

政府补助会计规范的变化 及其具体会计处理

姚 津

一、新会计准则下政府补助会计规范

1、政府补助的计量方法

企业获得的货币资金形式的政府补助应按实际收到的金额计量,除非有确凿证据确定应收金额。引入公允价值来计量企业获得的非货币性资产形式的政府补助,在公允价值不能可靠取得时按1元名义金额进行计量。

2、获得政府补助的列支渠道

政府补助采用收益法核算,将政府补助计入收益(递延收益或当期收益),而不是计入所有者权益,在确认收益时采用总额法,将其全额确认为收益,而不是作为相关资产账面金额或者费用的扣减,以便反映政府补助事项的全貌。改变企业将政府补助冲减营业成本、营业税金及附加、所得税、财务费用或在建工程成本的多渠道列支状况,无论直接计入当期损益,还是分期摊配计入各期损益,企业取得的政府补助最终均计入利润表中的“营业外收入”项目,以提供企业非正常或非经常经营以外的利得信息。

3、政府补助计入损益的会计期间

对于补偿以后期间相关费用、损失的政府补助,先通过“递延收益”的负债项目确认,至相关费用损失发生当期再计入该期损益进行配比;对于补偿当期或已发生费用、损失的政府补助,则规定在取得当期确认为“营业外收入”。政府补助可分为与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助,对与资产相关的政府补助,规定在相关资产使用寿命内平均分配,计入当期损益,增强可操作性和配比性。

二、新会计准则下政府补助的会计处理

1、财政拨款的会计处理

财政拨款是政府无偿拨付给企业的资金。具体可分为以下三种情形:

(1)给予特定行业、企业的政策性补助。这类财政拨款一般没有指定用途而且与资产无关,其实质是对企业经营中因

政府调控干预或其他非市场因素导致的“亏损”或“微利”等经营结果,从利润总额的角度进行“纠正”。比如粮食企业、公用事业企业、三废治理企业、环保企业、高新技术开发企业等按销量、工作量等指标计算或其他规定取得的定额补助。

根据政府补助会计准则,企业应在收到补助或在有确凿证据表明该项补助是按照固定的定额标准拨发时,借记“银行存款”或“其他应收款”,贷记“营业外收入”。企业获得政府补助一般应在实际收到时进行会计处理,以避免随意性和防止调节利润。但有确凿证据表明政府补助可获得及可计量时可以按照应收的金额确认和计量。

(2)科技专项拨款等。这类拨款通常在拨付时明确规定了资金的用途,如为某项技术研究或技术改造专拨的款项,而且在资金使用过程中有可能形成设备等长期资产,并可能还附加了资金返还的条件。

对于与资产相关的专项拨款,在取得时借记“银行存款”,贷记“递延收益”;自相关资产达到预定可使用状态时起,再将“递延收益”在该资产的寿命期内平均分配并结转至各期的“营业外收入”;若相关资产在使用寿命结束前被出售、转让、报废或毁损,其尚未分配结转的“递延收益”余额应全部转入该项资产处置当期的“营业外收入”。政府补助会计准则采用总额法确认政府补助利得,没有将财政拨款金额直接冲抵相关资产的价值,避免了相关资产价值被低估,使得与政府补助相关的资产初始计量、后续计量及处置核算与其他同类资产的会计处理基本保持一致,以求会计信息的可比性和相关性,并通过分期将负债转化为损益,使相关资产产生的效益与其折旧或摊销费用在同一会计期间的利润表中配比。

例如,某环保产品生产企业研发一项节能环保产品获得专利。为了支持环保企业发展,当地政府决定向该企业拨款250万元给予补助:(1)210万元用于购置生产设备扩大生产;(2)40万元为补偿前期研发费用。20X7年12月份,该企业收到政府机构拨款250万元。购置并安装生产节能环保产品

的设备,经调试后投入生产。该设备总价值225万元,超出补助部分由企业自行解决。该设备有效使用期限为10年。该企业从20X8年1月份起按年限平均法计提折旧。20X9年12月份,因技术更新,产品升级,将该设备出售,售价150万元。假设不考虑相关税费。

解析:

①取得政府补助时:

借:银行存款	2 500 000
贷:营业外收入	400 000
递延收益	2 100 000

②各月计提折旧的同时分期平均结转递延收益:

借:递延收益	(2 100 000/10/12)17 500
贷:营业外收入	17 500

③清理该项生产设备时结转递延收益余额:

借:递延收益(2 100 000-累计已结转420 000)	1 680 000
贷:营业外收入	1 680 000

固定资产增加、折旧及清理的会计分录与非政府补助取得的固定资产有关会计处理相同,略。

对于与收益相关的专项拨款,政府补助会计准则规定,若该项拨款用以补偿已发生的费用、损失,在取得时借记“银行存款”等,贷记“营业外收入”;若该项拨款用以补偿以后期间发生的费用、损失,在取得时借记“银行存款”等,贷记“递延收益”,并在确认相关费用损失的期间再将“递延收益”结转至“营业外收入”。

无论专项拨款与资产相关或与收益相关,若以后需要返还,则在返还时先以返还金额将“递延收益”账面余额冲减,不足冲减部分或不存在相关递延收益的,计入当期“营业外支出”。

(3)收到未指定用途的财政扶持性补助。由于此类财政拨款一般都与收益相关,所以其会计处理与“与收益相关的专项拨款”的会计处理相同。

2、财政贴息的会计处理

财政贴息是政府根据国家宏观经济形势和调控目标对承贷企业在特定领域或区域的发展所给予的银行贷款利息补助。

按照政府补助会计准则,无论贷款是否与资产相关,无论贷款对应的在建项目是否交付使用,对于直接拨付给受益企业的财政贴息,企业在取得时借记“银行存款”,贷记“营业外收入”;对于财政拨付给贷款银行的贴息资金,受益企业根据实际发生的政策性优惠利率计算和确认利息费用,按借款费用准则的有关规定进行会计处理。

3、先征后返税收优惠的会计处理

政府补助会计准则规定,企业应在实际收到返还税款时计入“营业外收入”。由于税款返还需经税务机关审批,存

在不确定因素,所以企业一般不能预计应收金额提前确认该项利得。但需要注意的是,直接减征、免征、增加计税抵扣额、抵免部分税额等形式的税收优惠,并未直接向企业无偿提供资产,不作为政府补助会计准则所规范的政府补助。增值税出口退税也不属于政府补助。

4、政府拨付搬迁补偿款的会计处理

搬迁补偿款属于收益性的政府补助。根据政府补助会计准则,当企业取得对已发生搬迁费用、损失的补偿时,应借记“银行存款”,贷记“营业外收入”;如果补偿款还涉及以后年度,则企业应将相应部分的补偿贷记“递延收益”,并在相关年度内分配结转至“营业外收入”。政府补助会计准则没有对分期结转的金额作出明确规定,笔者认为结转金额应与搬迁费用的发生比例相对应。

5、政府返还项目用地的土地使用费或土地出让金的会计处理

关于经认定的高新技术成果转化项目,由各地政府返还项目用地的土地使用费、土地出让金等政府补助的会计处理,企业会计制度中未曾明确,按照政府补助会计准则,该返还款属于有指定用途的专项财政补助,而且与长期资产——土地使用权相关,所以其取得及后续会计处理应与前述“对于与资产相关的专项拨款”的处理相同。

三、政府补助会计处理中应注意的问题

1、区分政府补助与政府资本性投入

政府的资本性投入无论采用何种形式,均不属于政府补助。政府以投资者身份向企业投入资本,享有企业相应的所有权,企业有义务向投资者分配利润,政府与企业之间是投资者与被投资者的关系。政府拨入的投资补助等专项拨款中,国家相关文件规定作为“资本公积”处理的,也属于资本性投入的性质。

2、一般以现金流入为前提确认和计量政府补助

政府补助具有很强的政策性,非企业所能控制,因此一般不能按企业所预计的应收金额进行确认和计量,而应按照实际收到的金额计量。除非存在确凿证据表明该项补助是按照固定的定额标准拨付的,如按照实际销量或储备量与单位补贴定额计算的补助等,才可以按照应收的金额计量。

3、政府补助准则与其他准则的衔接

政府补助采取非货币性资产形式时,对有关资产公允价值的确定,应与金融工具确认和计量等其他准则中关于公允价值的确定保持一致。与政府补助有关的资产后续计量,也应按照相关准则的规定进行会计处理。

(作者单位:上海立信会计学院)

责任编辑 张智广