

# 我国与IASB政府补助处理规范比较

## ——兼谈完善我国《小企业会计准则》

李全

(安徽财经大学会计学院 安徽蚌埠 233030)

**【摘要】** 为了适应我国大量小企业和国家有关部门的客观需求,财政部于2011年10月18日发布了《小企业会计准则》,自2013年1月1日起在小企业范围内施行。该准则提到了政府补助的相关内容,本文将通过《中小主体国际财务报告准则》与《国际财务报告准则》中有关政府补助内容的比较分析,对我国《小企业会计准则》中政府补助的内容完善提出了建议。

**【关键词】** 政府补助 小企业会计准则 国际财务报告准则

小企业是我国国民经济和社会发展的力量,加强小企业管理、促进小企业发展是保持国民经济平稳较快发展的重要基础。据有关资料统计,在我国所有477万户企业中,小企业数量占97.11%、从业人员占52.95%、主营业务收入占39.34%、资产总额占41.97%。

随着社会经济的发展,老《小企业会计制度》已经无法满足会计信息使用者的需求,此外它与现行的《企业会计准则》相差较大,既没有与国内主体会计准则相协调也没有与国际会计准则相趋同。为了规范小企业会计确认、计量和报告行为,促进小企业可持续发展,发挥小企业在国民经济和社会发展中的重要作用,财政部于2011年10月发布了《小企业会计准则》,自2013年1月1日起在小企业范围内施行,从而替代相关内容早已过时的《小企业会计制度》。

2009年7月9日,国际会计准则理事会(IASB)发布了《中小主体国际财务报告准则》(简称“IFRS for SMEs”)。该准则是为中小企业量身定做的,与3000多页的完整版《国际财务报告准则》(简称“full IFRS”)相比,IFRS for SMEs只有230多页。IFRS for SMEs的简化主要体现在以下几个方面:删去一些不适用于中小企业的准则;删去一些自主会计政策选择的问题;会计确认和计量的简化;披露内容大为简化(从3 000多条减到300多条)。在国际会计准则趋同的大背景下,IFRS for SMEs对于我国《小企业会计准则》的进一步完善具有很强的参考价值。

从准则体系的角度看,本次颁布的《小企业会计准则》与新《企业会计准则》是一脉相承的。前者是在后者的基础上发展起来的。基于这个逻辑关系,本文将通过比较full IFRS与IFRS for SMEs得出两者在政府补助内容上的差异,据此对我国《小企业会计准则》中的相关问题提出建议。

### 一、我国《小企业会计准则》的适用范围

《小企业会计准则》适用于在中华人民共和国境内依法设立的、符合《中小企业划型标准规定》所规定的小型企业的企业,下列三类小企业除外:①股票或债券在市场上公开

交易的小企业;②金融机构或其他具有金融性质的小企业;③企业集团内的母公司和子公司。符合以上条件的小企业,可以执行本准则,也可以执行《企业会计准则》,但不可同时执行两个准则。执行本准则的小企业公开发行股票或债券的,应当转为执行《企业会计准则》;因经营规模或企业性质变化导致不符合本准则第二条规定而成为大中型企业或金融企业的,应当从次年1月1日起转为执行《企业会计准则》。

### 二、我国《小企业会计准则》中有关政府补助内容的规定

我国此次发布的《小企业会计准则》的正文分为10个章节,共90条准则。其中在第7章“利润及利润分配”,准则第69条规定了政府补助的相关内容:①政府补助,是指小企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产,但不含政府作为小企业所有者投入的资本。小企业收到与资产相关的政府补助,应当确认为递延收益,并在相关资产的使用寿命内平均分配,计入营业外收入。收到的其他政府补助,用于补偿本企业以后期间的相关费用或亏损的,确认为递延收益,并在确认相关费用或发生亏损的期间,计入营业外收入;用于补偿本企业已发生的相关费用或亏损的,直接计入营业外收入。②政府补助为货币性资产的,应当按照收到的金额计量。政府补助为非货币性资产的,政府提供了有关凭据的,应当按照凭据上标明的金额计量;政府没有提供有关凭据的,应当按照同类或类似资产的市场价格或评估价值计量。③小企业按照规定实行企业所得税、增值税、消费税、营业税等先征后返的,应当在实际收到返还的企业所得税、增值税(不含出口退税)、消费税、营业税时,计入营业外收入。

### 三、《国际财务报告准则》与《中小主体国际财务报告准则》中有关政府补助内容的比较

比较准则的制订,首先要解决的问题就是准则的适用对象。《中小企业国际财务报告准则》(IFRS for SMEs)明确其适用范围为满足以下两个条件的企业:一是不负有公共受托责任;二是向外部使用者提供通用目的的财务报表(如不参与管理的所有者、现有或潜在债权人和信用评级机构等)。准则规

定如果实体有以下情形的就是负有公共责任：一是其债务性或权益性工具已在公开市场交易或者正在准备发行这些工具；二是作为其主要业务之一，是为外部履行受托责任而持有的资产。例如银行、保险公司、证券经纪人和投资银行等。对于那些母公司使用full IFRS或者作为使用full IFRS集团一部分的子公司，如果该子公司不负有社会责任，IASB允许其按照IFRS for SMEs编制财务报表。一旦该企业使用了IFRS for SMEs，则不允许其再在其他方面按照full IFRS进行处理。

此外，IFRS for SMEs还说明了该准则中使用的中小企业的定义只是个定性的描述。具体界定什么是中小企业要靠各个国家和地区的法律法规。往往这些国家或地区的规定都有量化的指标，如收入多少、资产大小和员工规模等。

### （一）政府补助定义的比较

在full IFRS中，《国际会计准则第20号——政府补助会计和政府援助的披露》的研究范围比较宽泛，不仅包括政府补助还包括政府援助的内容。其中政府补助是指政府以向一个企业转移资源的方式，来换取企业在过去或未来按照某项经济条件进行有关经营活动的那种援助。这种补助不包括那些无法合理作价的政府援助以及不能与正常交易分清的与政府之间的交易。而政府援助是指政府为了专门对符合一定标准的某个企业或一系列企业提供经济利益而采取的行为。本号准则所涉及的政府援助，不包括只是通过采取影响企业一段经营环境的行为而间接提供的利益，诸如在开发区内提供基础设施，或者给竞争对手施加贸易限制。

在IFRS for SMEs中，ISAB专门设置了一章叫“政府补助”（Section 24: Government Grants）。相比之下，IFRS for SMEs没有对政府援助进行定义，但从整体上看二者对政府补助的界定是一致的。值得注意的是，在full IFRS中，与应按其公允价值减去预计至销售将发生的费用计量的生物资产有关的政府补助的处理是在《国际会计准则第41号——农业》（《IAS 41—Agriculture》）中详细说明的。IFRS for SMEs在该问题的处理与IAS 41一致。此外，IFRS for SMEs还特别说明了一些不属于政府补助的交易或事项，尽管这些交易或事项会给企业带来经济利益，例如增加计税抵扣额，免征，允许加速折旧和采用低税率等。经比较可发现，IFRS for SMEs在full IFRS的基础上大大删减了准则篇幅，用简单实用的语言去描述政府补助及相关的界定，提高IFRS for SMEs的可操作性。

### （二）政府补助确认和计量的比较

1. 确认条件的比较。IAS 20规定：政府补助，包括以公允价值计量的非货币性政府补助，只有在以下两条得到合理的肯定时，才能予以确认。即企业将符合补助所附的条件和补助即将收到。除非具有合理的保证企业能符合补助所附的条件，并且即将收到补助，否则，政府补助不能予以确认。

IFRS for SMEs规定：如果接受者欲取得一项政府补助需满足未来特定的业绩条件，那么只有在该特定条件实现时政府补助才能确认为收入。

与IAS 20要求的合理保证不同，IFRS for SMEs要求条件必须实现。考虑到中小企业会计核算的客观要求和会计人员

整体水平，减少中小企业会计人员主观职业判断将有利于保证会计核算工作的真实性和可比性。与此同时，IFRS for SMEs的上述规定在很大程度上避免了IAS 20中有关政府补助归还的问题，这有利于中小企业会计核算工作的简化。

### 2. 计量方法的比较。

（1）计量原则。IAS 20将政府补助划分为与资产有关的政府补助和与收益有关的政府补助。与资产有关的补助，是指这样的政府补助，其基本条件是：有资格取得补助的企业必须购买、建造或以其他方式购置长期资产。还可能有附加的条件，如限制资产的类型或位置，或者购买或持有这些资产的期间。与收益有关的补助，是指除了与资产有关的补助以外的其他政府补助。

政府补助采用收益法核算。收益法的根本点在于，按照系统和合理的基础，将政府补助在各会计期间确认为收益，以便将它们与有关费用相配比。在大多数情况下，企业确认与政府补助有关的成本或费用的期间，是容易确定的。因此，可以将与费用的确认相配比的补贴额，在确认有关费用的相同期间内确认为收益。类似的，与折旧性资产有关的补助，一般应按这些资产计提折旧的比例在各会计期间内确认为收益。

而在IFRS for SMEs下，企业要按照下列要求计量政府补助：如果接受者取得一项政府补助时无需满足未来特定的业绩条件，那么只要该补助收入确定能取得政府补助就能确认为收入；如果接受者欲取得一项政府补助需满足未来特定的业绩条件，那么只有在该特定条件实现时政府补助才能确认为收入；在满足确认为收入条件以前收到补助的，应把该收入确认为一项负债。

由此便产生了一个不同：IAS 20要求将与费用的确认相配比的补贴额（一项政府补助），在确认有关费用的相同期间内确认为收益。而IFRS for SMEs则不允许这么处理，它要求政府补助在满足相关条件时应当全部确认为当期的收入。

（2）非货币性的政府补助。IAS 20中规定：政府补助可能采用将非货币性资产，诸如土地和其他资源转移给企业使用的方式。在这些情况下，对非货币性资产通常需要确定公允价值，并且对补助和资产均按公允价值进行会计处理。有时还采用一种变通办法，按名义金额记录资产和补助。

IFRS for SMEs规定：企业应按照收到或应收的政府补助资产的公允价值，确认资产和补助的价值。很明显后者没有提到名义金额的处理方法。小企业政府补助处理原则是取得补助应立即计入当期损益，若以名义金额计量，那么就会低估当期收入（或应纳税所得额）。对于小企业而言名义金额不能真实反映企业获得的资产大小。此外小企业会计人员知识水平参差不齐，在实际操作中可能会因会计人员的职业判断不同对于同一笔政府补助业务会出现不同的账簿记录，不利于外部信息使用者做出经济决策。

### （三）政府补助列报的比较

IAS 20中有如下的规定，涉及政府补助的列报：

1. 在财务报表中列示与资产有关的政府补助，有以下两种方法：一种方法是将补助列作递延收益，并按照系统和合理

的基础,在资产的使用年限内确认为收益。另一种方法是在确定资产账面价值时将补助额扣除。通过减少折旧费用的方式,在折旧性资产的使用年限内将补助确认为收益。

2. 在财务报表中列示与收入有关的政府补助。与收入有关的补助有时可以单独地,或是在“其他收益”之类的栏目下,作为损益表中的贷方项目予以呈报。备选的方法是,在报告有关费用时将其减去。

IFRS for SMEs并没有明确规定该如何列报政府补助。然而在确定资产账面价值时将补助额扣除的这种做法与IFRS for SMEs中其他同这些资产相关的章节有冲突。所以IASB建议小企业使用递延收益的方法(即总额法)列示政府补助。

#### (四)政府补助披露的比较

IAS20中规定,下列事项应当予以揭示:对政府补助采取的会计政策,包括在财务报表中所采用的呈报方法;在财务报表中确认的政府补助的性质和范围,以及关于企业已直接受益的其他形式的政府援助的说明;已确认为政府援助的未满足的附加条件,以及其他或有事项。IFRS for SMEs中规定,企业应披露下列事项:财务报表中确认的政府补助的性质和数量;已确认为政府援助的未满足的附加条件,以及其他或有事项;关于企业已直接受益的其他形式的政府援助的说明。从上述“大、小”准则的规定来看,二者的披露内容基本一致。只是由于“大准则”可以有会计政策的选择,所以多了条关于披露会计政策选择的要求。

#### 四、进一步完善《小企业会计准则》相关内容的建议

IASB在小企业准则研究方面起步早且准则体系已经比较成熟,所以我国在制定小企业会计准则时可以将IFRS for SMEs作为一个参考。然而会计准则从本质上来说是一种经济制度,受到各国会计环境的影响。因此在借鉴国际先进经验的同时,我们不能完全照搬照套,要结合我国的具体国情有所扬弃。基于以上对国际财务报告“大、小”准则的比较分析,本文对《小企业会计准则》特别是政府补助相关内容提出几点看法和建议。

#### (一)制订合适的适用范围

2004年4月27日财政部颁发了《小企业会计制度》,其适用范围为在中华人民共和国内设立的不对外筹集资金、经营规模较小的企业。其中“不对外筹集资金”是指不公开发行股票或债券。随着时代的发展,老定义越来越不能适应社会经济发展的需要。本次准则中的新定义简明直观,在《中小企业划型标准规定》的划分标准的基础上排除了三类企业。相比IFRS for SMEs,《小企业会计准则》界定的适用范围在大的原则保持不变的前提下,更加符合我国实际情况,语言更加通俗易懂。《小企业会计准则》既吸取了IFRS for SMEs的宝贵经验,又在老制度的基础上保留了我国特色,适用范围既有定性的描述又有定量的标准。

#### (二)明确政府补助的确认条件

通过full IFRS和IFRS for SMEs的比较看出,IASB在full IFRS的基础上简化了政府补助的确认条件。只有在相关条件已经确定满足的情况下政府补助才予以确认。而《小企业会计

准则》却没有涉及政府补助的确认条件,笔者认为此做法固然可以简化会计核算工作并减少小企业会计从业人员的职业判断,但完全没有政府补助的确认条件会在实践中出现种种问题。例如,政府为支持某小企业一项高新项目的研发预先给予其资金支持,该企业按照准则的要求确认这笔资金为政府补助。然而实际上该企业没有把这笔钱用于高新项目或因其他原因没有满足政府资金支持的前提条件,那么就会出现政府补助返还等一系列问题,反而使得操作复杂化。

笔者发现,相比之前的《小企业会计准则(征求意见稿)》,最终确定的《小企业会计准则》否定了之前沿用《企业会计准则》政府补助确认条件的做法。即一定要同时满足以下条件:①小企业能够满足政府补助所附条件;②小企业能够收到政府补助。然而对于很多小企业的会计人员来说,政府补助的确认时点很难把握,因为什么程度可以说“能够”,这是一个很主观的问题。综合来看,IFRS for SMEs的经验值得借鉴,其认为只有在该特定条件实现时政府补助才能确认为收入,这一方面,可以促进小企业会计核算的准确性,另一方面,还可以简化会计核算的复杂性。

#### (三)非货币性补助的处理有待继续研究

IFRS for SMEs要求用公允价值计量非货币性的政府补助,这是建立在存在活跃市场的基础上的。从full IFRS的许多准则中我们可以发现,IASB正大力推行公允价值计量属性。例如,不动产、厂房和设备既可以用传统的历史成本计量,现在又可以按价值重估模式根据当前的公允价值进行计量。然而对于我国这样一个市场经济体制还有待进一步完善的国家来说,各项资产公允价值的确定将会在实际工作中遇到很大的困难,全面推行公允价值并不合适。所以对于非货币性补助《小企业会计准则》规定,优先按凭据上的金额确认营业外收入,若没有凭据则按照同类或类似资产的市场价格确认。但在实际操作中假如既没有凭据也获取不到相关资产市场价值的信息,那又该如何处理呢?准则没有回答这个问题。

#### (四)完善政府补助的披露

《小企业会计准则》中没有提到政府补助披露的问题,要求小企业完全按照《企业会计准则》的披露要求进行披露不现实也没有必要。此外过多的信息披露可能会加重小企业会计核算成本,不利于促进小企业的发展。笔者认为,妥当的做法是结合我国小企业的实际情况,借鉴IFRS for SMEs的经验,在《小企业会计准则》中补充相关披露的要求。小企业的披露可以不用那么复杂,但是起码应当反映报表信息使用者应知悉的除财务报表已反映的其他基本信息。从健全会计核算的角度上看,进一步完善小企业政府补助的披露十分有必要。

#### 主要参考文献

1. 财政部. 企业会计准则2006. 北京: 经济科学出版社, 2006
2. 刘永泽, 孙光国. 中小企业会计准则的适用范围界定问题研究. 会计研究, 2007; 11
3. 崔金勤, 史安娜. 小企业会计准则的制订架构. 山东社会科学, 2010; 3