

# 待摊预提业务会计核算探讨

易乐庆 彭珏(教授) 唐建

(西南大学经济管理学院 重庆 400715)

**【摘要】**“待摊费用”和“预提费用”会计科目的取消,引发了待摊和预提业务会计核算处理方式的争议。本文分析了现行会计准则下取消“待摊费用”和“预提费用”的原因,继而阐述及评价现行会计准则下针对待摊和预提业务的三种账务处理,分析其对企业会计信息质量的影响。

**【关键词】**待摊费用 预提费用 会计信息质量

现行会计准则及应用指南已经取消了“待摊费用”以及“预提费用”科目(统称“两费”),相关的资产负债表项目也因此剔除了。然而,企业日常经营中会经常涉及此类业务,对此,会计人员在日常账务处理中应该怎样核算该类业务,该类业务如何在财务报表中体现,以及不同的账务处理对企业会计信息质量会产生怎样的影响,这些成为现行会计准则下需要探讨的问题。

## 一、旧会计准则下“两费”核算与分析

旧会计准则下,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、分摊期在1年以内(含1年)的各项费用,如低值易耗品和出租包装物的摊销、预付财产保险费、预付经营租赁固定资产租金、预付报刊订阅费等,即支付在前、受益摊销在后。预提费用是指企业从成本费用中预先列支但尚未实际支付的各项费用,如预提的固定资产费用、租金和保险费等,即受益预提在前、支付在后。

由此可见,“两费”的设置和应用是权责发生制确认和计量基础的产物,遵循了会计分期假设的理念,这种会计核算方式将预先支付的各项相关费用在以后按照受益期间均衡地加以摊销,或把需要以后支付的费用按照受益期间预先加以提取,使各个月份的成本费用均衡发生,以便各个月份的利润计算更为准确。

应当指出,旧会计准则下“两费”的设置存在争议,主要是对大多数企业而言,“两费”业务存在类型多但金额小的特征,如果采用“两费”方法核算,企业需要每月重复编制大量的相同会计凭证,并进行相应的登账工作,会计人员需将大量时间花费在这些并不重要的会计业务上,人为地增加了会计核算的工作量,从而增加了会计核算的人工成本。另外,有的企业利用“两费”人为地操纵利润,粉饰会计报表,从而导致会计信息失真。

## 二、现行会计准则取消“两费”的原因及利弊

现行会计准则取消“两费”的原因概括起来主要有以下两种观点:一种观点认为,现行会计准则致力于与国际会计准则趋同,确立资产负债观的核心地位,避免企业短期行为,要求

企业如实反映资产即未来经济利益,不高估资产;同时要求企业合理确认负债,全面反映现时义务,不低估负债和损失。该观点认为,待摊费用本质上是一种费用,它直接表现为企业经济利益的流出和资产、所有者权益的减少,预期不会给企业带来任何经济利益的流入,不符合以资产负债观理念指导的现行会计准则下资产的定义,应该从资产中剔除。预提费用则是企业从成本费用中预先列支但尚未实际支付的各项费用,并非由过去的交易或事项形成的现时义务,从而不符合负债的定义。既然待摊费用并非是一项资产,预提费用也并非是一项负债,那么再将它们列入资产和负债,则会虚增企业资产,同时导致企业负债不实,有违谨慎性原则的要求。另一种观点认为,实际工作中很多企业利用“两费”操控利润,具体手法包括不及时确认或少摊销已经发生的费用或损失,以便增加企业当期的利润,提高经营业绩,以及对尚未实际发生的费用进行多提,以减少企业当期的利润,进而少交所得税等,因此取消“两费”有利于提高会计信息的质量。

上述观点中,笔者认同第二种观点,该观点与资产负债观下减少企业利润操纵行为的思想是一致的。至于第一种观点,笔者认为待摊费用仍可视为一项资产,它满足“资产预期会给企业带来经济利益”的条件。在此,待摊费用的产生可理解为使得企业拥有获得未来经济收益或服务潜力的控制权,无论对方提供服务与否,该项预付费预期都会给企业带来经济利益。当然,预提费用也可视为一项负债,如预提的租金,企业过去的租赁行为使得企业承担分期支付租金的义务,虽然合同规定的付款日可能在季末或年末,但每月实质上已经形成因房屋的占用而需要付出一定代价的现时义务,该义务预期会导致经济利益流出企业。因而,待摊费用可视为一项资产,预提费用可视为一项负债,驳斥了“两费”不满足资产或负债定义的观点。

现行会计准则下取消“两费”有利有弊。有利之处主要体现在两方面:一是取消“两费”能够提高会计信息的可靠性,因而能够在一定程度上限制企业对利润的操控;二是将“两费”视为费用要素,支付时直接计入当期损益,无需分期摊销和计

提,简化了会计核算。主要弊端是取消“两费”会造成企业年度内各期间费用的不均衡,导致支付期和受益期的不配比,以致影响各期会计信息的可比性和相关性。

### 三、现行会计准则下“两费”账务处理与评价

目前,针对“两费”的账务处理主要有三种做法,具体分析与评价如下:

1. 日常账务处理时开设“两费”会计科目,分期摊销或支付后,期末如有余额,分别反映在资产负债表“其他流动资产”和“其他流动负债”项目中。这种做法实质上默认了“两费”仍分别为资产和负债,即便现行会计准则下已取消了“两费”及相应的资产负债表项目,但是在不影响会计核算要求和会计报表指标汇总以及对外提供统一的财务会计报告的前提下,企业可以根据本单位的具体情况、行业特征和业务特点等,对统一规定的会计科目作必要的增设、删减或合并,有针对性地设置会计科目,这符合会计科目设置原则中的统一性和灵活性兼顾原则。

2. 日常账务处理时用“预付账款”或“其他应收款”等科目取代“待摊费用”科目,期末反映在“预付账款”或“其他应收款”项目中;用“应付账款”或“其他应付款”等科目取代“预提费用”科目,期末反映在“应付账款”或“其他应付款”项目中。“预付账款”科目用来核算企业按照合同规定预付的款项、进行在建工程预付的工程价款以及从事保险业务预先支付的赔付款,而“应付账款”科目核算企业因购买材料、商品和接受劳务等经营活动应支付的款项、金融企业应支付但尚未支付的手续费和佣金以及保险企业应支付但尚未支付的赔付款项。因此,笔者认为用“预付账款”科目来取代“待摊费用”科目及用“应付账款”科目来取代“预提费用”科目并不合理,而用“其他应收款”和“其他应付款”科目来分别取代理由则更加充分,前者核算企业除存出保证金、买入返售金融资产、应收票据、应收账款、预付账款、应收股利、应收利息等以外的其他各种应收及暂付款项,后者用来核算本企业除应付票据、应付账款、预收账款、应付职工薪酬、应付利息等以外的其他各项应付、暂收款项。

除此之外,我们需要注意的是,预付账款明细科目的借方余额将体现在期末资产负债表中的“预付账款”项目中,而明细科目贷方余额则反映在“应付账款”项目中;与此相类似,应付账款明细科目的贷方余额将体现在期末资产负债表中的“应付账款”项目中,而明细科目借方余额则反映在“预付账款”项目中。因此,上述处理并非只是单纯地将总账科目转入到相应的资产负债表项目。

3. 按照《企业会计准则第32号——中期财务报告》的规定,企业在会计年度中不均匀发生的费用,应当在发生时予以确认和计量,不应在中期财务报表中预提或者摊销,但会计年度末允许预提或者摊销的除外。一年以内的“两费”于实际支付时一次性计入费用。

笔者认为这种做法有违权责发生制确认和计量基础,若是金额重大,则可能直接影响年度内各期的资产、负债及当期损益,进而降低会计信息的相关性。

### 四、分析不同账务处理对会计信息质量的影响,提出改进建议

不同的账务处理对企业年度内各期及年度会计信息质量的影响不同,笔者将按照企业日常待摊和预提业务发生的频率和金额大小进行分类,探讨不同的账务处理对企业年度内各期及年度会计信息质量的影响。

1. 企业待摊和预提业务少且金额小。依据重要性原则,财务报告中应列报和披露影响报表使用者决策行为的所有信息。鉴于企业待摊和预提业务少且金额小,与此相关的会计信息列报和披露方式及详略程度不会影响报表使用者的决策行为。但是,采用第三种做法能简化会计核算,节约成本。

2. 企业待摊和预提业务多且金额大。

(1)当本年度内“两费”已经分期摊销完毕或已全部支付时,三种不同的做法对企业年度会计信息无任何影响。前两种做法虽然将“两费”视为资产和负债,但年末“两费”已被冲销完毕,最终都进入了利润表中的费用项目,同第三种做法下提供的会计信息一致;然而,三种不同的做法下企业年度内各期会计信息会有所差异,因为存在尚未摊销或支付的“两费”,具体差异同下面年度内“两费”尚未摊销完毕或全部支付的情况。

(2)当本年度内“两费”尚未摊销完毕或全部支付时,三种不同账务处理下企业年度内各期以及年度会计信息差异表现为:前两种做法下,尚未摊销或支付的“两费”会进入资产负债表,前者记入“其他流动资产”和“其他流动负债”项目,而后者记入“其他应收款”和“其他应付款”等项目,同时货币资金项目金额大于第三种做法下的货币资金项目,差额为尚未支付的部分,而第三种做法下,“两费”于实际发生时一次性计入费用,不会在资产负债表中体现出来;第三种做法下利润表中列报的费用总额高于前两种做法下的费用总额,差额为预付费尚未摊销的部分。此类情况下,采取第一种做法或第二种做法,可以避免因年度内各期间费用的不均衡、支付期和受益期的不配比造成的各期会计信息的不可比。

可见,第一种情况下三种处理方法不会对会计信息质量产生重要影响,而第二种情况下不同账务处理将对会计信息相关性产生重要影响。基于此,应按重要性原则,在摊提费用数额较小或者难以预计受益期间或支付期间时,于实际支付时一次性计入费用;相反,则根据权责发生制的要求,按第一种做法或第二种做法进行分期摊销和预提。这既遵循了权责发生制确认和计量的基础,保证了企业各期会计信息的质量,又克服了新旧会计准则对“两费”规定的弊端。

#### 主要参考文献

- 李清荣. 关于新会计准则下待摊费用和预提费用问题的讨论. 现代商业, 2010; 3
- 祁欣. “待摊费用”的取消与会计理念的更新. 经营管理者, 2009; 24
- 杨乐, 徐芳. 对新会计准则采用资产负债观的思考. 财会月刊(综合), 2007; 3
- 刘资焱. 新准则不再设置待摊费用和预提费用科目. 中国乡镇企业会计, 2007; 8