

注册会计师 会计 考点强化班

第十八章政府补助

【考点 1】政府补助的定义和特征

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。

1. 其主要形式：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。
2. **直接减征、免征、增加计税抵扣额、抵免部分税额等不涉及资产直接转移**的经济资源，不适用政府补助准则。
3. **增值税出口退税**不属于政府补助，增值税即征即退属于政府补助；
4. 政府如以企业所有者身份向企业投入资本，享有相应的所有者权益，政府与企业之间是投资者与被投资者的关系，属于互惠交易，不属于政府补助；
5. 企业从政府取得的经济资源，如果与企业销售商品或提供服务等活动密切相关，且来源于政府的经济资源是企业商品或服务的对价或者是对价的组成部分，应当按照《企业会计准则第 14 号——收入》的规定进行会计处理，不适用政府补助准则。

【考点 2】政府补助会计处理的方法

政府补助有两种会计处理方法：总额法和净额法。

（一）总额法

总额法是在确认政府补助时，将其全额一次或分次确认为收益，而不是作为相关资产账面价值或者成本费用等的扣减。

企业选择总额法对**与日常活动相关**的政府补助进行会计处理的，应增设“**其他收益**”科目进行核算。

（二）净额法

净额法是将政府补助确认为对**相关资产账面价值或者所补偿成本费用等的扣减**。

（三）注意问题

1. 企业应当根据经济业务的实质，判断某一类政府补助业务应当采用总额法还是净额法。通常情况下，**对同类或类似政府补助业务只能选用一种方法**，同时，企业对该业务应当一贯地运用该方法，不得随意变更，如果变更属于政策变更。企业对某些补助只能采用一种方法，例如，对一般纳税人**增值税即征即退只能采用总额法**进行会计处理。
2. 与企业日常活动相关的政府补助，应当按照经济业务实质，计入其他收益或冲减相关成本费用。与企业**日常活动无关**的政府补助，应当计入**营业外收支**。

【考点 3】与资产相关政府补助的会计处理

（一）企业收到货币性资产

1. 如果企业**先取得**与资产相关的政府补助，再确认所购建的长期资产，**总额法**下应当在开始对相关资产计提折旧或进行摊销时按照合理、系统的方法将递延收益分期计入**当期收益**；**净额法**下应当在相关资产达到预定可使用状态或预定用途时将递延收益**冲减资产账面价值**。

（1）总额法

①企业收到补助资金时

借：银行存款

贷：递延收益

②在开始对相关资产计提折旧或进行摊销时按照合理、系统的方法将递延收益分期计入当期收益

借：递延收益

贷：其他收益【与企业日常活动相关的政府补助】

营业外收入【与企业日常活动无关的政府补助】

需要说明的是，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。

③相关资产在使用寿命结束时和结束前被处置，尚未分摊的递延收益余额，应当一次性转入资产处置当期的**资产处置收益**（营业外支出、资产处置损益），不再予以递延。

（2）净额法

①企业收到补助资金时

借：银行存款

贷：递延收益

②在相关资产达到预定可使用状态或预定用途时将递延收益冲减资产账面价值

借：递延收益

贷：固定资产、无形资产【与企业日常活动相关的政府补助】

营业外支出【与企业日常活动无关的政府补助】

2. 如果相关长期资产**投入使用后**企业再取得与资产相关的政府补助

总额法下应当在相关资产的**剩余使用寿命**内按照合理、系统的方法将递延收益分期计入**当期收益**；

净额法下应当在取得补助时**冲减相关资产的账面价值**，并按照冲减后的账面价值和相关资产的剩余使用寿命计提折旧或进行摊销。

（二）企业收到长期非货币性资产

政府无偿给予企业长期非货币性资产。如无偿给予的土地使用权和天然起源的森林等。对无偿给予的非货币性资产，企业应当按照**公允价值或名义金额**对类似补助进行计量。

（1）收到非货币性资产时

借：相关资产科目

贷：递延收益

（2）在相关资产使用寿命内按合理系统的方法分期计入损益

借：递延收益

贷：其他收益

对以**名义金额**计量的政府补助在**取得时计入当期损益**。

【考点 4】与收益相关政府补助的会计处理

（一）用于补偿企业以后期间的相关成本费用或损失的

1. 如果收到时，暂时无法确定判断企业能否满足政府补助所附条件。

借：银行存款

贷：**其他应付款**

客观情况表明企业能够满足政府补助所附条件后再确认递延收益。

借：其他应付款

贷：递延收益

如果收到时，客观情况表明企业能够满足政府补助所附条件，则应当确认为递延收益。

借：银行存款

贷：递延收益

2. 在确认费用和损失期间计入当期损益，或冲减相关成本。

（1）总额法

借：递延收益

贷：其他收益【与企业日常活动相关的政府补助】

营业外收入【与企业日常活动无关的政府补助】

（2）净额法

借：递延收益

贷：管理费用、生产成本等【与企业日常活动相关的政府补助】

营业外支出【与企业日常活动无关的政府补助】

- (二) 用于补偿企业已发生的相关成本费用或损失的，直接计入当期损益或冲减相关成本
1. 如果企业已经实际收到补贴资金，应当按照实际收到金额计入当期损益或冲减相关成本。

总额法	净额法
借：银行存款 贷：其他收益	借：银行存款 贷：管理费用等

2. 如果会计期末企业尚未收到补助资金，但企业在符合了相关政策规定后就相应地获得了收款权，且与之相关的经济利益很可能流入企业。

总额法	净额法
借：其他应收款 贷：其他收益	借：其他应收款 贷：管理费用等

【考点 5】政府补助退回的会计处理

(一) 政府补助退回的一般处理方法

1. 初始确认时冲减相关资产账面价值的，调整资产账面价值；
2. 存在相关递延收益的，冲减相关递延收益账面余额，超出部分计入当期损益；
3. 属于其他情况的，直接计入当期损益。

(二) 对于属于前期差错的政府补助退回，应当按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》作为前期差错更正进行追溯调整。

【考点 6】综合性项目政府补助的会计处理

1. 企业需要将政府补助进行分解，并分别进行会计处理。
2. 难以区分的，应当将其整体归类为与收益相关的政府补助进行处理。

第十九章 所得税

【考点 1】特殊交易或事项中涉及递延所得税的确认

1. 使用安全生产费购置资产的递延所得税确认

根据《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》(2013 第一期)的规定，已计提但尚未使用的安全生产费不涉及资产负债的账面价值与计税基础之间的暂时性差异，不应确认递延所得税。因安全生产费的计提和使用产生的会计利润与应纳税所得额之间的差异，比照永久性差异进行会计处理。此外，对于使用安全生产费购置的资产，由于既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，也不应确认相关的递延所得税资产或负债。

2. 与股份支付相关的当期及递延所得税

(1) 如果税法规定与股份支付相关的支出不允许税前扣除，则不形成暂时性差异；

(2) 如果税法规定与股份支付相关的支出允许税前扣除，在按照会计准则规定确认成本费用的期间内，企业应当根据会计期末取得的信息估计可税前扣除的金额计算确定其计税基础及由此产生的暂时性差异，符合确认条件的情况下应当确认相关的递延所得税。

【考点归纳】通常情况下，如果广告费已经支付，那么就从资产的角度确定，由于其未形成资产，所以账面价值为 0，计税基础是未来可抵扣的金额（即本期超出扣除标准的部分）；如果广告费尚未支付，会在其他应付款科目核算，此时从负债的角度确定其账面价值和计税基础。

【考点归纳】

(1) 如果该资产所产生的未来经济利益不需纳税，则资产的计税基础就是其账面价值。

(2) 债权投资的账面价值（期末摊余成本）= 期初摊余成本 + 本期计提利息（期初账面余额或摊余成本 × 实际利率） - 本期收回本金和利息 - 本期计提的损失准备

(3) 债权投资的计税基础：在不计提减值情况下与账面价值相等。

【考点归纳】以现金结算的股份支付形成的应付职工薪酬，在未来实际支付时可予税前扣除，其计税基础为 0。

【考点 3】递延所得税资产及负债的确认和计量

【考点归纳】(1) 若产生暂时性差异影响利润总额，则递延所得税资产、递延所得税负债对应科目为所得税费用；

(2) 若产生暂时性差异影响其他综合收益，则递延所得税资产、递延所得税负债对应科目为其他综合收益；

(3) 若产生暂时性差异是由于非同一控制下吸收合并（免税合并）形成的，则递延所得税资产、递延所得税负债对应科目为商誉；

(4) 若产生暂时性差异是由于会计政策变更、前期重要差错更正形成的，则递延所得税资产、递延所得税负债对应科目为留存收益（盈余公积、利润分配—未分配利润）。

【考点 4】所得税费用的确认和计量

【做题技巧】影响损益的暂时性差异，在计算应交所得税时应当进行纳税调整，同时确认了递延所得税，两者对所得税费用的影响为一增一减，最终不影响所得税费用的总额。

因此，在税率不变的情况下，计算所得税费用时，可以采用简化做法，即所得税费用=不考虑暂时性差异的应纳税所得额×适用的所得税税率。

【考点归纳】若暂时性差异不影响损益，如以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产公允价值变动产生的其他综合收益，则计算应交所得税时不需要纳税调整。

【考点归纳】与合并相关的递延所得税确认

以控股合并方式完成的非同一控制下企业合并中，购买方取得的被购买方可辨认资产按照购买日的公允价值确认和计量，但这些资产的计税基础未发生变化，上述差异大多为应纳税暂时性差异，应按照会计准则的规定确认递延所得税负债。

【考点 5】资产、负债计税基础与暂时性差异

（一）资产的计税基础与暂时性差异

1. 无形资产

如该无形资产的确认不是产生于企业合并交易，同时在确认时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，则按照所得税准则的规定，不确认有关暂时性差异的所得税影响。

2. 对于以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，确认递延所得税计入其他综合收益

借：其他综合收益

贷：递延所得税负债

3. 长期股权投资

按照会计准则规定可以分别采用成本法及权益法进行核算。税法中对于投资资产的处理，要求按规定确定其成本后，在转让或处置投资资产时，其成本**准予扣除**。因此，税法中对于长期股权投资并没有权益法的概念。

长期股权投资取得以后，如果按照会计准则规定采用权益法核算，则一般情况下在持有过程中随着应享有被投资单位净资产份额的变化，其账面价值与计税基础会产生差异。如果企业**拟长期持有**该项投资，则：

(1) 因初始投资成本的调整产生的暂时性差异预计未来期间**不会转回**，对未来期间没有所得税影响，不确认递延所得税。(2) 因确认投资损益产生的暂时性差异，如果在未来期间逐期分回的现金股利或利润是**免税**的，也不存在对未来期间的所得税影响，不确认递延所得税。(3) 因确认应享有被投资单位其他权益变动而产生的暂时性差异，在长期持有的情况下预计未来期间也不会转回，不确认递延所得税。

因此，在**准备长期持有**的情况下，对于采用权益法核算的长期股权投资账面价值与计税基础之间的差异一般不确认相关的所得税影响。

6. 广告费：确认递延所得税资产

假定一：价款已经支付	假定二：价款尚未支付
资产账面价值=0	负债账面价值=X
资产计税基础=X（万元）	负债计税基础=X—未来可以扣除
可抵扣暂时性差异=X（万元）	可抵扣暂时性差异=未来可以扣除金额

7. 未弥补亏损

对于按照税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损及税款抵减，在会计处理上，与**可抵扣暂时性差异**的处理相同，符合条件的情况下，应确认与其相关的**递延所得税资产**。

（二）负债的计税基础

1. 预计负债

（1）因计提产品保修费用而确认的预计负债

按照或有事项准则的规定，企业应将预计提供**售后服务**发生的支出在销售当期确认为费用，同时确认预计负债。如

果税法规定，有关的支出应于实际发生时税前扣除，则会产生**暂时性差异**。

(2) 未决诉讼确认的预计负债

①如果税法规定其支出无论是否实际发生**均不允许**税前扣除，例如因债务担保引起的未决诉讼，其产生的损失无论是否实际发生均不允许税前扣除，因此其账面价值与计税基础相同，**不产生暂时性差异**。

②如果税法规定未决诉讼实际发生时可以税前扣除，其账面价值与计税基础不相同，产生暂时性差异。

2. 合同负债

企业在收到客户预付的款项时，因不符合收入确认条件，会计上将其确认为**合同负债**。税法中对于收入的确认原则一般与会计规定相同，即会计上未确认收入时，计税时一般亦不计入应纳税所得额，该部分经济利益在未来期间计税时准予税前扣除的金额为0，计税基础等于账面价值。

某些情况下，因不符合会计准则规定的收入确认条件未确认为收入的预收款项，按照税法规定应计入当期应纳税所得额时，有关合同负债的计税基础为0，即因其产生时已经计算交纳所得税，未来期间可全额税前扣除。

3. 应付职工薪酬

企业会计准则规定，企业为获得职工提供的服务所给予的各种形式的报酬以及其他相关支出均应作为企业的成本费用，在未支付之前确认为负债。税法中对于合理的薪酬基本允许税前扣除，但税法中如果规定了税前扣除标准的，按照会计准则规定计入成本费用的金额超过规定标准部分，应进行纳税调整。因超过部分在发生当期不允许税前扣除，在以后期间也不允许税前扣除，其账面价值等于计税基础。

4. 其他负债

如企业应交的**罚款和滞纳金等**，在尚未支付之前按照会计规定确认为损益，同时作为负债反映。税法规定，罚款和滞纳金不能税前扣除，其计税基础为账面价值减去未来期间计税时可予税前扣除的金额零之间的差额，即计税基础等于账面价值，**不产生暂时性差异**。

【考点 6】递延所得税负债、递延所得税资产的确认和计量

(一) 递延所得税负债的确认和计量

1. 递延所得税负债的确认

(1) 企业合并业务发生时确认的资产、负债初始计量金额与其计税基础不同所形成的暂时性差异

①免税合并

该项合并中所确认的商誉金额与其计税基础0之间产生的应纳税暂时性差异，按照准则中规定，不确认相关的所得税影响。暂时性差异相关的所得税影响确认的同时，将影响合并中**商誉**的确认。

②应税合并

非同一控制下，属于非同一控制下企业控股合并，合并报表认可购买日子公司资产、负债的公允价值，子公司的资产、负债的公允价值和计税基础相同，即在合并报表层面，子公司资产、负债的账面价值和计税基础是一致的，所以对于购买日子公司资产、负债评估增值的部分，**不确认递延所得税**。

2. 递延所得税负债的计量

(1) 对于递延所得税负债，按照预期清偿该负债期间的适用税率计量。即递延所得税负债应以相关应纳税暂时性**差异转回期间的所得税税率**计量。

(2) 无论应纳税暂时性差异的转回期间如何，准则中规定递延所得税负债**不要求折现**。

(二) 递延所得税资产的确认和计量

1. 递延所得税资产的确认

(1) 应当以未来期间很可能取得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额为限，确认递延所得税资产。

(2) 企业对于能够结转以后年度的可抵扣亏损，应当以很可能获得用来抵扣可抵扣亏损抵减的**未来应纳税所得额**为限，确认相应的递延所得税资产。

(三) 适用税率变化对已确认递延所得税资产和递延所得税负债的影响

因适用税收法规的变化，导致企业在某一会计期间适用的**所得税税率发生变化的**，企业应对已确认的递延所得税资产和递延所得税负债**按照新的税率进行重新计量**。应对原已确认的递延所得税资产及递延所得税负债的金额进行调整，反映税率变化带来的影响。

【考点 7】所得税费用的确认和计量

(一) 当期所得税

当期所得税，是指企业按照税法规定计算确定的针对当期发生的交易和事项，应交纳给税务部门的所得税金额，即应交所得税，应以适用的税收法规为基础计算确定。即：

当期所得税 = 当期应交所得税

企业在确定当期所得税时，对于当期发生的交易或事项，会计处理与税法处理不同的，应在会计利润的基础上，按照**适用税收法规的要求进行调整**，计算出当期应纳税所得额，按照应纳税所得额与适用所得税税率计算确定当期应交所得税。

应纳税所得额 = 会计利润 ± 调整项目

应交所得税额 = 应纳税所得额 × 适用税率

（二）递延所得税

递延所得税，是指按照企业会计准则规定应予确认的递延所得税资产和递延所得税负债在期末应有的金额相对于原已确认金额之间的差额，即递延所得税资产及递延所得税负债的**当期发生额**，但不包括直接计入所有者权益的交易或事项及企业合并产生的所得税影响。用公式表示即为：

递延所得税 = (递延所得税负债的期末余额 - 递延所得税负债的期初余额) - (递延所得税资产的期末余额 - 递延所得税资产的期初余额)

（三）所得税费用

利润表中的所得税费用由两个部分组成：**当期所得税和递延所得税**。即：

所得税费用 = 当期所得税 + 递延所得税

计入当期损益的所得税费用或收益不包括企业合并和直接在所有者权益中确认的交易或事项产生的所得税影响。与直接计入所有者权益的交易或者事项相关的递延所得税，应当计入所有者权益。