

预计负债核算及列报问题思考

冷琳

(湖南财政经济学院会计系 长沙 410205)

【摘要】预计负债作为一项特殊的负债项目,与多项具体会计准则联系紧密,但其核算与列报问题却易让人忽略。事实上准确地核算与列报预计负债,与企业财务报告的质量提高及其准确评价密切相关。本文结合案例,针对相关问题阐述自己观点。

【关键词】或有事项 不确定性 预计负债 损失 列报

预计负债主要是用来核算企业根据《企业会计准则第13号——或有事项》(简称“或有事项准则”)确认的各项负债,包括未决诉讼、债务担保、产品质量保证、估计的销售退回、固定资产和矿区权益弃置义务等产生的预计负债。由于与预计负债相关的未来支出的时间或金额具有一定的不确定性,因此预计负债应与应付账款、其他应付款等其他负债项目区别开来,单独进行列报。本文结合案例,对预计负债核算与列报问题提出自己观点。

一、无现存标的资产的亏损合同,选择执行合同时确认的预计负债应如何转销?

目前注会教材对此问题没有任何阐述。当履行合同义务不可避免地导致成本超过预期经济利益时,该合同成为亏损合同。依据或有事项准则,此时我们应选择执行合同产生的亏损与不执行合同形成的损失较低者确认为预计负债。以商品购销合同为例,当不存在标的资产时,企业应将执行合同的预计亏损与不执行合同的违约金进行比较,将较低者确认为预计负债,并计入营业外支出。以后合同执行完毕,分别确认收入和结转成本时,原先作为亏损合同时确认的预计负债面临着转销的问题,到底是冲减营业外支出,还是冲减主营业务成本?

对此问题我是这样理解的:对于无现存标的资产的亏损合同,选择执行合同时,由于不存在标的资产,不能将预计的亏损确认为资产减值准备,只能暂时确认为预计负债。当合同执行完毕,应及时转销原先确认的预计负债,此时可将该预计负债金额视为已销产品原先计提的减值准备,冲减销售当期的主营业务成本。这点有些类似于建造合同完工前确认的预计损失,由于建造承包商会将正在建造的资产作为企业的存货,期末进行减值测试时,如果建造合同的预计总成本超过合同总收入,计提相应存货跌价准备。合同完工交付时,将已提取的损失准备

冲减合同费用(主营业务成本)。因此无现存标的资产的亏损合同,合同执行完毕后,也应将原先确认的预计负债冲减销售当期的主营业务成本。当然,如果企业选择不执行合同时,将违约金作为预计负债确认后,只存在支付的问题,而不存在需要转销的问题。如下例:

例1:甲企业2013年12月4日与乙企业签订了一项不可撤销销售合同,约定于2014年5月1日以320万元的价格向乙企业销售大型机床一台。若不能按时交货,甲企业需按总价款的10%支付违约金。至2013年12月31日,甲企业尚未开始生产该机床。由于原材料价格上涨,甲企业预计该机床的生产成本将升至330万元。不考虑其他因素。

分析:根据或有事项准则,由于原材料价格上涨,导致标的资产生产成本超过销售价格,该销售合同成为亏损合同。由于与亏损合同相关的义务不可撤销(违约需支付10%违约金),企业就存在了现时义务,同时满足该义务很可能导致经济利益流出企业且金额能够可靠地计量的,应当确认为预计负债。因此甲企业在2013年12月31日,按照选择执行合同的预计亏损10万元(330-320)与不执行合同的违约金32万元(320×10%)中的较低者确认预计负债。又因为确认该预计损失时,甲企业的标的资产还不存在(机床还未生产),企业不能计提资产减值准备,只能将其确认为预计负债。会计分录如下:

借:营业外支出	100 000
贷:预计负债	100 000

以后合同执行完毕,按实际生产成本结转销售成本后,再将原作为亏损合同确认的预计负债冲减销售当期的主营业务成本。会计分录如下:

借:预计负债	100 000
贷:主营业务成本	100 000

如果将上例中的预计生产成本改为360万元,则企业执行合同预计将亏损40万元,违约将支付违约金32万元,按或有事项准则,企业会选择将违约金确认为预计负债。会计分录如下:

借:营业外支出 320 000
贷:预计负债 320 000

以后确定支付违约金时,再冲销预计负债金额。会计分录如下:

借:预计负债 320 000
贷:银行存款 320 000

二、对于预计负债涉及的资产负债表日后调整事项,在计算年末“未分配利润”影响金额时有无简便方法?

或有事项涉及的预计负债如未决诉讼等在资产负债表日至财务报表批准报出日之间作出终审判决,属于资产负债表日后调整事项,应编制调整分录,对报告年度的财务报表相关项目进行调整。该事项涉及的会计分录较多,并且又涉及所得税因素,如何简捷地计算出该事项对企业报告年度年末“未分配利润”的影响呢?

现假定税法允许损失依据判决书税前列支。对此笔者的看法是:一方面,原先预计赔款时形成的可抵扣暂时性差异相应确认的递延所得税资产,由于获得了法院的终审判决书而应予以冲减,会计分录为:借:以前年度损益调整;贷:递延所得税资产。另一方面,税法允许损失依据判决书税前列支,原先估计的损失可以相应调减报告年度的应交税费,会计分录为:借:应交税费——应交所得税;贷:以前年度损益调整。这两个会计分录的金额相等,并且对报告年度的税前利润影响是一增一减,相互抵消的,所以计算其影响数时可以不予考虑。厘清了这点,因此在计算该事项对企业报告年度年末“未分配利润”的影响数时,只需要考虑判决数与预计数的差异,以及由此产生的税后金额,具体计算公式为:对企业报告年度年末“未分配利润”的影响数=(终审判决的赔款支出-企业原先预计负债的金额) \times (1-所得税税率) \times (1-盈余公积计提比例)。无论判决数是否大于原先估计数,该公式均适用。只不过判决数大于原先估计数时,对报告年末“未分配利润”的影响是调减;判决数小于原先估计数时,对报告年末“未分配利润”的影响是调增。

例2:2013年12月31日,甲公司对一起未决诉讼确认的预计负债为400万元。2014年3月6日,法院对该起诉讼判决,甲公司应赔偿乙公司500万元,甲公司和乙公司均不再上诉。甲公司的所得税税率为25%,按净利润的10%提取法定盈余公积金,2013年度财务报告批准报出日为2014年3月16日。预计未来期间能够取得足够的应纳税所得额用以抵扣可抵扣暂时性差异。假定该项预计负债产生的损失不允许在预计时税前抵扣,只有在损失实际

发生时才允许税前抵扣。不考虑其他因素,请计算该事项对甲公司2013年12月31日资产负债表中“未分配利润”项目的的影响金额。

分析:根据会计准则和税法规定,法院判决后,甲公司应对原先的预计赔款金额(预计负债)进行调整,并对原账面上的“递延所得税资产”和“应交税费”金额进行调整,因为这两项调整对报告年度损益的影响是一增一减,相互抵消,可以不必考虑。企业直接以判决数与预计数的差额为基础计算便可。计算过程如下:

该事项对甲公司2013年12月31日资产负债表中“未分配利润”项目的的影响金额=(500-400) \times (1-25%) \times (1-10%)=67.5(万元)。

三、预计负债在资产负债表中列报时,是否可以直接根据总账科目余额填列?

回答是否定的。由于预计负债的种类及其形成原因多种多样,其填报应根据具体情况分析填列。在目前的资产负债表中,预计负债是作为一个非流动负债项目列报的,但其实我们在具体填列报表时,要依据预计负债的种类、形成原因以及经济利益预期流出时间的远近,根据总账余额和明细账余额分析填列。具体来说:对于支出时间在一年以内的预计负债,应填列在资产负债表流动负债“一年内到期的非流动负债”项目中,如质保期在一年之内的预计负债、退货期满在一年之内的预计负债等;而对于支出时间在一年以上的预计负债,才可以填列在非流动负债的“预计负债”项目中,如固定资产和矿区权益弃置义务等产生的预计负债。将预计负债准确区分为流动负债与非流动负债,对于合理评价企业的短期偿债能力,以及企业合理安排流动资金偿还短期债务具有积极意义。

例3:企业预计负债总账余额为3 000万元,具体明细账余额如下:①弃置费用2 000万元(30年后到期);②未决诉讼赔款600万元(预计一年内支付);③质量保证费用400万元(一年内到期)。

分析:由于预计负债的形成原因多样,付款时间远近不同,不能直接根据总账科目余额填列。在填报资产负债表时,我们应将预计支出时间在一年之内的未决诉讼赔款600万元和质量保证费用400万元填报在流动负债“一年内到期的非流动负债”项目中,弃置费用2 000万元则可直接填报在非流动负债“预计负债”项目中。

主要参考文献

1. 李睿.预计负债列报存在的不足与改进.财会月刊,2012;25
2. 文欢,胡晓.预计负债的涉税处理及案例分析.财会月刊,2011;30
3. 杨荣,柳世平.浅析预计负债的会计处理.财会月刊,2005;16