

对会计规范若干问题的探讨

浙江财经学院 潘自强

近几年来,财政部相继出台了一系列具体会计准则和《企业会计制度》以及《实施〈企业会计制度〉及其相关准则问题解答》(财会[2001]43号)、《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答》(财会[2002]18号)、《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答(二)》(财会[2003]10号)等文件,这对规范会计核算、提高会计信息质量起到了积极作用。但是,如何准确地理解、把握准则和制度的内容,以及在准则和制度的制定过程中,如何使内容的规定更加合理、条文的阐述更加科学,是我们要进一步考虑的问题。本文拟对新会计准则规范的若干问题作些探讨。



一、关于经营租入固定资产改良支出的核算

财会[2003]10号文件规定:经营租赁方式租入的固定资产发生的改良支出,应单设“经营租入固定资产改良”科目核算,并在剩余租赁期与租赁资产尚可使用年限两者中较短的期间内,采用合理的方法单独计提折旧。

首先,财会[2003]10号文件对经营租赁方式租入的固定资产发生的改良支出单独计提折旧的规定有些欠妥。因为以经营租赁方式租入的固定资产,租入企业只取得资产的短期使用权,没有取得资产的所有权和控制权,因此会计上对经营租赁方式租入的固定资产不作为固定资产入账,只在备查簿中登记,而折旧是对固定资产价值损耗的计提,会计上不作为固定资产入账的经营租入固定资产及其改良支出就不存在计提折旧的问题。因此,建议将“单独计提折旧”改为“单独进行摊销”。

其次,财会[2003]10号文件关于对经营租入固定资产改良支出单独计提折旧时如何进行账务处理没有作出具体、明确的规定。按照该文件精神,对经营租入固定资产改良支出计提折旧时,应借记“制造费用”、“管理费用”等科目,贷记“累计折旧”科目。但由于笔者不同意对经营租赁方式租入的固定资产发生的改良支出计提折旧,而赞成摊销,因此当租赁方对租入的固定资产的改良支出进行摊销时,可参照无形资产摊销的方法,借记“制造费用”、“管理费用”等科目,贷记“经营租入固定资产改良”科目。

最后,财会[2003]10号文件关于对经营租入固定资产改良支出单独计提折旧后如何在会计报表中列示没有作出具体、明确的规定。经营租入固定资产改良支出在资产负债表中的列示无非有两种可能:①采用固定资产项目的列示方式,即分别列示经营租入固定资产改良支出、经营租入固定资产改

良支出的累计折旧、经营租入固定资产改良支出的净额;②以“经营租入固定资产改良”项目余额减去其“累计折旧”项目余额后的净额列示。不论采用哪一种方式,都需要对“累计折旧”进行分析后才能填列。如果采用笔者主张的摊销及核算方法,则可以根据“经营租入固定资产改良”科目的余额直接填列“经营租入固定资产改良”项目。这样不仅可以简化日常的核算工作,而且可以提高会计报表的编制速度,更重要的是能使会计制度的表述更加科学。

二、关于违约补偿收入的确认问题

财会[2002]18号文件针对企业应何时确认违约补偿收入问题指出:企业在经营过程中应收有关方面的违约补偿收入,应在有确凿证据表明符合收入的定义,相关的经济利益很可能流入企业并能可靠计量时,才能确认为其他应收款和营业外收入。

笔者认为,将违约补偿收入确认为营业外收入是正确的,但是财会[2003]10号文件对这个问题的说明存在严重的概念性错误。《企业会计准则——收入》和《企业会计制度》将“收入”定义为“企业在销售商品、提供劳务及让渡资产使用权等日常活动中形成的经济利益的总流入”。会计上的“收入”是指狭义的“收入”概念,即营业收入。“收入”的基本特征之一是来源于企业日常活动形成的收益,而因其他企业违约收取的违约金属于日常活动之外的活动所形成的收益,属于不经过经营过程就能取得的或不曾期望获得的收益,其实是利得,故应确认为营业外收入。但是,营业外收入不属于会计上的“收入”范畴,所以笔者建议删除“有确凿证据表明符合收入的定义”字样。只有这样,对这个问题的表述才是严谨和科学的。

三、关于因担保事项产生的预计负债的确认问题

财会[2003]10号文件规定:企业在前期资产负债表日,依据当时实际情况和所掌握的证据,确实无法合理确认和计量因担保诉讼所产生的损失,因而未确认预计负债的,则在该项损失实际发生的当期,直接计入当期营业外支出或营业外收入。

笔者认为,既然企业在前期资产负债表日,由于确实无法合理确认和计量因担保诉讼所产生的损失而未确认预计负债,即没有进行借记“营业外支出”科目、贷记“预计负债”科目的会计处理,因而在该项损失实际发生时,只能直接计入当期营业外支出,不可能出现在该项损失实际发生时直接计入当期营业外收入的情况。因此,该条规定存在原则性错误,建议删除“或营业外收入”的字样。



衍生金融工具会计确认、计量与披露探析

西南财经大学会计学院 张雪南 郭 峨

从20世纪70年代开始,衍生金融市场迅速发展,各种衍生金融工具层出不穷,给国际金融市场注入了生机。衍生金融工具是一种交易手段或交易媒介,是在传统的金融产品如货币、股票、债券等基本金融工具的基础上派生而来的金融工具,是金融创新的产物。其基本种类有金融远期、金融期货、金融期权、金融互换等等,它所依赖的基础包括利率、汇率、商品或股票的价格及其他指数。衍生金融工具的衍生性、虚拟性决定了其具有价格波动大、不确定因素多、风险大的特点。

随着衍生金融工具的发展,其对传统的会计理论提出了一系列挑战。如何正确地确认和计量衍生金融工具,如何披露衍生金融工具的内容,是需要认真探讨的课题。

一、对会计要素定义的影响

现有会计理论对资产的定义为:过去的交易事项所形成的,由企业拥有或控制的资源,该资源预期会给企业带来经济利益流入。对负债的定义为:过去的交易事项形成的现实义务,履行该义务会导致经济利益流出企业。这两个定义立足于“过去的交易事项”,且其发生会带来未来经济利益的变化。而衍生金融工具合约签订后,一方面确实会给企业带来一定的权利或义务,并在未来产生经济利益的流入或流出。然而,这种权利或义务是否会实现,在契约生效时尚不能预料。所以,衍生金融工具不符合现行会计的确认标准,不应

四、关于实际收到的现金金额大于重组债权账面价值的差额的调整问题

财会[2003]10号文件规定:在债权人已对重组计提了坏账准备的情况下,如果实际收到的现金金额大于重组债权的账面价值,债权人应按实际收到的现金,借记“银行存款”科目,按该项重组债权的账面余额,贷记“应收账款”或“其他应收款”科目,按其差额,借记“坏账准备”科目。在期末,再调整对该项重组债权已计提的坏账准备。举例说明如下:

例:A公司应收B公司货款20万元,已提坏账准备4万元,现由于B公司发生财务困难,无法按合同规定偿还债务,经双方协议,A公司同意减免B公司3万元债务,余额已收讫。A公司编制会计分录如下:

(1)收到B公司货款时:借:银行存款170 000元,坏账准备30 000元;贷:应收账款200 000元。

(2)期末调整坏账准备时:借:坏账准备10 000元;贷:管理费用10 000元。

笔者认为,财会[2003]10号文件对该问题的规定是正确

确认在现行企业资产或负债的范围内。

但是,衍生金融工具在合约签订时,作为一项经济业务,其会计确认是一个必须要解决的问题。因此,要在资产负债表中反映衍生金融工具的有关情况,就必须对现有会计理论中的“资产”、“负债”等会计要素进行扩展。

国际会计准则委员会提出的金融资产和金融负债的概念值得我国借鉴。金融资产指下列资产:①现金;②从另一个企业收取的现金或另一项金融资产的合同权利;③在潜在有利条件下,与另一个企业交换金融资产的合同权利;④另一个企业的权益工具。金融负债指具有下列合同责任的负债:①向另一个企业交付的现金或另一项金融资产的合同权利;②在潜在不利条件下,与另一个企业交换金融资产的合同权利。

金融资产和金融负债的概念考虑了合同权利和合同义务,包括了面向未来的衍生金融工具。

二、对权责发生制原则的冲击

现有会计理论对会计要素的确认必须满足两个条件:一是与资产或负债有关的全部风险和报酬实际上已转移给企

的。因为随着“应收账款”的冲销,为抵减“应收账款”余额而设置的备抵科目“坏账准备”的余额应为零。但在理解该条规定时,对期末调整坏账准备的时间应视不同情况而定,不能将“期末”机械地理解为收到现金的当月末。事实上,文件的规定给了我们一定的选择空间。笔者认为,可具体考虑以下几种情况:①一般情况下,“坏账准备”可在年末计提坏账准备时一起调整。因为无论是收到现金的当月末还是年末调整“坏账准备”,对本年度的利润影响是相同的。从简化会计核算的角度出发,将“坏账准备”的调整时间选择在年末是恰当的。②在以下情况下,必须在收到现金的当月末调整“坏账准备”:一是如果企业只有这么一笔应收账款,则以债务重组方式收回后,“应收账款”科目不再有余额,此时如果不及调整“坏账准备”科目余额,应收账款净额就出现了负数;二是如果企业以债务重组方式收回这笔应收账款后,“应收账款”科目余额出现小于“坏账准备”科目余额的情形,则要及时调整“坏账准备”科目余额,否则会使应收账款净额出现负数。☐

