

# 待摊费用、预提费用会计处理观点综述

吴海萍

(广州城市职业学院 广州 510405)

**【摘要】**新准则取消“待摊费用”与“预提费用”两个科目后对于“两费”怎么处理,存在广泛争议。本文将归纳总结具有争议的几种主流观点,从新准则制定所依据的基本会计原则和资产负债观的财务会计理论出发,评价这几种观点的优劣并提出笔者认为较为合理的处理方法。

**【关键词】**待摊费用 预提费用 新准则 文献综述

2006年2月15日,我国财政部颁布《企业会计准则》(以下简称“新准则”),在与国际会计准则趋同的大趋势下,以增强会计信息的决策有用性为基本导向,强调了权责发生制及资产负债观在会计体系中的地位。据此,新准则及其应用指南对于旧准则下的原会计科目进行了一定的增删,相应的账务处理也有较大的改变。针对“待摊费用”与“预提费用”(以下称“两费”)两个科目的取消以及取消后“两费”的账务处理,在理论与实务界都存在广泛争议。

新准则对原“两费”核算的部分内容作出明确规定如下:

①原“待摊费用”中的低值易耗品、包装物纳入“周转材料”或单独设置“低值易耗品”、“包装物”核算,允许一次转销或采用其他摊销法。②原“待摊费用”中的固定资产修理费,按是否符合固定资产后续支出资本化条件,计入固定资产成本或于发生当期费用化。③原“待摊费用”中的一次购买印花税票和一次交纳印花税税额较大的,于发生当期计入管理费用,不再允许进行分摊。④原“预提费用”中的预提短期借款利息,改用“应付利息”进行核算。⑤原“预提费用”中的固定资产修理费,因不符合固定资产后续支出资本化条件,于发生当期费用化,即不再进行预提。

原“两费”核算内容中上述已经由新准则明确规定会计处理方法的,因理论界争议并不大,不作为本文的讨论重点。而原“待摊费用”中的预付保险费(包括租金和报刊费)和原“预提费用”中的预提的租金、保险费等内容,新准则并未对其会计处理方法进行明确说明,这导致实务中这部分业务的会计处理五花八门,理论界也存在较大争议。本文将归纳总结目前理论界对于以上有争议的原“两费”核算内容(主要关注有争议的预付和预提租金、保险费)会计处理的几种主流观点,从新准则制定所依据的基本会计原则和资产负债观的财务会计理论出发,评价这几种观点的价值与缺陷并提出笔者认为较为合理的处理方法。

## 一、将原“两费”内容全部当期费用化

以杜淑娟(2008)、王蕾等(2010)为代表的较为激进的观点认为,原“两费”中,除了上述新准则明确规定的核算内容

外,其他未作说明的全部于实际支付时计入当期成本费用。这种观点的理论依据主要是资产负债观要求和会计要素的定义,即认为新准则中未作说明的预付保险费(包括租金和报刊费)和预提租金、保险费不符合资产和负债的定义。

该观点符合新准则强化资产负债观淡化收入费用观的要求。为了提升资产负债信息质量,企业固然不能使用不符合资产或负债定义的递延(待摊)或预提项目,但原“两费”核算内容中的预付保险费(包括租金和报刊费)和预提租金、保险费是否确实不符合资产和负债的定义值得讨论。同时,《企业会计准则——基本准则》第二十二条规定:“符合资产定义和资产确认条件的项目,应当列入资产负债表;符合资产定义、但不符合资产确认条件的项目,不应当列入资产负债表。”第二十五条规定:“符合负债定义和负债确认条件的项目,应当列入资产负债表;符合负债定义,但不符合负债确认条件的项目,不应当列入资产负债表。”因此,判断预付保险费(包括租金和报刊费)和预提租金、保险费是否应该列入资产负债表项目进行递延和预提,还需要分析其是否符合资产和负债的确认条件。

### 1. 预付保险费(包括租金和报刊费)。

(1)是否符合资产的定义。依据新准则对于资产的定义,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。理论界中存在争议的预付保险费(包括租金和报刊费)恰恰符合以上对于资产的定义。以预付租金为例,首先其形成源于企业与出租方签订的租赁合同并依据该合同预付了款项;其次由于该预付款项的存在使得在以后期间企业获得了对于租赁资产的使用权,这种使用权由企业所拥有;再次这种使用权在未来可以通过企业对资产的使用而为企业带来经济利益。将预付租金确认为资产,其实质是将企业对于租赁资产在未来的使用权确认为资产,而预付款项是这种权利的货币表现形式。同样,将预付保险费确认为资产,其实质也是将企业作为被保险人的权利确认为资产,而其预付款项是这种权利的货币表现形式。因此,原“两费”中的预付保险费(包括租金、报刊费)完全符合新

准则下的资产定义。

(2)是否符合资产的确认条件。依据新准则规定,符合资产定义的资源还需满足以下两个条件:该资源有关的经济利益很可能流入企业;该资源的成本或者价值能够可靠地计量。以预付租金为例,租赁固定资产的使用权将导致其有关的经济利益很可能流入企业,而其成本就是为获得该使用权所预付的租金,能够可靠地计量。因此,原“两费”中的预付保险费(包括租金、报刊费)符合新准则下资产的确认条件。

从以上分析可以看出,原“两费”中的预付保险费(包括租金、报刊费)同时符合资产的定义和确认条件,应该确认为资产。将其于实际支付时计入当期成本费用,违背了新准则对于资产的确认原则。

## 2. 预提租金、保险费。

(1)是否符合负债的定义。依据新准则对于负债的定义,负债是指企业过去的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出企业的现时义务。预提租金、保险费属于应付未付款项,即有关的租赁固定资产使用权、被保险人权利已经在当期享用或发生,因此属于过去事项形成的现时义务;但因合同支付条款规定等原因,该款项将在期后支付,即预期将会导致经济利益流出企业。所以,预提租金、保险费符合新准则下负债的定义。

(2)是否符合负债的确认条件。依据新准则规定,符合负债定义的义务还需满足以下两个条件:与该义务有关的经济利益很可能流出企业;未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量。如前所述,预提租金、保险费虽然在当期尚未支付,但依据合同规定,该款项将在期后支付,所以与该义务有关的经济利益很可能流出企业;且未来流出的经济利益的金额依据合同价款规定能够可靠地计量。所以,预提租金、保险费符合新准则下负债的确认条件。

从以上分析可以看出,原“两费”中的预提租金、保险费同时符合负债的定义和确认条件,应该确认为负债。将其于期后实际支付时计入当期成本费用,违背了新准则对于负债的确认原则。

综上所述,将原“两费”内容全部当期费用化的观点并不符合新准则对于资产负债的确认原则,同时也违背了基本准则中关于“企业应当以权责发生制为基础进行会计确认、计量和报告”的规定。

## 二、按核算内容的金额大小采用不同的处理方法

孙中平(2010)和李清荣(2010)则认为如支出金额较小,则于发生当期一次性计入费用;如金额较大,则沿用旧准则进行摊销或预提,只是核算科目用“预付账款”代替原“待摊费用”,用“预收账款”(或“其他应付款”)代替原“预提费用”(只是核算科目名不同,其核算方法本质上与旧准则相同)。这种观点以金额大小作为判断是否进行摊销和预提的主要标准,其主要依据是会计原理中的重要性原则,认为金额较小的支出因其对利润核算影响不大所以可以一次性计入费用,而金额较大的支出因对利润核算影响大所以需要分期摊销或预提。

从这种观点的以上论据可以看出,其思考的根本出发点

是考虑会计处理方法对利润核算的影响,这恰恰是传统的收入费用观的思考模式,违背了新准则建立以资产负债观为主导的新会计体系的改革方向。以所谓重要性原则为理由,采用金额大小作为是否沿用旧准则的判断标准,实际上是传统收入费用观的会计核算方法对新准则的一种表面化的妥协。何况,没有任何关于金额大小的量化标准,这种处理方法缺乏可操作性,管理层可以轻易地选择性实施新准则,使大量性质不明的递延费用和递延贷项进入资产负债表,降低其可靠性,违背了新准则取消“两费”使用的初衷。

## 三、按“两费”内容是否符合资产负债定义区别对待

以周明智(2009)、周群英(2008)、张道珍等(2008)、杨坤(2010)、丁晓燕(2011)等代表的第三种观点除肯定了上述新准则已明确规定的五种核算内容的处理方法外,以是否符合资产负债的定义为判断标准,基本认同原“待摊费用”中的预付租金、保险费符合资产定义,可以进行分期摊销;而原“预提费用”中的预提租金、保险费等内容符合负债定义,可以进行预提。如前所述,这种观点符合新准则关于资产负债的确认原则,同时也遵循了基本准则中关于权责发生制的规定,是目前最为恰当的会计处理方法。

但是在会计要素确认适当的前提下,他们对于具体使用的核算科目和核算方法却有以下分歧:

### 1. 核算科目不同。

(1)继续使用原“两费”科目。其依据为《企业会计准则》应用指南中关于“企业在不违反会计准则中确认、计量和报告规定的前提下,可以根据本单位的实际情况自行增设、分拆、合并会计科目”的规定。笔者认为,虽然原“两费”核算内容性质不一,并非全部不符合资产负债的确认条件,但“两费”科目名称本身确实有违新准则的资产负债定义。如果继续使用该科目名称可能会对实务使用者造成混淆和误会,违背了这种核算方法强调以是否符合资产负债的定义和确认条件为判断标准的初衷。因此继续使用原“两费”科目,在形式上看是不恰当的。

(2)分别使用“预付账款”和“其他应付款”。其理由为:预付保险费、租金属于购买某种权利或服务的预付款,与购买商品的预付款的本质是相同的,因此可以用“预付账款”核算;而预提保险费、租金属于与主营业务无关的应付未付款项,因此用“其他应付款”核算。笔者认为,使用“预付账款”和“其他应付款”,不违反新准则及其指南的确认、计量和报告规定,也较为符合指南中关于这两个科目的定义,因此是恰当的。

### 2. 核算方法不同。

(1)沿用旧准则的摊销和计提方法,按月分摊和计提。

(2)不再按月分摊,于发生当期先直接计入成本费用,到年末再按权责发生制调整费用,将账户余额体现在资产负债表项目中。该观点认为一年内不按月分摊的做法,符合《企业会计准则第32号——中期财务报告》第十三条规定的“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”。但我们应该注意到,该规定同时有但书——“但会计年度末允许预提或者待摊的除外”。因此该观点既然承认预付和预提的保险费和租金

# 《小企业会计准则》与《小企业会计制度》比较

熊莉

(金陵科技学院商学院 南京 211169)

**【摘要】** 本文对财政部2011年10月18日发布的《小企业会计准则》与2004年颁布的《小企业会计制度》进行了比较与分析,主要分析了两者在内容结构、适用范围、会计科目、会计核算和财务报表等方面存在的差异,最后对《小企业会计准则》的特点进行了总结,得出《小企业会计准则》内容体系更完整、会计核算更简化、与税法相协调、与企业会计准则相协调、与国际趋同等结论。

**【关键词】** 小企业会计准则 小企业会计制度 企业会计准则 差异

2011年10月18日,财政部发布了《小企业会计准则》,这是继我国企业会计准则颁布并有效实施之后企业会计标准建设的又一项重大系统工程。《小企业会计准则》的颁布是为了规范小企业会计确认、计量和报告行为,促进小企业可持续发展,发挥小企业在国民经济和社会发展中的重要作用。同时,进一步完善了企业会计准则体系,推进我国会计规范与国际趋同。本文拟对即将施行的《小企业会计准则》(以下简称“准则”)与《小企业会计制度》(以下简称“制度”)进行比较,旨在促进财务人员更好地学习《小企业会计准则》。

## 一、“制度”与“准则”内容结构的比较

“制度”的内容包括:总说明、会计科目名称和编号、会计科目使用说明、会计报表格式、会计报表编制说明和主要会计事项分录举例。

“准则”的内容包括正文和应用指南两大部分。正文部分采用章节体例,分为总则、资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润、外币业务、财务报表、附则共十章,具体规定了小企

业会计确认、计量和报告的全部内容。应用指南主要规定会计科目的设置、主要账务处理、财务报表的种类、格式及编制说明,为小企业执行《小企业会计准则》提供操作性规范。“准则”的框架结构与企业会计准则相似。

从内容结构比较可以看出,发布实施《小企业会计准则》,标志着由适用于大中型企业的《企业会计准则》和适用于小企业的《小企业会计准则》共同构成的企业会计标准体系基本建成,为今后统一会计标准、提高会计信息可比性、建立良好会计秩序奠定了坚实的基础。

## 二、“制度”与“准则”适用范围的比较

“制度”适用于在中华人民共和国境内设立的不对外筹集资金、经营规模较小的企业。制度中所称“不对外筹集资金、经营规模较小的企业”,是指不公开发行股票或债券,符合原国家经贸委等部门2003年制定的《中小企业标准暂行规定》(国经贸中小企[2003]143号)中界定的小企业,不包括以个人独资及合伙形式设立的小企业。

应该在年末进行待摊和预提,将其余额体现在资产负债表中,则并不适用该条规定。

考虑到在不违背新准则规定的前提下,尊重会计实务人员的习惯,笔者认为对于符合资产负债定义的原“两费”核算内容沿用旧准则的待摊和计提方法较为适当。

除上述三种观点外还有学者主张按是否涉及企业成本核算分别处理(唐凌,2008)或主张完全保留旧准则中“两费”(辛爱云,2009)等,因其并不属于理论界的主流观点,且与新准则强调的资产负债观相悖,本文不再进行讨论。

综上所述,通过归纳总结目前理论界关于原“两费”核算内容(主要是新准则中未明确规定处理方法的预付和预提保险费、租金)在新准则下核算方法的几种主流意见,并以新准则的资产负债观改革导向、资产负债的确认规定以及新准则的其他相关规定为依据综合评述了以上三种主流观点,最后得出笔者认为最为符合新准则精神的会计处理方法如下:

①预付保险费(包括租金和报刊费)。通过“预付账款”核算,预付款项时,借记“预付账款”科目,贷记“银行存款”等科目;然后依据合同规定的受益期限,按照直线法按月分期摊销。资产负债表日,应对以上预付的使企业在未来获得资产或某项服务的使用权或其他权利进行评估,如未来该项权利所能带来的经济利益流入金额与账面价值相比有所降低,则需对其计提减值准备。②预提租金、保险费。通过“其他应付款”核算,计提当期已发生尚未支付的租金费用或生效的保险费额时,借记成本、费用类科目,贷记“其他应付款”科目;然后在期后实际支付时,借记“其他应付款”科目,贷记“银行存款”等科目。

## 主要参考文献

1. 孙中平. 现行会计准则下待摊预提费用核算方法选择. 财会月刊, 2010; 25
2. 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