专门的权利资产会计准则,以完善权利资产的会计规范。

主要参考文献

王爱国.我的碳会计观[J].会计研究,2012(5).