

与县之间,乃至省与省之间核算的统一性。由于缺乏统一规定,会计在账户处理时会分设不同的科目,违背了会计核算的一般原则,同时也不利于审计工作的展开。为此,湖州市农经管理部门在各乡镇村级财务代理中心多年的提议下,2012年终于初步拟定了管理费用的二级科目为村干部报酬、办公费用、会议误工、书报费用、差旅费用、固定资产折旧、固定资产维修、宣传教育、村管理人员工资、组长补贴、招待费用、培训费用、考察费用、水电费、邮电通讯费、会计代理费、审计费、其他管理费用。对于应付福利费拟定了二级科目为文化教育、计划生育、医疗卫生、社会保险、困难户五保户补助、烈军属补助、老干部补助、老人补助、环境卫生支出、村道修建、水电维修、征兵费用、民兵训练、公益水费支出、公益电费支出、治安消防费、其他福利费用。这样有利于财务会计准确把握经济业务核算要求,也有利于乡镇之间的财务管理要求。

4.规范“专项应付款”科目

现行会计制度在附注中提到有接受国家拨入的具有专门用途的拨款,可增设“专项应付款”科目。该科目核算政府机构专门拨付的专项建设资金。当收到上级划拨专项建设资金时,“借:银行存款,贷:专项应付款”。当支付工程款项时,“借:在建工程,贷:银行存款”。待工程竣工验收时,根据不同情况,作出不同的账户处理。同时,“借:专项应付款,贷:公积公益金”。这里就出现了一个问题,由于支付工程款项时,并没有通过“专项应付款”科目,而是通过“银行存款”科目核算。如果遇到一个上百万元或近千万元的建设项目,有的需要跨年度施工,其资产负债表上所体现的“专项应付款”余额也许在百万元或近千万元,从资产负债表上反映外债近千万元。而事实上,工程款项是随着工程进度和施工合同双方所协定的付款方式、付款时间支付工程款项。这儿就造成了资产负债表与实际情况不实,影响了资产负债表填报的质量。因此,建议相关部门进一步规范“专项应付款”项目,使其反映的内容更接近实际,更易为人所理解。■ (作者单位:德清县新市镇村级财务指导服务中心)

谈不征税收入核算



现阶段,我国企业所得税纳税人涵盖的组织形式多样,除企业外,还有事业单位、社会团体、非营利组织,等等。这些组织不从事或较少从事营利性活动,收入来源主要靠财政拨款、行政事业性收费等,收支纳入预算管理,对这些收入征税没有实际意义。因此,新企业所得税法引入“不征税收入”概念。税法确定的不征税收入主要包括:财政拨款,依法收取并纳入财政管理的行政事业性收费、政府性基金,国务院规定的其他不征税收入。

但因为各省市对不征税收入范围规定各不相同,特别是对上文中“国务院规定的其他不征税收入”有不同理解。尤其是企业,现行会计核算制度对不征税收入与相关支出如何单独核算并无具体规定,对应关系模糊,故存在着以前年度作为不征税收入,以后却没有发生或少计相关费用支出等情况,造成部分单位少缴、漏缴企业所得税。注册税务师审核时难以把握,给委托单位带来税收风险,也给注册税务师税务审核带来执业风险。

一、不征税收入各项目的具体定义及其含义

对不征税收入核算和税务审核问题的探讨,首先应明确其概念、相关政策要求。

1.财政拨款。企业所得税法实施条例将不征税收入的财政拨款,界定为各级人民政府对纳入预算管理的事业单位、社会团体等组织拨付的财政资金,但国务院和国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。这里面主要包含了两层意思,一是作为不征税收入的财政拨款,原则上不包括各级人民政府对企业拨付的各种补贴、税收返还等财政性资金,这样有利于加强财政补贴收入和减免税的规范管理,同时与现行财务会计制度处理保持一致;二是对于一些国家重点支持的政策性补贴以及税收返还等,为了提高财政资金的使用效率,根据需要,有可能也给予不征税收入的待遇,但这种待遇应由国务院和国务院财政、税务主管部门来明确。

2.行政事业性收费。行政事业性收费是指依照法律法规等有关规定,按照国务院规定程序批准,在实施社

和税务审核

□ 郭云飞

会公共管理,以及在向公民、法人或者其他组织提供特定公共服务过程中,向特定对象收取并纳入财政管理的费用。行政事业性收费的主体是国家机关、事业单位、代行政府职能的社会团体及其他组织。近年来,财政部门在清理收费的基础上,不断规范行政事业性收费管理。从2011年起全面取消了预算外资金,将各地区、各部门收取的行政事业性收费全部纳入预算管理,全面落实“收支两条线”管理规定。

3.政府性基金。政府性基金是指企业依照法律、行政法规等有关规定,代政府收取的具有专项用途的财政资金。政府性基金属于政府非税收入,全额纳入财政预算,实行“收支两条线”管理。财税(2008)151号规定,由国务院或财政部批准设立的政府性基金以及由国务院和省、自治区、直辖市人民政府及其财政、价格主管部门批准设立的行政事业性收费,准予在计算应纳税所得额时扣除。

4.其他不征税收入。企业所得税法实施条例明确:国务院规定的其他不征税收入,是指企业取得的,由国务院财政、税务主管部门规定专项用途并经国务院批准的财政性资金。财税(2008)151号规定,财政性资金是指企业取得的来源于政府及其有关部门的财政补助、补贴、贷款贴息,以及其他各类财政专项资金,包括直接减免的增值税和即征即退、先征后退、先征后返的各种税收,但不包括企业按规定取得的出口退税款。

5.不征税收入与免税收入的区别。不征税收入与免税收入的不同,不征税收入不属于营利性活动带来的经济利益,是专门从事特定目的的收入,这些收入从企业所得税原理上讲应永久不列为征税范围的收入范畴。而免税收入是纳税人应税收入的重要组成部分,只是国家为了实现某些经济和社会目标,在特定时期或对特定项目取得的经济利益给予的税收优惠照顾,而在一定时期又有可能恢复征税的收入范围。如,国债利息收入,符合条件的居民企业之间的股息、红利收入,在中国境内设立机构、场所的非居民企业从居民企业取得与该机构、场所有实际联系的股息、红利收入,符合条件的非营利公益组织的收入等。不征税收入不属于税收优惠,它不能给纳税人带来所得税税负的降低;而免税收入则属于税收优惠,减少了纳税人的税负。

二、作为不征税收入应当具备的条件

财政性资金本身要求专款专用,凡是财政拨款均可以作为不征税收入,没有其他任何条件。行政事业性收费、政府性基金必须由省级以上部门审批设立,才可以作为不征税收入,财税(2008)151号规定,由国务院或财政部批准设立的政府性基金以及由国务院和省、自治区、直辖市人民政府及其财政、价格主管部门批准设立的行政事业性收费,均可作为不征税收入在计算应纳税所得额时从收入总额中减除,不符合上述审批管理权限设立的基金、收费,不得在计算应纳税所得额时扣除。对于财政性资金有更严格的要求:财税(2009)87号、财税(2011)70号规定,财政性资金只有同时具备下述三个条件,才可以作为不征税收入:(1)企业能够提供资金拨付文件,且文件中规定该资金的专项用途;(2)财政部门或其他拨付资金的政府部门对该资金有专门的

资金管理办法或具体管理要求;(3)企业对该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算。符合上述三个条件的财政性资金可以在计算应纳税所得额时从收入总额中扣除,若缺少任意条件的不允许从收入总额中扣除,尤其注意对该项资金单独进行核算。

三、不征税收入的核算

1.关于不征税收入的核算规定

上文提及的财税(2009)87号及其后财税(2011)70号文规定,企业对财政性资金以及以该资金发生的支出单独进行核算是作为可以不征税收入的必要条件。同时该文件引用税法实施条例第二十八条的规定,企业的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;企业的不征税收入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。上述文件又规定,企业将财政性资金作不征税收入处理后,在5年(60个月)内未发生支出且未缴回财政部门或其他拨付资金的政府部门的部分,应计入取得该资金第六年的应税收入总额;计入应税收入总额的财政性资金发生的支出,允许在计算应纳税所得额时扣除。这就要求核算时将财政性资金用于支出所形成的费用与其收入对应起来,对不征税收入的使用在核算上应当清楚、明确,并且应记载若干个会计年度。否则,即使已经按不征税收入处理后,也应在以后年度重新调回。

2.现行财务核算中财政性资金的使用与其来源之间的对应关系模糊

对事业单位来说,财政资金、行政事业性收费、政府性基金均纳入财政预算,实行“收支两条线”管理,专款专用,核算上有明确规定。但财政性资金拨款对象主要是企业,核算上应当符合相关企业会计制度和会计准则的规定,目前无论是企业会计制度还是新企业会计准则,对上述资金均要求在收入中

核算。如：企业会计准则第 16 号——政府补助第七条规定，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。按照名义金额计量的政府补助，直接计入当期损益。第八条：与收益相关的政府补助，（一）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。（二）用于补偿企业已发生的相关费用或损失的，直接计入当期损益。所以，无论是与资产相关的政府补助还是与收益相关的政府补助均应确认收益，对某项在收入中核算的资金，在支用上并无明确的一一对应关系。资金收入的来源与资金使用对应关系模糊，即企业使用的资金根本无法区分是来自哪一笔收入。这样，对财政性资金的取得与之使用之间就没有直接的联系，只能靠主观判断。

3. 税收规定中单独核算的本质

笔者认为，不征税收入与不征税收入的使用在核算上要有直接的对应关系，而不能与企业的其他资金混用，未使用的不征税收入应当纳税。财政部、国家税务总局相关文件规定的税收上单独进行核算的本质只能是专款专用，否则无法厘清收入与费用的对应关系，也就无法按上述文件精神进行税务处理。

4. 进行单独核算的方法

根据上述文件确定的目标和要求，合理设置不征税收入的资金账户和相关明细会计科目，并与本单位的其他生产经营用资金区分，对不征税收入进行单独核算，才符合税收文件精神。在现行企业会计准则或企业会计制度的框架下，可以设置不征税收入资金的专项存款账户，核算资金的来源和去向。下面以软件企业为例，说明其核算方法。

财政部、国家税务总局财税〔2012〕27 号文规定，软件企业按照《财政部 国家税务总局关于软件产品增值税政策的通知》（财税〔2011〕100 号）规定取得的即征即退增值税款，由企业专项用于软件产品研发和扩大再生产并单独进行核

算，可以作为不征税收入，在计算应纳税所得额时从收入总额中减除。

（1）企业收到即征即退增值税款时：

借：银行存款——xx 银行专项存款
（征即退增值税款）

贷：补贴收入（或营业外收入）

（2）企业进行软件产品研发：

① 购置研发设备固定资产、无形资产时：

借：固定资产——xx 项目——征即退增值税款

无形资产——xx 项目——征即退增值税款

贷：银行存款——xx 银行专项存款（征即退增值税款）

② 发生其他研发费用时：

借：管理费用——xx 项目——征即退增值税款

（或研发支出——xx 项目）

贷：银行存款——xx 银行专项存款（征即退增值税款）

（3）用于扩大再生产在建工程时：

借：在建工程——xx 项目——征即退增值税款

贷：银行存款——xx 银行专项存款（征即退增值税款）

完工时：

借：固定资产——xx 项目——征即退增值税款

贷：在建工程——xx 项目——征即退增值税款

（4）固定资产计提折旧时：

借：制造费用等相关科目——征即退增值税款

贷：累计折旧——征即退增值税款

形成无形资产后摊销的会计处理比照固定资产折旧。

以上会计处理后，通过检查银行存款的专项存款账户、相关资产、费用明细科目，各年度发生各项目的不征税收入、不征税收入支出数、不征税收入形成的费用情况可以一目了然。

四、企业所得税汇算清缴税务处理

及审核要求

在企业所得税汇算清缴实务中，对企业的非征税收入及非征税收入形成费用的调整情况可以考虑，也可以不予考虑，应视企业具体情况而定。

1. 各年税率相同的情况下，税收上可以简化处理

根据有关文件要求，符合条件的非征税收入允许从收入总额中扣除，但不征税收入用于支出所形成的费用，也应作扣除。这样，在各年税率相同的情况下对企业的税负实际没有影响。相关文件对非征税收入是否扣除时均用了“可以”一词，并没有强制要求。为简化处理，可以不考虑非征税收入，同时对该项收入所形成的费用，也不作扣减，免去企业因单独核算等要求带来的麻烦。

2. 利用非征税收入进行合理纳税筹划

因非征税收入的取得和使用分别位于不同年度，调整这些项目与否，将导致各年纳税所得额不同，在税率存在差异的情况下存在税负差异。利用各年税率变化，可以合理进行纳税筹划。

3. 注册税务师在税务审核中应清晰反映非征税收入、非征税收入用于支出所形成的费用

为避免非征税收入与相关费用对应关系不清造成部分单位少缴、漏缴企业所得税的情况。注册税务师在税务审核报告和底稿中应清晰反映：（1）本年度取得的不征税收入金额，本年度非征税收入形成的相关支出金额，包括直接费用化的支出金额、形成财产的折旧及摊销金额；（2）以前年度未形成支出的非征税收入金额，包括：以前年度非征税收入项目、金额，对应的以前年度非征税收入形成支出金额，其中直接费用化的支出金额、形成财产的折旧及摊销金额；（3）各年累计未形成费用的非征税收入项目、金额；（4）对超过 5 年未使用的非征税收入应当作纳税所得额调增处理。

（作者单位：杭州华天税务师事务所）