

递延资产的性质 及其中外比较

许玉红

企业的资产按其性质可分为流动资产、长期投资、固定资产、无形资产、递延资产及其他资产。递延资产是构成企业资产的重要组成部分,因此,研究递延资产的性质很有必要。

递延资产又称递延费用或长期待摊费用,递延资产同固定资产、无形资产相比,在损益计算上有其特性,都是跨越未来若干个会计期间,其价值一部分一部分地转销为未来各期的费用。但也有其特性,一般来说,递延资产具有如下特性:

第一,递延资产本身没有价值,不可转让。企业的固定资产是有形资产,本身含有价值,可以转让;无形资产虽然没有实物形态,但它代表着一种法律上的权力,本身有价值也可以转让,递延资产则不同,它一经发生就已经消费完了,虽然把它作为一项资产核算,但它是一项虚资产,没有价值,不能转让,假如企业破产

清算,由于固定资产、无形资产有价值,可以与企业的负债相抵,而递延资产本身没有价值,不能转让,只能由企业的所有者和债权人等负担,所以,作为企业的所有者和债权人,不希望有更多的递延资产的存在。

第二,未来效益具有不确定性。递延资产是为了一定目的而发生的支出,如开办费是为了设立一个企业而发生的费用,但它一经发生就已经消费完了,它的经济效果仅期待于未来,如果未来有效益,就能抵补已发生的支出;如果未来没有效益,就形成潜亏,因此其未来经济效益具有不确定性。

第三,具有集合费用的性质。由于递延资产是为了一定目的而发生的支出,为了达到这一目的,需要发生各项费用。递延资产是发生的各项费用的集合,因此具有集合费用的性质。

递延资产实质上是一种费用,或者说是一种没有实体的过渡性资产,在资产的归类上,许多国家把它归类为“无形资产”。

在我国原有的会计制度中,没有递延资产的概念和核算内容,1993年7月1日,我国《通则》《准则》及新的行业会计制度中开始出现“递延资产”的概念和核算内容,并作为一级科目被列入13个行业会计制度中。可以说递延资产的核算具有中国特色。现行制度规定:递延资产是指企业发生的不能全部计入当年损益,应

会计队伍的稳定性。关于国有企业单位会计机构负责人的任免问题,《会计法》第二十三条作出规定。至于城乡集体企业会计机构负责人的任免问题,可以结合各地的实际情况,由财政部门与有关部门联合立法或作出规定,来保证城乡集体企业会计机构与人员的稳定性。在规定的中,要体现如下原则:会计机构与人员具有法律规定的相对独立性原则;要按规定的程序任免会计机构负责人的原则;保障会计人员依法履行会计核算与监督职能的原则;保护会计人员合法权益的原则;企业法人代表对会计机构及会计人员承担行政责任与法律责任的原则;对企业法人代表贯彻执行《会计法》的奖惩原则;对会计人员工作的奖惩原则;财政部门为会计工作的管理机构原则。第二,强化会计证管理,杜绝无证人员上岗。为保证会计人员具有较高的业务素质,提高会计工作质量,各级财政部门要不断强化会计证的管理,与税务、工商、银行等部门密切配合,以发放、使用和管理会计证的行政手段,迅速改变企业随意撤换会计人员和无证人员上岗的现象。要严密会计证的发放程序,完善会计证的考试办法,研究制定会计证发放之后的管理措施。

5. 建立健全会计档案管理制度,规定企业必须建立档案室,由专人管理。

责任编辑 宋军玲

当在以后年度内分期摊销的各项费用。包括开办费、固定资产修理支出、租入固定资产的改良支出以及摊销年限在一年以上的其他待摊费用。

在国外,递延资产被普遍称做“软成本”。对于“软成本”在发生时,是作为资产递延到以后各期还是作为费用记入当期损益,被认为是一个很难的问题,因为这些费用的发生是否能给企业的未来带来收益,其成本和价值是否能够可靠的计量,具有不确定性。企业每发生一项支出,都要寻找其是否给企业的未来带来经济利益,成本和价值是否能够可靠地加以计量,当然,有些支出是很容易确定的,比如,企业购买一台机器设备而发生大额支出很明显是一项资产支出,销售部门职工的工资支出很明显是销售费用,属于收益支出,等等。但有些支出是否给企业的未来带来经济利益很不明确,或者很难无疑地加以确定。在美国、日本、英国、法国以及香港地区,对“软成本”的处理一般以国际会计准则对资产的定义和确认标准加以判断确定。国际会计准则关于资产的定义是:“……资产是指作为以往事项的结果而由企业控制的,并可望能给企业带来未来的经济利益的一种资源。……如果一项资产的未来经济利益很可能流入企业,其成本或价值也能够很可靠地加以计量,就应当在资产负债表中确认其为资产……”。经过判断,符合资产定义的作为资产递延到以后各期,不符合资产定义的作为费用计入当期损益。

在国外,如果一项支出被确认为资产,首先考虑的是这项资产的成本在未来期间以何种方式确认为费用。为实现这一目标,一般采取摊销的方法,在预计使用年限内摊销为未来各期的费用。但是预测摊销时间跨度越长,预期使用年限内收益的实现会变得越不确定,因此,谨慎原则的应用,“软成本”几乎都在相对短的期间内进行摊销。

在国外,制定“软成本”的会计政策和核算方法被认为是很重要的事,因为没有它,企业的管理人员,可能按照自己的偏好,人为地处理各项支出,例如,有些企业为了报告尽可能好的净收益,吸引更多的投资者,往往人为地将本属于费用性质的支出,也作为资产处理,而创造虚假利润。又如,为了达到少交所得税的目的,可以人为地将本属于资产性质的支出,全部记入当期费用等等。

责任编辑 袁庚

谈会计政策 及其揭示

漆秀岚

本文以正在建设过程中的企业会计准则体系为理论依据和逻辑起点,剖析会计政策的内涵和外延,并在此基础上探求现代企业会计政策的选择方法、质量约束和揭示程序。

一、会计政策的基本概念

(一)会计政策的内涵

从严格意义上讲,会计政策是一个外来术语,它来源于利用公认会计准则规范企业会计行为的过程中。按照美国会计原则委员会(APB)发布的题为“会计政策的揭示”的第22号意见书的定义,会计政策是指报告主体所依循的会计原则以及应用这些原则的方法。国际会计准则委员会(IASC)公布的“会计政策的说明”第1号国际会计准则中,则提出会计政策包括在编报财务报表时,管理人员所采用的原则、基础、惯例、规则和程序的见解,并进一步指出即使是针对同一会计事项,在处理中也有许多不同的会计政策,需要根据企业的具体情况,选用最能恰当地表现其财务状况和经营成果的政策。

上述两种表述显然存在一定的差别,但至少有两点是一致的。第一,会计政策是与会计人员的选择相联系的,而这种选择又必须符合公认的(或法定的)会计准则;第二,会计政策是企业贯彻会计准则、进行会计处理的基本方针,或者说是公认会计准则与具体会计行为之间的一种过渡。换言之,即企业会计程序与方法