

预计负债列报存在的不足与改进

李睿

(中国矿业大学管理学院 江苏徐州 221116)

【摘要】企业会计准则将预计负债归为非流动负债,在资产负债表中单独列示。本文讨论了预计负债的核算内容,提出了将预计负债分设为“预计流动负债”和“预计非流动负债”两个科目的改进建议,并指出了在报表上的列示方法。

【关键词】预计流动负债 预计非流动负债 列报

我国企业会计准则将预计负债归为非流动负债,并在资产负债表中单独列示。准则还列举了“预计负债”科目核算的主要内容,包括:未决诉讼、未决仲裁、债务担保、产品质量保证、亏损合同、重组义务、资产弃置义务等。但是在预计负债的各项业务中,有的属于非流动负债,有的属于流动负债,还有些业务需要根据职业判断才能确定其负债的性质。因此,在归类预计负债时应考虑其流动性,不能笼统地将其归类在非流动负债下。

一、预计负债流动性分析

1. 未决诉讼、未决仲裁。企业发生诉讼或仲裁时,在诉讼或仲裁尚未裁决前,对被告来说可能形成一项或有负债或者预计负债,对原告来说可能形成一项或有资产。当未决诉讼或未决仲裁满足预计负债的确认条件时,企业应确认一项预计负债,裁决结果产生时根据实际诉讼损失金额转销当初确认

的预计负债。未决诉讼或未决仲裁预计负债的流动性则要根据诉讼期的长短来判断。由于大部分企业难以判断诉讼期的长短,因此没有足够证据表明某项未决诉讼的诉讼期长于1年的,根据谨慎性原则,该未决诉讼或未决仲裁产生的预计负债属于流动负债。

2. 产品质量保证。企业为保证其销售信誉,通常会为销售的商品或提供的劳务提供质量保证。在约定的保修期限内,如果产品或劳务发生正常范围内的质量问题,企业有责任免费或只收成本价维修、替换产品。为此,企业应当在符合确认条件的情况下,在销售成立时确认预计负债。在实际发生维修费用时,冲减当初的预计负债,直至保修期结束。产品质量保证预计负债的流动性应根据产品质量保修期的长短确定。对于保证期只有1年的产品或劳务,毫无疑问与之相关的预计负债应属于流动负债。如果保证期长于1年,应根据经验比例

所有权属,也属于企业所得税法规定的视同销售行为,这与会计账务处理不完全一致。在投资具有商业实质的情况下,会计账务处理与企业所得税税务处理一致,则无需进行企业所得税纳税调整;在投资不具有商业实质的情况下,会计账务处理不确认收入,而企业所得税税务处理应视同销售并调增应税所得20万元。

三、小结

从以上案例可知:对于税法的“视同销售”业务,会计账务处理方法一是需要确认销售收入并结转销货成本;二是不需要确认销售收入,直接转出存货。究竟采用哪种账务处理方法更加合理呢?企业会计准则并没有很明确的指引,这给会计实务界制造了“混乱”。对于案例中的第5种情况无偿赠送的会计账务处理,有会计实务界人士认为企业通过捐赠获得了良好形象和知名度的“经济利益”,需要确认收入;而对于案例中的第6种情况,需要会计人员判断投资是否具有商业实质,专业性和主观性太强,容易成为会计操纵利润的手段,而且企业都是趋利的,会计人员难以准确把握企业的投资是否具有商业实质。另外,由于“视同销售”业务的会计账务处理与企业所得税税务处理不完全一致,会计人员需要在年末对企业所得税

进行纳税调整,这增加了账务处理的复杂性。

因此,为了使“视同销售”业务的会计账务处理“有法可依”并且简化年度纳税调整,很多专家学者建议在《企业会计准则第14号——收入》中增加会计“视同销售收入”的条款,即当企业资产所有权属发生改变,会计账务处理应按视同销售确认收入并结转成本;反之,则不能确认收入。但笔者认为该建议需要补充完善,在增加“视同销售收入”条款的基础上应明确收入金额以该资产的公允价值为准,使得收入能够可靠计量。同时,建议修改《企业会计准则第2号——长期股权投资》第三条(四)款为:通过非货币性资产交换换取的长期股权投资,其初始投资成本应当按照《企业会计准则第14号——收入》“视同销售收入”的规定,即根据非货币性资产的公允价值确定初始投资成本,以避免会计准则在内容上的互相矛盾。

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. 财政部会计资格评价中心.中级会计实务.北京:中国财政经济出版社,2012
3. 中国注册会计师协会.税法.北京:经济科学出版社,2011

对与之相关的预计负债期末余额进行分割,一部分为流动负债,另一部分为非流动负债。

3. 亏损合同。当待执行合同变为亏损合同,并且该合同产生的义务满足预计负债的确认条件时,应当确认预计负债。企业履行合同义务后,应对相关的预计负债进行冲销。亏损合同预计负债的流动性应根据确定亏损合同预计负债日期到合同履行日期这段时间的长短判断。如果这段时间长于1年,则该亏损合同预计负债属于非流动性负债;如果亏损合同从签订到履行义务的时间短于1年,则该亏损合同预计负债属于流动性负债。

4. 债务担保。提供担保的一方,在被担保方无法履行合同时,常常负有连带责任。从保护利益相关者的角度出发,企业应客观充分地反映其债务担保的潜在风险。如果企业已经确认了债务担保预计负债,那么担保债权人可能随时要求企业履行担保义务,根据谨慎性原则,债务担保预计负债应为流动负债。

5. 重组义务。企业因重组而承担了重组义务,并满足预计负债的确认条件时,确认为预计负债。预计负债金额应为与企业重组相关的直接支出,主要包括:自愿遣散费用、强制遣散费用、将不再使用的厂房和租赁撤销费。重组义务的预计负债的期限为企业从确定重组义务预计负债时到真正履行重组义务时这段时间,如果长于1年则该预计负债为非流动负债,如果短于1年则该预计负债为非流动负债。

6. 弃置义务。特殊行业的特定固定资产在确认初始成本时要考虑弃置费用。弃置费用金额通常要大于其现值,企业应按照现值计算确定计入固定资产成本的金额及相应的预计负债金额。在固定资产的使用寿命内按照预计负债的摊余成本和实际利率计算确定的利息费用计入财务费用。固定资产发生弃置时,预计负债的义务才得以履行,特定固定资产的使用年限一般都长于1年,因此该项预计负债属于非流动负债。

二、预计负债列报的改进建议

笔者建议将原来的“预计负债”科目分解为“预计流动负债”和“预计非流动负债”两个科目。资产负债表去除原来的“预计负债”项目,增设“预计流动负债”和“预计非流动负债”两个项目。在期末资产负债表列报时,“预计流动负债”科目中的金额单独列示在流动负债下的“预计流动负债”项目,“预计非流动负债”科目中的金额单独列示在非流动负债下的“预计非流动负债”项目。不同事项应根据其流动性判断是列入“预计流动负债”还是“预计非流动负债”。举例说明如下:

例:A企业2011年发生以下业务:

1. 未决诉讼。A公司于2011年10月1日因合同违约被B公司起诉,当年12月31日公司还未接到法院判决。A公司的法律顾问认为,法院判决很可能会对A公司不利,需要支付的赔偿金额、诉讼费用等金额为600 000元到1 000 000元之间,而且这个区间内每个金额的可能性大致相同,其中诉讼费用为20 000元。A公司不能确定该项诉讼是否会在1年内结束。

会计处理为:借:管理费用——诉讼费用 20 000,营业

外支出 780 000;贷:预计流动负债——未决诉讼 800 000 [(600 000+1 000 000)÷2]。

2. 产品质量保证。A公司于2011年5月10日销售一批商品,销售收入为30 000 000元,根据公司产品质量保证条款,该产品售出1年内如果发生质量问题,公司负责免费维修。以往的维修记录显示,维修较小的质量问题,费用为销售收入的1%;维修较大的质量问题,费用为销售收入的2%。根据技术质量部门的预测,该批商品中,85%不会发生质量问题,10%发生较小的质量问题,5%可能发生较大的质量问题。截止到2011年该批产品未发生维修。

会计处理为:借:销售费用——产品质量保证 60 000;贷:预计流动负债——产品质量保证 60 000 [30 000 000×(85%×0+10%×1%+5%×2%)]。

3. 亏损合同。A企业于2011年10月11日与C企业签订一项销售合同,合同规定A企业在2012年5月18日向C企业提供产品1 000件,价格为140元,该产品的成本为每件170元,合同不可撤销。

会计处理为:借:营业外支出 30 000;贷:预计流动负债——亏损合同 30 000 [(170-140)×1 000]。

4. 债务担保。2010年7月,D公司从银行贷款2 000 000元,期限2年,A公司为该债务提供了担保。2011年末D公司发生严重财务困难,估计很可能不能按期偿还债务,经专家估计A公司承担的连带还款金额为1 300 000元。

会计处理为:借:营业外支出 1 300 000;贷:预计流动负债——债务担保 1 300 000。

5. 重组义务。A公司2010年1月为扩展业务,新设了一个销售网点,并签订了3年的房屋租赁合同,每年租金为10 000元,并且该合同不可撤销。2011年由于市场急速萎缩,年末A公司决定撤销该营业网点,2011年的租金已支付,2012年的租金尚未支付,虽然该网点在2012年已不再使用,但是租赁合同不可撤销,2012年仍需支付租金。

会计处理为:借:营业外支出 10 000;贷:预计流动负债——重组义务 10 000。

6. 弃置义务。A公司于2011年1月1日投资某矿井,新增矿井建筑物投资额为10 000 000元,该矿井剩余开采年限为15年,预计矿井报废时会对周边环境造成一定污染,预计处理费用约2 000 000元,适用的折现率为8%。

会计处理为:借:固定资产 10 630 400;贷:银行存款 10 000 000,预计非流动负债——弃置费用 630 400 [2 000 000×(P/F,8%,15)=2 000 000×0.315 2]。借:财务费用 50 432 (630 400×8%);贷:预计非流动负债——弃置费用 50 432。

根据以上会计处理,A公司2011年末资产负债表相关项目填列:预计流动负债总计为:800 000+60 000+30 000+1 300 000+10 000=2 200 000(元),相应填入“预计流动负债”项目。预计非流动负债总计为:630 400+50 432=680 832(元),相应填入“预计非流动负债”项目。

主要参考文献

财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006