# 第十八章 政府补助

#### ■ 本章内容导读

第一节 政府补助概述

第二节 政府补助的会计处理

第三节 政府补助的列报

### ■ 本章考情分析

本章属于比较重要的章节, 主要考点包括:

- (1) 政府补助的定义与特征;
- (2) 与资产相关政府补助的会计处理;
- (3) 与收益相关政府补助的会计处理;
- (4) 政府补助退回的会计处理;
- (5) 特定业务的会计处理,包括综合性项目政府补助和政策性优惠贷款贴息等业务。

本章近三年考试题型涉及客观题、计算分析题和综合题。

2023年本章教材内容基本没有变化。

### ■ 本章知识讲解

# 第一节 政府补助概述

- 一、政府补助的定义
- 二、政府补助的特征
- 三、政府补助的分类

#### 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。其主要形式包括政府对企业的无偿拨款、税收返还、财政贴息,以及无偿给予非货币性资产等。

# ♀ 提示

(1) 直接减征、

免征、增加计税抵

扣额、抵免部分税 额

接转移的经济资源,不适用政府补助准则。

【参考】增值税小规模纳税人减免增值税等政策

(财政部税务总局公告2023年第1号)

①自 2023 年 1 月 1 日至 2023 年 12 月 31 日,对月销售额 10 万元以下(含本数)的增值税小规模纳税人,免征增值税。

通常情况下,直接减征、免征、增加计税抵扣额、抵免部分税额等不涉及资产直

东奥会计在线 www.dongao.com ②自 2023 年 1 月 1 日至 2023 年 12 月 31 日,增值税小规模纳税人适用 3%征收率的应税销售收入,减按 1%征收率征收增值税;适用 3%预征率的预缴增值税项目,减按 1%预征率预缴增值税。

③自 2023 年 1 月 1 日至 2023 年 12 月 31 日,增值税<u>加计抵减</u>政策按照以下规定执行:

允许生产性服务业纳税人按照当期可抵扣进项税额加计5%抵减应纳税额; 允许生活性服务业纳税人按照当期可抵扣进项税额加计10%抵减应纳税额。

但是, 部分减免税款需要按照政府补助准则进行会计处理。如:

①属于一般纳税人的加工型企业根据税法规定招用自主就业退役士兵,并按定额 扣减增值税的,应当将减征的税额计入当期损益(其他收益)。

### 【板书】

借:应交税费——应交增值税(减免税款)

贷: 其他收益

②即征即退的增值税,先按规定缴纳增值税,然后根据退回的增值税税额,借记"银行存款"等科目,贷记"其他收益"科目。

#### 【板书】

借:银行存款

贷: 其他收益

③企业对于当期直接减免的增值税,计入其他收益。

#### 【板书】

借:应交税费——应交增值税(减免税款)

贷: 其他收益

# (2) 增值税出口 退税

根据税法规定,在对出口货物取得的收入免征增值税的同时,退付出口货物前道环节发生的进项税额,增值税出口退税实际上是政府退回企业事先垫付的进项税

额, 所以不属于政府补助。

#### 二、政府补助的特征

(一) 政府补助是来源于政府的经济资源。

# ♀ 提示

对于企业收到的<u>来源于其他方</u>的补助,如有确凿证据表明政府是补助的实际拨付者,其他方只起到代 收代付作用的,则该项补助也属于来源于政府的经济资源。

例题 甲公司为乙公司的母公司。2×23年5月10日,甲公司收到一笔政府补助款,有确凿证据表明该补助款实际的补助对象为乙公司,甲公司只是起到代收代付作用,在这种情况下,该补助款属于对乙公司的政府补助。

(二) 政府补助是无偿的。



这一特征将政府补助与政府作为企业所有者投入的资本、政府购买服务等互惠性交易区别开来。

1.政府资本性投 资	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。
2.政府购买服务	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者是对价的组成部分,应当按照收入准则的规定进行会计处理,不适用政府补助准则。(例如:新能源汽车财政补贴)

例题 甲公司是一家新能源汽车厂商。其某款新能源汽车的销售价格为 25 万元/辆,每销售一辆该款新能源汽车,预期能获得政府财政补贴 5 万元。该新能源汽车的成本为 27 万元/辆。如果没有政府的新能源汽车财政补贴,甲公司通常不会以低于成本的价格进行销售。甲公司从政府取得的该项财政补贴是否属于政府补助?

### 园 分析

如果没有政府的新能源汽车财政补贴,甲公司通常不会以低于成本的价格进行销售,说明甲公司从政府取得的财政补贴,与其销售新能源汽车密切相关,财政补贴实质上是新能源汽车销售对价的组成部分。财政补贴是政府为消费者购买新能源汽车承担和支付了部分销售价款,其拨付的补贴金额应属于甲公司销售商品的资金流入,在性质上属于收入。因此,甲公司应当按照收入准则的规定进行会计处理,在款项满足收入确认条件时应将其确认为收入,并根据相关补贴政策合理估计未来补贴款的金额。

例题 A公司主要从事光伏发电业务。2×23年1月,A公司建成一座光伏电站,并取得上网发电许可。A公司与当地电网公司签订购售电合同,开始并网发电。A公司的发电收入主要由两部分构成:一是从当地电网公司取得的上网电费,二是可再生能源上网电价补贴款。

# ♀ 提示

可以结合收入中的"合同中是否包含重大融资成分"知识点出题。

教材例 18-3 丙企业是一家生产和销售重型机械的企业。为推动科技创新,丙企业所在地政府于 2×15年8月向丙企业拨付了 3000 万元资金,要求丙企业将这笔资金用于技术改造项目研究,研究成果归 丙企业享有。

### 园 分析

本例中, 丙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 3000 万元资金用于研发支出,且研发成果归丙企业享有。所以这项财政拨款具有无偿性, 丙企业收到的 3000 万元资金应当按照政府补助准则的规定进行会计处理。

### 三、政府补助的分类

(一) 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。

(二)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。



# 第二节 政府补助的会计处理

- 一、会计处理方法
- 二、与资产相关的政府补助
- 三、与收益相关的政府补助
- 四、政府补助的退回
- 五、特定业务的会计处理

# 一、会计处理方法

、云月处垤万伍				
(一) 政府补助 的确认	根据政府补助准则的规定,政府补助 <b>同时满足</b> 下列条件的,才能予以确认: 1.企业能够满足政府补助所附条件; (政府为了推行其宏观经济政策,对企业使用政府补助的时间、使用范围和方向进行了限制) 2.企业能够收到政府补助。			
(二) 政府补助 的计量	1.货币性资产 政府补助为货币性资产的,应当按照收到或应收的金额计量。 (1)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量; (2)如果资产负债表日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取得了收款权,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计量。(其他应收款)			
	2.非货币性资产 政府补助为非货币性资产的,应当按照 <u>公允价值</u> 计量;公允价值不能可靠取得的, 按照 <u>名义金额</u> 计量。			
(三) 政府补助 的会计处理方法	1.会计处理方法 (1)总额法 总额法,在确认政府补助时将政府补助全额确认为收益,而不是作为相关资产账面价 值或者费用的扣减。 (2)净额法 净额法,将政府补助作为相关资产账面价值或所补偿费用的 <b>扣减</b> 。			
	2.会计处理方法不得随意变更 企业应当根据经济业务的实质,判断某一类政府补助业务应当采用总额法还是净额 法。 通常情况下,对 <u>同类或类似</u> 政府补助业务只能选用一种方法;同时,企业对该业务 应当一贯地运用该方法,不得随意变更。 【提示】 政府补助会计处理方法的变更属于会计政策变更。			

3.具体会计处理			
	总额法	净额法	
与企业日常活动相关	其他收益	冲减相关成本费用	
与企业日常活动无关	营业外收入	冲减营业外支出	

### 二、与资产相关的政府补助

(一) 总额法(两条线)

1.企业在取得与资产相关的政府补助时,应按照补助资金的金额借记"银行存款"等科目,贷记"递延收益"科目。

# 国 板书

借:银行存款

贷: 递延收益

# ♀ 提示

"递延收益"科目属于负债类会计科目,核算企业确认的应在以后期间计入当期损益的政府补助。

- 2.在相关资产使用寿命内按合理、系统的方法分期计入损益。
  - (1) 先取得政府补助,后确认长期资产

如果企业<u>先取得</u>与资产相关的政府补助,再确认所购建的长期资产,总额法下应当<u>在开始对相关资产</u> 计提折旧或进行摊销时按照合理、系统的方法将递延收益分期计入当期收益。

# 🖪 板书

(所购建的长期资产以固定资产为例)

①取得政府补助

借:银行存款

贷: 递延收益

- ②确认所购建的长期资产
- ❖若自行建造或外购后需要安装,则:

借: 在建工程

贷:银行存款等

借: 固定资产

贷: 在建工程

❖若外购且不需要安装,则:

借:固定资产

贷:银行存款等

③按照固定资产的入账价值计提折旧

借:制造费用等

贷:累计折旧



④在开始对固定资产计提折旧时按照合理、系统的方法将递延收益分期计入当期收益

借: 递延收益

贷:其他收益(与企业日常活动相关的政府补助) 营业外收入(与企业日常活动无关的政府补助)

(2) 先确认长期资产, 后取得政府补助

如果相关长期资产投入使用后,企业再取得与资产相关的政府补助,总额法下应当在相关资产的<u>利</u> **余使用寿命内**按照合理、系统的方法将递延收益分期计入当期收益。

# ■ 板书

(所购建的长期资产以固定资产为例)

- ①确认所购建的长期资产
- ❖若自行建造或外购后需要安装,则:

借: 在建工程

贷:银行存款等

借:固定资产

贷: 在建工程

❖若外购且不需要安装,则:

借:固定资产

贷:银行存款等

②按照固定资产的入账价值计提折旧

借:制造费用等

贷:累计折旧

③取得政府补助

借:银行存款

贷: 递延收益

④在相关资产的剩余使用寿命内按照合理、系统的方法将递延收益分期计入当期收益

借: 递延收益

贷: 其他收益(与企业日常活动相关的政府补助) 营业外收入(与企业日常活动无关的政府补助)

# **园** 参考

①企业采用<u>总额法</u>时,与资产相关的政府补助在摊销时也应尽可能与资产的消耗情况对应,即与相关 资产折旧或摊销方法对应。例如,<u>当企业选择加速折旧法计提固定资产折旧时,因与该资产相关的政府</u> 补助而确认的递延收益也可加速摊销。

- ②采用总额法的,如果对应的长期资产在持有期间发生减值损失,**递延收益的摊销仍保持不变**,不受减值因素的影响。
  - 3.相关资产在使用寿命结束时或结束前被处置



相关资产在使用寿命结束时或结束前被处置(出售、报废、转让、发生毁损等), <u>尚未分配的相关递延</u> 收益余额应当转入资产处置当期的损益,不再予以递延。

# ♀ 提示

对相关资产划分为持有待售类别的,先将尚未分配的递延收益余额<u>冲减相关资产的账面价值</u>,再按照《企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》的要求进行会计处理。

# □ 板书

(相关资产以固定资产为例)

借: 递延收益(尚未分配的递延收益余额)

贷: 固定资产

(二)净额法(一条线)

企业在收到补助资金时,将补助**冲减相关资产账面价值**,企业按照扣减了政府补助后的资产价值对相 关资产计提折旧或进行摊销。

1. 先取得政府补助,后确认长期资产

如果企业先取得与资产相关的政府补助,再确认所购建的长期资产,净额法下应当将取得的政府补助 先确认为**递延收益**,在相关资产达到预定可使用状态或预定用途时将递延收益冲减资产账面价值。

# ■ 板书

(所购建的长期资产以固定资产为例)

①收到补助资金

借:银行存款

贷: 递延收益

- ②确认所购建的长期资产
- ❖若自行建造或外购后需要安装,则:

借: 在建工程

贷:银行存款等

借:固定资产

贷: 在建工程

❖若外购且不需要安装,则:

借:固定资产

贷:银行存款等

③将取得的政府补助冲减固定资产的账面价值

借: 递延收益

贷: 固定资产

④按照扣减政府补助后的固定资产价值计提折旧

借:制造费用等 贷:累计折旧



2. 先确认长期资产, 后取得政府补助

如果相关长期资产投入使用后企业再取得与资产相关的政府补助,净额法下应当<u>在取得补助时</u>冲减相 关资产的账面价值,并按照**冲减后的账面价值和相关资产的剩余使用寿命**计提折旧或进行摊销。

### ■ 板书

(所购建的长期资产以固定资产为例)

- ①确认所购建的长期资产
- ❖若自行建造或外购后需要安装,则:

借: 在建工程

贷:银行存款等

借:固定资产

贷: 在建工程

❖若外购且不需要安装,则:

借: 固定资产

贷:银行存款等

②按照固定资产的入账价值计提折旧

借:制造费用等

贷:累计折旧

③取得政府补助

借:银行存款

贷: 递延收益

④将取得的政府补助冲减固定资产的账面价值

借: 递延收益

贷: 固定资产

⑤按照冲减后的账面价值和相关资产的剩余使用寿命计提折旧

借:制造费用等

贷:累计折旧

- (三) 政府无偿给予企业长期非货币性资产
- 1.对政府无偿给予的非货币性资产,企业在收到时,应当按照<u>公允价值</u>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"或"营业外收入"科目。
  - 2.对于以名义金额(1元)计量的政府补助,在取得时计入当期损益。

教材例 18-5 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。丁企业于 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,丁企业收到了政府补贴款 210万元。2×18年4月20日,丁企业购入不需要安装环保设备,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,丁企业的这台设备发生毁损。本例中不考虑相关税费。



丁企业的账务处理如下:

方法一: 丁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

210

贷: 递延收益

210

(2) 2×18年4月20日购入设备:

借:固定资产

480

贷:银行存款

480

(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

(480/10/12) 4

贷: 累计折旧

②分摊递延收益(月末):

借: 递延收益

贷:其他收益

(210/10/12) 1.75

(4) 2×26年4月设备<u>毁损</u>,同时转销递延收益余额:

①设备毁损:

借:固定资产清理

96

累计折旧

 $(480/10\times8)$  384

贷:固定资产

480

借: 营业外支出

96

贷:固定资产清理

96

②转销递延收益余额:

借: 递延收益 (210-210/10×8) 42

贷:固定资产清理

42

借:固定资产清理 贷:营业外收入 42 42

方法二: 丁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

210

贷: 递延收益

210

(2) 2×18年4月20日购入设备:

借:固定资产

480

贷:银行存款

480

借: 递延收益

210

贷:固定资产

210

(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「(480-210)/10/12] 2.25

贷: 累计折旧

2.25

(4) 2×26年4月设备毁损:

借:固定资产清理

54

累计折旧

(270/10×8) 216

贷:固定资产

270

借:营业外支出

54

贷:固定资产清理

54

「例题·2022 年多选题」 2×21 年,甲公司发生的有关交易或事项如下:

- (1) 按发电量及定额补助标准计算的光伏发电业务应收政府可再生能源发电补助款 1 000 万元。
- (2) 甲公司作为牵头人联合乙公司共同申请科技部一项课题研究,课题研发成果归甲公司和乙公司共享。2×21年5月1日,甲公司收到课题经费总计800万元,政府拨款文件中明确其中600万元补助甲公司,200万元补助乙公司。
  - (3) 甲公司收到即征即退增值税款项 400 万元。
- (4) 2×21 年 8 月 1 日,一台设备发生毁损,与该设备相关的政府补助确认的递延收益余额为 10 万元。

甲公司对政府补助采用总额法进行会计处理。不考虑相关税费及其他因素,下列各项关于甲公司 2×21 年度会计处理的表述中,正确的有()。

- A. 应收可再生能源发电补助确认为收入
- B. 收到即征即退增值税款项作为政府补助确认为其他收益
- C. 收到的课题经费 800 万元作为政府补助确认为其他收益
- D. 与毁损设备相关的递延收益余额 10 万元确认为其他收益

#### 【答案】AB

【解析】甲公司应将收到的800万元课题经费补助中的600万元确认为其他收益,选项C错误;与毁损设备相关的递延收益余额10万元确认为营业外收入.选项D错误。

#### 三、与收益相关的政府补助

对于与收益相关的政府补助,企业应当选择采用总额法或净额法进行会计处理。选择总额法的,应当计入其他收益或营业外收入。选择净额法的,应当冲减相关成本费用或营业外支出。

(一) 用于补偿企业**以后期间**的相关成本费用或损失的,在收到时<u>应当先判断企业能否满足政府补助</u> **所附条件**。客观情况通常表明企业能够满足政府补助所附条件,企业应当将补助确认为<u>递延收益</u>,并在确 认相关费用或损失的期间,计入**当期损益或冲减相关成本费**用。

### □ 板书

	与企业日常活动相关	与企业日常活动无关
总额法	其他收益	营业外收入
净额法	冲减相关成本费用	冲减营业外支出

# ♀ 提示

如果企业在收到补助资金时**暂时无法确定**能否满足政府补助所附条件,则应当将收到的补助资金先记入"其他应付款"科目,待客观情况表明企业能够满足政府补助所附条件后再转入"递延收益"科目。

教材例 18-6 甲企业于 2×14 年 3 月 15 日与企业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。协议同时还约定,甲企业自获得奖励起 10 年内注册地址不迁离本区,否则政府有权追回奖励资金。甲企业于 2×14 年 4 月 10 日收到 1 000 万元补助资金,分别在 2×14 年 12 月、2×15 年 12 月、2×16 年 12 月使用了 400 万元、300 万元和 300 万元,用于发放给总裁级别类高管年度奖金。



### 园 分析

本例中,甲企业应当在实际收到补助资金时先判断是否满足递延收益确认条件。如果客观情况表明企业在未来 10 年内离开该地区的可能性很小,比如通过成本效益分析认为甲企业迁离该地区的成本大大高于收益,则甲企业收到补助资金时应当记入"递延收益"科目,实际按规定用途使用补助资金时,再结转计入当期损益。

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) 2×14年4月10日甲企业实际收到补贴资金

借:银行存款 1 000

贷: 递延收益 1 000

(2) 2×14年12月、2×15年12月、2×16年12月甲企业将补贴资金发放高管奖金时:

①2×14年12月

借: 递延收益 400

贷: <u>管理费用</u> 400

②2×15年12月

借: 递延收益 300

贷: 管理费用 300

③2×16年12月

# ♀ 提示

如果甲企业在收到补助资金时<u>暂时无法确定</u>能否满足政府补助所附条件(即在未来 10 年内不得离开该地区),则应当将收到的补助资金先记入"<u>其他应付款</u>"科目,待客观情况表明企业能够满足政府补助所附条件后再转入"递延收益"科目。

(二) 用于补偿企业已发生的相关成本费用或损失的,直接计入当期损益或冲减相关成本费用。

例题 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退政策,按13%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2×22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退税申请,经主管税务机关审核后的退税额为10万元。软件企业即征即退增值税属于与企业的日常销售密切相关,属于与企业日常活动相关的政府补助。

乙企业 2×22 年 8 月申请退税并确定了增值税退税额,账务处理如下:(符合相关政策规定且很可能流入企业)

借: 其他应收款10贷: 其他收益10

X . X .

### ↓ 提示 1

如果资产负债表日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取得了收款权,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计量。

# ♀ 提示 2

本题乙企业对当期即征即退的增值税,采用<u>总额法</u>进行会计处理。理由:由于增值税是价外税,且该税收返还并非对特定的成本费用进行补偿,因此对增值税即征即退业务采用总额法更合适。

教材例 18-8 丙企业 2×15年11月遭受重大自然灾害,并于2×15年12月20日收到了政府补助资金200万元。



2×15年12月20日, 丙企业实际收到补助资金并选择按总额法进行会计处理, 其账务处理如下:

借:银行存款

贷:营业外收入 200

教材例 18-9 丁企业是集芳烃技术研发、生产于一体的高新技术企业。芳烃的原料是石脑油。石脑油按成品油项目在生产环节征收消费税。根据国家有关规定,对使用燃料油、石脑油生产乙烯芳烃的企业购进并用于生产乙烯、芳烃类化工产品的石脑油、燃料油、按实际耗用数量退还所含消费税。假设丁企业石脑油单价为 5 333 元/吨(其中、消费税 2 105 元/吨)。

本期将115 吨石脑油投入生产,石脑油转换率1.15:1 (即,1.15 吨石脑油可生产1 吨乙烯芳烃),共生产乙烯芳烃100 吨,丁企业根据当期产量及所购原料供应商的消费税证明,申请退还相应的消费税。当期<u>应退</u>消费税为242 075 元 (100×1.15×2 105),丁企业在期末结转存货成本和主营业务成本之前,账务处理如下:

借: 其他应收款

242 075

贷:生产成本

242 075

# ₩ 提示

本题丁企业选择按净额法进行会计处理。理由:

芳烃生产企业对按实际耗用石脑油数量退还的消费税,是生产环节消费税,这部分消费税是生产成本的组成部分,因此,对该业务采用净额法能够更准确地反映企业的生产成本。

例题 • 2022 年多选题 甲公司生产、销售符合国家规定标准的环保设备。2×21 年度,甲公司发生的有关交易或事项如下: (1) 3月1日,境内销售 100 套环保设备,每套按国家定价的销售价格为 150万元,销售成本为 180万元。国家规定,企业境内销售符合国家标准的环保设备,除销售价格低于成本的差额由国家财政给予补贴外,另给予每台环保设备 10万元的补偿。3月10日,收到政府对所销售环保设备销售价格的补贴款 3000万元,以及1000万元的补偿款。甲公司销往境外的环保设备的销售毛利率为6%左右。

- (2) 12 月 1 日,收到增值税出口退税款 350 万元。(3) 12 月 10 日,收到即征即退增值税 100 万元。 甲公司对政府补助采用总额法进行会计处理。不考虑其他因素,下列各项关于甲公司 2×21 年度会计处理的表述中、正确的有()。
  - A. 收到即征即退增值税 100 万元确认为政府补助计入其他收益
  - B. 收到政府的 3 000 万元补贴款确认为销售环保设备的收入
  - C. 收到政府的 1 000 万元补偿款确认为销售环保设备的收入
  - D. 收到出口退税款 350 万元确认为政府补助计入其他收益

#### 【答案】ABC

【解析】甲公司收到即征即退的增值税作为政府补助核算计入其他收益,选项 A 正确;甲公司环保设备销售毛利率为 6%,甲公司自政府收到对价 4 000 万元(3 000+1 000)后,销售毛利率=[(150×100+3 000+1 000)-180×100]÷[(150×100+ 3 000+1 000)]×100%=5.26%,由此可知自政府处取得的补贴款3 000 万元及 1 000 万元的补偿款均属于企业收入对价的组成部分,选项 B 和 C 正确;收到的出口退税款实际上是政府退回企业事先垫付的进项税,不属于政府补助,选项 D 错误。

#### 四、政府补助的退回

**己确认的**政府补助需要退回的,应当在需要退回的当期分情况按照以下规定进行会计处理: <u>("原路</u>返回"原则)

- (1) 初始确认时冲减相关资产账面价值的,调整资产账面价值;
- (2) 存在相关递延收益的, 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。

# ■ 参考

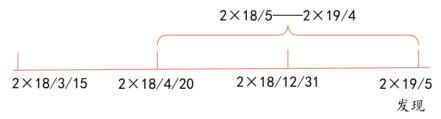
已确认的政府补助需要退回的,通常是因为政府补助相关政策发生变化或企业自身业务活动发生变化,导致企业不再满足政府补助所附条件。

# ♀ 提示

对于属于前期差错的政府补助退回(如企业被认定为以骗补的方式取得补助), 应当按照前期差错更正进行追溯调整。

教材例 18-10 接 **【教材例 18-5】**,假设 2×19 年 5 月,有关部门在对丁企业的检查中发现,丁企业不符合申请补助的条件,要求丁企业退回补助款,丁企业于当月退回了补助款 210 万元。

### □ 板书



丁企业的账款处理如下:

方法一:丁企业选择<u>总额法</u>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。因为以前期间计入其他收益,所以本例中这部分退回的补助冲减应退回当期的其他收益。

2×19年5月丁企业退回补助款时:

借: 递延收益 (210-210/10) 189 其他收益 21 贷: 银行存款 210

方法二:丁企业选择<u>净额法</u>进行会计处理,应当视同一开始就没有收到政府补助,调整固定资产的账面价值,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**。

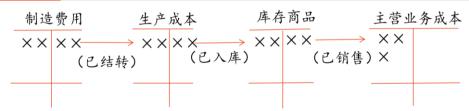
2×19年5月份丁企业退回补助款时:

借: 固定资产210贷: 银行存款210借: 制造费用/主营业务成本21贷: 累计折旧21

# ♀ 提示

存货尚未实现销售部分相应的折旧,调增制造费用、生产成本或库存商品;存货已实现销售部分相应的折旧,调增主营业务成本。

# 📃 板书



教材例 18-11 甲企业于 2×14 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个月内向甲企业提供300万元产业补贴资金用于奖励该企业在开发区内投资,甲企业自获得补贴起5年内注册地址不得迁离本区。如果甲企业在此期限内搬离开发区,开发区政府允许甲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。甲企业于2×15年1月3日收到补贴资金。

假设甲企业在实际收到补贴资金时,客观情况表明甲企业在未来5年内搬离开发区的可能性很小,甲 企业应当在收到补贴资金时记入"递延收益"科目。

由于协议约定如果甲企业提前搬离开发区,开发区政府有权追回部分补助,说明企业每多留在开发区内一年,就有权取得与这一年相关的补助,与这一年内补助有关的不确定性基本消除,补贴收益得以实现, 所以甲企业应当将该补助在5年内平均摊销结转计入损益。

甲企业的账务处理如下:(本题假定甲企业选择按总额法进行会计处理)

(1) 2×15年1月3日甲企业实际收到补贴资金:

借:银行存款 30

贷: 递延收益 300

(2) 2×15年12月31日及以后年度,甲企业分期将递延收益结转入当期损益:

借: 递延收益 60

贷: 其他收益 60

假设 2×17年1月, 因甲企业重大战略调整, 搬离开发区, 开发区政府根据协议要求甲企业退回补贴 180万元。

借: 递延收益 180 贷: 其他应付款 180

**例题•2019 年多选题** 下列各项关于已确认的政府补助需要退回的会计处理的表述中,正确的有()。

- A. 初始确认时计入其他收益或营业外收入的, 直接计入当期损益
- B. 初始确认时冲减相关成本费用或营业外支出的, 直接计入当期损益
- C. 初始确认时冲减资产账面价值的, 调整资产账面价值
- D. 初始确认时确认为递延收益的, 冲减相关递延收益账面余额, 超出部分计入当期损益

#### 【答案】ABCD

【解析】政府补助需要退回的,应当在需要退回的当期分情况按照以下规定进行会计处理: (1) 初始确认时冲减相关资产账面价值的,调整资产账面价值; (2) 存在相关递延收益的,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。

#### 五、特定业务的会计处理

(一) 综合性项目政府补助

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 18-12 2×13年6月15日,某市科技创新委员会与乙企业签订了科技计划项目合同书,拟对乙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,乙企业自筹400万元。政府补助的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,差旅费10万元,会议费5万元,专家咨询费8万元,管理费用7万元。本例中除设备费外的其他各项费用都计入研究支出。市科技创新委员会应当在合同签订之日起30日内将资金拨付给乙企业。

根据双方约定, 乙企业应当按照合同规定的开支范围, 对市科技创新委员会资助的经费实行专款专用。



项目实施期限为自合同签订之日起 30 个月,期满后乙企业如未通过验收,则该项目实施期满后 3 年内不得再向市政府申请科技补贴资金。乙企业于 2×13 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,其中,乙企业于 2×13 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。

# 园 分析

本例中, 乙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, 假设乙企业对收到的与资产相关的政府补助选择<u>净额法</u>进行会计处理。乙企业的账务处理如下:

(1) 2×13年7月10日乙企业实际收到补贴资金时:

借:银行存款 200 贷:递延收益 200

(2) 2×13年7月25日购入设备:

借: 固定资产150贷:银行存款150借:递延收益60贷:固定资产60

(3) 自 2×13 年 8 月起每个资产负债表日(月末)计提折旧,折旧费计入研发支出:

借:研发支出 [(150-60)/10/12]0.75

贷: 累计折旧 0.75

(4) 其他与收益相关的政府补助 140 万元 (200-60), 乙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。

# □ 板书

借: 递延收益

贷:管理费用等

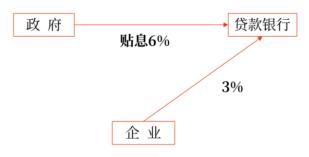
(二) 政策性优惠贷款贴息(政府补助准则要求对政策性优惠贷款贴息采用净额法)

企业取得政策性优惠贷款贴息的,应当区分财政将贴息资金<u>拨付给贷款银行</u>和财政将贴息资金<u>直接拨</u>付给受益企业两种情况,分别进行会计处理。

1.贴息资金拨付给贷款银行

# 国 板书

(假定同类贷款的年市场利率为9%)

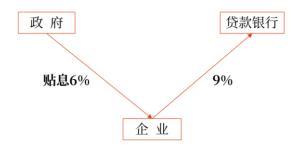


2. 贴息资金直接拨付给受益企业



# ■ 板书

(假定同类贷款的年市场利率为9%)



	1.贴息资金拨付给贷款银行 ( <u>【</u> 教材例 18-13】)	2.贴息资金直接拨付给受益企业 ( <u>【</u> 教材例 18-14 <u>】</u> )
(1) 取得贴 息方式	在财政将贴息资金拨付给贷款银行的情况下,由贷款银行以 <b>政策性优惠利率</b> 向企业提供贷款。这种方式下,受益企业按照优惠利率向贷款银行支付利息,没有直接从政府取得利息补助。	财政将贴息资金直接拨付给受益企业,企业先 按照同类贷款市场利率向银行支付利息,财政 部门定期与企业结算贴息。
	【参考】虽然该方式不涉及资产从政府到企业的直接转移,但主要考虑到政策性优惠贷款贴息业务确属政府对企业的无偿经济支持,而且国际财务报告准则对此类贴息业务专门进行了规定,为了保持国际趋同,政府补助准则也作了相应规定	
(2) 会计处 理方法	在财政将贴息资金拨付给贷款银行的情况下,企业可以选择下列方法之一进行会计处理: <u>方法一</u> :以 <u>实际收到的金额</u> 作为借款的入账价值,按照借款本金和该 <u>政策性优惠利</u> 率计算借款费用。通常情况下,实际收到的金额即为借款本金。	在这种方式下,由于企业先按照 <u>同类贷款市场</u> <u>利率</u> 向银行支付利息,所以实际收到的借款金 额通常就是 <u>借款的公允价值</u> ,企业应当将对应 的贴息 <u>冲减相关借款费用</u> 。
	借:银行存款 贷:长期借款——本金( <b>实际收到的金</b> <u><b>狐</b></u> )	借:银行存款 贷:长期借款——本金( <u>实际收到的金额</u> )
	借:在建工程/财务费用 贷:应付利息 <b>(政策性优惠利率)</b>	借:在建工程/财务费用 贷:应付利息( <b>同类贷款市场利率</b> ) 借:其他应收款 贷:在建工程/财务费用( <u>对应的贴息</u> )

1.贴息资金拨付给贷款银行 ( <u>【</u> 教材例 18-13】)	2.贴息资金直接拨付给受益企业 ( <u>【</u> 教材例 18-14 <u>】</u> )
方法二:以借款的公允价值作为借款的入账价值并按照实际利率法计算借款费用,实际收到的金额与借款公允价值之间的差额确认为递延收益;递延收益在借款存续期间内采用实际利率法摊销,冲减相关借款费用。	
借:银行存款(实际收到的金额) 长期借款——利息调整 贷:长期借款——本金 递延收益(实际收到的金额 与借款公允价值之间的差额)	
借:在建工程/财务费用( <b>按实际利率确认</b> <b>的利息费用</b> ) 贷:应付利息( <b>优惠利率</b> ) 长期借款——利息调整 借:递延收益 <b>(本期利息调整的摊销数)</b> 贷: <b>在建工程</b> /财务费用	

教材例 18-13 2×15年1月1日, 丙企业向银行贷款 100万元, 期限 2年, 按月计息, 按季度付息, 到期一次还本。由于该笔贷款资金将被用于国家扶持产业, 符合财政贴息条件, 所以贷款利率显著低于丙企业取得同类贷款的市场利率。假设丙企业取得同类贷款的年市场利率为 9%, 丙企业与银行签订的贷款合同约定的年利率为 3%, 丙企业按年向银行支付贷款利息, 财政按年向银行拨付贴息资金。贴息后实际支付的年利息率为 3%, 贷款期间的利息费用满足资本化条件, 计入相关在建工程的成本。

表 18-1

月度	实际支付 银行的利 息①	财政贴	实际现金 流③	实际现金 流折现④	长期借款 各期实际 利息⑤	摊销金 额⑥	长期借款 的期末账 面价值⑦
0							890 554
1	7 500	5 000	2 500	2 481	6 679	4 179	894 733
2	7 500	5 000	2 500	2 463	6 711	4 211	898 944
•••	•••	•••	•••	•••	•••	•••	•••
23	7 500	5 000	2 500	2 105	7 426	4 926	995 037
24	7 500	5 000	1 002 500	837 921	7 463	4 963	100 0000
合计				890 554		109 446	

注:



- (1) 实际现金流折现④为各月实际现金流③2500 元按照月市场利率 0.75% (9%÷12) 折现的金额。
- (2) 长期借款各期实际利息⑤为各月长期借款账面价值⑦与月市场利率 0.75%的乘积。
- (3) 摊销金额⑥是长期借款各期实际利息⑤扣减每月实际利息支出③2500 元后的金额。

按方法一账务处理如下: (以实际收到的金额 100 万元作为借款的入账价值)

(1) 2×15年1月1日, 丙企业取得银行贷款 100万元。

借:银行存款

1 000 000

贷:长期借款——本金

1 000 000

(2) 2×15 年 1 月 31 日起每月月末, 丙企业按月计提利息, 企业实际承担的利息支出为 1 000 000×3%÷12= 2500 (元)

借: 在建工程

2 500

贷: 应付利息

2 500

按方法二账务处理如下: (以借款的公允价值 890 554 元作为借款的入账价值)

# ♀ 提示

(借款的公允价值按市场利率计算)

月市场利率=9%÷12=0.75%

借款的公允价值 890 554=(1 000 000×3%÷12)×(P/A, 0.75%, 24)+1 000 000×(P/F, 0.75%, 24)

(1) 2×15年1月1日, 丙公司取得银行贷款 100万元。

借:银行存款

1 000 000

长期借款——利息调整

109 446

贷:长期借款——本金

1 000 000

递延收益

109 446

# ♀ 提示

实际收到的金额与借款公允价值之间的差额, 确认为递延收益。

(2) 2×15年1月31日, 丙企业按月计提利息:

借: 在建工程

(890 554×0.75%) 6 679

贷: 应付利息

 $(1\ 000\ 000\times3\%\div12)\ 2\ 500$ 

长期借款——利息调整 (6 679-2 500) 4 179

同时, 摊销递延收益: (净额法)

借: 递延收益

4 179

贷: 在建工程

4 179

# 提示

本期计入在建工程的利息支出=6 679-4 179=2 500 (元)。

# ■ 参考

政府补助准则要求对政策性优惠贷款贴息采用净额法,是为了与财政部 2016 年发布的《基本建设财务规则》对财政贴息的规定在原则上保持一致,即归属经营性项目建设期间的财政贴息冲减项目建设成本。

(3) 2×15年2月28日, 丙企业按月计提利息:

借: 在建工程

6 711

贷:应付利息

2 500

长期借款——利息调整

4 211



同时, 摊销递延收益:

借: 递延收益 4 211 贷: 在建工程 4 211

# ♀ 提示

本期计入在建工程的利息支出=6 711-4 211=2 500 (元)。

长期借款		
	1 000 000	
109 446		
	890 554 (期初摊余成本)	
	4 179	
	894 733 (1/31摊余成本)	
	4 211	
	898 944 (2/28摊余成本)	
	•••••	
	1 000 000	

在这两种方法下, 计入在建工程的利息支出是一致的, 均为 2 500 元。所不同的是:

第一种方法下,长期借款在资产负债表中反映账面价值为 1000 000 元;

第二种方法下,长期借款的入账价值为890554元,递延收益为109446元,各月需要按照实际利率 法进行摊销。

### □ 参考

方法一在实务操作上较为简单并便于理解;方法二采用的是国际财务报告准则的处理原则。两种方法 下对企业借款费用的影响基本一致,所不同的是长期借款和递延收益在资产负债表日的金额。之所以提供 两种方法供企业选择,是为了同时兼顾实务可操作性和国际趋同的需要。

教材例 18-14 接**【教材例 18-13】**, 丙企业与银行签订的贷款合同约定的年利率为 9%, 丙企业按月 计提利息,按季度向银行支付贷款利息,以付息凭证向财政申请贴息资金。财政按年与丙企业结算贴息资金。

(1) 2×15年1月1日, 丙企业取得银行贷款 100万元。

借:银行存款

1 000 000

贷:长期借款——本金

1 000 000

(2)  $2\times15$  年 1 月 31 日起每月月末,丙企业按月计提利息,应向银行支付的利息金额为 1 000  $000\times9\%\div12=7$  500 (元),企业实际承担的利息支出为 1 000  $000\times3\%\div12=2$  500 (元),应收政府贴息为 5 000 元。

借:在建工程7 500贷:应付利息7 500借:其他应收款5 000贷:在建工程5 000

<mark>|例题 • 2020 年多选题</mark>| 下列各项关于企业取得的政府补助会计处理的表述中,错误的有 ( )。

- A. 财政直接拨付给受益企业的贴息资金采用总额法进行会计处理
- B. 同时使用总额法和净额法对不同类别的政府补助进行会计处理
- C. 同时包含与资产相关部分和与收益相关部分的政府补助难于区分时,全部作为与资产相关的政府补助进行会计处理
  - D. 总额法下在相关资产处置时尚未摊销完的与资产相关的政府补助继续按期摊销计入各期损益

【答案】ACD



【解析】财政直接拨付给受益企业的贴息资金采用净额法进行会计处理(理由:政府补助准则要求对政策性优惠贷款贴息采用净额法,是为了与《基本建设财务规则》对财政贴息的规定在原则上保持一致,即归属经营性项目建设期间的财政贴息冲减项目建设成本),选项A表述错误;

企业应当根据经济业务的实质,判断某一类政府补助业务应当采用总额法还是净额法。通常情况下,对同类或类似政府补助业务只能选用一种方法;不同类别的政府补助可以分别采用总额法和净额法进行会计处理,选项 B 表述正确;

同时包含与资产相关和与收益相关的政府补助难以区分的,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,选项 C 表述错误;

总额法下,相关资产在使用寿命结束时或结束前被处置,尚未分摊的递延收益余额应当一次性转入资产处置当期的损益,不再予以递延,选项 D表述错误。

### 例题 • 2022 年计算分析题 (部分) 2×18 年至 2×21 年, 甲公司发生的有关交易或事项如下:

(1) 2×18 年 7 月 1 日, 甲公司收到政府对其芯片研发项目补助款 1 600 万元并存入银行, 其中 1 200 万元用于补助新建研发大厦, 400 万元用于补助研发芯片技术。政府规定, 对研发大厦建成当年(考核期) 甲公司招聘的研发人员人数和研发芯片的绩效进行考核, 若考核不达标则需退回全部补助款。

截至2×18年12月31日,研发大厦尚未建成。甲公司不确定考核期内能否达到政府规定的考核标准。 甲公司采用总额法核算政府补助。

(2)2×19年6月30日,研发大厦建成达到预定可使用状态,总成本为8000万元,预计使用50年,采用年限平均法计提折旧。预计净残值为零;当日,甲公司预计能够达到政府规定的考核期考核标准。

2×19年7至12月发生研发费用1000万元,因不符合资本化条件,全部计入当期损益。

截至 2×19 年 12 月 31 日, 甲公司达到了政府规定的考核期考核标准。

(3)2×21年6月30日,甲公司为整合芯片业务,将研发大厦以7800万元出售给子公司(乙公司), 当日出售研发大厦的款项已收存银行。甲公司持有乙公司80%的股权。

本题不考虑相关税费及其他因素。

#### 要求:

- (1) 根据资料(1), 判断甲公司收到 1 600 万元补助款是否应确认为当期损益或递延收益并说明理由; 编制相关会计分录。
- (2) 根据资料(1)和(2),判断甲公司收到的政府补助是与资产相关还是与收益相关;编制甲公司 2×19年度与政府补助相关的会计分录。
- (3) 根据上述资料,编制甲公司 2×21 年度个别财务报表中与政府补助、处置研发大厦相关的会计分录。

#### 【答案】

(1) 甲公司收到的 1 600 万元补助款不应确认为当期损益或递延收益。

理由: 截至 2×18 年 12 月 31 日, 甲公司不确定考核期内能否达到政府规定的考核标准, 即无法确定能否满足政府补助所附条件, 不能计入当期损益或递延收益。

会计分录如下:

借:银行存款

1 600

贷: 其他应付款

1 600

(2) 甲公司收到的政府补助款 1 600 万元, 其中 1 200 万元属于与资产相关的政府补助, 400 万元属于与收益相关的政府补助。

会计分录如下:

①与资产相关的政府补助

2×19年6月30日

借:其他应付款

1 200

贷: 递延收益

1 200



2×19年12月31日

借: 递延收益 (1 200/50×6/12) 12

贷:其他收益 12

②与收益相关的政府补助

2×19年6月30日

借: 其他应付款 400

贷: 递延收益 400

2×19年12月31日

借: 递延收益 400 贷:其他收益 400

(3) 2×21 年度 1-6 月份递延收益的摊销额=1 200/50×6/12=12 (万元)

2×21年6月30日递延收益的账面余额=1200-1200/50×2=1152(万元)。

至 2×21 年 6 月 30 日,研发大厦累计折旧额=8 000/50×2=320 (万元)

甲公司 2×21 年度个别财务报表中与政府补助、处置研发大厦相关的会计分录:

借: 固定资产清理 (8 000-320) 7 680

累计折旧 320

贷:固定资产 8 000

借:银行存款 7 800 贷:固定资产清理 7 680

> 资产处置损益 120

借: 递延收益 (1 200/50×6/12) 12 贷: 其他收益

借: 递延收益

 $(1\ 200-1\ 200/50\times2)\ 1\ 152$ 

贷: 其他收益 1 152

# 第三节 政府补助的列报(参考教材)

- 一、政府补助在利润表上的列示
- 二、政府补助的附注披露

#### ■ 本章小结

第一节 政府补助概述

一、政府补助的定义

二、政府补助的特征

三、政府补助的分类

一、会计处理方法

二、与资产相关的政府补助

第二节 政府补助的会计处理 三、与收益相关的政府补助

四、政府补助的退回

五、特定业务的会计处理

一、政府补助在利润表上的列示 二、政府补助的附注披露