

分析性复核在 关税审计中的运用

杭州 戴为民

分析性复核是审计质量控制体系的重要组成部分之一,审计人员通过对被审计单位的收支及经济指标进行研究分析,与预期的相关指标进行比较,对异常变动项目予以重点关注。分析性复核可以帮助审计人员确定审计范围和审计重点,提高工作效率,根据分析性复核资料可以形成、支持或检验审计结论。如果分析结果与有关指标存在重大偏差,则应引起关注,并将其作为审计重点。

最近,笔者受杭州市工商局经济检查队委托,对涉嫌走私偷逃关税的杭州市某工艺石材有限公司进行审计,以集装箱装载石料的通常做法和平均装载数量指标为依据,揭露该公司偷逃关税的事实。

杭州市某工艺石材有限公司系美国某石业公司在杭州市设立的外商独资企业,进口花岗岩等石料在国内加工销售。我们首先对2006年1月~2007年6月的出口方——美国某石业公司提供的装箱单石料数量逐一加总,共计65330.99平方米石料,与报关单数量进行核对,结果相符。从表面上看似乎没什么问题,但我们经过认真思考,报关单根据出口方提供的装箱单上载明的货物数量交纳关税,而出口方美国某石业公司与进口方杭州市某工艺石材有限公司系母子公司,装箱单是否存在作假可能?

经过仔细审查,我们发现如下疑点:①进口石料规格越来越小。根据出口方装箱单的记载:2005年9月石料长度为2.7~3.3米,宽度为1.3~1.6米;2006年2月石料长度为1.5~2.6米,宽度为0.9~1.3米;2006年10月石料长度为1.2~1.4米,宽度为0.9~1.3米;而2007年上半年进口石料均为长度不超过1.9米的小规格。②每只集装箱装载石料数量也逐月减少。同样一只20吨集装箱,根据出口方装箱单的记载:2005年9月6日平均每只集装箱装载235.10平方米石料;2006年9月30日平均每只集装箱只装135.10平方米石料;2007年2月,平均每只集装箱仅装118.42平方米石料。

带着上述疑点,我们对该公司萧山仓库进行实地盘点,发现现场大多为长度2.5~3米的大规格石料,与报关单上载明的规格不符。

我们在审计原始凭证的过程中又发现重要线索:向香港英国空运公司汇出运费8280美元,后面附有装箱单:6只集装箱,石料长度为1.7~2.97米,宽度为1.41~1.82米,厚度为2厘米。其规格与萧山仓库所见相吻合,每只集装箱装载石料343.58~363.04平方米。由此我们判断,这才是真实可信的

装箱单。我们又向同行业专家请教获知,一只20吨集装箱可装载7~8立方米石料,按2厘米厚度计算约350~400平方米,而只装载100平方米石料既不经济也不符合常理。

经审计分析推断,由于进口石料关税按到岸价货款的25%计算交纳,而货款按石料面积乘以单价(每平方米22美元)计算,因此只要装箱单记载的石料长度规格越小,面积就越小,到岸价货款就越少。由于海关启封查验率较低,只要少申报进口数量而未被发现就可以达到偷逃关税的目的。由此,杭州市工商局根据审计结果作出处罚决定:杭州市某工艺石材有限公司进口石料2001.25平方米偷逃国家关税,货款443371.30元依法予以没收。○

对会计准则中 几项会计处理的建议

江苏常熟 金玉萍

一、“管理费用”科目的核算内容不应包括工会经费

将现行会计准则应用指南(附录)的规定与2001年出台的《企业会计制度》相比较可以发现,后者列入“管理费用”科目核算的待业保险费、劳动保险费、职工教育经费、无形资产摊销、研究与开发费、计提的坏账准备和存货跌价准备等已从前者“管理费用”科目的核算内容中删除了,但唯独保留了工会经费这一项。

按照《企业会计准则第9号——职工薪酬》第二条的规定,职工薪酬包括:①职工工资、奖金、津贴和补贴;②职工福利费;③医疗保险费、养老保险费、失业保险费、工伤保险费和生育保险费等社会保险费;④住房公积金;⑤工会经费和职工教育经费;⑥非货币性福利;⑦因解除与职工的劳动关系给予的补偿;⑧其他与获得职工提供的服务相关的支出。

《企业会计准则第9号——职工薪酬》第四条规定,企业应当在职工为其提供服务的会计期间,将应付的职工薪酬确认为负债,除因解除与职工的劳动关系给予的补偿外,应当根据职工提供服务的受益对象,分别下列情况处理:①应由生产产品、提供劳务负担的职工薪酬,计入产品成本或劳务成本;②应由在建工程、无形资产负担的职工薪酬,计入建造固定资产或无形资产成本;③上述①和②之外的其他职工薪酬,计入当期损益。

依照以上规定,对于按工资总额的一定比例计提的工会经费应分别不同的受益对象记入“生产成本”、“制造费用”、“在建工程”、“研发支出”、“管理费用”等相关科目的借方,同时记入“应付职工薪酬——工会经费”科目的贷方,而不应全部在“管理费用”科目中列支。所以,笔者建议将工会经费这一项从“管理费用”科目的核算内容中删去。

二、长期借款利息费用应区分一次还本付息和分期付息的情况分别设置科目进行核算

《企业会计制度》不区分长期借款利息费用是属于一次还本付息还是分期付息,均将其记入“长期借款”科目,会计处理为:借记“长期待摊费用”、“财务费用”、“在建工程”等科目,贷记“长期借款”科目。

现行会计准则应用指南亦不区分是一次还本付息还是分期付息,均将长期借款利息费用记入“应付利息”科目。现行会计准则只明确了“应付利息”科目的核算内容应包括分期付息到期还本的长期借款、企业债券等应支付的利息,在“长期借款”科目的核算内容中并未指出,一次还本付息情况下长期借款利息费用的会计处理与分期付息情况下长期借款利息费用的会计处理是否一致。因而,在2007年和2008年全国会计专业技术资格考试辅导教材《初级会计实务》中,一次还本付息情况下长期借款的利息费用被记入“应付利息”科目的贷方。

但笔者认为,这样处理是不恰当的。因为应付利息在报表中列作流动负债项目,所以不宜将两种情况下的长期借款利息费用都列入“应付利息”科目。而长期借款在报表中列作非流动负债项目,用于核算两种不同情况下的借款利息费用同样不合适。因此,这两种情况应分别处理,建议增设“长期借款——应计利息”科目,用于核算一次还本付息情况下的长期借款利息费用,这样处理亦可与应付债券的会计处理相一致。○

职工教育经费之 所得税会计处理

湖南工业大学 吴风奇

会计准则和企业所得税法对职工教育经费的处理规定不一致,笔者拟对其作一分析。

一、会计准则的规定

自2007年1月1日开始施行的《企业财务通则》规定,职工教育经费按照国家规定的比例提取,专项用于企业职工后续职业教育和职业培训。

国务院2002年颁布的《关于大力推进职业教育改革与发展的决定》规定,一般企业按照职工工资总额的1.5%足额提取教育培训经费,从业人员技术素质要求高、培训任务重、经济效益较好的企业可按2.5%提取,列入成本开支。

《财政部、国家税务总局关于企业技术创新有关企业所得税优惠政策的通知》规定,从2006年1月1日起,对企业当年提取并实际使用的职工教育经费,在不超过计税工资总额2.5%以内的部分,可在企业所得税税前扣除。

综上所述,企业职工教育经费的计提比例为2.5%,而计提基础为企业的工资总额。

二、企业所得税法的规定

《企业所得税法实施条例》第四十二条规定:除国务院财政、税务主管部门另有规定外,企业发生的职工教育经费支出,不超过工资薪金总额2.5%的部分,准予扣除;超过部分,准予在以后纳税年度结转扣除。

这个规定包含两层意思:①可以在企业所得税税前扣除的职工教育经费必须是企业当年提取并实际使用的,如果只按规定提取但未实际使用的则不得在企业所得税税前扣除。②企业在当年提取并实际使用的职工教育经费,如果未超过计税工资总额的2.5%则可以据实扣除,如超过计税工资总额的2.5%,则只能按照计税工资总额的2.5%进行税前扣除,超过部分允许在以后纳税年度结转扣除。

三、差异处理分析

1. 当年实际使用的职工教育经费大于年度工资总额的2.5%。例如,企业某会计年度工资总额100万元,会计上按工资总额的2.5%计提职工教育经费2.5万元,账务处理为,借记成本费用类科目,贷记“应付职工薪酬——职工教育经费”科目。当年职工教育经费实际支出4万元,则计算应纳税所得额时,允许扣除2.5万元,所以在不存在其他纳税调整项目时,企业的应纳税所得额就是会计利润,而超支的1.5万元职工教育经费允许结转至以后年度扣除,属于可抵扣暂时性差异,形成递延所得税资产,需进行纳税调整。

2. 当年实际使用的职工教育经费小于年度工资总额的2.5%。具体存在以下三种情况:

(1)年初没有可抵扣暂时性差异,也就是“递延所得税资产”科目年初余额为零。例如,企业某会计年度工资总额100万元,会计上按工资总额的2.5%计提职工教育经费2.5万元,计入成本费用。当年职工教育经费实际支出2万元,则计算应纳税所得额时,只允许按实际使用的2万元扣除,剩余的0.5万元不能扣除,属于永久性差异,如不存在其他纳税调整项目,应调增应纳税所得额0.5万元。

(2)年初有可抵扣暂时性差异,并且年初可抵扣暂时性差异大于节约额。例如,企业某会计年度计提职工教育经费2.5万元,当年实际支出2万元,节约0.5万元,年初有可抵扣暂时性差异1.2万元。则计算应纳税所得额时,允许扣除2.5万元,如不存在其他纳税调整项目,应纳税所得额就是会计利润,同时转回可抵扣暂时性差异,转回的金额就是节约的金额,在本案例中为0.5万元。

(3)年初有可抵扣暂时性差异,并且年初可抵扣暂时性差异小于节约额。例如,企业某会计年度计提职工教育经费2.5万元,当年实际支出2万元,节约0.5万元,年初有可抵扣暂时性差异0.1万元。则计算应纳税所得额时,允许扣除2.1万元,剩余的0.4万元不能扣除,属于永久性差异,如不存在其他纳税调整项目,应调增应纳税所得额0.4万元,同时转回可抵扣暂时性差异,转回的金额就是年初可抵扣暂时性差异的金额,在本案例中为0.1万元。○