

递延收益列报问题探讨

薛洪岩(副教授) 张悦 刘宁

(天津商业大学商学院 天津 300134)

【摘要】 本文在归纳分析“递延收益”科目核算内容的基础上,主要探讨了“递延收益”项目在财务报表中如何列报的问题,并提出了改进建议,以期为我国企业会计准则的进一步完善提供参考。

【关键词】 递延收益 财务报表列报 政府补助

随着我国经济的不断发展,递延收益已成为众多企业日常业务核算的一项重要会计事项,其涉及的业务越来越多,金额越来越大。笔者收集了华锦股份、国际实业、茂化实华等35家能源型企业披露的2013年年报数据,其中有27家(占77%)企业当年发生递延收益业务,仅8家(占23%)企业在当年未发生相关业务。发生递延收益相关业务的企业该项目金额最少的为四川圣达实业股份有限公司,金额为300 000元,最多的为冀中能源股份有限公司,金额高达400 608 542.32元。可见,“递延收益”项目列报的影响不容忽视。依据我国现行会计准则的相关规定,递延收益在财务报表中列为“非流动负债”项目,本文将就此规定的合理性进行讨论并提出改进建议。

一、递延收益列报的准则规定存在不合理之处

依照我国《企业会计准则——应用指南》在附录“会计科目和主要账务处理”中的规定,“递延收益”科目属负债类科目,其核算企业根据政府补助准则确认的、应在以后期间计入当期损益的政府补助金额。

结合“递延收益”科目核算的业务内容及发生时的会计处理分析,“递延收益”实质上是一种在期初收到或应收、并在以后会计期间分摊的收益款项。那么,我国现行会计准则将其归入负债类项目列报,是否能客观反映递延收益实质?依据我国《企业会计准则——基本准则》对负债的定义,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。而企业获得的政府补助,仅仅是政府为促进企业更有效发展而拨付的款项,不需要企业日后偿付,也就不会导致经济利益流出企业。再者,政府补助业务更多的涉及经济利益的流入,其与负债定义的经济利益流向不符。因此,递延收益不符合负债定义,现行会计准则将其列入负债类项目显然不够合理。

此外,将“递延收益”归为负债类项目列报,将直接导

致企业负债总额增加,从而影响有关财务指标计算的结果,进而影响信息使用者对企业财务状况的正确判断。以安徽江淮汽车股份有限公司为例,根据该公司2013年年报数据计算的资产负债率为70.36%,其中“递延收益”项目金额为1 093 348 521.52元,若剔除“递延收益”项目后计算,该公司2013年资产负债率为65.74%,二者相差近5%。可见,现行列报方式明显虚增了负债数额,提高了资产负债率。

由此看来,将“递延收益”归于负债类科目既不符合负债定义,又严重影响信息使用者对企业现状的准确判断。因此,我们不得不考虑将其归属于哪一类会计要素中更为合适。

二、递延收益的性质:基于相关经济业务的分析

据笔者查阅相关准则,“递延收益”科目核算的内容除政府补助业务外,还涉及租赁业务中的售后租回交易、销售产品或提供劳务的过程中授予客户奖励积分业务。我们就其本质进行分析。

1. 递延收益涉及的业务类型。

(1)政府补助业务。根据《企业会计准则第16号——政府补助》的相关规定,政府补助是指企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产,但不包括政府作为企业所有者投入的资本。在实际工作中,政府补助的形式主要有财政拨款、财政贴息、税收返还和无偿划拨非货币性资产等。企业不论通过何种形式取得政府补助,在会计处理上都划分为与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助。

根据《企业会计准则讲解2010》的有关说明,与收益相关的政府补助应当在其补偿的相关费用或损失发生的期间计入当期损益,即:用于补偿企业以后期间费用或损失的,在取得时先确认为递延收益,然后在确认相关费用的期间计入当期营业外收入;用于补偿企业已发生费用

或损失的,取得时直接计入当期营业外收入。

企业取得的与资产相关的政府补助,不全额确认为当期收益,随相关资产的使用逐渐计入以后各期。也就是说,这类补助先确认为递延收益,然后自相关资产可供使用时起,在该项资产使用寿命内平均分配,计入当期营业外收入。将政府补助用于购建长期资产时,相关长期资产的购建与企业正常的资产购建或研发处理一致,通过“在建工程”、“研发支出”等科目归集,完成后转为固定资产或无形资产。自相关长期资产可供使用时起,在相关资产计提折旧或摊销时,按照长期资产的预计使用期限,将递延收益平均分摊转入当期损益。相关资产在使用寿命结束时或结束前被处置(出售、转让、报废等),尚未分摊的递延收益余额应当一次性转入资产处置当期的收益,不再予以递延。企业取得的政府补助为非货币性资产的,应当首先同时确认一项资产(固定资产或无形资产等)和递延收益,然后在相关资产使用寿命内平均分配递延收益,计入当期收益。

(2) 租赁业务中的售后租回交易。根据《企业会计准则讲解 2010》的有关说明,售后租回交易是指资产卖主(承租人)将资产出售后再从买主(出租人)租回的交易。无论是承租人还是出租人,均应按照会计准则规定,将售后租回交易认定为融资租赁或经营租赁。

在形成融资租赁的售后租回交易方式下,无论卖主(承租人)出售资产的售价高于还是低于出售前资产的账面价值,所发生的收益或损失都不立即确认为当期损益,而将其作为未实现售后租回损益递延并按资产的折旧进度进行分摊,作为折旧费用的调整。承租人对售后租回交易中售价与资产账面价值的差额通过“递延收益——未实现售后租回损益(融资租赁)”科目进行核算,分摊时,按既定比例减少未实现售后租回损益,同时相应增加或减少折旧费用。

企业售后租回交易认定为经营租赁的,分情况处理:有确凿证据表明售后租回交易是按照公允价值达成的,售价与资产账面价值的差额计入当期损益。如果售后租回交易不是按照公允价值达成的,有关损益则于当期确认;但若该损失由低于市价的未来租赁付款额补偿的,则将其递延,并按与确认租金费用一致的方法分摊于预计的资产使用期限内。售价高于公允价值的,其高于公允价值的部分应予以递延,并在预计的资产使用期限内分摊。在有确凿证据表明售后租回交易是按照公允价值达成或售价低于公允价值且未来租赁付款不低于市价的情况下,售价与资产账面价值的差额计入当期损益。

(3) 销售产品或提供劳务的过程中授予客户奖励积分。根据《企业会计准则讲解 2010》的有关说明,奖励积分业务是指某些情况下企业在销售产品或提供劳务的同时

会授予客户奖励积分,客户在满足一定条件后将奖励积分兑换为企业或第三方提供的免费或折扣的商品或服务。企业对该交易事项分以下情况进行处理:

在销售产品或提供劳务的同时,应当将销售取得的货款或应收货款在本次销售商品或提供劳务产生的收入与奖励积分的公允价值之间进行分配,将取得的货款或应收货款扣除奖励积分公允价值的部分确认为收入,奖励积分的公允价值确认为递延收益。奖励积分的公允价值为单独销售可取得的金额。获得奖励积分的客户满足条件时有权取得授予企业的商品或服务,在客户兑换奖励积分时,授予企业应将原计入递延收益的与所兑换积分相关的部分确认为收入,确认为收入的金额应当以被兑换用于换取奖励的积分数额占预期将兑换用于换取奖励的积分总数比例为基础计算确定。获得奖励积分的客户满足条件时有权取得第三方提供的商品或劳务的,如果授予企业代表第三方归集对价,授予企业应在第三方有义务提供奖励且有权接受因提供奖励的计价时,将原计入递延收益的金额与应支付给第三方的价款之间的差额确认为收入;如果授予企业自身归集对价,应在履行奖励义务时按分配至奖励积分的对价确认收入。

2. 基于经济业务分析“递延收益”的科目性质。分析递延收益涉及的业务内容,我们看到,递延收益在与收益相关的政府补助业务中起到中转的作用。其记录当期取得但将在日后发生的相关费用或损失,待日后使用时再结转计入营业外收入。在与资产相关的政府补助业务中和在与收益相关的政府补助业务中充当的角色基本一致,先记录当期取得的政府补助,再在以后期间依照相关规定将补助金额分期分摊,转入相应的损益账户。

在售后租回交易中,为避免利润操纵,不论企业高价或低价租回资产,企业均按照售价与资产账面价值的差额递延,并按资产的折旧进度进行分摊。“递延收益”科目仍作为一个中转项,先将差额全额计入,再在以后期间将科目中的全部金额逐步分摊至零,转入制造费用(折旧费)或管理费用(租赁费)中。

在授予客户奖励积分的业务中,企业销售取得的货款包含销售(或劳务)收入和奖励积分的公允价值两个部分。在进行业务处理时,企业先按奖励积分的公允价值记入“递延收益”科目,待日后客户兑换时再将其转出确认为收入。

根据上述分析,我们不难看出,“递延收益”科目在业务处理中充当中转的角色,企业通过这一科目记录当期取得但又不应在当期冲销的经济利益,并在日后合理期间予以摊销。若从会计要素的角度考察这一科目,我们看到,它非企业过去的交易或事项形成的企业资源,因此不应属于资产;又如前文所述,这一科目不涉及日后偿付,

所以也不应属于负债。

剖析递延收益涉及的业务活动:其业务的发生与直接销售商品或提供劳务无关,即由企业非日常活动形成;这些金额形成当期都不计入当期损益,均在日后予以转入;另外,这些业务都会导致经济利益的流入或流出,且这些经济利益变动非因资本投入或利润分配导致。因此,“递延收益”科目与“其他资本公积”科目性质是一致的,将其归为所有者权益类项目更为合理。

三、递延收益列报的改进建议

基于上述分析,笔者建议对“递延收益”项目的列报做以下改进:

1. 将“递延收益”项目由现在的负债类移入所有者权益类中列报。正如前文的相关分析,从会计六要素角度看,“递延收益”项目最符合所有者权益要素本质,将其归属于所有者权益类项目列报最合适。根据《企业会计准则——基本准则》的规定,所有者权益是指企业资产扣除负债后由所有者享有的剩余权益,其来源包括所有者投入的资本、直接计入所有者权益的利得和损失、留存收益等。按其实质,递延收益恰属于“直接计入所有者权益的利得和损失”项目。

准则规定,直接计入所有者权益的利得和损失,是指不应计入当期损益、会导致所有者权益发生增减变动的、与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或者损失。递延收益涉及的政府补助、售后租回和客户奖励积分业务,统统与企业当期直接经营无关,同时会导致企业实际权益发生增减变动,且其经济利益流入或流出与所有者投入资本或利润分配无关,因此,其符合“直接计入所有者权益的利得和损失”的相关定义,应属于所有者权益类。另外,“递延收益”科目表达的经济内容,与“资本公积——其他资本公积”科目想要表达的内容基本类似,其会计处理也与“资本公积——其他资本公积”科目基本一致。因此,将递延收益列示在资产负债表的“所有者权益项中”是非常合适的。

2. 将“递延收益”项目单独列示在资产负债表的所有者权益类中。将“递延收益”项目列报在资产负债表的“所有者权益”类中的观点孔庆林学者曾提出过。孔庆林学者建议将现行会计准则规定的资本公积中包含的“直接计入所有者权益的利得”单独列示,而“递延收益”就包含在“直接计入所有者权益的利得”项目中,在这一项目下单独列示。笔者不太赞同学者孔庆林的观点。

一方面,根据35家能源型企业2013年的年报数据可得,递延收益在企业当年所有者权益中占比较大,宝德股份的递延收益数额占所有者权益总额的3.53%,神开股份占3.06%,凯迪电力占2.65%,杰瑞股份占2.23%,冀中能源占2.22%等。这些数据,明显反映出“递延收益”项目在企

业财务报告信息中所占据的重要地位。孔庆林学者提出的列报方式既增加了财务报表列报层次结构的复杂性,又不能反映“递延收益”项目信息的重要地位。因此,从我国现实出发,更适合将“递延收益”项目单独列示在资产负债表的所有者权益类中。

另一方面,依据现行会计准则的有关处理,所有者权益来源中的“直接计入所有者权益的利得和损失”通过“资本公积——其他资本公积”科目反映,其内容主要包含可供出售金融资产的公允价值变动、现金流量套期中有效套期工具的公允价值变动等五项内容。“资本公积——其他资本公积”科目在这五类业务处理中也充当中转角色,金额形成时予以记录,日后再将金额转入相关损益账户,“递延收益”科目的中转处理与其完全相同。不同的是,这五类业务没有实际资金流入,而递延收益虽符合“直接计入所有者权益的利得和损失”的相关定义,但在政府补助等相关业务中存在实际资金流入,因此与记录“直接计入所有者权益的利得和损失”的“资本公积——其他资本公积”科目存在差异。基于此,递延收益更适合单独记录,即企业“直接计入所有者权益的利得和损失”由“递延收益”和部分“资本公积——其他基本公积”两个科目列示。

综上所述,改进后的“递延收益”项目具体列报方式如下表所示:

所有者权益(或股东权益):
实收资本
资本公积
减:库存股
递延收益
专项储备
盈余公积
未分配利润
所有者权益合计:

主要参考文献

1. 薛洪岩,张雅杰.中级财务会计.上海:立信会计出版社,2011
2. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006
3. 财政部.企业会计准则——应用指南.北京:中国财政经济出版社,2006
4. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解2010.北京:人民出版社,2010
5. 孔庆林,唐剑波.“递延收益”性质分析:负债还是利得.财会月刊,2011;11
6. 郭道芝,孔庆林.政府补助会计处理改进思考.财会月刊,2012;3