

第二节 政府补助的会计处理

知识点：与收益相关的政府补助

类型		总额法	净额法
补偿以后期间的成本费用或损失	满足所附条件	借：银行存款等 贷：递延收益 借：递延收益 贷：其他收益（与日常活动相关） 营业外收入（与日常活动无关）	借：银行存款等 贷：递延收益 借：递延收益 贷：生产成本 管理费用 营业外支出
	不满足所附条件	确认为“其他应付款”	

类型	总额法	净额法
补偿已发生的成本费用或损失	借：银行存款等 贷：其他收益（与日常活动相关） 营业外收入（与日常活动无关）	借：银行存款等 贷：生产成本 管理费用 营业外支出等

【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。

本例中，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计入“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	10 000 000
贷：递延收益	10 000 000

(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资金时：

①2×14 年 12 月

借：递延收益	4 000 000
贷：管理费用	4 000 000

②2×15 年 12 月

借：递延收益	3 000 000
贷：管理费用	3 000 000

③2×16 年 12 月

借：递延收益	3 000 000
贷：管理费用	3 000 000

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（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计入“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。

【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。

借：银行存款 100 000

贷：其他收益 100 000

【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（ ）。

(2022 年)

- 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 3000 万元补贴款确认为销售环保设备的收入
- C. 收到政府的 1000 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 = $[(150 \times 100 + 3000 + 1000) - 180 \times 100] \div (150 \times 100 + 3000 + 1000) \times 100\% = 5.26\%$ ，由此可知自政府处取得的补贴款 3000 万元及 1000 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。

知识点：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】，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。丁企业的账款处理如下：

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

2×19 年 5 月丁企业退回补助款时：

借：递延收益	1 890 000
其他收益	210 000
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 月份丁企业退回补助款时：

借：固定资产	2100 000
制造费用	210 000
贷：银行存款	2 100 000
累计折旧	210000

【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期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计入“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：

(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，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	1800 000
贷：其他应付款	1800 000

【单选题】2×19年甲公司从政府部门取得下列款项：

- (1) 因符合当地政府的人才激励和引进政策，取得政府奖励资金50万元；
- (2) 根据政府限定的价格向符合条件的第三方销售产品，取得政府限价补贴款600万元；
- (3) 当期因出口商品收到税务部门的出口退税款500万元；
- (4) 因受到自然灾害损失，取得政府赈灾补贴款100万元。上述甲公司从政府取得的款项中，应当作为政府补助确认并计入2×19年度损益的金额是（ ）。

A. 150万元 B. 550万元 C. 50万元 D. 700万元

答案：A

解析：事项(2)，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《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；事项(3)，

增值税出口退税不属于政府补助。甲公司应当作为政府补助确认并计入 2×19 年度损益的金额=50+100=150（万元）。

知识点：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。

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）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) 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	7 500
贷：累计折旧	7 500

(4) 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。