

浅谈我国政府补助会计准则与国际会计准则的差异

<http://www.criifs.org.cn> 2008年9月18日 刘子印

内容提要：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。2006年2月15日，财政部发布了《企业会计准则第16号——政府补助》，该准则的发布将对上市公司财务报表产生较大影响。本文拟在对政府补助国际准则与我国的第16号准则进行比较，对我国政府补助准则的进一步完善提出建议。

关键词：政府补助；会计准则；国际会计准则；比较；建议

一、我国政府补助会计准则制定的背景

在我国，政府补助形式多样，对企业影响甚大，相对于其他国家而言，其相关的会计问题更是亟待解决。1993年我国将本准则列入准则项目计划，分别于1995和2002年发布了征求意见稿，广泛征求了有关方面的意见。由于当时条件不成熟，财政部没有正式发布政府补助方面的会计准则，只是在《企业会计制度》、《金融企业会计制度》等新制度中，吸收了当时的一些意见，对政府补助会计做出了规定。目前，我国政府补贴基本上都是符合国际惯例的补贴，主要有出口退税、财政贴息、研发补贴和政策性补贴。在此次会计准则的全面改革中，将政府补助作为一项具体会计准则单独列示，主要原因有以下几点：(1)履行对WTO的承诺，解决国际贸易争端。(2)现行的针对政府补助的会计处理规定比较分散，不够全面、系统，理论上也不够严密。(3)我国对政府补助的许多规定与国际会计准则相比还有很大差距。新发布的《企业会计准则第16号——政府补助》(以下简称新准则)充分借鉴了《国际会计准则第20号——政府补助会计和政府援助的披露》，对规范政府补助的确认、计量和报告具有重要意义。

二、新准则的主要内容

新准则共分为十章十条，包括：总则、确认和计量、披露。

1. 总则部分。“总则”部分共分四条，分别规定了本项准则的制定目标和依据、政府补助的定义和类型。①本准则制定的目标和依据。新准则第一条规定：“为了规范政府补助的确认、计量和相关信息的披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。”②政府补助的定义。政府补助，是指企业从政府无偿取得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。③政府补助的类型。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。

2. 确认和计量部分。“确认和计量”部分共有五条，包括政府补助的确认条件、计量基础、会计处理要求三方面内容。

3. 披露部分。本准则的第十条为“披露”部分，规定企业应当在附注中披露与政府补助有关的下列信息：①政府补助的种类及金额。②计入当期损益的政府补助金额。③本期返还的政府补助金额及原因。

三、新会计准则与国际会计准则主要差异

早在1974年，英国制定了“政府补助会计”准则（SSAP4）。在吸收英国和其他国家相关会计规范与惯例的基础上，国际会计准则委员会（IASB）于1981年9月发布了第21号征求意见稿，并于1983年4月发布了政府补助会计准则，于1984年1月1日生效，1994年该准则格式重排，后经1999年和2001年的修订，国际会计准则委员会于2004年3月发布了最新的第20号国际会计准则（IAS20）“政府补助的会计和政府援助的披露”，同时发布了解释公告（SIC10）“政府援助：与经营活动没有特定联系的政府援助”。

（一）范围不同。这是两者最大的区别。我国政府作为企业所有者对企业的资本投入，与其他单位对企业的投资是一样的，企业收到时计入实收资本或股本，不属于政府补助。我国加入WTO后，国际社会对政府补助的界定非常敏感，所以本准则规定的范围，比WTO以及国际准则的范围小。

（二）分类不同。《国际会计准则第20号——政府补助的核算与政府援助的披露》分为与资产相关的补助和与收益相关的补助两类。《国际会计准则第41号——农业》与我国新准则相似，分为有条件的补助和无条件的补助两类。

（三）会计处理方法不同。国际会计准则对政府补助采用全面收益法，规定凡是政府给的无论是现金补助还是非现金补助，都应算作损益。而我国规定，对研发拨款等文件明确会计处理方法的，应从其规定（例如将专项拨款视同国家投资，计入资本公积）；没有特殊规定的才计入收益。这是中国会计准则与国际会计准则的实质性差异。

我国准则的具体规定为：

1. 税收返还

取得消费税、营业税、所得税税收返还或取得权利时——净额法。

取得增值税税收返还或取得权利时，确认为当期损益——总额法。

2. 财政贴息

获得财政贴息的，应当按照应收或收取的实际金额，冲减当期财务费用或相关购建资产的成本——净额法。

3. 研发补贴

具有专门用途拨款或研发补贴收到时，计入专项应付款，项目完成时，计入资本公积或予以核销（指未形成资产或上交的部分）——资本法+收益法。

4. 政策性定额补贴

按销量或工作量等给予的定额补助，同时确认应收补贴款和补贴收入——总额法。

5. 无条件的非现金补助

根据国家相关法律、法规等规定，应当在确认补助资产的同时计入资本公积——资本法。

四、对我国政府补助会计准则的建议

从总体上来看，我国《企业会计准则第16号——政府补助》已基本实现了与国际会计准则的接轨。但，笔者仍认为：

1. 政府补助的定义需进一步斟酌。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”，可参照IAS20中的定义。

另外，IAS20中对政府的定义为：“政府，指政府机构，以及地方、国家或国际的类似组织。”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。

2. 相比之下，我国的政府补助准则较为简单明了，但是可操作性不强，对于一些比较复杂的问题没有给出详细的规定。比如，对既涉及与资产相关的政府补助又涉及与收益相关的一揽子政府补助没有作出规定。

3. 应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。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利润的比重、扣除政府补助后的净利润。在政府补助已经确认的情况下，应披露附加的尚未履行的条件及其他或有事项。

参考文献：

1. 肖振东，《谈政府补助会计准则的改进》，2006，09《财会月刊（会计）版》。
2. 胡晶，《新会计准则〈政府补助〉刍议》2006，11，《决策探索》。
3. 黄卓，《政府补助会计：国际准则之比较、分析与启示》，2007，11，《论文天下》网站

4. 《企业会计准则第16号-政府补助》，中华人民共和国财政部网站.

文章来源：魅力中国 （责任编辑：XL）