

对现行会计准则取消“待摊费用”科目的看法

太原化学工业集团公司焦化厂 魏晓刚

一、现行会计准则取消“待摊费用”科目的原因

1. “待摊费用”不符合“资产负债观”。这种观点认为,现行会计准则强化资产负债观,淡化收入费用观。他们认为“待摊费用”本质上是一种费用,是企业的一项“沉没成本”,如果将它归类于资产,会虚增企业的资产总额,严重影响企业财务指标的公允性,不利于投资者对企业财务状况与经营成果作出正确的判断。

2. “待摊费用”不符合现行会计准则会计要素的定义。这种观点认为,科目定义必须紧扣现行会计准则对资产和负债的定义。现行会计准则明确规定,资产是指企业过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。他们认为,待摊费用是企业已经发生的、应由当期及以后各期负担的费用,直接表现为经济利益流出企业,因此不能被划入资产范畴。现行会计准则明确规定,费用是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。这一定义能很好地包容摊提类费用的定义,因为每一个摊提类明细项目都很可能使经济利益流出企业,而且其经济利益的流出额都能可靠地计量。因此,摊提类费用应隶属于费用要素而不是资产或负债要素。

二、现行会计准则下待摊费用的核算

1. “待摊费用”科目有存在的必要。财务报表编制有三个基本要求,即可比性要求、重要性要求和相关性要求。原制度中“待摊费用”的核算内容庞杂,既有受益期不能确定的待摊费用,又有具有存货属性的低值易耗品,还有构成固定资产后续计量的固定资产改良支出等。这样一个成分复杂的科目显然与现行会计准则下报表列报的可比性要求、重要性要求和相关性要求是不符的,因此,笔者认为,原制度下“待摊费用”核算的内容在现行会计准则下依然存在,也就是说会计事项并不因准则变更而消亡,只是对其核算内容进行了科学分类,并将其归并到了性质或功能相同或相似的会计科目中。例如,与非流动资产相关的待摊费用列入“预付账款”科目;与流动资产相关的待摊费用列入“其他应收款”科目;不符合资产定义的待摊费用只能冲回或按照前期差错更正原则处理。如果我们能够将原“待摊费用”涵盖的会计事项全部分解或重分类到其他报表项目或核算科目中,这个科目也就没有存在的必要了。

但笔者认为,这个科目核算的会计事项并不能全部合理地并入或分解到其他科目或项目中,如不符合资本化条件的

修理费用的摊销等。其实,大家都知道,资产价值的构成无外乎料、工、费三部分。我们不能因为摊提类费用中有不能归属到某一资产上的费用就认为其属于费用,而不符合资产或负债的定义。如刚才所说的不符合资本化条件的修理费用的摊销,笔者认为它类似于折旧费用的提取,构成资产价值的一部分,即便我们为了核算方便不计入资产中,也不应简单地将其一次性计入期间费用中,这样会使当期的所有者权益发生不规则变动,违反实质重于形式、谨慎性、相关性等原则。另一个不能自圆其说的例证就是长期待摊费用的处理,同样是跨期摊提类费用,难道就因为所跨期限长短不一,我们就人为地将其分别定性为资产与非资产?笔者认为,现行会计准则之所以没有专门明确这两个科目的具体处理程序,也有这种考虑在内。

2. “待摊费用”科目的取消与税务政策调整相关。如上所述,笔者认为,即便在现行会计准则下待摊费用依然有存在的必要,取消“待摊费用”科目的主要原因是税务政策调整。“待摊费用”科目的存在体现了配比原则和谨慎性原则。但由于受益期的不确定性直接导致摊销的随意性,从这个角度上讲,待摊费用的存在就弊大于利了。

新企业所得税法颁布后,我们发现有两个重要变化,一是所得税税率下调至25%;二是费用控制更加严格。如对业务招待费实行双重控制,即只允许税前抵扣实际发生费用的60%,同时所抵扣的费用还不得超过本年度营业收入的5%;职工福利费、职工教育经费均不再预提据实列支;业务招待费、广告费、业务宣传费等在不超过各自规定比例的前提下据实列支。也就是说,费用在发生当期即予以确认,不再人为划定受益期,强调费用发生的时效性和真实性。从而将一年内的待摊费用或预提费用分别不同性质在“预付账款”、“其他应收款”或“其他应付款”科目下核算,体现了费用的发生与商品或劳务提供者之间的相关性,从而堵塞了人为调整利润的漏洞,保护了企业监管者的利益。

因此,也有的企业并没有按照现行会计准则的要求直接取消“待摊费用”科目,而是按现行会计准则的要求重新规范了该科目核算的内容。不过,在报表列报时仍要将其归并到“预付账款”或“其他应收款”项目中。

笔者认为,从目前的情形来看,我国仍应保留“待摊费用”科目,但要根据现行会计准则将符合“预付账款”、“其他应收款”科目定义的内容剔除后,期末将其反映在资产负债表中的“其他流动资产”项目。○