

新准则下政府补助有关会计处理探讨

——以 A 公司为例

朱顺熠 徐佳佳

摘要：政府补助新准则做到了与国际惯例实质上的趋同，在一定程度上弥补了我国原有会计规范的不足，但实务中存在企业实施意愿不足和操作困难等问题。本文以 A 公司为主要研究对象，通过对比最近两年的财务报表数据，分析政府补助新旧会计准则变化对该企业的影响及实施中存在的主要问题后认为：日常活动是包括企业为完成其经营目标所从事的经常性活动以及与之相关的活动；企业应当根据政府补助业务的实质来判断，是采用总额法还是净额法核算；“由贷款银行以政策性优惠利率向企业提供贷款”方式获得财政贴息需按公允价值计量并调整实际利率法来核算。

关键词：政府补助新会计准则；影响；问题及建议

2017年5月财政部修订发布了新的《企业会计准则第16号——政府补助》自2017年6月12日起执行。笔者以某物流地产企业A公司为例，对比新准则实施前后账务处理、报表披露等事项，列举实施过程中存在的问题并提出相应建议。

一、企业基本情况

A公司作为政府扶持对象，主要通过税收返还、基础设施配套款返还、财政贴息等方式获取政府补助。近年来，A公司获政府补助金额呈逐年递增趋势，且补助对净利润的贡献非常大。

二、新准则变化对 A 公司的影响

由于新准则自2017年6月12日起执行，财政部要求企业对2017年1月1日至新准则施行日之间新增的政府补助事项根据新规进行调整。现将A公司在2016~2017年度内获取的各类主要政府补助进行对比分析如下：

（一）税收返还

A公司获得的税收返还涉及较多税种，包括增值税、个人所得税、企业所得税和契税等。其中，契税先征收后全部返还，其余税种前三年全部返还、后两年返还50%。

2016年度，A公司收到各项税收返还合计约7 658万元。企业对返还的契税确认时，先计入“递延收益”，后逐年结转至“营业外收入”；而对返还的增值税、个人所得税、企业所得税，直接计入“营业外收入”。报表披露时，分别列报于资产负债表“递延收益”项目和利润表“营业外收入”项目。

2017年度，A公司收到各项税收返还合计约9 725万元。企业对返还的契税确认时，采用“净额法”核算，直接减少开发成本的账面价值；而对返还的增值税、个人所得税、企业所得税，直接计入“其他收益”。报表披露时，无法直接列示出契税的返还，但其他税收返还均列报于利润表“其他收益”项目。

（二）基础设施配套款返还

A公司中标购买土地使用权并支付全部款项后，W市财政局将会通过下发政府扶持补助资金的方式，返还约55%的土地款作为基础设施配套费。

2016年度，A公司收到政府返还的基础设施配套款约19 870万元。企业确认时先计入“递延收益”，后逐年结转至“营业外收入”。报表披露时，列报于资产负债表“递延收益”项目和利润表“营业外收入”项目。

2017年度，A公司收到政府返还的基础设施配套款约30 542万元。由于返还款实际不是补贴，企业确认时直接将其

冲减开发成本,使开发成本中的土地成本回到付款净额。报表披露时,无法直接看出土地款的返还,但在附注中详细披露土地款返还金额以及具体账务处理原则。

(三) 财政贴息

A公司享受银行贷款月利率0.5%的地方财政贴息补助(市场同类月利率为1%),2015年6月从J银行获三年期贷款100 000万元,S市财政局按季度拨付贴息款。

2016年度,A公司收到财政贴息约6 000万元,直接记入“营业外收入”,并列报于利润表“营业外收入”项目。

2017年度,A公司收到财政贴息约6 000万元。由于直接从财政局取得财政贴息,A公司将其冲减“财务费用”;披露时列报于利润表“财务费用”项目。

三、新准则实施中存在的问题及具体建议

对A公司2017年度的实施情况分析来看,基本按照新准则对政府补助事项进行了核算和披露,但是企业会计人员在实际操作过程中仍存在实施意愿不强和如何界定“日常”与“非日常”、如何选择“总额法”与“净额法”、“由贷款银行以政策性优惠利率向企业提供贷款”方式下的财政贴息如何进行账务处理及研发过程中政府补助的核算等困难。针对上述问题,笔者提出如下处理建议:

1. 对“日常活动”的界定

新准则对日常活动未作出具体界定,笔者认为,日常活动是包括企业为完成其经营目标所从事的经常性活动以及与之相关的活动,一项政府补助是否与日常活动相关,主要是判断该补助是否同时满足以下两个条件。①补助补偿的成本费用是形成营业利润的项目,或者该补助与日常销售或提供劳务等经营管理活动密切相关;②补助应定期、经常性和有规律地发生而非偶发,并且实质上是企业经常性损益的组成部分。根据上述观点,可以做如下判定:获得的增值税即征即退、有效期在三年以上的过渡性质税收减免或返还、社保补贴或岗位补贴,都应计入其他收益;地方对专利权人以及发明专利转化成功的优质项目给予一次性资助,则计入营业外收入。

2. 总额法与净额法的选择

关于总额法与净额法的选择,除一般纳税人的增值税即征即退只能采用总额法外,其他业务新准则并未予明确,但指出对同类业务只能一贯选用同一种方法,不得随意变更。实务中有观点认为,在不考虑时间价值的前提下,总额法和净额法对同一事项的最终影响并无差异。因此,企业可以自行选择总额法或净额法。但笔者认为,企业还是应当根据政府补助业务的实质来判断,是采用总额法还是净额法核算。而企业判断其是否合理反映业务的经济实质,则基于该政府补助的性质和发生

频率。例如,对于没有相关的成本费用或损失与之明确对应的政府补助,或者偶发的、对损益影响不具有长期持续性的政府补助,建议采用总额法;再如,如果某项政府补助的业务活动有明确对应的成本费用或损失,且经常性发生,则采用净额法更为合理。

3. 财政贴息的核算

新准则规定,如果是“由贷款银行以政策性优惠利率向企业提供贷款”方式获得财政贴息,需按公允价值计量并调整实际利率法来核算。笔者建议该笔业务账务处理如下:

第一步,在获得该笔贷款时,需计算未来还本付息的现值 $=500 \times (P/A,1\%,18) + 100\,000 \times (P/F,1\%,18) = 91\,799$ (万元),利息摊销 $=100\,000 - 91\,799 = 8\,201$ (万元)。

借:银行存款	100 000
长期借款——利息调整	8 201
贷:长期借款——本金	100 000
递延收益	8 201

第二步,每个月末计提利息,并且按照实际利率法对利息进行调整,当月实际利息 $=91\,799 \times 1\% = 918$ (万元)。

借:财务费用	918
递延收益	418
贷:应付利息	500
财务费用	418
长期借款——利息调整	418

下个月实际利息 $= (91\,799 + 418) \times 1\% = 922$ (万元)。

借:财务费用	922
递延收益	422
贷:应付利息	500
财务费用	422
长期借款——利息调整	422

4. 研发过程中产生的政府补助核算

新准则没有明确说明该问题的处理方法,笔者认为企业可以根据实际情况进行处理:①如果是将该补助划分为与固定资产相关,则选择总额法或者净额法进行核算。②如果是将该补助划分为与无形资产相关,则需再次界定补助产生的阶段。产生于研究阶段的,将该项补助费用化冲减计入“研发支出——费用化支出”,然后于期末结转至“管理费用”;产生于开发阶段,如果该补助属于专利技术研发成功的必要前提,则资本化冲减计入“研发支出——资本化支出”,最终直接减少无形资产的成本。鉴于前者较简化,以及两者对于财务报表的最终影响差异不大,建议将该补助划分为与固定资产相关。

(作者单位:江西财经职业学院)

责任编辑 武献杰