

政府补助会计准则之中外比较

中国人民大学商学院 王怡雯

【摘要】 本文主要采用比较研究的方法,试图分析中外政府补助会计准则之间存在的差异,并结合我国的实际情况提出我国政府补助会计准则的若干改进建议。

【关键词】 政府补助 国际财务报告准则 英国标准会计实务公告 比较

由于政府在国民经济和企业发展中扮演着重要角色,近年来政府补助会计问题成为国际上关注的一个特殊课题。世界主要国家以及国际会计准则理事会(IASB)纷纷制定专门的会计准则对政府补助的确认、计量和披露进行规范。我国在2006年企业会计准则发布之前,有关政府补助的规定分散于《企业会计制度》、《金融企业会计制度》等之中,缺乏系统性和完整性。2006年2月15日财政部发布的《企业会计准则第16号——政府补助》(CAS 16)规范了政府补助的确认、计量和相关信息的披露,与之前的规范相比明显进步,也是我国会计准则国际趋同的一项重要体现。

笔者主要针对CAS 16与《国际财务报告准则第20号——政府补助会计与政府援助的披露》(IAS 20)、《英国标准会计实务公告第4号——政府补助会计》(SSAP 4)之间的差异进行比较及分析。

一、CAS 16与IAS 20的比较

1. 规范的适用范围不同。IAS 20的适用范围比CAS 16的要广。CAS 16不涉及政府援助的内容,政府作为企业所有者对企业的资本投入也不属于政府补助。但IAS 20未排除这些项目,并且采用全面收益法,规定凡是政府给予的无论是现金补助还是非现金补助,都应作为损益核算。这是CAS 16与IAS 20之间最大的差异。

2. 政府补助的定义不同。①CAS 16将政府补助方界定为“政府等有关方面”,但并没有对此做出准确、详细的定义与解释。而IAS 20给出了明确的定义:政府,是指政府、政府机构和地方、国家或国际的类似团体。②IAS 20对受助方采用了“主体”的称呼,而CAS 16采用了“企业”的称呼。这说明,IAS 20的受助方不仅仅局限于企业。另外,IAS 20认为,政府补助的内容是“资源”,而非“货币性资产或非货币性资产”。可见,IAS 20界定的范围比CAS 16更广泛一些。③政府补助的无偿性。CAS 16明确提出,政府补助是企业从政府无偿取得的,在CAS 16的应用指南中也描述了有关政府补助无偿性的内容。IAS 20中没有相关的表述。

3. 政府补助返还的处理不同。IAS 20规定,当政府补助需要返还时,应当作为会计估计的修正进行处理,并区分与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助。CAS 16规定,

已确认的政府补助需要返还的,应该分别下列情况处理:存在相关递延收益的,冲减相关递延收益账面余额,超出部分计入当期损益;不存在相关递延收益的,直接计入当期损益。

二、CAS 16与SSAP 4的比较

1. 政府补助的定义不同。SSAP 4将政府补助定义为:政府补助是政府以转移现金或资产的方式向企业提供援助,以换取企业在过去或将来,遵守与经营活动有关的某些条件。同时,SSAP 4也给了“政府”较为宽泛的范畴,不仅包括任何国家的国家政府以及各级地方或区域政府,也包括政府代理机构和非部门公共团体,此外,还包括欧盟委员会和其他欧盟团体,以及其他国际团体和代理机构。CAS 16并未给出政府的定义,而是明确了政府补助的无偿性,并且将政府作为企业所有者投入的资本排除在政府补助的范畴之外。

2. 规范的适用范围不同。SSAP 4规定,除了应当适用《小型报告主体财务报告准则》的报告主体可豁免遵守本准则外,其他报告主体均应遵守本准则。CAS 16规定,债务豁免和所得税减免不适用本准则,分别适用《企业会计准则第12号——债务重组》和《企业会计准则第18号——所得税》。相比之下,SSAP 4更具明确性和可操作性。

3. 有关计量方式的表述不同。在会计计量方面,SSAP 4仅涉及公允价值,并未提及名义金额等其他计量方法。SSAP 4规定,当政府补助采取转移非货币性资产形式时,补助金额就是所转移资产的公允价值。这与IAS 20的相关规定也不同。

三、CAS 16存在的问题及改进建议

1. 利润调整问题及改进。CAS 16在政府的定义、公允价值与名义金额的使用以及政府补助附带一定条件等方面与IAS 20、SSAP 4存在差异。这些差异在某些情况下会为企业粉饰报表、调整利润创造条件。

(1)政府的界定。CAS 16没有对政府加以明确的界定。那么,在某些情况下,CAS 16中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CAS 16规范的范畴?政府的哪些组织机构和部门无偿划拨给企业的货币性资产或非货币性资产在CAS 16的规范范畴之内?这些问题没有得到明确从而给企业留下了利润调整空间,导致不同企业之间相关信息的不可

比。因此,在进一步完善我国政府补助会计准则时应考虑增加对政府的界定,这样才能使企业在实际执行中有明确、一致的标准。

(2)公允价值与名义金额的采用。CAS 16 允许在某些情况下采用名义金额计量使得政府补助的确认与处理存在一些调整利润的空间。IAS 20 同样存在类似问题。以名义金额计价的目的是在账上反映该资产的存在,避免资产的无意流失,同时也为将来取得该资产公允价值后进行账务处理提供便利。然而,正是由于这种选择的主观性,企业就很可能运用其对净利润、补贴收入等会计指标进行调节,从而损害信息使用者的利益。因此,随着公允价值计量模式的推广与应用,应借鉴有关的实践与研究成果进一步完善该项规定。

(3)有条件的政府补助的确定。在政府补助附带一定条件的情况下,确定企业何时满足附带条件同样需要主观判断,这种主观性会导致不同企业间收益确认的不一致。会计信息的不可比性,大大降低了会计信息的质量,直接影响到那些使用公司财务报表等会计数据进行分析决策的主体的利益。这些利润调整空间的存在会降低政府补助会计信息的质量,因此,我国应当进一步完善有条件政府补助的相关确认规则。

2. 政府补助的分类问题及改进。IAS 20 将政府补助分为与资产相关的补助和与收益相关的补助,CAS 16 也是如此分类的。但《国际会计准则第 41 号——农业》(IAS 41)将政府补助分为附条件的政府补助和无条件的政府补助。根据近几年 IASB 的会议精神,IAS 41 的分类方法将成为 IAS 20 的修订趋势。为实现与国际会计准则的持续协调和趋同,我国也应当对政府补助的分类予以进一步完善。

3. 政府补助的披露问题及改进。在我国,许多国有企业每年收到的政府补助数额巨大,同时,这项收入对于企业来说更是其扭亏为盈的“秘密武器”。因此,详细地反映政府补助与企业利润之间的关系显得尤为重要。目前,CAS 16 要求企业在附注中披露: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收到的政府补助在当年净利润中所占比重很大,政府补助披露应当更加详细,重点披露当年收到的政府补助占当年净利润的比重以及扣除政府补助之后的净利润数额等信息。在政府补助已经确认的情况下,应披露政府补助附加的尚未履行的条件及其他或有事项。

四、结语

会计作为一门国际通用商业语言,经济的全球化发展迫切要求会计语言的规范和协调,以提供具有国际可比性的高质量会计信息,满足信息使用者的需要。由于政府在国民经济与企业发展中起到至关重要的作用,政府补助会计的规范也应引起理论界与实务界的关注。

国际财务报告准则、英国标准会计实务公告对政府补助的会计处理都有明确的规定。通过比较与研究发现,我国政府

补助会计准则与两者最大的差别主要体现在规范的范畴以及会计计量方式方面。由于我国特殊的国情,会计规范的选择需要符合中国特色的社会主义市场经济的发展,我国政府补助会计准则的规范范畴不包括其他规范予以规范的政府补助、政府作为投资者投入的资本以及政府援助等相关内容。这些差别的存在明显地影响到按我国政府补助会计准则与按国际财务报告准则所披露的有关政府补助的会计信息的可比性。我国政府补助会计准则在政府补助的定义与披露方面存在的差异也暴露出我国政府补助会计准则存在一些问题。比如,由于政府的定义不够明确、公允价值的运用规则不够完善以及有条件的政府补助确定的主观性都导致了政府补助会计核算存在较大的利润调整空间。另外,政府补助金额对于企业净利润的影响之大应当引起足够重视,在政府补助的披露中应明确要求披露政府补助金额占企业净利润的比重,为信息使用者提供重要的决策信息。

主要参考文献

1. 曾忠伟.对政府补助会计核算的思考.财会月刊(会计),2006;5
2. 财政部会计司.国际财务报告准则 2004.北京:中国财政经济出版社,2005
3. 汪祥耀,邓川.国际会计准则与财务报告准则——研究与比较.上海:立信会计出版社,2005
4. 本哈德等著.王煦逸,林阳春译.国际财务报告准则——阐释与运用.上海:上海财经大学出版社,2007

国家税务总局 国税函[2009]104号文件

法规制度

简化出口货物退(免)税 单证备案管理制度的规定

一、自 2009 年 4 月 1 日起,出口企业申报出口货物退(免)税后,一律按照《国家税务总局关于出口货物退(免)税实行有关单证备案管理制度(暂行)的通知》(国税发[2005]199号)第二条规定的第二种方式进行单证备案,即在《出口货物备案单证目录》的“备案单证存放处”栏内注明备案单证存放地点即可,不再按照第二条规定的第一种方式进行单证备案,不必将备案单证统一编号装订成册。

二、国税发[2005]199号第四条自 2009 年 4 月 1 日起停止执行,税务机关在出口企业申报出口货物退(免)税时不再要求其提供备案单证。税务机关可在退税审核发现疑点以及退税评估、退税日常检查时,向出口企业调取备案单证进行检查。

(2009 年 3 月 6 日印发)