

# 出版企业政府补助资金的会税处理

桑广成 焦建玲 杨国莉

**摘要：**出版企业政府补助财税处理有总额法和净额法。本文认为，净额法优化了企业财务指标结果，但不能全面反映政府补助在企业的存续过程，使得资产不实、税会差异大，信息不可比。总额法遵循的是配比原则，一般通过递延收益摊销来实现配比。此外，本文还探讨了总额法下需按净额法计算资产账面价值的情形、企业重组相关政府补助的会计处理、政府补助的税务处理等。

**关键词：**政府补助；总额法；净额法；递延收益；财税处理

**中图分类号：**F234 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2022)04-0056-05

出版企业接受的政府补助资金类型多样，主要分为宣传文化专项资金和文化产业发展引导资金两大类，补贴项目包括出版物补贴、惠民书市补贴、媒体融合平台建设补贴、文化基地建设补贴、门店升级改造补贴、税收返还、各级政府奖励等。《企业会计准则第16号——政府补助》(2017年)及其应用指南(2018年)关于政府补助财税处理的有关规定，对会计人员职业判断提出了更高的要求。本文梳理出版企业政府补助财税处理中的疑点难点问题探讨，期望有助于实务人员进行恰当合理的职业判断，提升会计信息质量，为企业相关决策提供准确依据。

## 一、与政府补助有关的概念

(一) 政府补助、政府补贴、政府投资补助、政府土地收储补偿

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。政府补助主要形式包括政府对企业的无偿拨款、税收返还、财政贴息，以及无偿给予非货币性资产等。其主要特征有两个：一是直接或间接来自于政府；二是无偿取得。

政府补贴是国家为了支持某种产品的推广使用或实施文化强国战略鼓励大众阅读优秀书籍(如惠民书市)而代终端消费者支付给企业的部分货款，补贴的对象不是企业而是终端消费者，它是企业销售对价的组成部分，企业应作为营业收入核算。

政府投资补助，一般是拨款部门拨款时有文件明确要求增加资本公积或实收资本的补助。目前投资补助主要有“中央预算内固定资产投资补助”及其地方政府配套资金、以“拨改投”方式注资产业投资基金等。除此之外，其他投资补助(即便在拨付文件中称为投资补助的)一般应界定为政府补助。

政府土地收储补偿是政府按照土地和地上附着物的某一价格标准(评估价格或土地拍卖收入分成)向企业购买资产，该价格一般应高于企业资产账面价值和搬迁费用。企业从政府取得的货币补偿是企业让渡其资产获取的对价。此类交易属于互惠性交易，企业收到该款项不作为政府补助处理，而应作为处置非流动资产的收入。

(二) 与资产或与收益有关的政府补助

**作者简介：**桑广成，河北出版传媒集团有限责任公司，正高级会计师，税务师，全国高端会计(后备)人才企业类十四期学员；  
焦建玲，河北经贸大学副教授；  
杨国莉，河北经贸大学教授。

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。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，企业应当将其进行分解，区分不同部分分别进行会计处理；难以区分的，企业应当将其整体归类为与收益相关的政府补助进行会计处理。实务中不规范的做法是将可以区分的认定为难以区分的综合性政府补助。

从实务角度考虑，难以区分或企业自由裁量空间较大的综合性政府补助是与网络平台建设有关的政府补助。原因可能与形成长期资产的金额大小以及企业盈余管理有关。综合性政府补助的具体分类应有合理的判断依据。对于刻意划分为与收益有关的政府补助快速计入当期损益、增加当期利润，则有操纵利润之嫌，与准则规定相悖。

### （三）非经营性损益和经常性损益

通常在总额法下，若政府补助补偿的成本费用是营业利润之中的项目，或该补助与日常销售等经营行为密切相关，则认为该政府补助与日常活动相关，计入其他收益。计入其他收益的政府补助，除增值税即征即退等少数项目外均符合非经常性损益特征（即与公司正常业务不相关、偶发性、与公司持续性经营业绩和盈利能力不相关），属于非经常性损益。需要指出的是如企业采用净额法核算，符合条件的政府补助仍需作为非经常性损益列报。

### （四）专户存储、专款专用、专账核算

为方便查询政府补助资金的增减变化和使用轨迹，对满足确认条件的政府补助，先记入“递延收益——XX项目”科目，再区分是与资产相关还是与收益相关，再选择适用总额法还是净额法，由递延收益科目转入其他收益、营业外收入或冲减成本费用。

对于专户存储，建议设置“银行存款——XX银行——XX项目——XX名目”的明细科目，通过其查询政府补助资金的使用情况，以此实现银行存款的专户存储。对于专账核算、专款专用，建议设置辅助核算，分别在银行存款、递延收益、其他收益、营业外收入及政府补助涉及的成本费用等科目下设置明细科目或辅助核算，以清晰记录政府补助资金收取、使用、摊销的详细轨迹，实现政府补助资金在整个存续期内的专账核算。

## 二、总额法和净额法的选择

总额法是将政府补助全额确认为递延收益，之后需全

额或分期通过“其他收益”或“营业外收入”等损益科目对递延收益进行摊销。净额法将政府补助一次性在相关资产或成本费用进行扣减，会相应影响资产原值及折旧金额。总额法和净额法只是列报方式的差异，理论上不应因方法不同导致企业净利润、净资产不同。但如果所涉及的资产是生产设备，其折旧计入存货成本，存货未实现销售时，则两种方法下的结果可能会有一定差异。

### （一）采用净额法的优势

净额法的存在有其合理性，将政府补助冲减资产价值代表了为购建该资产而由企业自身负担的净成本，核算简便。特别是若无该补助则不会发生该项资产购建支出的情况下，使用净额法相对更合理。和总额法相比，净额法下资产总额、负债总额相对较低，成本费用相对较少，营业利润相对较多，其他收益或营业外收入相对较少。净额法下企业的资产负债率和产权比率都有所降低，这主要是因为净额法使得负债和资产等额下降，从而使得相应比率降低。另外，净额法下相关盈利能力指标也有小幅上升，这主要是因为净额法下，部分政府补助冲减了成本费用，使得利润率有所提高。特别是对受政府补助的生产性长期资产采用总额法核算时，由于资产折旧或摊销计入存货成本，且较净额法下金额大，故净额法下产品毛利率相对较高。

### （二）采用净额法的劣势

首先，净额法可能导致企业资产价值不实，与公允价值相差甚远，不利于企业资产管理，也给外部报表使用者解读企业报表带来了困难，不利于提升财务报告信息的决策有用性。其次，净额法不能全面反映政府补助在企业的存续过程，还会导致税会差异加大，大幅增加财会人员的工作量。第三，净额法提供的有效信息较少，上市公司摘录非经常性损益时容易遗漏。第四，不同企业的生产性长期资产有无政府补助时，采用总额法毛利率在不同企业间横向可比，而采用净额法则横向不可比（有政府补助的企业毛利率高）。

### （三）特殊情况的选择

依据准则规定，企业对增值税即征即退、消费税退税只能采用总额法，对财政贴息只能采用净额法，除此之外的政府补助，企业可自行选择总额法或净额法。但出于核算复杂度和工作量考虑，对采用净额法下跨期冲减成本科目出现负数的，会造成外部信息使用者的不解；对冲减工资性支出的，会影响福利费、工会经费、教育经费的计提基数，从而涉及复杂的纳税调整。因此建议采用总额法。

企业应当根据经济业务的实质，判断某一类政府补助业务处理应当采用总额法还是净额法。

### 三、递延收益的摊销期限和方法

净额法直接冲减成本费用，不涉及递延收益摊销。总额法下，无论是与资产还是与收益有关政府补助形成的递延收益均采用系统合理的方法摊销，其摊销内在逻辑是遵循“收入费用相配比”原则，要实现政府补助与作为补助对象的支出在利润表中的合理配比，即递延收益转化为其他收益的进度与金额要匹配政府补助对象损耗计入费用的进度与金额，因此其摊销方法包括但不限于如下方法：

#### （一）与资产相关的政府补助

1. 与固定资产或无形资产有关的政府补助。总额法下，在相关长期资产投入使用之前取得政府补助的，递延收益的摊销期限与该资产的折旧或摊销期限相同；在相关长期资产投入使用之后取得政府补助的，递延收益摊销期限为该资产的剩余折旧或摊销期限。递延收益应按照合理、系统的方法在摊销期限内分期计入当期收益，递延收益摊销方法应与资产的折旧或摊销方法保持一致，即若资产使用直线法计提折旧，递延收益也应采用直线法摊销；资产使用加速折旧法，递延收益也应采用同样的方法加速摊销。

2. 与长期的股权投资有关的政府补助。如果企业政府补助对象为长期的股权投资，根据其持股比例或控制情况，在会计核算时可能会有三种情况：一是确认为“长期股权投资”按成本法核算，二是确认为“长期股权投资”按权益法核算，三是确认为“其他权益工具投资”按公允价值计量。

实务中，与长期股权投资有关的政府补助的递延收益的摊销方法有四种：一是收到政府补助时计入递延收益，取得长期的股权投资时，将递延收益一次性转入其他收益；二是在股权处置时将递延收益一次性转入其他收益；三是采用“五五摊销法”在股权投出和处置时各摊销50%；四是若被投资企业有明确的存续期（如私募股权基金），则投资企业可按存续期平均摊销递延收益，如果出现存续期未满足退出时则一次性将递延收益余额转入其他收益。第一、二种方法简便、可操作性强，但与准则规定的在相关资产使用寿命内按合理、系统的方法分期计入损益的规定不符。鉴于递延收益难以与长期的股权投资费用化进行配比摊销，采用第三种方法可一定程度弥补前两种方法的不足。第四种方法仅适用某些特定情况，不通用。

#### （二）与收益相关的政府补助

对于相同或类似的政府补助，企业一般应一贯地采用相同摊销方法，以保持企业报表的可比性。总额法下，与收益有关的政府补助形成的递延收益可供选择的摊销方法有如下三种：

1. 完工百分比结转摊销法。该方法的摊销期限为项目工期。每期摊销额=按项目累计实际发生的成本占预算总成本的比例×政府补助总金额-以前期间摊销的递延收益。此法能使递延收益按实际投入在受益期内较为平滑地计入当期损益，但当预算总成本小于实际总成本时会出现递延收益摊销不完的问题。这种情况下应将剩余递延收益一次性记入当期损益之中。

2. 实际投入金额结转摊销法。此方法下摊销期限不固定，一般短于项目工期。递延收益按当期实际投入金额摊销，当递延收益大于当期实际投入金额时，按实际投入金额摊销；当递延收益小于当期实际投入金额时，一次性摊销。此法操作简单，能使递延收益以较快速度摊入当期损益，但受益期前后不均衡。

3. 综合结转摊销法。图书出版项目受政府补助形成的递延收益摊销时，要综合考虑该图书项目减值期内（一般为3年）各年计入利润表的累计销售成本与存货减值损失之和，按该合计金额与该项目图书总成本的比例乘以政府补助总金额计算得出政府补助的累计应摊销数，累计应摊销数减去以前年度已摊销数为本期应摊销金额。此法以销售成本和存货减值损失计入损益的进度来摊销递延收益，使得收入费用配比较为合理，防止因递延收益摊销不均衡造成利润大幅波动。

### 四、总额法下需按净额法计算资产账面价值的情形

#### （一）总额法下计提长期资产减值损失时的会计处理

准则指南中指出：采用总额法的，如果对应的长期资产在持有期间发生减值损失，递延收益的摊销仍保持不变，不受减值因素的影响。这里的“不受减值因素的影响”是指在递延收益摊销时不考虑减值因素的影响，但考虑计提多少减值时应考虑递延收益余额的影响，以使总额法与净额法对当期损益的影响保持一致。

在进行减值测试确定计提减值金额时，企业应当从相关资产的账面价值中扣除相同时点的该资产政府补助所形成的递延收益余额，得到相关资产的调整后账面价值，该调整后账面价值作为资产减值测试中的账面价值基础，这

与该资产政府补助在“净额法”下资产的账面价值相同。减值测试后,如果该资产的可收回金额低于账面价值,则对该资产计提减值准备。

(二) 总额法下确认长期资产递延所得税时的会计处理  
当考虑与长期资产有关的暂时性差异时,需要把递延收益的余额从对应的资产账面价值中减去,调整后的资产账面价值与计税基础相比较,确定暂时性差异金额,并就其暂时性差异事项在符合《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(可抵扣暂时性差异在可预见的未来很可能转回;预计转回时将可产生足够的应纳税所得额)的前提下确认递延所得税资产。确认递延所得税资产时所适用的税率是预计暂时性差异转回年度的实际执行税率。因而,不论企业对与资产相关的政府补助选择采用总额法还是净额法列报,对于递延所得税资产的确认和计量的影响是一致的。

## 五、企业重组相关政府补助的会计处理

### (一) 内部资产转让

总额法下,企业集团内部母子公司、子公司之间转让受政府补助的资产时(前提是这部分政府补助无需归还给政府),应区分个别报表和合并报表分别对未摊销的递延收益余额进行会计处理。在资产转让方的个别报表层面,将未摊销递延收益余额全部结转至当期“资产处置损益”。在集团合并报表层面,与政府补助相关的资产依然存在于企业集团内部,并未对外处置,编制合并报表时应按照内部交易未实现损益处理,应继续保留该递延收益,并继续按原来的摊销年限和方法进行摊销处理,直到该资产转让给集团外企业或报废,才可以一次性将该递延收益结转损益。可见,与资产相关的政府补助的会计处理应与其所对应的资产挂钩,而不是与接受政府补助的法人主体挂钩。

### (二) 内部资产划转

总额法下,企业集团内部母子公司、子公司之间采用特殊性税务处理划转接受政府补助的资产时,资产划转整体构成一项权益性交易,资产本身账面价值冲减权益,作为该资产相关的递延收益摊销也应直接调整权益,而不是计入当期损益。若将递延收益计入损益,则不符合政府补助准则强调的配比原则。

### (三) 以长期资产进行投资

以接受政府补助的固定资产、无形资产进行投资或增资可以分为两种类型,第一种是母公司以资产投资设立子

公司或对子公司进行增资,这时形成同一控制下的企业合并,政府补助和资产的会计处理与内部资产转让相同。第二种是对参股公司增资,增资后未实现控制仍按权益法核算,这时个别报表和合并报表处理均视为对外出售,一次性将递延收益余额结转损益。

## 六、政府补助的税务处理

### (一) 企业所得税

1. 征税收入和不征税收入的选择。《财政部 国家税务总局关于财政性资金、行政事业性收费、政府性基金有关企业所得税政策问题的通知》(财税[2008]151号)明确企业取得各类财政性资金,除属于国家投资和资金使用后要归还原金的以外,均应计入企业当年收入总额。符合《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)不征税收入条件的取得当年可以作为不征税收入。但不征税收入用于支出所形成的费用,不得在计算应纳税所得额时扣除;用于支出所形成的资产,其计算的折旧、摊销不得在计算应纳税所得额时扣除。企业将政府补助确认为不征税收入可以取得当年不需缴纳但需向以后年度递延的权利,但不能享受研发费用加计扣除政策。企业对政府补助是确认为应税收入还是非应税收入需统筹考虑研发费用加计扣除、企业资金情况等。

出版企业享受免征企业所得税政策的,日常会计核算中也需对税会差异进行调整,这样在企业所得税汇算时才能计算出准确的免征额。鉴于大型出版集团旗下还存在不能享受免征企业所得税政策的下属企业,故本文列出了总额法和净额法下会计和企业所得税处理(见表1和表2)。

净额法下,与收益(产品)相关的政府补助应区别如下情况处理:(1)如果政府补助是生产过程中取得的,对于与生产成本里的纸张、印刷数量及金额直接相关的政府补助,应冲减生产成本;对于政府补助文件笼统的说是某出版项目的补助的,可设置“生产成本——政府补助”备抵科目,用于在未结转库存商品时记录生产成本抵减金额。(2)如果政府补助是在生产完工结转库存商品后取得的,冲减库存商品成本。(3)如果政府补助是在图书已销售并结转销售成本后取得的,冲减主营业务成本。

2. 净额法下也能全额享受研发费用加计扣除的税收优惠。对与研发支出相关的政府补助采用净额法核算,税前扣除的研发费用与会计的扣除金额相同,将会导致企业研

表1 总额法核算时会计和所得税处理

政府补助类型	会计处理	企业所得税处理	
		征税收入	不征税收入
与资产相关	收到时记入“递延收益”，待资产具备可使用状态入账摊销时转入“其他收益”或“营业外收入”	收到时纳税调增，递延收入摊销时纳税调减	企业应将记入其他收益科目的金额作纳税调减处理，与其相对应的资产折旧摊销作纳税调增处理
与收益相关	用于补偿企业已发生的相关成本费用，收到时记入“其他收益”	不需调整	对“其他收益”作纳税调减，与其相对应的费用视同发生在本期作纳税调增
	用于补偿企业以后期间的相关成本费用，收到时记入“递延收益”，摊销时转入“其他收益”或“营业外收入”	年末仍不具备摊销条件的纳税调增 摊销时纳税调减	不需调整 纳税调减，与其对应的成本费用作纳税调增

表2 净额法核算时会计和所得税处理

政府补助类型	会计处理	企业所得税处理	
		征税收入	不征税收入
与资产相关	收到时记入“递延收益”，待资产具备可使用状态入账时冲减资产账面价值	收到时纳税调增，计提折旧或摊销时，将因政府补助冲减资产账面价值而少计提的折旧摊销作纳税调减	不需调整
与收益相关	用于补偿企业已发生的相关成本费用冲减当期期间费用/生产成本/库存商品/主营业务成本	冲减期间费用和主营业务成本，不需纳税调整 当含有被冲减生产成本的产品已完工出售则不需调整；如产品未完工或生产成本对应的库存商品未售出，理论上应调增，但考虑到实际工作中不易区分，建议不作调整	对冲减部分作纳税调增 当含有被冲减生产成本的产品已完工出售对冲减部分作纳税调增；如产品未完工或生产成本对应的库存商品未售出，理论上不需调整，但实际工作中不易区分，建议纳税调增
	用于补偿企业以后期间的相关成本费用，收到时记入“递延收益”，待成本费用发生后冲减当期期间费用/生产成本/库存商品/主营业务成本	收到年度作纳税调增，后期冲减“主营业务成本”或期间费用时纳税调减	对冲减的成本费用作纳税调增
	收到年度作纳税调增，后期可简化处理，直接对冲减“生产成本”“库存商品”的金额作纳税调减	同上，对冲减的成本费用作纳税调增	

发费用可抵扣金额减少。《国家税务总局关于研发费用税前加计扣除归集范围有关问题的公告》(国税总局公告2017年第40号)规定,企业取得的政府补助,会计处理时采用直接冲减研发费用方法且税务处理时未将其确认为应税收入的,应按冲减后的余额计算加计扣除金额。按此规定,如企业在企业所得税申报时将政府补助确认为应税收入且将净额法核算恢复为总额法核算,就能全额享受研发费用加计扣除的税收优惠。

## (二) 增值税

《国家税务总局关于取消增值税扣税凭证认证确认期限等增值税征管问题的公告》(国税总局公告2019年第45号)规定,纳税人取得的财政补贴收入,与其销售货物、劳务、服务、无形资产、不动产的收入或者数量直接挂钩的,应按规定计算缴纳增值税。纳税人取得的其他情形的财政补贴收入,不属于增值税应税收入,不征收增值税。该规定将实质上形成企业营业收入的政府购买和政府差额补贴行为列入征税范围,对符合政府补助定义的补贴列为非征税范围,符合交易和业务的实质,结束了多年来政府补助是

否缴纳增值税的争议。

## (三) 房产税

净额法将政府补助直接冲减了资产的账面原值,导致从价计征的房产税税基发生变化。实务中房产税税基按总额还是按净额计算,税法尚无明确规定。税务部门从减少执法风险角度考虑一般要求企业按总额计算缴纳。建议应尽快明确企业对不动产采用净额法核算政府补助时房产税的计税依据。

责任编辑 武献杰

## 主要参考文献

- [1] 高允斌,高玉玉.新准则下政府补助的财税处理探析[J].财务与会计,2017,(19):12-16.
- [2] 应唯.政府补助相关会计问题研究(二)[J].财务与会计,2020,(14):19-22.