


《企业会计准则 第16号 第二章 —— 政府补助》



企业会计准则第16号——政府补助

一、与新相关会计准则的关系

1. 债务豁免，适用《第12号-债务重组》
2. 所得税减免，适用《第18号-所得税》

- 
- **政府补助会计是国际上比较关注的议题，国际会计准则委员会、英国、香港等均制定了专门准则对其进行规范。我国是转型国家，政府补助内容多、项目多，既有来自科技部门的、也有来自教育、农业部门的等，对企业影响较大。该准则有利于提高政府补助信息的透明度，更好地应对世贸规则提出的要求。**



二、与原《制度》的主要变化

1. 核算口径有所变化。

新准则不再定义政府与企业之间的捐赠行为，也随之取消了相关的会计处理规范。

2. 计量基础有所调整。

企业会计制度规定，按照成本计价。新准则规定，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。政府补助为非货币性资产的，应当按照公允价值计量；公允价值不能可靠取得的，按照名义金额计量。



3. 会计事项处理方法的变化

企业会计制度仅对补贴收入和捐赠进行规定。新准则明确将政府补助划分为两类，并分别对其会计处理方法进行了规范。

4. 会计科目方面的变化

取消了“补贴收入”科目，增加了“递延收益”科目。



三、新《准则》的主要内容

(一) 定义 第2条

- 指企业从政府**无偿**取得货币性资产或非货币性资产，**不包括**政府作为企业所有者投入的资本。



理解政府补助的概念，需要注意以下几点：

（1）资源的单向、无对价的转移，所以政府作为所有者投入的资本不包括在内（因为企业并非无偿取得这些经济资源）。因此，实际上本准则并不规范所有的政府补助。

（2）形式上包括货币性资产和非货币性资产


（3）“政府”的范围，应作广义理解，包括国际的类似组织在内。



2. 政府补助的特征

(1) 政府补助是无偿的、有条件的。

政府向企业提供补助具有无偿性的特点。政府并不因此而享有企业的所有权，企业未来也不需要以提供服务、转让资产等方式偿还。



政府补助通常附有一定的条件，主要包括：

- (1) 政策条件。企业只有符合政府补助政策的规定，才有资格申请政府补助。符合政策规定不一定都能够取得政府补助；不符合政策规定、不具备申请政府补助资格的，不能取得政府补助。**
- (2) 使用条件。企业已获批准取得政府补助的，应当按照政府规定的用途使用**




(2) 政府资本性投入不属于政府补助。

政府以投资者身份向企业投入资本，享有企业相应的所有权，企业有义务向投资者分配利润，政府与企业之间是投资者与被投资者的关系。政府拨入的投资补助等专项拨款中，国家相关文件规定作为“资本公积”处理的，也属于资本性投入的性质。政府的资本性投入无论采用何种形式，均不属于政府补助。




（二）政府补助的主要形式

政府补助表现为政府向企业转移资产，通常为货币性资产，也可能为非货币性资产。政府补助主要有以下形式：



(1) 财政拨款。财政拨款是政府无偿拨付给企业的资金，通常在拨款时明确规定了资金用途。

比如，财政部门拨付给企业用于购建固定资产或进行技术改造的专项资金，鼓励企业安置职工就业而给予的奖励款项，拨付企业的粮食定额补贴，拨付企业开展研发活动的研发经费等，均属于财政拨款。

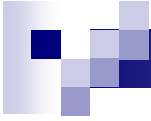


（2）财政贴息。财政贴息是政府为支持特定领域或区域发展，根据国家宏观经济形势和政策目标，对承贷企业的银行贷款利息给予的补贴。

财政贴息主要有两种方式：（1）财政将贴息资金直接拨付给受益企业；（2）财政将贴息资金拨付给贷款银行，由贷款银行以政策性优惠利率向企业提供贷款，受益企业按照实际发生的利率计算和确认利息费用。

政府补助——收益企业

政府补助——银行——收益企业



（3）税收返还。税收返还是政府按照国家有关规定采取先征后返（退）、即征即退等办法向企业返还的税款，属于以税收优惠形式给予的一种政府补助。

除税收返还外，税收优惠还包括直接减征、免征、增加计税抵扣额、抵免部分税额等形式。这类税收优惠并未直接向企业无偿提供资产，不作为本准则规范的政府补助。

（4）无偿划拨非货币性资产。比如，行政划拨土地使用权、天然起源的天然林等。



（三）政府补助的确认

- 政府补助**同时满足**下列条件，才能**予以确认**：

第5条

1. 企业能够满足政府补助所附条件：
2. 企业能够收到政府补助。



（四）政府补助的类型

■ 政府补助的分类 **第3条**



1. 与**资产相关**的政府补助

- 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

- **除此以外**都是与收益相关的政府补助



（五）政府补助的计量 第6条

1. 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。

2. 政府补助为**非货币性资产**的

■ 应当按照**公允价值**计量；

注：公允价值不能可靠取得的，按**名义金额**计量。



说明：

政府补助为非货币性资产的，如该资产附带有关文件、协议、发票、报关单等凭证注明的价值与公允价值差异不大的，应当以有关凭证中注明的价值作为公允价值；

如没有注明价值或注明价值与公允价值差异较大、但有活跃市场的，应当根据有确凿证据表明的同类或类似资产市场价格作为公允价值；

如没有注明价值、且没有活跃市场、不能可靠取得公允价值的，应当按照名义金额计量，名义金额为1元。

（五）政府补助的处理

1. 与资产相关的政府补助 第7条

- 应当**确认为递延收益**
- 并在相关资产**使用寿命内平均分配**，计入当期损益
- 但是，按**名义金额计量的**，**直接计入当期损益**。

【例1】2007年12月8日，甲公司收到当地政府部门无偿划入的办公楼一幢，有关产权的法律手续均已办妥。该办公楼原账面价值为350万元，无偿划入时的公允价值为500万元。经估计该办公楼使用寿命为20年，不考虑预计残值，采用直线法计提折旧。

甲公司应作如下会计处理：


(1) 收到该办公楼时

借：固定资产	5 000 000	
贷：递延收益		5 000 000

(2) 计提折旧时

年折旧额 $500 \div 20 = 25$ (万元)

借：递延收益	250 000	
贷：营业外收入		250 000
借：管理费用	250 000	
贷：累计折旧		250 000



【例】某公司接受一项政府补助**100**万元，要求用于治理当地污染，企业购建了专门设施，并于上年末达到可使用状态。该专门设施入账金额为**120**万元，预计使用**4**年，预计净残值为**0**。

(1) 接受补助时：

借：银行存款	100
贷：递延收益	100




(2) 设施完工时:

借: 固定资产 **120**
 贷: 在建工程 **120**

(3) 分配递延收益

借: 递延收益 **25**
 贷: 营业外收入 **25**



(4) 假设该设施在使用**2**年后由于某种原因，提前报废，则尚未分配的递延收益为**50**万元，应当一次性转入营业外收入

借：递延收益 **50**
 贷：营业外收入 **50**

2. 与收益相关的政府补助 第8条

■ 应当分别下列情况处理：

(1) 用以**补偿企业已发生的相关费用或损失**的，

■ 直接计入当期损益；

(2) 用于**补偿企业以后期间的相关费用或损失**的，

■ 确认为递延收益，

■ 并在确认相关费用的当期，计入当期损益。

【例2】2007年3月1日，乙公司与地方政府签订一项环境治理研究开发项目协议，协议约定，地方政府提供研究开发经费300万元，用于弥补技术研究开发资金的不足。乙公司估计该项目于2007年底前完成。2007年3月10日，乙公司收到地方政府拨入的研究开发经费。假定：乙公司**按月摊销补助资金**。

乙公司应作如下会计处理：



乙公司应作如下会计处理：

(1) 收到地方政府拨入的研究开发经费时

借：银行存款 3 000 000


贷：递延收益 3 000 000

(2) 按月摊销补助资金时

$300\text{万} \div 10\text{月} = 30\text{万}$

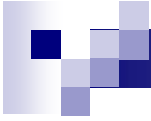
借：递延收益 300 000

贷：营业外收入 300 000



【例】甲公司为了加快完成出口产品定单生产任务，于**2006年1月2日**，从开户银行借入商业贷款**10 000 000**元，期限**1年半**，利率为同期银行贷款利率。甲公司于**2006年12月25日**，收到财政部门一次性拨给的全部低息贷款补贴**300 000**元，已存入银行。甲公司根据进账单，作会计分录如下：

借：银行存款	300 000
贷：递延收益	100 000
营业外收入	200 000



【例】 某公司因产品特点其零售价受到政府限制，在本期末给予**100**万元财政补助，其中**60**万元用于企业本期亏损补贴，**40**万元用于下一年度补贴。

借：银行存款	100	
贷：营业外收入		60
递延收益		40

（六）已确认政府补助需要返还 **第9条**

■ 已确认政府补助需要返还的，按下列规定处理：

1. **存在相关递延收益的**，

■ 冲减相关递延收益账面余额，

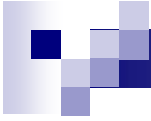
■ 超出部分计入当期损益；

2. **不存在相关递延收益的**，

■ 直接计入当期损益。

【例3】承【例1】假定4年后，当地政府部门要求甲公司归还原无偿划入的办公楼，甲公司与当地政府部门已办妥有关产权的法律手续。**甲公司应作如下会计处理：**

借：递延收益	4 000 000
累计折旧	1 000 000
贷：固定资产	5 000 000



【例】2007年1月5日，A公司收到500万元的政府补助，作为企业2006年12月投入使用的一项污水装置的补偿，条件是A公司必须使用此装置5年，如果使用期限不满5年，则返还剩余年份的补助款，每差一年返还100万元。该污水装置账面价值1500万元，预计使用寿命10年，采用直线法提取折旧（不考虑残值）。2009年3月5日，该污水装置因成本太高，停止使用。A公司因此需要返还政府补助300万元。




解析：

1. 2007年1月5日A公司收到500万元的政府补助，该政府补助为与资产相关的政府补助，应当确认为递延收益，并在污水装置使用寿命10年内平均摊销，每年50万元计入当期损益

（1）2007年1月5日：

借：银行存款	500万
贷：递延收益	500万



(2) 2007年12月31日:

借: 递延收益 50万

 贷: 营业外收入 50万

借: 管理费用 150万

 贷: 累计折旧 150万

2. 2008年会计处理如上，

3. 2009年3月A公司返还政府补助300万元，2009年递延收益平均摊销12.5万元（ $50 \times 3/12$ ）

借：递延收益 12.5万

贷：营业外收入 12.5万

递延收益账面余额为 $500 - 50 \times 2 - 12.5 = 387.5$

政府补助返还300万元与递延收益账面余额387.5万元的差额87.5万元计入当期损益。

借：递延收益 387.5万

贷：银行存款 300万

营业外收入 87.5万

【综合举例】

20×7年1月，某环保科技创新企业研发一项节水环保产品并获得专利，为支持环保企业发展，主管部门研究决定：（1）向该企业拨款80万元。其中，20万元为补偿前期研发费用，60万元用于购置生产设备扩大生产；（2）销售节水环保产品每件定额补助20元

2月，该企业收到主管部门拨款80万元。

3月，该企业购置的设备安装\调试后投入生产，资产价值60万元，假设设备使用期为5年，采用直线法折旧，预计净残值为零。

3月至12月，每月实际销售400件。

12月，因技术更新\产品升级，将该设备出售，售价45万元（不考虑相关税费等因素）



解析：

(1) 2月收到主管部门拨款80万元

借：银行存款	80
贷：递延收益	60
营业外收入	20

(2) 3月分配递延收益

借：递延收益	1
贷：营业外收入	1

【注】为简便起见，假设从资产达到预定可使用状态的当月开始计提折旧。因此从3月到12月共计提10个月的折旧，相应递延收益也摊销10个月。递延收益60万元，分配期5年，每年12万元，每月1万元。



销售节水环保产品应收政府补助款 $400 \times 20 = 8000$ 元

借：其他应收款 8000

 贷：营业外收入 8000

4-11月份略

(3) 12月，设备提前清理时，将尚未摊销的递延收益一次性转入营业外收入。

借：递延收益 50 (60-10)

 贷：营业外收入 50

销售节水环保产品应收政府补助款 $400 \times 20 = 8000$ 元

借：其他应收款 8000

 贷：营业外收入 8000



背景资料

政府补助的会计处理方法主要有两种：资本法和收

益法

1. 资本法

在这种方法下，将补助直接贷记股东权益；
支持资本法的论点如下：

(1) 政府补助是一种财务手段，应该在企业的资产负债表中处理，而不应该通过损益表来抵销其融资的费用项目。由于预计不必归还，补助应直接贷记股东权益；

(从资产负债表看：收到补助—资产增加—不需偿还不能确认负债—确认为权益)

(2) 在损益表中确认政府补助是不恰当的，因为它们不是赚来的，而是在没有相关费用的情况下由政府给予的一种补助。

(从损益表看：假如确认为收益—没有费用与之配比—不宜在损益表确认)



2. 收益法


在这种方法下，将补助作为某一期或若干期的收益支持收益法的论点如下：

(1) 由于政府补助是由股东以外的资金来源取得的，所以不应该直接贷记股东权益，但应该在适当期间内确认为收益；

（从资产负债表来看，不是来自于股东，不能确认为股东权益）


(2) 企业是通过符合补助的条件并履行随之而来的义务而获得这些补助的。因此，它们应该确认为收益，并与打算用补助来弥补的有关费用相配比；

（从损益表看：通常附有条件，受益企业要履行相应的义务，这是履行义务后的结果）



（3）像所得税和其他税金是从收益中开支的一样，政府补助作为财政政策的一种延伸，在损益表中也对政府补助加以处理是合乎逻辑的。

（从财政角度看：税收是无偿征收的——利益流出企业——作为费用处理；政府补助也是无偿的——利益流入企业——作为收益处理）



国际会计准则，英国和香港会计准则均要求采用收益法，美国虽无专门的会计准则，但在其有关会计准则中要求采用的也是收益法。

现行制度关于政府补助的规定主要有：

（1）企业收到的国家拨入的专门用于技术改造、技术研究等的拨款，待项目完成后，计入资本公积；〔2〕企业按规定实际收到退还的增值税，或按销量（或工作量等）及依据国家规定的补助定额计算并按期给予的定额补贴，应于期末，按应收的补贴金额，计入补贴收入；（3）属于国家财政扶持的领域而给予的其他形式补助，企业应于收到时，计入补贴收入；（4）接受现金或非现金的捐赠，计入资本公积。因此，现行规定对于政府补助，分别采用资本法或收益法。

我国政府补助准则采用了收益法。

