

基础精讲班
中级会计实务
全国会计专业技术中级资格考试

主讲老师：柳豆豆

第十四章 政府补助

一、本章考情分析

本章以客观题为主。

第一节 政府补助概述

一、政府补助的概念和特征

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，但不包括政府作为企业所有者投入的资本。

特征：无偿性；直接取得资产；附有使用条件

第一节 政府补助概述

二、政府补助的分类

（一）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指除了与资产相关的政府补助之外的政府补助。通常在满足补助所附条件时计入当期损益或冲减相关成本。

第二节 政府补助的会计处理

一、政府补助有两种会计处理方法：

总额法、净额法。

总额法是在确认政府补助时将其全额确认为损益。

净额法是将政府补助确认为对相关资产账面价值或所补偿费用的扣减。

同一企业不同时期发生的相同或相似的交易或者事项，应当采用一致的会计政策，不得随意变更。

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。

第二节 政府补助的会计处理

政府补助	会计处理方法	分录
与日常活动有关的政府补助	计入其他收益或冲减相关成本费用	总额法： 借：银行存款 贷：递延收益 借：银行存款或其他应收款或递延收益 贷：其他收益
与日常活动无关的政府补助	计入营业外收支	-

第二节 政府补助的会计处理

二、与资产相关的政府补助

总额法：

（1）收到时

借：银行存款

贷：递延收益

（2）如果企业先收到补助，再购建长期资产：在开始对资产计提折旧或摊销时，将递延收益分期计入损益。

如果先购建长期资产，再取得补助，应在相关资产的剩余使用寿命内按合理、系统的方法将递延收益分期计入当期损益。

第二节 政府补助的会计处理

在总额法下结转递延收益时不得冲减相关成本费用，而是将递延收益分期转入其他收益或营业外收入：

借：递延收益

贷：其他收益或营业外收入

相关资产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。

第二节 政府补助的会计处理

净额法：

按补助资金的金额冲减相关资产的账面价值，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。

实务中政府无偿给予企业长期非货币性资产的情况，如无偿给予土地使用权、天然起源的天然林等。企业取得的政府补助为非货币性资产的，应按公允价值计量；公允价值不能可靠取得的，按名义金额（1元）计量。

借：资产

贷：递延收益

借：递延收益

贷：其他收益或其他业务收入以名义金额取得的政府补助，在取得时计入当期损益。

第二节 政府补助的会计处理

【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。丁企业于 2x18 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。2x18 年 3 月 15 日，丁企业收到了政府补贴款 210 万元。2x18 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）。2x26 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：

第二节 政府补助的会计处理

第一种方法：按总额法进行会计处理。

（1）收到财政拨款时

借：银行存款 2100000

贷：递延收益 2100000

（2）购入设备

借：固定资产 4800000

贷：银行存款 4800000

（3）自 2x18 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：

计提折旧：

借：制造费用 40000

贷：累计折旧 40000

分摊递延收益（月末）：

借：递延收益 17500

贷：其他收益 17500

第二节 政府补助的会计处理

(4) 2×26 年 4 月设备毁损，同时转销递延收益余额

借：固定资产清理 960000

累计折旧 3840000

贷：固定资产 4800000

借：营业外支出 960000

贷：固定资产清理 960000

转销递延收益余额

借：递延收益 420000

贷：固定资产清理 420000

第二节 政府补助的会计处理

(4) 2×26 年 4 月设备毁损，同时转销递延收益余额

借：固定资产清理 960000

累计折旧 3840000

贷：固定资产 4800000

转销递延收益余额

借：递延收益 420000

贷：固定资产清理 420000

借：营业外支出 540000

贷：固定资产清理 540000

第二节 政府补助的会计处理

第二种方法：净额法

(1) 收到财政拨款

借：银行存款 2100000

贷：递延收益 2100000

(2) 购入设备

借：固定资产 4800000

贷：银行存款 4800000

借：递延收益 2100000

贷：固定资产 2100000

第二节 政府补助的会计处理

(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 22500

贷：累计折旧 22500

(4) 2×26 年 4 月设备毁损

借：固定资产清理 540000

累计折旧 2160000

贷：固定资产 2700000

借：营业外支出 540000

贷：固定资产清理 540000

第二节 政府补助的会计处理

三、与收益相关的政府补助

与收益相关的政府补助，企业应选择总额法或净额法进行会计处理。

总额法：计入其他收益或营业外收入。

净额法：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，在收到时应当先判断企业能否满足政府补助所附条件。只有满足政府补助确认条件的才能予以确认。客观情况通常表明企业能够满足政府补助所附条件，企业应将政府补助确认为递延收益，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。

第二节 政府补助的会计处理

【例 14-4】甲企业于 2x14 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 1000 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 2x14 年 4 月 10 日收到 1000 万元补助资金，分别在 2x14 年 12 月、2x15 年 12 月、2x16 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。

第二节 政府补助的会计处理

假定甲企业选择净额法对此类政府补助进行会计处理：

(1) 2x14 年 4 月 10 日甲企业实际收到补贴资金

借：银行存款 10000000

贷：递延收益 10000000

(2) 2x14 年 12 月、2x15 年 12 月、2x16 年 12 月甲企业将补贴资金发放高管奖金时：

借：递延收益 4000000

贷：管理费用 4000000

借：递延收益 3000000

贷：管理费用 3000000

借：递延收益 3000000

贷：管理费用 3000000

第二节 政府补助的会计处理

如果企业选择总额法核算，应当在确认相关管理费用的期间：

借：递延收益

贷：其他收益

(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。

第二节 政府补助的会计处理

【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退政策按 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。2x16 年 1 月，该企业实际缴纳增值税 50 万元，实际退回 10 万元，由于软件企业即征即退增值税属于与企业的日常经营活动密切相关的补助。

所以乙企业实际收到退回的增值税额时，账务理如下：

借：银行存款 100000

贷：其他收益 100000

第二节 政府补助的会计处理

【例 14-6】丙企业 2x15 年 11 月遭受重大自然灾害，并于 2x15 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 2000000

贷：营业外收入 2000000

第二节 政府补助的会计处理

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。

第二节 政府补助的会计处理

【例 14-7】2x13 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，A 企业自筹 400 万元。政府资助的 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，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 A 企业。根据双方约定，A 企业应当按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 A 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 2x13 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了补助资金，其中，乙企业于 2x13 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。

第二节 政府补助的会计处理

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净额法进行会计处理。乙企业的账务处理如下：

（1）2x13 年 7 月 10 日乙企业实际收到补贴资金时：

借：银行存款 2000000

贷：递延收益 2000000

第二节 政府补助的会计处理

（2）2x13 年 7 月 25 日购入设备：

借：固定资产 1500000

贷：银行存款 1500000

借：递延收益 600000

贷：固定资产 600000

（3）自 2x13 年 8 月起每个资产负债表日（月末）计提折旧，

借：研发支出 7500

贷：累计折旧 7500

（4）对其他与收益相关的政府补助，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。

第二节 政府补助的会计处理

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的，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，应按前期差错更正进行追溯调整。

第二节 政府补助的会计处理

【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。如果乙企业在此期间内提前迁离开发区，开发区政府允许乙企业按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。

第二节 政府补助的会计处理

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计入递延收益科目。由于协议约定如果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一年应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，所以乙企业应将该补助在 5 年内平均摊销结转计入损益。

第二节 政府补助的会计处理

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。

(1) 2*18 年 1 月 3 日

借：银行存款 3000000

贷：递延收益 3000000

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

借：递延收益 600000

贷：其他收益 600000

第二节 政府补助的会计处理

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退回补助 180 万元

借：递延收益 1800000

贷：其他应付款 1800000