

新旧会计准则下“两费”会计处理之比较

付冬梅

(温州职业技术学院 浙江温州 325035)

【摘要】企业在实务中常常遇到待摊费用和预提费用,但新会计准则取消了“两费”科目,并在资产负债表中不再体现。本文认为,会计准则这一改变带来了诸多不可操作性,并用实例的形式加以剖析,分析新旧会计准则对两费处理的差异。

【关键词】待摊费用 预提费用 差异

一、旧会计准则下“待摊费用”、“预提费用”科目核算内容

“待摊费用”科目核算企业已经发生但应由本期和以后各期负担的分摊期限在1年以内(包括1年)的各项费用,包括预付保险费、经营租赁的预付租金、报刊费、固定资产修理费用、一次性缴纳的数额较大的印花税、季节性生产企业在停工期间的费用以及应由本期和以后各期负担的其他费用。

“预提费用”科目核算企业预提但尚未实际支付的各项应付未付的费用,包括一些经常性的持续支出,每年或每月都会发生的费用成本,例如物业费、房租、利息等。待到实际支付后,再从中转出。一般不能保留到年底。

旧会计准则根据待摊费用和预提费用的性质,将它们分别归类为流动资产和流动负债。

二、旧会计准则下待摊费用、预提费用的会计处理弊端

待摊费用最初发生时,记入“待摊费用”科目,然后在受益年限内平均摊销计入相应费用,未摊销完毕的余额则作为一项流动资产在资产负债表“待摊费用”项目中反映。这部分流动资产价值已经实际支付,已不符合资产“过去的交易、事项形成并由企业拥有或者控制的资源,该资源预期会给企业带来经济利益”的定义。这样的账务处理方法会造成资产反映不够真实和准确,虚增资产总额。同时摊销时,易存在较多的主观因素,造成会计信息欠缺真实性、客观性,甚至为企业调节利润提供了可乘之机,且不能真实反映企业的现金流量。预提费用则是在费用已发生时,先计提相应费用,待费用实际支出时,再减少货币资金。这样的做法,也必然增大利润调节空间,同时使会计信息失去可比性。为此,会计主管部门对“两费”的会计处理做出了新的规定。

三、新旧会计准则下“两费”会计处理差异比较

(一)旧会计准则下的会计处理

1. 企业预付给保险公司的财产保险费、预付经营租赁固定资产租金等,应该于预付时借记“待摊费用”科目,贷记“银行存款”等科目。财产保险费应该在保险的有效期限内平均摊销,经营租赁固定资产租金应该在租赁期间内平均摊销,摊销时借记“管理费用”、“制造费用”等科目,贷记“待摊费用”科目。

2. 企业发生其他各项待摊费用时,借记“待摊费用”科目,贷记“银行存款”等科目。按受益期限分期平均摊销时,借记“管理费用”、“销售费用”、“制造费用”等科目,贷记“待摊费用”科目。

3. 企业预提各项应付未付的费用时,借记“制造费用”、“管理费用”、“财务费用”等科目,贷记“预提费用”科目;实际支付或结转大修理支出时,借记“预提费用”科目,贷记“银行存款”、“在建工程”等科目。

(二)新会计准则下的会计处理

1. 会计科目形式改变。“待摊费用”和“预提费用”科目已经不再出现于资产负债表中。《企业会计准则第32号——中期财务报告》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待摊,但会计年度末允许预提或待摊的除外。应用指南中,“待摊费用”从会计科目列表和会计报表项目中被删除,仅在报表列示说明中有如下描述:企业待摊费用有期末余额的,应在“预付款项”项目中反映。从中分析,只要企业的相关经济业务符合准则中资产、负债的定义,仍然可以将其列入资产负债表资产类的“预付账款”项目及负债类的“应付账款”或“其他应付款”项目中。比如,对于预付财产保险费、预付经营租赁固定资产租金和预付报刊费的处理,由于这三类费用支出均是企业按相应合同预付给服务提供方的款项,与购买商品、采购材料时预付账款的性质相同,因此通过“预付账款”科目核算。再比如,原来记入“预提费用”科目的预提的贷款利息支出,属于企业已发生但尚未支付的负债,记入“应付利息”科目。

2. 实质改变。

(1) 低值易耗品、包装物摊销。根据新会计准则应用指南,低值易耗品、包装物应通过“周转材料”科目核算。本科目可按材料的种类,分别“在库”、“在用”、“摊销”进行明细核算。采用一次转销法的,领用时应按其账面价值,借记“管理费用”、“生产成本”、“销售费用”等科目,贷记“周转材料”科目。采用其他摊销法的,领用时应按其账面价值,借记“周转材料(在用)”科目,贷记“周转材料(在库)”科目;摊销时应按其摊销额,借记“管理费用”、“生产成本”、“销售费用”等科目,贷记“周转材料

(摊销)”科目。可见,对于低值易耗品和包装物,不论采用何种摊销方法,都不再记入“待摊费用”科目,而是直接通过“周转材料”科目核算。

(2)除上述以外的费用摊销和预提,均在发生时一次性计入成本、费用。

(三)案例分析

1. 某公司有笔 60 万元的广告支出,广告在 2010 年发布,2009 年 12 月支付全款并取得发票。

旧会计准则下的处理:

2009 年 12 月付款时:

借:待摊费用	600 000
贷:银行存款	600 000

2010 年 1~12 月每月摊销时:

借:销售费用	50 000
贷:待摊费用	50 000

新会计准则下的处理:由于该笔广告费用金额巨大,且受益在下一年度,符合资产定义,所以在下一年度平均摊销。

2009 年 12 月付款时:

借:预付账款	600 000
贷:银行存款	600 000

2010 年 1~12 月每月摊销时:

借:销售费用	50 000
贷:预付账款	50 000

2. 某公司 2009 年 3 月份通过银行预付第 2 季度保险费 12 600 元。其中,基本生产车间 6 900 元,辅助生产车间 1 800 元,企业行政管理部门 2 700 元,专设的销售机构 1 200 元。

旧会计准则下的处理:

2009 年 3 月支付时:

借:待摊费用——预付保险费	12 600
贷:银行存款	12 600

2009 年 4~6 月每月摊销时:

借:制造费用——保险费	2 900
管理费用——保险费	900
营业费用——保险费	400
贷:待摊费用——待摊保险费	4 200

新会计准则下的处理:在实际发生时,一次性计入费用。

借:制造费用——保险费	2 900
管理费用——保险费	900
营业费用——保险费	400
贷:银行存款	4 200

这样的处理对年度报表没有任何影响,但对中期报表的资产负债表和利润表产生影响。

3. 某公司 2009 年 10 月向银行借入一笔 100 万元抵押贷款,借款期限 3 个月,年利率 4.86%,合同约定借款到期一次还本付息。

2009 年 10 月、11 月:

借:财务费用	4 050
贷:应付利息	4 050

2009 年 12 月:

借:应付利息	8 100
财务费用	4 050
短期借款	1 000 000
贷:银行存款	1 012 150

新会计准则下用“应付利息”科目替换“预提费用”科目。

4. 某公司供销部门于 2009 年 7 月 1 日租入一台运输设备,合同规定租期半年,租赁期满一次性付清租金 6 000 元。

2009 年 7~11 月:

借:销售费用	1 000
贷:应付账款	1 000

2009 年 12 月:

借:销售费用	1 000
应付账款	5 000
贷:银行存款	6 000

现行企业会计准则用“应付账款”科目替换“预提费用”科目。

5. 某企业低值易耗品采用实际成本法核算,并按五五摊销法进行摊销。该企业生产车间 2009 年 3 月 10 日从仓库领用工具一批,实际成本 10 000 元。6 月 30 日该批工具全部报废,报废时的残料价值为 1 000 元,作为原材料入库。该企业有关此项低值易耗品领用、摊销和报废的会计分录为:

2009 年 3 月 10 日领用时:

借:周转材料——低值易耗品(在用)	10 000
贷:周转材料——低值易耗品(在库)	10 000

领用时摊销一半:

借:制造费用	5 000
贷:周转材料——低值易耗品(摊销)	5 000

2009 年 6 月 30 日报废摊销另一半:

借:制造费用	5 000
贷:周转材料——低值易耗品(摊销)	5 000
借:原材料	1 000
贷:制造费用	1 000
借:周转材料——低值易耗品(摊销)	10 000
贷:周转材料——低值易耗品(在用)	10 000

综上所述,“两费”的取消对年报并无太大影响,且能提供更高质量的会计信息。依照新会计准则所体现的会计理念,在通常情况下,将原通过“两费”科目核算的相关费用在发生时一次性计入相关费用,但对于金额较大、经济业务实质确需分期摊销的费用,企业财务人员可根据实际情况通过“预收账款”和“应付账款”科目摊销。

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. 于晓镭,徐兴恩.新企业会计准则实务指南与讲解.北京:机械工业出版社,2006
3. 周群英.对新会计准则下费用待摊和预提问题的探讨.重庆文理学院学报(自然科学版),2008;8