

政府补助会计处理问题探析

浙江财经学院 徐亚明

【摘要】 财政部颁布的《企业会计准则第16号——政府补助》对我国政府补助各类会计事项作了规范,有利于此类业务的会计处理与国际趋同。本文试通过解读该准则,对准则的具体应用作些探讨。

【关键词】 会计准则 政府补助 会计处理

财政部颁布的《企业会计准则第16号——政府补助》(以下简称“补助会计新准则”)是国际上较为关注的议题,政府补助业务会计处理也是我国会计实务亟待解决的问题。目前,我国政府补助所涉经济事项主要包括出口退税、财政贴息、研究开发补贴和政策性补贴。处理此类业务,按补助对象的不同,通常可分为与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助。与资产相关的政府补助是指企业取得的、用于购建或以其他方式形成长期资产的政府补助。与收益相关的政府补助是指除与资产相关的政府补助之外的政府补助。

补助会计新准则主要对企业获得政府各类补助时的会计确认和计量以及报表披露进行了规范。

一、关于政府补助会计确认范围的界定

补助会计新准则第五条规定,政府补助必须同时满足下列两个条件:①企业能够满足政府补助所附条件;②企业能够收到政府补助。其中第一个条件尤为重要,如政府拨给企业的科技三项费用,企业必须要按规定用于政府指定的科技开发、新产品试制、固定资产更新改造等方面,不然已拨款项就会被收回。第二个条件要求企业申请政府补助的手续完备,确实能得到政府补助。只有在上述两个条件同时满足时,企业才能确认该笔政府补助。

二、关于政府补助会计的计量方法

当满足政府补助会计确认条件时,根据补助会计新准则规定,政府补助为货币性资产的,应当按照收到或应收的金额计量。政府补助为非货币性资产的,应当按照公允价值计量;公允价值不能可靠取得的,按照名义金额计量。

具体进行计量时,应将其区分为与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助。与资产相关的政府补助,补助会计新准则规定收到时应当确认为递延收益,并在相关资产使用寿命内平均分配,计入当期损益。但是,按照名义金额计量的政府补助,直接计入当期损益。在这方面,补助会计新准则的具体会计处理与国际会计准则一致。

1.与资产相关的政府补助会计计量。国际上对与资产相关的政府补助的会计计量方法主要有两种:一种是资本法,即将政府补助直接贷记股东权益;另一种是收益法,即将政府补助在某一期间或某几个期间确认为收益。《国际会计准则第20号——政府补助会计和对政府援助的揭示》(IAS20)规定

对政府补助全面采用收益法,凡是政府给的补助,无论是货币性补助还是非货币性补助,都作为收益计入损益,不允许计入股东权益。我国补助会计新准则的会计处理基本上与国际会计准则趋同,对资产相关补助在接受时计入递延收益,并在相关资产使用寿命内平均分配,计入当期损益。

补助会计新准则有关这方面的内容主要是:当企业接受国家拨入的具有专门用途的技术改造、技术研究等专项拨款,在承担的国家专项拨款所指定的研发活动所发生的费用实际发生时,按与企业自己生产的产品相同的方法在“生产成本”科目下单列归集,如能确定有关支出最终将形成固定资产,则在“在建工程”科目下单列归集所发生的费用,待有关拨款项目形成新产品入库时,借记“库存商品”科目,贷记“生产成本”科目;同时,借记“递延收益”科目,贷记“补贴收入”科目。对形成固定资产并按规定留给企业的固定资产达到预定可使用状态时,按实际成本借记“固定资产”等科目,贷记“在建工程”科目;同时,借记“递延收益”科目,贷记“补贴收入”科目。对未形成资产,需核销的拨款部分,报经批准后,借记“递延收益”科目,贷记“生产成本”、“在建工程”等科目。对形成的资产按规定应上交国家的,借记“递延收益”科目,贷记“生产成本”、“在建工程”等科目;对按规定应上交结余的专项拨款,应在上交时借记“递延收益”科目,贷记“银行存款”科目。

例1:甲公司于2002年申请对A生产线进行改造,9月收到国家拨给的技术改造款340万元,A生产线原账面价值为400万元,累计折旧240万元,预计净残值率为10%,预计使用寿命为6年,已使用4年,采用平均年限法计提折旧。甲公司于当月投入改造,12月底生产线的改扩建工程达到预定可使用状态,至此,改扩建工程发生支出340万元,全部以银行存款支付。经改扩建,该生产线的使用年限预计延长了6年,报废时预计净残值率不变。其有关会计处理如下:

(1)收到拨款时:借:银行存款 340万元;贷:递延收益 340万元。

(2)A生产线转入改造:借:在建工程——A生产线改扩建工程 160万元,累计折旧 240万元;贷:固定资产——A生产线 400万元。

(3)改扩建工程发生支出:借:在建工程——A生产线改

扩建工程 340 万元;贷:银行存款(等相关科目)340 万元。

(4)改扩建工程达到预定可使用状态,其总价值未超过可收回金额,结转在建工程,如有余款则按规定上缴:借:固定资产——新 A 生产线 500 万元;贷:在建工程——A 生产线改扩建工程 500 万元。

(5)每年年底计提折旧时:借:制造费用 56.25 万元;贷:累计折旧 56.25 万元。借:递延收益 42.5 万元;贷:补贴收入 42.5 万元。

上述处理完全有别于我国现行的《企业会计制度》规定的资本法的处理方法。按照《企业会计制度》规定的处理方法,上述业务的账务处理为:

(1)收到拨款时形成负债:借:银行存款 340 万元;贷:专项应付款 340 万元。

(2)A 生产线转入改造,其改造过程仍相同:借:在建工程——A 生产线改扩建工程 160 万元,累计折旧 240 万元;贷:固定资产——A 生产线 400 万元。

(3)改扩建工程发生支出:借:在建工程——A 生产线改扩建工程 340 万元;贷:银行存款(等相关科目)340 万元。

(4)改扩建工程达到预定可使用状态,其总价值未超过可收回金额,结转在建工程,如有余款则按规定上缴,留归企业部分形成股东权益:借:固定资产——新 A 生产线 500 万元;贷:在建工程——A 生产线改扩建工程 500 万元。借:专项应付款 340 万元;贷:资本公积 340 万元。

从上述业务的处理过程来看,我国与资产相关的补助会计新准则与现行会计制度在处理方法上完全不同,补助会计新准则规定的处理方法与 IAS20 规定的处理方法相一致。不过,其信息可比性的范围在未全面执行新准则前相对缩小。

2.与收益相关的政府补助会计计量。与收益相关的政府补助会计计量方法,补助会计新准则规定应当分别下列情况处理:①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,并在确认相关费用的期间,计入当期损益。②用于补偿企业已发生的相关费用或损失的,直接计入当期损益。其规定与现行会计制度基本一致。

对上述与收益相关的政府补助,一般采用收益法(包括净额法与总额法)核算。对费用性补贴、先征后返的除增值税以外的其他税收款,通常采用净额法核算;对定额补助、其他财政扶持性补助以及返还的增值税,一般采用总额法核算。

例 2:某出租车公司在 2005 年的经营活动中,由于油价持续上涨,市政府根据听证会意见对该行业临时实行油价补贴政策。据此从 2005 年 8 月 1 日起,公司每辆车每月可得补贴款 200 元,该公司共有出租车 500 辆,年终一次性收到补贴款 50 万元。其有关会计处理如下:

(1)月末计算应得补贴款:借:应收补贴款 10 万元;贷:补贴收入 10 万元。

(2)年终收到补贴款:借:银行存款 50 万元;贷:应收补贴款 50 万元。

3.政府补助返还的会计处理。根据补助会计新准则第五条的确认条件,政府补助往往附带一定条件,当不能满足相关条件时,企业需要部分或全部返还已收取的补助。补助会计新准则第九条规定,已确认的政府补助需要返还的,应当作为会

计估计变更分别下列情况处理:①存在相关递延收益的,冲减相关递延收益账面余额,超出部分计入当期损益。②不存在相关递延收益的,直接计入当期损益。

例 3:2002 年 1 月 1 日,甲企业收到 100 万元的政府补助,作为对 2001 年 12 月刚安装完毕的一条生产线的补偿,补助条件是该生产线至少应在该欠发达地区服务 5 年,如使用期不满 5 年,按剩余年份比例返还补助。生产线使用年限 10 年,账面价值 300 万元,企业采用年限平均法计提折旧,假设不考虑残值,每年年末计提折旧。2005 年 1 月初,由于企业实施重组,将生产线搬迁至另一地区,按规定应返还剩余年份补助 36.7 万元,偿还期为 2005 年 2 月 1 日。其会计处理如下:

(1)2002 年 1 月 1 日收到补助:借:银行存款 100 万元;贷:递延收益 100 万元。

(2)2002 年 12 月 31 日到 2004 年 12 月 31 日计提折旧:借:制造费用 30 万元;贷:累计折旧 30 万元。借:递延收益 20 万元;贷:补贴收入 20 万元。

(3)2005 年 2 月 28 日,返还剩余年份补助:借:递延收益 40 万元;贷:银行存款 36.7 万元,补贴收入 3.3 万元。

补助会计新准则的内容绝大部分已与国际会计准则趋同,但由于国与国之间在政治、文化、经济发展速度等方面存在差异,我国会计准则与国际会计准则对政府援助性补助及政府补助的披露尚有一定差异。

如 IAS20 明确界定了政府的范畴:政府是指政府、政府机构以及地方、国家或国际的类似组织。同时区分了政府援助和政府补助两个名词概念,即政府援助是指政府意在专门对符合一定标准的企业或行业提供某种经济利益的行为,它不包括通过影响企业的一般经营环境来间接提供的援助,如在开发区提供基础设施,或者对竞争对手施加贸易限制。政府补助是指政府通过向企业转移资源,以换取企业在过去或未来按照某种条件进行有关经营活动的援助,这种援助不包括那些无法合理作价的援助,也不包括与企业正常交易无法分清的、与政府间的交易。

而我国补助会计新准则未界定政府的范畴,对政府援助与政府补助未作具体区分,仅对政府补助进行了定义,即它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。其所涉及的范围相对比 IAS20 小。我国补助会计新准则仅对所得税减免、债务豁免、所有者投入的资本作了限定,而 IAS20 明确规定援助不包括那些无法合理作价的援助,也不包括与企业正常交易无法分清的、与政府间的交易。

我国补助会计新准则在定义上强调“企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产”,对无偿是否包括有附加条件的补助未予以明确。在会计计量方面,我国补助会计新准则与 IAS20 基本一致。

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财政部会计准则委员会译.国际会计准则 2000.北京:中国财政经济出版社,2000
- ③汪祥耀等.国际会计准则与财务报告准则——研究与比较.上海:立信会计出版社,2005