

刍议待摊费用的核算与披露

华北电力大学 杨方文 林志宏

新会计准则实施后,相应的会计科目也进行了调整,取消了“待摊费用”科目,对外提供的会计报表也不再披露这方面的信息。“待摊费用”科目取消后,其相关业务应当怎样进行核算与披露?本文就此问题作些探讨。

众所周知,待摊费用是基于权责发生制产生和存在的,“待摊费用”科目的取消,是否意味着对权责发生制的舍弃呢?答案是否定的。

第一,新《企业会计准则——基本准则》(以下简称“基本准则”)虽然在“会计信息质量要求”中取消了权责发生制原则,但是将其列入了总则中。显然,基本准则把权责发生制确定为会计基础,而不是在会计信息质量要求中规定,因为权责发生制是相对于收付实现制的会计基础,贯穿于整个企业会计准则,属于会计的基本问题。因此,相对于旧会计准则而言,权责发生制的统驭作用更强,层次更高。

第二,变化后“权责发生制”更为贴切的解释应当为“按照权责发生制,要在交易事项和其他事项发生时确认其影响,而且要将它们记入与它们相联系的期间的会计记录并在该期间的财务报告中予以报告。”相对于传统的权责发生制(范围过于狭窄,只限于收入和费用),基本准则中权责发生制的覆盖面更广、系统性更强。

一、“待摊费用”科目取消后相关业务的核算问题

依笔者看来,“待摊费用”科目存在与否似乎处在一个矛盾之中。

一方面,取消待摊费用的理由很充足,如:①待摊费用不符合资产的定义。待摊费用是指企业已经支出,但应当由本期和以后各期分别负担的各项费用,该资源预期不会给企业带来经济利益,表现为企业的经济利益流出和资产、所有者权益的减少。而资产则是指过去的交易或事项形成并由企业拥有或控制的资源,该资源预期会给企业带来经济利益。②待摊费用的会计处理违背了谨慎性原则。待摊费用发生时相关资产已经流出企业,只是按照权责发生制原则不能全部计入当期损益。而谨慎性原则要求企业的会计核算不得多计资产和收益、少计负债和费用。③待摊费用容易成为企业操纵利润的借口和手段。

另一方面,保留待摊费用的理由也很充足,如:①费用(特别是大额费用)通过待摊费用进行处理,符合权责发生制的总体要求。②通过待摊费用进行过渡,从而达到均衡企业成本费用的目的,不仅是企业成本费用管理的需要,也是正确计量经营成果的需要。③利润操纵是企业故意的行为,

即便取消了“待摊费用”科目也无法避免利润操纵。

笔者认为,以上赞成取消待摊费用的,其实质是赞成取消会计报表中的“待摊费用”项目,这与待摊费用的核算无关;以上赞成保留待摊费用的,其实质是赞成保留待摊费用的核算,并不涉及待摊费用的披露。因此,当前所谓的争议其实并没有实质上的矛盾。

权衡利弊之后,笔者赞成取消会计报表中的“待摊费用”项目,但是不赞成取消“待摊费用”科目,因为长期以来,我国会计实务中一直是奉行权责发生制原则,断然取消“待摊费用”科目,势必造成实务混乱。

值得注意的是,新会计准则一方面取消了待摊费用(包括账户和披露项目),另一方面又保留了长期待摊费用(包括账户和披露项目),实在让人难以把握。其用意可能是相对于长期待摊费用,待摊费用的金额小、时间短(1年内),两者相差较远。但笔者认为:①金额大小是一个相对的概念,对于信息披露者如此,对于信息使用者也是如此,两者并非是一个统一的标准;②时间短是指费用不跨期,在1年内就能够全部摊销完毕(更多的可能是巧合),否则披露信息的真实程度就会大打折扣。因此,取消“待摊费用”科目实在不是一个明智之举,因为再也找不出一个比“待摊费用”科目更适合处理具有待摊性质费用的科目了。

二、“待摊费用”科目取消后相关业务的披露问题

笔者认为,在核算上应当保留“待摊费用”科目,但是在披露上则应取消“待摊费用”项目(同时还应当取消“长期待摊费用”项目,因为它也不符合资产的定义)。那么,相关业务的信息应当如何进行披露呢?具体建议如下:

第一,待摊费用(包括长期待摊费用)是企业已经发生的支出,但应当由本期和以后各期分别负担的各项费用,其实质是引起所有者权益的减少。由于待摊费用反映的是一项未来费用,该资源预期不会给企业带来经济利益,因此,它是以后会计期间“本年利润”的减项,最终反映企业投资者对企业未来净资产所有权的减少。为了更加合理、真实地披露会计信息,实务中应当将尚未摊销完毕的待摊费用(包括长期待摊费用)确认为所有者权益,将其列入“未分配利润”项目。

第二,在会计报表附注中详细披露企业尚未摊销的待摊费用(包括长期待摊费用)的确认标准、种类、金额以及影响时间,方便报表使用者了解这方面的信息资料,以利于他们的判断和决策。○