

重构我国凭证、账簿体系之设想

陈春艳

(广西财经学院 南宁 530003)

【摘要】我国现有的凭证、账簿体系与西方会计的主要区别在于会计分录填制在记账凭证而非分录簿上,这与会计改革的国际趋同做法及建立节约型社会的要求相悖,同时也不利于业务的集中反映、查询和保管。本文提出借鉴西方会计的做法,以分录簿替代记账凭证,从而实现我国会计核算形式与国际的接轨,使会计核算在处理原始数据首次转化为会计信息上更为合理和科学。

【关键词】记账凭证 账簿 账簿体系 分录簿

本世纪之初,我国会计改革跨入了一个新时期,特别是2006年企业会计准则体系的颁布,标志着我国的会计改革进入了更为纵深的发展时期,会计的国际接轨成为主流。但就会计核算中的账务处理程序层面看,虽然报表环节因《企业会计准则第30号——财务报表列报》的颁布而发生了较大的变动,但整个核算程序的前两个环节即凭证、账簿组织及形式一直是改革的空白点,其直接的后果是凭证、账簿体系成为会计改革的一个滞后领域,是未来会计实务工作改革的一个重要方面。

一、我国现行的凭证、账簿体系

我国现行的账务处理程序由凭证、账簿、报表组成:①凭证按填制的程序和用途不同分为原始凭证和记账凭证两种,原始凭证也称为业务单据,是经济业务发生或完成时取得或填制的,证明经济业务发生或完成情况的书面证明;而记账凭证是会计人员根据审核无误的原始凭证或原始凭证汇总表填制的、明确业务会计分录内容的会计凭证。可见,记账凭证的核心就是明确会计分录。记账凭证及所附原始凭证或原始凭证汇总表连续编号后定期装订成册,以便保管。②账簿按用途分为分类账、特种日记账和备查账,分类账又进一步分为明细分类账和总分类账两种,会计人员根据记账凭证上明确的会计分录转入相应的分类账及特种日记账中,以将记账凭证上反映的个别、零星的记录转化为分类、系统、序时、连续的会计信息。其模式如下所示:

原始凭证(汇总表)→记账凭证→分类账、特种日记账

我国现行的凭证、账簿体系最具中国特色之处在于设置了记账凭证,将业务应编制的会计分录零散地反映在一张张独立的具有一定格式的书面证明上;而西方会计中没有记账凭证一说,其做法是将某个会计主体一定时期发生的所有业务所要编制的会计分录集中、序时登记到分录簿(又称为普通日记账)上,然后再依据分录簿上的分录适时转入相应的分类账或特种日记账。其模式如下所示:

原始凭证(汇总表)→分录簿→分类账、特种日记账

二、我国现行凭证、账簿体系存在的问题

在对具体的会计实务操作流程总结思考和对比英美会计核算流程的模式过程中,笔者认为我国现行凭证、账簿体系存在如下不足:

1. 与会计国际趋同的做法相悖。我国从上世纪九十年代以“两则两制”为标志兴起的会计改革至今,“国际趋同”是整个会计改革的必然选择和做法,在与“国情观”的改革思想博弈中逐渐成为主流而获得认可,这种做法在2006年颁布的企业会计准则体系中得到广泛和深度的彰显。在会计的众多方面实现与国际接轨的情形下,凭证、账簿体系仍岿然不动,依然保持其固有的“中国特色”,这种与国际上主流做法的不一致加剧了我国会计实务工作与国际的脱节,有悖于会计改革一贯所倡导的国际趋同做法。

2. 与倡导节约型社会的大趋势相悖。进入21世纪后,“可持续发展观”和建立“节约型社会”越来越深入人心,是时下与时俱进的新观念之一。我国现行的凭证、账簿体系中,受制于一张凭证上只能反映个别、零星的业务,同样一张大小相同的纸张,用作记账凭证只能记录一组会计分录,而将其用做分录簿中的一页,则可记录多组分录且可双面使用(分录簿的具体格式见本文第三部分),大大提高了同样一张纸的利用效率,有效节约社会资源,而用纸量的减少也意味着减少了纸张生产所带来的环境污染。

3. 资料集中性不强。一张记账凭证只能记录一组会计分录,不但浪费资源也导致业务资料的分散和凌乱,这一问题在凭证尚未装订成册前更为明显,给了解会计主体的全部业务概貌带来了不便。与之形成鲜明对比的是分录簿,一个会计主体某年度内的所有业务所编制的分录全部记录在一本或几本分录簿中,对于规模不大、业务量不多的会计主体,一本分录簿即可集中登记完其全部业务,资料集中性的优势显而易见。可见,设立记账凭证的做法导致资料反映欠概括、集中,给业务查询、分析造成困难。

4. 不便于保管。在采用记账凭证模式下,虽然采取了凭

论有关借壳上市的几个未明会计问题

叶丰滢(博士)

(厦门国家会计学院 厦门 361005)

【摘要】 本文对有关借壳上市的几个未明会计问题进行全面解析。通过对这些问题的解答,本文试图对借壳上市领域的有关会计规范进行补充完善、细节解读和全面总结。

【关键词】 借壳上市 反向购买 购买方 权益性交易

借壳上市,也叫间接上市,有时也被称为反向收购、反向并购或反向IPO,是与首发上市相对应的一个概念。具体到这一概念的内涵,“借壳上市”这一名词实际上只描绘了特定资本行为的最终结果。而为取得这一结果发生的资本行为大致可分为两类:①控股与注资同步进行。即非上市公司“在取得对上市公司控制权的同时,将自己拥有的资产转变为上市公司拥有的资产”(马骁,2009)。《企业会计准则讲解(2008)》称此类交易为反向购买。②先控股、后注资。即非上市公司在取得对上市公司控制权之后的一段时间,通过一定的交易形式,实现己方资产向上市公司的转移。根据控股与注资的时间差,

此类交易又可被细分为两种:控股后1年以上(含1年)再注资;控股后1年内注资。从会计角度看,上述几种资本行为虽然导致同一的结果——借壳上市,但会计处理却大相径庭。这使得这一领域理论上存在交易设计和会计操纵的充分可能,亟须完善的会计规范和监管。

截至目前,已经颁布的针对借壳上市的会计规范全部指向反向购买。这大约是由于此种交易行为在购买方的认定、合并成本的计算方面,与正常合并会计截然不同。但具体到规范的细节部分,仍有如下几个问题尚未得到厘清:①究竟何种类型的企业合并构成反向购买?这关系到方法特殊的反向购买

证连续编号的控制手段,但在凭证尚未装订时只能用夹子或环形针等工具集中一处,较易于丢失。一张张零散的记账凭证即使用特定工具固定夹住,也没有作为一个本子的分录簿便于保管,这是毋庸置疑的。

三、新凭证、账簿体系的内容架构

笔者借鉴西方会计中凭证、账簿体系的一些做法和思路,构建更为合理和科学的凭证、账簿体系,内容框架如下:

新凭证、账簿体系的核心内容是“用分录簿取代记账凭证”,会计核算体系中将无记账凭证一说,记账凭证将退出会计核算的舞台,会计凭证就是指原始凭证或者说原始单据;而新的账簿体系则增加分录簿(格式见下表),所列格式未列出该账簿的扉页,扉页中有账簿启用及账簿登记、复核人员签章等,以明确经济责任,这种集中明确责任的方式与记账凭证分散在每一张凭证上有区别。

分 录 簿 页 码 页

| 年 | 月 | 日 | 业务号 | 摘要 | 会计科目 | 借方金额 | 贷方金额 | 过账 |
|---|---|---|-----|----|------|------|------|----|
| | | | | | | | | |
| | | | | | | | | |
| | | | | | | | | |
| | | | | | | | | |

从账簿的用途上看,分录簿属于序时账,由按业务发生的先后顺序所编制的会计分录排列组成,记录内容包括会计主

体一定时期中的所有业务,故也称为普通日记账;而仅就某一类特殊业务按序时账方式登记的日记账称为特种日记账,如银行存款日记账、现金日记账、销售日记账等。

与新凭证、账簿体系相配套,新的核算程序是“原始凭证(汇总表)→分录簿→分类账、特种日记账→报表”,这是会计信息的一个新的加工、处理过程,也是一个数量减少、质量提高的过程。

四、重新构建我国现行凭证、账簿体系的现实意义

新的凭证、账簿体系实现了我国会计核算实务与国际惯例的接轨,符合“国际趋同”的会计改革方向。由于分录簿在反映业务和经济责任上的高度集中性,避免了一张记账凭证仅记录一组会计分录造成的纸张浪费,有效提高了纸张的利用率,恰与目前倡导“节约型社会”的理念不谋而合,带来良好的社会效益。分录簿从外表形式上看是一个本子,在会计信息查阅和资料保管方面均比作为书面证明的记账凭证具有明显的优势。

综上所述,构建新的凭证、账簿体系对提高我国企业会计核算效率有深远的现实意义。

主要参考文献

1. 孙坤,胡英坤.会计英语.大连:东北财经大学出版社,2004
2. 李家瑗,潘云标.会计学.北京:中国财政经济出版社,2008