

“科技三项费用”政府补助 的盈余管理及监管建议

赵团结

(华灿光电股份有限公司 武汉 430223)

【摘要】科技三项费用作为政府的一种补助应当遵循《企业会计准则第16号——政府补助》(CAS16)进行会计核算。然而,由于科技三项费用的管理办法出台较早,各地的实施细则也不尽相同,在企业实践中存在不同程度的滥用,对企业财务报告产生了一定的盈余管理效应。本文拟结合科技三项费用的相关文件以及CAS16进行分析,同时引入实际案例进行探讨,并提出促使企业规范管理科技三项费用的建议。

【关键词】政府补助 科技三项费用 盈余管理

在我国资本市场发展的初级阶段,盈余管理有其存在的必然性和合理性。在会计法规中,企业会计准则对这种普遍认可的会计处理方式并没有完全排斥,由此越来越多的企业倾向于借助创造交易的方式进行盈余管理。其中,除了关联方交易之外,地方政府补助便是进行盈余管理的一种极好机会,这主要源于上市公司的业绩与地方政府的公共形象和业绩具有一定的关联性。在地方政府的各种补助形式中,科技三项费用便具有较大的盈余管理空间。

一、科技三项费用管理存在的普遍问题

较早的《科技三项费用管理办法》(试行)(财工字[1996]44号)由财政部、国家计委、国家经贸委和国家科委等四部委联合于1996年4月18日发布,后来虽然部委名称有所变更,但该文件仍然有效,直至财政部于2006年3月30日以财政部第34号令的形式宣布予以废止和失效。其间,财政部与科技部于2004年1月7日联合发布了《应用技术研究与开发资金管理暂行办法》(财教[2004]3号),该文件将科技部归口管理的科技三项费用从原“科技三项费用”中予以分离并单独管理。很多地方政府基本上依据上述两个文件的精神制订了地方科技三项费用的管理办法。这些办法实施多年来,对于促进科技事业的发展起到了积极的作用,但是也暴露出一些问题,主要有如下几个方面:

1. 项目管理部门多,存在管理脱节问题。原管理办法虽由多个部委联合发文,但对各部门的职责并未明确规定。文件要求科技部门组织项目的申报和评审及其日常检查,财政部门会同审批经费总额。实践中,科技部门存在“批而不管”的现象。个中原因是科技部门对于项目申报单位的技术不够熟悉,又出于节约成本和提高效率的考虑,很难组织行业专家进行论证。而财政部门由于对科研项目也不够熟悉,只能依据科技部门的认定进行审批,结果是“付而不审”。由于两个甚至多个部门的脱节,导致科技三项费用疏于管理。

2. 项目立项申报不严谨。部分单位在申报项目时,常常

不顾企业实际情况,为了科研经费而去做科研项目,而科研项目与企业实际应用的关联性不强,其目的主要是套取国家补助,或者刻意做大项目预算,以便将来挪用专项资金。正如前述,负责审批的机构限于人力物力尚不能全面把关,导致审批不严格,为后续管理留下了隐患。

3. 项目实施过程缺乏监管。从项目监管角度而言,项目实施单位、审批机构和会计师事务所以及税务部门等都有权予以监管。但是在实际运作中,项目立项获批后,部分企业常常将资金挪用,对项目的过程管理比较松散。科技部门和财政部门作为审批机构,往往停留在对组织单位的书面报告进行审核上,很少深入一线进行审核。其他外部单位由于立场和审查重点不同,不可能花费较多精力去监管科技三项费用的运用。可见,项目实施过程的监管是无序的。

4. 会计业务核算不规范。科技三项费用应当依据《企业会计准则第16号——政府补助》(CAS16)进行会计处理。根据CAS16的规定,对于政府补助,首先需要判断拨款的属性,属于政府资本性投入的,需要通过“专项应付款”科目核算;属于政府补助的,应当区分是与收益相关还是与资产相关的政府补助。若是与收益相关的政府补助,则需要进一步判别是弥补以前已经发生的费用还是今后将要发生的费用,是前者,直接记入当期“营业外收入”科目;是后者,则通过“递延收益”科目分期分摊记入当期“营业外收入”科目。然而实务中,企业出于盈余管理的需要,常常用之调节当期利润。

5. 企业报告披露不充分。对于非上市公司而言,我们通常无法获得其财务报告,自然无法了解其科技三项费用的使用情况。即便是上市公司,我们虽然可以在其财务报告中看到非经常性损益的金额明细,但对于其获得的依据很难看到更加详细的情况说明,主动披露文件依据的上市公司较少。

二、科技三项费用盈余管理案例分析

2010年8月14日,安徽芜湖市人民政府发布了《关于促进LED产业发展若干政策的通知》(芜政办[2010]38号),

文件称,为了加快该市 LED 产业发展,推动其产业结构升级,从市财政自主创新资金中单设 LED 产业发展专项资金,用于补助购置 MOCVD 机器设备 50 台,但要求提供设备的芯片、封装、应用等服务的企业均为芜湖投资企业。补助金额具体标准为:55 片机及以上的蓝绿光 MOCVD 每台最高不超过 1 200 万元,55 片机及以上的红黄光 MOCVD 每台最高不超过 960 万元。同时,该文件还指明市发改委、经信委、住建委、科技局、财政局等部门帮助企业完善项目条件,为企业争取科技成果转化与应用、技术改造等专项资金支持。

三安光电股份有限公司(股票代码:600703,简称“三安光电”)和广东德豪润达电气股份有限公司(股票代码:002005,简称“德豪润达”)作为 LED 的龙头企业在芜湖市均有巨额投资。受芜湖市地方政府政策支持,这两家企业近几年来也取得了巨额财政补贴。近三年来,三安光电和德豪润达的相关财务指标见下表(金额单位:人民币万元):

项 目	2011年	2010年	2009年	备 注
三安光电				
营业总收入	174 731	86 261	47 029	
利润总额	136 651	54 492	20 468	
归属于上市公司股东的净利润	93 617	41 926	18 015	
归属于上市公司股东的扣除非经常性损益的净利润	46 195	23 938	12 528	
计入当期损益的政府补助	80 503	25 335	5 606	
计入当期损益的政府补助;科技三项资金	77 945	23 723	4 974	
计入当期损益的政府补助;MOCVD 设备政府补助	3 829	0	0	2010年取得50万元“企业技术中心创新能力建设”补助
德豪润达				
营业总收入	306 548	259 529	192 183	
利润总额	45 189	26 592	9 273	
归属于上市公司股东的净利润	39 231	19 572	6 461	
归属于上市公司股东的扣除非经常性损益的净利润	13 221	-130	4 859	
计入当期损益的政府补助	31 026	26 956	810	2011年度芜湖德豪润达科技三项费用27 960万元,扬州德豪润达科技三项费用1 277万元
计入当期损益的政府补助;科技三项资金	29 238	26 527	0	2009年取得329万元研发及技术创新补贴和奖励
计入当期损益的政府补助;MOCVD 设备政府补助	30	0	0	2011年末“其他非流动负债”项目有“芜湖 MOCVD 设备研究开发补贴资金”余额24 930万元;还有482万元 LED 重大产业化项目资金

分析可知,两家上市公司近三年来计入当期损益的科技三项费用补贴占当期净利润(扣除非经常性损益之前)的比例较高。三安光电 2009 年至 2011 年期间的相应比例分别为 27.61%、56.58%和 83.26%;德豪润达同期比例则分别为 0、135.53%和 74.53%。而取得的 MOCVD 采购专项补贴,按照 CAS16 的规定,应分期由“递延收益”科目转入当期“营业外收入”科目。这部分专项补贴,在三安光电 2011 年度的净利润中仅占 4.09%,而对德豪润达来说则可以忽略不计。可见,这两家上市公司呈现出过度依赖科技三项补贴这一政府补助项目来增加当期净利润的现象。

不可否认,通过地方政府补助行为,企业可以加快投资进程,为企业盈利水平的持续提高创造良好的条件。但是,过度依赖政府补助资金,也反映出企业当前的主营业务盈利能力薄弱,缺少参与市场竞争的核心能力。

由于两家公司并未披露较多的科技三项费用补贴信息,

加上《芜湖市科技三项费用管理办法》并未特别明确具体的补助金额限制,因而我们无从得知这些巨额补贴的依据是否充分和合理。

作为投资者和其他财务报表阅读者,在深入研究这两家上市公司表面光鲜的财务报表之后,会得出什么结论呢?这两家上市公司是否借助科技三项费用这一政府补助进行了盈余管理?其股价是否真实反映了公司的市场价值呢?还有,当地关于科技三项费用的管理办法是否需要完善呢?这些都是值得大家思考的问题。

三、科技三项费用管理的改进建议

针对科技三项费用管理中存在的问题以及案例中的疑问,笔者提出以下改进建议:

1. 修订管理办法,明确部门职责。建议地方管理部门依据财教[2004]3 号文规定,并结合地方实际情况,修订完善科技三项费用管理办法,进一步明确相关部门职责。对于科技管理部门而言,应重点加强对申报项目技术的科学性及其应用可行性的审查。财政部门除了审核申报项目预算是否科学、合理之外,更应该从监管的角度加强监督检查。同时,建议增强税务部门的审查职能,将企业运用科技三项费用的综合情况作为所得税汇算清缴研发费用加计扣除和参与高新技术企业评审的条件之一。这样,通过多部门的齐抓共管,可以减少管理散乱所造成的漏洞。

需要提及的是,2004 年 11 月 26 日深圳市发布了《深圳市科技研发资金管理暂行办法》(深府[2004]205 号),该文件相对于其他省市的类似管理办法,其突出的优点在于明确了各部门的职责,还更为清晰地界定了资助条件和标准、监督与检查等,值得其他地方政府借鉴。

2. 严控审批环节,从源头防范风险。“凡事预则立,不预则废”,这体现在财务方面,就是做好

陕西推行会计从业资格无纸化考试改革

王素文

(陕西省财政厅会计处 西安 710002)

【摘要】为加强陕西会计从业资格考试考务管理,加快会计人才队伍建设,陕西省根据《会计法》、财政部《关于推进会计从业资格无纸化考试的指导意见》等有关规定,近年来开展了会计从业资格无纸化考试改革尝试。本文结合陕西省实际,就如何推进会计从业资格无纸化考试改革提出了几点建议。

【关键词】会计从业资格考试 考试改革 无纸化考试

为了适应会计改革和会计事业发展的需要,早日实现财政会计管理科学化、精细化目标,有必要对陕西省会计从业资格考试方式进行改革,实行无纸化考试,这是贯彻落实科学发展观、积极构建节约型政府的重要举措,是提升陕西会计从业资格考试管理水平的客观需要,是会计管理信息化建设的必然趋势,是财政会计管理工作发展的内在要求,也是会计事业与国际接轨、实现现代化的重要标志。

一、推行会计从业资格无纸化考试的必要性

陕西省实施会计从业资格考试十余年来,通过会计从业资格考试,大大推进了会计业务培训和会计人才培养工作,取得了很大的成绩,参加人数逐步增加,截至2012年上半年,全

预算编制工作。作为管理机构,企业财务部门要以财政政策为依据,从项目立项开始严格审核,重点从科研项目的可行性和科学性进行论证。同时,审查其经费编制的依据是否充分、合理。另外,重点要求申报单位同时报送科研经费的管理办法和运作流程,以便今后依据这些规章制度进行审查。

3. 加强过程监督管理,规范经费用途。针对“重审批、轻管理”的现状,管理机构应定期组织人员甚至外部专家到项目申报单位进行走访和实地审查,以及时发现并解决问题。这样,既了解了项目进展情况,又能督促申报单位及时完成所承担的项目。对于违规挪用专项资金、项目进度严重滞后的申报单位,及时提醒其采取切实可行的改善方案。

4. 合法运用补助,及时披露信息。申报单位项目立项获得批准,其实是一项郑重承诺,应当积极组织科研人员开展工作。科研经费要做到专款专用,并定期公布项目进展和经费开支情况。其中,对于申报单位的财务部门而言,应当根据项目立项书,在预算范围内严格审批,做到流程明确、单据合规、责任清晰。企业内部审计部门也应该不定期抽查科技三项经费,反馈执行情况,提示风险,提出改善建议。

5. 加强外部监管,改进企业管理。除了内部监督之外,加强外部监管也必不可少。前已述及,科技部门和财政部门应当加强日常监管。而对于会计师事务所和税务机关来说,在和科

省会计从业资格考试累计参考人员达42万多,先后选拔了近14万名会计人员,为全省会计改革与发展特别是经济社会的发展输送了人才,作出了重要贡献。

然而,在经济越发展、会计越重要的新形势下,陕西省一年一次的会计从业资格考试仍难以满足经济社会发展对合格会计人员的需求。而随着现代信息技术的快速发展,互联网的广泛接入,计算机的高度普及,一些社会化考试开始采用无纸化方式并取得明显成效,有的省市也对会计从业资格无纸化考试进行了有益的探索,这些主客观环境和条件,既对加快会计从业资格考试改革的步伐提出了必然要求,又为探索会计从业资格无纸化考试改革提供了有益的启示和经验。

技三项费用承建单位业务往来中,也应该进行相关性的审查。会计师事务所应重点关注企业会计信息披露的真实性和准确性,税务管理机关则重点审查科技三项费用的使用情况,并将其和税收优惠项目相结合进行审查。

总之,科技三项费用的管理在实务中还存在多部门管理、权限不明确、标准不清晰等问题。而这些问题的存在为一些企业借助科技三项费用进行盈余管理提供了空间,从而导致企业会计信息质量出现偏差。为进一步规范科技三项费用的使用和管理,更好地发挥其推动科技进步的积极作用,建议中央财政主管部门及地方政府在制定科技三项费用政策时,进一步明确各政府部门的职责,明确科技三项费用的开支范围、金额限制及其监管流程。同时,上市公司应当本着实质重于形式的原则,从切实维护投资者利益的角度出发,严格执行政府补助会计处理的规定,并及时披露相关会计信息。

主要参考文献

1. 威廉·R.斯科特著,陈汉文,夏文贤,陈靖译.财务会计理论.北京:机械工业出版社,2010
2. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解2010.北京:人民出版社,2010
3. 赵团结.看似简单不简单:政府补助的会计处理案例.财会学习,2011;8