



关于“资产”的两个问题

林 凡

资产信息是反映企业财务状况的重要财务信息。作为一项会计要素,资产是构建财务报表不可或缺的重要“材料”。但是,有关资产的若干问题,一直存有争议。本文选出其中的两个问题作粗浅讨论,以期抛砖引玉。

一、关于资产的实质

资产的实质是资产定义中需要明确的内容。国际会计准则的概念框架认为,资产是由过去事项形成而由企业控制的、预期为企业带来未来经济利益的资源,也就是说,资产的实质是经济资源;美国财务会计准则的概念框架认为,资产是特定个体从已经发生的交易或事项所获得或加以控制的、可能的未来经济利益,即,资产的实质是未来经济利益;澳大利亚会计准则的概念框架认为,资产的实质是未来经济利益或服务潜力;加拿大会计准则的概念框架认为,资产的实质是经济资源;英国会计准则的概念框架草案认为,资产的实质是对未来经济利益的权利。概括地说,对于资产的实质基本存在以下观点:一是(经济)资源;二是(可能的)未来经济利益;三是对未来经济利益的权利。

应该说,以上三种观点都有一定的道理,但本文认为经济资源是资产的实质,以此来定义资产,比较容易理解。资产含有未来经济利益,但资产首先表现为一种资源状态。如果特定企业控制了一项经济资源,自然能从该资源中获得未来经济利益。国际会计准则委员会在讨论制定概念框架时,曾经将资产定义为未来经济利益,后因多数人反对才改为“资产是……资源”。认为资产是一种权利,与认为资产是一种资源有一定重合性。因为特定企业控制一项经济资源,也拥有了一项权利,这项权利是排斥其他个体(企业)“接近”资产所能带来的未来经济利益的。

二、资产的确认原则

某一项目作为资产予以确认首先要符合资产的定义,即是由过去的交易或事项所形成而由企业控制的、预期为企业带来未来经济利益的资源。在此前提下,尚需要符合两条基本标准,第一,与需确认的项目有关的未来经济利益可能流入企业;第二,需确认的项目的成本或价值可以可靠地予以计量。以上标准中的第二条实际上涉及计量;一般情况下,不存在理解上的分歧。问题的关键在于第一条确认标准如何理解,其中又以如何理解“可能”为重点。以纳税亏损结转未来期间抵扣为例,有人认为,当企业出现纳税亏损时,如果有关规定允许结转未来期间予以抵扣,那么就可确认递延所得税资产。理由是,纳税亏损的出现,意味着企业将来可以抵扣一部分应税收益,从而满足了“未来经济利益能够流入企业”这一标准。另有一些人认为,企业出现纳税亏损时,即使有关规定允许结转未来期间予以抵扣,也不能立即确认递延所得税资产;换句话说,恰当的确认时点应是企业实际获得了能够用于抵扣纳税亏损的应税收益。原因在于纳税亏损这一事项的出现不足以说明与之有关的未来经济利益“能够”流入企业。从这个例子也可看出,实际运用确认标准时,即使是对同样的事项也可能产生不同的结果。

人们试图用“数量”来衡量“可能”,但同样会产生不一致的问题。比如,美国和加拿大的注册会计师们一般认为,当某一事项发生的概率达到 80% 或 90% 以上时,可以认为是“可能发生的”;而澳大利亚的注册会计师则认为发生的概率达到 50% 以上就是“可能”的。前者实际上是等到事项几乎就要发生才认定为“可能”,而后者对“可能”的理解则更多的是基于统计标准。还有一些人甚至将发生的概率在 50% 以下的事项都认为是“可能事项”。那些认为出现纳税亏损就应确认递延所得税资产的人实际上就持有这种观点。

当某一符合资产定义的项目为企业带来经济利益

成本会计几个理论问题的探讨

栾甫贵

1993年7月1日实施“两则”“两制”以来,“成本会计”已从原来的行业会计中独立出来,成为一门会计学分支,在高校中作为一门独立的课程列入教学计划中,并在成本核算基础上加入成本预测、成本决策、成本控制等内容,大有与管理会计融为一体之趋势,造成课程内容的重复和学科的混乱。鉴于此,探讨有关成本会计的理论与实务问题当属必要。

一、关于成本会计的独立性问题

成本作为企业一定时期内生产特定种类和数量产品的资金耗费,是任何时代的任何企业都十分重视的一个问题,在走向市场经济的今天更是如此。那么是

否所有与成本有关的价值问题都可以纳入成本会计呢?显然不是。现在有一种不良的趋向:各个学科(分支)都在尽力扩大自己的“势力”范围,拉长自己的“羽翼”,造成不必要的交叉和重复。

一般认为,现代管理会计是从原来的成本会计中发展而来的,由此成本会计的职能即扩展为成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析及成本考核等,形成了庞大的成本会计体系和内容,从而造成了与管理会计、财务管理等课程的重复。为此有的学校将管理会计与成本会计合并为“成本管理会计”,其重要理由之一是:现代会计分为财务会计与管理会计两大分支,成本会计顺理成章融入管理会计,同时与

的可能性达到80%以上才予以确认,那么就有可能使部分资产不能及时地得到确认,从而低估了企业的资产总量。比如,企业拥有一份看涨期权,期权合约规定其有权在将来的某个特定时点以特定的价格购入某企业的股票,对该企业而言,如果将要购入的股票的价格上涨,那么它便有利可图,可以获得未来经济利益。但在该企业与其他企业签订期权合约时,是不能肯定将要购入的股票的价格有80%以上的概率会上涨并超过期权的行使价格。如此,按照“可能性达到80%以上”的标准,该企业便不能确认所拥有的看涨期权为一项金融资产,这似乎不妥。在实践中,我们确认资产也不完全是按“可能性达到80%以上”这一标准的。比如,企业新购入一项固定资产,通常的做法是立即确认。而实际上,该固定资产就一定(或80%以上)能为企业带来未来经济利益吗?情况并不总是如此。

如果能将资产确认的可能性标准给予恰当的量化,对于企业会计人员以及职业会计师进行业务处理是有帮助的。问题是量化指标如何确定,在实践中又

如何运用它。本文认为,借用统计上的可能性标准是可行的,即资产项目能为企业带来经济利益的可能性超过50%时就应予以确认(当然,资产项目的成本同时还应可靠地予以计量)。虽然这样不如“可能性达到80%以上”那样稳健,但这种可能的不稳健因素可以通过诸如资产减损、中止确认等方法予以消除。至于在实践中如何运用这个标准,仍然需要判断。因为并不是所有的经济事项或交易,人们都可以客观地确定其为企业带来未来经济利益的可能程度。对于执业会计师而言,这或许就是一种风险所在。对于会计制度的制定者而言,需要尽可能地给出指南。如针对纳税亏损形成的递延所得税资产的确认问题,在有关的规定中应给出一些判断的标准,如企业是否有足够的应税暂时性差异,且该差异是否将产生可用纳税亏损抵减的应税收益;企业是否在纳税亏损抵减期限前拥有应税利润;纳税亏损是否由不可能再出现的、能探明的原因形成,等等。

责任编辑 袁庚