

國際會計準則第20號

——政府補助會計和政府援助披露

目 錄

| | 起始段落 |
|---------------------|------|
| 範 圍 | 1 |
| 定 義 | 3 |
| 政府補助 | 7 |
| 非貨幣性政府補助 | 23 |
| 與資產相關的政府補助的列報 | 24 |
| 與收益相關的政府補助的列報 | 29 |
| 政府補助的返還 | 32 |
| 政府援助 | 34 |
| 披 露 | 39 |
| 過渡性規定 | 40 |
| 生效日期 | 41 |

國際會計準則第20號

——政府補助會計和政府援助披露¹

範 圍

1 本準則應當適用於政府補助的會計和披露，以及其他形式政府援助的披露。

2 本準則不涉及下列內容：

（1）在反映物價變動影響的財務報表或類似性質的補充信息中，關於政府補助會計的特殊問題；

（2）提供給主體的下列政府援助：在確定應稅利潤或應稅損失時提供的利益，或在所得稅負債的基礎上確定或限制的利益。這些利益的例子包括所得稅免稅期、投資稅款減免、加速折舊和降低所得稅率等；

（3）政府參股；

（4）《國際會計準則第41號——農業》所涵蓋的政府補助。

定 義

3 本準則使用的下列術語，其含義為：

政府，指政府、政府機構，以及地方、國家或國際的類似組織。

¹ 作為2018年5月發佈的《國際財務報告準則改進》的一部分，理事會修訂了本準則的以下術語，以便跟其他準則相一致：（1）“應稅所得”改成“應稅利潤或應稅損失”；（2）“確認收益或費用”改為“在損益中確認”；（3）“直接貸記所有者權益”改為“在損益外確認”；（4）“對會計估計的修正”改為“會計估計的變更”。

政府援助，指政府意在專門對符合特定標準的某個或某些主體提供經濟利益的行動。本準則中，政府援助不包括僅通過影響主體的一般經營環境的行動間接提供的援助，如在開發區提供基礎設施，或者對競爭對手施加貿易限制。

政府補助，指政府轉移資源以幫助主體在過去或未來按特定條件開展經營活動。但無法合理作價的援助以及與主體正常交易無法分清的與政府間的交易除外。²

與資產相關的政府補助，指滿足以下前提條件的政府補助：有資格取得補助的主體，必須購買、建造或以其他方式取得長期資產。還可能有附加條件，如限制資產的類型或位置，或者限制取得或持有這些資產的期間。

與收益相關的政府補助，指與資產相關的政府補助之外的其他政府補助。

可豁免貸款，指債權人同意在某些特定情形下豁免需償還的貸款。

公允價值是市場參與者在計量日發生的有序交易中，出售一項資產所能收到或者轉移一項負債所需支付的價格。（參見《國際財務報告準則第 13 號——公允價值計量》）

4 政府援助不論是在所給援助的性質上，還是在所給援助的一般附加條件上，都可以有多種形式。援助的目的可能是鼓勵主體採取某些行動，而在正常情況下，如果不提供援助，主體就不會採取這種行動。

5 主體接受的政府援助對於編報財務報表很重要，這是因為：第一，既然資源已經轉移，就必須為此找出恰當的會計處理方法；第二，需要說明主體由於這種援助而在報告期內受益的程度。

² 同時參見《解釋公告第 10 號——政府援助：與經營活動沒有特定聯繫的政府援助》。

這樣就便於將主體的財務報表與該主體的前期報表和其他主體的報表進行比較。

6 政府補助有時也稱之為補貼、撥款或獎勵等。

政府補助

7 政府補助，包括按公允價值計量的非貨幣性補助，應當在合理確定滿足以下條件時確認：

- (1) 主體將滿足附加條件；以及
- (2) 主體能夠收到補助。

8 政府補助的確認要以存在合理保證為前提，即，主體將滿足附加條件並且能夠收到補助。主體收到補助本身並不能為主體已經或將能滿足附加條件提供結論性證據。

9 主體收取補助的方式，並不影響對補助所採用的會計處理方法。因此，不論是收取現金，還是減少對政府的負債，都是以同樣方式進行會計處理。

10 對於政府提供的可豁免貸款，如果主體對於達到貸款豁免條件有合理的保證，就應作為政府補助進行會計處理。

10A 低於市場利率水準的政府貸款中的相關利益被視為政府補助。此類貸款應按照《國際財務報告準則第9號——金融工具》予以確認和計量。低於市場利率水準所帶來的利益，應為按照《國際財務報告準則第9號》確認的貸款初始帳面價值與收到的款項之間的差額。上述利益按照本準則核算。主體在識別這些利益擬補償的成本時，應考慮已經滿足或必須滿足的相關條件和義務。

11 政府補助一經確認，任何相關的或有負債或或有資產都應按照《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》的規定進行處理。

12 政府補助應在主體將補助擬補償的相關成本確認為費用的期間，系統地在損益中確認。

13 政府補助的會計處理方法主要有兩種：一種是資本法，即，將政府補助在損益外確認；另一種是收益法，即，將政府補助在某一或某些期間確認為收益。

14 支持資本法的理由是：

（1）政府補助是一種融資手段，應和在主體的財務狀況表中確認的事項一視同仁，而非通過損益去抵銷其補償的費用項目。由於預計不必歸還，政府補助應當在損益外確認；

（2）在損益中確認政府補助是不恰當的，因為它們不是主體賺取的，而是政府給予獎勵，且無成本相對應。

15 支持收益法的理由是：

（1）政府補助不是來自股東的資源，不應直接貸記股東權益，而應在適當期間確認進損益；

（2）政府補助很少是無償的，主體爭取到補助通常要遵循附加的條件、並要履行相應的義務。因此，它們應在主體將補助擬補償的相關成本確認為費用的期間內，系統地在損益中確認。

（3）因為所得稅和其他稅費屬於費用，所以政府補助作為政府財政政策的一種延伸，在損益中處理也是符合邏輯的。

16 收益法的根本點在於，應在主體將補助擬補償的相關成本確認為費用的期間內，系統地在損益中確認政府補助。若是以收款作為政府補助在損益中確認的基礎，則不符合權責發生制會計的假設（參見《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》）。只有當

將補助分配到收款期間以外的期間缺乏依據時，才能以收款作為確認基礎。

17 在多數情況下，主體很容易弄清楚與政府補助有關的成本或費用的確認期間，從而在確認相關費用的同一期間內，將與確認特定費用相關的補助確認為收益。同樣，對於與可折舊資產相關的補助，一般是按這些資產確認折舊費用的比例在相同期間內確認為收益。

18 與非折舊資產相關的補助，也可能要求主體履行某項義務。因此，將在與完成這些義務有關的成本發生期內在損益中確認，例如，一項對土地的補助，可能以在規定的位置上建造建築物為條件，在建築物壽命期內將該補助確認進損益，可能是恰當的。

19 有時，取得的補助是一攬子財務或財政幫助的一部分，並因此附帶不少條件。在這種情況下，需要注意成本或費用發生的條件，從而確定賺取補助的期間。對這類補助的不同部分可能可以採用不同的分配基礎。

20 對主體已發生的費用或損失的補償，或為主體提供的直接財務支持且未來並不會發生相關成本，均應在其成為應收款項的期間，確認進損益。

21 在某些情況下，政府補助可能是為了給主體提供直接的財務支持，而不是鼓勵主體承擔特定的費用開支。這種補助可能只限於個別主體，而不適用於整類受益主體。在這種情況下，應在主體有資格接受補助的期間內確認進損益，並通過披露以確保其影響可以被明確理解。

22 政府補助作為對主體以前期間發生的費用或損失的補償，也可能成為主體的應收款項。在這種情況下，政府補助應在其成為

應收款項的期間內，確認為收益，並通過披露以確保其影響可以被明確理解。

非貨幣性政府補助

23 政府補助也可能採取向主體轉移非貨幣性資產的形式，如提供土地或其他資源給主體使用。在這些情況下，通常要對非貨幣性資產的公允價值作出評估，並且對補助和資產都以該公允價值入帳。有時也可採用另外的方式，即對補助和資產都以名義金額入帳。

與資產相關的政府補助的列報

24 與資產相關的政府補助，包括按公允價值計量的非貨幣性補助，都應當在財務狀況表內列報為遞延收益或在確定資產帳面餘額時扣除該補助。

25 與資產相關的政府補助（或其適當的部分），在財務報表中可使用兩種方法列報。

26 一種方法是將補助列報為遞延收益，並在該資產的使用壽命內，系統地、合理地確認為收益。

27 另一種方法是，在確定資產帳面餘額時扣除補助，並通過減少折舊費的方式，在應折舊資產的使用壽命內將補助確認為收益。

28 購置資產與收到相關補助，會使主體的現金流量有較大的變動。因此，為了呈現主體對資產的總投資額，這種變動通常要在現金流量表中單獨列示，而不論在財務狀況表列報時是否將補助從相關資產中扣除。

與收益相關的政府補助的列報

29 與收益相關的政府補助作為損益的一部分列示，不論是單列或者在例如“其他收益”的總標題下列示。也可採用另外一種方法，即報告有關費用項目時將其扣除。

29A [已刪除]

30 上述第一種方法的支持者認為，收益項目與費用項目的沖抵是不恰當的，將費用和補助分開，便於與不受補助影響的其他費用進行比較。第二種方法的論點是，如果沒有補助，主體可能不會發生這些費用。因此，在列報費用時如不抵銷補助，會引起誤解。

31 對於與收益相關的政府補助，以上兩種列報方法都是可取的。為了對財務報表有恰當的理解，有必要對補助加以披露。恰當的方法是，將補助對需要單獨披露的各項收益或費用的影響進行披露。

政府補助的返還

32 當政府補助需要返還時，應當作為會計估計變更進行處理（參見《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》）。返還與收益相關的政府補助，先沖減就政府補助確認的遞延貸項攤餘金額。返還的政府補助超過相關遞延貸項的部分，或者在不存在遞延貸項的情況下，應當將這部分需返還的補助立即計入損益。返還與資產相關的政府補助，應根據償還額，反映為資產帳面金額的增加或遞延收益餘額的減少。在沒有補助時本應計提入損益的額外累計折舊，應立即計入損益。

33 在與資產相關的政府補助需要返還的情況下，該資產的新帳面金額可能減值，對此應當予以考慮。

政府援助

34 本準則第 3 段對政府補助的定義不包括那些不能合理確定其價值的政府援助，也不包括與主體正常交易無法區分開來的與政府之間的交易。

35 不能合理地確定其價值的政府援助的例子，如免費的技術、市場諮詢和提供擔保等。不能與主體正常的交易區分開的政府援助的例子，如對主體的一部分產品負責包銷的政府採購政策。在以上情況下，主體受益是無疑的，但是任何想把主體的交易活動與政府援助區分開來的嘗試都只能是武斷的。

36 上述情況下，主體受益這一事實十分重要，因此，有必要對政府援助的性質、範圍和期限作出披露，以使財務報表不被誤解。

37 〔已刪除〕

38 在本準則中，政府援助不包括通過改善一般運輸和通訊網絡條件而提供的基礎設施，也不包括提供諸如已有灌溉和水網等設施的改進。以上設施在持續不確定的基礎上使當地整個社區受益。

披 露

39 下列事項應予披露：

（1）對政府補助所採用的會計政策，包括財務報表中的列報方法；

（2）財務報表中所確認的政府補助的性質和範圍；對主體從中直接受益的其他形式政府援助的說明；以及

（3）在政府援助已予確認的情況下，所附的尚未滿足的條件及其他或有事項。

過渡性規定

40 當主體首次採用本準則時，應當：

（1）在合適時，遵從有關披露的規定；以及

（2）選用下列兩種方法之一：

①按照《國際會計準則第 8 號》的規定，對財務報表就會計政策變更進行調整；或者

②政府補助的全部或部分在本準則生效日後成為應收項目或應付項目時，才適用本準則的會計處理規定。

生效日期

41 本準則對報告期自 1984 年 1 月 1 日或以後日期開始的財務報表有效。

42 《國際會計準則第 1 號》（2007 年修訂）改變了國際財務報告準則中使用的術語。此外還增加了第 29A 段。修訂內容適用於 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間。如果主體提前採用《國際會計準則第 1 號》（2007 年修訂），這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

43 2008 年 5 月發佈的《對國際財務報告準則的改進》刪除了第 37 段，增加了第 10A 段。主體應對於自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的期間收到的政府貸款應用這些修訂。允許提前應用。如果主體在更早的期間裏應用了這些修訂，則應披露這一事實。

44 〔已刪除〕

45 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 13 號》修訂了第 3 段中的公允價值定義。主體應在應用《國際財務報告準則第 13 號》時應用這一修訂。

46 2011 年 6 月發佈的《其他綜合收益項目的列報》（對《國際會計準則第 1 號》的修訂）修訂了第 29 段，並刪除了第 29A 段。主體應在應用 2011 年 6 月修訂的《國際財務報告準則第 1 號》時應用這些修訂。

47 〔已刪除〕

48 2014 年 7 月發佈的《國際財務報告準則第 9 號》修訂了第 10A 段，刪除了第 44 段和第 47 段。主體應在應用《國際財務報告準則第 9 號》時應用這些修訂。