

“递延收益”性质分析：负债还是利得

孔庆林 唐建波

(重庆理工大学会计学院 重庆 400050)

【摘要】《企业会计准则——应用指南》中，“递延收益”科目被划为负债类科目，笔者认为这一规定存在不妥，递延收益应该是直接计入所有者权益的利得。同时，文章提出了加快利得与损失会计理论研究，在政府补助会计方面体现中国特色等建议。

【关键词】 递延收益 政府补助 利得

一、递延收益不是负债项目

在分析“递延收益”项目性质之前我们先看一例：西北化工（股票代码：000791）2010年年报会计报表附注“27 其他流动负债”和“28 其他非流动负债”均是指“递延收益”项目。其中，前者是指“为下一会计年度转入利润表的政府补助金额”，后者主要包括因“工业废水治理系统项目”与“环保功能型粉末涂料项目”而取得的各类与资产相关的政府补助。

西北化工等上市公司将递延收益列报于“其他流动/非流

动负债”项目中的依据是《企业会计准则——应用指南》（以下简称“应用指南”）。应用指南在附录“会计科目和主要账务处理”中将“2401 递延收益”科目划为负债类会计科目。“2401 递延收益”账务处理说明中指出，“本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”。笔者认为，应用指南将“递延收益”会计科目划为负债类科目不妥当。

《企业会计准则第16号——政府补助》（以下简称“政府补助准则”）第二条指出，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

本着公平对待、避免重复征税的原则，进一步完善资本市场的所得税征收规定。再次，借鉴国际经验，开征资本利得税。不仅要根据股票资产拥有时间的长短设置不同的税率，以有效抑制市场投机行为，而且对借款投资股票损失允许列支一定利息支出，在资本利得税前扣除。在税率设置上，可以在综合考虑投资者的收益额大小以及投资规模的基础上，制定不同的税率。最后，对赠与和继承环节征税，有效规范有价证券的单一转让。

4. 加强市场税收征管的监督工作。根据国际上主要股票市场税收征管工作现状来看，加强股票市场的税收征管将是未来我国税收工作相当重要的方面。我国应结合“十二五”期间资本市场发展规划前景，完善股票市场的税收征管。一方面，需要顺应市场的发展，加强税收征管的信息化建设，特别是税基信息的掌握，针对不同的交易行为和交易方式，制定合理的税基监管体系。

另一方面，需要针对不同性质、不同规模的税种，实施适当的征收管理方式。对于机构投资者，将间接投资者与投资机构者的税收合并征收，对间接投资者如基金投资者的相关税收，委托基金经营机构予以代扣代缴；对于个人投资者，其股票投资所得可以并入其他所得，通过银行以及证券公司代征的方式征收个人所得税；对于企业高层因持有上市公司股票而获得的收益，可以采取企业、银行以及证券公司三方合作监管的征收方式。此外，针对市场运行的技术因素和信息程

度，需要提高税收征管人员的素质，通过现代化税收征管技术来规范资本市场的税收征管工作。

由于涉及面广而复杂，资本市场税收政策的完善是我国税收工作领域一项艰巨的任务，不仅关系着我国资本市场的健康发展，而且关系到我国社会资源的重新分配。资本市场的完善不仅是税收政策的完善，而且是包括税收政策在内的一系列市场制度和规则的完善，需要各方制度建设的配合和市场监管力度与之相适应。受股票市场运行的特殊性、市场主体的复杂性、税基的虚拟性等因素的影响，股票市场税收制度的完善，是一项复杂的系统工程。

主要参考文献

1. 尚福林. 在应对挑战中促进资本市场科学发展. 求是, 2009;2
2. 毛夏鸾. 对我国企业内部资本市场税收政策的探讨. 税务研究, 2007;4
3. 尹音频. 对资本市场税收管理机制的认识. 涉外税务, 2006;10
4. 靳春平. 税收政策对证券市场的调控效果分析. 税收与经济, 2006;1
5. 张凤岗, 张星. 创业投资税收政策国际比较. 中国科技投资, 2007;7
6. 尹音频. 资本市场税制优化研究. 北京: 中国财政经济出版社, 2006

投入的资本。《企业会计准则——基本准则》(以下简称“基本准则”)第二十三条规定,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。很显然,企业无偿取得政府补助,不会导致经济利益流出企业,不符合基本准则中负债的定义。因此“递延收益”会计科目不是负债类科目,应用指南将“递延收益”科目划为负债类会计科目存在不妥。

二、递延收益应是利得项目

基本准则第二十七条指出,利得是指由企业非日常活动所形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的流入。利得包括直接计入所有者权益的利得与直接计入当期利润的利得两大类,前者在符合某种条件时可以转化为后者。

“递延收益”科目核算的是应在以后期间计入当期损益的政府补助。政府补助准则将政府补助分为与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助两大类。政府补助准则第七条指出,与资产相关的政府补助,应当确认为递延收益……但是,按照名义金额计量的政府补助,直接计入当期损益。第八条指出,与收益相关的政府补助,应当分别下列情况处理:用于补偿企业以后期间的相关费用或损失的,确认为递延收益……可见,“递延收益”科目核算的政府补助与直接计入所有者权益的利得定义相吻合。因此,递延收益应属于“直接计入所有者权益的利得”项目。

应用指南将属于“直接计入所有者权益的利得”项目的递延收益列报在“负债”项目中,将导致有关财务指标的计算结果有问题,比如资产负债率会升高,从而误导会计信息使用者的经济决策。以西北化工2010年年报数据为例,扣除政府补贴形成的“递延收益”项目的资产负债率为48.65%,而包含“递延收益”项目的资产负债率为51.48%。

三、改进建议

1. 加强利得与损失会计理论研究。我国基本准则虽然确定了利得与损失的概念和分类,但其在相关的具体会计准则中却没有得到应用,我国的财务会计报表(如资产负债表与利润表)中也没有对应的报表项目来反映企业的利得与损失。美国财务会计准则委员会(FASB)在其财务会计概念公告SFAC No.6中对利得与损失的概念进行了定义和分类,在SFAS No.130中对全面收益列报格式进行了较为详细的规范。这些值得我国会计准则制定机构借鉴。我国会计理论研究者应加快利得与损失内容、分类、列报等方面的研究,以期会计准则制定机构提供政策建议。

2. 将“递延收益”项目列报在“所有者权益”项目中。企业无偿取得的政府补助形成的“递延收益”属于“直接计入所有者权益的利得”项目,应该列报在资产负债表的“所有者权益”项目中,而非应用指南的“负债”项目中。

因此笔者建议,应对现行资产负债表进行改革,将“资本公积”与“直接计入所有者权益的利得和损失”分开列报,将“递延收益”项目列报在“直接计入所有者权益的利得和损失”项目中,如下所示:

所有者权益(或股东权益):
实收资本(或股本)
资本公积
直接计入所有者权益的利得和损失
其中:递延收益
减:库存股
……

3. 政府补助会计处理之中国特色问题。为了与国际会计准则趋同,我国政府补助准则中,“政府补助”概念采用了与《国际会计准则第20号——政府补助的会计与政府援助的披露》基本相同的内涵。但在我国特有的国情下,政府补助的项目要比政府补助准则规定的更多、更复杂。如《企业财务通则》第二十条就规定了企业取得的各类财政资金,包括:①国家直接投资、资本注入(增加国家资本或资本公积);②投资补助(增加资本公积或者实收资本);③贷款贴息、专项经费补助(作为企业收益处理);④政府转贷、偿还性资助(作为企业负债处理);⑤弥补亏损、救助损失或者其他用途(作为企业收益处理)。可见,《企业财务通则》规定的政府补助类型要比政府补助准则更为宽泛。

比如,财政部、国家发改委印发的《中小企业发展专项资金管理办法》(财企[2006]226号)第十七条规定,承担固定资产投资项目的企业,收到的无偿资助项目专项资金,计入资本公积,由全体股东共享;收到的金融机构贷款财政贴息资金,冲减财务费用。这与政府补助准则记入“递延收益”科目的规定不同。

再比如,财政部关于印发《农垦企业执行〈企业会计准则〉有关衔接规定》的通知(财会[2008]15号)中,农垦企业取得的政府转贷、偿还性资助的财政资金用于工程项目,工程项目完工形成长期资产的部分构成农垦企业资本公积。这点在政府补助准则及其讲解中都没有明确规定,也与《企业财务通则》将其作为负债处理不同。

我国作为社会主义市场经济国家,政府补助的类型比外国更复杂。为此笔者建议,在尽量保持我国政府补助准则与《国际会计准则第20号——政府补助的会计与政府援助的披露》之间协调一致的前提下,将具有中国特色的政府补助纳入应用指南或者《企业会计准则讲解》中,最好有相应的实例供会计实务借鉴。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 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
3. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解.北京:人民出版社,2008
4. 王宏昌,干胜道.现行会计准则下资本公积的“瘦身减肥”.财会月刊(综合),2009;1
5. 葛家澍,林志军.现代西方会计理论.厦门:厦门大学出版社,2002