

会计准则与会计制度的科目设置异同

江苏常州 费金华

由于2006年2月财政部发布的企业会计准则体系对会计科目作了较大改变,本文试对新会计科目体系中除涉及金融和生物类特别科目外的其他科目与《企业会计制度》(2001)中相关科目作一比较分析。

一、未作任何改变的科目

这类科目主要有:①资产类:“银行存款”、“其他货币资金”、“应收账款”、“应收利息”、“应收股利”、“原材料”、“材料成本差异”、“库存商品”、“商品进销差价”、“委托加工物资”等科目。②负债类:“应付票据”、“应付账款”、“预收账款”、“应付利息”、“应付股利”、“其他应付款”、“未确认融资费用”等科目。③所有者权益类:“本年利润”、“利润分配”等科目。④成本类:“生产成本”等科目。⑤损益类:“利息收入”、“其他业务收入”、“投资收益”、“主营业务成本”、“营业外支出”、“以前年度损益调整”等科目。

二、科目名称改变但实质内容未改变

这类科目主要有“库存现金”和“所得税费用”两个科目。制度中的现金是指库存现金,但现金流量表中的现金是包括库存现金及可以随时动用的银行存款,从这一点来看科目涵盖的内容是不一致的,因此将“现金”科目改为“库存现金”科目是合理的。更改后的“所得税费用”科目与制度中的“所得税”科目核算内容相同,均为企业确认的应从当期利润总额中扣除的所得税费用,只是名称改变而已。

三、科目名称改变且实质内容发生改变

1. 资产类。“材料采购”科目,制度中“物资采购”科目用来核算企业购入的材料、商品等的采购成本,商品流通企业购入的商品也通过本科目核算。而“材料采购”科目只用来核算工业企业购入的材料,商品流通企业购入的商品一律通过“在途物资”科目核算,不通过本科目核算。

2. 损益类。其他业务成本,本科目用来核算企业其他业务的成本,不核算其他业务发生的税费及销售费用,与“其他业务支出”科目有一定的区别。

营业税金及附加,本科目不仅核算主营业务产生的税金及附加,也核算其他业务产生的税金及附加。这反映了我国淡化主营业务和其他业务的区分,因为不管是主营业务还是其他业务都属于日常业务,发生的经济利益流出均作为费用,不再区分。

销售费用,本科目用来核算企业销售商品和材料、提供劳务的过程中发生的各种费用,与“营业费用”科目相比核算内容减少。

四、科目名称未变但实质内容发生改变

1. 资产类。应收票据:制度明确规定不得计提坏账准备,如有确凿证据表明企业所持有的未到期应收票据不能够收回或收回的可能性不大时,应将其账面余额转入应收账款并计提坏账准备。新会计准则取消了这一内容,在“坏账准备”科目中明确应收票据也要计提坏账准备。

预付账款:本科目的核算内容主要有以下变化:第一,预付工程款也通过本科目核算,不再直接记入“在建工程”科目。第二,制度规定,预付账款不能计提坏账准备,如果有确凿证据表明其不符合预付账款的性质,应将其转入其他应收款并计提坏账准备。新会计准则规定只要是预付账款均可计提坏账准备。第三,科目的位置由原来放在坏账准备之后调整到坏账准备之前。

坏账准备:本科目的核算内容主要有以下变化:第一,计提基础由制度对“应收账款”和“其他应收款”计提坏账准备扩大到对全部的应收款项和预付账款等。第二,已确认为坏账的应收账款又收回,可直接借记“银行存款”科目,贷记“坏账准备”科目。第三,坏账准备的计提方法不再是余额百分比法、赊销百分比法和账龄分析法,而是对于单项金额重大的应收款项,应当单独进行减值测试,确定减值损失,计提坏账准备;对于单项金额非重大的应收款项可以单独进行减值测试,确定减值损失,计提坏账准备,也可以与经单独测试后未减值的应收款项一起按类似信用风险特征划分为若干组合,再按资产负债表日这些应收款项组合余额的一定比例计算确定减值损失,计提坏账准备。

长期股权投资:本科目的核算内容主要有以下变化:第一,取消了“股权投资差额”明细科目。因为,投资成本与应享有被投资单位的份额的差额应调整资本公积、留存收益(同一控制下企业合并形成)、商誉(非同一控制下企业合并形成);投资成本大于应享有的份额不调整投资成本,小于应享有的份额则将其差额计入营业外收入(权益法)。第二,“股权投资准备”明细科目改为“其他权益变动”明细科目。第三,将制度中“被投资单位因增资扩股而增加的所有者权益,按持股比例增加长期股权投资”改为“在持股比例不变的情况下,被投资单位除净损益以外所有者权益的其他变动,企业按持股比例计算应享有的份额,借记或贷记本科目(其他权益变动),贷记或借记‘资本公积——其他资本公积’科目”。第四,未对因改变持有目的而重新分类的会计处理做出规定。

固定资产:本科目增加了两个核算内容:第一,建造承包

商的临时设施以及企业购置计算机硬件所附带的、未单独计价的软件也在本科目核算。第二,固定资产原价中要考虑弃置费用的内容。

固定资产减值准备:计提的固定资产减值准备不能转回。

在建工程:本科目的核算内容主要有以下变化:第一,企业预付的工程款先记入“预付账款”科目,期末按合理估计的发包工程进度和合同规定结算的进度款借记“在建工程”科目,贷记“银行存款”、“预付账款”等科目。第二,在建工程进行负荷联合试车发生的费用,借记本科目(待摊支出),贷记“银行存款”、“原材料”等科目;试车形成的产品或副产品对外销售或转为库存商品的,借记“银行存款”、“库存商品”等科目,贷记本科目(待摊支出)。第三,在建工程达到预定可使用状态时,应计算分配待摊支出,借记本科目(××工程),贷记本科目(待摊支出);结转在建工程成本,借记“固定资产”等科目,贷记本科目(××工程)。第四,设置了“建筑工程”、“安装工程”、“在安装设备”、“待摊支出”以及“单项工程”等明细科目,取消了“技术改造工程”、“大修理工程”、“其他支出”三个明细科目。

工程物资:取消了“预付大型设备款”明细科目,并且未明确规定其预付款该如何处理。

无形资产:本科目的核算内容发生了如下改变:第一,商誉从无形资产中分离出来单独核算。第二,自行开发的无形资产,其开发成本先归集在“开发支出”科目,应予以资本化的金额则转入“无形资产”科目。第三,无形资产的摊销分为可以合理确定年限的在受益年限内摊销,不能合理确定年限的采用减值测试。第四,无形资产摊销时记入“累计摊销”科目,不直接冲减无形资产,这样更能够反映企业无形资产的规模及摊销情况。

无形资产减值准备:计提的无形资产减值准备不能转回。

长期待摊费用:本科目取消了以下项目:第一,开办费,企业发生的开办费在发生当期直接记入“管理费用”科目。第二,固定资产大修理支出,符合固定资产确认条件的应当计入固定资产成本,不符合固定资产确认条件的则在发生时直接计入当期损益。

2. 负债类。长期借款:本科目核算内容的主要改变是:第一,借入时应按实际收到的金额,借记“银行存款”科目,贷记本科目(本金)。如存在差额,还应借记本科目(利息调整)。第二,在资产负债表日,企业应按长期借款的摊余成本和实际利率计算确定利息费用,而不是按借款本金和实际利率计算。

应付债券:本科目核算内容的主要变化是:第一,将“溢(折)价”明细科目改为“利息调整”明细科目。第二,计算每期利息费用时按摊余成本和实际利率计算,实际利率与票面利率差异较小的也可以采用票面利率。第三,制度规定,发行可转换公司债券应单独设置“可转换公司债券”明细科目核算,发行的可转换公司债券在发行以及转换为股票之前,应按一般债券进行账务处理。新会计准则规定按实际收到的金额,借记“银行存款”等科目,按该项可转换公司债券包含的负债成份的面值,贷记本科目(可转换公司债券——面值),按权益成份的公允价值,贷记“资本公积——其他资本公积”科目,

按其差额,借记或贷记本科目(利息调整)。第四,债券到期的会计处理也发生了改变:制度规定直接冲减应付债券就可以了,但新会计准则指出如果“利息调整”科目有余额还要调整“财务费用”、“制造费用”、“在建工程”等科目。

长期应付款:增加了“以分期付款方式购入固定资产”的核算。

专项应付款:制度将专项应付款定义为国家拨入的具有专门用途的拨款,拨入时记入“专项应付款”科目,项目完成后,形成各项资产的部分,则转入“资本公积——拨款转入”科目。新会计准则规定,专项应付款是企业取得政府作为企业所有者投入的具有专项或特定用途的款项,同时也明确了只有形成长期资产的部分才能转为“资本公积——资本溢价”。

预计负债:新增了资产弃置义务的核算。由资产弃置义务产生的预计负债,应按确定的金额,借记“固定资产”或“油气资产”科目,贷记本科目。在固定资产或油气资产的使用寿命内,按计算确定各期应负担的利息费用,借记“财务费用”科目,贷记本科目。

3. 所有者权益类。实收资本:本科目新增了以下项目:第一,企业(中外合作经营)在合作期间归还投资者的投资,应在本科目设置“已归还投资”明细科目核算。第二,回购股票在冲减实收资本的同时增加“库存股”。

资本公积:取消了“接受捐赠非现金资产准备”和“接受现金捐赠”明细科目,接受捐赠记入“营业外收入”科目。《企业会计准则第19号——外币折算》应用指南规定企业接受投资者投入的外币应采用交易当日即期汇率折算,不得采用合同汇率或近似汇率,不产生折算差额,因此取消了“外币资本折算差额”明细科目。同时,也取消了“股权投资准备”和“拨款转入”明细科目。

盈余公积:增加了中外合作经营根据合同规定在合作期间归还投资者的投资,应按实际归还投资的金额贷记本科目(利润归还投资)。

4. 成本类。制造费用:新会计准则规定企业生产车间(部门)和行政管理部门等发生的固定资产修理费用等后续支出,在管理费用核算,而制度规定在制造费用核算。

5. 损益类。主营业务收入:制度规定按实际金额确定收入,而新会计准则对采用递延方式分期收款、具有融资性质的销售商品或提供劳务满足收入确认条件的营业收入采用按应收合同或协议价款的公允价值(折现值)计价。

营业外收入:新会计准则增加了原记入“资本公积”科目的有关债务重组、非货币性资产交换、捐赠、政府补助等。

管理费用:本科目新增了以下项目:第一,企业生产车间(部门)等发生的固定资产修理费用等后续支出的核算;第二,开办费在发生的当期直接记入“管理费用”科目。原计入管理费用的存货跌价准备和坏账准备等统一在“资产减值损失”科目核算。

五、将同类型的科目合并

周转材料:包括了制度中“包装物”和“低值易耗品”两个科目的核算内容。

会计“利得、损失”之国际比较

重庆工学院 孔庆林 重庆华蓥中学 向代蓄

【摘要】我国《企业会计准则——基本准则》(以下简称“基本准则”)中首次引入了“利得”和“损失”的概念。本文通过对比美国财务会计概念公告、英国财务报告原则公告和我国新会计准则中有关“利得、损失”的概念、分类、内容及相关披露规定,指出我国有关“利得、损失”会计规范的不足之处,并提出了相应的政策建议。

【关键词】利得 损失 全面收益观

一、美国的“利得、损失”——狭义观

美国财务会计准则委员会(FASB)于1985年12月正式发布的《财务会计概念公告第6号——财务报表的要素》,将利得和损失分别定义为:利得是一个主体由于主要经营活动以外的或偶然发生的交易以及在某一期间除了由于收入和业主投资所引起的,影响该主体的所有其他交易和事项(事件)导致的产权(净资产)的增加。损失是一个主体由于主要经营活动以外的或偶然发生的交易以及在某一期间除了由于费用和分派业主款所引起的,影响该主体的所有其他交易和事项(事件)导致的产权(净资产)的减少。

美国FASB规定的十大会计要素中,有关“利得”和“损失”要素之间的关系如下:全面收益=收入-费用+利得-损失。为进一步说明全面收益与盈利的关系,美国FASB补充了如下公式:①收入-费用+利得-损失=盈利;②盈利-累计会计调整+其他业主权益变动=全面收益。

美国FASB将利得与损失作为十大会计要素,并围绕全面收益观,将利得与损失作为损益表构成要素。可见,美国FASB提出的“利得、损失”概念属狭义观。

二、英国的“利得、损失”——广义观

英国会计准则委员会(ASB)于1999年12月正式发布的财务报告原则公告中分别将“利得”和“损失”定义为:利得是业主投资以外的所有者权益的增加,包括了通常认为的收入项目、对固定资产等进行处置产生的营业外收入及租赁收入、利息收入、汇兑收益、投资收益、对资产与负债重新计量产生的利得(即持产利得)等。损失是向业主分派以外的所有者权益的减少,包括了通常认为的成本、费用项目、对固定资产等进行处置产生的营业外支出、利息支出、投资损失、对资产与负债重新计量产生的损失(即持产损失)、资产减值损失、有关税费等。可见,英国ASB提出的“利得、损失”概念属广义观。

应付职工薪酬:第一,包括了制度中“应付工资”,“应付福利费”,“其他应付款”中的工会经费、职工教育经费,属于“其他应交款”核算的住房公积金、医疗保险、养老保险、生育保险、失业保险、工伤保险等。第二,新增原来不作为负债核算的内容,包括发放非货币性福利、辞退福利和股份支付。

发出商品:包括了制度中“分期收款发出商品”、“委托代销商品”、“发出商品”的核算内容,也就是核算商品已发出但未满足收入确认条件的业务。

应交税费:包括了应交税金和其他应交款中的教育费附加、矿产资源补偿费、河道维护费等。

六、取消和新增的会计科目

1. 取消了一些科目。①预提费用和待摊费用。②短期投资和长期债权投资:其核算内容根据金融资产的分类分别由“交易性金融资产”、“持有至到期投资”及“可供出售金融资产”科目核算。③短期投资跌价准备:如果是持有至到期的短期投资跌价准备转入“持有至到期投资减值准备”科目。其他短期投资应作为金融工具采用公允价值计价不再计提减值准备。④应收补贴款:其核算内容转入“其他应收款”科目核算。

⑤自制半成品。⑥受托代销商品、代销商品款、委托贷款、待转资产价值。⑦已归还投资:其核算内容转入“实收资本——已归还投资”科目核算。⑧补贴收入,其核算内容转入“营业外收入”科目核算。⑨在建工程减值准备和工程物资减值准备:科目表中未单独设置这两个科目,但是在解释“在建工程”科目时提到,如果在建工程发生减值也可以设置“在建工程减值准备”和“工程物资减值准备”科目。⑩递延税款:其核算内容转入“递延所得税资产”和“递延所得税负债”两个科目核算。

2. 新增了一些科目。①交易性金融资产;②买入返售金融资产;③持有至到期投资;④持有至到期投资减值准备;⑤可供出售金融资产;⑥投资性房地产;⑦长期应收款;⑧未实现融资收益;⑨未担保余值;⑩累计摊销;⑪商誉;⑫递延所得税资产;⑬交易性金融负债;⑭递延收益;⑮递延所得税负债;⑯租赁收入;⑰库存股;⑱研发支出;⑲工程施工;⑳工程结算;㉑机械作业;㉒公允价值变动损益;㉓资产减值损失等科目。另外,还新增了共同类科目包括“衍生工具”、“套期工具”、“被套期项目”等科目。○