

# 企业不征税收入的财税处理及建议

伊虹(副教授)

**【摘要】** 本文首先对不征税收入在会计与税务处理过程中存在的问题进行分析,然后根据《企业会计准则》和税法的相关规定,分别阐述企业收到的各类不征税收入的财税处理,以提供准确的财税信息,强化对不征税收入的管理,最后提出了应对企业不征税收入问题的建议。

**【关键词】** 不征税收入; 财税处理; 建议

**【中图分类号】** F275

**【文献标识码】** A

**【文章编号】** 1004-0994(2016)10-0040-3

不征税收入这一概念是在2008年1月1日起施行的《企业所得税法》中首次被提出的,是国家通过对某些特定收入给予不征税待遇,以减轻企业当前税收负担,促进经济协调发展的一项税收政策。不征税收入政策在鼓励和扶持特定项目的实施方面发挥了积极的作用,但在实施过程中也存在着一些问题。

## 一、企业不征税收入在财税处理方面存在的问题

1. 不征税收入的会计处理缺乏统一标准。不征税收入会计处理的主要依据是《企业会计准则第16号——政府补助》,其界定的政府补助,是指企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产,不包括政府作为企业所有者投入的资本。税法规定的不征税收入不仅包括这种类型的政府补助,还包括其他形式的收入。《企业会计准则》的相关规定没有涵盖不征税收入的全部情况,因此目前对不征税收入的会计核算缺乏统一标准,不利于会计报表阅读者了解不征税收入的具体信息,不利于国家对不征税收入进行管理。

2. 企业不征税收入的财税处理方法不一致。由于会计和税法的服务主体不同,企业不征税收入的财税处理存在差异,主要表现为:当企业收到不征税收入时,按会计规定应确认为营业外收入,而按税法规定应作不征税收入处理,并调减应纳税所得额。税法规定,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,其计提的折旧、摊销不得在计算应纳税所得额时扣除,对于这部分会计确认的成本费用,需要调增应纳税所得额。对于由不征税收入形成的长期资产,如果其折旧、摊销期限较长,则纳税调整工作将更加频繁、复杂,增加了财税核算的工作量。

3. 对不征税收入的使用效果缺乏明确的考核机制。不征税收入是国家运用税收政策调节经济的一种手段,其使用效果直接影响税收政策作用的发挥。当前,很多企业在争取不征税收入时积极主动,但取得后就不再关心其使用效果,存在取得不征税收入后多年未使用的情况,造成不征税收入的闲置、浪费。虽然《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)中规定对于企业作不征税收入处理的财政性资金,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,计征企业所得税,但该规定并没有体现出对企业不征税收入使用效果的要求。

4. 对不征税收入在企业清算环节的处理几乎没有相关法律规定。目前,存在一些企业收到不征税收入后因各种原因停业清算的情况,对不征税收入形成的资产在清算过程中应如何处理,《公司法》和《企业破产法》等相关法律均缺乏明确规定。即使在规定资金专项用途的资金拨付文件中,也很少提到不征税收入对应的资金在清算环节应如何处理,导致这部分资金在清算后被投资者收回,违背了设置不征税收入的初衷。

## 二、对企业不征税收入财税处理的建议

本文以企业收到的不征税收入作为研究对象(不包括财政拨款),分别对企业收到的各种类型的不征税收入提出财税处理建议。

### (一)依法收取并纳入财政管理的行政事业性收费、政府性基金的财税处理

税法规定,对企业依照法律法规及国务院有关规定收取

**【基金项目】** 辽宁省教育科学“十二五”规划课题(项目编号:JG15DB138)

并上缴财政的政府性基金和行政事业性收费,准予作为不征税收入,于上缴财政的当年在计算应纳税所得额时从收入总额中减除;未上缴财政的部分,不得从收入总额中减除。上述规定与流转税中对于不属于价外费用的政府性基金或行政事业性收费的界定是一致的,只有上缴财政的部分才能不计征流转税。

这种类型的不征税收入,其实质为特定企业代政府部门收取的规定款项,如自来水公司代收的水污染处理费、物业公司代收的城市垃圾处理费等。由于这些企业经营活动的特殊性,使其代政府部门收取规定款项方便易行,因此国家赋予其代为收取规定款项的权利,并规定只有上缴财政才能作为不征税收入。企业应及时将代收的款项上缴财政部门,以避免产生多缴纳税款的风险。

企业依法代收的款项,在未上缴财政前是对政府部门的一项负债,应记入“其他应付款”科目,财税处理建议为:

收到代收款项时:

借:银行存款

贷:其他应付款——代收××款项

上缴代收款项时:

借:其他应付款——代收××款项

贷:银行存款

政府部门对企业的代收行为往往会给予一定的资金补助,形成未上缴财政的资金结余,这部分资金不属于不征税收入,应转入“营业外收入”,计征企业所得税。

借:其他应付款——代收××款项

贷:营业外收入

## (二) 国务院规定的其他不征税收入的财税处理

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。这类不征税收入的一个突出特点是:企业收到资金时作不征税收入处理,不计入应纳税所得额;之后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,其计提的折旧、摊销不得在计算应纳税所得额时扣除。这类不征税收入的另一特点是强调专项用途并要求单独进行核算,企业只有单独对该资金的收支进行核算,才能享受不征税收入待遇。

因此,本文基于有效减少财税核算工作量的思路,针对各种类型的不征税收入的特点,提出相关财税处理建议,尽可能减少不必要的纳税调整工作。此外,在会计核算中还要关注不征税收入的管理问题,对该资金单独进行核算,设置能反映资金特点的会计科目,使所提供的会计信息能够满足不征税收入管理的需要。国务院规定的其他不征税收入主要包括财政补助、补贴、贷款贴息,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,企业取得的专项用途财政性资金。

**1. 财政补助、补贴、贷款贴息的财税处理。**这种类型的不征税收入,主要是国家对一些政策性亏损企业和特定项目发放的不征税收入,如对粮、棉、油等生产或储备企业给予的定额补贴、贷款贴息,是符合《企业会计准则》规定的政府补助,其会计处理完全可以按照《企业会计准则》的规定进行。收到的当期政府补助直接记入“营业外收入”科目,取得的与资产相关或与以后期间收益相关的政府补助,应先记入“递延收益”科目,以后再按规定分期记入“营业外收入”科目。

由于这种类型的不征税收入主要是对亏损企业的一种弥补,企业将其计入营业外收入后减少了当期的亏损,通常对企业所得税的缴纳影响不大,企业不需要将其界定为税收上的不征税收入,调整应纳税所得额。资金支付时可以直接计入相关成本费用,也不需要进行纳税调整。这种类型的政府补助是根据企业经营情况发放的,是一种经常性的政府补助,按照征税收入进行税务处理,可以有效地减少财税核算工作。另外,这种类型的不征税收入主要是用于补充企业生产经营方面的资金,政府部门通常不需要对该类资金进行跟踪管理。

**2. 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的财税处理。**只有国务院财政、税务主管部门明确规定专项用途的税收返还,才可以作为不征税收入处理。主要包括:①对安置残疾人的社会福利单位,按单位实际安置残疾人的人数,限定即征即退的增值税税额或减征的营业税税额,并免征企业所得税。企业收到的减免税款必须单独列账、专项管理,按规定用于企业技术改造、扩大再生产、补充流动资金、职工集体福利。②符合条件的软件企业按照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的,可以作为不征税收入。③核能发电企业取得的增值税退税款,专项用于还本付息的,不征收企业所得税。

这类税收返还形成的不征税收入,相关法律法规明确规定了其使用范围,企业在未使用前可以理解为是对国家的一项负债,国家对这部分资金拥有所有权。根据《企业会计准则》设定的会计科目中,“专项应付款”属于负债类科目,核算企业取得政府作为企业所有者投入的具有专项或特定用途的款项。企业收到的政府部门明确规定专项用途的税收返还,选择“专项应付款”科目进行会计核算,最符合业务的特点,财税处理建议为:

(1)收到国务院财政、税务主管部门明确规定专项用途的税收返还时:

借:银行存款

贷:专项应付款——××税收返还

(2)按规定使用专项用途的税收返还时:

借:专项应付款——××税收返还

贷:银行存款

## □ 工作研究

“专项应付款——××税收返还”科目的贷方余额反映企业尚未使用的税收返还资金。

3. 企业取得的专项用途财政性资金。这类不征税收入主要是指企业从县级以上各级人民政府财政部门及其他部门取得的应计入收入总额的财政性资金,是目前运用最广的一类不征税收入。

根据财税[2011]70号文件的规定,这类不征税收入在取得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。由于其最终应确认为收入,应选择“递延收益”科目进行会计核算,财税处理建议为:

(1)收到专项用途财政性资金时:

借:银行存款

贷:递延收益——××政府部门拨付资金

(2)支出专项用途财政性资金,形成成本费用时:

借:递延收益——××政府部门拨付资金

贷:银行存款

(3)专项用途财政性资金形成的资产计提折旧或摊销时:

借:递延收益——××政府部门拨付资金

贷:累计折旧(累计摊销)

“递延收益”科目的贷方余额反映企业尚未使用的专项用途财政性资金或形成的资产尚未计提的折旧(摊销)。

(4)企业作不征税收入处理的财政性资金在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,在第六年应转入“营业外收入”。

借:递延收益——××政府部门拨付资金

贷:营业外收入

从上述财税处理建议可以看出,企业收到不征税收入时记入相关负债类科目,没有确认为收入,支出时冲销对应的负债类科目,也没有确认为成本费用,符合税法对不征税收入的规定。按照税法的规定进行会计核算,可以减少纳税调整事项,提高财会工作效率。此外,企业可以通过在会计报表附注中披露不征税收入的信息,使报表阅读者充分了解不征税收入的真实情况。

### 三、加强对企业不征税收入管理的建议

1. 加强对企业不征税收入财税信息披露的管理。

(1)增加对不征税收入会计方面的相关规定。财政部可以在《企业会计准则——应用指南》或《企业会计准则讲解》中补充对不征税收入会计处理的相关规定,使企业有明确的法律依据进行会计核算,确保企业提供的不征税收入会计信息具有可比性,便于国家对不征税收入进行管理。

(2)完善企业所得税申报表对不征税收入的信息披露。《企业所得税年度纳税申报表(A类,2014年版)》中,《A105000纳税调整项目明细表》的第8行“不征税收入”和第24行“不征税收入用于支出所形成的费用”反映不征税收入

的纳税调整情况。《A105040专项用途财政性资金纳税调整明细表》作为不征税收入的附表,反映5个纳税年度专项用途财政性资金的纳税调整情况。上述报表只披露了需要进行纳税调整的不征税收入,并且只对专项用途财政性资金的纳税调整情况进行披露,而对财税处理一致,不需要进行纳税调整的不征税收入没有披露,也未对除专项用途财政性资金以外的其他不征税收入的相关信息进行披露。

随着不征税收入的广泛使用,国家越来越关注不征税收入的拨付和使用情况,需要掌握全面的不征税收入信息。笔者建议在不征税收入的附表中设置“税会处理一致”和“税会处理不一致”两种情况,要求只要取得不征税收入的企业,无论其财税处理是否一致,是否需要进行纳税调整,都必须填写不征税收入的附表。企业可以按照自身的财税处理方法,选择适用“税会处理一致”或“税会处理不一致”栏目进行信息的填写,披露不征税收入的取得及使用状况。国家可以通过企业所得税网上申报系统取得不征税收入的全部信息,便于掌握不征税收入在调节经济方面发挥的作用。

2. 允许企业根据不征税收入的特点并结合自身情况选择财税处理方法。实际工作中,企业取得的不征税收入可能是多种多样的,在遵循会计和税法相关规定的前提下,赋予企业对不征税收入财税处理的选择权,可以有效减少企业的纳税调整事项,提高财会工作效率。同时,必须要求企业单独对不征税收入进行核算,并按规定提供完整准确的不征税收入信息,以加强对不征税收入的管理。

3. 建立对企业不征税收入使用效果的考核机制。政府部门有权对企业不征税收入的使用效果进行考核,要求企业在申请资金时,必须制定切实可行的资金使用计划,计划中必须包括资金的使用范围、时间安排及应达到的使用效果;企业收到拨付资金后,必须严格按照规定范围,及时合理地使用资金;政府部门应对企业不征税收入的使用情况进行考核,对不按计划使用资金、资金使用效果差的企业可以收回拨付资金。政府部门通过建立对不征税收入使用效果的考核机制,可以提高资金的使用效率。

4. 通过立法加强对不征税收入在企业清算环节的管理。相关政府部门可以在《公司法》和《企业破产法》中做出明确的法律规定,要求企业在废业清算时,将未使用的不征税收入上缴财政,或者用于规定的专项用途方面,还可以用于下岗职工的安置等,不可以由个人投资者收回不征税收入对应的资金。上述规定还可以督促企业及时使用不征税收入资金,有利于发挥不征税收入调节经济的作用。

### 主要参考文献:

秦文娇,章武艳. 不征税收入和免税收入的财税处理[J]. 税收征纳,2010(4).

作者单位:辽东学院商学院,辽宁丹东118001