
三友会计论丛(第二辑)

履行中合约会计论

谷 澍 著

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 / 张淑著. — 大连: 东北财经大学出版社, 2005

三友会计论丛(第二辑)

陈月苑 陈月苑 陈月苑

I 援... II 援... III 援会计理论 IV 援四

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2005)第 000000 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 106 号 邮政编码 116023)

朝阳新华印刷厂印刷 东北财经大学出版社发行

开本 880mm×1230mm 1/32 字数 10 千字 印张 4 插页 0

印数 1—500 册

2005 年 1 月第 1 版

2005 年 1 月第 1 次印刷

责任编辑 郭洁

责任校对 刘铁兰

封面设计 钟福建

版式设计 王莉

全套(八册) 定价 40.00 元 本册定价 5.00 元

本书由

三友会计出版基金资助出版

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,在这种情况下,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
二〇〇九年 九月 远日

作者简介

谷澍 男 1967年 愿月
生于上海市。1989年毕
业于上海交通大学工程
力学系,获工学学士学
位。1990年至 1995年在
大连中华会计师事务所
任职,1996年获中国注
册会计师资格。同年考
取东北财经大学会计学
专业的硕士研究生,1998
年毕业,获经济学硕士
学位。1998年起师从上海
财经大学汤云为教授
攻读博士学位,1999年
毕业并获经济学博士学
位。现任职于中国工商
银行总行会计部。曾在
《会计研究》等刊物上发
表 10多篇学术论文。本
专著是作者的博士论
文。

目 录

序

员 导论

员	履行中合约的概念	员
员	关于履行中合约会计处理的争论——历史的回顾	苑
员	重新研究履行中合约会计处理的必要性	苑
小	结	苑

圆 履行中合约的会计处理——确认、计量与报告

圆	履行中合约的确认	圆
圆	履行中合约的计量	源
圆	与计量相关的若干具体问题的处理	缘
圆	履行中合约的报告	苑
小	结	愿

猿 履行中合约的处理对会计信息质量的影响

猿 可靠性	愿 苑
猿 相关性	怨 苑
猿 信息的成本	员 苑
猿 可比性与一贯性	员 源
猿 重要性	员 怨
小结	员 苑

源 期权合约会计处理的探讨

小结	员 苑
----------	-----

缘 互换业务会计处理的探讨

小结	员 苑
参考文献	员 源
后记	员 怨

员 导 论

定义 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》(Restatement of Contracts)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 84 条规定：“合同是当事人之间设立、变更、终止民事关系的协议。”1999 年制定，2007 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 ,合约是人们对设立、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 2005 年 1 月 1 日签订一项合约,合约规定甲方应于 1 月 15 日前向乙方提供一定数量和质量的货物,乙方则应于 1 月 10 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 15 日,乙方则为 1 月 10 日,双方完成规定义务的时间是不同的。

由此可见,合约从签订至最终完成,其履行进展情况可能有三种:①正在履行中;②部分履行完毕;③全部履行完毕。在第一种情况中,签约各方均未完成其义务;在第二种情况中,部分签约方已经完成其义务,而其余签约方尚未完成其义务;在第三种情况中,签约各方均已完成各自承担的义务。对此,可以上文所举购销合同一例进一步说明如下:

1995年 1月 1日 原1月 1日: 合约正在履行中

1995年 1月 15日 原1月 1日: 合约部分履行完毕

1995年 1月 1日: 合约全部履行完毕

履行中合约(履行中合约)一词广泛出现在西方法学文献中。可以发现,在西方法学界,履行中合约指的是全部履行完毕之前的合约,即包括正在履行中的合约和部分履行完毕的合约(按照这种理解,上述甲乙双方签订的合约在 1995年 1月 1日之前均属履行中合约)。例如:

“一项合约签订以后,在签约双方完全履行他们的义务之前,可称为履行中合约。在签约双方均履行义务后,则称为已履行合约。”^①

然而,在会计文献中,履行中合约的含义却与此不同,例如:

“传统上,会计人员对那些被称为履行中合约的各方均未完成履约行为的合约是不加记录的。”^②

① 美国法律协会,《统一商法典》第 2-310 条。该条规定:“在买卖合同中,如果买方已经收到货物,则买卖合同即为履行中合约。如果买方尚未收到货物,则买卖合同即为未履行的合约。”

② 美国法律协会,《统一商法典》第 2-310 条。该条规定:“在买卖合同中,如果买方已经收到货物,则买卖合同即为履行中合约。如果买方尚未收到货物,则买卖合同即为未履行的合约。”

“在会计中,一个长期悬而未决的问题是如何处理那些签约各方均未履行义务的合约,一项履行中合约是双方均未完成履约行为的合约。”^①

由此可见,在会计上,所谓履行中合约指的只是处在没有任何一方完成履约义务状态下的合约,即前文所述的第一种情况。部分履行完毕的合约同完全履行完毕的合约一样,均不属于履行中合约。按照这种理解,前述甲乙双方签订的合约只有在 员怨年 员月 怨日以前方可称为履行中合约。上述情况可如图 员-员所示。

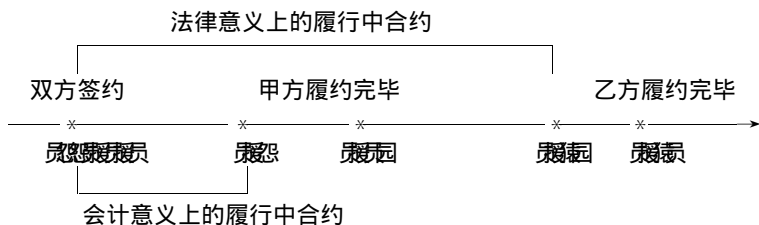


图 员-员

从某种意义上讲,法律是制约经济活动及经济关系的主要规范,而会计的职能则更多是“反映性”的,即对经济活动及有关经济关系进行“反映”,因此,在会计中,有关名词的含义与法律保持一致似乎更为顺理成章。然而,关于履行中合约,会计界与法学界的理解各不相同,笔者认为,出现这种现象的主要原因是在会计实务中对正在履行中的合约的处理与部分或全部履行完毕的合约的处理方式有明显区别,会计界潜移默化地便将这种处

① 李海峰,《会计与法律》,北京:中国财政经济出版社,2004年。

理方法上的区别作为划分履行中合约与履行完毕合约的标准了。

考虑到本文的中心议题是探讨签约各方均未完成履行义务时合约的会计处理,因此,在下文中,我们将沿用会计界已经约定俗成的对关于履行中合约的理解。

在展开下文之前,还有一个问题值得注意。本文以下将重点探讨以签约作为合约的确认基础的必要性与可能性,但签约有时要持续一段时间,有一个过程,在这一过程中,哪一个时点可作为合约处理的始点呢?

正如前述,合约的签订包括要约与承诺两个阶段。一般认为,承诺的生效意味着合约的生效(以此点作为合约的确认始点是理所当然的),但承诺何时生效各国法律却有着不同的规定。依照英美法系,承诺的生效是采用“投邮生效”原则的,即指在采用信件、电报等通讯方式表示接受时,接受的函电一经投邮或发出立即生效,只要发出的时间是在有效期内,即使函电在邮途中延误或遗失,也不影响合约的成立。而按照大陆法系,承诺的生效则以“到达生效”为原则,即表示接受的函电必须在规定的时间内送达要约人时合约方才生效,函电如果在邮途中延误或遗失,则合约不能成立。

例如,甲企业于 1985 年 1 月 1 日向乙企业发出要约,乙企业 2 日接到要约后,于 3 日复电表示接受,复电于 4 日到达甲企业。则按英美法系,合约于 1985 年 1 月 3 日成立,而按大陆法系,合约应于 1 月 4 日成立。

在我国,就国内业务而言,一般认为承诺自送达要约

人时生效,就国际业务而言,我国是《1980年联合国国际货物销售合同公约》的签约国,该公约第18条规定:“被发价人声明或做出其他行为表示同意一项发价,即是接受。缄默或不行动本身不等于接受。接受发价表示同意的通知送达发价人时生效。”

综上所述,可见,在我国,合约生效的时点应是承诺送达要约人的时刻。相应的,以签约作为合约的确认基础,有关会计记录也应始于该时点。

1.2 关于履行中合约会计处理的争论 ——历史的回顾

企业经营离不开与外界的各种交易,而这些交易的顺利完成则离不开合约。因此,在财务会计中,合约会计历来占有十分重要的位置。

由上文可知,就合约而言,有两个时点是关键性的:

一是合约的签订时刻;二是交换行为的发生时刻。

长期以来,会计对于合约的确认和计量一直是以后一个时刻为始点的。承前例,如果甲与乙约定有关货物的价格为1000元,甲获得该批货物的成本是800元,则就该合约,购销双方应分别作如下会计处理:

	甲企业		乙企业	
员月 员日	应收账款	员月 员日	存货	员月 员日
	销售收入	员月 员日	应付账款	员月 员日
员月 员日	银行存款	员月 员日	应付账款	员月 员日
	应收账款	员月 员日	银行存款	员月 员日
	销售收入	员月 员日		
	利润	员月 员日		
	销售成本	员月 员日		
	存货	员月 员日		
	利润	员月 员日		
	销售成本	员月 员日		

从上述会计处理可以看出,以交换作为合约的确认始点特点有二:

其一,与合约相关的未来经济利益及企业应承担的义务在签约时不加记录,只有在发生实际交换行为时方可确认为资产或负债;

其二,与合约相关的利益与风险在交换行为发生之前无论是否产生,均不加确认,尽管在此之前,这种利益与风险可能已经转移到本企业。

当企业所处经济环境相对稳定,商品价格波动较小时,上述处理方法并无不妥。然而,当这种情况不复存在,发生诸如商品市价在交换行为发生之前即剧烈波动之类现象时,如仍以交换行为作为合约确认的始点,会计对相关风险或利益的揭示就显得滞后了。承前例,如果甲方交货的时间不是 员月 员日,而是 猿月 员日,且由于某种原因,自 圆月份起,该批商品的市价急剧下降至 苑