

民國 105 年發布

企業會計準則公報第二十一號

政府補助及政府補助

說明：以下範例乃舉例性質，所例舉之交易僅供參考，並不考慮遞延所得稅影響數，實際交易內容仍必須符合相關法令規範。

範例一 與收益有關之補助

- 本例重點：認列與衡量企業取得與收益有關之政府補助及在財務報表之表達。
- 引用條文：第四條、第七條至第八條及第十四條。
- 適用情況：企業取得資產有關以外之政府補助。

情況一 依計畫已發生之費用取得補助

情況二 依未來之計畫取得補助

情況一 依計畫已發生之費用取得補助

承德公司於20X1年依照主管機關「軟體工業五年發展計畫」提出申請補助款，該計畫規定凡符合申請資格之國內軟體業者所提之軟體新產品開發計畫，若能通過計畫審查即可獲得人事費、委外測試驗證、技術移轉費及其他經審查委員會專案核准費用總和50%之補助款(開發之所有支出均於達成技術可行性之前發生)，軟體新產品開發計畫完成之後，受輔導廠商可完全取得開發產品之智慧財產權及所有權，但除產品使用授權外，其餘對第三者之轉讓、授權，均應透過主管機關同意後始得行之。

承德公司於20X1年3月1日提出新產品開發計畫，計畫於20X1年6月1日通過審查，並於20X1年10月31日完成。當年度該計畫於3月1日、6月1日及9月30日分別發生研究發展費用支出\$20,000,000、\$20,000,000及\$30,000,000。承德公司於20X1年10月31日取得主管機關對前述已發生成本之補助款\$35,000,000，其20X1年相關分錄如下：

20X1/3/1	研究發展費用	20,000,000	
	現金		20,000,000

說明：發生計畫之研究發展費用支出\$20,000,000。

20X1/6/1	研究發展費用	20,000,000	
	現金		20,000,000
	其他應收款	20,000,000	
	政府補助之利益		20,000,000
	說明：發生計畫之研究發展費用支出\$20,000,000，並按比例認列政府補助之利益\$20,000,000（ $(\$20,000,000 + \$20,000,000) \times 50\%$ ）。		
20X1/9/30	研究發展費用	30,000,000	
	現金		30,000,000
	其他應收款	15,000,000	
	政府補助之利益		15,000,000
	說明：發生計畫之研究發展費用支出\$30,000,000，並按比例認列政府補助之利益\$15,000,000（ $\$30,000,000 \times 50\%$ ）。		
20X1/10/31	現金	35,000,000	
	其他應收款		35,000,000
	說明：收到主管機關研究開發補助款\$35,000,000。		

情況二 依未來之計畫取得補助

承德公司於20X2年1月1日取得主管機關「採用雲端運算之防毒軟體」研究開發補助款\$50,000,000，供該公司未來之軟體新產品開發計畫，預期研究發展費用支出於未來五年內平均發生，且當年度該計畫之研究發展費用支出\$30,000,000佔估計總成本\$150,000,000之五分之一，承德公司於20X2年應作分錄如下：

20X2/1/1	現金	50,000,000	
	遞延政府補助之利益		50,000,000
	說明：收到主管機關軟體新產品研究開發補助款\$50,000,000。		
	註：此參考範例為例示政府補助之會計處理，茲將承德公司尚未符合企業會計準則公報第二十一號第四條所列之認列條件之政府補助簡化以「遞延政府補助之利益」之項目表達。承德公司於編製財務報表時，仍應將報導期間結束後十二個月內將實現之遞延政府補助之利益分類為流動負債。		
20X2/12/31	研究發展費用	30,000,000	
	現金		30,000,000
	說明：本年度計畫之研究發展費用支出\$30,000,000。		
	遞延政府補助之利益	10,000,000	
	政府補助之利益		10,000,000
	說明：期末認列政府補助之利益\$10,000,000（ $\$50,000,000 \times 1/5 = \$10,000,000$ ）。		

資產負債表與綜合損益表之表達

沿情況一及情況二，承德公司 20X2 年及 20X1 年 12 月 31 日資產負債表與政府補助有關之表達如下：

承德公司		
資產負債表（部分）		
20X2 年 12 月 31 日及 20X1 年 12 月 31 日		
	20X2 年 12 月 31 日	20X1 年 12 月 31 日
流動負債		
遞延政府補助之利益－流動	\$10,000,000	—
非流動負債		
遞延政府補助之利益－非流動	\$30,000,000	—

承德公司 20X2 年及 20X1 年度綜合損益表中與政府補助有關之表達如下：

方法一 單獨表達或列入如「營業外收益及費損」之標題下表達

承德公司		
綜合損益表（部分）		
20X2 年及 20X1 年 1 月 1 日至 12 月 31 日		
	20X2 年度	20X1 年度
研究發展費用	\$30,000,000	\$70,000,000
營業外收益及費損		
政府補助之利益	10,000,000	35,000,000

方法二 於報導相關費用時將其減除

承德公司		
綜合損益表（部分）		
20X2 年及 20X1 年 1 月 1 日至 12 月 31 日		
	20X2 年度	20X1 年度
研究發展費用淨額 ¹	\$20,000,000	\$35,000,000

¹承德公司應於財務報表附註中說明研究發展費用總額於扣除政府補助之利益後，以淨額列示於綜合損益表。

範例二 與資產有關之補助

- 本例重點：認列與衡量企業取得與資產有關之政府補助及在財務報表之表達。
- 引用條文：第十二條。
- 適用情況：企業以購買、建造或其他方式取得長期資產為主要條件而取得之政府補助。

情況一 與非折舊性資產有關之補助

情況二 與折舊性資產有關之補助

台北公司向政府提出申請補助款，該補助款包括：

專供研究活動使用之土地成本	\$ 50,000,000
專供研究活動使用之試驗設備成本	<u>200,000,000</u>
合計	<u>\$ 250,000,000</u>

情況一 與非折舊性資產有關之補助

台北公司於 20X1 年 1 月 1 日收到土地成本之政府補助款 \$50,000,000，購置專供研究活動使用之土地，並依政府補助條件於 20X2 年 1 月 1 日在該土地上完成開發建築物，預估建築物耐用年限及進行研發活動之期間均為 20 年，無殘值，採直線法提列折舊，台北公司於 20X1 年及 20X2 年應作之政府補助相關分錄如下：

20X1/1/1	現金	50,000,000	
	遞延政府補助之利益		50,000,000
	說明：收到土地成本之補助款 \$50,000,000。		
20X1/1/1	土地—成本	50,000,000	
	現金		50,000,000
	說明：購置專供研究活動使用之土地成本 \$50,000,000。		
20X1/12/31	無分錄。		
	說明：該公司所投入之廠房成本於 20X1 年尚未提列折舊，故不得於當期認列政府補助之利益。		
20X2/12/31	遞延政府補助之利益	2,500,000	
	政府補助之利益		2,500,000
	說明：於地上建物耐用年限（20 年）內，分期攤銷已實現遞延政府補助之利益（\$50,000,000 ÷ 20 年 = \$2,500,000），期末認列為政府補助之利益 \$2,500,000。		

情況二 與折舊性資產有關之補助

台北公司於 20X2 年 1 月 1 日收到試驗設備之補助款 \$200,000,000，並購置專供

研究活動使用之試驗設備，其應作分錄如下：

20X2/1/1	現金	200,000,000	
	遞延政府補助之利益		200,000,000
	說明：收到試驗設備補助款\$200,000,000。		

20X2/1/1	機器設備—成本	200,000,000	
	現金		200,000,000
	說明：購置研究使用之試驗設備\$200,000,000。		

預估該試驗設備之耐用年限 10 年，無殘值，採直線法提列折舊，則年底應作分錄如下：

20X2/12/31	折舊	20,000,000	
	累計折舊—機器設備		20,000,000
	說明：期末提列折舊\$20,000,000（\$200,000,000÷10 年=\$20,000,000）。		
20X2/12/31	遞延政府補助之利益	20,000,000	
	政府補助之利益		20,000,000
	說明：於試驗設備耐用年限（10 年）內，分期攤銷已實現遞延政府補助之利益（\$200,000,000÷10 年=\$20,000,000），期末認列為政府補助之利益\$20,000,000。		

資產負債表與綜合損益表之表達

台北公司 20X2 年及 20X1 年 12 月 31 日之資產負債表，與 20X2 年度及 20X1 年度之綜合損益表中與政府補助有關之表達如下：

方法一 將補助認列為遞延收益，並於資產耐用年限內依有系統之基礎將該遞延收益認列於損益。

台北公司		
資產負債表（部分）		
20X2 年 12 月 31 日及 20X1 年 12 月 31 日		
	20X2 年 12 月 31 日	20X1 年 12 月 31 日
不動產、廠房及設備		
土地	\$ 50,000,000	\$ 50,000,000
機器設備	\$200,000,000	\$ —
減：累計折舊	(20,000,000)	—
機器設備淨額	\$180,000,000	\$ —
非流動負債		
遞延政府補助之利益－非流動	\$227,500,000 ²	\$ 50,000,000 ¹

¹ 20X1 年 12 月 31 日之遞延政府補助之利益為土地之補助款\$50,000,000。

² 20X2 年 12 月 31 日之遞延政府補助之利益包括土地之補助款\$47,500,000 及試驗設備之補助款\$180,000,000，共計\$227,500,000。

台北公司		
綜合損益表（部分）		
20X2 年及 20X1 年 1 月 1 月至 12 月 31 日		
	20X2 年度	20X1 年度
折舊	\$20,000,000	\$ —
營業外收益及費損		
政府補助之利益	\$22,500,000	\$ —

方法二 減除該補助以計算資產之帳面金額，並透過減少之折舊，於折舊性資產耐用年限內將補助認列於損益。

台北公司		
資產負債表（部分）		
20X2 年 12 月 31 日及 20X1 年 12 月 31 日		
	20X2 年 12 月 31 日	20X1 年 12 月 31 日
不動產、廠房及設備		
土地	\$ 50,000,000	\$ 50,000,000
減：遞延政府補助之利益	(47,500,000)	(50,000,000)
土地淨額	\$ 2,500,000	\$ —
機器設備	\$ 200,000,000	\$ —
減：遞延政府補助之利益	(180,000,000)	—
累計折舊	(20,000,000)	—
機器設備淨額	\$ —	\$ —

台北公司		
綜合損益表（部分）		
20X2 年及 20X1 年 1 月 1 月至 12 月 31 日		
	20X2 年度	20X1 年度
折舊	\$ 20,000,000	\$ —
減：政府補助之利益	(20,000,000)	—
認列於損益之折舊淨額	\$ —	\$ —
營業外收益及費損		
政府補助之利益	\$ 2,500,000 ³	\$ —

³ 因土地並無折舊故列於營業外收益及費損項下。

範例三 政府補助之返還

- 本例重點：說明政府補助須返還之處理。
- 引用條文：第十一條。
- 適用情況：企業因故未能成就政府補助要求事項，需返還一部或全部之政府補助。
 - 情況一 政府要求返還全部補助款
 - 情況二 政府要求返還部分補助款

沿範例一之情況二，承德公司於 20X4 年 4 月 1 日因「採用雲端運算之防毒軟體」研發計畫未能有效執行，主管機關決定要求其返還補助款。承德公司於 20X4 年 1 月 1 日帳列未攤銷之遞延政府補助之利益為\$30,000,000。

遞延政府補助之利益			
20X2/12/31	\$10,000,000	20X2/1/1	\$ 50,000,000
20X3/12/31	10,000,000		
20X4/3/31	2,500,000		
		20X4/3/31	<u>\$ 27,500,000</u>

情況一 政府要求返還補助款\$50,000,000

20X4/4/1	遞延政府補助之利益	27,500,000	
	其他營業費用	22,500,000	
	現金		50,000,000

說明：返還與收益有關之政府補助款\$50,000,000，應將以前年度多認列之補助收入，於補助返還時立即全數認列為費用。

情況二 政府要求返還補助款\$22,000,000

20X4/4/1	遞延政府補助之利益	22,000,000	
	現金		22,000,000

說明：返還與收益有關之政府補助款\$22,000,000，並沖銷未攤銷遞延政府補助之利益\$22,000,000，未攤銷遞延政府補助之利益餘額\$5,500,000，則於剩餘之 2.75 年攤銷。

範例四 與生物資產有關之政府補助

- 本例重點：企業取得與生物資產有關之政府補助之認列與衡量及在財務報表之表達。
- 引用條文：第十條。
- 適用情況：企業取得與生物資產有關之政府補助。
 - 情況一 生物資產以公允價值模式衡量、政府補助之條件尚未成就
 - 情況二 生物資產以成本模式衡量、政府補助之條件尚未成就
 - 情況三 生物資產以公允價值模式衡量、政府補助之條件部分成就
 - 情況四 生物資產以成本模式衡量、政府補助之條件部分成就

情況一 生物資產以公允價值模式衡量、政府補助之條件尚未成就

承德公司於 20X1 年依照政府「果樹栽培六年發展計畫」提出申請補助款，該計畫規定凡符合申請資格之果樹栽培業者所提之果樹栽種計畫，若能通過計畫審查即可獲得果樹栽種支出總和 80% 之補助款。該計畫亦規定申請之果樹栽培業者若於栽種計畫審查通過後栽種果樹未滿六年，須退還全部政府補助。

承德公司於 20X1 年 1 月 1 日提出果樹栽種計畫，計畫於 20X1 年 3 月 1 日通過審查，並開始栽種。針對該果樹，承德公司係依企業會計準則公報第十七號「生物資產」之規定以公允價值減出售成本衡量。當年度該計畫於 3 月 1 日發生果樹栽種支出 \$14,000,000，另於 9 月 1 日發生栽種支出 \$1,000,000，所栽種之果樹於 20X1 年 3 月 1 日及 20X1 年 12 月 31 日之公允價值減出售成本分別為 14,000,000 及 15,600,000。承德公司於 20X1 至 20X6 各年度 12 月 31 日及 20X7 年 2 月 28 日取得主管機關對當年度已發生栽種支出 80% 之補助款，後續 20X2 年 1 月 1 日至 20X7 年 2 月 28 日每月發生栽種支出 \$100,000，承德公司與該政府補助有關之分錄如下：

20X1/3/1	各項費用	14,000,000	
	現金		14,000,000
	說明：發生栽種果樹支出 \$14,000,000。		
	生產性生物資產—非流動	14,000,000	
	當期原始認列生物資產之利益		14,000,000
	說明：生物資產原始認列時以公允價值減出售成本衡量。		
20X1/9/1	各項費用	1,000,000	
	現金		1,000,000
	說明：發生栽種果樹支出 \$1,000,000。		
20X1/12/31	現金	12,000,000	
	遞延政府補助之利益		12,000,000
	說明：收到主管機關果樹栽種 80% 輔導補助款 \$12,000,000 (\$15,000,000×80%)。		
	生產性生物資產公允價值減出售成本累	1,600,000	
	計變動數—非流動		
	生物資產當期公允價值減出售成本		1,600,000
	之變動之利益		
	說明：認列生物資產之公允價值減出售成本之變動 (\$15,600,000—\$14,000,000)。承德公司應依企業會計準則公報第十七號「生物資產」之規定於每一報導期間結束日以公允價值減出售成本		

衡量生物資產。

20X2/1/1	至 各項費用	100,000	
20X7/2/28	各月 現金		100,000
	說明：20X2 年 1 月 1 日至 20X7 年 2 月 28 日每月發生栽種果樹支出 \$100,000。		
20X2/12/31	至 現金	960,000	
20X6/12/31	遞延政府補助之利益		960,000
	說明：20X2 至 20X6 各年度 12 月 31 日收到主管機關果樹栽種輔導補助款 \$960,000 ($\$100,000 \times 12 \times 80\%$)。		
20X7/2/28	遞延政府補助之利益	16,800,000	
	現金	160,000	
	政府補助之利益		16,960,000
	說明：於果樹栽種滿六年時認列政府補助之利益 \$16,960,000 ($\$12,000,000 + \$960,000 \times 5 + \$100,000 \times 2 \times 80\%$)。		

情況二 生物資產以成本模式衡量、政府補助之條件尚未成就

沿情況一，惟因該果樹公允價值無法可靠衡量，故係以其成本減所有累計折舊及所有累計減損後之金額衡量。假設承德公司於 20X1 年 3 月 1 日所發生之果樹栽種支出均符合資本化之條件，預估果樹之耐用年限為 20 年，無殘值，採直線法提列折舊。所栽種之果樹於 20X1 年 12 月 31 日經評估並未發生減損且可合理確信承德公司將遵循補助所附加之條件。承德公司 20X1 年之相關分錄如下：

20X1/3/1	生產性生物資產—非流動	14,000,000	
	其他應收款	11,200,000	
	現金		14,000,000
	遞延政府補助之利益		11,200,000
	說明：發生果樹栽種支出 \$14,000,000，以及將可收到主管機關果樹栽種 80% 輔導補助款 \$11,200,000 ($\$14,000,000 \times 80\%$)。		
20X1/9/1	生產性生物資產—非流動	1,000,000	
	其他應收款	800,000	
	現金		1,000,000
	遞延政府補助之利益		800,000
	說明：發生果樹栽種支出 \$1,000,000，以及將可收到主管機關果樹栽種		

80%輔導補助款\$800,000（\$1,000,000×80%）。

20X1/12/31	現金	12,000,000	
	其他應收款		12,000,000
	說明：	收到主管機關果樹栽種輔導補助款\$12,000,000。	
	折舊 ¹	600,427	
	累計折舊—生產性生物資產—非流動		600,427
	說明：	12月31日提列折舊\$600,427 （\$14,000,000÷20×10/12+\$1,000,000÷19.5×4/12=\$600,427）。	
	遞延政府補助之利益	480,342	
	政府補助之利益 ¹		480,342
	說明：	於果樹耐用年限（20年）內，分期攤銷已實現遞延政府補助之利益（\$11,200,000÷20×10/12+\$800,000÷19.5×4/12=\$480,342），12月31日認列為政府補助之利益\$480,342。	

¹ 本範例係假設承德公司於每年年底提列折舊，企業若按月或按季提列折舊，則應配合認列相關補助收入。

情況三 生物資產以公允價值模式衡量、政府補助之條件部分成就

承德公司於20X2年1月1日取得主管機關「果樹栽培計畫」補助款\$10,000,000，供該公司未來之果樹栽種使用。該計畫規定受補助之公司在未來五年內執行果樹栽種每滿一年，即可保有補助款之五分之一，即使該計畫於次年度中止，亦無須退還。針對該果樹，承德公司係依企業會計準則公報第十七號「生物資產」之規定以公允價值減出售成本衡量。承德公司20X2年3月1日發生相關果樹栽種支出\$6,000,000，所栽種之果樹於20X2年3月1日及20X2年12月31日之公允價值減出售成本分別為\$6,000,000及\$6,200,000。承德公司於20X2年之相關分錄如下：

20X2/1/1	現金	10,000,000	
	遞延政府補助之利益		10,000,000
	說明：	收到主管機關果樹栽種補助款\$10,000,000。	
20X2/3/1	各項費用	6,000,000	
	現金		6,000,000
	說明：	發生栽種果樹支出\$6,000,000。	

	生產性生物資產－非流動	6,000,000	
	當期原始認列生物資產之利益		6,000,000
	說明：生物資產原始認列時以公允價值減出售成本衡量。		
20X2/12/31	生產性生物資產公允價值減出售成本累	200,000	
	計變動數－非流動		
	生物資產當期公允價值減出售成本		200,000
	之變動之利益		
	說明：認列生物資產之公允價值減出售成本之變動（\$6,200,000－\$6,000,000）。承德公司應依企業會計準則公報第十七號「生物資產」之規定於每一報導期間結束日以公允價值減出售成本衡量生物資產。		
	遞延政府補助之利益	2,000,000	
	政府補助之利益		2,000,000
	說明：期末認列政府補助之利益\$2,000,000（\$10,000,000×1/5）。		

情況四 生物資產以成本模式衡量、政府補助之條件部分成就

沿情況三，惟因該果樹公允價值無法可靠衡量，故係以其成本減所有累計折舊及所有累計減損損失衡量。假設承德公司於 20X2 年 3 月 1 日所發生之果樹栽種支出均符合資本化之條件，預估果樹之耐用年限為 20 年，無殘值，採直線法提列折舊。所栽種之果樹於 20X2 年 12 月 31 日經評估並未發生減損且可合理確信承德公司將遵循補助所附加之條件。承德公司於 20X2 年之相關分錄如下：

20X2/1/1	現金	10,000,000	
	遞延政府補助之利益		10,000,000
	說明：收到主管機關果樹栽種補助款\$10,000,000。		
20X2/3/1	生產性生物資產－非流動	6,000,000	
	現金		6,000,000
	說明：發生栽種果樹支出\$6,000,000。		
20X2/12/31	折舊 ²	250,000	
	累計折舊－生產性生物資產－非流動		250,000
	說明：12 月 31 日提列折舊\$250,000（\$6,000,000÷20×10/12＝\$250,000）。		
	遞延政府補助之利益	416,667	

政府補助之利益²

416,667

說明：於果樹耐用年限(20年)內，分期攤銷已實現遞延政府補助之利益($\$10,000,000 \div 20 \times 10/12 = \$416,667$)，12月31日認列為政府補助之利益\$416,667。

² 本範例係假設承德公司於每年年底提列折舊，企業若按月或按季提列折舊，則應配合認列相關補助收入。

