



谈政府补助会计准则的改进

中国人民大学商学院 肖振东

一、政府补助会计准则的相关规定

为规范上市公司对政府补助的会计核算,提高信息披露质量,准确、清晰地反映上市公司的盈利能力,财政部于2006年2月15日正式颁布了《企业会计准则第16号——政府补助》(以下简称“政府补助会计准则”)。

政府补助会计准则在对政府补助的确认、计量和披露等方面的特点主要体现在以下几个方面:

1.引入了公允价值计量属性,实现了与国际会计准则的接轨。目前,公允价值已经成为国际财务会计发展的重要计量基础。为了适应这一发展趋势,我国在新政府补助会计准则中,对政府补助为非货币性资产的,都规定以该资产的公允价值入账。

2.采用了收益法。政府补助的会计处理方法有资本法和收益法两种。由于政府补助不是来自股东的资源收入,争取补助通常需要遵循附加的条件或履行相应的义务,因此政府补助采用收益法处理比较适合,这也与《国际会计准则第20号——政府补助会计和对政府援助的揭示》(IAS20)的规定一致。

3.明确了政府补助的确认条件。在某些情况下,企业收到政府补助后可能由于不能满足政府补助所附条件而返还,因此企业不能以收到政府补助本身作为确认的结论性证据,而要依据实质重于形式原则,合理保证政府补助确认的适当性。

4.确定了采用总额法进行账务处理。在采用收益法核算的情况下,政府补助有两种入账方法:总额法和净额法。IAS20认为这两种处理方法都是可取的,只要将政府补助对应当单独披露的各收益或费用项目的影响进行披露即可。为增强企业会计信息的可比性,政府补助会计准则要求统一采用总额法。

二、政府补助会计准则的盈余管理空间

政府补助会计准则第七条规定,与资产相关的政府补助,应当确认为递延收益,并在相关资产使用寿命内平均分配,计入当期损益。但是,按照名义金额计量的政府补助,直接计入当期损益。虽然政府补助会计准则规定应当以公允价值计量非货币性资产,但在会计实务中,公允价值的确定具有一定难度。因此,企业在预期收益较好时,可以公允价值计量非货币性资产,从而将收益分配到以后各期;而在预期收益较差时,则可以采用名义金额计量的方式,全额增加当期收益。

企业还可能人为地变更政府补助取得的原因以操纵当

期利润。如政府补助会计准则第八条规定,用于补偿企业以后期间的相关费用或损失的,确认为递延收益;用于补偿企业已发生的相关费用或损失的,直接计入当期损益。在这里,已发生和将发生是两个不同的时态,但却关系到政府补助的确认金额及当期的利润实现程度。在当前环境下,是否如实确认,完全依赖于企业的诚信度。

三、政府补助会计准则的改进建议

政府补助会计准则在某些方面与IAS20还有所差异,笔者提出如下改进建议:

1.对政府补助的定义。政府补助会计准则把政府补助定义为“企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产”,其中,“无偿”二字使企业把政府补助视为“免费的午餐”,企业可以不需要支付对价便可以取得政府补助,提升利润总额,改善财务状况。而IAS20则把政府补助视为一项企业与政府间的交易,政府通过对企业实施补助“换取主体在过去或未来按照某种条件进行有关经营活动”。

2.关于“相关资产使用寿命”的规定。政府补助会计准则第七条涉及的企业“相关资产使用寿命”是一个难以确定的数字,因此应当将资产分为折旧资产和非折旧资产。对于与折旧资产相关的政府补助,一般按这些资产计提折旧的比例在相同期间内确认为收益;对于与非折旧资产相关的政府补助,可在相关资产使用寿命内平均分配。

3.政府补助的分类。IAS20将政府补助分为与资产相关的补助和与收益相关的补助,我国政府补助会计准则也是如此分类的。但《国际会计准则第41号——农业》(IAS41)中将政府补助分为附条件政府补助和无条件政府补助。根据国际会计准则理事会近期的会议讨论精神,IAS41的分类方法将是IAS20的修订趋势。为实现与国际会计准则的持续协调和趋同,我国也应当及早对此进行关注。

另外,应结合新的经济业务,及时对政府补助会计准则进行补充和完善。对于与排污权(或排污许可证)有关的政府补助的确认和披露,国际会计准则理事会在《排污交易:对IAS20的补充》中,计划运用IAS41中的会计模式,即仅当该项与排污权相关的政府补助为应收账款时,才确认为收益。目前,我国一些企业已经开展了二氧化硫排污权交易。国务院在2003年公布的《排污费征收使用管理条例》(国务院令 第369号)中规定,财政部门要对缴纳排污费的企业进行适当补助。从这些情况来看,为了实现与国际会计准则的趋同,我国也应当在对政府补助的确认和计量方面及时对政府补助会计准则做出补充。○