

递延收益核算的演变与应用

北京 王学军

一、递延收益核算的演变

递延收益最早出现在《企业会计制度》之中,虽然该制度并未将“递延收益”列入统一的会计科目表,但该制度在对“主营业务收入”进行说明时,允许企业针对售后租回、申请入会费和会员费收入、特许权费收入、高尔夫球场果岭券收入、包括在商品售价内的服务费涉及的递延收入增设“递延收益”科目核算。

财会[2003]16号文件《关于企业收取的一次性入网费会计处理的规定》又要求将某些提供公共服务的企业向客户收取的一次性入网费用计入递延收益并分期摊销。

虽然习惯上理解的收益包括收入和利得,但“递延收益”科目只核算递延收入,不核算递延利得。这种处理规则因企业会计准则的实施而发生了微妙的变化。

《企业会计准则应用指南》(简称“应用指南”)要求设置“递延收益”科目核算企业确认的应在以后期间计入当期损益的政府补助,实际上是通过该科目核算需要递延的政府补助利得。应用指南没有提及在《企业会计制度》中列入“递延收益”科目核算的递延营业收入是不是可以继续通过该科目核算。从整个会计准则体系的科目对应关系来判断,应用指南没有将递延收入纳入新的“递延收益”科目核算,那么上述递延收入在新会计准则下应如何处理呢?

二、会计制度涉及的递延收入的核算

1. 申请入会费和会员费收入。这方面的收入应以提供服务的性质为依据。如果所收费用只允许取得会籍,而所有其他服务或商品都要另行收费,则在款项收回不存在任何不确定性时确认收入。如果所收费用能使会员在会员期内得到各种服务或出版物,或者以低于非会员所负担的价格购买商品或劳务,则该项收费应在整个受益期内分期确认收入,在这种情况下,尚未确认的收入在“预收账款”科目核算。

2. 特许权费收入。特许权费收入包括提供初始及后续服务、设备和其他有关资产及专门技术等方面的收入。其中属于提供设备和其他有形资产的部分,应在这些资产的所有权转移时,确认为收入;属于提供初始及后续服务的部分,在提供服务时确认为收入。未确认收入的特许权费收入,应在收到时记入“预收账款”科目。

3. 高尔夫球场果岭券收入。高尔夫球场会员一次性购入若干果岭券,企业在收到款项时,记入“预收账款”科目,待提供服务收回果岭券时,再确认为收入;合同期满,未消费的果岭券全部确认为收入。

企业收到购买果岭券款,借记“库存现金”等科目,贷记“预收账款”科目;提供服务时,将应确认的果岭券收入转入当期收入,借记“预收账款”科目,贷记“主营业务收入”等科目。合同期满,未消费的果岭券全部转入收入,借记“预收账款”科目,贷记“主营业务收入”等科目。

会员在消费时购买的果岭券,即企业在为会员提供服务时会员购买的果岭券于会员购买果岭券时确认收入。

4. 包括在商品售价内的服务费。如商品的售价内包括可区分在售后一定期限内的服务费,企业应在商品销售实现时,按售价扣除该项服务费后的余额确认为商品销售收入。服务费递延至提供服务的期间内确认为收入。

企业销售商品,按实际收到的款项,借记“银行存款”等科目,按确认的收入,贷记“主营业务收入”科目,按确认的递延服务费,贷记“预收账款”科目,按专用发票上注明的增值税额,贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目;以后各期结转递延收入时,借记“预收账款”科目,贷记“主营业务收入”科目。

以上“预收账款”科目核算涉及的各项递延收入,如果递延期超过一个会计年度,实质上属于长期负债,仍可纳入预收账款之中,不必调入其他长期负债类科目核算。编制财务报表时,可将超过一年的预收账款作为“其他非流动负债”在资产负债表中列示。

5. 一次性入网费。某些提供公共服务的企业在向客户提供各种管道、网络等接口服务之初,按照国家有关部门批准的收费标准向客户收取一次性入网费。如有线电视公司收取的有线电视入网费,提供城市供热、供水服务的企业向客户收取的接网费,提供污水处理服务的企业向客户收取的排污入网费等。一次性入网费在收取以后,无论发生何种情况,企业均不再负有向客户退还的义务。

企业按照国家有关部门批准的收费标准和合同约定在取得入网费收入时,应借记“银行存款”等科目,贷记“预收账款”科目。

记入“预收账款”科目的金额应按合理的期限平均摊销,分期确认为收入。确认为收入时,应借记“预收账款”科目,贷记“主营业务收入”等科目。

如果企业在提供服务的期间内终止提供服务或是将公共服务设施对外转让的,应将“预收账款”科目的余额全部确认为终止服务或转让当期的收入,借记“预收账款”科目,贷记“主营业务收入”等科目。

电算化条件下现金流量表编制方法之比较

四川广播电视大学 梁霞

【摘要】 电算化条件下如何快速而准确地编制现金流量表已成为企业日益关注的问题。本文概括分析了电算化条件下编制现金流量表的五种方法的优缺点和适用范围。

【关键词】 电算化 现金流量表 编制 优缺点

由于现金流量表的编制基础是收付实现制,因此很多项目难以直接从以权责发生制为编制基础的账簿中调取数据,手工编制现金流量表需要深入到账户甚至凭证层次才能判断项目归属,操作起来比较麻烦。随着计算机应用的普及和会计信息系统的建设,如何快速而准确地编制现金流量表已成为企业日益关注的问题。概括起来,包含两种思路、五种方法。

(一)

思路一:从会计分录出发,针对每笔涉及现金收支的会计分录,确认其应归属的现金流量表项目,从根本上解决期末编制现金流量表的困难。这是电算化条件下普遍采用的一种方法,它可细分为三类:

1. 在现金等科目下分类设置明细科目。这种方法就是在现金及现金等价物有关科目(如现金、银行存款、其他货币资金、短期投资等)下,按与现金流量变化有关和无关设置明细科目,而与现金流量变化有关的又进一步按照现金流量表正表各原始填列项目设置底层明细科目。在编制记账凭证时将经济业务发生的数据按现金流量表的项目进行分类,期末只要根据相关科目的汇总表即可根据设置公式计算结果直接填列现金流量表。

采用这种方式避免了期末编制现金流量表时可能发生的遗漏和人为操作,因此报表数据精确度较高。另外,这种方法不必在原编码系统之外增加另外一套科目编码,也不必另行编制涉及现金流量的记账凭证,完全利用原有编码系统和记账凭证编制现金流量表,由于数据在编制记账凭证时就已进行了处理,因此大大减少了编制现金流量表时

的工作量。由于这种方法不必依赖资产负债表和利润表的数据,因此任何时间都可编制现金流量表,提高了提供相关会计信息的时效性。当然这种方法也有其不足之处:要求所有的制证人员都要熟悉现金流量表的编制方法,否则制证会很困难,因此一般不适用于分散制证的情况,因为可能会导致科目编码过于繁杂。

2. 利用项目核算功能编制现金流量表。目前大多数会计电算化软件均有比较完善的辅助核算与管理功能,如部门核算与管理、个人往来核算与管理、项目核算与管理、供应商(客户)往来核算与管理等。这些功能就是对需要进行辅助核算的科目根据不同情况进一步分类,以细化核算。这些功能的作用与设置明细科目的作用相同。因此,对于具有完善辅助核算功能的会计电算化软件,可以使用辅助核算功能特别是项目核算功能解决现金流量表的编制问题。

其基本要点是:①将与编制现金流量表有关的会计科目(如现金、银行存款、其他货币资金、短期投资等)设置为“项目核算”。②将现金流量项目设为项目核算大类,并指定现金、银行存款、其他货币资金、短期投资等为核算科目。③按要求设置项目结构。④按现金流量项目进行项目分类,即按经营活动、投资活动、筹资活动、汇率变动和现金及现金等价物进行项目分类。⑤将现金流量表的内容条目设置为项目目录,如销售商品、提供劳务收到的现金;收到的税费返还;收到的其他与经营活动有关的现金等。⑥在编制记账凭证时输入相应的项目核算内容。⑦期末根据项目总账和项目明细账设置公式由计算机自动编制现金流量表。

这种方法具有第一种方法的优点,不必设置明细科目,使

三、尚有争议的售后租回损益

《企业会计制度》将需要递延的未实现售后租回损益纳入“递延收益”核算原本并无争议,但由于会计准则将“递延收益”科目核算的范围限定为政府补助,反而带来了实务上的无所适从。相关《企业会计准则实施问题专家工作组意见》要求将未实现的售后租回损益记入“递延收益”科目,该意见的处理方法违背了应用指南的要求。由于该意见并非以财政部名义发布,法律效力低于应用指南,所以笔者建议,可以将未实

现售后租回损益列入“长期待摊费用”科目核算,因为未实现售后租回损益的实质是融资费用。

笔者认为,售后租回交易中,资产售价与其账面价值之间的差额应当记入“长期待摊费用”科目。售后租回交易认定为融资租赁的,未实现售后租回损益应在租赁期内按照与确认租金费用相一致的方法进行分摊,作为租金费用的调整。但有确凿证据表明售后租回交易是按照公允价值达成的,售价与其账面价值之间的差额应当计入当期损益。○