

若干会计、税务处理问题答疑

栏目主持 李卓 本期特约解答 陈奕蔚

1. 问：我公司有时会获得一些财政拨付资金，如治理污染专项补助、扶贫贷款贴息、新产品研发费补贴、扶助性资金等。请问：哪些类型的财政拨付资金需要缴纳企业所得税？是否有相关具体规定？

答：根据《企业所得税法》第七条第(三)项和《企业所得税法实施条例》第二十六条规定，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，作为不征税收入。在《企业所得税法》及其实施条例的实施过程中，财政部、国家税务总局陆续发布了一系列通知、公告等规范性文件，对其中一些具体问题予以明确。其中，涉及财政拨款税务处理的文件主要有以下两个：

一是《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)，其中第一条规定，“(一)企业取得的各类财政性资金，除属于国家投资和资金使用后要求归还本金的以外，均应计入企业当年收入总额。(二)对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，准予作为不征税收入，在计算应纳税所得额时从收入总额中减除。(三)纳入预算管理的事业单位、社会团体等组织按照核定的预算和经费报领关系收到的由财政部门或上级单位拨入的财政补助收入，准予作为不征税收入，在计算应纳税所得额时从收入总额中减除，但国务院和国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。本条所称财政性资金，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；所称国家投资，是指国家以投资者身份投入企业、

并按有关规定相应增加企业实收资本(股本)的直接投资。”此外，第三条明确，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。

二是《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)，其中规定，“一、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，凡同时符合以下条件的，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：(一)企业能够提供规定资金专项用途的资金拨付文件；(二)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；(三)企业对该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算。二、根据实施条例第二十八条的规定，上述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、企业将符合本通知第一条规定条件的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。”

你公司应对照上述各项规定，判断所收到的财政性资金是否符合不征税收入的认定条件。根据上述规定，没有指定专项用途的财政资金是不符合不征税收入认定条件的，应当计入收到当期的应纳税所得额。如果你公司对某项特定财政资金是否属于不征税收入存在疑问，建议与主管税务机关沟通确认。

同时请注意：被认定为不征税收入的财政资金，其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；已计入应税收入的财政资金，其对应的支出通常可以在税前扣除。

某项财政资金被认定为不征税收入，从一段较长时间来看，并未改变该企业一段时间内的应纳税所得额总额，而是将纳税义务予以递延，即在收到财政拨款的当期无需计入应纳税所得额，而是在后续发生支出或计提资产折旧(摊销)时，通过将相关支出或折旧、摊销额进行纳税调增的方式增加应纳税所得额，事实上是将相应的纳税义务递延到发生相关支出或相关资产计提折旧、摊销时。这种纳税义务递延对作为纳税人的企业而言，其主要意义在于获得了政府提供的无息贷款(贷款金额等于应纳税额，贷款期限为纳税义务推迟的年限)，从而获得了可在一段时间内周转使用的资金，且无需为此支付资金成本。因此有观点认为不征税收入不属于“税收优惠”，而属于“财政优惠”。

2. 问：甲公司聘请乙设计单位提供厂区设计服务，乙按照合同提供了设计成果，甲公司也支付了工程款，但甲公司当地政府对该厂区设计不予认可，于是甲公司另聘当地政府认可机构进行设计。请问：甲公司对该设计事项如何进行账务处理？

答：根据《企业会计准则第4号——固定资产》规定，“自行建造固定资产的成本，由建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成”，通常理解，设计费属于自行建造固定资产达到预定可使用状态所需的必要支出，因此可以资本化计入在建工程成本，并在达到预定可使用状态后转为固定资产原值的组成部分。

但是，在本案例中，甲公司聘请乙设计单位所做的厂区设计成果未得到当地政府认可，导致甲公司另行聘请当地政府认可的机构重新进行设计。在此情况下，前一次聘请乙设计单位提供设计服务所发生的成本并不是该厂区内的房屋建筑物、道路和基础设施等固定资产达到预定可使用状态所必需的、合理的支出(因为甲公司完全可以从一开始就直接聘请当地政府认可的机构提供设计服务，并利用其设计成果，聘请乙设计单位提供设计服务的支出实际上是完全可以避免的无效支出)，因而不符合资本化计入相关固定资产价值的条件，甲公司应当在当地政府明确不予认可乙设计单位的设计成果时，将已付及应付给乙设计单位的设计费予以费用化处理(一般是作为资产损失，转入营业外支出)，不能继续保留在在建工程成本中。

3. 问：我公司是一家汽车制造企业，与一家发动机供应商签订协议，协议规定：供应商将一批发动机出借给公司，

若公司使用了，则在规定的期限归还同类发动机，在归还之前只需向供应商支付200元/台的技术服务费。请问：在这种情况下，若公司使用了部分发动机，在后续归还同类产品价格不固定的情况下如何暂估入库和结转成本？

答：根据所提供的信息，为了做出有针对性的答复，还需进一步做出如下假设：

(1) 相关协议约定，发动机在你公司实际领用前的所有权归对方供应商所有，被你公司领用后，其所有权上的主要风险和报酬转移给你公司。一段时间后未被领用的发动机直接原物归还给该供应商。

(2) 相关协议约定，如果使用了供应商所提供的发动机，则在规定期限内归还同样数量、品种的全新发动机，并按照实际领用发动机的数量支付200元/台的额外成本，即归还义务所对应的货币金额取决于归还时该种发动机的市场价格，并不是一个从一开始就确定的固定金额。

(3) 发动机被领用和归还时的市场价格均可以可靠确定。

(4) 该200元/台的经济实质可能有两种情况：一种是发动机供应商确实提供了相关的技术服务，该技术服务是你公司使用该种发动机生产汽车所必需的；另一种是没有提供实质性的技术服务，而是作为借出到归还这段时间内的资金占用费。

在上述假设下，你公司应作出如下账务处理：

(1) 在领用所借入的发动机时，按照领用时点该种发动机的市场价格，借记“材料采购”、按照供应商给你公司的开票金额借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”，贷记“应付账款”。后续按照此处确认的材料采购金额，随着产品的生产过程，按照你公司的常规处理流程结转至原材料和生产成本，直至构成库存商品成本的组成部分。

(2) 后续归还前每个会计期末，均应根据该种发动机的市场价格变动情况，相应调整上述分录中确认的应付账款金额，逐步将其调整到按归还时的市场价格计算的金额。借/贷记“营业成本”，贷/借记“应付账款”。

(3) 对于归还时需支付的200元/台的额外费用，分析其经济实质，如果确属于技术服务费，则根据接受技术服务的情况逐步确认，计入接受服务期间的制造费用；如果实质上属于资金占用费，则根据借入到归还的时间逐期计提，确认为财务费用。借记“制造费用/财务费用”，贷记“应付账款/应付利息”。

(4) 到期归还同样品种、数量的发动机并支付该200元/台额外费用时(假设你公司通过向该发动机供应商支付相当于归还时发动机市场价格的款项结算该项负债)，借记“应付账款/应付利息”，贷记“银行存款”。

4. 问：我公司通过购买对方绝大部分资产和负债的方式

收购了一家企业，对该收购业务的评估报告中披露了客户关系的价值。请问：我公司可否根据评估报告将收购的客户关系作为无形资产入账？

答：为了讨论问题方便，首先做出以下假设：

(1) 被收购业务与你公司(作为收购方)之间不存在关联方关系，即该项收购属于非同一控制下的收购。

(2) 被收购的资产和负债组合属于《企业会计准则第20号——企业合并》及其应用指南和讲解所定义的“业务”，即企业内部某些生产经营活动或资产负债的组合，该组合具有投入、加工处理和产出能力，能够独立计算其成本费用或所产生的收入。

(3) 你公司执行新企业会计准则。

在上述假设下，你公司收购另一企业绝大部分资产和负债的交易，对你公司而言构成了一项非同一控制下的业务合并。此时，根据《企业会计准则解释第5号》第一条规定，非同一控制下的企业合并中，购买方在对企业合并中取得的被购买方资产进行初始确认时，应当对被购买方拥有的但在其财务报表中未确认的无形资产进行充分辨认和合理判断，满足以下条件之一的，应确认为无形资产：一是源于合同性权利或其他法定权利；二是能够从被购买方中分离或者划分出来，并能单独或与相关合同、资产和负债一起，用于出售、转移、授予许可、租赁或交换。这一规定是对《企业会计准则第20号——企业合并》

第十四条第(一)项规定“合并中取得的无形资产，其公允价值能够可靠地计量的，应当单独确认为无形资产并按照公允价值计量”的补充和进一步解释。

根据上述规定，本案例中的被购买方客户关系并非源于合同性权利或其他法定权利，但能够从被购买方中分离或者划分出来，并能单独或与相关合同、资产和负债一起，用于出售、转移、授予许可、租赁或交换。因此，该项被购买方所拥有的客户关系应当按照其于购买日的公允价值，在购买方的账面上单独确认为一项无形资产，从而减少了需确认的商誉金额。鉴于此处的合并属于业务合并，其会计处理类似于吸收合并，因此该项无形资产将直接体现在你公司的个别财务报表中。

对被购买方所拥有的无形资产项目予以单独识别、确认和计量，更能体现出相关并购交易的经济实质和商业目的，并可在一定程度上减少所确认的商誉，减轻后续期间的高誉减值压力。但是，对于所确认的无形资产项目，后续应按照《企业会计准则第6号——无形资产》的相关规定，谨慎评估其使用寿命，对使用寿命有限的无形资产需要将其于购买日的初始确认金额(购买日公允价值)在其使用寿命内摊销(这部分摊销金额也将起到抵减以后年度利润的效果)，并在出现减值迹象时进行减值测试，对可收回金额低于账面价值的差额计提减值准备；对使用寿命不确定的无形资产则每年均需进行减值测试。■

主持人信箱：cj-0723@163.com

● 建议

完善股利分配法律制度的建议

孟令威 袁振兴 ■

1. 制定更加细致的股利支付标准。我国法律目前没有规定股利支付标准，《上市公司证券发行管理办法》中提到的“最近三年以现金方式累计分配的利润不少于最近三年实现的年均可分配利润的30%”也仅是对新发股票的公司提供的股利支付标准。笔者建议，将小股东的合理预期标准作为制定股利政策的参考，制定合理的股利分配标准。

2. 完善异议股东收买请求权及诉讼权。异议股东的收买请求权及诉讼权的实施，需要有特定的行权条件、行权程序以及回购价格。针对行权条件，《公司法》规定，有限责任公司在股权转让时，公司连续五年不向股东分配利润，而公司该五年连续盈利，并且符合本法规定的分配利润条件的，对股东会该项决议投反对票的股东可以请求公司按照合理的价格收购其股权。笔者建议适当放宽行权条件或者根据上市公司的特点适当增加新的行权条件，同时应在股份有限公司的股权转让中作出相关规定。在行权程序上，笔者建议借鉴美国等行权程序较成熟国家的规定。在股份价值评估上，收买价格的决定是异议股东股份收买请求权的核心，笔者建议基于专家意见和评估理论确定评估价格。

3. 降低上市公司红利税。现金分红是所有股东的一种投资回报，对于有其他方式获得利益的大股东来说，现金分红不再有那么大的吸引力，从而会做出少分红或不分红的股利政策。另一方面，中小股东还要在仅有的现金股利中抽出一部分缴纳税款，使得中小股东的利益受到损失。笔者建议，取消现金派息后股价除息的安排或再进一步降低现金分红的税负，以保护广大中小投资者的利益，促进我国资本市场的健康发展。

(作者单位：天津财经大学 河北经贸大学)

责任编辑 武献杰