

政府补助的会计核算及报表披露

许庆文 邵丹蕾

(江苏公信资产经营管理有限公司 江苏徐州 221004 徐州工程机械集团有限公司 江苏徐州 221004)

【摘要】 本文提出通过新设“政府补助”一级科目核算与政府补助相关的业务,并在会计报表附注中披露该科目的期初余额、本期增加额、本期减少额和期末余额,从而完整反映企业当期收到的政府补助总额、类型、对当期会计利润的影响和对未来会计利润的影响。

【关键词】 政府补助 会计核算 会计信息披露

政府补助对企业的生产经营活动具有重要的导向作用。根据相关统计,2012年我国共有1 646家上市公司获得政府补助,补助金额高达564亿元,2010~2011年政府补助金额也分别达到400.35亿元和470.48亿元,2010年美的电器获得24.99亿元、2011年和2012年中国石油分别获得67.34亿元和94.06亿元成为年度补贴额度最高的上市公司。如此规模广泛且金额巨大的政府补助,必将对上市公司行为产生重要影响。现有的会计准则规定了政府补助的适用条件、计量以及披露,但是并不能反映企业当期收到的政府补助总额,在信息披露上也没有区分与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助,从而导致财务报表信息使用者并不能获知当年度企业获得政府补助的完整情况,本文尝试在这方面进行探讨。

一、政府补助业务会计处理的问题及其改进

《企业会计准则第16号——政府补助》将政府补助分为与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助两种类型。与资产相关的政府补助应当确认为递延收益,自相关资产达到预定可使用状态时,在该资产使用寿命内平均分配,分次计入以后各期的损益。而与收益相关的政府补助的确认分为两种情况:当用于补偿企业以后期间的相关费用或损失的,取得时确认为递延收益,在确认相关费用的期间计入当期损益;当用于补偿企业已发生的相关费用或损失的,取得时直接计入当期损益。同时在信息披露上要求企业在会计报表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和本期返还的政府补助金额及原因。

实践中,上市公司仅在“营业外收入”科目的明细科目“政府补助”中披露计入当期损益的政府补助,计入递延收益的政府补助并没有得到详细的披露,根据上述信息无法区分哪些是计入与资产相关的政府补助,哪些是计入与收益相关的政府补助,也无法获知企业当期收到的政府补助总额。由于获得政府补助在上市公司中较为普遍,并且金额巨大,因此如何完整地反映政府补助的类型、金额、对当期会计利润的影响、对

未来会计利润的影响显得尤为重要。

笔者认为,在不改变现行会计准则对政府补助分类、确认和计量的基础上,可以通过单独设立“政府补助”一级科目核算与政府补助相关的业务。当企业收到政府补助时,贷记“政府补助”科目,当政府补助需要确认为当期损益时,借记“政府补助”科目,并且设立“政府补助——与资产相关政府补助”和“政府补助——与收益相关政府补助”二级科目区分不同政府补助的类型及金额;在信息披露上,可以在会计报表附注中单独披露政府补助的期初余额、本期增加额、本期减少额和期末余额,本期增加额反映的是当期获得的政府补助总额,本期减少额反映的是政府补助对当期会计利润的影响,而期末余额表明政府补助对未来会计利润的影响,从而更加完整地反映企业获得政府补助的全部信息。

二、政府补助业务会计处理举例

例:假设A上市公司“政府补助”科目没有期初余额,2011年5月1日收到税务部门100万元先征后返的增值税退税,8月1日收到购买X型号污水处理设备的环保部门的财政补贴款150万元,并于8月10日安装调试成功投入实际运营,预计该污水处理设备使用年限为5年。2012年3月20日收到政府财政资金补助20万元,5月2日收到科技部门对企业Y生产线的技术改造资金120万元,预计该生产线的技术改造在下月开工,耗时一年时间。

1. 根据本文提出的改进的政府补助核算思路,A上市公司2011年的会计处理如下:

(1)5月1日收到税务部门返还的100万元增值税,应该划分为与收益相关的政府补助,并且用于补偿企业已发生的相关费用,转入当期损益,会计分录如下:借:银行存款100;贷:政府补助——与收益相关政府补助——增值税先征后返100。借:政府补助——与收益相关政府补助——增值税先征后返100;贷:营业外收入——政府补助——增值税先征后返100。

(2)8月1日收到环保部门的财政补贴款项150万元,用于购买污水处理设备,应该划分为与资产相关的政府补助,会计分录如下:借:银行存款150;贷:政府补助——与资产相关政府补助——X型号污水处理设备150。

(3)预计X污水处理设备使用寿命为5年,应该在未来5年内平均摊销该项政府补助,并且计入各期损益,因此在9月30日,应该摊销的政府补助为2.5万元[150/(5×12)],会计分录如下:借:政府补助——与资产相关政府补助——X型号污水处理设备2.5;贷:营业外收入——政府补助——X型号污水处理设备2.5。

2011年10~12月的政府补助摊销会计分录同上,在资产负债表日,公司应该在会计报表附注中详细披露每一类政府补助的期初余额、本期增加额、本期减少额和期末余额,从而完整地反映当年政府补助的总额、对当期会计利润的影响和对未来会计利润的影响,具体如表1所示(单位:万元):

表1 2011年A上市公司政府补助明细情况

项目	期初余额	本期增加额	本期减少额	期末余额
一、与收益相关的政府补助				
增值税先征后返		100	100	
小计		100	100	
二、与资产相关的政府补助				
X污水处理设备		150	10	140
小计		150	10	140
合计		250	110	140

政府补助没有期初余额,表明上一期政府补助对本期会计利润没有影响;政府补助的本期增加额为250万元,表明2011年政府补助总额为250万元;本期减少额为110万元,表明政府补助为当年会计利润贡献了110万元;而期末余额为贷方140万元,表明政府补助对未来会计利润的影响为140万元。

2. 2012年A公司的会计处理如下:

(1)2012年3月20日收到政府财政资金补助20万元,应该划分为与收益相关的政府补助,并且用于补偿企业已发生的相关费用,转入当期损益,会计分录如下:借:银行存款20;贷:政府补助——与收益相关政府补助——政府财政补助20。借:政府补助——与收益相关政府补助——政府财政补助20;贷:营业外收入——政府补助——政府财政补助20。

(2)5月2日收到科技部门对Y生产线的技术改造资金120万元,该生产线的改造时间为一年,应该划分为与收益相关的政府补助,用于补偿企业以后期间的相关费用,会计分录如下:借:银行存款120;贷:政府补助——与收益相关政府补助——Y生产线技术改造120。

(3)Y生产线的技术改造在6月开工,耗时一年时间,因此应该在未来一年内根据发生的费用,将政府补助分别转入各期损益,假设6月企业改造Y生产线共发生了10万元的费用,

因此在6月30日应该将10万元的政府补助转入当期损益,会计分录如下:借:政府补助——与收益相关政府补助——Y生产线技术改造10;贷:营业外收入——与收益相关政府补助——Y生产线技术改造10。

2012年7~12月Y生产线技术改造的政府补助分摊会计分录同上,在资产负债表日,假设一共摊销了Y生产线技术改造资金70万元。同时2011年的污水处理设备财政补贴款在本年度应该摊销30万元(2.5×12),即从“政府补助——与资产相关政府补助——X型号污水处理设备”科目贷方转出30万元,计入营业外收入。这样2012年A上市公司的“政府补助”科目变动情况如表2所示(单位:万元):

表2 2012年A上市公司政府补助明细情况

项目	期初余额	本期增加额	本期减少额	期末余额
一、与收益相关的政府补助				
政府财政资金补助		20	20	
Y生产线技术改造		120	70	50
小计		140	90	50
二、与资产相关的政府补助				
X污水处理设备	140		30	110
小计	140		30	110
合计	140	140	120	160

表2中政府补助的期初余额为140万元,反映以前年度的政府补助将对本年以及未来年度会计利润的影响额;本期增加额140万元表示本期收到政府补助款140万元;本期减少额120万元表明政府补助对本期会计利润贡献了120万元;期末余额160万元,说明政府补助对未来会计利润的影响为160万元。

三、小结

近年来上市公司收到政府补助的覆盖面和金额呈现出不断扩大的趋势,现行会计准则对政府补助的核算和披露要求并不能完整反映当期收到的政府补助总额、类型以及对未来会计利润的影响。

本文通过设立“政府补助”一级会计科目、并在会计报表附注中详细披露政府补助的本期增加额、本期减少额和期末余额,能够弥补现有会计准则对政府补助核算和信息披露的不足,并且通过具体的案例分析,为政府补助的会计核算和信息披露规范提供了一种可供参考的方法。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部.企业会计准则——应用指南2006.北京:中国财政经济出版社,2006
3. 陈丽珍.政府补助准则应用中的问题及改进.财会月刊,2011;10