



对政府补助会计核算的思考

福建漳州德信有限责任会计师事务所 曾忠伟

在我国,政府补助形式较多,对企业经营成果的影响较大。财政部于2006年2月发布了《企业会计准则第16号——政府补助》(以下简称《政府补助准则》),对政府补助的界定、核算内容和要求及披露的内容等方面作了系统的规定。但是对于某些具体事项的会计核算,笔者认为还需进一步完善。

一、与资产相关的政府补助会计核算

企业政府补助的会计核算有两种方法,即资本法与收益法。《政府补助准则》规定完全采用收益法。《政府补助准则》规定,企业收到国家拨入的具有专门用途的资金,如与资产相关的,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。如与收益相关的,又分两种情况处理:如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;如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。对已确认的政府补助需要返还的,如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;如不存在相关递延收益的,直接计入当期损益。随着社会经济的发展,为客观反映企业的经营情况,笔者认为上述会计核算有必要进一步推敲。

其一,企业取得的政府补助往往是有偿的,企业必须符合补助的条件并履行相应的义务才能获得这些补助。企业为获得政府补助而发生相关费用形成的长期资产,其取得的政府补助(按名义金额计量的除外)先确认为递延收益,并在相关长期资产使用年限内平均分配。企业在生产经营过程中政府给予补助的长期资产数额并不是全额在税前进行摊提列支,部分尚留存在在产品、尚未销售的产品里,而按规定企业取得的与资产相关的政府补助要在相关长期资产使用年限内平均分配,势必增加企业税负,有违政府对其补助的初衷。

其二,在历史成本计量下,资产按照购置时支付的现金或者现金等价物的金额,或者按照购置资产时所付出的对价的公允价值计量。如企业购买货物,其购买价格是按企业实际支付的已扣除企业因符合条件所得到销售折让的金额进行核算的,但企业接受政府补助并未按所取得长期资产企业所实际支付的金额进行核算。

综上所述,笔者认为,对于与资产相关的政府补助,在确定资产账面价值时应将补助款予以扣除。即在企业收到与资产相关的政府补助时,通过“专项应付款”科目核算,有关支出最终将形成固定资产等长期资产的,在“在建工程”等科目下单列项目归集所发生的费用。待有关补助项目完工后,对于形成长期资产并按规定留给企业的,应按企业实际支出,借记

“固定资产”等科目,贷记“在建工程”等科目,再将相关“专项应付款”科目贷方余额结转,借记“专项应付款”科目,贷记“累计折旧”等科目;如果企业接受的政府补助为货币性资产之外的其他资产,借记“固定资产”等科目,贷记“累计折旧”等科目。对未形成资产的政府补助,直接冲减相关专项应付款账面余额;对已形成长期资产需要返还的政府补助,如存在相关专项应付款,冲减相关专项应付款账面余额,超出部分按原专项应付款结转的渠道转回,如不存在相关专项应付款,按原专项应付款结转的渠道转回。这样核算一方面与会计核算原则相吻合,另一方面体现了税负公平原则,避免了企业税负的加重发生,真正体现了政府对企业补助的初衷。

二、与收益相关的政府补助会计核算

企业取得的与收益相关的政府补助采用收益法进行核算。根据《政府补助准则》规定,取得与收益相关的政府补助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;取得与收益相关的政府补助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。

按照现行会计核算方法,企业实际收到先征后返的增值税、定额补助、其他财政扶持性补助的款项,直接记入“补贴收入”科目,收到的先征后返的除增值税以外的其他税收款项、费用性补贴,于实际收到当期冲减本期的“主营业务税金及附加”、“所得税”等科目。这样处理可能会使得有补助年度与没有补助年度的经营业绩,需按照补助披露内容调整后方可进行比较,不能较明晰地反映企业经营成果,亦不能直接、客观反映企业收入与其相对应的成本费用。大多数情况下,企业当年实际收到的补助款往往是以前年度的补助款,如企业当年收到的先征后返的除增值税外的其他税收款项大于当年的税收费用,就有可能出现主营业务税金及附加为负数,甚至净利润大于利润总额的非正常现象,使会计报表使用者难以理解。

对于企业取得的与收益相关的政府补助,笔者认为应按补助款所属期间来决定是采用总额法还是净额法:企业实际收到本年度的除先征后返的增值税、定额补助、其他财政扶持性补助以外的补助款,应采用净额法核算,即收到的先征后返的营业税、消费税、所得税等原记入“主营业务税金及附加”、“所得税”等科目的补助款,应于收到当期冲减本期的“主营业务税金及附加”、“所得税”等科目;企业实际收到以前年度的补助款,以及本年度的先征后返的增值税、定额补助、其他财政扶持性补助款,应采用总额法核算,即于实际收到补助款的当期记入“补贴收入”科目。○