

收入概念之法学分析*

黄 申

(西安交通大学 管理学院, 陕西 西安 710049)

摘 要:收入是会计学核心要素之一,但其现有定义并未获得公认。文章以权责发生制为基础,通过对收入产生依据、实现过程、经济利益流向进行分析,发现了收入的实质。最后,提出了会计学中收入的新定义。收入是指企业为实现其目的履行义务后而获得权利中已实现或将实现的利益。

关键词:收入;权责发生制;法学分析

中图分类号:F230

文献标识码:A

文章编号:1008-6439(2007)03-0100-04

Legal analysis of revenue concept

HUANG Shen

(School of Management, Xi'an Jiaotong University, Shanxi Xian 710049, China)

Abstract:The revenue is one of the accounting core elements, but its existed definition has not been accepted by the public. Based on the basis of the producing mechanism of rights and responsibility, through the analysis of producing basis, realizing process of revenue, and economic interest flow direction, the author finds the essence of revenue and puts forward the new definition of revenue in accounting. The revenue means the interests of enterprises which is obtained or will be obtained by the enterprises in order to attain their goals after fulfilling their obligation.

Key words:revenue; producing mechanism of rights and responsibility; legal analysis

从 20 世纪 30 年代起的 40 年时间里,关注收入概念一直是会计研究重心之所在。但令人遗憾的是,“作为会计基本要素之一的收入,国际会计界至今还没有一个令人信服的定义。”本文试图以法学概念为基础来探讨会计学收入概念,以期有助于会计实务的发展。

一、收入概念缺陷与修复思路

收入(revenue)虽然被解释为“一种流通过程(flow process)——企业在某一特定期间所进行的货品或劳务的创造过程”;不过,对收入性质的探讨则可从流入(inflow)与流出(outflow)两个视角进行:前者着眼于在经营中所产生的资产流入量,因为与企业目标一致,故而在实务中得到了应用;后者侧重于商品和劳务的产生以及将其向客户转移的过程,实际上强调了收入获取的前提条件。

如今关于收入概念的主流观点,当属美国财务会计准则委员会(FASB)于 1985 年在《财务会计概念公告》第 6 辑——“财务报表要素”的观点,其认为“收入是主体在其持续的、经常性的业务活动中,因生产或交付了货品、提供了劳务或进行了其他活动而获得的资产或清偿了的负债(或两者兼而有之)。”国际会计准则委员会(IASC)于 1989 年在“编报财务报表的框架”中也提出自己看法,认为收入是指主体在正常经营活动中经济利益的增加,“其形式表现为因资产流入、资产增加或是发生负债减少而引起的权益增加,但不包括与权益参与者出资有关的权益增加。”我国在 2006 年最新颁布的《企业会计准则——基本准则》中,认为“收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。”

* 收稿日期:2007-03-19

作者简介:黄 申(1967—),男,陕西西安人,西安交通大学管理学院,博士研究生,西安超越会计师事务所咨询总监,中国注册会计师,从事财务会计理论研究。

上述机构的收入定义,虽然涉及利得方面存在细微差异但总体本质相同^①。这些收入定义:(1)都从流入角度来界定,而不是从流出或者其他的视角来进行,这实际上与“经济利益流入”的资产概念具有一致的思路。(2)都从行为方式角度来定义,企业经营行为不外乎销售商品、提供劳务及让渡资产使用权,故而将与所有者有关的资本事项区别开——美国虽未提及但通过“业主投资”概念而获得同样效果。(3)都从增加所有者权益的目的来定义,因所有者权益增加可以表现为资产增加或负债减少,其期望得到的结果就是经济利益的总流入。(4)都借用其他因素概念来定义,要么是资产、负债,要么是所有者权益,是收入费用观(revenue-expense view)向资产负债观(assets-liability view)转变的表现,实际上是利用资产负债表概念来定义收入,暗示着会计研究思路的不同。

这些定义尽管已被采用,但其不足依然明显:(1)混淆收入的计量与赚取过程。“虽然商品或劳务被销售或被提供之时通常也就是资产得以增加或负债得以清偿之时,并且收入金额也是由所收到的资产之货币金额来确定的,但这并不足以说明收入的性质,它充其量也只是收入的计量和定时而已。”(2)采用流入的思路进行定义。虽然企业存在之直接目的在于增加所有者的利益,在于经济利益的总流入,但概念外延却与实际情况不一致——在平价销售时的收入并不能使所有者权益增加。(3)采用行为的视角来定义。虽然收入的实现过程表现为商品的销售、劳务的提供及资产使用权的让渡,但这些行为是对义务的履行的描述,而不是对收入实质的界定。(4)采用与收入处于同一层次的资产、负债、所有者权益来定义,违背的同一层次概念应当相互独立的基本原则。

对于收入概念的修复,笔者将采用法学的思路,其原因在于:其一,确认收入、费用的确认标准是权责发生制,又称应计制(accrual basis),其确认标准是“应当”,而是否应当的判断依据在于权利的获取与行使以及责任的承担与履行,故收入的判断依据实际上是法学基本概念——权利与责任。其二,虽然众多的会计要素存在争议,但却在负债定义上获得了难得的一致,各机构的负债定义“本质上基本相同,对应着一种现实义务”。这些看法揭示了法学对财务会计理论的影响,故从法学视角剖析收入概念应能够获得一致的结论。

二、收入实现过程的法律分析

因持续经营下分期呈报的要求,会计上要对收入与费用进行确认,经过对收付实现制(cash basis)的扬弃后,现行的标准是 accrual basis,其直译是应计制。因为“法律的主要作用之一乃是调整和调和种种相互冲突的利益,无论是个人利益还是社会利益”,于是,我国根据其判断“应当与否”标准为受到法律保护与约束的权利与责任,而将其意译为“权责发生制”。理论上,权责发生制仅用于收入费用的确认,但“由于复式簿记系统中会计分录的巧妙运用”,使收入与资产相联系、费用和负债相联系,最终使“权责发生制,实际上是一项涉及全部会计要素确认的假设”,财务会计因此被称为“权责发生制会计”。因此,对收入概念的探讨也无法回避从权利责任视角的分析。

(一)收入产生之依据

企业设立之目标在于盈利,公平交易是其经营方式。通过对自己义务的履行^②——商品的交付、劳务的提供、使用权的让度来获取收款的权利,该权利中的利益就构成收入的实质性内容。因该权利是履行合同义务的结果,故属于合同权利;而合同是民事主体形成债权债务的依据,故又被称为债权权利。“在我国民法上,合同、无因管理、不当得利和侵权行为系能够引起债权债务关系发生的四种主要原因。”其中,因合同基于当事人之间的真实意思表示而产生,故合同之债被称为意定之债;而因无因管理、不当得利和侵权行为的发生不是当事人之意,而是由法律直接规定的结果,故被称为法定之债。虽然法定之债也会导致利益的流入,但因不是企业主动为之,故能够实现企业目标之债权则限于合同之债。

法学通说认为,合同债权权利具有给付请求权、给付受领权和保护请求权三项权能:给付请求权给予债权人在债的关系成立后,有请求债务人履行给付的权利;给付受领权给予债权人在债务人履行给付时,有予以接受并保有因履行所取得之利益的权利;而保护请求权给予债权人在债务人不履行债务时,有请求公力救济而强制债务人履行给付的权利。正是这些权能,使得企业通过商品的转移、劳务的提供等义务的履行而获得收款的权利,并保留权利中的利益所产生经济利益,从而实现企业盈利之目标。

(二)收入的确认

虽然收入常常被称为销售收入,但收款权利不必等到销售行为完成后才可享受,而是可以提前至

生产环节。在企业经营过程中,根据与生产、销售的前后关系,收入可以在生产过程中或在生产完成时确认,也可以在销售时或在销售后确认。

1. 依据生产进程的收入确认,往往发生在大型、长期产品(包括服务,下同)定制合同中。因为加工期限较长而具有较大的不确定性,为确保权利义务的公平对等,双方通常会约定同步履行义务、行使权利,因此制造方对收入的确定、款项的收取或收款权利的记录,都会随着生产进程而同步进行。该情形可存在于船舶建造、建筑物构建、装饰合同中,也可以发生在长期服务合同、技术开发合同、借款合同中。

2. 收入的确认也可能发生在生产完成之时。对于短期内就可以加工完成的产品,购买方如果预先支付一定定金或订金,^⑨而待产品加工完成后再支付余款,那么在这种条件下,制造方在生产结束时就可以确认收入,尤其是在全额预付款的定制合同中。(3)对于绝大多数的销售,收入是销售时确认。即使是赊销,因为企业已经将所有权转移、与所有权相关的风险与报酬已经由购买方承担,售卖方同时获得了收款权利,故而可以在销售时对收入进行确认。(4)不过也有部分收入的确认是在销售完成之后进行的。这些情形主要存在于分期收款的销售合同中,因收款期限较长而具有较大的不确定性,从稳健立场出发,收入应当在款项实际到账后再确认。

(三)收入的经济利益流向

除使用现金即时结清之外,会计上对收入的记录是与其债权同时进行的,故收入概念天然地是与债权相联系的。债权虽属权利,但因债权为请求权,故“债权人实现其权利时,必须借助债务人的行为,债权人不能直接支配债务人所有的财产”,“债权所具有的这一属性,使得债务人有机会处分财产而侵害债权人,以达到规避债权实现的目的。”所以,销售成立后获得了债权,但却意味着债权人的利益尚未得到满足,“在这个意义上,债权对于债权人来说,尚非一种现实的利益。另一方面,债权人特定利益的实现,有赖于债务人履行义务。”而一旦债务人延迟履行其义务就会产生呆账,更有甚者会因为债务人破产而产生坏账,从而无法获得预期经济利益的流入。

对于收入实现,一般是通过债务人的给付行为、债权人的接受行为来完成。但债的消灭方式还有抵消、混同、免除,所以收入的实现方式也可能是抵消、混同、免除之一种,或是其综合运用。抵消是指合同当事人之间互相负有同种类型的给付义务时,将两

项义务相互充抵以实现权利的方式;混同是指债权人与债务人合而为一,从而使债的关系得以消灭的方式;免除是指债权人免除债务人部分或者全部债务,债的权利义务部分或者全部终止的情况。通过抵消、混同与免除方式消亡的债权权利,不会发生财产转移或货币支付。因此,若采用抵消、混同、免除方式来消灭债权,则与其相联系的收入虽然实现,但却未导致企业净资产的增加或经济利益的流入。可见,收入的实现与经济利益的流入、所有者权益的增加之间没有必然的联系,虽然多数情况下具有这样的联系。

(四)收入的确认标准

我国民法理论认为权利是由“特定利益”和“法律上的力”两个因素构成,权利的本质是法律为保护一定利益的力,与权利关联的是义务,对于两者关系,法理学认为是:逻辑相关、价值关联、利益相关、数量相等与功能互补。这些观点,不但揭示了会计上按照权利的获取来确认收入的根本原因,因为权利(债权)包含着特定的利益,且是受到法律所保护的利益,是可以实现的利益;而且揭示出权利的获得不是没有代价的,其代价就是义务的履行,而且权利利益中的金额应当与所履行义务中价值相等。可见,收入所导致经济利益的流入,则其形式依据在于权利,而实质依据在于相关义务的履行。

在财务会计中,“收入实现,并不是实际收取货款,而是依据:销售交易已经在法律意义上完成,即有关资产的产权证书(legal title)已经移交;销售者事实上已拥有对货款的法定索取权(legal claim)”,实际上就是依据权利来确认收入。虽然曾经有从流出视角来界定收入,却因为与企业目标的偏离而没有受到重视,不能不说是一种遗憾。

收入确认时点可能在生产中、生产完成后,也可能在销售时、销售完成后,看起来多种多样,但万变不离其宗的原则是收入是企业履行义务后才会行使的权利中的利益。会计理论中,虽认为费用的确认原则是与收入的配比(matching),而我们的分析却发现:实际上收入的确认才是与费用配比的结果——收入应当在费用义务履行之后才能够被确认的,因为这样的权利是对等的,是受到法律所保护的。

三、结语

收入和利得(gains)是导致所有者权益增加的、性质不同两个会计要素。可见,要厘清收入的概念,界定利得概念是一件必须同时完成的事情。对于利

得,FASB认为“是指某一个体除来自营业收入或业主投资得到的收款以外,来自边缘性或偶发性交易,以及来自一切其他交易和其他事项与情况的权益(净资产)之增加”。国际会计准则委员会则认为利得是“符合收益定义的其他项目”,实际上将其从属于收入。我国会计准则虽然没有定义利得概念,但“日常活动”之界定实质上将利得排除在收入之外。但如何区分收入与利得,则有不同的标准。可以采用“正常与非常”的目的性标准来划分,可以采用偶发性与经常性的频度性标准来区别。因会计信息需要“反映企业管理层受托责任履行情况”,故收入与利得的区分应当从责任履行视角来进行。比较而言,正常与非常的目的性标准能够相对客观地揭示出受托责任的履行情况,而频度高低与受托责任之间不存在必然联系——如今原油开采企业巨大的利得完全能掩盖管理层之无能,这是委托方不愿意看到的。

通过上述分析,我们不难发现:(1)收入表现为一个过程,该过程不必然会导致所有者权益增加的结果;利得不是管理层主动为之而是被动接受的、一种会导致所有者权益增加的结果。收入是管理层为实现企业目标而主动经营过程的会计计量,其实现过程通常会、但不必然会导致所有者权益的增加,在债权无法回收或低于成本倾销时,收入无法导致企业净资产增加之结果。(2)收入本质上是一种利益,是债权中所包含的、受国家法律所保护的经济利益,收入正是债权中经济利益实现过程的反映;而利得本质上是一种结果,是导致所有者权益增加的结果。企业目标在于盈利的持续增加,收入正是实现该目标的必然过程,是债权利益的动态化表现。收入是债权利益实现过程的反映,包括当期已经实现的,也包括当期获得的而在今后期间将要实现的,实现方式最终表现为货币的收取。(3)收入实现的前提在于义务的履行,是义务履行后的理想结果;但利得则不会伴随着这种义务的履行,而是一种实际的结果。义务履行后会获得对应的权利,从而获得收入及其经济利益的货币化实现,这是其最理想的结果。而利得可能因为持有资产市场价格的增加、外部单位的无偿捐赠而获得,没有对应义务履行的前提。

因此,我们认为:收入是指企业为实现其目的履行义务后而获得权利中已实现或将实现的利益,该

利益最终应表现为货币的收取。利得是指管理者非为主动作为的、导致主体的货币利益增加的结果,包括已经实现的和尚未实现的。

注 释:

- ①美国的收入概念是描述性的,我国与国际会计准则委员会的收入概念是结论性的,均认为收入是经济利益的总流入。不过,国际会计准则委员会的收入概念包括利得,这是与我国及美国所不同的。
- ②企业也可以通过接受无偿捐赠这类不必履行义务的方式来增加企业净资产,甚至会因受到侵害而获得超过损失的赔偿。但这些都不是企业主动经营的结果,故不属于会计学上的收入。
- ③定金或订金法律含义不同。定金是《担保法》所规定担保方式之一。而订金仅仅是预付款,不具法律意义上的担保。但在债务人信用较差的当代中国,实务操作中订金实质上具有定金的担保作用。

参考文献:

- [1] 李勇,左连凯,刘亭立.资产负债观与收入费用观比较研究:美国的经验与启示[J].会计研究,2005,(12).
- [2] 汤云为,钱逢胜.会计理论[M].上海:上海财经大学出版社,1997:183-182.
- [3] 埃尔登 S 亨德里克森.会计理论[M].王澹如,陈今池,译.立信会计图书用品社,1987:120.
- [4] FASB SFAC. Elements of Financial Statements [S]. 1985:78,82.
- [5] 国际会计准则理事会.国际财务报告准则 2004[S].财政部,译.北京:中国财政经济出版社,2005:48.
- [6] 财政部.2006 企业会计准则 中国注册会计师执业准则 [S].北京:中国时代经济出版社,2006:8.
- [7] 财政部.企业会计准则·2001[S].北京:经济科学出版社,2001:471.
- [8] E·博登海默.法理学——法哲学及其方法[M].邓正来,译.北京:华夏出版社,1987:383.
- [9] 葛家澍.会计基本假设与会计目标[S]//财政部会计准则委员会.会计基本假设与会计目标.大连:大连出版社,2005:87.
- [10] 张广兴.债法总论[M].北京:法律出版社,1997:47,21.
- [11] 邹海林,常敏.债权担保的方式和应用[M].北京:法律出版社,1998:2,7.
- [12] 梁慧星.民法总论[M].北京:法律出版社,2001:68-69.
- [13] 杨心宇.法理学导论[M].上海:上海人民出版社,2002:50.
- [14] 葛家澍,林志军.现代西方会计理论[M].厦门:厦门大学出版社,2001:26.

(责任编辑:周祖德)