

## 第十八章 政府补助

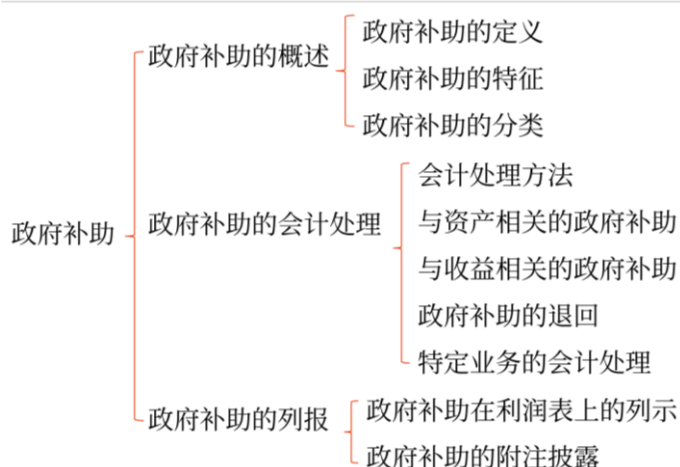
### ■ 本章考情分析

本章内容比较重要，但难度一般。考试时各种题型均可能出现。考试时既可以单独考核，也可以结合差错更正等内容在主观题中进行考核。2022 年单独考核了计算分析题，近几年平均分3 分左右。

### ■ 本章教材变化

本章内容无实质性变化。

### ■ 本章基本结构框架



## 第一节 政府补助的概述

### 一、政府补助的定义

定义	政府补助：是指企业从政府 <u>无偿取得</u> 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 <u>无偿拨款</u> 、 <u>税收返还</u> 、 <u>财政贴息</u> ，以及 <u>无偿给予非货币性资产</u> 等。
特殊说明	<p>1.通常情况下，<u>直接减征</u>、<u>免征</u>、<u>增加计税抵扣额</u>（如：<u>加计扣除</u>）、<u>抵免部分税额</u>等<u>不涉及资产直接转移</u>的经济资源，<u>不适用</u>政府补助准则。</p> <p>2.<u>部分减免税款</u>需要按照<u>政府补助准则</u>进行会计处理。</p> <p>举例 1：（<u>注意</u>）</p> <p>属于<u>一般纳税人的加工型企业</u>根据税法规定招用<u>自主就业退役士兵</u>，并按<u>定额扣减</u>增值税的，应当将<u>减征的税额</u>计入<u>当期损益</u>：</p> <p>借：应交税费—应交增值税（减免税额）</p> <p>贷：<u>其他收益</u></p> <p>举例 2：</p> <p><u>即征即退</u>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</p> <p>借：银行存款等</p>

	贷：其他收益 3.按规定 <u>直接减免</u> 应交的增值税税额的，也计入 <u>其他收益</u> 。（注意） 4.增值税出口退税 <u>不属于</u> 政府补助。【理由：实际上是政府退回企业 <u>事先垫付的进项税</u> 】 5.企业 <u>超比例</u> 安排残疾人就业或者为安排残疾人就业做出的显著成绩，按规定收到的奖励： 借：银行存款等 贷：其他收益
--	--

## 二、政府补助的特征（共 2 个）

特征	相关说明
1.政府补助是 <u>来源于政府</u> 的经济资源	<p>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<u>政府</u>是补助的<u>实际拨付者</u>，其他方只是起到<u>代收代付</u>的作用，则该项补助<u>也属于</u>来源于政府的经济资源。</p> <p>如：某集团公司母公司收到一笔政府补助款，<u>有确凿证据</u>表明该补助款实际的补助对象为该母公司<u>下属子公司</u>，母公司只是起到<u>代收代付作用</u>，在这种情况下，该补助款<u>属于对子公司</u>的政府补助。</p>
2.政府补助是 <u>无偿</u> 的	<p>(1) <u>无偿性</u>是政府补助的基本特征。</p> <p>(2) 政府以<u>企业所有者身份</u>向企业投入资本，享有相应的<u>所有权权益</u>，政府与企业之间是<u>投资者与被投资者</u>的关系，属于<u>互惠交易</u>。</p> <p>(3) 企业从政府取得的经济资源，如果与企业<u>销售商品或提供服务</u>等活动密切相关，<u>且</u>来源于政府的经济资源是<u>企业商品或服务的对价</u>或者是对价的<u>组成部分</u>，应当按照《企业会计准则第 14 号—<u>收入</u>》的规定进行会计处理，<u>不适用</u>政府补助准则。（如：新能源汽车生产厂商销售的<u>新能源汽车</u>）</p> <p>(4) 政府补助<u>通常附有一定条件</u>，这与政府补助的无偿性<u>并无矛盾</u>，只是政府为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<u>进行了限制</u>。</p>

## 三 手写板 1

借：银行存款/应收账款 15      借：银行存款 5  
 贷：主营业务收入 15      贷：其他收益 5  
     √                              ×

更正分录

借：其他收益 5  
 贷：主营业务收入 5

借：其他收益 5  
~~贷：银行存款 5~~  
~~借：银行存款 5~~  
 贷：主营业务收入 5

**例 18-1** 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、高效照明产品及其中标协议供货价格。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。2×15 年度，甲企业因销售高效照明产品获得财政资金 5 000 万元。

## 【答案】

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，实际上政府是购买了甲企业的商品。

对甲企业而言，仍按照中标协议供货价格销售了产品，高效照明产品的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。

所以，这样的交易是互惠的，具有商业实质，并与甲企业销售商品的日常经营活动密切相关，甲企业收到的补贴资金 5 000 万元应当按照收入准则的规定进行会计处理。

**例 18-2** 2×15 年 2 月，乙企业与所在城市的开发区人民政府签订了项目合作投资协议，实施“退城进园”技改搬迁。根据协议，乙企业在开发区内投资约 4 亿元建设电子信息设备生产基地，生产基地占地面积 400 亩，该宗项目用地按开发区工业用地基准地价挂牌出让，乙企业摘牌并按挂牌出让价格缴纳土地款及相关税费 4 800 万元。乙企业自开工之日起需在 18 个月内完成搬迁工作，从原址搬迁至开发区，同时将乙企业位于城区繁华地段的原址用地（200 亩，按照所在地段工业用地基准地价评估为 1 亿元），移交给开发区政府收储，开发区政府将向乙企业支付补偿资金 1 亿元。

【答案】为实施“退城进园”技改搬迁，乙企业将其位于城区繁华地段的原址用地移交给开发区政府收储，开发区政府为此向乙企业支付补偿资金 1 亿元，由于开发区政府对乙企业的搬迁补偿是基于乙企业原址用地的公允价值确定的，实质上是政府按照相应资产的市场价格向企业购买资产，企业从政府取得的经济资源是企业让渡其资产的对价，双方的交易是互惠性交易，不符合政府补助无偿性的特点，所以乙企业收到的 1 亿元搬迁补偿资金不作为政府补助处理，而应作为处置非流动资产的利得。

**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 3 000 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。

## 【答案】

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 3 000 万元资金用于研发支出，且研究成果归丙企业享有，所以这一项财政拨款具有无偿性，丙企业收到的 3 000 万元资金，应当按照政府补助准则的规定进行会计处理。

**补充例题·单选题** （2018 年）2×17 年度，甲公司发生的有关交易或事项如下：（1）因生产并销售环保型冰柜收到政府补贴 40 万元。按规定甲公司每销售一台环保型冰柜，政府给予补贴 500 元。该环保型冰柜每台生产成本为 900 元，国家规定的销售价格为 600 元；（2）为研发第二代节能环保型冰柜发生研发费用 900 万元。税法允许税前抵扣 1 350 万元；（3）按规定直接定额减免企业所得税 300 万元；（4）按规定收到即征即退的增值税 200 万元。不考虑其他因素，甲公司应作为政府补助进行会计处理的是（ ）。

- A. 收到即征即退的增值税 200 万元
- B. 收到政府给予的销售环保型冰柜补贴 40 万元
- C. 研发第二代节能环保型冰柜发生的研发费用可予税前抵扣 1 350 万元
- D. 直接定额减免企业所得税 300 万元

## 【答案】A

【解析】选项 B，收到政府给予的销售环保型冰柜补贴 40 万元应按照收入准则进行处理；选项 C，研

发第二代节能环保型冰柜发生的研发费用可予税前抵扣 1 350 万元应作为纳税调整事项进行处理;选项 D, 直接定额减免企业所得税 300 万元, 企业没有取得来源于政府的经济资源, 不属于政府补助。

## ☞ 手写板 2



## 三、政府补助的分类

种类	相关内容	
1. 与资产相关的政府补助	含义	是指企业取得的、用于 <u>购建</u> 或以 <u>其他方式</u> 形成 <u>长期资产</u> 的政府补助。
	账务处理	有 <u>两种处理方法</u> 可供选择: (1) 将与 <u>资产相关</u> 的政府补助确认为 <u>递延收益</u> , 随着资产的使用而 <u>逐步结转入损益</u> ; (2) 将补助 <u>冲减</u> 资产的账面价值, 以反映长期资产的 <u>实际取得成本</u> 。
2. 与收益相关的政府补助	含义	是指 <u>除</u> 与资产相关的政府补助 <u>之外</u> 的政府补助。
	账务处理	此类补助主要是用于补偿企业 <u>已发生或即将发生</u> 的费用或损失。受益期 <u>相对较短</u> , 所以通常在满足补助所附条件时计入 <u>当期损益</u> 或 <u>冲减相关成本</u> 。

**例 18-4** 甲公司租赁某物业, 租赁期为 5 年, 每 3 个月支付一次租金。为支持甲公司经营发展, 当地政府为其提供租金扶持补贴, 甲公司在每 3 个月支付租金后向政府提交租金支付凭证等申请文件, 政府审核通过后发放相应 3 个月的租金扶持补贴。

【答案】甲公司收到的政府补助在性质上为政府对企业所付物业租金的补贴, 弥补的是企业相关期间的租赁成本费用, 不符合与资产相关的政府补助的定义, 因此属于与收益相关的政府补助。

## 第二节 政府补助的会计处理

### 一、会计处理方法 (2 种方法)

#### (一) 确认和计量原则

确认与计量	具体原则		
确认	根据政府补助准则的规定，政府补助 <u>同时满足</u> 下列条件的，才能予以 <u>确认</u> ： 1.企业 <u>能够满足</u> 政府补助所附条件； 2.企业 <u>能够收到</u> 政府补助。		
计量	货币性资产	总原则：应当按照 <u>收到或应收的金额</u> 计量。	
		已经实际收到	应当按照 <u>实际收到的金额</u> 计量
		尚未收到	如果资产负债表日企业 <u>尚未收到</u> 补助资金，但企业在 <u>符合</u> 了相关政策规定后就相应取得了 <u>收款权</u> ，且与之相关的经济利益 <u>很可能</u> 流入企业，企业应当在这项补助成为应收款时 <u>按照应收的金额</u> 计量。
	非货币性资产		应当按照 <u>公允价值</u> 计量；公允价值 <u>不能可靠取得的</u> ，按照 <u>名义金额</u> 计量。

## (二) 会计处理方法

### 1. 会计处理方法的种类

会计处理方法	含义
总额法	在确认政府补助时，将其全额 <u>一次或分次</u> 确认为收益， <u>而不是作为</u> 相关资产账面价值或者费用的 <u>扣减</u> 。
净额法	将政府补助作为对 <u>相关资产账面价值</u> 或 <u>所补偿成本费用</u> 等的 <u>扣减</u> 。

### ☞ 手写板

A公司 引进	总额法：
借：管理费用 100	借：银行存款 30
贷：应付职工薪酬 100	贷：其他收益 30
	净额法
70万元	借：银行存款 30
	贷：管理费用 30

### 💡 提示

①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，同时，企业对该业务应当一贯地运用该方法，不得随意变更。

②企业对某些补助只能采用一种方法，例如，对一般纳税人增值税即征即退只能采用总额法进行会计

处理。

## 2.具体处理原则

是否为与企业 日常活动相关政府补助	具体处理原则
(1) 与企业日常活动 <u>相关</u>	应当按照 <u>经济业务实质</u> ，计入 <u>其他收益</u> 或 <u>冲减</u> 相关成本费用。
(2) 与企业日常活动 <u>无关</u>	计入 <u>营业外收入</u> 或 <u>冲减</u> 相关损失。
注意：通常情况下，若政府补助 <u>补偿的成本费用</u> 是 <u>营业利润</u> 之中的项目，或该补助与 <u>日常销售</u> 等经营行为 <u>密切相关</u> ，如 <u>增值税即征即退</u> 等，则认为该政府补助与 <u>日常活动相关</u> 。	

## 二、与资产相关的政府补助

### (一) 基本账务处理

方法	会计处理
总额法	<p>1.企业在<u>收到</u>补助资金时 借：银行存款等 贷：递延收益</p> <p>2.相关资产使用寿命内<u>分期计入</u>损益 借：递延收益 贷：其他收益/营业外收入</p> <p>注： ①如果企业<u>先取得</u>与资产相关的政府补助，<u>再确认</u>所购建的长期资产，应当在开始对相关资产<u>计提折旧</u>或<u>进行摊销</u>时按照合理、系统的方法将递延收益<u>分期计入</u>当期收益； ②如果相关长期资产<u>投入使用后</u>企业<u>再取得</u>与资产相关的政府补助，应当在相关资产的<u>剩余使用寿命</u>内按照合理、系统的方法将递延收益<u>分期计入</u>当期收益。</p> <p><b>【提示】</b> 如果对应的长期资产在持有期间<u>发生减值损失</u>，递延收益的摊销<u>仍保持不变</u>，<u>不受</u>减值因素的影响。</p> <p>3.相关资产在使用寿命结束时或结束前被处置（<u>出售、转让、报废</u>等），<u>尚未分摊</u>的递延收益余额应当<u>一次性转入</u>资产<u>处置当期的损益</u>，<u>不再</u>予以递延。</p> <p>4.对相关资产划分为<u>持有待售类别</u>的，先将<u>尚未分配的</u>递延收益余额<u>冲减</u>相关资产的账面价值，<u>再按照</u>《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。</p>
净额法	总原则：将补助 <u>冲减</u> 相关资产账面价值。



方法	会计处理
	<p>1.如果企业<u>先取得</u>与资产相关的政府补助，<u>再确认</u>所购建的长期资产，应当将取得的政府补助<u>先确认为</u>递延收益，在相关资产<u>达到</u>预定可使用状态或预定用途时将递延收益<u>冲减</u>资产账面价值；</p> <p>借：递延收益</p> <p>贷：固定资产等</p> <p>2.如果相关长期资产<u>投入使用后</u>企业<u>再取得</u>与资产相关的政府补助，应当在<u>取得补助时</u><u>冲减</u>相关资产的账面价值，并按照<u>冲减后的</u>账面价值和相关资产的<u>剩余使用寿命</u>计提折旧或进行摊销。</p>

## (二) 特殊情形的处理

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。

基本原则	对无偿给予的非货币性资产，企业应当按照 <u>公允价值</u> 或 <u>名义金额</u> 对此类补助进行计量。	
账务处理	公允价值计量	<p>1.企业在<u>收到</u>非货币性资产时</p> <p>借：××资产（<u>公允价值</u>）</p> <p>贷：递延收益</p> <p>2.在相关资产<u>使用寿命内</u>按合理、系统的方法<u>分期计入</u>损益</p> <p>借：递延收益</p> <p>贷：其他收益/营业外收入</p>
	名义金额计量	以 <u>名义金额（1元）</u> 计量的政府补助，在 <u>取得时</u> 计入 <u>当期损益</u> 。

**补充例题·单选题**

（2021年）2×20年，甲公司发生的有关交易或事项如下：（1）2月1日，甲公司所在地政府与其签订的合同约定，甲公司为当地政府开发一套交通管理系统，合同价格500万元。该交通管理系统已于2×20年12月20日经当地政府验收并投入使用，合同价款已收存甲公司银行；（2）经税务部门认定，免征甲公司2×20年度企业所得税150万元；（3）甲公司开发的高新技术设备于2×20年9月30日达到预定可使用状态并投入使用，该设备预计使用10年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧。为鼓励甲公司开发高新技术设备，当地政府于2×20年7月1日给予甲公司补助100万元；（4）收到税务部门退回的增值税额80万元。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2×20年度对上述交易或事项会计处理的表述中，正确的是（ ）。

- A. 退回的增值税额作为政府补助确认为其他收益
- B. 为当地政府开发的交通管理系统取得的价款作为政府补助确认为其他收益
- C. 当地政府给予的开发高新技术设备补助款作为政府补助于2×20年确认5万元的其他收益
- D. 免征企业所得税作为政府补助确认为其他收益

【答案】A

【解析】选项 B，为当地政府开发交通管理系统取得的金额是企业收入的组成部分，应当确认为收入；选项 C，开发高新技术设备补助款属于与资产相关的政府补助，2×20 年该项政府补助款应确认其他收益金额=100/10×3/12=2.5（万元）；选项 D，免征企业所得税不属于政府补助。

**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 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（过去了 8 年），丁企业的这台设备发生了毁损。本题中不考虑相关税费。

【答案】

丁企业的账务处理如下：

事项	总额法	净额法
(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 贷：递延收益	2 100 000 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：固定资产 4 800 000 贷：银行存款 4 800 000 同时： 借：递延收益 2 100 000 贷：固定资产 2 100 000
(3) <u>自 2×18 年 5 月起</u> 每个资产负债表日（ <u>月末</u> ）计提折旧，同时分摊递延收益：（假设该设备用于 <u>污染物排放测试</u> ，折旧费用计入 <u>制造费用</u> ）	① 计提折旧： 借：制造费用 40 000 <u>(4 800 000 ÷ 10 年 ÷ 12 个月)</u> 贷：累计折旧 40 000 ② 分摊递延收益（ <u>月末</u> ）： 借：递延收益 17 500 <u>(2 100 000 ÷ 10 ÷ 12)</u> 贷： <u>其他收益</u> 17 500 注： 资产何时提 <u>折旧</u> （或 <u>摊销</u> ），何时开始摊销	借：制造费用 22 500 贷：累计折旧 22 500 注：22 500 <u>= [ (4 800 000 - 2 100 000) ÷ 10 年 ÷ 12 个月 ]</u>
(4) <u>2×26 年 4 月</u> 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 <u>(8 年折旧=40 000 × 12 个月 × 8 年)</u> 贷：固定资产 4 800 000 ② 转销递延收益余额： 借：营业外支出 960 000 贷： <u>固定资产清理</u>	设备毁损： 借：固定资产清理 540 000 累计折旧 2 160 000 <u>(8 年折旧=22 500 × 12 个月 × 8 年)</u> 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



事项	总额法	净额法
	960 000 同时： 借：递延收益 420 000 (2 100 000÷10×2 年) 贷：固定资产清理 420 000 借：固定资产清理 420 000 贷：营业外收入 420 000	

### 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。	
总额法	应当计入 <u>其他收益</u> 或 <u>营业外收入</u> 。
净额法	应当 <u>冲减</u> 相关 <u>成本费用</u> 或 <u>营业外支出</u> 。

#### 手写板

与资产相关：借：银行存款/其他应收款  
贷：递延收益

与收益相关：	已经发生 当期损益	将要发生 递延收益
--------	--------------	--------------

(一) 用于补偿企业以后期间的相关成本费用或损失的，在收到时应当先判断企业能否满足政府补助所附条件：(两种情况)

1. 如收到时暂时无法确定，则应当先作为预收款项记入“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，再确认递延收益；

2. 如收到补助时客观情况表明企业能够满足政府补助所附条件，则应当确定递延收益，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。

**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资金。

甲企业应当在实际收到补助资金时应当先判断是否满足递延收益确认条件：

如果客观情况表明甲企业在未来 10 年内离开该地区的可能性很小，比如通过成本效益分析甲企业迁

离该地区的成本大大高于收益，这家企业在收到补助资金时，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。

## 【答案】

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：

①2×14年4月10日甲企业实际收到补贴资金：

借：银行存款	10 000 000
贷：递延收益	10 000 000

②2×14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，相应结转递延收益：

借：递延收益	4 000 000
贷：管理费用	4 000 000
借：递延收益	3 000 000
贷：管理费用	3 000 000
借：递延收益	3 000 000
贷：管理费用	3 000 000

注：

如果甲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（如在未来10年内不得离开该地区），则应当将收到的补助资金先记入“其他应付款”科目，待客观情况表明企业能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，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。

**例 18-7** 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2×17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2×17年8月申请退税并确定了增值税退税额，账务处理如下：

## 【答案】

借：银行存款	100 000
贷： <u>其他收益</u>	100 000

**补充例题·多选题**

（2022年）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3 000万元，以及1 000万元的补偿款。

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 4000 万元（3000+1000）后，销售毛利率= $[(150 \times 100 + 3\ 000 + 1\ 000) - 180 \times 100] \div (150 \times 100 + 3\ 000 + 1\ 000) \times 100\% = 5.26\%$ ，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 均正确；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，所以不属于政府补助，选项 D 错误。

**例 18-8** 丙企业 2×15 年 11 月遭受重大自然灾害，并与 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：

【答案】

借：银行存款 2 000 000  
贷：营业外收入 2 000 000

**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，当期应退消费税为  $100 \times 1.15 \times 2\ 105 = 242\ 075$ （元），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：

【答案】

借：其他应收款 242 075  
贷：生产成本 242 075

**补充例题·单选题** （2018 年）甲公司为从事集成电路设计和生产的高新技术企业，适用增值税先征后返政策。

- （1）20×7 年 3 月 31 日，甲公司收到政府即征即退的增值税额 300 万元；
- （2）20×7 年 3 月 12 日，甲公司收到当地财政部门为支持其购买实验设备拨付的款项 120 万元；
- （3）20×7 年 9 月 26 日，甲公司购买不需要安装的实验设备一台并投入使用，实际成本为 240 万元，资金来源为财政拨款及其借款；该设备采用年限平均法计提折旧，预计使用 10 年，预计无净残值，甲公司采用总额法核算政府补助。

不考虑其他因素，甲公司 20×7 年度 因政府补助应确认的收益是（ ）。

- A. 303 万元
- B. 300 万元
- C. 420 万元
- D. 309 万元

【答案】A

【解析】甲公司 20×7 年度因政府补助应确认的收益 =  $300 + 120 / 10 \times 3 / 12 = 303$ （万元）。

## 四、政府补助的退回

已确认的政府补助需要退回的，应当需要在退回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。
4. 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 18-10** 接【例 18-5】（补助款 210 万元用于购买环保设备），假设 2×19 年 5 月（过了 1 年），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。

【答案】

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，应当结转尚未分配的递延收益，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	1 890 000（尚未摊销数）
其他收益	210 000
	（2 100 000÷10 年）

贷：银行存款	2 100 000
--------	-----------

方法二：

丁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（其他收益）。

2×19 年 5 月份丁企业退回补助款时：

借：固定资产	2 100 000
其他收益	210 000
贷：银行存款	2 100 000
累计折旧	210 000

**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。

【答案】

甲企业的账务处理如下：

（1）2×15 年 1 月 3 日甲企业实际收到补贴资金：

借：银行存款	3 000 000
贷：递延收益	3 000 000

（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计入当期损益：

借：递延收益 600 000  
贷：其他收益 600 000

假设 2×17 年 1 月 (过了 2 年)，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 1 800 000  
贷：其他应付款 1 800 000

**补充例题·多选题** (2019 年) 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：

1. 企业需要将其进行分解并分别进行会计处理；
2. 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。

**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，在该项目实施期满后 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，假设办理中不考虑相关税费。

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净额法进行会计处理，乙企业的账务处理如下：

【答案】

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 2 000 000  
贷：递延收益 2 000 000

2. 2×13 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. 2×13 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  
 [ (1 500 000 - 600 000) ÷ 10 ÷ 12 ]  
 贷：累计折旧 7 500

4. 对其他与收益相关的政府补助，乙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：递延收益  
 贷：有关损益科目

## （二）政策性优惠贷款贴息

政策性优惠贷款贴息：是政府为支持特定领域或区域发展，根据国家宏观经济形势和政策目标，对承贷企业的银行借款利息给予的补贴，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拨付给贷款银行和财政将贴息资金直接拨付给企业两种情况，分别进行会计处理：

### 1. 财政将贴息资金拨付给贷款银行

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，企业可以选择下列方法之一进行会计处理：（二者选其一）

一是以实际收到的金额作为借款的入账价值，按照借款本金和该政策性优惠利率计算借款费用，通常情况下，实际收到的金额即为借款本金；

二是以借款的公允价值（本利和折现）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。

企业选择了上述两种方法之一后，应当一致的运用，不得随意变更。

## 💡 提示

在这种情况下，向企业发放贷款的银行并不是受益主体，其仍然按照市场利率收取利息，只是一部分利息来自企业，另一部分利息来自财政贴息，所以金融企业发挥的是中介作用，并不需要确认与贷款相关的递延收益。

**例 18-13** （拨付给银行）2×15 年 1 月 1 日，丙企业向银行贷款 100 万元，期限 2 年（24 个月），按月计息，按季度付息，到期一次还本。

由于这笔贷款资金将被用于国家扶持产业，符合财政贴息的条件，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%（月利率 0.75% = 9% ÷ 12），丙企业与银行签订的贷款合同约定的年利率为 3%，丙企业按季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

相关借款费用的测算和递延收益的摊销

月度	实际支付的 银行利息①	财政 贴息 ②	实际现 金流出 ③	实际现金流折 现④=2 500÷ (1+0.75%) <sup>n</sup>	长期借款 实际各期 利息⑤=⑦ ×0.75%	摊销金额 ⑥=⑤-2 500	长期借款的 期末账面价 值⑦
0							<u>890 554</u>
1	7 500	5 000	2 500	2 481	<u>6 679</u>	<u>4 179</u>	894 733
2	7 500	5 000	2 500	2 463	6 711	4 211	898 944
3	7 500	5 000	2 500	2 445	6 742	4 242	903 186
4	7 500	5 000	2 500	2 426	6 774	4 274	907 460
5	7 500	5 000	2 500	2 408	6 806	4 306	911 766
6	7 500	5 000	2 500	2 390	6 838	4 338	916 104
7	7 500	5 000	2 500	2 373	6 871	4 371	920 475
8	7 500	5 000	2 500	2 355	6 904	4 404	924 878
9	7 500	5 000	2 500	2 337	6 937	4 437	929 315
10	7 500	5 000	2 500	2 320	6 970	4 470	933 785
11	7 500	5 000	2 500	2 303	7 003	4 503	938 288
12	7 500	5 000	2 500	2 286	7 037	4 537	942 825
13	7 500	5 000	2 500	2 269	7 071	4 571	947 397
14	7 500	5 000	2 500	2 252	7 105	4 605	952 002
15	7 500	5 000	2 500	2 235	7 140	4 640	965 642
16	7 500	5 000	2 500	2 218	7 175	4 675	961 317
17	7 500	5 000	2 500	2 202	7 210	4 710	966 027
18	7 500	5 000	2 500	2 185	7 245	4 745	970 772
19	7 500	5 000	2 500	2 169	7 281	4 781	975 553
20	7 500	5 000	2 500	2 153	7 317	4 817	980 369
21	7 500	5 000	2 500	2 137	7 353	4 853	985 222
22	7 500	5 000	2 500	2 121	7 389	4 889	990 111
23	7 500	5 000	2 500	2 105	7 426	4 926	995 037
24	7 500	5 000	2 500	837 921	7 463	4 963	1 000 000
合计				<u>890 554 (本 利和折现)</u>		<u>109 446</u>	

注：

(1) 实际现金流折现④是每个月实际现金流③2 500 元按照月市场利率 0.75% ( $9\% \div 12$ ) 折现的金额；

(2) 长期借款各期实际利息⑤为每个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③2 500 元后的金额。

【答案】

	方法一	方法二
①2×15 年 1 月 1 日，丙企业取得银行货款 100 万元	借：银行存款 1 000 000 贷：长期借款—本金 1 000 000	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
②2×15 年 1 月 31 日起每月月末，丙企业按月计提利息	借：在建工程 2 500 贷：应付利息 2 500 企业实际承担的利息支出 = $1\,000\,000 \times 3\% \div 12$ = 2 500 (元)	借：在建工程 6 679 贷：应付利息 2 500 长期借款—利息调整 4 179 同时：摊销递延收益 借：递延收益 4 179 贷：在建工程 4 179
在这两种方法下， <u>计入在建工程的利息支出</u> 是一致的，均为 <b>2 500 元</b> ，所不同的是第一种方法下，银行贷款在资产负债表中 <u>反映账面价值</u> 为 1 000 000 元，第二种方法下，银行贷款的入账价值为 890 554 元，递延收益为 109 446 元，各月需要按照 <u>实际利率法</u> 进行摊销		

## 2. 财政将贴息资金直接拨付给受益企业

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，在这种方式下，由于企业将按照同类贷款市场利率向银行支付利息，所以实际收到的借款金额，通常是借款的公允价值，企业应当将对应的贴息冲减相应借款费用。

**例 18-14** （拨付给企业）承【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

①2×15 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

②2×15 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

$1\,000\,000 \times 9\% \div 12 = 7\,500$  (元)，企业实际承担的利息支出为  $1\,000\,000 \times 3\% \div 12 = 2\,500$  (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

### 第三节 政府补助的列报

#### 一、政府补助在利润表上的列示

1. 计入递延收益的政府补助在资产负债表作为非流动负债，在“递延收益”项目中单独列示。
2. 企业应当在利润表中的“营业利润”项目之上单独列报“其他收益”项目，计入其他收益的政府补助在该项目中反映；
3. 冲减相关成本费用的政府补助，在相关成本费用项目中反映；
4. 与企业日常经营活动无关的政府补助，在利润表的营业外收支项目中列报。

#### 二、政府补助的附注披露

企业应当在附注中披露与政府补助有关的下列信息：

1. 政府补助的种类、金额和列报项目；
2. 计入当期损益的政府补助金额；
3. 本期退回的政府补助的金额及原因。

#### ■ 本章小结

1. 理解政府补助的定义、特征、主要形式
2. 掌握与收益相关的政府补助的会计处理
3. 掌握与资产相关的政府补助的会计处理



苦练七十二变，才能笑对八十一难。