



三友会计论丛

第三辑

履行中合约会计论

谷 澍 著

三友会计研究所

推出

“三友会计论丛”

旨在荟萃近期国内知名

会计学者的力作

传播会计研究

与实践的最新成果和动态



东北财经大学出版社

三友会计论丛(第二辑)



中图 80108270

履行中合约会计论

谷 澍 著

1734 6/1

中央财经大学图书馆藏书章

登录号 468933

分类号 F23/194

东北财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

履行中合约会计论:谷澍著. —大连:东北财经大学出版社,1999.1

三友会计论丛(第二辑)

ISBN 7-81044-413-1

I. 履… II. 谷… III. 会计:理论 IV. F275

中国版本图书馆 CIP 数据核字(98)第 16201 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

网 址: <http://www.dufe.cn>

读者信箱: reader@dufe.cn

朝阳新华印刷厂印刷

东北财经大学出版社发行

开本: 850×1168 毫米 1/32 字数: 105 千字 印张: 5 1/2 插页: 2

印数: 1—1 000 册

1999 年 1 月第 1 版

1999 年 1 月第 1 次印刷

责任编辑: 郭 洁

责任校对: 刘铁平

封面设计: 钟福建

版式设计: 王 莉

全套(八册)定价: 120.00 元 本册定价: 15.00 元

本书由

三友会计出版基金资助出版

三友会计出版基金董事会成员

顾问:

- 杨纪琬 财政部财政科学研究所教授、博士生导师
欧阳清 东北财经大学教授
李志文 美国杜兰大学商学院讲座教授、副院长、香港科技大学教授
韩季瀛 北美华人会计教授会会长、香港科技大学教授

董事会:

董事长:

- 谷 祺 东北财经大学教授、博士生导师

副董事长:

- 刘永泽 东北财经大学会计学院院长、博士、教授
刘明辉 东北财经大学出版社社长、总编、中国中青年财务成本研究会常务副会长兼秘书长、博士、教授

董 事 (按姓氏笔划排列):

- 于显国 东北财经大学会计学院教授
杨跃先 东北财经大学出版社副社长、副总编
吴大军 东北财经大学会计学院副院长、教授
张先治 东北财经大学会计学院教授、博士、中国中青年财务成本研究会副秘书长
张剑宇 东北财经大学出版社副社长、副总编
陈国辉 东北财经大学教务处处长、博士、教授

出版者的话

随着我国以社会主义市场经济体制为取向的会计改革与发展的不断深入，会计基础理论研究薄弱和滞后已经产生了越来越明显的“瓶颈”效应。这对于广大会计研究人员而言，既是严峻的挑战，又是难得的机遇。说它是“挑战”，主要是强调相关理论研究的紧迫性和艰巨性，因为许多实践问题急需相应的理论指导，而这些实践和理论在我国又都是新生的，没有现成的经验和理论可资借鉴；说它是“机遇”，主要是强调在经济体制转轨的特定时期，往往最有可能出现“百花齐放，百家争鸣”的昌明景象，形成“名家辈出，名作纷呈”的理论研究繁荣期和活跃期。

迎接“挑战”，抓住“机遇”，是每一个中国会计改革与发展的参与者和支持者义不容辞的责任。为此，我们与中国中青年财务成本研究会、东北财经大学会计学院联合创办了一个非营利的学术研究机构——三友会计研究所，力求实现学术团体、教学单位、出版机构三方的优势互补，密切联系老、中、青三代会计工作者，发挥理论界、实务界、教育界三方面的积极性，致力于会计、财务、审计三个领域的科学研究和专业服务，以期为我国的会计改革与发展做出应有的贡献。

三友会计研究所的重大行动之一就是设立了“三友会计著作基金”，用于资助出版“三友会计论丛”。它旨在荟萃国内知名会计学者的最新著作，传播会计、财务、审计研究与实践的最新成果与动态，自1997年起，每年推出一辑。

采取这种多方联合、协同运作的方法，如此大规模地遴选、出版会计著作，在国内尚属首次，其艰难程度不言而喻。为此，我们殷切地希望广大会计界同仁给予热情支持和扶助，无论作为作者、读者，还是作为评论者、建议者，您的付出都将激励我们把“三友会计论丛”的出版工作坚持下去，越做越好！

东北财经大学出版社

序

市场经济是信用经济、法制经济，而在将信用经济纳入规范化轨道的过程中，各种各样的合约无疑起着举足轻重的作用。正是由于合约的存在，界定了行为主体的权利和义务关系，使得市场经济得以健康、有序地运行。会计的基本职能是反映，因此，能否及时、真实、公允、合理地将合约的签订、履行情况以及与之相关的经济活动反映出来，确保各市场经济主体的利益，就显得十分重要。然而遗憾的是，多年来，会计对于合约的处理一直是以交换行为的实际发生作为确认基础，从而忽视了合约签订后到合约履行完毕前这段时期内即履行中合约的会计处理问题。

毋庸讳言，从历史的角度来看，不对履行中合约进行会计处理有其内在的合理性。因为，一方面，在工业革命之后、现行会计模式建立之时，社会经济环境较为稳定，商品价格和货币价格波动较小，因此对履行中合约不进行会计处理不会对企业财富和相关经济义务的公允反映产生多大影响；另一方面，现行会计模式本身也是建立在币值不变和持续经营等假设基础之上的，并以历史成本作为计量原则，这就自然决定了现行会计模式难以对履行中合约进行会计处理。产生在合约履行过程中，价格是经常变化的，而且这种变化只能用除了合约履行完毕、交换发生之后才能获得的实际成本之外的计量手段来计量，因此，对履行中合约进行会计处理涉及到对现行会计模式进行根本改造的问题，其难度可想而知。然而，时不我待，在这世纪交替之时，随着人类逐渐步出工业时代，迈入信息技术时代，社会经济环境的变化日新月异，竞争日趋激烈，

尤其是金融市场的发展和大量衍生金融工具的涌现,不仅使成千上万种新型合约随之产生,而且在对合约的会计处理上也提出了新的要求,再按照现行会计模式,在合约履行完毕、交换实际发生时进行会计处理已难以适应新的社会经济环境和信息使用者的需要,在这和情况下,对履行中合约的会计处理问题进行理论探讨和研究,并将其纳入会计系统就显得十分重要。近年来,因未对履行中合约进行会计处理而导致信息披露不充分、内控不严、监管不力,进而导致企业破产或陷入困境的例子已不胜枚举,这从另一个侧面使我们感到了对履行中合约进行会计处理并就此进行理论探讨的迫切性。

可喜的是,谷澍博士所撰写的《履行中合约会计论》在这方面作了十分及时、有益的尝试,使人顿觉耳目一新。本书是谷澍在其博士学位论文的基础之上修改而成的。他对履行中合约的确认、计量、报告等方面的开拓性研究,无疑对于丰富我国会计理论体系、指导会计改革实践颇具价值。

为了对履行中合约的会计处理问题进行系统探讨,作者首先明确了合约与履行中合约的概念,认为应以合约的签订作为确认始点,对履行中合约进行会计处理。然后层层推进,有理有据地探讨了履行中合约的确认、计量和报告问题,提出了许多颇有价值的新观点、新见解。作者在分析履行中合约的确认时,摒弃了将交换行为的发生作为确认始点的现行做法,提出在确认与履行中合约直接相关的资产与负债时,关键应该考察合约的签订是否导致未来经济利益的可能流入与流出、是否导致企业产生相关的权利和义务、是否属于一种交易或事项,倘若这三个条件满足,就应以合约的签订作为确认始点,进行会计处理。作者在讨论履行中合约的计量问题时,认为现有的负债计量属性不能完全满足与履行中合约相关的负债的计量要求,开创性地提出“引进现行收入”这一新的负债计量属性,并突破了现行的历史成本计量属性的桎梏,主张

以公允价值为主、多种计量属性并举的总体思路解决履行中合约的计量问题。在研究履行中合约的报告时,作者原则上反对将与履行中合约相关的资产、负债及损益在会计报表外以净额列示的做法,坚持一般应在表内以全额列示,只有在少数情况下,若符合特定条件,方可以以净额列示。毫无疑问,对履行中合约进行会计处理,会对会计信息质量产生深远影响。作者通过严密推导、仔细论证,认为将履行中合约纳入会计系统,可靠性有得有失,相关性则可大为提高,因此,从总体上看,有利于提高会计信息质量。作者最后还探讨了可以撤销的期权合约的会计处理问题,主张期权应自签约时即加以确认,并以公允价值作为其计量属性,在期权合约履行前,由于公允价值的变动而产生的差额应作为当期损益处理。全书首尾一致,既有理论探讨,又有实例分析;既联系实际,又具有前瞻性,因此,谷澍的研究不仅具有较高的理论价值,而且富有现实意义。

作为本书作者的博士研究生导师,悉本书能够出版我深感欣喜。相信作者在撰写此书时所作的深入细致的文献总结和孜孜不倦的创新探索,对推进我国会计理论的研究会大有裨益,故愿将它推荐给广大读者,并乐为作序。

上海财经大学校长
中国会计教授会会长

汤云为

1997年9月6日

ACCOUNTING FOR EXECUTORY CONTRACT ABSTRACT

Accounting for contract is one of the most important aspects of financial accounting, since it is impossible for any enterprise to operate without contracts.

Two points are very important for a contract; initiation of contract and delivery of contracted goods or services. Up to now, it is prevailing to recognize a contract at the first point, this dissertation is to examine certain issues related to the recognition of contract at the second point and structurally, can be divided into four chapters.

A contract that neither party has performed any of its promise is usually called executory contract in accounting literature. Chapter one retrospect the accounting literature concerning this kind of contract and especially, list the theoretical problems unresolved, the chapter also stress the importance and urgency of answering these problems.

Once we introduce executory contract into accounting system, its recognition, its measurement, its reporting and disclosure should be addressed successively. Chapter two presents an analysis about these problems. Firstly, the chapter argue that currently accepted asset and liability concepts accommodate executory contract. Secondly, measurement is considered, historical cost-based system is abandoned and multiattribute based system is adopted, a new measurement attributes called "Current Proceeds" is introduced to

account for changes of contract obligation before any party has performed its commitment. The margin between contract right and obligation should be treated as gain or loss in the period in which it occurs, here, realization concept is no longer applicable but accrual basis principle is unshaken. Finally, the chapter convert to discuss several alternative disclosure approach, the off—setting problem is especially addressed.

Chapter three examines the impact of alternative recognition points on qualitative characteristics of accounting information. The most important benefit of early recognition of contract is an improvement in the relevance, recognition at signing point could provide information more useful for assessing an enterprise prospective cash flow, liquidity and profit -- making ability. The factors contributing to reliability would be affected by earlier recognition in conflicting ways, completeness and representational faithfulness seem to support signing point but verifiability support delivery point. Comparability among enterprises might be improved by earlier recognition. Consistency might be weakened initially but improved finally. Cost of accounting information would increase if we recognize contract at signing point.

Option contract is different from other contract in that it is cancelable. Chapter four discuss the specific issues related to option contract, including recognition point of option contract, treatment of underlying asset, measurement about option itself, etc. and the last chapter discuss the treatment of swap contract.

KEYWORDS: executory contract, recognition, measurement, report, qualitative characteristics of accounting information

目 录

1 导论

1.1 履行中合约的概念	1
1.2 关于履行中合约会计处理的争论——历史的回顾	7
1.3 重新研究履行中合约会计处理的必要性	16
小结	26

2 履行中合约的会计处理——确认、计量与报告

2.1 履行中合约的确认	28
2.2 履行中合约的计量	41
2.3 与计量相关的若干具体问题的处理	54
2.4 履行中合约的报告	74
小结	85

3 履行中合约的处理对会计信息质量的影响

3.1 可靠性.....	87
3.2 相关性.....	97
3.3 信息的成本	107
3.4 可比性与一贯性	114
3.5 重要性	119
小结.....	127

4 期权合约会计处理的探讨

小结.....	142
---------	-----

5 互换业务会计处理的探讨

小结.....	152
参考文献	154
后记	158

1 导论

1.1 履行中合约的概念

一、合约的概念

履行中合约的概念是建立在合约概念的基础上的。在中文中,合约有时又称合同或契约,本文对这三个词不加区分,认为它们完全同义。

在西方国家,通常认为合约是由法律保障其执行的一个允诺或一系列允诺。例如,美国法学会在《合约的重新陈述》(Contract Restatement)第一章中指出:“合约是一个允诺或一系列允诺,违反该允诺将由法律给予干预,履行该允诺是法律所确认的义务。”《美国统一商法典》(Uniform Commercial Code)第一章第201条则规定:“合约系指当事人依本法及其他法律规则达成的协议所产生的全部合法债务。”

在我国,《民法通则》第85条规定:“合同是当事人之间设立、变更、终止民事关系的协议。”1981年制定,1993年修订的《中华人民共和国合同法》第2条则规定:“本法适用于平等民事主体的法人、其他经济组织、个体

工商户、农村承包经营户相互之间，为实现一定经济目的，明确相互权利义务关系而订立的合同。”

分析中外关于合约的种种概念，不难看出，合约具有以下特征：

（一）合约是一种协议

所谓“协议”，是指经过协商后取得的一致意见。“一致”即没有分歧，“意见”则是对事物的一定看法。换言之，合约首先是人们就某件事情经过讨价还价后达成的相同的看法或想法。

按照我国《民法通则》的规定，合约是一种设立、变更、终止民事关系的协议。这里的民事关系又称民事法律关系，是指人们在民事活动过程中形成的民事权利义务关系。所谓民事权利，是指法律赋予公民和法人享有的权利；所谓民事义务，则是指公民和法人按照法律规定应尽的责任。所以，在我国，合约是人们就设立、变更或终止某种民事权利义务而达成的相同的看法。

（二）合约至少有两方以上的法律地位平等的当事人

由于合约是人们之间的一种协议，因此，合约必须有两方以上的当事人。如果只有一方当事人，那就只能有一个看法，不存在达成一致意见的问题。合约当事人之间的法律地位必须平等，否则，就不可能有真实表达自己意思的自由，也不可能有真正的协商，双方之间的看法是否真正一致也就无从考察。

就合约的外延而言，其涉及的范围既包括经济业务，也包括非经济业务。鉴于会计的对象主要是经济业务，因

此,本文将重点研究经济合约的会计处理,所举范例以购销合约为主,有关结论则可推广至其他各类经济合约。

二、履行中合约的概念

一项合约,一般均需经过以下两个阶段:

一是合约的签订。合约签订的过程就是当事人各方就合约条款通过协商达成协议的过程,这一过程又可分为要约和承诺两个环节。“要约”是当事人一方向另一方发出订立合约的提议并提出合约条件的意思表示。通常,发出要约的一方称要约人,接受要约的一方称受约人。承诺则是受约人完全同意要约内容的意思表示。

二是合约的履行。合约的履行系指合约的当事人实施合约规定其应实施的行为,如交付货物、提供劳务及支付价款等。合约的履行是依法成立的合约发生的结果,它既是合约本身法律效力的主要内容,又是合约关系消失的主要原因。

值得注意的是,签约各方履行合约所规定的义务及履行完毕的时间可能相同,也可能不同,并且,出现后者的情况更为常见。

例如,甲乙双方于1991年1月1日签订一项合约,合约规定甲方应于1月10日前向乙方提供一定数量和质量货物,乙方则应于1月31日前向甲方支付货款。

该例中,如果双方均按期完成各自承担的义务,则甲方履约完毕的时间为1月10日,乙方则为1月31日,双方完成规定义务的时间是不同的。