

# 企业会计准则中政府补助的完善性探析

王友

(黄山学院 经济管理学院,安徽 黄山 245041)

**摘要:**由于政府补助准则在我国施行的时间较短,国内一些企业对这项会计准则还没有认真学习和充分理解。理论界对政府补助准则的实务研究也相对较少,对部分条款的理解也不是完全准确,因此很有必要进行澄清和规范。通过政府补助国际准则与我国政府补助准则对比分析,对我国政府补助准则的完善性进行探析具有迫切的现实意义。

**关键词:**政府补助;政府援助;收益法

**中图分类号:**F231.5 **文献标识码:**A **文章编号:**1672-447X(2009)03-0108-04

随着我国社会主义市场经济的发展和完善,政府对关系国计民生的农业、环境保护以及科学技术研究等领域补助日益加大。这些补助在一定程度上给我国国民经济的持续、稳定、健康的发展带来了正面效应,但同时也给我国会计人员带来了一个新的课题——如何在财务报告中规范地、合理地反映政府补助。如何规范政府补助的会计核算和披露,一直是国际上比较关注的问题。国际会计准则委员会、英国、香港等均制定了专门准则对其进行了规范。为了规范政府补助的确认、计量、记录和相关信息的披露,我国于2006年2月15日,在2005年《企业会计准则——政府补助和政府援助》(征求意见稿)的基础上财政部发布了《企业会计准则第16号——政府补助》(以下简称政府补助准则)。

在政府补助准则出台之前,我国对政府补助的规范散见于《企业会计制度》、《金融企业会计制度》、《关于企业技术创新贴息资金财务处理的函》和《科技中小企业技术创新基金财务管理暂行办法》等相关文件规定,针对政府补助的会计处理规定是比较分散的、零星的,不成系统。会计处理方法比较混乱,理论上也不够严密,给企业创造了操纵利润、粉饰会计报表的空间。比如在我国上市公司的会计报表中,列示政府补助的“补贴收入”一直是一个重要的项目。该项目设立的初衷是发挥政策导向作用促进证券市场资源配置的优

化,然而当上市公司的质量每况愈下的时候,配股生命线和ST制度的刚性造成了会计主体的行为扭曲,政府补助这一非经常性收益却被不正常地予以经常化了,甚至已经异化为支持上市公司保持融资功能、维护公司形象、稳定股价、开展资产重组的重要砝码。其实,公司收益与公司实际的经营业绩的相关性越来越低,收益质量严重下降。会计的历史使命是反映真实,会计信息要如实反映企业的财务状况和经营成果以及现金流量,从而为相关会计报告使用者提供决策相关的会计信息,减少其决策的不确定性。在目前政府行为、制度刚性暂时无法改变的情况下,就需要我们的会计师们给投资者以公允的信息。核心思想就是尽力改变投资者的信息劣势,依靠规范的会计制度还企业行为以真相。随着我国社会主义市场经济的发展和完善,履行世界贸易组织协定(WTO)有关承诺,政府对关系国计民生的农业、环境保护以及科学技术研究等领域的补助越来越普遍。这些补助在一定程度上给我国国民经济的持续、稳定、健康的发展带来了正面效应,但同时也给我国会计人员带来了一个新的课题——如何在财务报表中规范地、合理地反映政府补助。2006年2月《企业会计准则——政府补助和政府援助》的出台为政府补助的确认、计量和相关信息的披露提供了统一的规范和理论依据,便于理解和操作,其目的在于改善会计处理方法的不一、随意性等现象。

收稿日期:2008-12-05

作者简介:王友(1973-),安徽枞阳人,黄山学院经济管理学院讲师,会计师,研究方向为会计学。

然而,由于政府补助准则在我国施行的时间较短,国内一些企业对这项会计准则还没有认真学习和充分理解。理论界对政府补助准则的实务研究也相对较少,对部分条款的理解也不是完全准确,因此很有必要进行澄清和规范。本文拟在对政府补助国际准则与我国政府补助准则比较与分析的基础上,对我国政府补助准则完善性进行探析。

## 1 政府补助的涵义需进一步斟酌

第一,在定义上,国际会计准则IAS20明确了政府范畴,“政府是指政府、政府机构、以及地方、国家或国际的类似组织”。<sup>[157]</sup>同时区分了两个名词概念——政府援助和政府补助,提出政府援助是指政府意在专门对符合一定标准的某个主体或某一范围的主体提供某种经济利益的行动,不包括仅通过影响主体的一般经营环境的行动间接提供的援助,如在开发区提供基础设施,或者对竞争对手施加贸易限制。政府补助则是指政府通过向主体转移资源、以换取主体在过去或未来按照某种条件进行有关经营活动的援助,不包括那些无法合理作价的政府援助,也不包括与主体正常交易无法分清的、与政府间的交易。我国《企业会计准则第16号——政府补助》中规定,“政府补助是指企业从政府无偿取得的货币性资产或非货币性资产,但不包括政府作为企业所有者投入的资本”。<sup>[161]</sup>

我国的企业会计准则未对政府给出定义,实际操作中就会遇到界定不清的问题,这里的政府是否仅限于中国政府?企业如果收到国际组织、外国政府或组织的某种补助性质的款项或奖励属不属于该准则规范的范围?政府具体的哪些组织机构和部门无偿拨给企业的货币性资产或非货币性资产在政府补助的范围之内?这样容易导致不同企业之间相关信息的不可比。因此,政府补助的企业会计准则在进一步完善时应考虑增加对“政府”的界定,这样才能使企业在实际操作中有明确一致的标准。

第二,我国政府补助会计准则范围比国际会计准则IAS20小,我国准则在定义和第4条仅将适用于其他相关会计准则的所得税减免、债务豁免、所有者投入的资本作了限定,而IAS20具体明确援助不包括那些无法合理作价的援助,也不包括与企业正常交易无法分清的、与政府间的交易。

第三,从上述两者的定义中可以看出,IAS20强调了政府补助是带有目的性的,即“以换取主体在过去或未来按照某种条件进行有关经营活动”。<sup>[158]</sup>而我国的定义为“无偿”,需要注意的是,无偿并不意味着不附加任何条件,事实上很多政府补助都是有附加条件的,如果达不到这些条件还需要返还政府补助。我国政府补

助定义中提到“无偿”,而对于政府补助的会计处理又统一采用收益法,这将造成政府补助的定义和其会计处理的规定存在逻辑上的不一致。因为采用收益法的理由之一就是政府补助很少是无偿的,是附条件的,在我国准则的指南中也指出政府补助的特征是无偿的、有条件的。既然如此,建议我国在政府补助的定义上去掉“无偿”,可以参照IAS20中的定义。其次从受助方来看,新准则将受助方界定为“企业”,IAS20将受助方界定为“主体”,即不仅仅限于企业一方。从补助的内容来看,新准则将补助的内容界定为“货币性资产或非货币性资产”。IAS20认为补助的内容是“资源”,资源的含义是大于“货币性资产或非货币性资产”的。IAS20中包括政府补助和政府援助,我国新会计准则中对政府援助没有做出规定。

## 2 关于与资产有关政府补助

根据我国有关政府补助规定:“企业取得与资产相关的政府补助,不能全额确认为当期收益,应当随着相关资产的使用逐渐计入以后各期的收益。也就是说这类补助应当先确认为递延收益,然后自相关资产可供使用时起,在该资产使用寿命内平均分配,计入当期的营业外收入。”<sup>[159]</sup>如“用于购买固定资产或无形资产的财政拨款、固定资产专门借款的财政贴息等,一般应当分步处理:

第一步,企业实际收到款项时,按照到账的实际金额计量,确认资产(银行存款)和递延收益。

第二步,企业将政府补助用于构建长期资产。该长期资产的构建与企业正常的资产构建或研发处理一致,通过“在建工程”、“研发支出”等科目归集,完成后转为固定资产或无形资产。

第三步,该长期资产交付使用。自长期资产可供使用时起,按照长期资产的预计使用期限,将递延收益平均分摊转入当期收益。(1)递延收益分配的起点是“相关资产可供使用时”,对于应计提折旧或摊销的长期资产,即为资产开始折旧或摊销的时点。(2)递延收益分配的终点是“资产使用寿命结束或资产被处置时(孰早)”。相关资产在使用寿命结束时或结束前被处置(出售、转让、报废等),尚未分摊的递延收益余额应当一次性转入资产处置当期的收益,不再予以递延。”<sup>[160]</sup>

例:20×1年11月5日,A企业需要购置一台研发设备,预计价款为350万元,因资金不足,按有关规定向有关部门提出补助150万元的申请。20×1年11月31日政府批准了A企业申请并拨付A企业150万元财政拨款(同日到账)。20×1年12月18日,A企业购入了不需要安装的研发设备,实际成本为300万元,预计使用寿命5年,采用年数总和法计提折旧(假设无残

值)。假设按年计提折旧。20×6年3月18日,A企业出售了这台设备,取得价款20万元,假定不考虑其他因素。

(1)20×1年11月31日实际收到财政拨款,确认政府补助。

借:银行存款 1500000  
贷:递延收益 1500000

(2)20×1年12月18日购入设备

借:固定资产 3000000  
贷:银行存款 3000000

(3)20×2年资产负债表日(年末)计提折旧,同时分摊递延收益:

①计提折旧  
借:研发支出 1000000  
贷:累计折旧 1000000

②分摊递延收益  
借:递延收益 300000  
贷:营业外收入 300000

(4)20×3年资产负债表日(年末)计提折旧,同时分摊递延收益:

①计提折旧  
借:研发支出 800000  
贷:累计折旧 800000

②分摊递延收益  
借:递延收益 300000  
贷:营业外收入 300000

(5)20×4年资产负债表日(年末)计提折旧,同时分摊递延收益:

①计提折旧  
借:研发支出 600000  
贷:累计折旧 600000

②分摊递延收益  
借:递延收益 300000  
贷:营业外收入 300000

(6)20×5年资产负债表日(年末)计提折旧,同时分摊递延收益:

①计提折旧  
借:研发支出 400000  
贷:累计折旧 400000

②分摊递延收益  
借:递延收益 300000  
贷:营业外收入 300000

(7)20×6年3月18日出售设备,同时转销递延收益余额

①出售设备  
借:固定资产清理 150000  
累计折旧 2850000

贷:固定资产 3000000  
借:银行存款 200000  
贷:固定资产清理 150000  
营业外收入 50000

②转销递延收益余额  
借:递延收益 157500  
贷:营业外收入 157500

这是按照《企业会计准则第16号——政府补助》准则的会计处理。这样处理有两点值得我们进一步研究与完善。第一,与政府补助有关的资产是否应进一步分为不需要计提折旧与摊销的短期资产与需要计提折旧与摊销的长期资产。第二,对于要提旧与摊销的长期资产,在采用加速折旧的情况下递延收益的分摊采用平均法摊销是否合理?

对于形成的短期资产笔者认为应在其转入相关成本费用时按相应比例由递延收益转入营业外收入,在此不作过多论述。对于形成的长期资产,在会计上采用加速折旧与摊销时,其递延收益应同样采用加速摊销法。这样更能强调按照系统的、合理的基础将政府补助确认为收益,实现与相关成本和费用的配比。上述例题中,笔者认为更为合理的会计处理方法如下:

(1)20×1年11月31日实际收到财政拨款,确认政府补助。

借:银行存款 1500000  
贷:递延收益 1500000

(2)20×1年12月18日购入设备

借:固定资产 3000000  
贷:银行存款 3000000

(3)20×2年资产负债表日(年末)计提折旧,同时分摊递延收益:

①计提折旧  
借:研发支出 1000000  
贷:累计折旧 1000000

②分摊递延收益  
借:递延收益 500000  
贷:营业外收入 500000

(4)20×3年资产负债表日(年末)计提折旧,同时分摊递延收益:

①计提折旧  
借:研发支出 800000  
贷:累计折旧 800000

②分摊递延收益  
借:递延收益 400000  
贷:营业外收入 400000

(5)20×4年资产负债表日(年末)计提折旧,同时分摊递延收益:

①计提折旧

借:研发支出 600000

贷:累计折旧 600000

②分摊递延收益

借:递延收益 300000

贷:营业外收入 300000

(6)20×5年资产负债表日(年末)计提折旧,同时

分摊递延收益:

①计提折旧

借:研发支出 400000

贷:累计折旧 400000

②分摊递延收益

借:递延收益 200000

贷:营业外收入 200000

(7)20×6年3月18日出售设备,同时转销递延收

益余额

①出售设备

借:固定资产清理 150000

累计折旧 2850000

贷:固定资产 3000000

借:银行存款 200000

贷:固定资产清理 150000

营业外收入 50000

②转销递延收益余额

借:递延收益 75000

贷:营业外收入 75000

### 3 进一步完善政府补助的披露

我国准则中要求企业应当在附注中披露:“政府补助的种类及金额;计入当期损益的政府补助金额;本期返还的政府补助金额及原因”。<sup>[9]</sup>鉴于我国政府补助较为普遍和种类多样的国情,政府补助特别是一些上市公司的政府补助在当年净利润中占比很大的情况下,其披露应该更加详细。如中石化2005年得到中央财政给予的

一次性补偿100亿元,占当年利润总额的15.31%。因此应该披露当年收到的政府补助占当年净收益中的比重、政府补助在非经营收益中比重,对政府补助所采用的会计政策,包括财务报表中列报方法,财务报表中所确认的政府补助的性质、范围,企业从中直接受益的政府其他形式援助的说明,在政府援助已予确认的情况下,尚未履行的附加条件以及其他或有事项。

### 4 政府补助在现金流量表中如何列示

新准则对此未作说明。关于财政拨款,应分别不同情况进行列示。一般来说,若与收益相关的政府补助,如经常发生,可在“经营活动的现金流量”项目中单列项目反映,反之,可并入“收到的其他与经营活动有关的现金”项目。若与资产相关的政府补助,一般与固定资产、无形资产等长期资产的购建有关,应在“收到其他与投资活动有关的现金”项目中反映,也可单列项目反映。对于财政贴息,因其与企业的贷款有关,应视为“与筹资活动有关的现金”,在“收到的其他与筹资活动有关的现金”项目中填列。对于税收返还,由于是政府按照先征后返(退)、即征即退等办法向企业返还的税款,应属于“经营活动的现金流量”,列示于“收到其他与经营活动有关的现金”项目中。

#### 参考文献:

- [1] 美国财务会计委员会.美国州和地方政府会计与财务报告准则汇编[M].北京:人民出版社,2008.
- [2] 中华人民共和国财政部.企业会计准则[M].北京:经济科学出版社,2006.
- [3] 中国注册会计师协会.CPA会计教材[M].北京:中国财政经济出版社,2008.
- [4] 许亚明.政府补助会计处理问题探析[J].财会月刊,2006,(11):40-42.

责任编辑:胡德明

## An Analysis of Government Subsidies

Wang You

(Economic Management College, Huangshan University, Huangshan 245041, China)

**Abstract:** As the accounting standard of government subsidies for enterprises has only been implemented for a short time, some domestic enterprises fail to seriously study and fully understand it. Moreover, few practice researches have been conducted on it and some of its terms are not accurately understood in theoretical circles. Therefore, it needs clarifying and standardizing. Based on a comparative study on the international and Chinese standard of government subsidies, this paper discusses the perfection of Chinese accounting standard of government subsidies for enterprises, which is of great practical significance.

**Key words:** government subsidies; government aid; income law

# 企业会计准则中政府补助的完善性探析

作者: [王友, Wang You](#)  
作者单位: [黄山学院经济管理学院, 安徽, 黄山, 245041](#)  
刊名: [黄山学院学报](#)  
英文刊名: [JOURNAL OF HUANGSHAN UNIVERSITY](#)  
年, 卷(期): 2009, 11(3)  
引用次数: 0次

## 相似文献(10条)

### 1. 期刊论文 [黄正健 政府援助的内容与会计处理 -广东商学院学报2000\(1\)](#)

政府向符合一定条件的企业提供政策性亏损补贴或财务扶持性补助等,即为政府援助。国际上对政府援助会计的处理通常为收益法和资本法。我国会计准则规定特定项目采用资本核算,其他补助采用收益法核算。政府补助事项企业在会计报表中应予披露。

### 2. 期刊论文 [许莉亚 关于政府补助的会计处理的中外比较 -工业技术经济2001\(3\)](#)

在当今会计实务中,企业收到各种形式的补助是非常普遍的现象,随着改革开放的进一步深入,原来带有计划经济色彩的行政划拨已逐步退出历史舞台,取而代之的往往是政府部门为了某些目的而给予企业的各种形式的补助。这些补助在一定程度上给我国国民经济的持续、稳定、健康的发展带来了正面效应,但同时也给我国会计人员带来了新的课题—如何在财务报表中规范地、合理地反映政府补助?本文主要通过探讨国际会计准则第20号中的有关规定与会计处理方式,并将其与我国会计实务中有关政府补助会计处理方式作比较,并提出一些个人的观点,希望能通过对相关准则的研究来作为我国的借鉴。

### 3. 期刊论文 [林新铎 对《企业会计准则—政府补助和政府援助\(征求意见稿\)》的一点意见 -事业财会2003\(2\)](#)

最近财政部颁布了《企业会计准则—政府补助和政府援助(征求意见稿)》(以下简称意见稿)。政府补助会计是国际上比较关注的议题,国际会计准则委员会、英国、香港等均制定了专门准则对其进行规范。意见稿在借鉴国际经验的同时也考虑了我国实际情况,对政府补助和政府援助的定义、会计处理及应披露的事项做了较为系统的规定,但是在某些具体问题上,还应作进一步的推敲。

### 4. 期刊论文 [林新铎 对《企业会计准则—政府补助和政府援助\(征求意见稿\)》的商榷意见 -中国农业会计2003\(2\)](#)

最近财政部颁布了《企业会计准则—政府补助和政府援助(征求意见稿)》(以下简称意见稿)。政府补助会计是国际上比较关注的问题,国际会计准则委员会及英国、香港等均制定了专门准则对其进行规范。意见稿在借鉴国际经验的同时也考虑了我国实际,对政府补助和政府援助的定义、会计处理及应披露的事项做了较为系统的规定,但是在某些具体问题上,似应作进一步的推敲。

### 5. 期刊论文 [杨位留 关于《企业会计准则第16号——政府补助》的质疑 -会计师2008\(2\)](#)

《企业会计准则第16号—政府补助》相对于原有的政府补助会计准则在适用范围上有所减少,从最初的捐赠、政府援助、政府补助等领域,最后汇集到政府补助这个单一项目上来。在确认方面,从资本法和收益法并存,到规定统一采用收益法核算;在计量方面,也是从总额法和净额法并存,统一为采用总额法。在披露方面比以前也更加简化,但这些变化有进步的方面也有其不足,本文就新准则的不足提出了一些看法。

### 6. 期刊论文 [周秀霞 政府补助会计准则的国际差异比较 -会计之友2008\(29\)](#)

本文通过对我国新《企业会计准则第16号——政府补助》与《国际会计准则第20号——政府补助会计和政府援助的披露》进行比较,分析两项会计准则在框架结构、适用范围、会计处理方法、确认计量以及信息披露等方面存在的差异,旨在对我国新“政府补助会计准则”的完善提供借鉴。

### 7. 期刊论文 [刘胜天 中国会计准则国际化的动因及定位分析 -会计之友2008\(29\)](#)

本文通过对我国新《企业会计准则第16号—政府补助》与《国际会计准则第20号—政府补助会计和政府援助的披露》进行比较,分析两项会计准则在框架结构、适用范围、会计处理方法、确认计量以及信息披露等方面存在的差异,旨在对我国新“政府补助会计准则”的完善提供借鉴。

### 8. 期刊论文 [宇宇新 政府补助和援助会计问题探析 -财会月刊\(B财苑\)2005\(1\)](#)

目前,国际上绝大多数国家对政府补助和援助会计进行了相关规范。我国财政部也于2002年11月颁发了《企业会计准则—政府补助和政府援助》(征求意见稿)(以下简称《征求意见稿》),规范了上市公司有关政府补助和援助的会计处理和信息披露问题。本文就此作以下探析。

### 9. 期刊论文 [胡少先 政府补助的会计处理 -新理财2003\(12\)](#)

《国际会计准则第20号—政府补助会计和政府援助的披露》中指出,政府补助应当在其与拟补偿的相关成本相配比的期间内,系统地确认为收益。政府补助不应当直接贷记股东权益。

### 10. 期刊论文 [黄卓 政府补助会计:国际准则比较与启示 -新理财2006\(11\)](#)

如何规范政府补助、政府援助的会计核算和披露,一直是国际上比较关注的问题。早在1974年,英国制定了“政府补助会计”准则(SSAP4)。

本文链接: [http://d.wanfangdata.com.cn/Periodical\\_hsxxyb200903029.aspx](http://d.wanfangdata.com.cn/Periodical_hsxxyb200903029.aspx)

下载时间: 2009年10月23日