

# 资产负债表项目优化及填报方法

冷琳(副教授) 王建成(教授)

(湖南财政经济学院会计系 长沙 410205)

**【摘要】**资产负债表作为反映企业在某一时点财务状况的报表,对于各方财务信息使用者了解企业情况有着至关重要的作用。但目前资产负债表无论是在项目设置还是填报过程中都存在一些值得商榷的地方。本文结合案例,对此提出个人观点。

**【关键词】**资产负债表 列报 长期待摊费用 应收票据 应付职工薪酬

诚然,资产负债表列报的项目应是资产、负债或所有者权益项目,按基本会计准则要求,这些列报的项目必须既符合会计要素的定义,又符合会计要素的确认条件。但在我们日常填报资产负债表时,很容易忽略一些项目的实质内容和填报方法,从而影响报表的科学性。本文结合案例,对目前资产负债表项目的优化和准确填报提出自己的看法。

## 一、长期待摊费用的列报是否恰当

目前资产负债表中“长期待摊费用”列报在非流动资产中,但其实际核算的是企业已经发生,但应由本期和以后各期负担的分摊期限在1年以上的各项费用。而资产的定义是“企业过去的交易或事项形成的,由企业拥有或控制的,预期会给企业带来经济利益的资源”,既然长期待摊费用核算的是企业已经发生尚待摊销的费用,它不属于资源,也不能再给企业带来经济利益的流入。这样它既不符合资产的定义,也不满足资产的确认条件。因此笔者认为长期待摊费用不适合作为资产项目列报在资产负债表中,应将其从资产负债表中取消。

这些待摊费用完全可以参照固定资产准则中费用化后续支出的核算方法,在发生时直接作为当期损益计入利润表中。企业筹办初期发生的开办费核算也可以采用类似的方法。这样既简化了会计核算,也使资产负债表列报的项目更加科学。如下例:

例1:甲公司2014年1月1日经营租入一台生产设备,使用前公司对该项固定资产进行了改良,以银行存款支付改良工程支出90 000元,当月完工交付生产车间使用,租赁期为3年。

分析:按目前的核算原则,上述经营租入固定资产的改良支出9万元需在租赁期3年内平均摊销,2014年摊销3万元,因此2014年底资产负债表中“长期待摊费用”列报

的金额为6万元。相应会计分录如下:

(1)发生改良支出时:

借:长期待摊费用	90 000
贷:银行存款	90 000

(2)摊销本年应负担的改良支出:

借:制造费用	30 000
贷:长期待摊费用	30 000

但实际上资产负债表中列报的这6万元固定资产改良支出已然发生,并不是企业的资源,也不可能再给企业带来经济利益的流入。它不符合资产的定义及其确认条件。因此从优化报表项目、提高其列报科学性及其核算的角度,我们应直接将这笔改良支出计入发生当期的损益,采用类似固定资产费用化后续支出的处理方法,不必分年摊销,也不必将其分摊余额列报在资产负债表中。会计分录如下:

借:管理费用	90 000
贷:银行存款	90 000

## 二、“应收票据”项目能否包含利息?它与持有至到期投资的列报有无不同?

应收票据核算企业销售商品、产品、提供劳务等而收到的未到期的商业汇票。目前财政部的会计科目说明中,未明确“应收票据”项目是否核算带息商业汇票的利息。因此不少学者认为应收票据只核算和列报商业汇票的面值。对此笔者有不同看法。

我国商业汇票的期限最长不超过6个月,其利息计提形成的是流动资产,无论计入“应收利息”或“应收票据”,从会计核算上看都没错。但如果计入应收利息,商业汇票后续的核算(到期、转让等)较复杂,因为本金与利息分计的话,商业汇票到期或转让时贷方结转的会计科目会多一个;而如果将计提利息计入“应收票据”,商业汇票到期

或转让时,贷方只需结转“应收票据”的账户余额,后续的会计核算会简化一些。而无论是应收利息还是应收票据都属于流动资产项目,也都需要计提坏账准备,不论作为哪一个项目列报在资产负债表中,都不会影响报表分析数据(流动比率、速动比率等)的计算。因此我们可以选择一个相对简便的核算方法,让应收票据同时核算商业汇票的面值和利息,在资产负债表中列报“应收票据”项目包含利息。

这点要与持有至到期投资区别:持有至到期投资是非流动资产项目,涉及的债券投资通常期限超过一年,因此分期付息、到期还本的债券利息计提,由于形成的是流动资产,应通过“应收利息”科目核算;但到期一次还本付息债券的利息计提,形成的是非流动资产,则通过“持有至到期投资——应计利息”科目核算。因此,资产负债表中“应收票据”项目能列报商业汇票的利息,而“持有至到期投资”项目则必须视利息支付方式,确定是否能列报债券的利息。下面通过一个例题进行说明:

例2:甲公司2014年9月1日销售产品一批,价款100 000元,增值税税额17 000元。收到对方同签发商业汇票一张,期限为6个月,票面利率为6%。则甲公司2014年12月31日资产负债表中应列报的应收票据金额为多少(假定不考虑坏账准备)?2015年1月2日甲公司将该票据背书转让给乙公司,抵偿材料价款110 000元,增值税税额18 700元,余款用银行存款支付,材料已入库。

分析:如前所述,甲公司对收到的该带息商业汇票,年末计提4个月的利息,计入应收票据,因此资产负债表中列报的应收票据金额为119 340元(117 000 + 117 000 × 6% ÷ 12 × 4)。相关会计分录如下:

(1)2014年9月1日:

借:应收票据	117 000
贷:主营业务收入	100 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	17 000

(2)2014年12月31日:

借:应收票据	2 340
贷:财务费用	2 340

(3)2015年1月5日:

借:原材料	110 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	18 700
贷:应收票据	119 340
银行存款	9 360

如果用“应收利息”核算商业汇票年底计提的利息2 340元,则转让时要通过两个会计科目转销商业汇票的价值,会计处理相对会比较烦琐。而且对一些初学者来说,很容易漏转“应收利息”中的原已提利息。我们可以通过下面的会计分录与前面会计分录进行对比:

借:原材料	110 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	18 700
贷:应收票据	117 000
应收利息	2 340
银行存款	9 360

### 三、应付职工薪酬是否直接根据总账余额填报

目前“应付职工薪酬”列报在资产负债表中的流动负债中,不少人认为可直接依据总账余额进行填列。对此,笔者的回答是否定的。因为应付职工薪酬核算的是企业依照有关规定应付给职工的工资、奖金、五险一金等各种形式的薪酬。这些项目绝大部分属于流动负债,但如果涉及现金结算的股份支付、外商投资企业从净利润中提取的职工奖励及福利基金等付款时间超过一年的薪酬项目,这部分金额在填表时必须列报在非流动负债的“其他非流动负债”项目中,这样才能真实地反映企业负债的偿还期限,准确计算相关财务比率。因此资产负债表中的“应付职工薪酬”项目列报时不能直接根据总账余额,要结合相关明细账内容分析填列。

例3:2014年年初,甲公司为其200名中层以上职员每人授予1 000份现金股票增值权,这些职员从2014年1月1日起在该公司连续服务5年,即可按照当时股价的增长幅度获得现金,甲公司估计,该增值权结算之前每一资产负债表日的公允价值分别为15元、16元、18元、20元。第一年有18名职员离职,甲公司估计五年中还将有20名职员离职。

分析:这是一个典型的现金结算的股份支付,甲公司在第1年年末预计将要按增值权支付的现金,由于付款时间是4年后,属于非流动负债。因此在填报资产负债表时,这部分金额不能列在“应付职工薪酬”项目,要填报在“其他非流动负债”项目。会计分录为:

借:管理费用	486 000
贷:应付职工薪酬——股份支付	486 000

[(200-18-20)×1 000×15×1/5]

当然,第4年年末的时候,由于行权期将在一年内到来,企业账面计提的现金结算的股份支付属于流动负债,此时在填报资产负债表时“应付职工薪酬”项目便可直接根据总账余额填报了。

【注】本文系国家社科基金项目“产权保护导向的财务报表列报变革与应对策略研究”(批准号:13BGL050)的阶段性研究成果。

### 主要参考文献

1. 中国注册会计师协会.2013年度注册会计师全国统一考试辅导教材·会计.北京:中国财政经济出版社,2013
2. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006