

政府补助的所得税会计核算

江苏淮阴师范学院 蒋苏娅

新会计准则与税法对政府补助的处理存在差异,由此产生了会计计量与计税基础的暂时性差异,并导致一系列的纳税调整和递延所得税的核算。笔者现以新会计准则的规定为依据,结合税法的相关规定,讨论新会计准则下的政府补助与递延所得税。

一、会计计量与计税基础的差异

1. 新会计准则的规定。《企业会计准则第16号——政府补助》(以下简称“16号准则”)规定:①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摊,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期间,计入当期损益;③用于补偿企业已发生的相关费用或损失,或者按照名义金额计量的政府补助,直接计入当期损益。16号准则及其应用指南还规定:政府补助为货币性资产的,通常按照实际收到的金额计量;存在确凿证据表明该项补助是按照固定的定额标准拨付的,如按照实际销量或储备量与单位补贴定额计算的补助等,可以按照应收的金额计量。收到非货币性资产的,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。

2. 税法的规定。《财政部国家税务总局关于企业补贴收入征税等问题的通知》(财税[1995]81号)规定:企业取得国家财政性补贴和其他补贴收入,除国务院、财政部和国家税务总局规定不计入损益者外,应一律并入实际收到该补贴收入年度的应纳税所得额。

将新会计准则的规定与税法规定进行比较,差异应来自两个方面:①按税法规定在实际收到时计入应纳税所得额(以下简称“应税所得”),而按新会计准则规定确认为递延收益的,将构成企业所得税的可抵扣暂时性差异;②按税法规定在实际收到时计入应税所得,而根据准则规定按应收金额确认收入的,将构成企业所得税的应纳税暂时性差异。

二、相关的所得税处理

1. 会计处理与税法规定相一致时的所得税处理。企业实际收到补助(包括收到货币资金或其他资产,但不包括应按应收金额确认的,下同)时,如果直接计入当期损益,将与税法规定相一致,计税(除另有说明外,“税”均专指企业所得税)时无须因此作纳税调整。

2. 确认可抵扣暂时性差异的所得税处理。分期进行纳税调整的,如果按16号准则规定收到的政府补助(以下简称“补助”)应予递延,并按相关资产使用寿命平均分配计入当期

损益的,应按可抵扣暂时性差异进行所得税处理:①在收到补助的当年计税时,应按实际收到补助减去按16号准则规定应计入当年损益的金额后的余额,调增应税所得;②在以后各年度,应按会计上计入当年损益的该项补助,调减应税所得;③相关资产使用寿命结束前,即补助的分配期内该资产被出售、转让、报废或发生毁损的,尚未分摊的补助将全部计入当期损益,因此当年计税时应按当年实际计入损益的各项补助,调减应税所得。基本上为一次性计入损益,即按16号准则规定补助是用于补偿以后期间费用或损失的,也应比照以上规定进行纳税调整:①在实际收到补助的当年,按实收金额调增应税所得;②以后按规定在确认相关费用时转销补助,再按当年计入收入的补助金额调减应税所得。

3. 确认应纳税暂时性差异的所得税处理。根据16号准则规定,在补助实际收到之前按应收的金额确认补助收入的:①年终计税时,如果当年确认的补助尚未实际收到,应按当年以应收方式确认且计入损益的补助金额,调减应税所得;②以后年度实际收到应收补助冲减应收项目时,再按实际收到金额调增应税所得;③如果当年以应收方式确认补助且计入当期损益,年度终了前又实际收到应收补助款项的,计税时无须调整。

4. 按名义金额计量补助时的所得税处理。16号准则应用指南规定,按名义金额计量的,名义金额为1元。这一规范可操作性较差,如果实际收到拨付的资产真以1元记入资产类科目和“营业外收入”科目,计税时税务机关肯定会要求按计税价格调增应税所得,这时与计税相当的资产成本将不得在税前扣除。因此与其调增应税所得,不如按与税务机关协调的计税价格对收到资产进行计量,并按相关规定分期分配收入。

另外,依照税法规定由税务机关办理的返还所得税,不计入应税所得,因此计税时应作相应的纳税调减。

国家税务总局《关于外商投资企业和外国企业取得政府补助有关所得税处理问题的批复》(国税函[2007]408号)规定:外商投资企业取得政府补助时,除按税法规定免于征收企业所得税的项目外,均应计入收到当期的应纳税所得额征税。对于政府补助为企业长期拥有的非流动资产,或取得补助后按政府补助条件用于非流动资产的购置、建造或改良投入,该补助额不计入企业的应纳税所得额,但对该补助所购置的或形成的资产,按扣除该补助额后的价值计算成本、折旧或摊销。这一规定实际操作时与新会计准则一致,无须作纳税调整。

三、所得税会计处理

新会计准则应用指南所附的“会计科目和主要账务处理”

中关于“递延收益”、“营业外收入”科目的使用说明规定:①新会计准则下不再设置“补贴收入”科目,所有政府补助均记入“营业外收入”科目,也不再设置“应收补贴款”科目,所有按规定确认的应收补贴均在“其他应收款”科目核算。②按新会计准则规定确认的补助,不论其原因、用途,一律在入账时记入“递延收益”或“营业外收入”科目,不再分记在其他科目。

1. 不存在差异时的账务处理。收到补助按新会计准则规定应直接计入当期损益的,应按实际收到的货币金额或其他资产的公允价值,借记“银行存款”、“固定资产”、“原材料”等科目,贷记“营业外收入”科目。

2. 确认可抵扣暂时性差异的账务处理。①收到补助按规定应予递延的,应按收到的金额,借记“银行存款”科目(或“固定资产”、“原材料”等科目,下同),按当年应计入损益的金额,贷记“营业外收入”科目,按其差额,贷记“递延收益”科目;收到补助当年计税时,应按当年应交所得税减去按当年确认的相关的递延收益和当年适用的企业所得税税率(简称“适用税率”)计算的所得税后的余额,借记“所得税费用”科目,按当年确认的相关的递延收益和当年适用税率计算的所得税,借记“递延所得税资产”科目,按当年应交所得税,贷记“应交税费——应交所得税”科目(以下省略明细科目)(以上分录为假定企业当年无其他纳税调整且未预缴所得税,或预缴的所得税挂账在“应交税费”科目,下同)。②按相关资产使用寿命平均分配补助时,按应计入当年损益的金额,借记“递延收益”科目,贷记“营业外收入”科目;当年计税时,应按当年应交所得税加上按计入当年损益的以前年度补助计算的所得税,借记“所得税费用”科目,按计入当年损益的以前年度补助和适用税率计算的所得税,贷记“递延所得税资产”科目,按当年应交所得税,贷记“应交税费”科目。③相关资产在使用寿命结束前被出售、转让、报废或毁损,应将相关的递延收益余额全部转入损益,借记“递延收益”科目,贷记“营业外收入”科目。当年计税时,亦应比照以上规定转销递延所得税资产,计算所得税费用和当年应交所得税。如果在相关资产使用寿命结束前发生税率调整等事项,应按照新会计准则的规定,采用债务法调整递延所得税资产(下同)。

政府补助按规定应用于补偿以后期间的费用或损失,应比照以上规范,在实际收到补助和将补助计入损益时,确认和转销递延收益和递延所得税资产。

3. 确认应纳税暂时性差异的账务处理。①按规定以应收的形式计量补助收入的,应在符合补助确认条件时,按应收的金额,借记“其他应收款”科目,贷记“营业外收入”科目;当年计税时,应按当年应交所得税,加上当年按应收的金额确认且计入损益的补助计算的所得税,借记“所得税费用”科目,根据当年按应收金额确认且计入当年损益的补助和适用税率计算的所得税,贷记“递延所得税负债”科目,按当年应交所得税,贷记“应交税费”科目。②以后年度,原挂账的应收补助款如已实际收到,计税时应按当年应交所得税,减去按收到的应收金额计算的所得税后的余额,借记“所得税费用”科目,按收到的应收金额和适用税率计算的所得税,借记“递延所得税负债”

科目,按当年应交所得税,贷记“应交税费”科目。③当年以应收金额确认的补助年底前已实际收到,因此不作涉及所得税的账务处理。

4. 按名义金额确认收到的非货币性资产价值的账务处理。前已述及,按1元金额计量一项作为政府补助的实物资产,同时也只按1元确认应税所得,税务机关肯定不予认可而要求调增应税所得。因此笔者认为,应按与税务机关协调的计税价格作补助金额来计量相关资产,并分期分配补助计入各期收益,具体账务处理应与确认为可抵扣暂时性差异的账务处理相同。

四、案例

内资企业W上市公司进行高科技新产品开发,经向政府部门申请,由政府有关部门无偿拨付补助款60万元,用于购置新设备S,S设备预计使用寿命为4年。补助款于2008年1月1日收到。假定该公司:①在S设备使用寿命期内各期税前利润均为100万元(补助收入已分期计入损益,除该项政府补助外,每年均无其他纳税调整事项);②企业每年预缴的所得税均挂账在“应交税费”科目;③各年适用税率均为25%;④计入损益的政府补助于每年底一次确认。试作相关账务处理并作简单分析。

1. 相关计算及所得税处理。①按相关资产(S设备)使用寿命平均分配,2008年至2011年每年应确认补助收入15万元(60÷4);按补助收入计算的所得税为3.75万元(15×25%)。②各年度与补助相关的纳税调整:2008年应调增应税所得45万元(60-15);2009年至2011年三年,每年应调减应税所得15万元(60÷4)。③2008年调整后应税所得为145万元(100+45);2008年应交所得税为36.25万元(145×25%);2008年按当年计入递延收益的补助计算的所得税为11.25万元[(60-15)×25%]。④2009年至2011年三年:每年调整后应税所得85万元(100-15),每年应交所得税21.25万元(85×25%)。

2. 会计分录如下表所示(单位:万元)。

日期	摘要	借方		贷方	
		科目	金额	科目	金额
2008年 1月1日	收到 补助款	银行存款	60.00	营业外收入①	15.00
				递延收益②	45.00
2008年 12月31日	计算 所得税	所得税费用	25.00	应交税费③	36.25
		递延所得税资产	11.25		
2008年 12月31日	分配政府补 助计算所得 税	递延收益②	15.00	营业外收入①	15.00
		所得税费用	25.00	应交税费③	21.25
				递延所得税资产	3.75

注:①为“营业外收入——政府补助”科目;②为“递延收益——待分配政府补助”科目;③为“应交税费——应交所得税”科目。

3. 简单分析。①2008年至2011年四年,每年所得税费用均为25万元,与按各年税前利润计算的所得税额相等;②四个年度调整后应税所得=145+85×3=400(万元),与四年税前利润合计数相等;③四个年度应交所得税合计=36.25+21.25×3=100(万元),与按四年税前利润计算的所得税额相等。○