

政府补助税会差异及所得税汇算解析

兰红 梁兵

摘要：政府补助种类繁多，收益确认具有多样性，在所得税汇算清缴工作中一直是个难点。本文结合企业会计准则及企业所得税有关政策要求，对政府补助重难点相关事项进行梳理，通过实例解析政府补助税会差异及所得税汇算清缴相关表格的填报。

关键词：政府补助；税会差异；所得税汇算；实例解析

中图分类号：F235.19 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2021)04-0053-04

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（政府作为企业所有者投入的资本除外），具有无偿性和来源于政府两项特征。企业所得税法的不征税收入包含大部分政府补助，由于政府补助收益确认的多样性以及税法的专门要求，在所得税汇算清缴时一直是个难点，本文结合企业会计准则及企业所得税有关政策要求，梳理重难点事项，通过实例解析税会差异及所得税汇算清缴相关表格的填报。

一、企业所得税法关于政府补助的相关规定

会计上所指政府补助在税法上对应财政性资金。根据财政部、国家税务总局发布的《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）相关精神，涉及政府补助的企业所得税相关规定要点如下：

（一）不征税收入满足的条件

企业取得的各类财政性资金，税法上都应计入当年收入总额（属于国家投入资本和需要归还本金的除外），在同时满足有专项资金拨付文件、有专门的资金管理办法、对资金及该资金发生的支出单独进行核算三项要求时，可作为不征税收入，不计入当年的应纳税所得额。

（二）不征税收入对应的扣除要求

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。

（三）不征税收入特殊规定

对于符合不征税收入条件的收入，在5年内未发生支出，又未将结余资金退回的，计入第6年的应纳税所得额；同时，已计入应税收入的资金对应的支出，允许在所得税税前扣除。

二、政府补助的会计处理

《企业会计准则第16号——政府补助》对会计处理进行了规范，有总额法和净额法两种方法，企业可根据经济业务的实质自行选择核算方法，同类业务只能选用一种方法，并遵循一贯性原则，不得随意变更。本文以总额法为例进行实例分析。

（一）与资产相关的政府补助

收到与资产相关的政府补助，在未使用前先计入递延收益，购入相关资产后，在开始对资产计提折旧或摊销时将递延收益分期计入损益。如果收到的补助资金是补偿已购建的资产，则在相关资产的剩余使用期内用合理的方法分期将递延收益转入损益。

例1：A企业按照国家政策，向政府申请购买生产经营用设备补贴。2018年2月，A企业收到政府补助资金323万元专

作者简介：兰红，湖北日报传媒集团，高级会计师，注册会计师，湖北省第二批会计领军人才；
梁兵，湖北日报传媒集团襄阳分社财务总监，湖北省第四批会计领军人才。

门用于该设备的购买,同年6月购入设备,原值810万元,预计使用寿命10年,假设不考虑净残值,采用直线法计提折旧,折旧政策符合税法规定,该补贴符合不征税收入条件,2018年A企业账务处理如下(单位:元,下同):

1.2018年2月收到补助资金323万元

借:银行存款 3 230 000
贷:递延收益 3 230 000

2.2018年6月购入设备

借:固定资产 8 100 000
贷:银行存款 8 100 000

3.2018年7月开始资产按月计提折旧,补助资金按月分摊收益

(1) 计提折旧

借:成本费用类科目 67 500
贷:累计折旧 67 500

(2) 结转收益

借:递延收益 26 900
贷:其他收益 26 900

该例中2018年收到补助资金323万元,计提折旧40.5万元,结转递延收益16.15万元;2019年计提折旧81万元,结转递延收益32.30万元。

(二) 与收益相关的政府补助

当采取总额法核算时,与收益相关的政府补助,属于弥补已经列支的费用或损失的,当期可确认收益;用于补偿以后期间的相关成本费用或损失的,先确认为递延收益,后期确认相关费用或损失时,再转入营业外收入或者其他收益。

例2:A企业2018年8月收到政府补助的项目资金233万元,分别在2018年10月使用104万元,2019年7月使用129万元,专项用于补助所发生的技术改造支出;2019年3月收到政府补助80万元,2019年5月使用50万元,假设两笔补助资金都符合不征税收入条件,账务处理如下:

1.2018年8月收到补助资金233万元

借:银行存款 2 330 000
贷:递延收益 2 330 000

2.2018年10月使用104万元

借:成本费用类科目 1 040 000
贷:银行存款 1 040 000

借:递延收益 1 040 000

贷:其他收益 1 040 000

3.2019年3月收到补助资金80万元

借:银行存款 800 000
贷:递延收益 800 000

4.2019年5月使用50万元

借:成本费用类科目 500 000
贷:银行存款 500 000

借:递延收益 500 000

贷:其他收益 500 000

5.2019年7月使用2018年补助资金129万元

借:成本费用类科目 1 290 000
贷:银行存款 1 290 000

借:递延收益 1 290 000

贷:其他收益 1 290 000

该例中2018年收到补助资金233万元,发生专项支出104万元,结转递延收益104万元;2019年收到补助资金80万元,发生专项支出179万元,结转递延收益179万元。

例3:A企业2018年9月遭受重大灾害,于2018年12月收到了政府补助54万元,该补助资金不符合不征税收入条件。账务处理如下:

借:银行存款 540 000
贷:营业外收入 540 000

例4:A企业2018年12月收到政府补助83万元,专门用于补助2019年A企业预计政策性损失(与日常经营活动无关),该补助资金不符合不征税收入条件,账务处理如下:

1.2018年12月收到补助资金83万元

借:银行存款 830 000
贷:递延收益 830 000

2.2019年弥补发生的损失

借:递延收益 830 000
贷:营业外收入 830 000

例5:A企业2014年6月收到一笔与收益相关的政府补助资金150万元,2018年9月支出95万元,截至2019年年底尚有55万元未支出,未退回拨付资金的政府部门。假设该补助资金符合不征税收入条件。账务处理如下:

2018年9月使用2014年补助资金95万元

借:成本费用类科目 950 000
贷:银行存款 950 000

借:递延收益 950 000

贷:其他收益 950 000

三、政府补助税会差异

(一) 不符合不征税收入条件的政府补助

企业当年取得不符合不征税收入条件的政府补助,计入“递延收益”科目的金额,应调增当年的应纳税所得额,以后年度会计上将“递延收益”结转损益时,再调减当年应纳税所

表1 2019年未按权责发生制确认收入纳税调整明细表(节选) 单位:万元

行次	项目	金额	账面金额		税收金额		纳税调整
			本年	累计	本年	累计	
			1	2	3	4	
9	三、政府补助递延收入(10+11+12)	83.00	83.00	83.00	0.00	83.00	-83.00
10	(一)与收益相关的政府补助	83.00	83.00	83.00	0.00	83.00	-83.00
11	(二)与资产相关的政府补助						
12	(三)其他						

表2 2019年专项用途财政性资金纳税调整明细表(节选) 单位:万元

行次	取得年度	财政资金	符合不征税收入			支出年度					本年支出		本年结余		
			金额	计入本年损益	前五	前四	前三	前二	前一	金额	费用化	结余	上缴	本年应税收入	
			3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
1	2014年	150.00	150.00							95.00		55.00		55.00	
2	2015年				*										
3	2016年				*	*									
4	2017年				*	*	*								
5	2018年	556.00	556.00	161.30	*	*	*	*	427.00	129.00	129.00				
6	2019年	80.00	80.00	50.00	*	*	*	*	*	50.00	50.00	30.00			
7	合计	786.00	786.00	211.30	*	*	*	*	522.00	179.00	179.00	85.00		55.00	

得额;当年如果全额已计入“营业外收入”或“其他收益”等损益类科目的,则税会一致,无需作任何调整。

例3中A企业2018年收到政府补助54万元,不符合不征税收入条件,一次性计入了营业外收入,税会一致,无需做任何调整;例4中A企业将不符合不征税收入83万元计入了递延收益,会计上没有确认为当年的收益,税法上应计入当年收入总额,应调增2018年应纳税所得额,2019年会计上将递延收益结转损益,税务上可调减2019年应纳税所得额。

(二)符合不征税收入条件的政府补助

符合不征税收入条件的政府补助,计入当年收益的金额,会计上确认为收益,税法上不征税,应调减当年的应税所得;补助资金对应的开支以及购买资产形成的折旧及摊销,会计上确认为当年的费用,税法上不得在计算应纳税所得额时扣除,应调增当年应纳税所得额。

四、所得税汇算清缴相关表格填写

(一)申报表分类

政府补助涉及的所得税调整相关信息会在多张表上体现,主要涉及《未按权责发生制确认收入纳税调整明细表》《专项用途财政性资金纳税调整明细表》《资产折旧、摊销及纳税调整明细表》,且这些表中的纳税调整信息都要关联到《纳税调整项目明细表》中并最终反映到主表。

为了避免被重复调整,在对政府补助的填表中要分类填

写。属于符合不征税收入条件的补助资金调整填写《专项用途财政性资金纳税调整明细表》;不符合不征税收入条件的补助资金调整填写《未按权责发生制确认收入纳税调整明细表》;不征税收入资本化支出对应的折旧摊销,通过《资产折旧、摊销情况及纳税调整明细表》进行纳税调整。

(二)申报表填报

以A企业2019年度关于政府补助所得税汇算清缴相关表格的填报为例:

2018年不符合不征税收入的83万元补助资金,2019年结转了损益,调减2019年的应纳税所得额,见表1。

2014年6月收到的一笔与收益相关的补助资金,截至2019年年底余55万元未支出,也未退回拨付资金的政府部门,按税法规定,应计入2019年应税收入总额,填入第1行第14列;2018年收到的两笔补助资金,与资产相关的结转损益32.30万元,与收益相关的结转129万元,计入2019年收益共161.30万元,填入第5行第4列;2019年收到的补助资金当年结转收益50万元,填入第6行第4列;2018年的支出522万元分年度填入第9列;2019年支出全部为费用化支出,分年度填入第10列和第11列,见表2。

财政资金323万元购买的资产在2019年对应的折旧费用32.30万元,调增当年应税所得,见表3。

表1、表2、表3所申报的纳税调整数会反应到《纳税调整项目明细表》对应的单元格并最终反应到主表中,见表4。

表3

2019年资产折旧、摊销及纳税调整明细表(节选)

单位:万元

行次	项目	账面金额			税收金额			纳税调整
		资产原值	本年折旧	累计折旧	计税基础	税收折旧	累计折旧	
		1	2	3	4	5	8	
1	一、固定资产(2+3+4+5+6+7)							
4	(三)与生产经营活动有关的器具、工具、家具等	810.00	81.00	121.50	487.00	48.70	73.05	32.30

表4

2019年纳税调整项目明细表(节选)

单位:万元

行次	项目	账面金额	税收金额	纳税调增	纳税调减
		1	2	3	4
1	一、收入类调整项目				
3	(二)未按权责发生制原则确认的收入(见表1)	83.00	0.00		83.00
8	(七)不征税收入	*	*		
9	其中:专项用途财政性资金(见表2)	*	*	55.00	211.30
12	二、扣除类调整项目				
24	(十二)不征税收入用于支出对应的费用	*	*		*
25	其中:专项用途财政性资金支出对应的费用(见表2)	*	*	179.00	*
31	三、资产类调整项目				
32	(一)资产折旧、摊销(见表3)	81.00	48.70	32.30	

表间关系:表1第9行6列“纳税调整”金额对应表4第3行第4列;表2第7行4列“计入本年损益”的金额对应表4第9行4列;表2第7行11列“费用化”支出金额对应表4第25行3列;表2第7行14列“本年应税收入”对应表4第9行第3列;表3第4行9列对应表4第32行第3列。

通过对A企业政府补助事项的纳税申报,我们理解税法一个重要指导思想是收入的不征税和支出的抵扣是对应的。在账务核算中,企业应清晰核算每笔补助资金对应的开支,做好财政资金收支台账,避免产生不必要的纳税风险。☐

责任编辑 刘霖

(上接第52页)应按交易合同或协议规定的承租人应付租金的日期确认应纳税所得额。如果交易合同或协议中规定租赁期限跨年度,且租金提前一次性支付,可按照收入与费用配比原则,在租赁期内分期均匀计入相关年度收入。

经营租赁情况下,其应纳税所得额的确认与会计准则及增值税确认原则一致,不产生税会差异。融资租赁情况下:在企业所得税处理原则上,承租方按照分期付款购买固定资产处理,并视为自有固定资产通过折旧方式分期扣除。与之相对应,出租方应按照分期收款销售有形动产或不动产处理。出租人可以按照合同约定的收款日期确认收入的实现,并根据收入成本配比原则分摊成本,形成其会计资产处置收益与税法资产处置收益的时间性差异,企业所得税纳税申报时需进行纳税调整。延续上例,税会差异明细如表4所示。

当期会计确认的资产处置收益为处置时的公允价值与账面价值差异-28 082.57元,当期确认的融资收益16 302.29元,当期会计确认收益合计-11 780.28元。后续各期融资收益70 495.87元按实际利率法测算的金额分期确认。税法处置收益按租赁期间分期确认资产处置收益5 871.56元(每期资产处置不含税收入45 871.56-每期资产处置成本40 000)。企

业所得税纳税申报表可以通过《未按权责发生制确认收入纳税调整明细表》中的分期确认收入进行纳税调整:当期账载金额-11 780.28元,当期税收金额5 871.56元,当期纳税调整-17 651.83元。以后各期调整类似。

(四)建议

新租赁准则对出租人租赁业务的分类及判断未发生实质性变化,对融资性租赁业务会计处理及入账价值的确认进行了变更。对增值税来说,其开票确认收入与会计确认的资产处置收入、确认的融资收益已无法对应。笔者建议,处置当期将增值税销项税额计提剥离,当期开票部分计入“应交税费——应交增值税(销项税额)”,后续期间收款开票部分计入“应交税费——待转销项税额”科目核算。待后续年度收款开票时再转入“应交税费——应交增值税(销项税额)”。

对企业所得税来说,参考分期收款处置资产进行税会时间性差异申报,企业所得税纳税申报时可以通过《未按权责发生制确认收入纳税调整明细表》中的分期确认收入进行纳税调整,既符合其税收理念,也易操作并有利于后续的差异备查。☐

责任编辑 陈利花