

國際會計準則第 20 號翻譯草案

「政府補助之會計及政府補助之揭露」

初審委員 國立臺灣大學會計系教授蔡彥卿

翻譯單位 會計研究發展基金會

徵 求 意 見 函

(請於 99 年 1 月 10 日前，將意見以電子郵件方式寄至 tifrs@ardf.org.tw)

財 團 中 華 民 國 會 計 研 究 發 展 基 金 會
法 人 國 際 會 計 準 則 翻 譯 覆 審 專 案 委 員 會

國際會計準則第 20 號

「政府補助之會計及政府補助之揭露」

本版本包括截至 2008 年 12 月 31 日發布之國際財務報導準則對本準則所作之修正。

國際會計準則委員會於 1983 年 4 月發布國際會計準則第 20 號「政府補助之會計及政府補助之揭露」，並於 1994 年重新編排。

國際會計準則第 20 號配合國際會計準則第 10 號（1999 年 5 月發布）及國際會計準則第 41 號（2001 年 1 月發布）而作有限度之修正。

國際會計準則理事會於 2001 年 4 月決議，依據舊章程所發布之所有準則及解釋於修正或撤銷前仍應適用。

之後，國際會計準則第 20 號已配合下列國際財務報導準則修正：

- 國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」（2003 年 12 月發布）
- 國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」（2007 年 9 月修訂）*
- 「國際財務報導準則之改善」（2008 年 5 月發布）。*

下列解釋與國際會計準則第 20 號有關：

- 解釋公告第 10 號「政府補助：與營業活動無特定關連」（1998 年 7 月發布）
- 國際財務報導解釋第 12 號「服務特許權協議」（2006 年 11 月發布並續後修正）。

* 生效日為 2009 年 1 月 1 日

目錄

	條 文
國際會計準則第 20 號 「政府補助之會計及政府補助之揭露」	
範圍	1-2
定義	3-6
政府補助	7-33
非貨幣性政府補助	23
與資產有關補助之表達	24-28
與收益有關補助之表達	29-31
政府補助之返還	32-33
政府補助	34-38
揭露	39
過渡性規定	40
生效日	41-43
結論基礎	

國際會計準則第 20 號「政府補助之會計及政府補助之揭露」內容包含第 1 至 43 段條文。所有條文均具同等效力，國際會計準則理事會採用本準則時，仍沿用國際會計準則委員會之準則格式。閱讀國際會計準則第 20 號時，應考量「國際財務報導準則前言」與「財務報表編製及表達之架構」之意涵。在無明確指引之情況下，國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」提供如何選擇及適用會計政策之基礎。

國際會計準則第 20 號

「政府補助之會計及政府補助之揭露」*

範圍

- 1 本準則適用於政府補助之會計及揭露，以及其他形式政府補助之揭露。
- 2 下列項目不適用本準則：
 - (1) 於反映價格變動影響之財務報表或類似性質之補充資訊中，政府補助會計所產生之特殊問題。
 - (2) 於核定課稅所得或損失時提供企業利益之政府補助；或以所得稅負債為基礎核定或限制之利益，所提供予企業之政府補助。例如所得租稅假期、投資抵減、加速折舊抵減及調降所得稅率。
 - (3) 政府對企業所有權之參與。
 - (4) 國際會計準則第 41 號「農業」所規範之政府補助。

定義

- 3 本準則用語定義如下：

政府係指政府、政府代理機構，以及地方性、全國性或國際性之類似組織。

政府補助係指政府特別對符合某些條件之單一企業或某一範圍之企業提供經濟利益之行為。就本準則之目的而言，政府補助並不包括因政府之行為影響一般交易狀況而間接提供之利益，例如於發展地區提供基礎建設或對競爭對手施加貿易限制。

政府補助係指政府藉由移轉資源予企業之補助，以獎勵企業於過去或未來遵循某些與其營運活動相關之條件。政府補助不包括無法合理評估價值之政府補助，亦

* 於 2008 年 5 月發布之「國際財務報導準則之改善」中，理事會修改本準則所使用之專門用語，以與其他國際財務報導準則一致，修改如下：(1)「課稅所得」修改為「課稅所得或損失」，(2)「認列為收益/費損」修改為「認列為損益」，(3)「直接貸記股東權益/權益」修改為「認列於損益外」，以及(4)「會計估計修正」修改為「會計估計變動」。

不包括無法與企業正常交易區分之企業與政府間交易。[†]

與資產有關補助係指主要條件為企業須購買、建造或以其他方式取得長期資產，始符合補助資格之政府補助。另亦可能附加附帶條件，如限制資產之類型或位置，抑或限制取得或持有該類資產之期間。

與收益有關補助係指非屬與資產有關補助之政府補助。

免償還借款係債權人同意於某些規定條件下免予返還之借款。

公允價值係指在公平交易下，已充分瞭解並有成交意願者據以達成資產交換之金額。

- 4 政府補助因所給與補助之性質及經常被附加之條件不同，而有不同形式。補助之目的可能在於鼓勵企業從事某系列活動，因若未提供補助，企業通常不會推展該系列活動。
- 5 企業所獲得之政府補助，對於財務報表之編製可能係屬重大之原因有二。首先，若資源已經移轉，則必須對該移轉訂定適當之會計方法。其次，有須要說明企業於報告期間內接受補助之受惠程度。此有助於企業之財務報表與其前期報表，以及與其他企業之財務報表進行比較。
- 6 政府補助有時亦稱為補貼、津貼或獎勵。

政府補助

- 7 政府補助（包括以公允價值認列之非貨幣性補助），應於可合理確信能同時符合下列條件時始得認列：
 - (1) 企業將遵循政府補助所附加之條件；以及
 - (2) 將可收到該項補助。
- 8 政府補助於可合理確信企業將遵循政府補助所附加之條件，且將可收到該項補助時始得認列。收到補助本身尚不足以提供結論性證據，以證明已達成或將達成補助所附加之條件。
- 9 企業收取補助之方式並不影響對補助所採用之會計方法。因此無論係收取現金或減少企業對政府之債務，補助均以相同方式處理。
- 10 若可合理確信企業將符合借款之免償還條件，則自政府獲取之免償還借款應以政府補助處理。

[†] 亦可見解釋公告第 10 號「政府補助：與營業活動無特定關連」。

- 10A 獲取低於市場利率之政府借款之利益，應以政府補助處理。此借款應依國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」之規定予以認列及衡量。低於市場利率之利益，應按借款之原始帳面價值（依國際會計準則第 39 號決定）與所收取之價款間之差額衡量，並應依本準則之規定處理。辨認該借款利益所意圖補償之成本時，企業應考量已符合或須符合之條件及義務。
- 11 政府補助一經認列，任何相關之或有負債及或有資產即應依國際會計準則第 37 號「準備、或有負債及或有資產」之規定處理。
- 12 **政府補助應於其意圖補償之相關成本認列為費用之期間，依有系統之基礎認列為損益。**
- 13 政府補助之會計處理有兩類方法：將補助認列於損益外之資本法，以及將補助於一個或多個期間內認列為損益之收益法。
- 14 支持資本法之論點如下：
- (1) 政府補助係一種籌資工具，應於財務狀況表內以籌資工具處理，而非認列為損益以抵銷政府補助所補貼之費用項目。因預期未來無須返還，該補助應認列於損益外。
 - (2) 因政府補助非屬企業賺得者，而係政府提供無相關成本之誘因，故將政府補助認列為損益並不適當。
- 15 支持收益法之論點如下：
- (1) 因政府補助之收取來源並非股東，不應直接認列為權益，而應於適當之期間內認列為損益。
 - (2) 政府補助很少是無償的。企業須藉由遵循政府補助之條件及履行預想之義務，以賺得政府補助。因此政府補助應於其意圖補償之相關成本認列為費用之期間內，認列為損益。
 - (3) 因所得稅及其他稅捐係屬費用，而政府補助屬財政政策之延伸，故邏輯上政府補助亦應認列為損益。
- 16 收益法之基本原則為政府補助應於其意圖補償之相關成本認列為費用之期間，依有系統之基礎認列為損益。以收款時點作為政府補助認列損益之基礎並不符合應計基礎會計假設（見國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」），除非以收款時點外，不存在其他基礎可將補助分攤至適當期間時，始得以收款時點作為認列基礎。
- 17 於多數情況下，企業可輕易確定與政府補助有關之成本或費用之認列期間。因此

為表彰特定費用之補助，應與相關之費用同期認列為損益。同樣地，與折舊性資產有關之補助，通常係於該資產提列折舊費用期間內，依折舊費用之比例分期認列為損益。

- 18 與非折舊性資產有關之補助，可能亦要求履行某些義務，因此應於履行該義務之成本的負擔期間內認列為損益。例如，對土地之補助可能以須於該土地上建造建築物為條件，則該補助依建築物之年限分期認列為損益可能較為適當。
- 19 收到之補助有時係整體財務援助或財政援助之一部分，該援助並附加一些條件。於此情況下，須注意辨認會產生成本或費用之條件，以決定補助之賺得期間。對於此類補助之各部分按不同基礎分配，可能係屬適當。
- 20 **成為應收款之政府補助若係為補償已發生之費用或損失，或係為給與企業立即之財務支援且無未來相關成本，則應於政府補助成為應收款之期間認列為損益。**
- 21 於某些情況下，政府補助可能係為給與企業立即之財務支援，而非鼓勵企業承擔特定支出。該類補助可能僅限於特定企業，而不適用於一整群之受益者。於此情況下，企業可能必須於符合收取補助資格之期間將補助認列為損益，並予以揭露以保證其影響能被清楚瞭解。
- 22 政府補助可能係為補償以前期間已發生之費用或損失，而成為企業之應收款。該補助應於成為應收款之期間認列為損益，並予以揭露以保證其影響能被清楚瞭解。

非貨幣性政府補助

- 23 政府補助可能以非貨幣性資產（例如土地或其他資源）之形式移轉予企業使用。於此情況下，通常須評估非貨幣性資產之公允價值，並以該公允價值作為補助及資產之入帳基礎。另一種可行方法有時亦可採用，即以名目金額作為資產及補助之入帳基礎。

與資產有關補助之表達

- 24 **與資產有關補助（包括以公允價值入帳之非貨幣性補助）應列為遞延收益或將補助作為該資產帳面金額之減項，於財務狀況表內表達。**
- 25 兩種於財務報表中表達與資產有關補助（或其適當之部分補助）之方法，均被視為可接受之方法。
- 26 一種方法係將補助列為遞延收益，並於資產之耐用年限內依有系統之基礎認列為損益。

- 27 另一種方法則於計算資產帳面金額時扣除補助，並透過減少之折舊費用，於折舊性資產之耐用年限內將補助認列為損益。
- 28 購買資產及收到相關補助可能使企業之現金流量產生重大變動。基於此項理由以及為顯示對資產之投資總額，這些變動通常於現金流量表中以不同項目揭露，而不論財務狀況表之表達是否將補助自相關資產中減除。

與收益有關補助之表達

- 29 與收益有關補助於綜合損益表內有時係以貸項表達，其可能係單獨表達，或係列入如「其他收益」之綜合標題下表達；亦可選擇另一種方法，即於報導相關費用時將補助減除。
- 29A 企業若依國際會計準則第 1 號第 81 段（2007 年修訂）之規定，於單獨損益表中表達損益組成部分，則應依第 29 段之規定將與收益有關補助表達於單獨損益表中。
- 30 第一種方法之支持者主張收益項目及費損項目互抵之作法並不適當，且將補助與費損分離列示，有助於與其他不受補助影響之費損進行比較。第二種方法之論點則認為若沒有補助，企業很可能不會發生費損，因此於表達費損時若不與補助互抵，則可能使人誤解。
- 31 以上述兩種方法表達與收益有關補助均視為可接受者。為適當瞭解財務報表，補助之揭露可能有必要。揭露補助對須單獨揭露之收益項目或費損項目之影響，通常係屬適當。

政府補助之返還

- 32 政府補助需要返還時，應依會計估計變動處理（見國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」）。與收益有關補助之返還款，應先沖銷與該補助有關之未攤銷遞延貸項。若返還款超過該遞延貸項或已無遞延貸項可沖銷時，則超出部份應立即認列為損益。與資產有關補助之返還款，應作為資產帳面金額之增加或遞延收益餘額之減少。於假設無補助之情況下，至返還日止原應認列為損益之累計額外折舊，應立即認列為損益。
- 33 與資產有關補助於需要返還之情況下，可能須考量該資產新帳面價值之可能減損。

政府補助

- 34 第 3 段所定義之政府補助不包括無法合理評估價值之政府補助，亦不包括無法與企業正常交易區分之企業與政府間交易。

- 35 免費之技術或市場諮詢以及保證之提供，都是無法合理評估價值之輔助的釋例。負責購買企業部分商品之政府採購政策，則是無法與企業正常交易區分之輔助的一個釋例。其效益之存在可能毫無疑問，但嘗試將正常交易活動與政府輔助分離，則很可能係屬武斷。
- 36 前述例子所提及效益之重要性，可能使企業有必要揭露該輔助之性質、範圍及期間，以使財務報表不被誤解。
- 37 [已刪除]
- 38 於本準則中，政府輔助不包括改善一般運輸和通訊網路以提供基礎建設，亦不包括提供改良之設施（例如灌溉和水利網）。為了整體社區的利益，前述設施於持續、但不確定之基礎上供人使用。

揭露

39 下列事項應予揭露：

- (1) 對於政府補助所採用之會計政策，包括財務報表所採用之表達方式；
- (2) 已於財務報表認列之政府補助，其性質與範圍，以及說明企業已直接受惠之其他形式政府補助；及
- (3) 附加於已認列之政府補助中，但尚未履行之條件與其他或有事項。

過渡性規定

40 企業於首次採用本準則時，應：

- (1) 於適當時，遵循揭露規定；及
- (2) 採用下列兩種方法之一：
 - ① 依國際會計準則第 8 號之規定，對會計政策之變動調整其財務報表；或
 - ② 補助或部分之補助於本準則生效日後成為應收款或應返還款時，該補助或部份之補助始適用本準則之會計處理。

生效日

- 41 本準則適用於會計期間開始日在 1984 年 1 月 1 日以後之財務報表。
- 42 國際會計準則第 1 號（2007 年修訂）修正所有國際財務報導準則所使用之專門用

語。此外亦新增第 29A 段。企業應於 2009 年 1 月 1 日以後開始之年度適用該等修正內容。企業若提前適用國際會計準則第 1 號 (2007 年修訂)，本修正內容亦應提前適用。

- 43 2008 年 5 月發布之「國際財務報導準則之改善」刪除第 37 段，並新增第 10A 段。對 2009 年 1 月 1 日以後收到之政府借款，企業應推延適用該修正內容。該修正內容允許提前適用。企業若提前適用該等修正內容，應揭露此一事實。

國際會計準則第 20 號「政府補助之會計及政府補助之揭露」之結論基礎

本結論基礎附於國際會計準則第 20 號，但非屬其一部分。

- BC1 本結論基礎概述國際會計準則理事會於修正國際會計準則第 20 號「政府補助之會計及政府補助之揭露」時所作之考量，作為 2008 年 5 月發布「國際財務報導準則之改善」之一部分。
- BC2 國際會計準則第 20 號係由國際會計準則委員會於 1983 年所制定，且當年版本不包括結論基礎。本結論基礎與新增之第 10A、43 段及刪除之第 37 段有關。該等變動要求低於市場利率之政府借款，應依國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」之規定予以認列及衡量，且要求降低利率之利益應依國際會計準則第 20 號之規定處理。

自政府獲取低於市場利率之借款之會計處理

- BC3 理事會發現國際會計準則第 20 號與國際會計準則第 39 號間之指引存有明顯之不一致，此不一致與自政府獲取低於市場利率之借款之會計處理有關。國際會計準則第 20 號敘明此類借款無須設算利息，而國際會計準則第 39 號規定所有借款皆應按公允價值認列，因此要求對低於市場利率之借款，應予以設算利息。
- BC4 理事會決定消除此不一致。理事會認為利息之設算可提供更攸關之資訊予財務報表之使用者。據此，理事會修正國際會計準則第 20 號，規定自政府獲取低於市場利率之借款，應依國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」之規定予以認列及衡量。政府借款之利益應於借款開始日，按所收取之價款與原始認列於財務狀況表之借款金額間之差額衡量。該利益應依國際會計準則第 20 號之規定處理。
- BC5 值得注意的是，理事會決定該修正內容應推延適用至新的借款，因為將國際會計準則第 39 號追溯適用，可能要求企業須以公允價值衡量過去期間取得之借款。