可再生能源补助资金核算的完善

王勇军　向　杨(博士)　徐良果

(西藏大学财经学院　拉萨　**850000**　国网重庆市电力公司　重庆　**400014**　西藏大学财经学院　拉萨　**850000**)

【摘要】 可再生能源补助资金对引导和鼓励可再生能源产业健康发展起着至关重要的作用。本文在分析可再生能源补助资金会计核算存在不足的基础上,从客观真实地反映补助资金实质、提高资金使用效率、增强可再生能源会计信息的可比性和决策有用性等方面提出了完善该项补助资金会计核算的建议。

【关键词】 可再生能源　补助资金　会计核算

为规范可再生能源财政补助资金核算管理,财政部于**2012**年制定了《可再生能源电价附加有关会计处理规定》(简称《规定》),极大地提高了专项补助资金的使用效率,提升了可再生能源会计信息质量。但是,从两年的实践来看,该项《规定》仍存在一些不足。

一、可再生能源补助资金会计处理存在的不足

1. 虚增电网经营企业收入及成本。在现行补助资金拨付模式下,可再生能源补助资金由国家财政首先拨付给电网企业,再由电网企业于每一结算周期根据上网电量转付给发电企业。根据《规定》要求,电网企业收到该项补助资金时,借记"银行存款"科目,贷记"主营业务收入"科目;从发电企业购买电量并确认相应成本时,将按正常结算的上网电费与财政补助资金合并,借记"生产成本"、"应交税费——应交增值税(进项税额)"等科目,贷记"应付账款"科目;向发电企业转付补助资金时,借记"应付账款"科目,贷记"银行存款"科目。

从电网经营企业角度看,该项补助资金实质上属于国家财政对发电企业的补助,电网企业仅发挥转付资金的作用,并不能将之归属于自身的收入,更谈不上承担的成本。然而,《规定》中的会计处理方式尽管不会对电网企业利润总额产生影响,却会导致收入成本同时虚增。可再生能源补助资金主要针对风力发电、生物质能发电、太阳能发电、地热能发电和海洋能发电。尽管目前补助金额不大,对电网企业经营数据的影响也不显著,但从长远看,随着并网技术发展与成熟,可再生能源发电规模必将不断攀升,需转付的补助资金也会随之增加,虚增的收入和成本会导致财务分析无法真实反映电网企业的财务状况和经营成果,最终误导信息使用者的决策行为。

2. 可再生能源电价附加作为政府补助,应当与发电企业的正常电力销售收入区分开。从可再生能源电价附加发展历程来看,它无论是早期作为可再生能源配额交易机制的重要内容,还是当前作为可再生能源发展基金的主要构成,一直发挥着财政补助的特殊角色和功能,用以弥补可再生能源发电项目、接网工程以及公共可再生能源独立系统的额外成本,进而引导和鼓励可再生能源产业健康有序发展。因此,本质上该项财政补助属于《企业会计准则第**16**号——政府补助》(**CAS 16**)中关于政府补助的定义和确认条件,它是发电企业从政府直接取得的资金,具有无偿性。然而《规定》中要求,发电企业需将补助资金视为经营收入的组成部分,与按标杆上网电价计算的上网电费合并作为主营业务收入,借记"银行存款"、"应收账款"等科目,贷记"主营业务收入" 科目,按专用发票上注明的增值税额,贷记"应交税费——应交增值税(销项税额)科目"。收到电网企业转付的相关补助时,借记"银行存款"科目,贷记"应收账款"科目。

笔者认为,这种核算模式混淆了发电企业的财政补助与正常电力产品销售收入之间性质的差异。不仅如此,可再生能源补助资金与大多数财政补助一样,属于一项产业扶持政策,具有明显的过渡特征,随着可再生能源行业规模化程度越来越高,边际生产成本逐渐下降,该项专项财政补助将面临减少甚至被取消的问题。因此,运用这种核算模式,会导致发电企业出现上网电量持续增长而主营业务收入增长缓慢甚至负增长的悖论,有损于会计信息质量,财务分析也会出现严重偏差。

3. 未区分接网工程项目补助与电力产品销售收入的差异。根据财政部、国家发改委、国家能源局联合发布的《可再生能源电价附加补助资金管理暂行办法》的规定,专为可再生能源发电项目接入电网系统而发生的工程投资(简称"接网工程")和运行维护费用,按上网电量给予适当补助(具体标准略)。现行政策规定接网工程按产权

主体补助的原则，谁投资建设，谁获得资金补助。发电企业和电网企业取得接网工程补助时，均作为主营业务收入处理，借记“银行存款”、“其他应收款”等科目，贷记“主营业务收入”科目。笔者认为，尽管接网工程补助资金是以上网电量作为计算依据的，但其实质与电力产品销售无直接联系，这种模式未充分反映接网工程补助资金专项用于项目建设和后期运行的实质，将其视为一项主要经营业务，显然缺乏内在的逻辑联系。

二、改进和完善建议

1. 电网企业转付补助资金由损益模式向往来模式核算转变。正如前面所分析的，转付的补助资金既不是电网企业的收入，更不是其成本，但现行政策规定电网企业采用损益模式核算的会计处理，会导致收入成本同时虚增。笔者认为，为了更加客观准确地反映经济业务的实质，对该项补助资金的核算应当采用往来模式。

具体账务处理如下：电网企业外购电量确认购电成本（按标杆上网电价计算）时，借记“生产成本——购电成本”、“应交税费——应交增值税（进项税额）”等科目，贷记“应付账款”科目；同时反映补助资金的债权债务关系，即不含税的可再生能源补助资金，借记“其他应收款——应收可再生能源补助资金”科目，贷记“其他应付款——应付可再生能源补助资金”科目。实际收到财政部门拨付的补助资金时，借记“银行存款”科目，贷记“其他应收款——应收可再生能源补助资金”科目。向发电企业转付该笔补助资金时，借记“其他应付款——应付可再生能源补助资金”科目，贷记“银行存款”科目。

2. 严格区分发电企业取得的财政补助与电力产品销售收入的核算差异。从前面的分析可以看出，财政补助作为一项政府性补助，具有明显的收益性特点，只要发电企业正常经营形成上网电量，那么在一定结算周期内（通常为一个季度）都能取得财政补助。为此，应严格按照**CAS 16**的规定进行核算。具体账务处理如下：向电网经营企业销售电力产品时，按标杆上网电价计算销售收入，借记“应收账款”科目，贷记“主营业务收入”、“应交税费——应交增值税（销项税）”等科目；同时确认财政资金收入，借记“其他应收款——应收可再生能源补助资金”科目，贷记“营业外收入——可再生能源补助收入”科目。收到电网企业转付的补助资金时，借记“银行存款”科目，贷记“其他应收款——应收可再生能源补助资金”科目；若实际收到金额大于应收金额，将其差额贷记“递延收益”科目，视为预收后续期间应得补助。

3. 将接网工程可再生能源补助资金作为综合性项目政府补助进行会计处理。《可再生能源电价附加补助资金管理暂行办法》规定：专为可再生能源发电项目接入电网系统而发生的工程投资和运行维护费用，按上网电量给予适当补助。可以看出，针对接网工程的可再生能源补助既包括了与资产相关的政府补助（工程投资），又包括了与收益相关的政府补助（运行维护费用），具有明显的综合性。因此根据**CAS 16**的规定，企业取得针对综合性项目的政府补助，需要将其分解为与资产相关的部分和与收益相关的部分，分别进行会计处理；难以区分的，将政府补助整体归类为与收益相关的政府补助，视情况不同记入当期损益，或者在项目期内分期确认为当期收益。

综上分析，由于接网工程补助资金是按上网电量间接计算，难以区分资产部分与收益部分，应将其作为与收益相关的政府补助进行核算。具体账务处理如下：确认收入时，借记“其他应收款”科目，贷记“营业外收入”科目。实际收到补助资金时，借记“银行存款”科目，贷记“其他应收款”科目；按实际收到金额大于应收金额的差额，贷记“递延收益”科目，视为预收后续期间应得补助。

三、总结

可再生能源补助作为一项重要的政府性补助，受到社会各界越来越多的关注，必须管好用好该项资金，最大限度地提高资金使用效率。本文从上游发电企业和下游电网经营企业两个主体角度分别剖析了当前该项资金会计核算模式存在的问题和不足，并提出针对性的完善建议：①电网经营企业会计处理应从损益核算模式向往来核算模式转变，避免收入成本虚增；②发电企业应严格区分政府补助和电力产品销售收入的实质性差异，充分反映政府补助资金的本质属性，将其记入营业外收入，更加明晰地反映公司经营业务类型；③将接网工程补助作为一项综合性项目的政府补助（因无法区分资产部分和收入部分），应按照与收益有关的政府补助进行核算，确保财务分析的可比性和可靠性，提高会计信息质量。

【注】本文受到国家社会科学基金“管理层权力、信息披露质量与投资效率实证研究”（项目编号：**12CGL025**）和西藏大学财经学院科研培育基金项目“管理层权力、信息披露质量与投资效率实证研究”（项目编号：**ZDCYPY2011003**）的资助。

主要参考文献

1. 财政部.关于印发《可再生能源电价附加有关会计处理规定》的通知.财会[**2012**]**24**号，**2012-12-27**

2. 财政部，国家发展改革委，国家能源局.关于印发《可再生能源电价附加补助资金管理暂行办法》的通知.财建[**2012**]**102**号，**2012-03-14**

3. 财政部，国家发展改革委，国家能源局.关于印发《可再生能源发展基金征收使用管理暂行办法》的通知.财综[**2011**]**115**号，**2011-11-29**

4. 时璟丽.可再生能源电力费用分摊政策研究.中国能源，**2010**；**2**