

会计递延的原理阐释和实务应用

胡远芬

(华北电力大学经济与管理学院 北京 102206)

【摘要】 本文以会计递延的理论基础入手,详细阐释了会计递延的原理,提出了跨表递延和表内递延的分类设想,并结合具体的业务探讨了会计递延的处理方式。

【关键词】 会计递延 权责发生制 配比原则 会计职能

会计递延是常见而又体现会计本质特点的会计处理方式。本文从理论与实务两方面阐述了会计递延,旨在通过充分的说明与论证,强调会计递延的理论价值和应用价值。

一、会计递延的内涵及特征

会计递延作为一类会计处理方法,它的理论基石是权责发生制,同时也与配比原则、会计分期假设密不可分。

1. 内涵:会计递延是权责发生制下典型的方法论。会计递延是为了更好地反映经济资源及其变动与期间的配比关系。递延是跨会计期间的顺延,通常是为了满足会计信息可比性、有用性的质量要求,将收付实现视角调整为更正确合理的权责发生视角。

笔者认为,会计递延可从报表联系视角分为跨表递延和表内递延两大类。跨表递延,具体是指,当现金的收支早于权利义务产生时间时,会计上将一笔暂时不能体现为收入或利得的现金流入确认为一项负债,而将一笔暂时不能体现为费用或损失的现金流出确认为一项资产。该种递延的后续结果是经济资源及其变动情况从资产负债表传递到利润表,即先将现金的流入或流出状态在资产负债表“搁置”,而不干扰权责不相关的期间,也就是不干扰无关期间的利润表,等到权责匹配时,这种“搁置”状态会被解除,相关经济资源的变动状况才会在利润表上反映出来。

当然,在特殊情况下也会发生进行表内递延。这里的表仅指资产负债表。这种情况指经济资源或现时义务暂时不能反映为一类资产或负债,而是先暂记为另一类资产或负债,待到时机恰当时再转回。企业内部经营管理的过程中,管理者常需要了解各项资产负债的具体分类及金额,作为评价管理业绩和制定财务计划的依据。资产负债表内部的递延通常是为满足内部管理的需要。

2. 特征。

(1)会计递延表明一种暂时性、可预测的状态。“暂时性”是指在会计递延类科目中记录的权责最终会匹配到适当期间的适当科目。广义上讲,任何资产只要被损耗,都会影响当期

或以后期间的损益,资产的费用化过程也是一个“递延”过程。“可预测”是指一般在确认一项递延资产或负债时,就有足够的经验和证据判断该暂时性资产转化为费用或损失,及该暂时性负债转化成收入或利得的具体过程,包括与其配比的期间、每个期间分配的金额、转入的科目和最终列报项目的名称。

(2)递延类科目均是资产负债类科目。这是由资产负债表的特点决定的。资产负债表反映时点的存量,可进行跨期间传递,而利润表反映期间的流量不具有跨期传递的功能,每期的经营成果都是从利润表中结转到资产负债表的未分配利润中才得以跨期体现。因此递延的需求只有资产负债表才能满足。

(3)会计递延不同于税法递延。此文所述的会计递延,均是从会计视角出发,遵照权责发生制的会计处理方式,与税法中的递延不同。税法中也有递延的情况,如企业债务重组应确认的应纳税所得额占该企业当年应纳税所得额50%以上,可以在5个纳税年度的期间内,均匀计入各年度的应纳税所得额。但是在会计视角下,由于债务重组产生的收益属于当期,不存在递延的必要。

(4)会计递延不同于一些特殊的暂记形式。这里所讲的特殊暂记形式,主要是指将暂时不明缘由的资产盘盈盘亏计入“待处理财产性损益”。这其实是会计中为了达到期末账实相符这一基本要求的“无奈之举”,而不是为了遵照权责发生制。通常情况下盘盈、盘亏时当期期末的“待处理财产性损益”科目余额会转入下期,对查明缘由的期间的损益产生影响,事实上这样处理是背离权责发生制的。而会计递延则是严格遵照权责发生制的。

(5)递延类科目与损益类科目的区别与联系。其主要针对跨表递延(从资产负债表到利润表)。递延类科目的名称通常就是含“收益”、“费用”字眼,因而容易让人误以为是损益类科目。应当注意,递延类科目中包含的“待递延”、“递延”、“待摊”、“未确认”、“未实现”字眼才是认识科目性质的关键。递延类科目可以说是部分损益类科目的“仓库”,等到期间配比时准时定量“发货”。

(6)递延类科目与备抵类科目的区别与联系。常见的备抵类科目有“累计折旧”、“坏账准备”、“存货跌价准备”、“资产减值准备”等。这类科目的共性是反映资产价值的减少,一般随着时间的推移金额会增加,在报表中作为资产原值的减项。它们和相关费用类科目同增、同减。有一些情况下递延类科目也会有相关联的资产负债,如“未实现融资收益”和“长期应收款”科目、“未确认融资费用”和“长期应付款”科目,也有备抵关系。但一般来说,递延类科目反映的金额会随着时间的推移减少,它们和有关的“对接”科目(跨表就是损益类科目,表内就是资产负债类科目)的金额反向增减。

二、递延类科目分述

递延科目分类如下表所示:

科目性质	科目名称	后期相关科目或项目	递延类型
资产类	未确认融资费用	财务费用	跨表递延
	待摊费用、长期待摊费用	期间费用	
	递延所得税资产	所得税费用	
	待抵扣消费税	营业税金及附加	
	……	……	……
负债类	未实现融资收益	财务费用	跨表递延
	递延收益	营业外支出	
	递延所得税负债	所得税费用	
	递延增值税负债	应交税费	表内递延
	……	……	……

1. 具有融资性质的长期业务。常见的具有融资性质的长期业务有融资性质的分期收款销售业务(分期付款购买业务)、融资租赁业务等。对于付款方,会有一笔“长期应付款”和“未确认融资费用”;对于收款方,会有一笔“长期应收款”和“未实现融资收益”。“未确认融资费用”和“未实现融资收益”就是应该在合同涵盖期间按实际利率摊余成本法分期确认的财务费用和收益。在这些情况下进行递延处理,不仅严格遵循权责发生制,而且体现出了业务的融资性质。

2. 税款的缴纳。现行企业会计准则中已经单设了所得税费用准则,对相关递延处理作了较详细的规定。然而事实上,不单是所得税,企业缴纳的很多税种在某些情形下也应当递延。下面将分企业所得税、增值税和其他税种三类来说明。

(1)企业所得税:由于税法的规定不完全与会计理念吻合,税法上认定的企业应纳税所得额与当期会计利润会有差异,包括永久性差异和暂时性差异。永久性差异并不需要递延。只有对未来期间的所得税费用造成影响的差异才需要递延。从利润表角度来看,每期的所得税费用和应交所得税的差额是当期新增的差异,会转入资产负债表的递延项目;从资产负债表角度来看,暂时性差异等同于资产负债的账面价值和计税基础的差异,大部分暂时性差异会在资产负债变动期间影响利润表中的所得税费用。当下计算所得税费用采用的是第二种逻辑,即资产负债表债务法。从会计视角上看,“递延所

得税资产”相当于对以后期间所得税费用的一笔预付款,可视为“未确认所得税费用”;“递延所得税负债”相当于提前使用了抵扣权利而减少的应纳税款,可视为“未实现税盾”。这里的递延使利润表中的所得税费用符合会计视角,也使资产负债表的结构更加合理、信息更加完善。

(2)增值税:增值税的递延主要是为了满足内部管理需要。比如在分期收款销售方式下,当增值税是销售时全额收取,而缴税的法定义务是分期确定时,就会涉及增值税的递延。增值税从不会进入损益表,因此这是一个典型的表内递延。具体是将收取增值税税款确认为一项递延增值税负债,然后在合同涵盖期间分期转入“应交税费——应交增值税”科目。这样,企业管理者就能尽早了解到未来期间应缴纳的增值税。在增值税征收范围扩大的今天,对增值税负债的递延更显必要。

(3)除企业所得税、增值税以外,其他税种也会涉及递延。以消费税为例,当委托加工收回,或购入的增值税应税消费品用于继续生产增值税应税消费品时,税法规定,耗用的原应税消费品已缴纳的消费税可以抵扣当期应交消费税。那么之前在缴纳这笔未来预计可抵扣的消费税时,应如何确认?一种方法是计入当期“营业税金及附加”科目,另一种方法是计入原应税消费品的成本。前者保护了原材料的成本结构,但是违背了配比原则,因为尚没有相关的收入产生。后者没有干扰损益表,但破坏了原材料的成本结构,因为这部分消费税能够抵扣,不应计入成本。这里,可以引入消费税的递延,即设置“待抵扣消费税”,记录原应税消费品缴纳,而未来期间可抵扣的消费税,留作销售期间摊为“营业税金及附加”。这样,管理者能了解到合理的原材料成本结构,也能尽早知道未来期间可抵扣的消费税金额。

3. 政府补助。政府补助是企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产。当政府补助并不补偿当期的费用或损失,而是补偿后续期间的费用和损失时,根据权责发生制,将政府补助先记入“递延收益”科目,再以后期间分摊确认记入“营业外收入”科目。特别当政府补助与资产相关时,“递延收益”科目的分摊与固定资产计提折旧同步。

4. 金融企业特殊的会计递延。金融企业会计不同于一般的商品制造业和一些成本核算较易的服务业,其在会计递延的处理上有一定的特殊性。如保险公司会在资产负债表日提取未到期责任准备金,相当于将当期未实现的收入不予进行收益确认,而递延至后续期间。虽然“未到期责任准备金”科目具有一定的递延功能,但并不严格符合递延的特征。它的“预测性”较差,且不严格符合权责发生制。这一笔未实现的收入金额需要大量复杂的人为估计,并不能做到与实际权责匹配情况完全一致。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 孙铮.财务会计理论.北京:中国财政经济出版社,2007