

政府搬迁补助在合并财务报表中的列报

段如娴

(信阳职业技术学院会计学院 河南信阳 464000)

【摘要】非同一控制下企业合并中被购买方购买日评估增值的固定资产和无形资产搬迁后,获得的搬迁补偿在子公司个别财务报表与集团合并财务报表中存在计量差异,在合并财务报表层面应予以调整列报。

【关键词】政府搬迁补助 合并财务报表 列报

《企业会计准则解释第3号》(以下简称“解释3号”)第四条界定了政策性搬迁的范畴,并对符合政策性搬迁条件的事项在会计处理上进行了规范,即如果满足政策性搬迁条件,则需要将扣除相关资产损失、费用性支出和新建资产后的补助余额计入资本公积,而非全部在新建资产剩余使用寿命内摊销。无论使用该条所规定的何种会计模式,在对搬迁损失进行处理时,相应的资产处置损失均应计入营业外支出,而政府补助金额于损失发生当期计入营业外收入(与新建资产相关的政府补助金额计入递延收益,在相关资产使用寿命内平均计入损益)。该

规范不仅适用于个别财务报表层面,也适用于合并财务报表层面。

在实务中可能遇到这样的情形:子公司是通过非同一控制下企业合并取得,取得时存在资产(设备、土地等)评估增值,在编制合并财务报表时需根据子公司增值资产在购买日的公允价值对子公司个别财务报表进行调整,导致该资产子公司个别财务报表层面与合并财务报表层面账面价值不同,对评估增值的资产进行拆迁时,由于不同报表层面该项资产的账面价值不同,搬迁补偿款在不同的组成部分(被收回和处置资产的损失、有关费用

自购入该设备的第二个月起每月计提折旧时:①借:经营支出1 510;贷:累计折旧1 510。②借:非流动资产基金——固定资产1 510;贷:长期待摊费用1 510。

2. 对经营活动用固定资产进行改建、扩建和修缮。引入“长期待摊费用”这一科目之后,事业单位对经营活动用固定资产进行改建、扩建和修缮的账务处理也会随之发生变化。

例2:某事业单位对一项经营活动用固定资产进行改扩建,改扩建之前该项固定资产的账面余额为2 670 000元,已计提折旧801 000元。在改扩建过程中以银行存款支付工程款600 000元。目前,改扩建工作已经完成,固定资产已经通过验收交付使用。

该事业单位应编制如下会计分录:①将固定资产转入在建工程时:借:在建工程1 869 000;贷:非流动资产基金——在建工程1 869 000。同时,借:非流动资产基金——固定资产1 869 000,累计折旧801 000;贷:固定资产2 670 000。②支付工程款时:借:长期待摊费用600 000;贷:银行存款600 000。同时,借:在建工程600 000;贷:非流动资产基金——在建工程600 000。③固定资产通过验收交付使用时:借:固定资产2 469 000;贷:非流动资产基

金——固定资产2 469 000。同时,借:非流动资产基金——在建工程2 469 000;贷:在建工程2 469 000。

固定资产在完成改扩建之后,其重新确定的成本为2 469 000元,与此同时,由于在进行改扩建之前已经计提的折旧额同时也已经摊销,所以该项新形成的固定资产所对应的长期待摊费用也是2 469 000元(2 670 000-801 000+600 000)。按照规定,该项固定资产应当按照重新确定的成本以及根据实际情况重新确定的折旧年限,重新计算出每月的折旧额,并从固定资产交付使用后的第2个月开始计提折旧。每月计提折旧时,同时编制如下两笔会计分录:①借:经营支出;贷:累计折旧;②借:非流动资产基金——固定资产;贷:长期待摊费用。

3. 融资租入经营活动用固定资产。融资租入经营活动用固定资产时,无论是应在以后各期支付的租赁费还是租入时就已经支付的安装、调试费,都不宜在支付时直接列入经营支出,而是应该作为长期待摊费用,待计提固定资产折旧时按照权责发生制原则分次列入经营支出。

主要参考文献

王留根. 事业单位固定资产核算之改进. 财会月刊, 2013;7

性支出、对新购建资产支出的补助)之间的分配情况出现差异,进而导致不同报表层面资产处置损失、对新购建资产支出的补助等存在差异。在编制合并财务报表时,需考虑这一因素的影响。此外,这一因素的影响导致个别财务报表和合并财务报表层面的计量结果差异可能会在一段较长时间内存在,例如由于被分配到“对新购建资产支出的补助”的部分减少,导致后续新资产折旧期限内每年确认的营业外收入较个别报表层面减少。现举例说明如下:

例:2011年12月,A公司通过非同一控制下企业合并方式取得B公司100%的股权,年末在编制合并财务报表时,对B公司财务报表按照公允价值(评估值)进行调整之后再行抵销合并。购买日,B公司评估增值资产为一项房产和一块土地,其中固定资产——房屋建筑物评估增值700万元(账面原值1000万元,折旧年限20年,采用直线法计提折旧,购买日已累计计提折旧500万元,假设不考虑残值影响),无形资产——土地使用权评估增值500万元(账面原值200万元,摊销年限10年,采用直线法摊销,购买日已累计计提摊销100万元,假设不考虑残值影响);在以后年度编制合并财务报表时对评估增值部分的摊销和折旧进行了计算调整。

2011年6月,B公司和当地政府签订协议,政府以3000万元收购B公司的上述房产和土地使用权,当月B公司停止正常经营活动,开始搬迁及新厂区建设工作。当月收到财政预算直接拨付补偿款3000万元;搬迁固定资产发生费用化支出50万元,资本化支出200万元;以财政拨付款项用于购买公司为了转产而必须引进的一种新型生产线1000万元。

解析:本案例中存在被征收资产在B公司个别财务报表层面和A公司合并财务报表层面账面价值不同的问题。截至2011年6月,B公司个别财务报表中房产的账面价值为475万元(1000-500-1000/20×1/2),土地使用权的账面价值为90万元(200-100-200/10×1/2);而在A公司合并财务报表中房产的账面价值为1157.50万元(1200-1700/20×1/2),土地使用权的账面价值为565万元(600-700/10×1/2)。此时B公司停止正常生产经营活动,需转销报表中房产和土地使用权的账面价值,确认资产处置损失。在解释3号框架下,B公司个别财务报表中应确认资产处置损失为565万元(475+90),在A公司合并财务报表中确认资产处置损失为1722.50万元(1157.50+565),同时在个别财务报表和合并财务报表中将该损失金额对应的补偿款转入递延收益。对于搬迁其他固定资产等发生

的费用化支出50万元,在确认费用的同时将其对应的补偿款转入递延收益。而对于资本化支出部分在计入资产价值的同时也需将其对应的补偿款转入递延收益。

在个别财务报表层面和合并财务报表层面的会计处理见下表(单位:万元):

政府搬迁补助在不同报表层面的会计处理

经济事项	子公司个别财务报表层面	母公司合并财务报表层面
1.收到财政补偿款(两者无差异)	借:银行存款 贷:专项应付款	3 000 3 000
2.转销相关资产账面价值	借:固定资产清理 475 累计折旧 525 贷:固定资产——房屋建筑物 1 000 借:营业外支出——处置非流动资产损失 475 贷:固定资产清理 475 借:营业外支出——处置非流动资产损失 90 累计摊销 110 贷:无形资产——土地使用权 200	借:固定资产清理 1 157.5 累计折旧 542.5 贷:固定资产——房屋建筑物 1 700 借:营业外支出——处置非流动资产损失 1157.5 贷:固定资产清理 1 157.5 借:营业外支出——处置非流动资产损失 565 累计摊销 135 贷:无形资产——土地使用权 700
3.发生搬迁固定资产各项支出(两者无差异)	属于费用化支出部分: 借:管理费用 50 贷:银行存款 50	属于资本化支出部分: 借:在建工程等 200 贷:银行存款 200 借:固定资产——生产线 1 000 贷:银行存款 1 000
4.结转搬迁损失及新建资产对应的补偿款	借:专项应付款 1 815 贷:递延收益 1 815 借:递延收益 615* 贷:营业外收入 615	借:专项应付款 2 972.50 贷:递延收益 2 972.50 借:递延收益 1 772.50* 贷:营业外收入 1 772.50

注*:处置资产损失及费用化支出对应的搬迁补偿,实际损耗已经发生,对应的补偿款属于与收益有关的补助,应当全数转入当期损益。

根据解释3号相关规定,在上例中B公司个别财务报表应将取得的搬迁补偿款扣除转入递延收益的金额后的余额1185万元(3000-1815)作为资本公积处理,而在合并财务报表主体角度,转为资本公积的金额仅为27.50万元(3000-2972.50),两者存在较大差异,在编制合并财务报表时应当予以考虑并做出调整。按照上例中的处理思路,对于合并财务报表层面因相关资产账面价值大于个别财务报表层面而产生的额外处置损失,应当与个别财务报表层面按该资产原账面价值计算的处置损失一并处理。

总之,合并财务报表的编制需遵循实体理论,而在实体理论下很多交易和事项站在母公司个别财务报表角度和合并财务报表角度看影响不同,因此实体理论下的合并财务报表不再仅仅是简单的“汇总+合并抵销”,还需要就同一交易或事项站在不同会计主体角度的处理差异进行调整,本案例正是视角差异调整的一种形式。

主要参考文献

财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006