政府补助准则应用中的问题及改进

陈丽珍

(福建省财政厅 福州 350003)

【摘要】《企业会计准则第16号——政府补助》(CAS16)对政府补助的定义、核算内容和要求及披露的内容等作了系统的规定,本文主要对政府补助准则应用中存在的问题进行了详细分析,并提出相应的解决对策。

【关键词】政府补助 配比原则 会计信息披露 可比性

《企业会计准则第16号——政府补助》(CAS16)规定,政府补助的会计处理方法必须采用收益法中的总额法,以便更真实、完整地反映政府补助的相关信息。虽然政府补助准则对政府补助的会计处理方法作出了明确规定,但在实际应用中仍然存在诸多问题,而且会计准则与税法的规定存在一定差异,如何更好地执行会计准则,是实务界亟须解决的问题。

一、政府补助准则中存在的问题

1. 政府补助的定义需进一步明确。IAS20对政府的定义为:政府,指政府机构,以及地方、国家或国际的类似组织。政府补助准则未对政府给出定义,实际操作中就会遇到界定不清的问题:这里的政府是否仅限于中国政府?企业如果收到国际组织、外国政府或组织的某种补助性质的款项或奖励属不属于该准则规范的范围?政府具体的哪些组织机构和部门无偿拨给企业的货币性资产或非货币性资产在政府补助的范围之内?这样容易导致不同企业之间相关信息的不可比。

2. 政府补助的披露需进一步完善。政府补助准则要求企业应在附注中披露:政府补助的种类及金额;计入当期损益的政府补助金额;本期返还的政府补助金额及原因。鉴于目前政府补助较为普遍和种类多样的国情,以及政府补助特别是一些上市公司的政府补助在当年净利润中占比很大的情况,其

能属于不同的对象,且可能存在于不同的时间点。"零余额账户用款额度"虽然所有权归属于财政,但是其资金对于高校而言是用于每一个独立的学校,其利益流入所形成的资产具有极强的可辨认性和地域性,且形成的资产所有权属于各高校,因此虽然过程中有代收代付的情况,但是在受益主体上具有鲜明的个体特征。站在历史发展的角度看,对于会计属性的定义是否也应当有所调整是值得我们思考的问题。

关于财政零余额账户存款的性质,会计界与金融界有不同理解和定位,统一对这个问题的认识很重要。我们应当进一步探讨应当如何判定财政零余额账户存款的资金性质及所有权。积极推动二者在进行信贷评估以及风险评估时标准的趋同,在进行会计报表列示时能准确反映该资金的结构情况,从而为相关会计主体进行信贷活动创造一个有利的融资环境。笔者认为应当在健全完善国库集中支付制度的基础上,进一步推动财政改革在其他领域的渗透,建立一套具有中国特色的行政事业单位资信评估行业标准。

在改革不断深入的新形势下,我们不能仅仅停留在原有的思维和角度上,应当放开视野,以全局的眼光来审视改革的成果并同步解决衍生的问题。

3. 拓宽高校理财渠道。对于高校而言,充足的资金量始终都是办学过程中首要的资源,高校面对的是新的市场经济体制与新的公共财政改革模式,因而高校资金管理也需要与时俱进。在新体制和新制度交融的状况下,高校又面临着新的挑战。如何运用好公共财政资源、如何获取新的社会资源将二者以优化组合的方式投入到高校的建设中去是每一个管理者需要思考的问题。

新时期下拓宽高校的理财渠道不失为一种新的举措。许多高校通过合理运用理财规划,搞活沉淀资金管理等对资金管理进行了一系列的创新。如在金融工具的选择上,摒除了传统的长期的金融理财工具,开始选用银票这样的短期融资工具,加大对短期资金流不平衡的调节。在资金管理上着重对沉淀资金进行了规划,如大规模引入"校园一卡通"管理系统,增强了对沉淀资金的控制力,为改善短期资金流匮乏提供了有效的缓冲。对于一些民间资本较为活跃的地区,适当引入民营资本作为教育投入,以发行教育类债券等形式为教育经费进行新的补充,从而缓解教育经费短缺的问题。

【注】本文系浙江省教育厅2009年度高校科研计划一般项目"零余额用款额度在会计报表和资信评估中地位差异的分析"(项目编号:Y200909801)的阶段性成果。

主要参考文献

1. 范文亮.当前高校财务危机及防范研究.浙江教育财会,2007;5

2. 张晓东.美国高校贷款融资运营与管理的经验及启示.当代经济管理,2010;2

3. 张万朋.美国高校如何防范债务风险.中国教育报,2008-10-28

披露应该更加详细，如应披露当年收到的政府补助占当年净利润的比重、扣除政府补助后的净利润。在政府补助已经确认的情况下，应披露附加的尚未履行的条件及其他或有事项。

3. 政府补助的会计处理问题。

（1）政府补助准则中规定将政府补助分为与资产相关和与收益相关的政府补助，两种不同补助的会计处理方法不一样。对于给予企业的政府补助，政府往往并不会明文规定其用途，即使有规定，文件所体现的用途也比较模糊，因此要将政府补助进一步划分为与企业所有者投入的具有专项或特定用途的款项、与资产相关的政府补助及与收益相关的政府补助比较困难，导致专项应付款、递延收益、营业外收入等科目出现使用不当的情况。

（2）企业收到的政府补助名目繁多，有出口信保补贴款、出口品牌发展专项资金、团体境外展览资金、促进重点出口产品结构优化资金、土地出让金土地税财政补贴、省级技术中心奖励金、省级预算内投资计划项目补助示范企业奖励金、中小企业开拓资金等各种名目的政府补助形式，涉及补助的部门有财政厅局、对外贸易经济合作厅、科学技术局、知识产权局等，不同形式的政府补助与不同的补助部门进一步为政府补助的确认计量带来了困难。

（3）实务中，政府补助还涉及到企业整体搬迁时政府给予补偿的事项，此种补偿事项涉及的标的多样，补偿跨度时间长，核算较为复杂，政府补助准则未做出相应的规定。为规范账务处理，《企业会计准则解释第3号》规定：企业因城镇整体规划、库区建设等公共利益进行搬迁，收到政府从预算资金直接拨付的搬迁补偿款，应当按照相关规定计入所有者权益，作为资本公积处理。企业收到除上述之外的搬迁补偿款，应当分别情况进行处理：属于搬迁过程中出售、报废或毁损资产补偿的，应当按照《企业会计准则第4号——固定资产》等相关规定，计入相关资产处置损益；属于对搬迁过程中新建资产或停工损失等补偿的，应当按照政府补助准则规定进行处理。

虽然《企业会计准则解释第3号》对搬迁补偿款做出了规定，但在具体执行过程中有三个方面还不太明确，一是什么属于预算资金直接拨付的搬迁补偿款，公共利益具体包括哪些内容？一般来说，公司收到的土地搬迁补偿款，是从政府下属的土地收储中心领取，部分是从政府设立的下属全资子公司收取，收储的目的多样，既有因为城镇整体规划的原因，也有因为解决员工安置问题和历史遗留问题等，难以区分什么是为了公共利益的搬迁。二是对搬迁过程中新建资产的会计处理问题，是按照政府补助准则的规定，与递延收益对应，未来按新建资产的购置年限计提折旧的同时，递延收益转入营业外收入，还是与专项应付款对应，从资本公积中列支。三是搬迁行为主要包含哪些方面？由于搬迁的原因多样，如果为了城镇整体规划而搬迁，政府并未要求企业对未来的重建投资做出承诺，则搬迁行为可能只有拆除而没有重建部分；而一部分搬迁项目政府要求收到的补偿款再投资到当地进行项目重建，以带动当地就业，则搬迁就包括拆除及重建了。

由于上述原因，企业在处理搬迁补偿款时出现了几种不同的会计处理方法：一是搬迁补偿款项全部进入专项应付款，属于搬迁过程中出售、报废或毁损资产补偿的，从专项应付款支出，新购固定资产等也从专项应付款列支，差异部分作为资本公积入账。二是搬迁补偿款项全部进入递延收益，属于搬迁过程中出售、报废或毁损资产补偿的及新购固定资产支出等也从递延收益列支，差异部分作为营业外收入处理。三是将搬迁行为人为划分为拆迁与重建。政府补偿只与拆迁直接挂钩，即收到的补偿款扣除拆除地上建筑物和设备的价值及停工损失外直接计入营业外收入，而重建部分由于与搬迁行为不能直接对应，则重建部分单独按照新购买固定资产处理，政府补助则视为企业取得与资产相关的政府补助，不能直接确认为当期损益，应当确认为递延收益，自相关资产达到预定可使用状态时起，在该资产使用寿命内平均分配，分次计入以后各期的损益（营业外收入）。

由于政府拆迁涉及到的金额往往上亿，且涉及的时间跨度也大，不同的账务处理会对从拆除年度开始的未来多年财务业绩产生影响。部分上市公司视业绩需要，随意定性所收到的政府补助的性质，混淆资本公积与营业外收入的界限，并且在所发生的拆迁费用与重建支出上划分随意，以便根据调节当期损益。

二、解决对策

1. 完善政府补助的定义。政府补助准则应该在政府补助的定义中明确地界定“政府”的概念以及其所包括的范围，这有助于增强不同企业之间信息的可比性。

2. 资产的使用寿命和折旧问题应强调配比原则。因为政府补助中会涉及到与资产有关的政府补助必须在相关的使用寿命内平均分配并计入当期损益中，因此资产的使用寿命和折旧问题会影响到企业的当期损益，进而影响到企业的应纳税所得额，所以必须强调配比原则。

3. 加强对政府补助行为的规范管理。政府补贴的取得必须有相关的政府文件作为支撑，如涉及到有附带条件的验收，必须在补贴文件中明确验收条件，以便企业视情况做出相应的账务处理。

4. 加强对政府补贴的披露。除了按政府补助准则的精神对政府补助进行披露之外，对涉及土地拆迁等大额的政府补助还需要设定特定的披露格式，格式应对整个拆迁事项的账务处理方式及对未来几年的财务业绩的影响加以预测。

5. 规范财务运作。为了争取更多的政府补贴，有的企业往往迎合政府对取得补贴收入的各项要求，对财务报表做一些粉饰，给企业带来不必要的经营风险。为了杜绝此种情况出现，笔者认为有必要要求企业对此类申报材料提交会计师事务所，由其出具专项审核报告。

主要参考文献

1. 财政部、国家税务总局.关于财政性资金、行政事业性收费、政府性基金有关企业所得税政策问题的通知.财税[2008]151号，2008-12-16

2. 财政部，国家税务总局.关于专项用途财政性资金有关企业所得税处理问题的通知.财税[2009]87号，2009-06-16