**第十四章 政府补助**

**考情分析**

本章属于基础性章节，属于收入内容的延伸，但内容有一定难度，重点需要关注资产相关补助的账务处理，2025年预计分值5-10分左右。

**第一节 政府补助的特征及分类**

一、政府补助的定义及其特征

1、政府补助的定义

政府补助是指企业从政府无偿取得的货币性资产或非货币性资产。

2、政府补助的特征

（1）政府补助是来源于政府的经济资源；

（2）无偿性；

强调：

①政府资本性投入及政府采购属政府与企业间的双向互惠活动，不属于无偿。

②政府补助通常附有一定的条件，这与政府补助的无偿性并无矛盾，并不表明这项补助有偿，而是企业经法定程序申请取得政府补助后，应当按照政府规定的用途使用这项补助。

③不涉及资产直接转移的经济支持不属于政府补助准则规范的政府补助，如：直接减征、免征、增加计税抵扣额及抵免部分税额等。

④增值税出口退税本质上是退还企业垫付的税款，不属于政府补助。

【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。2024年度，甲企业因销售高效照明产品获得财政资金500万元。

解析：此例中，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，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500万元应当按照收入准则的规定进行会计处理。

【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2024年8月向丙企业拨付了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。

解析：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。所以这项财政拨款具有无偿性，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；

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，此类补助主要用于补偿企业已发生或即将发生的费用或损失。

【例-多选题】下列情况中，属于政府补助的是（ ）。

A.增值税的出口退税

B.财政拨款

C.先征后返的税金

D.即征即退的税金

E.行政划拨的土地使用权

F.直接减征、免征、增加计税抵扣额、抵免部分税额

答案：BCDE

解析：答案A：增值税的出口退税是对出口环节的增值税部分免征增值税，同时退回出口货物前道环节所征的进项税额。即本质上是归还企业事先垫付的资金，不能认定为政府补助；

答案F：属于不涉及资产直接转移的经济资源，不属于政府补助。

【例-单选题】下列各项中，不属于企业获得的政府补助的是（ ）。

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：无偿性是政府补助的基本特征，政府部门作为企业所有者向企业投入资本，政府将拥有企业的所有权，分享企业利润，属于互惠交易。所以选项C不属于政府补助。

**第二节 政府补助的会计处理**

一、会计处理方法

1、总额法-----将政府补助全额确认为收益；

2、净额法-----将政府补助作为相关成本费用的扣减；

3、与企业日常活动相关的政府补助，计入其他收益或冲减成本费用；

4、与企业日常活动无关的政府补助，计入营业外收入或冲减营业外支出。

【例】某企业为高新企业，国家拨付200万元用于购置设备，设备的总价值为300万元，资产使用年限10年，直线法计提折旧。

会计处理：

借：银行存款 200

　 贷：递延收益 200

总额法：

借：固定资产 300

　　贷：银行存款 300

借：XX费用 　 30

　　贷：累计折旧 30

借：递延收益 20

　　贷：其他收益 20

净额法：

借：固定资产 300

　　贷：银行存款 300

借：递延收益 200

　　贷：固定资产 200

借：管理费用等 　 10

　　贷：累计折旧 10

二、与资产相关的政府补助

（一）总额法

1、收到政府补助

借：银行存款

　　贷：递延收益

2、在资产寿命期内分摊递延收益

借：递延收益

　　贷：其他收益

3、将来处置资产时，将未摊完的递延收益转入其他收益或营业外收入。

（二）净额法下，则将补助冲减相关资产账面价值。

【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2024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。2024年3月15日，丙企业收到了政府补贴款210万元。2024年4月20日，丙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）。2032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。

丙企业的账务处理如下：

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 业务 | 总额法 | 净额法 |
| 2024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 | |
| 2024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 借：递延收益 2 100 000 　　贷：固定资产 2 100 000 |
| 自2024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 | 借：制造费用　 40 000 　　贷：累计折旧 40 000  借：递延收益　 17 500 　　贷：其他收益　 17 500  　　　 （2 100 000/10/12） | 借：制造费用　22 500  贷：累计折旧　22 500  （2 700 000/10/12） |
| 2032年4月  设备毁损 | 借：固定资产清理　 960 000 　　累计折旧 3 840 000   （40 000×12×8） 　　贷：固定资产 4 800 000 借：递延收益 420 000  营业外支出 540 000 　　贷：固定资产清理　 960 000 | 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 |

【例-计算题】甲公司对政府补助采用总额法进行会计处理。其与政府补助相关的资料如下：

资料一：2024年4月1日，根据国家相关政策。甲公司向政府有关部门提交了购置A环保设备的补贴申请。2024年5月20日，甲公司收到了政府补贴款12万元存入银行。

资料二：2024年6月20日，甲公司以银行存款60万元购入A环保设备并立即投入使用。预计使用年限为5年。预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧。

资料三：2025年6月30日，因自然灾害导致甲公司的A环保设备报废且无残值，相关政府补助无需退回。

本题不考虑增值税等相关税费及其他因素。

（1）编制甲公司2024年5月20日收到政府补贴款的会计分录。

2024年5月20日收到政府补贴款的处理：

借：银行存款 　12

　　贷：递延收益 12

（2）编制2024年购入设备的会计分录。

2024年6月20日购入A环保设备的处理：

借：固定资产　 60

　　贷：银行存款 60

（3）计算2024年7月份计提折旧的金额，并编制相关会计分录。

7月份应计提折旧的金额＝60/5/12＝1（万元）

借：制造费用　 1

　　贷：累计折旧 1

（4）计算2024年7月份应分摊的政府补助的金额，并编制相关会计分录。

7月份应分摊政府补助的金额＝12/5/12＝0.2（万元）

分录为：

借：递延收益　 0.2

　　贷：其他收益 0.2

（5）编制2025年6月30日环保设备报废的分录

借：固定资产清理　 48

　　累计折旧　 12

　　贷：固定资产 60

借：营业外支出 38.4

递延收益 9.6

　　贷：固定资产清理 48

尚未分摊的递延收益＝12－12/5＝9.6（万元）

【例-单选题】2025年1月10日，甲公司收到专项财政拨款60万元，用以购买研发部门使用的某特种仪器。2025年6月20日，甲公司购入该仪器后立即投入使用。该仪器预计使用年限为10年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧。不考虑其他因素，2025年度甲公司应确认的其他收益为（ ）万元（采用总额法）。

A.3

B.3.5

C.5.5

D.6

答案：A

解析：本题是与资产相关的政府补助，所以收到时先确认为递延收益，然后在资产使用寿命内分期摊销确认其他收益，所以2025年度甲公司应确认的其他收益＝60/10×6/12＝3（万元）。

【例-单选题】2025年12月1日，甲公司为购置环保设备申请政府补助，当月获得财政拨款300万元，计入递延收益，交付使用后，2025年度，甲公司对设备计提折旧50万元计入管理费用，分摊递延收益30万元，不考虑其他因素，该事项对2025年度利润总额的影响金额（ ）万元（采用总额法）。

A.增加80

B.增加30

C.减少50

D.减少20

答案：D

解析：该事项对2025年度利润总额的影响金额＝其他收益（递延收益摊销额）30－管理费用（设备折旧额）50＝－20（万元）。

三、与收益相关的政府补助

（一）用于补偿以后期间的相关成本费用或损失的会计处理

1、如果用于补偿以后期间的相关成本费用或损失的，企业应当将其确认为递延收益，并在确认相关费用或损失期间，计入当期损益或冲减相关成本。

2、账务处理

（1）收到补偿资金时

借：银行存款

　　贷：递延收益

（2）实际按规定用途使用补助资金时

借：递延收益

　　贷：其他收益/管理费用（日常活动）

　　　　营业外收入/营业外支出（非日常活动）

**第二节 政府补助的会计处理**

【例14-4】甲企业于2023年3月15日与企业所在地地方政府签订合作协议，根据协议规定，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2023年4月10日收到1 000万元补助资金，分别在2023年12月、2024年12月、2024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。假定甲企业对政府补助采用净额法核算。

①2023年4月10日收到补贴资金时，客观情况表明甲企业未来10年内离开此地区的可能性很小：

借：银行存款　1 000

　　贷：递延收益　1 000

②2023年12月、2024年12月、2025年12月：

借：递延收益　400

　　贷：管理费用 400

借：递延收益　300

　　贷：管理费用 300

借：递延收益　300

　　贷：管理费用 300

（二）用于补偿企业已发生的相关成本费用或损失的会计处理

1、会计处理原则

直接计入当期损益或冲减相关成本费用。

2、账务处理

借：银行存款或其他应收款

　　贷：其他收益/管理费用（日常活动）

　　　　营业外收入/营业外支出（非日常活动）

【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，实际即征即退。2024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为10万元。

本利中，增值税与企业日常销售密切先关，属于与企业的日常活动相关的政府补助。账务处理如下：

借：其他应收款 100 000

　　贷：其他收益 100 000

【例14-6】丙企业2023年11月遭受重大自然灾害，并于2023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。

2023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 200

　　贷：营业外收入　200

【例-判断题】政府鼓励企业安置职工就业而给予的奖励款项不属于政府补助。（ ）

答案：×

解析：政府鼓励企业安置职工就业而给予的奖励款项属于政府补助中的财政拨款。

【例-单选题】2024年10月31日，甲公司获得只能用于项目研发未来支出的财政拨款1 000万元，该研发项目预计于2025年12月31日完成。2024年10月31日，甲公司应将收到的该笔财政拨款计入（ ）。

A.研发支出

B.递延收益

C.营业外收入

D.其他综合收益

答案：B

解析：该财政拨款是用来补助未来期间将发生的费用的，所以应先确认为递延收益。

【例-多选题】下列各项关于政府补助会计处理的表述，正确的有（ ）。

A.总额法下收到的自然灾害补贴款应确认为营业外收入

B.净额法下收到的人才引进奖励金应确认为营业外收入

C.收到的用于未来购买环保设备的补贴款应确认为递延收益

D.收到的即征即退增值税应确认为其他收益

答案：ACD

解析：选项B，净额法下，收到的人才引进奖励金应确认为日常活动的政府补助，用于补偿已发生的成本费用的，直接冲减管理费用等，用于以后期间将发生的人才引进费用的，应当先计入递延收益，以后期间进行摊销。选项D，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，收到时确认为其他收益。

四、综合性项目政府补助的会计处理

需分解出与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助，如果分不清，则按与收益相关的政府补助处理。

【例14-7】2024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日内将资金拨付给乙企业。

根据双方约定，乙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2024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2024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。

解析：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净额法进行会计处理。

乙企业的账务处理如下：

①2024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

②2024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2024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，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：递延收益

贷：管理费用等

五、政府补助退回的会计处理

1、会计处理原则

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。

2、账务处理

（1）总额法

借：递延收益

　　资产处置损益/管理费用/营业外收入

　　贷：银行存款

（2）净额法

借：固定资产

　　资产处置损益/管理费用/营业外支出

　　贷：银行存款

　　　　累计折旧

【例14-8】乙企业于2019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年内不迁离开发区。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2020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）2020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）2020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2022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 1 800 000

贷：其他应付款 1 800 000