

会计收入研究

张踩峰 著

中国社会科学出版社

教育部人文社会科学青年基金项目

会计收入研究

张踩峰 著

中国社会科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

会计收入研究/张踩峰著. —北京: 中国社会科学出版社,
2012. 3

ISBN 978-7-5161-0568-9

I. ①会… II. ①张… III. ①会计学—研究 IV. ①F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2012) 第 026079 号

责任编辑 孔继萍

特邀编辑 刘毓秀

责任校对 刘晓红

封面设计 郡 婷

技术编辑 王炳图

出版发行	中国社会科学出版社	出版人	赵剑英
社 址	北京鼓楼西大街甲 158 号	邮 编	100720
电 话	010-64035798 (编辑)	64058741 (宣传)	64070619 (网站)
	010-64030272 (批发)	64046282 (团购)	84029450 (零售)
网 址	http://www.csspw.cn (中文域名: 中国社科网)		
经 销	新华书店		
印 刷	北京市君升印刷有限公司	装 订	廊坊市广阳区广增装订厂
版 次	2012 年 3 月第 1 版	印 次	2012 年 3 月第 1 次印刷
开 本	880 × 1230 1/32		
印 张	10.625	插 页	2
字 数	260 千字		
定 价	35.00 元		

凡购买中国社会科学出版社图书, 如有质量问题请与本社发行部联系调换
版权所有 侵权必究

内容提要

在资本市场中，会计收入信息已成为判断公司成长性、帮助投资者有效决策的重要信息。然而，会计收入准则制定在会计界一直被视作一项棘手的会计问题，这一方面与不同行业会计收入来源的多样性和复杂性有关，另一方面也与现行会计收入准则内在缺陷有关。21 世纪初，收入操纵频现引致的严重后果使得 IASB 和 FASB 首次携手制定国际会计准则就选择了收入确认，并带动了各国对会计收入研究的热潮。因此，探讨会计收入相关问题，具有重要的理论和现实意义。

本书借助会计收入相关理论，主要采用规范研究方法，以归纳和演绎、历史和逻辑相结合的方式，侧重于资产负债观视角，对会计收入从概念、确认、计量和报告四个方面进行详细分析和讨论，其间注重嵌入当前国际会计领域最新的研究成果，并结合我国国情，提出相应的建议和看法。

首先本书对国内外有关会计收入、收益及其相关理论和实务的文献进行了梳理和回顾，厘清了会计收入概念及其确认、计量和报告发展变化的思想脉络，界定了本书需要研究的相关内容。具体研究时，先从会计收入相关理论入手，以明确本书研究的方向和可供采用的方法。经济学收益理论的内容和演绎逻辑对会计学有着全面而深刻的影响，是本书进行研究的参照系。会计学中

的权益理论和收益理论为会计收入概念、确认、计量和报告提供了研究分析的视角。财务学上的净盈余理论为会计收入分类报告提供了理论依据。综合这些理论来看，会计收入研究主要基于两个视角——资产负债观和收入费用观。这是两个内生于复式簿记机制的收益确定观，前者从净资产存量的变化计算收益，后者从价值流量的变化计算收益。理想状态下两种收益确定观的结果一致，但外界环境变化带来企业资产负债价值的变动使得两者出现了分歧。资产负债观因具有逻辑演绎上的一致性而构成财务会计概念框架的核心，并支配着收益的概念、确认、计量和报告，但收入费用观符合人们的认知心理，在会计实务中也有着极强的影响力。

借助资产负债观和收入费用观两个视角，本书对会计收入概念、确认、计量和报告分别进行了分析。站在资产负债观的视角，会计收入的本质是企业日常活动中引起净资产增加的收益；会计收入在某项交易或事项引起资产增加或负债减少时确认；会计收入需要采用价值计量属性进行动态计量；会计收入在当期财务业绩报告中分类报告的方式不同。站在收入费用观的视角，虽然无法直接定义会计收入，但却能直观反映会计收入丰富的来源及其表现形式；在会计收入确认上，实现、谨慎和配比原则的应用更符合确认是一项不确定性决策的行为特点；按实际或应收款项计量收入；在业绩报告中，和费用相区分单独报告会计收入均体现了收入费用观背后的主体意志。较之收入费用观而言，资产负债观下的会计收入确认和计量相对激进，但更具决策相关性；较之资产负债观而言，收入费用观较为稳健，但对配比的强调容易导致信息错配。

进一步通过对会计收入概念、确认、计量和报告的历史回顾和现状分析发现，资产负债观和收入费用观的差异主要表现在多

要素业务收入、不确定性收入的确认和计量以及持有资产或负债价值变动的确认和报告上，这些差异的存在破坏了会计收入相关准则之间的内在一致性。当前，IASB 和 FASB 正在联合制定或修订基于资产负债观的会计收入相关准则，就是试图弥合这些差异。以商品和劳务收入准则为例，最先考虑采用的资产负债活动模式因为会导致“一日收入”发生，与人们对收入认知差距过大而被放弃。后来提出以合同为基础的收入确认模式，以合同存在为前提，在合同资产形成或合同负债解除时确认收入，并按照实收或预期收到客户对价格的期望值计量收入。这一模式对传统收入处理冲击不大，但使建造合同收入的确认相对更为稳健；对收款存在不确定性的收入采用概率加权方式计算出的期望值来计量；对多要素收入则根据合同中履约义务的独立售价或估计价格进行分配。新的收入模式综合了资产负债观和收入费用观的优点，但其实际应用效果还有待检验。在《金融工具》准则中，要求将可供出售金融资产公允价值变动计入当前损益并报告的做法尽管符合资产负债观下会计收入概念，但可供出售金融资产公允价值变动损益并未实现且部分受到金融市场波动的影响，一旦作为当期损益报告，将对保险和金融类公司财务业绩的正确评价造成重大影响。IASB 和 FASB 进行这些系列变革的背后，也许与它们所处金融至上的会计环境有关。我国现已明确表示要与国际会计准则保持持续、全面的趋同，但趋同不是等同，若变革成本能承受，对 IASB 会计收入相关准则内容的取舍当以改善我国上市公司会计信息质量为标准。

目 录

内容提要	(1)
导论	(1)
一 研究背景及问题的提出	(1)
二 研究意义	(9)
三 研究思路、研究目标和研究方法	(11)
四 本书创新点与未来研究内容	(16)
五 相关概念界定	(17)
第一章 文献综述	(25)
第一节 国外文献综述	(25)
一 原始资产负债观时期	(25)
二 收入费用观形成和完善时期	(28)
三 回归资产负债观时期	(33)
第二节 国内文献综述	(37)
一 会计确认及其理论	(37)
二 收入要素及概念方面的研究	(39)
三 对我国收入准则相关问题的思考	(40)

2 / 会计收入研究

四 收入操纵案例解析	(40)
五 国际收入准则和理论研究动向介绍	(40)
第三节 文献研究评述	(42)
一 国外文献研究评述	(42)
二 国内文献研究评述	(43)
本章小结	(45)
第二章 会计收入研究的理论基础	(47)
第一节 经济学中的收益理论	(47)
一 亚当·斯密的收益理论	(48)
二 欧文·费雪的收益理论	(49)
三 希克斯的收益理论	(55)
四 经济学收益理论背后的逻辑	(61)
第二节 会计学中的权益理论和收益理论	(63)
一 权益理论	(63)
二 会计收益理论	(69)
第三节 财务学中的净盈余理论	(85)
一 净盈余理论的内容	(85)
二 净盈余理论对会计的启示	(89)
本章小结	(90)
第三章 会计收入概念	(93)
第一节 会计收入概念的变迁	(93)
一 学术界早期的理论探索	(94)
二 会计职业界主导会计准则制定时期的 收入定义	(94)
三 概念框架时期的收入定义	(97)

第二节 影响会计收入概念的两个主要因素·····	(103)
一 会计要素·····	(103)
二 会计收益·····	(110)
第三节 会计收入概念全面评述及对我国的建议·····	(120)
一 会计收入概念全面评述·····	(120)
二 对我国会计要素设置的建议·····	(126)
本章小结·····	(128)
 第四章 会计收入确认·····	 (130)
第一节 会计收入确认相关因素·····	(130)
一 会计收入确认主体·····	(130)
二 会计确认目标·····	(132)
三 会计确认对象·····	(132)
四 会计确认基础·····	(133)
五 会计确认一般标准·····	(138)
第二节 两种收入确认模式·····	(140)
一 收入费用观下的收入确认模式·····	(140)
二 资产负债观下收入确认模式·····	(145)
三 对两种收入确认模式的评述·····	(146)
第三节 当前会计收入确认的具体标准·····	(147)
一 美国·····	(147)
二 IASB ·····	(158)
三 收入确认现状评述·····	(163)
四 完善现有收入确认标准的思路·····	(165)
五 IASB 和 FASB 联合推出的收入确认模式 ·····	(167)
第四节 会计收入确认变迁引发的相关思考·····	(183)
一 对会计确认的认识·····	(183)

二	心理效应对会计收入确认的影响·····	(187)
三	会计收入确认的质量标准·····	(190)
四	会计收入确认的计量标准·····	(191)
五	资产负债观下会计收入确认的要素标准·····	(192)
六	会计收入确认中的法律因素·····	(194)
	本章小结·····	(197)
第五章	会计收入计量·····	(201)
第一节	会计计量的构成要素及特点·····	(201)
一	会计计量构成要素·····	(201)
二	会计计量的特点·····	(208)
第二节	现行准则中收入的计量·····	(213)
一	按照销售价格或合同完成价格计量·····	(213)
二	增量法·····	(214)
三	按实际收款额或合同约定收款额计量·····	(215)
四	成本回收第一法·····	(215)
五	按未来现金流量现值或公允价值计量·····	(216)
六	收入分配法·····	(217)
七	对现行准则中收入计量方法评述·····	(218)
第三节	IASB 和 FASB 联合收入项目中收入的 计量·····	(219)
一	按脱手价格计量收入·····	(220)
二	采用交易价格计量收入·····	(221)
三	交易价格计量模式评述·····	(232)
第四节	会计收入计量变化的启示·····	(237)
一	会计收入准则中的利益导向·····	(237)
二	会计计量的发展趋势·····	(239)

三 对我国的启示·····	(252)
本章小结·····	(253)
第六章 会计收入报告·····	(257)
第一节 财务报告的构成·····	(257)
一 美国财务报告的构成·····	(257)
二 英国 ASB 的财务报告构成 ·····	(259)
三 IASB 财务报表的构成 ·····	(260)
四 我国财务报告的构成·····	(261)
五 财务报告构成小结·····	(262)
第二节 财务报表内容和形式的决定因素·····	(263)
一 复式簿记内在的勾稽关系·····	(263)
二 信息观还是计量观·····	(267)
三 路径依赖·····	(269)
四 制度竞争·····	(270)
五 财务报表呈报的目标·····	(272)
第三节 财务业绩报表的变迁及其最新变化·····	(274)
一 财务业绩报表的变迁·····	(274)
二 财务业绩报表的构成内容·····	(276)
三 财务业绩报表构成内容的分类方式·····	(278)
四 财务业绩报表新变化的特点·····	(283)
第四节 财务业绩报表新变化对会计收入报告的影响·····	(285)
一 来自经营活动的会计收入·····	(285)
二 来自非经营活动的会计收入·····	(287)
三 新型财务业绩报表对我国会计收入报告的影响·····	(291)

第五节 会计收入报告新变化对我国的影响及建议····	(299)
一 对我国可供出售金融资产会计收入的影响和 建议····	(299)
二 对我国财务业绩报表内容分类的影响及建议····	(303)
三 会计收入报告的未来展望及对我国的影响和 建议····	(305)
本章小结····	(308)
 附录 文中常见英文简称及其中文含义····	 (312)
 参考文献····	 (313)
 后记····	 (327)

导 论

一 研究背景及问题的提出

会计收入作为财务业绩报表上第一个报告的项目，通常受到上市公司会计信息使用者的高度关注。这一方面是因为收入作为企业盈利的源泉，关系到企业能否继续维系其生存和发展，关系到所有利益相关者的收益分配和分享；另一方面在股市上能够给投资者带来丰厚回报的往往是那些营业收入逐年递增、有着良好成长性的上市公司，因而一个公司的收入已成为最能牵动投资者神经的敏感项目之一。褚曼（Trueman et al.，2000，2001）、戴维斯（Davis，2002）、阿提摩（Ertimur et al，2003）、Jegadeesh 和 Livnat（Jegadeesh and Livnat，2006）以及 Chandra and Ro（2008）等人的实证文献也证明了收入不仅具有价值相关性，可传递有关企业未来盈利和现金流量的信息，还可在公司定价、薪酬合同以及财经分析中发挥重要作用。然而国内外文献在会计收入概念上却至今没有一个统一的定义，在各国会计准则的制定者眼中，如何恰当确认、计量和报告各类会计收入也是一项棘手的会计问题。

美国可谓是研究会计准则的资深国家，其最早开始会计确认以及收入确认的理论研究，有关会计收入确认的具体规范更是散

见在各个不同级次的 200 多个会计准则中。然而美国一方面是有相关会计收入的准则“超载”，另一方面对美国经济体中快速发展的服务行业以及不断出现的新型业务依然无法提供行之有效的指南。^①当前美国紧急问题处理小组（以下简称 EITF）议事日程中大量是关于服务行业的收入确认问题，这表明收入确认问题仍然层出不穷。此外，20 世纪 80 年代末到 21 世纪初，美国经济的繁荣导致资本市场的投资者对上市公司普遍抱有乐观的预期，一些公司为迎合华尔街财经分析师的预期，纷纷利用会计收入进行盈余操纵。安然事件后，美国会计准则制定机构 FASB（Financial Accounting Standards Board, FASB）对自己“以规则为导向”的会计准则模式进行了反思。首先在美国国内转向“以目标为导向”^②的准则制定模式，并认为在此转变中会计准则的制定应应用概念框架，坚持资产负债观。同时 FASB 还决定重新划分美国一般公认会计原则（Generally Accepted Accounting Principles, 以下简称 GAAP^③）的级次，对已有的会计准则展开简约化活动（simplification）。对外则由原来的唯我独尊转变为积极入主国际会计准则理事会（International Accounting Standards Board, IASB）。2002 年起，以收入确认准则的联合研究为契机，FASB 与 IASB 决定携手为美国 GAAP 和国际财务报告准

① 汪祥耀等：《与国际财务报告准则趋同——路径选择与政策建议》，立信会计出版社 2006 年版。

② 2001 年美国国会通过了《萨班斯—奥克斯利法案》（以下简称 SOX 法案），SOX 法案要求 SEC 就美国的会计准则采用原则导向还是规则导向进行研究。2003 年 7 月，SEC 发表研究报告《对美国财务报告采用以原则为导向的会计体系的研究》，首次提出了目标导向的概念。

③ 美国将不同机构制定的权威会计文献统称为 GAAP，这些 GAAP 因为权威不同而被分为不同级次。朱黎敏：《GAAP 的含义内容及级次的界定》，《财会月刊》2009 年第 6 期，第 28—29 页。

则 (International Financial Reporting Standard, IFRS) 的趋同展开合作^①, 其中收入确认被双方列为希望在 2008 年前取得进展的趋同项目。

美国准则制定机构之所以在会计收入上出现如此窘境, 一方面因为美国虽在收入定义上采用了资产负债观, 但在收入具体确认上却采用收入费用观下“实现和盈利过程完成”标准。不同的行业对盈利过程完成的标准看法不一致, 导致不同的收入确认方式; 此外美国原来的准则制定模式以规则为导向, 希望为每一个出现的可能情况都制定出相应的准则, 在新型业务层出不穷的情况下, 美国准则制定机构不得不应付一个又一个不断出现的收入确认问题。可想而知, 多项准则指导下必然导致不同行业经济实质相似的交易采用不同的收入确认方式, 生成的会计信息也往往相互矛盾。安然事件之后, 美国证券交易委员会 (Securities and Exchange Commission, SEC) 发表《对美国财务报告采用以原则为导向的会计体系的研究》研究报告, 对 FASB 一共提出了七项建议^②, 要求 FASB 应当发布目标导向的会计准则, 并主张: “……在转向更加目标导向的准则制定模式过程中, 清晰、一贯的概念框架是推动转变所必需的步骤”, 同时“该框架将不仅是 FASB 考虑各种后续问题的指南, 而且还将作为会计职业界在实务工作中的指南, 以解决会计文献中没有明确指南的疑难问题。概

① 2002 年 9 月 18 日 IASB 召开联合会议, 会上美国 FASB 同意与 IASB 携手开展美国会计准则与国际会计准则的趋同, 最终目标是制定一套具有高质量的全球会计准则。

② 这七项建议是: FASB 应当发布目标导向的会计准则; FASB 应当弥补概念框架中的缺陷; FASB 应当成为美国制定权威会计指南的唯一组织; FASB 应不懈地进行趋同的努力; FASB 应当对公认会计原则的级次进行重新定义; FASB 应当增加获得权威文献的途径; FASB 应当对其文献进行综合评估, 找出那些规则导向的准则, 从而制定修订这些准则的计划。

念框架对准则补充的直接作用，就在于使得准则的制定者可以起草比其他方式更为精练的准则。”与此同时，SEC认为“历史经验表明：资产负债观为经济实质提供了最有力的概念描述，从而成为准则制定过程中最合适的基础”^①。FASB则于2004年7月回应表示同意SEC报告中的观点：“在给定框架下分析资产和负债及其变化，对于制定财务报告准则是最合适的方法”，FASB表示打算在其准则制定项目上继续采用资产负债观。^②与此同时，为寻求在会计收入准则研究上的突破，FASB在SEC的积极支持下，开始和IASB合作进行收入确认准则的制定。

IASB的前身为国际会计准则委员会（International Accounting Standards Committee，以下简称IASC），多年来其致力于各国会计准则和实务的协调，逐渐获得了国际社会的普遍认可。在会计准则制定模式上，IASB是以“原则为导向”，有关商品或劳务收入确认的准则仅有IAS11《建造合同》和IAS18《收入》两项。然而这两项准则不仅有关规定模糊不清，甚至两个准则遵循的确认标准也不一致，且其覆盖面窄，仅能应用一些简单的商品和劳务交易收入的确认，对多要素业务收入的处理指导非常有限。因而IASB也希望通过和FASB的合作，利用双方优势，对收入确认中的相关问题进行系统研究，以开发出一套建立在原则基础上的、能应用于不同行业、内在一致、全面而又清晰的收入确认准则。

到目前为止，这两大会计准则制定主体在收入确认研究方面已经取得了实质性的进展。首先，双方在应用概念框架指导会计

① 美国证券交易委员会：《对美国财务报告采用以原则为基础的会计体系的研究》，财政部会计司译，中国财政经济出版社2003年版，第24·25页。

② 美国财务会计准则委员会：《美国财务会计准则委员会对美国证券交易委员会关于原则导向会计体系建议的回应》，中国注册会计师协会译，2004年，第9页。

准则的制定方面已达成共识，并且一致同意采用资产负债观来确认收入，取代原有收入费用观下的实现—盈利过程法。其次，在具体制定收入确认准则时，已按照应循程序（Due Process）开展了相关工作。首先明确了这一合作项目的目标和应用范围，围绕收入确认相关概念展开研究，形成内在一致的概念指南，并以这些基本概念为指导形成一个有关收入确认的全面公告。2008年12月，IASB发布了《有关客户合同收入确认的初始意见》（*Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers*）的讨论稿。同时IASB还对一些最可能受到收入确认准则影响的行业展开实地调研。在征询意见结束后，IASB和FASB就各方反馈的意见举行公开听证会，2010年6月又推出了征询意见稿《来自客户合同的收入》（*Revenue from Contracts with Customers*）。从IASB和FASB颁布的内容来看，这一项目的目标希望首先将会计收入中的商品和劳务合同收入的确认计量形成一个统一的标准。至于租赁、保险合同、金融工具和非金融工具等的会计收入则另外单独制定。最初双方考虑采用资产负债观活动模式确认、计量收入，但这一模式因在合同签订之初就可以确认收入被指责过于激进，加之按照脱手价格计量实施困难，最后被放弃。后来在初始意见中他们提出了一个以合同为基础的 income 确认模式，并要求按照交易价格计量。在正式准则未发布前，对这两种模式交替产生的原因和可能的结果进行探讨，不仅为本书对会计收入确认和计量的研究提供了丰富的素材，而且也给本书的研究赋予了较强的理论和现实意义。

面对FASB和IASB的合作开发收入确认这一重要而敏感的项目，一直在国际会计准则协调和趋同方面持积极态度的欧盟自然也希望施加自己的影响力。其下属专门负责与IASB就国际会计准则展开协调和趋同工作的民间组织——欧洲财务报告咨询小