

# 政府补助会计处理改进思考

郭道芝 孔庆林

(重庆理工大学财会研究与开发中心 重庆 400054)

## 一、政府补助会计处理存在的问题

在收益法下,对于与资产相关的政府补助以及需要在以后期间确认损益的与收入相关的政府补助,需要通过递延收益来计量。《企业会计准则第16号——政府补助》(以下简称“政府补助准则”)规定,企业在会计期末编制资产负债表时,应该将“递延收益”列入非流动负债科目下的其他非流动负债中。但笔者认为,不能将“递延收益”列为负债类,因为严格来说它并不符合负债的定义,我们可以从以下两个方面来理解:首先,根据负债的定义,负债的特征之一就是它会导致经济利益流出企业,而被确认为“递延收益”的政府补助项目,都已经基本确定可以留在企业,未来导致经济利益流出并不是很可能,并且将来结转损益时无需再发生相应的成本,只是基于传统利润观中的配比原则,要到以后期间才能转为当期收益。其次,根据政府补助的定义,政府补助并不是严格意义上的负债。政府补助是企业从政府无偿取得的货币性资产或非货币性资产,虽然政府补助是有条件的,但是政府补助偿还的可能性很小,如果说政府补助不是一项负债,则“递延收益”就不应列示在非流动负债下的其他非流动负债中,那么实务中应如何对其进行处理呢?

## 二、政府补助会计处理的改进建议

政府补助作为企业无偿从政府取得的资产,企业收到政府补助一方面会增加企业的资产,另一方面会增加企业的收益(当期或以后),进而也增加了所有者权益。而政府补助又不包括政府作为企业所有者投入的资本,所以笔者认为在会计期末,完全可以把政府补助当作直接计入所有者权益的利得和损失来列报。

需要说明的是,这样的处理方法与准则要求的对政府补助采用收益法的会计处理方法并不矛盾,也并不是又回到了政府补助资本法的会计处理方法。传统的资本法下,直接将政府补助视为所有者权益的范畴,企业收到政府补助时一方面增加相关资产,另一方面增加所有者权益,并不会影响企业的利润。而收益法下,企业对于政府补助,一方面增加相关资产,另一方面增加当期或以后的收益,增加了企业的利润。上述将政府补助视作直接计入所有者权益的利得或损失,只是在编制财务报表时,如果期末递延收益有余额,那么在资产负债表的列报中将递延收益从列入非流动负债项目转为列入所有者权益项目而已,对于报表中的递延收益也会相应地分摊至以后的会计年度,计入当期损益。在此,笔者认为对资产负债表

中所有者权益的结构可以作如下改动:

股东权益:
实收资本(或股本)
资本公积:
资本溢价(或股本溢价)
其他资本公积:
采用权益法核算的长期股权投资
非投资性房地产转为投资性房地产
可供出售金融资产公允价值变动
可供出售外币非货币性项目的汇兑差额
金融资产的重分类
套期保值产生的利得或损失
递延所得税涉及的资本公积
其他直接计入所有者权益的利得和损失:
递延收益
减:库存股
专项储备
盈余公积
未分配利润
股东权益合计

上式可以解释为,重新设置所有者权益账户,在所有者权益下设如下账户:“实收资本”、“资本公积”、“其他直接计入所有者权益的利得和损失”、“库存股”、“专项储备”、“盈余公积”、“未分配利润”等账户,其中,“资本公积”账户下包括资本溢价(股本溢价)和其他资本公积,由于“资本公积——其他资本公积”科目核算的内容复杂,所以笔者认为应在“资本公积”账户下设置三级明细科目,比如说“资本公积——其他资本公积——可供出售金融资产公允价值变动”、“资本公积——其他资本公积——金融资产的重分类”等等;另外在所有者权益下新增“其他直接计入所有者权益的利得和损失”科目,专门用于核算因政府补助产生的递延收益,其下设“递延收益”明细账户,即“其他直接计入所有者权益的利得和损失——递延收益”。

另外,对于需要偿还的政府补助,如果递延收益有余额,则:借:递延收益,营业外支出;贷:银行存款等相关资产。如果递延收益没有余额,则在资产负债表中所有者权益项下的“其他直接计入所有者权益的利得和损失”账户的余额就是零。○