《企业会计制度》会计科目设置缺陷分析

湖南湘潭大学商学院　阳 杰　黄昌勇(教授)

【摘要】本文对《企业会计制度》中总账科目及部分明细科目的设置进行了探讨,提出其设置缺陷,以期为《企业会计制度》的完善和会计信息化的发展提供参考。

【关键词】会计科目　会计信息化　总账科目　明细科目

一、总账科目的设置缺陷

1.“现金等价物”没有科目核算。现金流量表采用差额平衡原理,即动态的流量之差等于静态的存量之差。用报表指标表述,就是现金流量表中的净现金流量等于资产负债表中现金及现金等价物的余额之差。但是,由于《企业会计制度》没有设置相应的核算科目,资产负债表不能单列“现金等价物”,而是将其并入“短期投资”项目中列报,从而不能提供计算余额之差的准确数据,割断了两表之间的联系。在存在现金等价物的情况下,差额平衡原理显得无能为力,不利于在会计信息化环境下对“现金等价物”数据的加工处理。

2.“利润分配”科目名不副实。“利润分配”科目如果只从字面上理解,就是核算经营成果的分配数。但长期以来,我国会计制度均规定将未分配利润纳入“利润分配”科目的核算范围。已分配利润和未分配利润系此消彼长的关系,它们之间虽然有一定的联系,但属于两个不同的概念,将它们都纳入“利润分配”科目,既核算已分配利润,又核算未分配利润,从而使得“利润分配”科目名不副实。如果将“未分配利润”作为所有者权益的一个总分类账户设置,则利润分配账户就只核算已分配利润,不核算未分配利润,使其名副其实。在年终利润结转时,只要将“本年利润”和“利润分配”账户的余额全部转入“未分配利润”账户,就可以避免利润分配明细科目之间的内部转账,使得核算条理和层次更清晰,并有利于会计信息化的数据处理。

3.非货币性交换清算不便。不管是以账面价值为计量基础的《企业会计制度》,还是引入公允价值作为计量基础的新企业会计准则,都缺少用于核算非货币性交换清算过程的会

了监管部门的权力,规定监管部门在必要时可拥有准司法权。一方面,调整了被监管对象和增加了监管手段,特别是赋予了监管部门准司法权。根据新《证券法》第180条的规定,对有证据证明已经或者可能转移或者隐匿违法资金、证券等涉案财产或者隐匿、伪造、毁损重要证据的,经国务院证券监督管理机构主要负责人批准,可以冻结或者查封。另一方面,新《证券法》明确了证券监管机构对证券市场实施监督管理应履行的职责。考虑到证券市场资金流动的多面性,借鉴国外的经验,对证券监管机构行使权力加以制约,从制度上防止其在资本市场运行监管过程中滥用权力情况的发生。

五、明确证券交易所一线自律监管地位

从国际上看,证券交易所总体上是对证券市场实行自律管理的组织。在我国证券市场的发展中,原有法律并未明确规定证券交易所实行自律管理的法律地位。新《证券法》明确了证券交易所一线自律监管地位。一方面,明确规定证券交易所实行自律管理,揭示了其法律地位和本质特征。这不仅为新《证券法》其他条款中有关证券交易所具体职能的调整提供了法律基础,而且有助于提升证券交易所自我约束、自律管理和市场创新的能力,为证券交易所核心竞争力的增强奠定了良好的法律基础。同时,证券交易所的自律管理必须接受证监会的监管。另一方面,明确证券交易所作为资本市场运行一线监管者的法律地位和权责,将原来属于证监会关于核准上市交易、暂停上市交易、终止上市交易的权责交给证券交易所,特别赋予了证券交易所根据需要可以对出现重大异常交易情况的证券账户限制交易的权力。

六、加大对市场违规行为处罚的力度

新《证券法》加强了法律责任规定的系统性,更加注重对违法行为处罚的可操作性。上市公司股东和实际控制人,如果在幕后怂恿或者指示则也要承担相应责任,投资者利益保护得到进一步强化。根据新《证券法》,我国对各种证券违法行为采取了民事制裁的制度,不仅对基于虚假陈述的发行行为明确规定了民事责任,对内幕交易行为、操纵市场行为、欺诈客户行为也全面规定了民事赔偿责任,从根本上改变了我国原有证券法制中以行政责任和刑事责任代替民事责任的做法。

应当说明的是,新《证券法》的有效实施有赖于一系列具体规则的支持。不仅如此,一些操作中的难点还需要在实践中不断摸索,比如,对于内幕交易行为、操纵市场行为的民事制裁实际上依赖于该类行为的要件判断规则、因果关系判断规则、损害赔偿计算规则、举证规则、诉讼程序规则等,而我国在法律上尚未根本解决此类问题。

主要参考文献

桂敏杰.证券法、公司法新旧条文对照简明解读.北京:中国民主法制出版社,2005

计科目,从而导致出现大量多借多贷的会计分录,账户之间的对应关系很不清晰。

4.“生产成本”科目层次太多。《企业会计制度》规范了“生产成本” 科目，并同时规范了其下的两个二级科目,即“基本生产成本”和“辅助生产成本”。显然,企业还有必要按成本计算对象设置三级科目，每一个成本计算对象之下还要按成本项目设置四级科目。如此设置,核算层次多达四级,会计信息化处理最避讳的就是核算层次太多。鉴于二级科目只有固定的两个,完全可以取消“生产成本”科目,将两个二级科目提升为一级科目,即“基本生产成本”和“辅助生产成本”科目,这样核算层次最多三级。

5.往来科目不便于结算。《企业会计制度》对债权债务核算设置的科目太多，共设置了 “应收票据”、“应收账款”、“预付账款”、“其他应收款”、“应付票据”、“应付账款”、“预收账款”和“其他应付款”八个科目。这样必然导致与同一企业的商业往来活动会同时在多个科目核算，不仅使核算复杂化,更重要的是不利于债权债务的管理与清算。

二、明细科目的设置缺陷

1.应交增值税明细科目的设置不科学。《企业会计制度》对“应交税金——应交增值税”科目规范得最为详细,其规定:“月度终了,将本月应交未交增值税自本科目(应交增值税)明细科目转入本科目(未交增值税)明细科目,借记本科目(应交增值税——转出未交增值税),贷记本科目(未交增值税);将本月多交的增值税自本科目(应交增值税——转出多交增值税)明细科目转入本科目(未交增值税)明细科目,借记本科目(未交增值税),贷记本科目(应交增值税——转出多交增值税)。”《企业会计制度》一方面将“应交增值税”与“未交增值税”视为同一层次的明细科目,另一方面在规范编号时又将其作为不同级别的上下级明细编号。同时,《企业会计制度》只规范了“转出未交增值税”的借方发生额和“转出多交增值税”的贷方发生额,而没有规范它们另一个方向的发生额。

2.财务费用的明细科目有待规范。现金流量表补充资料中的“财务费用”项目,只能填列筹资性财务费用,不可填列经营性财务费用。这就要求在“财务费用”科目下有相应的明细科目与之对应,即财务费用的明细科目要按费用性质设置。《企业会计制度》对此只简单规范“本科目按费用项目设置明细账,进行明细核算”,即该科目按内容而非性质设置明细科目。这样设置大大增加了填表难度,特别是在会计信息化处理环境下,因此“财务费用”明细科目的重新规范是必要的。

3.营业外收支的明细科目有待规范。现金流量表补充资料中的“处置固定资产、无形资产和其他长期资产的损失(减:收益)”和“固定资产报废损失”两个项目,都要根据“营业外收入”和“营业外支出”等科目的非经营性发生额填列。显然,这些填表数据的获取要以上述科目设置有相应的明细科目为前提,否则无异于缘木求鱼。但《企业会计制度》对这些科目仅以经济内容为标准简单地设置了少数几个明细科目,根本没有区分经营性和非经营性,这将导致同一明细科目既核算非经营性内容，又核算经营性内容，不利于计算机编表,因此亟待进一步规范。

4.单向科目设计严重不足。所谓“单向科目”,是指平时只有借方发生额而无贷方发生额，或只有贷方发生额而无借方发生额,待期末(月末或年末)将其转平的明细科目。此处所称的“向”,是指记账方向,即借方或贷方。单向编码是暂时的单向,绝不是永恒的单向,在期末(月末或年末)一定要将其转平,以防止单向发生额的跨期结转。接受单向编码转平的对应编码称为“综合科目”。使用单向科目,就必然会使用相应的综合科目,综合科目是若干单向科目的综合,两者相互依存。《企业会计制度》共规范了74个明细科目,除应交增值税的三级科目(专栏)有点像单向科目之外,基本上没有运用单向科目的概念。

5.缺少中转科目的设计。在会计信息化环境下,会计数据都存储在数据表中，对它的加工处理均通过对数据表的操作来完成。其中,凭证是最重要的原始数据,存储在相应的凭证表中。当凭证表采用简单法结构,而会计分录为多借多贷的复合分录时,由于账户对应关系不清,进而给凭证数据的分解带来了困难,极不利于数据的进一步加工和利用。因此,必须设置专门用于转账中间环节、带有过渡性质的科目,可将其称为“中转科目”。《企业会计制度》显然没有考虑到这种需要,缺少相关中转科目的规范。

6.缺少多维科目的设计。多维科目是指某些需同时采用几种并行的核算口径进行明细核算的科目,如“基本生产成本”科目就存在按成本费用项目和成本计算对象两个并行的不同核算口径同时进行核算的问题。因此,在会计核算中,为同时提供两套不同核算口径的指标数据，必须配套相应的多维明细科目予以支持,而《企业会计制度》明显缺少相关多维明细科目的规范，致使在手工会计操作下间接费用分配与归集的很多环节都在账外进行,无法纳入簿记系统,账面记录一般无法反映费用发生与成本形成的内在联系。在会计信息化环境下,如果缺少多维明细科目及配套编码的设置,按并行核算口径同时提供几套指标数据将成为“无源之水”,在会计信息化日益深入的今天,亟待在《企业会计制度》中补充有关多维明细科目的规范。

7.缺乏一年内到期科目的设计。《企业会计制度》规定资产负债表中有两个“表转账不转”的填列项目,即资产方的“一年内到期的长期债权投资”和负债及所有者权益方的“一年内到期的长期负债”。称它们为“表转账不转”,是因为对这两个项目的填列内容不必编制会计分录和记账凭证,无需登记任何账簿，只要把将于一年内到期的长期债权投资和长期负债从相关项目中分离出来,直接填入这两个项目即可,以反映资金从长期性到流动性的转化，为评估企业的营运能力提供信息。在手工会计操作下,填报这两个“表转账不转”项目,完全由会计人员控制,带有很大的主观随意性。

根据会计核算的基本原理，会计报表是依据账簿记录编制的,而账簿记录又是依据会计凭证登记的。显然,“表转账不转”的传统处理方法,违背了“凭证→账簿→报表”的会计数据处理原则。在会计信息化处理环境下,由于没有任何凭证数据可反映资金性质的这一转化,从而给计算机处理“表转账不转”带来了困难。

主要参考文献

黄冰.精编现金流量表.上海:立信会计出版社,2003