

# 对修订原始凭证定义的思考

中央民族大学管理学院 盛庆辉

会计凭证,是在会计工作中记录经济业务、明确经济责任的书面证明,是用来登记账簿的依据。会计凭证按照用途和填制程序,可以分为原始凭证和记账凭证两类。原始凭证,又称原始单据,是在经济业务发生或完成时取得或填制的,用以记录、证明经济业务已经发生或完成的原始依据,是进行会计核算的原始资料。记账凭证是会计人员根据审核后的原始凭证进行归类、整理,并确定会计分录而编制的凭证,是直接用以登账的依据。笔者认为,随着企业会计准则(2006)的实施,原始凭证的定义已不再恰当。

企业会计准则(2006)规定了大量的新的会计核算内容,如:投资性房地产、生物资产、金融资产等符合公允价值计量条件的,应在期末对这些资产采用公允价值计量,公允价值变动损益计入当期损益;与或有事项相关的义务满足条件的,应当确认为预计负债,其中包括固定资产的预计处置费用、计入应付职工薪酬的职工辞退福利等;对于授予后不能立即行权的股份支付,在等待期内的每个资产负债表日,应当以对可行权情况的最佳估计为基础进行相应的核算,等等。根据企业会计准则(2006)及其指南,企业对这些事项的会计处理必须有相应的依据,如:活跃市场上的市场价格及市场上其他相关信息的证据;有关发行方或债务人财务状况的证据;国家法律和行政法规、企业的律师或法律顾问出具的意见书;公平交易的销售协议;企业最近的财务预算或者预测数据;企业的资产处置方案;债务重组计划;股份支付协议,等等。这些依据是上述会计核算事项的原始资料,那么这些依据是否符合原始凭证的定义,能否作为原始凭证呢?

依据国内会计学教材,原始凭证按其形成可以分为外来原始凭证和自制原始凭证两类。外来原始凭证是在经济业务活动发生或完成时,从其他单位或个人直接取得的原始凭证,如购货时取得的增值税专用发票、付出现金时收到的收据、出差时取得的飞机票等。自制原始凭证是指由本单位内部经办业务的部门和经办人员,在执行或完成某项经济业务时填制的,仅供本单位内部使用的原始凭证,如收料单、产品出库单、折旧计算表等。无论是外来原始凭证还是自制原始凭证,都是对已发生的经济业务的记录。然而,上述提及的会计核算事项并没有与之对应的实际发生的诸如购货、领用等的经济业务,这些会计核算事项的依据自然也不是“在经济业务发生或完成时取得或填制的,用以记录、证明经济业务已经发生或完成的原始依据”。可见,这些会计核算事项的依据本质上虽然是进行会计核算的原始资料,但却不符合原始凭证的定义。

我国对于原始凭证的定义最早见于20世纪50年代,当时我国颁布的会计法令(如1952年财政部颁布的《国营企业统一登记会计簿籍填制会计凭证办法》等)及会计教科书中对原始凭证的定义都是“在经济业务发生时所取得或填制的单据文件,用来证明经济业务的发生,并作为填制记账凭证或原始凭证汇总表的根据”。20世纪50年代至今,始终强调原始凭证是在经济业务发生或完成时取得或填制的,是对已发生的经济业务的记录。

随着企业会计准则(2006)的实施,会有很多会计核算事项没有实际发生的经济业务相对应。而且可以预见,未来随着公允价值计量应用范围的逐步扩展,无实际发生的经济业务与之对应的会计核算事项会大量出现。然而,这些会计核算事项所形成的会计信息的可靠性却令人担忧,因为它们的形成不是依据企业实际发生的经济业务。有学者对资产减值的计提进行了实证研究,如梅良勇、文豪、汪海粟、汤湘希(2007)的实证研究表明,上市公司为了使净资产收益率达到监管部门的要求,可能利用无形资产减值准备进行盈余操纵;刘霞玲、程呈(2006)基于我国服装行业上市公司的调查,认为企业资产减值准备提取的主观随意性大,依然是企业操纵经营业绩的有效工具。

那么,如何提高这些会计信息的可靠性呢?最重要的措施之一就是规范这些会计核算所依据的原始资料。首先,在当前形势下,有必要修改原始凭证的定义,以便把这些会计核算事项的原始依据作为原始凭证包括进来。笔者认为,原始凭证的定义可修订为“原始凭证,又称原始单据,是取得或填制的,用以记录经济事项、明确经济责任的书面文件,是进行会计核算的原始资料”。其次,对这些原始资料按照原始凭证进行规范管理。《会计基础工作规范》对原始凭证的要求包括:必须具备齐全的要素(原始凭证的名称、填制日期、填制单位名称或填制人姓名、经济事项的内容、接受凭证单位的名称、审核人的签名或盖章等),填制符合要求,传递、装订、保管符合要求等。由于这一类原始凭证(可以将之称为“特殊原始凭证”)与传统原始凭证有较大的区别,故需要对它们加以特殊规范。可以修改完善《会计基础工作规范》中对原始凭证的相应规定,也可以考虑专门制定法律规章对特殊原始凭证加以规范。财务会计的基本程序是确认、计量、记录和报告,而确认和计量的原始资料是原始凭证,若不对特殊原始凭证进行规范,势必会造成会计确认、计量的无序状态,最终影响会计准则的有效实施。○