

# 与资产相关的政府补助涉税处理简便方法

李承香

(玉林师范学院财务处 广西玉林 537000)

**【摘要】**与资产相关的政府补助形成长期资产时,需同时确认一项资产和一项负债(递延收益);在进行所得税处理时可分别比较资产和负债的账面价值与计税基础,以确定递延所得税影响。而本文旨在介绍另外一种更为简便的处理方法,供相关领域的会计实践参考。

**【关键词】**政府补助 计税基础 涉税处理

会计准则中对企业所得税的核算采用资产负债表债务法,将关注的重心由利润表转向资产负债表,即在确认资产、负债的账面价值与计税基础的基础上计算暂时性差异,进而将所得税费用分解为当期应交所得税与递延所得税。对于企业收到的与资产相关的政府补助所形成的资产,在确认递延所得税影响时需结合政府补助的性质分别考虑,在处理上除了按照常规方法进行,还可采取另外一种简便方法。本文将对两种方法进行比较研究。

## 一、与资产相关的政府补助涉税处理的两种方法

实务中,对于与资产相关的政府补助,在会计上确认该资产的同时确认递延收益,在相关资产使用寿命内平均分配,计入当期损益。在涉税处理方面,应当首先按照《财政性资金、行政事业性收费、政府性基金有关企业所得税政策》(财税[2008]151号)和《财政部、国家税务总局关于专项用途财政性资金企业所得税处理问题的通知》(财税[2011]70号)的规定判断所涉及的与资产相关的政府补助是否属于不征税收入。<sup>①</sup>如果既不是免税收入也不是不征税收入,即属于常规的应税收入,则在以后年度,与该补助款对应的资产折旧、摊销等仍可税前扣除,即资产的计税基础仍为其原始成本,但调整后账面价值为原始成本减去递延收益余额,所以调整后账面价值小于计税基础,存在可抵扣暂时性差异。在满足确认递延所得税资产的一般条件的前提下,应当按照预计以后年度折旧期间的适用税率确认递延所得税资产。<sup>②</sup>如果属于不征税收入,则按照财税[2011]70号文件的规定,不征税收入形成资产价值对应的后续折旧、摊销额不得在以后年度税前扣除,即此时相关资产的计税基础与调整后账面价值相等,没有递延税款影响。

也就是说,对于第<sup>②</sup>种情况,无需进行递延所得税的确认和后续调整。而对于第<sup>①</sup>种情况,可以按照以下两种

方法进行所得税处理:

第一种,按常规处理,单独考虑递延收益(负债性质)是否确认递延所得税资产。即与资产相关的政府补助应先确认递延收益,然后根据资产寿命分期摊入营业外收入。由于税法规定涉税政府补助应一律并入实际收到年度的应税所得,导致“递延收益”这一负债科目账面价值大于其计税基础而产生可抵扣暂时性差异,并在该暂时性差异事项符合《企业会计准则第18号——所得税》规定的递延所得税资产确认条件的前提下确认递延所得税资产。需注意的是,在此模式下还需单独考虑政府补助对应资产的所得税影响,此时资产的账面价值无需调整。

第二种,不单独考虑递延收益是否确认递延所得税资产的问题,而是把递延收益的余额对对应的资产账面价值中减去,得到调整后的资产账面价值,再将调整后的资产账面价值与计税基础相比较,确定暂时性差异是否存在及其金额,并在满足递延所得税资产确认条件时确认递延所得税资产。

## 二、案例解析

例:A公司2010年6月10日收到政府补助1000万元,用于购置一生产线,并自行对其进行安装,2010年6月30日该生产线达到预定可使用状态并交付使用,结转在建工程成本1400万元,A公司对该项固定资产按照年限平均法计提折旧,该设备预计使用年限为10年,预计净残值为200万元,而税法规定对该类型固定资产需采用双倍余额递减法计提折旧。假设该项政府补助属应税收入,应并入实际收到年度的应税所得。另假定A公司适用的所得税税率为25%且预计未来所得税税率不会发生变化,且未来将有足够的应税所得用于抵扣可抵扣暂时性差异。

账务处理如下:①收到政府补助时,借:银行存款1000万元;贷:递延收益1000万元。②生产线交付使用

# 政府补助款项账务处理之我见

李江山

(中兴华会计师事务所 青岛 266071)

**【摘要】**企业申请到财政补助后,可能会遇到拨款文件未能体现业务经济实质的问题,或者拨款主管部门对拨款的会计核算要求与企业会计准则有关规定相冲突。本文结合两个实例,对政府补助款项账务处理进行了探讨分析。

**【关键词】**政府补助 土地出让金 专项拨款

## 一、以政府补助形式给予企业的土地出让金优惠的账务处理

例1:某地方政府为吸引上市公司A到当地投资建设,承诺在土地出让金上给予其优惠。具体由地方政府所属土地经营公司出面与A公司签署了土地优惠协议。A公司缴纳土地出让金并开始投资建设后,地方政府以“拨付产业扶持资金,专项用于公司产业发展”的名义将上述土地出让金优惠款拨付给A公司。

时,借:固定资产——某生产线1 400万元;贷:在建工程1 400万元。③按月计提折旧时,借:生产成本等10万元;贷:累计折旧10万元 $[(1\ 400-200)\div(10\times 12)]$ 。④2010年末,在固定资产使用寿命内分摊递延收益,借:递延收益50万元 $(1\ 000\div 10\div 12\times 6)$ ;贷:营业外收入50万元。⑤2010年末,进行相关所得税处理。按照常规处理思路,2010年末递延收益的账面价值为950万元 $(1\ 000-50)$ ,根据税法要求,该项政府补助计入当年应税所得计算缴纳所得税,未来转入营业外收入后可以递延以后各期应税所得,即该项负债的计税基础为零,账面价值(950万元)与计税基础存在可抵扣暂时性差异,且根据假定条件符合递延所得税资产的确认条件,可确认递延所得税资产237.5万元 $(950\times 25\%)$ 。会计分录如下:借:递延所得税资产237.5万元;贷:所得税费用——递延所得税费用237.5万元。

另外,还需单独考虑政府补助相关资产的所得税影响,2010年末该资产账面价值为1 390万元 $(1\ 400-10)$ ,而其计税基础为1 120万元 $(1\ 400-1\ 400\times 2/10)$ ,资产账面价值大于其计税基础,产生应纳税暂时性差异270万元 $(1\ 390-1\ 120)$ ,可确认递延所得税负债67.5万元 $(270\times 25\%)$ 。会计分录如下:借:所得税费用——递延所得税费

用67.5万元;贷:递延所得税负债67.5万元。

### (一)相关规定

《企业会计准则第16号——政府补助》规定:企业不论通过何种形式取得的政府补助,在会计处理上应当划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,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。

《国际会计准则第20号——政府补助的会计和政府

用67.5万元;贷:递延所得税负债67.5万元。

而按照笔者提出的处理思路,调整后的政府补助相关资产账面价值为:资产账面价值 $(1\ 400-10)$ -递延收益余额 $(1\ 000-50)$  $=440$ (万元),相关资产的计税基础为1 120万元 $(1\ 400-1\ 400\times 2/10)$ ,资产的账面价值小于其计税基础,形成可抵扣暂时性差异,可确认递延所得税资产170万元 $[(1\ 120-440)\times 25\%]$ 。会计分录如下:借:递延所得税资产170万元;贷:所得税费用——递延所得税费用170万元。

可见,两种涉税处理的结果是一样的(递延所得税影响均为170万元),但相比之下,第二种处理方式更为简单,操作性更强。事实上,政府补助相关资产“经调整的账面价值”概念(剔除资产对应递延收益余额)不仅可应用于此,在相关资产减值问题上也会涉及,即对于存在减值迹象的政府补助相关资产,应将“经调整的账面价值”(资产账面价值与递延收益余额之差)与可收回金额进行比较,以确定是否计提减值准备以及减值准备的计提额。

### 主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 辛连珠.政府补助涉税问题研究.注册税务师,2011;7