

权责发生制与“待摊、预提费用”的归属会计从业资格考试  
PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

[https://www.100test.com/kao\\_ti2020/588/2021\\_2022\\_\\_E6\\_9D\\_83\\_E8\\_B4\\_A3\\_E5\\_8F\\_91\\_E7\\_c42\\_588953.htm](https://www.100test.com/kao_ti2020/588/2021_2022__E6_9D_83_E8_B4_A3_E5_8F_91_E7_c42_588953.htm) 一、新准则下的权责发生制与“待摊、预提费用” 权责发生制亦称应收应付制，国际会计准则解释为：“按照权责发生制，要在交易事项和其他事项发生时（而不是在收到和支付现金和现金等价物时）确认其影响，而且要将它们记入与它们相联系的期间的会计记录并在该期间的财务报告中予以报告。”具体来说，权责发生制是指企业按收入的权利和支出的义务是否归属于本期来确认收入、费用的标准。而不是按款项的实际收支是否在本期发生。在权责发生制下，凡是属于本期实现的收入和发生的费用，不论款项是否实际收到或实际付出。都应作为本期的收入和费用入账；凡是不属于本期的收入和费用。即使款项在本期收到或付出，也不作为本期的收入和费用处理。待摊费用和预提费用科目的设置和应用是权责发生制的产物，它把预先支付的各相关费用，在以后按照收益的期间均衡地加以摊销。或把需要以后支付的费用按照收益期间预先加以提取，使各个月份的成本费用均衡发生，起到了“蓄水池”的作用，因而备受各企业的欢迎。我国于2006年颁布了新会计准则（包括1项基本准则和38项具体准则）以及准则的应用指南。作为新会计准则体系，由基本准则、具体准则和应用指南3部分构成。新会计准则虽明确并提高了权责发生制的地位，却在经过准则应用指南的征求意见稿、草案、正式稿几次变化后逐步取消了“待摊费用”、“预提费用”科目。新准则应用指南附录的会计科目表中取消了待摊费用和预

提费用这两个会计科目。同时，在《企业会计准则第30号财务报表列报》应用指南中，一般企业资产负债表也相应取消了这两个项目。在个别具体准则中，对待摊和预提费用的处理有所说明。《企业会计准则第31号现金流量表》准则第十六条规定，企业应当在附注中披露将净利润调节为经营活动现金流量的信息，至少应单独披露对净利润进行调节的项目，其中包括了待摊费用和预提费用项目。《企业会计准则第32号—中期财务报告》第十三条规定，企业在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。从以上的规定可以看出，准则制定者的意图是强调年报，认为小的费用在年度内没有必要均衡地分摊到每个月，可以直接计入当期损益，所以取消了待摊费用和预提费用。但留有余地，在必要的情况下也可以通过其他科目进行费用的摊销和预提。

## 二、费用摊销相关业务的会计处理

原准则、制度中常见的待摊费用有低值易耗品的摊销、出租出借包装物摊销、预付保险费、预付租金、预付报刊费以及一次交纳数额较大的印花税等，其特点是先支付，后摊入有关的成本费用。可根据待摊费用的不同性质选择合适的处理方法。

### 1、低值易耗品摊销、出租出借包装物摊销

根据新准则应用指南，低值易耗品、包装物应通过“周转材料”科目核算，也可以单独设置“低值易耗品”、“包装物”科目。本科目可按材料的种类，分别以“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”科目（在用），贷记“周转材料”科目（在库）；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”科目（摊销）。可见，对于低值易耗品和包装物，不论采用的是什么摊销方法，都不会再记入“待摊费用”科目，可以直接通过“周转材料”科目（摊销）核算。

2、预付保险费、预付租金、预付报刊费对于先预付，后期才逐渐形成费用的项目，在理论上讲，可以通过“预付账款”或“其他应收款”科目核算。在新准则并没有明确规定的情况下。笔者建议可以先通过普通会计实务工作者更容易理解并接受的“预付账款”科目核算。企业应当在预付相关款项时按照实际支付的金额，借记“预付账款”科目，贷记“银行存款”科目，同时对于预付款项逐月摊销。每月摊销时按其摊销额，借记“管理费用”、“制造费用”等科目，贷记“预付账款”科目，直至摊销完毕。

3、一次交纳数额较大的印花税 根据新准则应用指南，企业按规定计算确定的应交矿产资源补偿费、房产税、车船使用税、土地使用税、印花税，借记“管理费用”科目，贷记“应交税费”科目。由此可知，企业在计算应交纳的印花税时，可直接计入当期损益；在实际支付印花税时，则直接冲减“应交税费”科目。不再进行分摊。

三、费用预提相关业务的会计处理 原准则、制度中常见的预提费用有预提借款利息、保险费、租金、固定资产大修理费等，根据重要性原则，当上述费用数额较小时可以一次性计入当期损益。如果数额较大且有确凿证据证明需要预提的只能记入应付款项目。

1、预提短期借款利息 在实际工作中，银行一般于每季度末收取短期借款利息，为此，企业的短期

借款利息一般采用月末预提的方式进行核算。笔者认为可以参照分期付息长期借款的利息处理办法。通过“应付利息”科目核算。企业应当在月末按照计算确定的短期借款利息费用，借记“财务费用”科目，贷记“应付利息”科目；实际支付利息时。根据已预提的利息，借记“应付利息”科目，根据当月应计利息，借记“财务费用”科目，根据应付利息总额，贷记“银行存款”科目。

2、预提保险费、租金 对于此类业务。新准则及应用指南中并没有明确规定，暂无非常合适的科目进行核算。笔者建议，本着重要性原则，对于数额较小的保险费、租金可以直接计入当期损益，数额较大时可通过“其他应付款”科目进行核算。企业应当在月末按照计算确定的应付租金或保险费，借记相关费用科目，贷记“其他应付款”科目；实际交纳租金或保险费时，根据已预提的金额，借记“其他应付款”科目，根据当月应付租金或保险费，借记相关费用科目，根据应付租金或保险费总额，贷记“银行存款”科目。

3、固定资产大修理费 新准则应用指南规定，固定资产后续支出，如果使可能流入企业的经济利益超过了原来的估计（如延长固定资产使用寿命或提高产品质量），应当计入固定资产账面价值；除此之外的固定资产修理费用，无论发生支出的金额大小。应当在发生时直接计入当期损益，不再通过费用摊提账户核算。

四、对取消“待摊、预提费用”科目的两点疑问（一）取消两科目的原因 对于“待摊、预提费用”性质的认识。理论界和会计实务界都莫衷一是。原准则和制度将“两费”视为资产、负债。并做了具体规定。理论界具有代表性的观点认为：待摊费用（包括开办费和长期待摊费用）不符合资产的本质，预提费用也

不是过去的交易或事项形成的现实义务。不符合负债的定义。之所以仍保留在资产负债表上。是由于复式记账的机制和其在特定时期内的借方及贷方余额（借贷记账法可以根据余额的方向判断账户的性质）。另外，很多企业利用待摊费用和预提费用作为“蓄水池”，不及时确认或少摊销已发生的费用和损失，或者多确认多摊销已发生的费用和损失，作为企业粉饰会计报表、调节会计利润的惯用手段。同时根据我国所得税有关条例的规定，预提费用需要在申报纳税时调整，显然增加了会计人员的纳税调整工作量。这种种原因和争议。都对两科目的取消起到了推波助澜的作用。（二）取消两科目后的不良影响 会计实务长期以来将“待摊、预提费用”在资产、负债中进行核算，如果一夜之间将其取消。很多会计人员可能难以接受。也不知道如何对于原账户相关业务进行处理，在编制报表时也会产生很多问题。在《企业会计准则第38号首次执行企业会计准则》中，并没有对首次执行当日企业应如何处理原来的待摊、预提费用余额做出解释。如果将“两费”一次性计入当期损益。必然会对企业利润和资本市场造成影响；如果不一次性计入当期损益，又不知道具体该怎么办。笔者建议。首次执行日的“待摊费用”余额可计入首次执行日当期损益或转入预付账款科目处理；首次执行日的“预提费用”余额。如果符合负债或预计负债的定义，则转入相应应付款项或预计负债科目，如果不符合负债或预计负债的定义，则只能冲回或按照前期差错更正原则处理。希望新的准则实施细则早日出台，让广大会计工作者有“则”可循。【把会计从业加入收藏夹】 【更多资料请访问百考试题会计从业站】 100Test 下载频道开通，各类考试题

目直接下载。详细请访问 [www.100test.com](http://www.100test.com)