

## 第十四章 政府补助

### 【本章考情分析】

本章主要阐述政府补助的会计处理，考试题型多为单项选择题和判断题，2015年综合体涉及本章内容，分数不高，从近三年出题情况来看，本章内容不太重要。

### 【本章主要内容】

第一节 政府补助概述

第二节 政府补助的会计处理

### 第一节 政府补助概述

◇政府补助的定义及特征

◇关于政府补助的分类

#### 一、政府补助的定义及特征

(一) 政府补助的定义

政府补助是指企业从政府**无偿取得**货币性资产或非货币性资产。政府补助的主要形式包括政府对企业的无偿拨款、税收返还、财政贴息，以及无偿划拨非货币性资产等。

**【提示】**政府与企业之间的债务豁免、直接免征、增加计税抵扣额、抵免部分税额等不涉及资产直接转移的经济资源，不适用政府补助准则。增值税出口退税不属于政府补助。

(二) 政府补助的特征

1. 政府补助是来源于政府的经济资源

2. 政府补助是无偿的

政府如以企业所有者身份向企业投入资本，享有相应的所有者权益，政府与企业之间是投资者与被投资者的关系，属于互惠交易，不适用政府补助准则。

企业从政府取得的经济资源，如果与企业销售商品或提供劳务等活动密切相关，且来源于政府的经济资源是企业商品或服务的对价或对价的组成部分，应当按照《企业会计准则第14号—收入》的规定进行会计处理，不适用政府补助准则。

**【教材例 14-1】**甲企业是一家生产和销售高效照明产品的企业。国家为了支持高效照明产品的推广使用，通过统一招标的形式确定中标企业、高效照明产品及中标协议供货价格。甲企业作为中标企业，需以中标协议供货价格减去财政补贴资金后的价格将高效照明产品销售给终端用户，并按照高效照明产品实际安装数量、中标供货协议价格、补贴标准，申请财政补贴资金。2×17年度，甲企业因销售高效照明产品获得财政补贴资金500万元。

本例中，甲企业虽然取得财政补贴资金，但最终受益人是从甲企业购买高效照明产品的大宗用户和城乡居民，相当于政府以中标协议供货价格从甲企业购买了高效照明产品，再以中标协议供货价格减去财政补贴资金后的价格将产品销售给终端用户。实际操作时，政府并没有直接从事高效照明产品的购销，但以补贴资金的形式通过甲企业的销售行为实现了政府推广使用高效照明产品的目标。对甲企业而言，销售高效照明产品是其日常经营活动，甲企业仍按照中标协议供货价格销售了产品，其销售收入由两部分构成，一是终端用户支付的购买价款，二是财政补贴资金，财政补贴资金是甲企业产品销售对价的组成部分。因此，甲企业收到的补贴资金500万元应当按照《企业会计准则第14号—收入》的规定进行会计处理。

**【教材例 14-2】**乙企业是一家生产和销售重型机械的企业。为推动科技创新，乙企业所在地政府于2×17年8月向乙企业拨付了300万元资金，要求乙企业将这笔资金用于技术改造项目研究，研究成果归乙企业享有。

本例中，乙企业的日常经营活动是生产和销售重型机械，其从政府取得了300万元资金用于研发支出，且研究成果归乙企业享有。因此，这项财政拨款具有无偿性的特征，乙企业收到的300万元资金应当按照政府补助准则的规定进行会计处理。

#### 二、关于政府补助的分类

(1) 与资产相关的政府补助

与资产相关的政府补助，是指企业取得的、用于购建或以其他方式形成长期资产的政府补助。

会计上有两种处理方法可供选择，一是将与资产相关的政府补助确认为递延收益，随着资产的使用而逐步转入损益；二是将补助冲减资产的账面价值，以反映长期资产的实际取得成本。

(2) 与收益相关的政府补助

与收益相关的政府补助，是指除与资产相关的政府补助之外的政府补助。

通常在满足政府补助所附条件时计入当期损益或冲减相关成本。

【例题·单选题】下列各项中，不属于企业获得的政府补助的是（ ）。(2017年)

- A. 政府部门对企业银行贷款利息给予的补贴
- B. 政府部门无偿拨付给企业进行技术改造的专项资金
- C. 政府部门作为企业所有者投入的资本
- D. 政府部门先征后返的增值税

【答案】C

【解析】选项C，政府与企业之间的关系是投资者与被投资者之间的关系，属于互惠交易，不属于政府补助。

## 第二节 政府补助的会计处理

◇会计处理方法

◇与资产相关的政府补助

◇与收益相关的政府补助

◇综合性项目政府补助的会计处理

◇政府补助退回的会计处理

### 一、会计处理方法

政府补助的无偿性决定了其应当最终计入损益而非直接计入所有者权益。其会计处理有两种方法：一是**总额法**，将政府补助全额确认为收益；二是**净额法**，将政府补助作为相关成本费用的扣减。与企业日常活动相关的政府补助，应当按照经济业务实质，计入其他收益或冲减相关成本费用。与企业日常活动无关的政府补助，计入营业外收入或冲减相关损失。通常情况下，若政府补助补偿的成本费用是营业利润之中的项目，或该补助与日常销售行为密切相关，如增值税即征即退等，则认为该政府补助与日常活动相关。

### 二、与资产相关的政府补助

#### (一) 总额法

取得时：

借：银行存款（或××资产）

贷：递延收益

摊销时：

借：递延收益

贷：其他收益

相关资产在使用寿命结束时或结束前被处置（出售、转让、报废等），尚未分摊的递延收益余额应当一次性转入资产处置当期损益，不再予以递延。

#### (二) 净额法

将政府补助冲减相关资产账面价值。

企业对某项经济业务选择总额法或净额法后，应当对该项业务一贯地运用该方法，不得随意变更。

实务中存在政府无偿给予企业长期非货币性资产的情况，如无偿给予的土地使用权和天然起源的天然林等。对无偿给予的非货币性资产，企业应当按照公允价值或名义金额（1元）对此类补助进行计量。企业在收到非货币性资产时，若该资产公允价值能够取得，应当借记有关资产科目，贷记“递延收益”科目，在相关资产使用寿命内按合理、系统的方法分期计入损益，借记“递延收益”科目，贷记“其他收益”等科目。若该资产公允价值无法取得，应以名义金额（1元）计量的政府补助，在取得时计入当期损益。

【例题·判断题】企业按照名义金额计量的政府补助，应计入当期损益。（ ）(2017年)

【答案】√

【例题·判断题】与资产相关的政府补助的公允价值不能合理确定的，企业应以名义金额对其进行计量，并计入当期损益。（ ）(2017年)

【答案】√

【教材例 14-3】按照国家有关政策，企业购置环保设备可以申请补贴以补偿其环保支出。丙企业于 2×18 年 1 月向政府有关部门提交了 210 万元的补助申请，作为对其购置环保设备的补贴。2×18 年 3 月 15 日，丙企业收到了政府补贴款 210 万元。2×18 年 4 月 20 日，丙企业购入不需安装的环保设备一台，实际成本为 480 万元，使用寿命

10年，采用直线法计提折旧（不考虑净残值）。2×26年4月，丙企业的这台设备发生毁损。本例中不考虑相关税费等其他因素。

丙企业的账务处理如下：

方法一：丙企业选择总额法进行会计处理

(1) 2×18年3月15日实际收到财政拨款，确认递延收益：

借：银行存款	2 100 000
贷：递延收益	2 100 000

(2) 2×18年4月20日购入设备：

借：固定资产	4 800 000
贷：银行存款	4 800 000

(3) 自2×18年5月起每个资产负债表日（月末）计提折旧，同时分摊递延收益：

① 计提折旧（假设该设备用于污染物排放测试，折旧费用计入制造费用）：

借：制造费用	40 000
贷：累计折旧	40 000

② 分摊递延收益（月末）：

借：递延收益	17 500
贷：其他收益	17 500

(4) 2×26年4月设备毁损，同时转销递延收益余额：

① 设备毁损：

借：固定资产清理	960 000
累计折旧	3 840 000
贷：固定资产	4 800 000
借：营业外支出	960 000
贷：固定资产清理	960 000

② 转销递延收益余额：

借：递延收益	420 000
贷：营业外收入	420 000

方法二：丙企业选择净额法进行会计处理

(1) 2×18年3月15日实际收到财政拨款：

借：银行存款	2 100 000
贷：递延收益	2 100 000

(2) 2×18年4月20日购入设备：

借：固定资产	4 800 000
贷：银行存款	4 800 000
借：递延收益	2 100 000
贷：固定资产	2 100 000

(3) 自2×18年5月起每个资产负债表日（月末）计提折旧：

借：制造费用	22 500
贷：累计折旧	22 500

(4) 2×26年4月设备毁损：

借：固定资产清理	540 000
累计折旧	2 160 000
贷：固定资产	2 700 000
借：营业外支出	540 000
贷：固定资产清理	540 000

### 三、与收益相关的政府补助

(一) 用于补偿企业以后期间的相关成本费用或损失

应当确认为递延收益，并在确认相关成本费用或损失的期间，计入当期损益或冲减相关成本。

**【教材例 14-4】**甲企业于 2×17 年 3 月 15 日与其所在地地方政府签订合作协议，根据协议约定，当地政府将向甲企业提供 1 000 万元奖励资金，用于企业的人才激励和人才引进奖励，甲企业必须按年向当地政府报送详细的资金使用计划并按规定用途使用资金。甲企业于 2×17 年 4 月 10 日收到 1 000 万元补助资金，分别在 2×17 年 12 月、2×18 年 12 月、2×19 年 12 月使用了 400 万元、300 万元和 300 万元，用于发放给总裁级高管年度奖金。本例中不考虑相关税费等其他因素。

假定甲企业选择净额法对此类补助进行会计处理，其账务处理如下：

(1) 2×17 年 4 月 10 日甲企业实际收到补助资金：

借：银行存款	10 000 000
贷：递延收益	10 000 000

(2) 2×17 年 12 月、2×18 年 12 月、2×19 年 12 月甲企业将补助资金发放高管奖金，相应结转递延收益：

①2×17 年 12 月

借：递延收益	4 000 000
贷：管理费用	4 000 000

②2×18 年 12 月

借：递延收益	3 000 000
贷：管理费用	3 000 000

③2×19 年 12 月

借：递延收益	3 000 000
贷：管理费用	3 000 000

如果本例中甲企业选择按总额法对此类政府补助进行会计处理，则应当在确认相关管理费用的期间，借记“递延收益”科目，贷记“其他收益”科目。

**【例题·单选题】**2017 年 9 月 1 日，甲公司取得当地财政部门拨款 1 000 万元，用于资助甲公司 2017 年 9 月开始进行的一项研发项目的前期研究。预计将发生研究支出 2 500 万元。项目自 2017 年 9 月开始启动，至年末累计发生研究支出 500 万元。假定甲公司满足政府补助所附条件，作为与收益相关的政府补助核算。甲公司对政府补助采用总额法核算。2017 年 12 月 31 日递延收益的余额为（ ）万元。

- A. 1 000
- B. 800
- C. 200
- D. 500

**【答案】**B

**【解析】**2017 年递延收益摊销金额=1 000×500/2 500=200（万元），则 2017 年 12 月 31 日递延收益余额=1 000-200=800（万元）。

(二) 用于补偿企业已发生的相关成本费用或损失

在收到时应直接计入当期损益或冲减相关成本，这类补助通常与企业已经发生的行为有关，是对企业已发生的成本费用或损失的补偿，或是对企业过去行为的奖励。如果企业已经实际收到补助资金，应当按照实际收到的金额计入当期损益或冲减相关成本；如果会计期末企业尚未收到补助资金，但企业在符合了相关政策规定后就相应获得了收款权，且与之相关的经济利益很可能流入企业，企业应当在这项补助成为应收款时按照应收的金额予以确认，计入当期损益或冲减相关成本。

**【教材例 14-5】**乙企业销售其自主开发生产的动漫软件。按照国家有关规定，该企业的这种产品适用增值税即征即返政策，按 17% 的税率征收增值税后，对其增值税实际税负超过 3% 的部分，实行即征即退。乙企业 2×17 年 8 月在进行纳税申报时，对归属于 7 月的增值税即征即退提交返税申请，经主管税务机关审核后的退税额为 10 万元。

本例中，软件企业即征即退增值税与企业日常销售密切相关，属于与企业的日常活动相关的政府补助。乙企业 2×17 年 8 月申请退税并确定了增值税返税额，账务处理如下：

借：其他应收款	100 000
贷：其他收益	100 000

**【教材例 14-6】**丙企业 2×17 年 11 月遭受重大自然灾害，并于 2×17 年 12 月 20 日收到了政府补助资金 200 万元用于弥补其遭受自然灾害的损失。

2×17 年 12 月 20 日，丙企业实际收到补助资金并选择总额法进行会计处理，其账务处理如下：



借：银行存款	2 000 000
贷：营业外收入	2 000 000

#### 四、综合性项目政府补助的会计处理

综合性项目政府补助同时包含与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助，企业需要将其进行分解并分别进行会计处理；难以区分的，企业应当将其整体归类为与收益相关的政府补助进行处理。

【教材例 14-7】2×17 年 6 月 15 日，某市科技创新委员会与甲企业签订了科技计划项目合同书，拟对甲企业的新药临床研究项目提供研究补助资金。该项目总预算为 600 万元，其中，市科技创新委员会资助 200 万元，甲企业自筹 400 万元。市科技创新委员会资助的 200 万元用于补助设备费 60 万元，材料费 15 万元，测试化验加工费 95 万元，会议费 30 万元，假定除设备费外的其他各项费用都属于研究支出。市科技创新委员会应当在合同签订之日起 30 日内将资金拨付给甲企业。甲企业于 2×17 年 7 月 10 日收到补助资金，在项目期内按照合同约定的用途使用了补助资金。甲企业于 2×17 年 7 月 25 日按项目合同书的约定购置了相关设备，设备成本 150 万元，其中使用补助资金 60 万元，该设备使用年限为 10 年，采用直线法计提折旧（不考虑净残值）。假设本例中不考虑相关税费等其他因素。

本例中，甲企业收到的政府补助是综合性项目政府补助，需要区分与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助并分别进行处理。假设甲企业对收到的与资产相关的政府补助选择净额法进行会计处理。甲企业的账务处理如下：

(1) 2×17 年 7 月 10 日甲企业实际收到补贴资金：

借：银行存款	2 000 000
贷：递延收益	2 000 000

(2) 2×17 年 7 月 25 日购入设备：

借：固定资产	1 500 000
贷：银行存款	1 500 000
借：递延收益	600 000
贷：固定资产	600 000

(3) 自 2×17 年 8 月起每个资产负债表日（月末）计提折旧，折旧费用计入研发支出：

借：研发支出	7 500
贷：累计折旧	7 500

(4) 对其他与收益相关的政府补助，甲企业应当按照相关经济业务的实质确定是计入其他收益还是冲减相关成本费用，在企业按规定用途实际使用补助资金时计入损益，或者在实际使用的当期期末根据当期累计使用的金额计入损益，借记“递延收益”科目，贷记有关损益科目。

#### 五、政府补助退回的会计处理

已计入损益的政府补助需要退回，应当分别下列情况进行会计处理：（1）初始确认时冲减相关资产成本的，应当调整资产账面价值；（2）存在尚未摊销的递延收益的，冲减相关递延收益账面余额，超出部分计入当期损益；（3）属于其他情况的，直接计入当期损益。此外，对于属于前期差错的政府补助退回，应当按照前期差错更正进行追溯调整。

【例题】接【教材例 14-3】，假设 2×19 年 5 月，有关部门在对丙企业的检查中发现，丙企业不符合申请补助的条件，要求丙企业退回补助款，丙企业于当月退回了补助款 210 万元。

丙企业的账款处理如下：

方法一：丙企业选择总额法进行会计处理，应当结转递延收益，并将超过部分计入当期损益。

2×19 年 5 月丙企业退回补助款时：

借：递延收益	1 890 000
营业外支出	210 000
贷：银行存款	2 100 000

方法二：丙企业选择净额法进行会计处理，应当视同一开始就没有收到政府补助，调整相关资产账面价值，本例中应调整固定资产成本和累计折旧，将实际退回金额与账面价值调整数之间的差额计入当期损益。

2×19 年 5 月份丙企业退回补助款时：

借：固定资产	2 100 000
营业外支出	210 000

贷：银行存款	2 100 000
累计折旧	210 000

【教材例 14-8】乙企业于 2×17 年 11 月与某开发区政府签订合作协议，在开发区内投资设立生产基地。协议约定，开发区政府自协议签订之日起 6 个月内向乙企业提供 300 万元产业补贴资金用于奖励该企业在开发区内投资并开展经营活动，乙企业自获得补贴起 5 年内注册地址不迁离本区。如果乙企业在此期限内提前迁离开发区，开发区政府允许乙企业按照实际留在本区的时间保留部分补贴，并按剩余时间追回补贴资金。乙企业于 2×18 年 1 月 3 日收到补贴资金。

假设乙企业在实际收到补助资金时，客观情况表明乙企业在未来 5 年内迁离开发区的可能性很小，乙企业在收到补助资金时应当记入“递延收益”科目。由于协议约定如果乙企业提前迁离开发区，开发区政府有权追回部分补助，说明企业每留在开发区内一年，就有权取得与这一年相关的补助，与这一年补助有关的不确定性基本消除，补贴收益得以实现，所以乙企业应当将该补助在 5 年内平均摊销结转计入损益。本例中，开发区政府对乙企业的补助是对该企业在开发区内投资并开展经营活动的奖励，并不指定用于补偿特定的成本费用。乙企业的账务处理如下：

(1) 2×18 年 1 月 3 日，乙企业实际收到补助资金：

借：银行存款	3 000 000
贷：递延收益	3 000 000

(2) 2×18 年 12 月 31 日及以后年度，乙企业分期将递延收益结转入当期损益：

借：递延收益	600 000
贷：其他收益	600 000

假设 2×20 年 1 月，乙企业因重大战略调整迁离开发区，开发区政府根据协议要求乙企业返回补助 180 万元：

借：递延收益	1 800 000
贷：其他应付款	1 800 000

### 【本章小结】

1. 掌握政府补助的特征
2. 掌握政府补助的会计处理