

日本递延资产会计简介

高正昶

从现有的日本会计文献看,日本没有单独制定递延资产具体会计准则,其主要内容体现在日本企业会计原则、商法和税法,以及企业会计原则与相关法令的调整意见书中。

一、递延资产的定义和性质

关于递延资产的定义,在日本企业会计原则中,没有作出专门规定。按照企业会计原则的解释:递延资产是影响将来期间的特定费用,这些费用的特征是费用已经支付或支付的义务已确定;与支出相应的服务提供已接受,但其支出的效果预见会持续到将来。按照企业会计原则与相关法令调整连续意见书的解释:递延资产是服务已经提供完了的支出,它与预付费用的区别在于预付费用是服务还未提供完了的支出。某种支出作为递延资产处理的依据是支出已进行完了,由此提供的服务已接受,但预见支出的效果或对收益的贡献不仅涉及本期,而且会涉及到以后各期。可见,日本对递延资产的性质特征主要可概括为下述两点:1. 作为递延资产其支出的效果涉及到几个会计期间;2. 与预付费用相比较,递延资产是服务已提供完了的支出。在日本会计中,预付费用相当于我国的待摊费用,一年之内的预付费用作为流动资产反映,超过一年的预付费用不作为递延资产而在投资与其他资产项目中反映。至于递延资产没有交换价值、不可转让等性质特征,企业会计原则等会计规范和法律中均未指出,但这些问题可见于日本的会计教科书中。

二、递延资产的内容

目前,日本企业会计原则和商法认可的递延资产有下述8个项目。

1. 创立费

创立费是企业从筹办起到法律上确立止的这段期间所发生的费用。这些费用主要包括公司章程及各种条款的编制费用,与股份募集、缴款等相关费用,创立

事务所的租赁费,有关人员工资,创立大会费用,发起人报酬,企业注册登记费等。创立费能为企业设立和将来发展带来效果,具有递延资产性质。商法规定:创立费从企业设立起5年内平均摊销。

2. 开业费

开业费是企业从法律上确立起到开始营业止的这段期间所发生的费用。这些费用主要包括土地建筑物的租赁费、广告宣传费、交通通讯费、事务所消耗品费、有关人员工资、水电煤气等。与创立费相同,开业费具有递延资产性质,商法规定:在开业后5年内平均摊销。

3. 新股发行费

新股发行费是公司成立后,发行新股的直接支出。在日本即便股票溢价发行,股票发行费用也不从溢价中扣除,否则既减少了投资者权益又违反了资本性支出与收益性支出区分原则。新股发行费的主要项目包括募集股份广告费、金融机构和证券公司手续费、认股证、股票等印刷费。新股发行费有助于企业资金筹集,具有递延资产性质。商法规定:新股发行后3年内平均摊销。

4. 公司债发行费

公司债发行费是发行公司债的直接支出。这些费用包括广告费、金融机构及证券公司手续费、债券印刷费、注册费等。与新股发行费相同,公司债发行费具有递延资产性质。商法规定:在债券发行后3年内平均摊销。

5. 公司债折价

公司债折价是债券发行价格低于面值的差额。会计理论对公司债折价主要有两种解释。一种解释认为:公司债折价是债券票面利率低于市场利率时,债券发行公司对投资者以后各期少收利息的预先补偿。因此公司债折价具有预付利息的性质。另一种解释认为:发行公司债产生的债务不是面值,而是发行价格。公司债折价是为了在资产负债表中表示净借入债务额对面值

进行调整的项目,因此它不是预付利息而是一个备抵调整项目。按照前一种解释,公司债折价具有长期预付费用的性质,不符合递延资产的性质。而按照后一种解释,公司债折价是备抵调整项目,也不具有递延资产的性质。关于公司债折价作为递延资产,日本会计理论界是有异议的,这也是日本会计理论与实务相矛盾的地方。在日本,公司债发行一般是折价发行。而从实际情况看,公司债折价并非全由票面利率与市场利率的差异中产生,而与债券发行公司的担保能力与收益能力相关,即与债券发行公司的资信等级高低有关。资信等级低的债券发行公司,即使票面利率与市场利率一致,为了对资金筹集有利,也会折价发行债券。因此,日本有一种观点认为,公司债折价具有资金筹集费用的性质。如果这种理论成立,那么公司债折价与债券发行费用在性质上倒是相同的,符合递延资产的性质。商法规定:公司债折价在偿还期间内平均摊销。

6. 开发费

开发费是指现时进行生产经营活动的企业为采用新技术、开发新资源、开拓新市场以及采用新经营组织所支出的费用。开发费中不包括经常支付的费用,这种支出与企业目前采用的技术以及目前拥有的市场无关。为采用新经营组织所支出的费用其效果也涉及到将来。采用新技术的费用主要包括为引进新技术所支付的专利权初始费用以及专有技术的费用。开拓新市场的费用主要包括市场调查费、广告宣传费、营销人员与代销店的培训指导费。采用新经营组织的费用包括人员调整特别退休安置费、设备大规模迁移费及配置费等。关于新资源开发费主要指矿业、天然气等特殊行业的资源开发费,一般企业没有这方面的费用。商法规定:开发费从支出开始5年内平均摊销。

7. 试验研究费

试验研究费指企业为试制新产品、研究新技术的支出。试验研究费不包括为改良企业现时生产的产品或生产技术的支出,因为这种支出具有经常发生的性质,应计入当期损益。关于试验研究用的设备,如果认为试验研究完了尚可使用,可先计入试验研究费,待试验研究完了再估计设备的价值并冲减试验研究费。关于试验研究阶段产生的收益应冲减试验研究费或增加本期试验研究费的摊销额。对于试验研究成功,其摊余价值无须转入资产或无形资产项目;而试验研究失败其摊余价值也可全部转入营业外支出等项目。与开发费相同,试验研究费是与本期收益无关的支出,具有递延资产性质。商法规定:试验研究费从试验研究完了的5年内平均摊销。

8. 建设利息

日本商法规定:铁路、水力发电等特殊行业的企业,在成立2年后还不能全部对外营业时,可按照企业章程规定,对股东派付股票发行价格5%以内的利息。这种利息叫建设利息。向股东派付建设利息主要有有助于企业发行股票筹集资金。商法把建设利息作为递延资产,从会计理论上说是很难解释的。日本一些会计学者认为:建设利息本质上是股东出资的部分返还或者是股利的预付,不具有递延资产的性质。建设利息在二战前广泛在日本采用,二战后已很少见到。

三、税法上的递延资产

商法认为只有上述8个项目的支出,可作为递延资产并按规定的年限摊销,但税法对商法认可的8个项目除公司债折价外,既可以资本化计入递延资产,也可以费用化计入当期损益,这由企业选择决定。税法又规定:费用支出效果涉及一年以上的下述项目支出应予以资本化,并按规定的年限摊销。这些项目主要包括:1. 公司债折价;2. 企业改良自己使用的公共设计支出,如道路、堤防、下水道的建设等;3. 企业设置、改良共同设施的支出,如商业街的拱顶、牌楼、遮阳伞、装饰用电灯等;4. 取得房屋建筑物租赁权的支出,如底金、拆迁费等,但不包括取得土地租赁权的支出;5. 接受劳务的支出,如电脑软件设计开发费等;6. 用于广告宣传赠送的资产,如汽车、陈列棚等;7. 其他如加入同行业团体会员费、按合同支付给职业体育选手的费用。

由于税法与商法在递延资产的范围上及会计处理上不一致,因此实务上一般是把税法规定的上述项目,有些列入递延资产,有些列入投资与其他资产或无形资产项目中。

四、递延资产披露事项

在资产负债表中,根据商法规定应单独设置递延资产科目并列示其摊余价值。但如上所述,由于税法允许企业选择资本化或费用化的处理,因此实务上递延资产一般按税法处理,大部分属于递延资产的支出一般都费用化,少部分按税法规定的资本化项目一般计入投资及其他资产项目中。在资产负债表的注解中,主要列示递延资产的处理方针。如一次摊销法还是分期摊销法。另外当递延资产中的开业费、开发费、试验研究费的合计额超过资本公积与盈余公积的合计额时,必须附注其差额。商法规定:当企业分配股利时,如果其差额存在,应从可分配利润中扣除其差额,然后才能分配股利。

责任编辑 宋军玲