

致同解读《CAS 16—政府补助》— 致同研究之企业会计准则系列（十八）

2006年2月发布的《企业会计准则第16号——政府补助》在执行中存在的一些问题，例如：（1）政府补助和收入的区分，新能源汽车价格补贴、家电下乡补贴等名义上是政府补贴，实际上与企业日常活动密切相关且构成了企业商品或服务对价的组成部分，应当作为收入而不是政府补助进行会计处理；（2）会计科目的使用，政府补助被要求计入营业外收入，但在实务中，部分补助资金与企业日常活动密切相关，不宜计入营业外收入；（3）财政贴息的会计处理，实务中关于财政贴息会计处理持有不同观点，需要予以统一规范。

2016年8月，财政部发布了《关于征求〈企业会计准则第16号——政府补助（修订）〉（征求意见稿）的函》（财办会[2016]31号），公开征求意见。

2017年5月25日，财政部正式发布了《关于印发〈企业会计准则第16号——政府补助〉的通知》（财会〔2017〕15号）（以下简称新准则），自2017年6月12日起施行。并要求对2017年1月1日存在的政府补助采用未来适用法处理，对2017年1月1日至本准则施行日之间新增的政府补助根据本准则进行调整。财政部此前发布的有关政府补助会计处理规定与本准则不一致的，以本准则为准。

新的政府补助准则修订的主要内容包括：

（1）增加政府补助的两大特征，明确政府补助准则的适用范围

新准则增加了政府补助的特征，包括无偿性和来源于政府的经济资源，以便于区分企业从政府取得的经济资源是政府补助、政府资本性投资还是政府购买服务。

明确政府以投资者身份向企业投入资本，享有相应的所有者权益，不适用政府补助准则。

明确企业从政府取得的经济资源，如果与企业销售商品或提供服务等活动密切相关，且是企业商品或服务的对价或者是对价的组成部分，适用《企业会计准则第14号——收入》等相关会计准则。

另外，针对实务中存在的政府将补助拨付给集团母公司，集团母公司再将其转拨给下属子公司时，下属子公司是否可以确认政府补助等类似问题，新准则进一步明确对企业收到的来源于其他机构的补助，有确凿证据表明政府是补助的实际拨付者，其他机构只是

起到代收代付的作用，则该项补助也属于来源于政府的经济资源，符合其他条件的情况下，也可以确认为政府补助。

(2) 与 IFRS 趋同，允许政府补助采用净额法

《IAS 20——政府补助的会计和政府捐助的披露》准则允许政府补助按总额或净额列报。但原政府补助准则只允许采用总额法，而新准则允许采用净额法对政府补助进行核算。

新准则明确与资产相关的政府补助，应当冲减相关资产的账面价值或确认为递延收益并分期计入损益。与收益相关的政府补助，用于补偿企业以后期间的相关成本费用或损失的，确认为递延收益，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；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。

(3) 明确政府补助相关科目的使用，新增“其他收益”报表项目

原应用指南规定，政府补助应计入营业外收入。但在实务中，部分补助资金与企业日常活动密切相关，不适宜计入营业外收入。

新准则明确了企业应当在利润表中的“营业利润”项目之上单独增加“其他收益”项目，规定与日常活动相关的政府补助计入其他收益或冲减相关成本，与企业日常活动无关的政府补助计入营业外收支。

企业有必要增设“其他收益”会计科目。

征求意见稿中使用了“日常经营活动”的表述，而在正式发布的新准则中则改为“日常活动”，与现行《企业会计准则第 14 号-收入》第二条中“收入”定义中的“日常活动”保持一致。“日常活动”，是指企业为完成其经营目标所从事的经常性活动以及与之相关的活动。

与资产相关政府补助：

与资产相关政府补助	总额法	净额法
与日常活动相关	资产负债表：货币资金（或应收款项）、递延收益 利润表：递延收益分配入“其他收益” 已确认的政府补助退回：先冲减递延收益，不足部分再计入当期损益	资产负债表：货币资金（或应收款项）、冲减资产的账面价值 利润表：进损益的折旧摊销费用减少 已确认的政府补助退回：调整资产账面价值
与日常活动无关	资产负债表：货币资金（或应收款项）、递延收益 利润表：递延收益分配入“营业外收入” 已确认的政府补助退回：先冲减递	资产负债表：货币资金（或应收款项）、冲减资产的账面价值 利润表：进损益的折旧摊销费用减少 已确认的政府补助退回：调整资产

	延收益，不足部分再计入当期损益	账面价值
--	-----------------	------

与收益相关的政府补助-补偿企业以后期间的相关成本费用或损失的：

与收益相关的政府补助-补偿以后期间的	总额法	净额法
与日常活动相关	资产负债表：货币资金（或应收款项）、递延收益 利润表：递延收益分摊入“其他收益” 已确认的政府补助退回：先冲减递延收益，不足部分再计入当期损益	资产负债表：货币资金（或应收款项）、递延收益 利润表：递延收益分期冲减相关成本费用 已确认的政府补助退回：先冲减递延收益，不足部分再计入当期损益
与日常活动无关	资产负债表：货币资金（或应收款项）、递延收益 利润表：递延收益分配入“营业外收入” 已确认的政府补助退回：先冲减递延收益，不足部分再计入当期损益	资产负债表：货币资金（或应收款项）、递延收益 利润表：冲减营业外支出 已确认的政府补助退回：先冲减递延收益，不足部分再计入当期损益

与收益相关的政府补助-补偿企业已发生的相关成本费用或损失的：

与收益相关的政府补助-补偿已发生的	总额法	净额法
与日常活动相关	资产负债表：货币资金（或应收款项） 利润表：计入当期“其他收益” 已确认的政府补助退回：直接计入当期损益	资产负债表：货币资金（或应收款项） 利润表：冲减相关成本费用 已确认的政府补助退回：直接计入当期损益
与日常活动无关	资产负债表：货币资金（或应收款项） 利润表：计入当期“营业外收入” 已确认的政府补助退回：直接计入当期损益	资产负债表：货币资金（或应收款项） 利润表：冲减营业外支出 已确认的政府补助退回：直接计入当期损益

（4）对财政贴息的会计处理做了更加详细的规定

新准则对于财政贴息的会计处理做了更加详细的规定，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受益企业两种情况，为企业提供了不同的核算方法。

对于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的，企业可以选择下列方法之一进行会计处理：

(a) 以实际收到的借款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相关借款费用。

(b) 以借款的公允价值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内采用实际利率法摊销，冲减相关借款费用。

对于财政将贴息资金直接拨付给企业，企业应当将对应的贴息冲减相关借款费用。

(5) 修改了与资产相关政府补助的摊销方法

原准则规定“与资产相关的政府补助，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。”。而新准则规定“与资产相关的政府补助，应当确认为递延收益，并在相关资产使用寿命内按**合理、系统的方法**分期计入损益。”

新准则更强调与资产相关政府补助的摊销方法应当结合各项资产未来经济利益的消耗方式，采用合理系统的方法分摊，而非一定要按照平均法分摊。

(6) 将原准则应用指南和企业会计准则讲解中的内容提到准则正文中

新准则将原准则应用指南和企业会计准则讲解中的部分内容提到准则正文中。

例如，相关资产在使用寿命结束前被出售、转让、报废或发生毁损的，应当将尚未分配的递延收益余额转入资产处置当期的损益。

再如，对同时包含与资产相关部分和与收益相关部分的政府补助，应当区分不同部分分别进行会计处理；难以区分的，应当整体归类为与收益相关的政府补助。

《企业会计准则第 16 号——政府补助》2006 版与 2017 修订版对比如下：

2006 《CAS 16—政府补助》	2017 《CAS 16—政府补助》	新旧差异
第一章 总则	第一章 总则	
第一条 为了规范政府补助的确认、计量和相关信息的披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。	第一条 为了规范政府补助的确认、计量和列报，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。	新旧一致
第二条 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。	第二条 本准则中的政府补助，是指企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产。	定义一致； 调整结构
《企业会计准则讲解（2010）》第十七章政府补助：政府补助准则规范的政府补助主要有如下特征： 一是无偿性。无偿性是政府补助的基本特征。 二是 直接取得资产 。政府补助是企业从	第三条 政府补助具有下列特征： （一）来源于政府的经济资源。对于企业收到的来源于其他方的补助，有确凿证据表明政府是补助的实际拨付者， 其他方只起到代收代付作用的 ，该项补助也属于来源于政府的经济资源。	不再强调从政府直接取得，明确政府是实际拨付者，其他方代收代付的，也属于来源于

2006 《CAS 16—政府补助》	2017 《CAS 16—政府补助》	新旧差异
政府直接取得的资产，包括货币性资产和非货币性资产，形成企业的收益。	(二) 无偿性。即企业取得来源于政府的经济资源，不需要向政府交付商品或服务等对价。	政府； 定义“无偿性”——无对价
第三条 政府补助分为与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助。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。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。	第四条 政府补助分为与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助。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。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。	新旧一致
<p>第四条 下列各项适用其他相关会计准则：</p> <p>(一) 债务豁免，适用《企业会计准则第 12 号——债务重组》。</p> <p>(二) 所得税减免，适用《企业会计准则第 18 号——所得税》。</p> <p>第二条 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。</p>	<p>第五条 下列各项适用其他相关会计准则：</p> <p>(一) 企业从政府取得的经济资源，如果与企业销售商品或提供服务等活动密切相关，且是企业商品或服务的对价或者是对价的组成部分，适用《企业会计准则第 14 号——收入》等相关会计准则。</p> <p>(二) 所得税减免，适用《企业会计准则第 18 号——所得税》。</p> <p>政府以投资者身份向企业投入资本，享有相应的所有者权益，不适用本准则。</p>	<p>明确日常活动中向政府收取对价的，适用收入准则；</p> <p>债务豁免可能适用政府补助准则</p>
第二章 确认和计量	第二章 确认和计量	
<p>第五条 政府补助同时满足下列条件的，才能予以确认：</p> <p>(一) 企业能够满足政府补助所附条件；</p> <p>(二) 企业能够收到政府补助。</p>	<p>第六条 政府补助同时满足下列条件的，才能予以确认：</p> <p>(一) 企业能够满足政府补助所附条件；</p> <p>(二) 企业能够收到政府补助。</p>	<p>新旧一致</p> <p>政府补助的确认要以存在合理保证为前提。</p>
<p>第六条 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。</p>	<p>第七条 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。</p>	<p>新旧一致</p>
<p>第七条 与资产相关的政府补助，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，按照名义金额计量的政府补助，直接计入当期损益。</p> <p>CAS 16 应用指南：相关资产在使用寿命结束前被出售、转让、报废或发生毁损的，应将尚未分配的递延收益余额一次性转入资产处置当期的损益（营业外收入）。</p>	<p>第八条 与资产相关的政府补助，应当冲减相关资产的账面价值或确认为递延收益。与资产相关的政府补助确认为递延收益的，应当在相关资产使用寿命内按照合理、系统的方法分期计入损益。按照名义金额计量的政府补助，直接计入当期损益。</p> <p>相关资产在使用寿命结束前被出售、转让、报废或发生毁损的，应当将尚未分配的相关递延收益余额转入资产处置当期的损益。</p>	<p>允许采用净额法核算与资产相关的政府补助，与 IAS 20.26/27 一致；递延收益的摊销由平均分配改为“按照合理、系统的方法”，与 IAS 20 一致；计入损益的具</p>

2006 《CAS 16—政府补助》	2017 《CAS 16—政府补助》	新旧差异
		体项目见第十一条，包括“其他收益”或“营业外收入”
<p>第八条 与收益相关的政府补助，应当分别下列情况处理：</p> <p>（一）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期间，计入当期损益。</p> <p>（二）用于补偿企业已发生的相关费用或损失的，直接计入当期损益。</p>	<p>第九条 与收益相关的政府补助，应当分情况按照以下规定进行会计处理：</p> <p>（一）用于补偿企业以后期间的相关成本费用或损失的，确认为递延收益，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；</p> <p>（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。</p>	<p>允许与收益相关的政府补助按净额法冲减相关成本（如按耗用的石脑油数量退还石脑油成本中所含消费税，应冲减芳烃生产成本）；</p> <p>计入损益的具体项目见第十一条，包括“其他收益”或“营业外收入”</p>
<p>《企业会计准则讲解（2010）》第十七章政府补助：企业对于综合性项目的政府补助，需要将其分解为与资产相关的部分和与收益相关的部分，分别进行会计处理；难以区分的，将政府补助整体归类为与收益相关的政府补助，视情况不同计入当期损益，或者在项目期内分期确认为当期收益。</p>	<p>第十条 对于同时包含与资产相关部分和与收益相关部分的政府补助，应当区分不同部分分别进行会计处理；难以区分的，应当整体归类为与收益相关的政府补助。</p>	<p>基本原则一致；将原讲解中的内容补充到准则正文中</p>
<p>CAS 16 应用指南：用于补偿企业已发生的相关费用或损失的，取得时直接计入当期损益（营业外收入）。</p>	<p>第十一条 与企业日常活动相关的政府补助，应当按照经济业务实质，计入其他收益或冲减相关成本费用。与企业日常活动无关的政府补助，应当计入营业外收支。</p>	<p>与日常活动相关的政府补助，可计入其他收益或冲减相关成本费用；新增“其他收益”报表项目</p>
<p>《企业财务通则解读》属于贷款贴息、专项经费补助的财政资金...这类资金一般是对企业特定经济活动支付的成本费用的补偿，因此，企业使用这类资金时，作为收益处理。</p>	<p>第十二条 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，分别按照本准则第十三条和第十四条进行会计处理。</p>	<p>财政贴息按拨付对象分别进行会计处理</p>
<p>《基本建设财务规则》（财政部第 81 号令）第十四条</p> <p>经营性项目取得的财政贴息，项目建设期间收到的，冲减项目建设成本；项目竣工后收到的，按照国家财务、会计制</p>	<p>第十三条 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的，企业可以选择下列方法之一进行会计处理：</p> <p>（一）以实际收到的借款金额作为借款的</p>	<p>明确从银行取得财政贴息贷款的，可选择处理方式：简化处理或与 IAS 20.</p>

2006 《CAS 16—政府补助》	2017 《CAS 16—政府补助》	新旧差异
<p>度的有关规定处理。</p> <p>非经营性项目取得的财政资金，按照国家行政、事业单位财务、会计制度的有关规定处理。</p>	<p>入账价值，按照借款本金和该政策性优惠利率计算相关借款费用。</p> <p>(二)以借款的公允价值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内采用实际利率法摊销，冲减相关借款费用。</p> <p>企业选择了上述两种方法之一后，应当一致地运用，不得随意变更。</p> <p>第十四条 财政将贴息资金直接拨付给企业，企业应当将对应的贴息冲减相关借款费用。</p>	<p>10A 保持一致 (公允价值计量并调整实际利率)</p> <p>直接取得财政贴息的，冲减借款费用</p>
<p>第九条 已确认的政府补助需要返还的，应当分别下列情况处理：</p> <p>(一)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。</p> <p>(二)不存在相关递延收益的，直接计入当期损益。</p>	<p>第十五条 已确认的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：</p> <p>(一)初始确认时冲减相关资产账面价值的，调整资产账面价值；</p> <p>(二)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；</p> <p>(三)属于其他情况的，直接计入当期损益。</p>	<p>原采用净额法处理的，退回时调整资产账面价值</p>
<p>第三章 披露</p>	<p>第三章 披露</p>	
	<p>第十六条 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。</p>	<p>在“营业利润”项目之上新增报表项目“其他收益”</p>
<p>第十条 企业应当在附注中披露与政府补助有关的下列信息：</p> <p>(一)政府补助的种类及金额。</p> <p>(二)计入当期损益的政府补助金额。</p> <p>(三)本期返还的政府补助金额及原因。</p>	<p>第十七条 企业应当在附注中单独披露与政府补助有关的下列信息：</p> <p>(一)政府补助的种类、金额和列报项目；</p> <p>(二)计入当期损益的政府补助金额；</p> <p>(三)本期退回的政府补助金额及原因。</p>	<p>要求披露政府补助的列报项目</p>
	<p>第四章 衔接规定</p>	
	<p>第十八条 企业对2017年1月1日存在的政府补助采用未来适用法处理，对2017年1月1日至本准则施行日之间新增的政府补助根据本准则进行调整。</p>	<p>2017年1月1日起按新准则执行</p>
	<p>第五章 附则</p>	
	<p>第十九条 本准则自2017年6月12日起施行。</p>	<p>明确实施日期</p>
	<p>第二十条 2006年2月15日财政部印发的《财政部关于印发〈企业会计准则第1号</p>	<p>明确此前发布的规定与本准</p>

2006 《CAS 16—政府补助》	2017 《CAS 16—政府补助》	新旧差异
	<p>——存货》等 38 项具体准则的通知》（财会〔2006〕3 号）中的《企业会计准则第 16 号——政府补助》同时废止。</p> <p>财政部此前发布的有关政府补助会计处理规定与本准则不一致的，以本准则为准。</p>	<p>则不一致的，以新准则为准</p>



www.grantthornton.cn

© 2017 致同会计师事务所（特殊普通合伙）。版权所有。

“Grant Thornton（致同）”是指 Grant Thornton 成员所在提供审计、税务和咨询服务时所使用的品牌，并按语境的要求可指一家或多家成员所。

致同会计师事务所（特殊普通合伙）是 Grant Thornton International Ltd (GTIL, 致同国际) 的成员所。GTIL(致同国际)与各成员所并非全球合伙关系。GTIL(致同国际)和各成员所是独立的法律实体。服务由各成员所提供。GTIL(致同国际)不向客户提供服务。GTIL(致同国际)与各成员所并非彼此的代理，彼此间不存在任何义务，也不为彼此的行为或疏漏承担任何责任。