

政府补助款项账务处理之我见

李江山

(中兴华会计师事务所 青岛 266071)

【摘要】企业申请到财政补助后,可能会遇到拨款文件未能体现业务经济实质的问题,或者拨款主管部门对拨款的会计核算要求与企业会计准则有关规定相冲突。本文结合两个实例,对政府补助款项账务处理进行了探讨分析。

【关键词】政府补助 土地出让金 专项拨款

一、以政府补助形式给予企业的土地出让金优惠的账务处理

例1:某地方政府为吸引上市公司A到当地投资建设,承诺在土地出让金上给予其优惠。具体由地方政府所属土地经营公司出面与A公司签署了土地优惠协议。A公司缴纳土地出让金并开始投资建设后,地方政府以“拨付产业扶持资金,专项用于公司产业发展”的名义将上述土地出让金优惠款拨付给A公司。

时,借:固定资产——某生产线1 400万元;贷:在建工程1 400万元。③按月计提折旧时,借:生产成本等10万元;贷:累计折旧10万元 $[(1\ 400-200)\div(10\times 12)]$ 。④2010年末,在固定资产使用寿命内分摊递延收益,借:递延收益50万元 $(1\ 000\div 10\div 12\times 6)$;贷:营业外收入50万元。⑤2010年末,进行相关所得税处理。按照常规处理思路,2010年末递延收益的账面价值为950万元 $(1\ 000-50)$,根据税法要求,该项政府补助计入当年应税所得计算缴纳所得税,未来转入营业外收入后可以递延以后各期应税所得,即该项负债的计税基础为零,账面价值(950万元)与计税基础存在可抵扣暂时性差异,且根据假定条件符合递延所得税资产的确认条件,可确认递延所得税资产237.5万元 $(950\times 25\%)$ 。会计分录如下:借:递延所得税资产237.5万元;贷:所得税费用——递延所得税费用237.5万元。

另外,还需单独考虑政府补助相关资产的所得税影响,2010年末该资产账面价值为1 390万元 $(1\ 400-10)$,而其计税基础为1 120万元 $(1\ 400-1\ 400\times 2/10)$,资产账面价值大于其计税基础,产生应纳税暂时性差异270万元 $(1\ 390-1\ 120)$,可确认递延所得税负债67.5万元 $(270\times 25\%)$ 。会计分录如下:借:所得税费用——递延所得税费

用67.5万元;贷:递延所得税负债67.5万元。

(一)相关规定

《企业会计准则第16号——政府补助》规定:企业不论通过何种形式取得的政府补助,在会计处理上应当划分为与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助。与资产相关的政府补助,应当确认为递延收益,并在相关资产使用寿命内平均分配,计入当期损益。

《国际会计准则第20号——政府补助的会计和政府

用67.5万元;贷:递延所得税负债67.5万元。

而按照笔者提出的处理思路,调整后的政府补助相关资产账面价值为:资产账面价值 $(1\ 400-10)$ -递延收益余额 $(1\ 000-50)=440$ (万元),相关资产的计税基础为1 120万元 $(1\ 400-1\ 400\times 2/10)$,资产的账面价值小于其计税基础,形成可抵扣暂时性差异,可确认递延所得税资产170万元 $[(1\ 120-440)\times 25\%]$ 。会计分录如下:借:递延所得税资产170万元;贷:所得税费用——递延所得税费用170万元。

可见,两种涉税处理的结果是一样的(递延所得税影响均为170万元),但相比之下,第二种处理方式更为简单,操作性更强。事实上,政府补助相关资产“经调整的账面价值”概念(剔除资产对应递延收益余额)不仅可应用于此,在相关资产减值问题上也会涉及,即对于存在减值迹象的政府补助相关资产,应将“经调整的账面价值”(资产账面价值与递延收益余额之差)与可收回金额进行比较,以确定是否计提减值准备以及减值准备的计提额。

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. 辛连珠.政府补助涉税问题研究.注册税务师,2011;7

援助的披露》规定:与资产相关的政府补助,包括按公允价值计价的非货币性补助,都应当在财务状况表中列报,要么将补助作为递延收益,要么在确定资产账面金额时将补助扣除。

(二)实务中主要的处理方式

1. 将该补助款项列作与资产相关的政府补助,在相关资产使用寿命内摊销。鉴于地方政府是以“拨付产业扶持资金,专项用于公司产业发展”的名义拨付资金给A公司的,该款项应该列作与资产相关的政府补助,在相关资产使用寿命内摊销。

按照企业会计准则的规定,与长期资产相关的政府补助应当在该资产的使用寿命内平均分摊。这种处理方法使得政府补助在相关资产的使用寿命也就是产生经济利益的期间内平均影响损益,更为稳健。

2. 鉴于该款项与土地出让金密切相关,企业在确认土地入账价值时直接扣除收到的优惠款。案例中,政府拨付给A公司的款项实质是土地出让金的优惠款。按照实质重于形式原则,应在确认土地入账价值时将收到的该优惠款直接扣除。这样处理更符合交易实质,由于在确定资产账面金额时将该优惠款扣除,因而减少了土地使用权价值在全部出让期间的摊销总额。

此外,在国际会计准则下,与资产相关的政府补助可以采用总额法或者净额法核算。有观点进一步认为,对于上述款项如果作为政府补助列账,也应参照国际会计准则采用净额法进行会计处理。在本案例中,如果企业选用净额法核算,即收到政府补助时抵减资产账面价值,则实际上与实质重于形式原则下的会计处理结果一致。

3. 探讨分析。笔者认为,鉴于会计准则对于与资产相关的政府补助的明确规定,企业应当采用前一种处理方式。但从交易实质看,后一种处理方式更加合理,并且与国际会计准则中的净额法处理结果异曲同工。建议政策制定部门在适当的时候对相关规定作出修订。

二、拨款主管部门对补助款核算要求与会计准则冲突情况下的账务处理

例2:私营的拟上市公司B的一项重大技术研究开发与示范应用项目申报国家科技支撑计划,获得了国家科技部专项经费支持。科技部组织专家对该专项拨款的使用和管理进行的专项财务检查中,明确要求企业将该专项拨款列入专项应付款核算,形成长期资产的部分须转入资本公积。

对于该政府拨付款项,B公司应如何进行账务处理?

(一)相关规定

根据《企业会计准则第16号——政府补助》,政府补助主要有如下特征:一是无偿性;二是直接取得资产。在实际工作中,政府补助的形式主要有财政拨款、财政贴

息、税收返还和无偿划拨非货币性资产等。

《国家科技支撑计划专项经费管理办法》(财教[2006]160号)第二十八条规定,专项经费形成的固定资产属国有资产,一般由课题承担单位进行管理和使用,国家有权调配用于相关科学研究开发。

《关于调整国家科技计划和公益性行业科研专项经费管理办法若干规定的通知》(财教[2011]434号)针对(财教[2006]160号等文件在执行过程中存在的问题进行了进一步明确:行政事业单位使用课题经费形成的固定资产属于国有资产,一般由单位进行使用和管理,国家有权进行调配。企业使用课题经费形成的固定资产,按照《企业财务通则》等相关规章制度执行。

(二)实务中主要的处理方式

1. 对于收到的该专项拨款,按拨款主管部门专款专用的要求核算。案例中,国家科技部作为拨款的主管部门,对于该专项拨款的使用和管理过程要做专项财务检查。因此,必须按其专款专用的要求核算,即:收到时计入专项应付款,支出时对于形成费用的部分需要进行核销,对于形成固定资产的部分则需要转为资本公积。企业如果不这样做,一旦检查通不过,将面临调整拨款额度甚至影响以后项目支持资金的申请。

2. 对于收到的该专项拨款,按企业会计准则的要求核算。采用该方式处理的主要理由是:①B公司作为拟上市公司应执行企业会计准则,将收到的上述与资产相关的政府补助列作递延收益,并在相关资产使用寿命内平均分配,计入当期损益。②对于企业使用课题经费形成的固定资产,财教[2006]160号文件规定“专项经费形成的固定资产属国有资产”;而财教[2011]434号文件则规定“企业使用课题经费形成的固定资产,按照《企业财务通则》等相关规章制度执行”。实际上后一个文件明确了企业使用课题经费形成的固定资产不应简单比照行政事业单位确认为国有资产。③如果按拨款主管部门的要求进行账务处理,企业使用专项拨款形成固定资产的部分须转入资本公积。对于B公司而言,实务中会由此遇到一个非常麻烦的问题,B公司要申报上市必须改制为股份公司,清晰界定产权,而对于上述由国家财政拨款形成的资本公积,按理应作为国家投入折股,由此将导致原本全部为民营资本的B公司出现了国家股,这是B公司的原股东难以接受的,如果不将其界定为国家股,该项资本公积如何处理是个棘手的问题。

3. 探讨分析。笔者认为,对于财政专项拨款,采用前一种方式固然简单实用,易于取得专项拨款主管部门的认可,但是如果拨款文件未明确拨款属于国家资本投入,一般属于无偿资助,符合企业会计准则的规范,采用后一种方式进行账务处理更为合规,也更符合企业根本利益。○