

# 福利企业税收优惠政策解读

宁波正源会计师事务所有限公司 马云星

2006年7月27日,财政部、国家税务总局发布了《关于调整完善现行福利企业税收优惠政策试点工作的通知》(财税[2006]111号),该政策从2006年7月1日起在辽宁省、上海市、浙江省、湖北省、广东省、重庆市、陕西省试点施行。试点期间原福利企业税收优惠政策在试点地区停止执行。本文主要就新旧福利政策进行比较和分析。

## 一、原福利企业税收优惠政策主要内容及存在的问题

1. 主要内容。参见[(94)财税字第001号]、[(94)财税字第003号]、国税发[1994]155号和财税字[2000]35号的规定。

(1)对民政部门、街道和乡镇政府举办的社会福利生产企业,凡安置残疾人员占企业生产人员总数35%以上的,暂免征收企业所得税;安置残疾人员占企业生产人员总数的比例超过10%未达到35%的,减半征收企业所得税。

(2)对安置残疾人员占企业生产人员总数50%以上的福利工业企业,增值税实行即征即退政策;对安置残疾人员占企业生产人员35%以上但未达到50%的福利工业企业,如发生亏损,增值税给予部分退还,但以弥补亏损为限。

(3)对安置残疾人员占企业生产人员35%以上的福利企业的属于营业税“服务业”税目范围内(广告业除外)的业务,免征营业税。

(1)因列报方法、计算口径错误而导致的错报,一般不涉及企业报告年度利润,也不涉及具体的会计核算,因此无须调整账务,可以通过编制调整分录,调整报告年度资产负债表的期末数。

(2)因会计核算错误导致的错报,调整更正较复杂:①正常情况下,在调整报表的同时,还需要调整新年度的账务,以保证调整后账务符合相关会计制度的要求和相关账户余额正确无误。②如果调整更正时涉及报告年度损益,则既要调整新年度账务,还要调整报告年度的资产负债表和利润表。

在新年度调整报告年度的资产负债表、利润表的错报,对同一调整事项往往要编制三套调整分录:第一套用于调整新年度的账务,涉及损益的,应先通过“以前年度损益调整”科目过渡,以后再转入“利润分配——未分配利润”科目;第二套用于调整资产负债表,涉及损益时,均计入“未分配利润”项目;第三套用于调整利润表,涉及资产、负债项目时,均计入“净利润”项目,计算“净利润”项目的调整后金额时,调整分录中该项目的借方发生额表示增加,贷方发生额表示减少。

## 2. 执行中存在的问题。

(1)现存福利企业多数已名不符实。按规定,福利企业应由民政部门、街道和乡镇政府举办,其所占股权一般不低于51%,其余可由民间资本参股。但实际上,民间资本已占100%,福利企业已变为民营私有企业,福利企业仅仅是挂名或带帽子性质。

(2)实际安置残疾人在岗工作远远低于规定要求。按规定,每个残疾职工都应安排适当的劳动岗位,但这仅仅停留在上报给相关主管部门的残疾职工工种安排表,实际上多数未在岗劳动。

(3)实际发放给残疾人的工资普遍很低,只是象征性发放,企业财务入账的工资清单上的发放数与实际严重不符,残疾人的相关利益无法得到保障。

(4)福利企业实质上成为享受税收优惠的工具。由于福利企业税收优惠幅度较大,一些企业受利益驱动,想方设法获取福利企业帽子,同时采用各种手段,将优惠政策用到极致。所以现实中的福利企业,多数还有一个非福利企业的内资企业存在,目的是将人员、生产、业务、利润等相互转移,造成福利企业大量盈利,而非福利关联企业巨额亏损。

## 二、试点福利企业税收优惠政策主要变化

### 1. 主要变化。具体分析如下:

2. 年报年初数的错报。审计时发现年报年初数存在错报,如企业同意调整更正,则应编制分录调整年报的年初数。调整年初数,由于其涉及的事项或者已无账户余额,或者在调整期末数时需要调整新年度账务,因此调整时无须考虑错报的原因和是否涉及损益,不调整相关账务。调整年报期初数的原则和方法,除不调整账务外,均与调整年末数、上年数的原则和方法相同。

3. 调整年报债权债务项目的注意事项。进行上述调整,应注意以下事项:①上述介绍的更正调整错报的方法,均是假定在新年度二、三月份及以后企业新账已经建立的时候实施年报审计。②审计工作底稿的“××项目审定表”均设有“资产负债表”、“总账”、“明细账”的“期末未审金额”、“调整金额(借、贷)”和“审定金额”等栏目。其实,因调整的是新年度的账务,“总账”、“明细账”两行的调整金额均不应填列,其“审定金额”应与“期末未审金额”相同。

当发现年报存在重大错报而企业又不同意调整时,审计人员应按照审计准则的规定采取适当的应对措施。○

(1)新增内容。①享受税收优惠政策的福利企业范围扩大了,扩大到由社会各种投资主体设立的各种所有制内资企业。②新增了提供加工、修理修配劳务的工业企业可以享受增值税优惠政策。③残疾人员范围除盲、聋、哑、肢体残疾外新增了智力残疾人员。

(2)改变内容。①残疾人员比例适当降低,规定只要实际安置的残疾人员占企业在职职工总数的比例达到25%以上,企业就可以享受税收优惠政策,同时由原来的占生产人员总数改变为占企业在职职工总数。②增值税、营业税、企业所得税由全面减免改按实际安置的残疾人员人数享受减征优惠。如增值税、营业税优惠政策规定,每位残疾人员每年可以减征的具体限额由试点省市税务机关根据同级统计部门公布的当地上年在岗职工平均工资的2倍确定,但最高不得超过每人每年3.5万元。企业所得税采取成本加计扣除的办法,按企业支付给残疾职工实际工资的2倍在税前扣除。

(3)明确及细化内容。①明确了企业在职职工是指与企业签订一年以上劳动合同的职工。②细化了残疾人员比例的认定标准,如安置的每位残疾人员企业必须与其签订一年以上的劳动合同,企业为其缴纳基本养老保险、基本医疗保险、失业保险和工伤保险等社会保险,为其支付的工资不低于所在县(市)最低工资标准且须通过银行支付。③明确了同一企业既有享受又有不得享受税收优惠政策的业务必须分别核算,不能准确核算的,不得享受规定的税收优惠政策。④兼营增值税和营业税业务的企业,明确了减征增值税或者营业税只能享受一种,可以自行选择,选定后1年内不得变更。⑤如企业既符合享受福利企业税收优惠政策又符合享受其他税收优惠政策条件的,明确了只能选择其中一项政策执行。

#### 2. 试点福利企业税收优惠政策分析。

(1)由于享受税收优惠政策的福利企业范围扩大到由社会各种投资主体设立的各种所有制内资企业,由此可能带来的影响:一是除福利企业外,非福利企业符合条件也可享受;二是原福利企业如是挂名或带帽子性质,将通过股权转让,将原民政部门、街道、乡镇等实体单位拥有的名义股份进行转让,民营资本拥有全部股权;三是残疾人员将会进一步成为稀缺资源,因为各类所有制内资企业,只要拥有一定比例的残疾人员均可享受优惠政策,因此易造成相互争抢;四是规模小、人数少又有一定盈利能力的企业,因为容易达到条件,所以对残疾人员的需求更为迫切。此处,各类所有制内资企业是否包括个人独资企业或合伙企业,有待明确。

(2)增值税、营业税减征限额按安置残疾人员人数乘以省市统计部门当地上年在岗职工平均工资的2倍,最高不得高于每人每年3.5万元计算。实务中企业当年实际缴纳的增值税、营业税与该限额比较存在两种可能:一是实际缴纳数高于限额,按限额减征容易理解;二是如果实际缴纳数少于限额,是按实际缴纳数减征,还是继续按限额减征,新政策未作交待。

(3)企业所得税采取成本加计扣除的办法,按企业支付给残疾职工实际工资的2倍扣除。众所周知,内资企业工资采用

计税工资办法,有限额扣除限制,超过部分需要企业进行所得税纳税调整,将残疾人员人数纳入计税工资人数范畴,这样就出现两种处理可能:一种是将残疾人员人数、工资先纳入企业总体计税工资人数测算计税工资是否超标,再对残疾人实际工资加计2倍扣除;二是将残疾人员人数、工资从总体计税工资人数中剔除,不考虑或不计算计税工资,只计算加计扣除数。两种处理方法最终会导致企业工资超支数不一样。另外,如果个人独资企业或合伙企业符合条件也可享受,那么个人所得税是否也比照执行有待明确。

(4)企业实际安置的残疾人员比例必须占到与企业签订一年以上劳动合同的在职职工总数的25%以上,在职职工包括生产人员、管理人员及其他有劳动合同的人员。从理论上分析,虽然比例从35%降至25%,但是基数人数有所扩大,所以要想达到该比例也非易事。同时在现实中,不少企业特别是一些私营企业,与职工大多未签订劳动合同,即使签订也可能特意与其他关联企业签订,而且职工的流动性较大,临时工、短期工较多,因此实务中监管、审查存在一定难度。

(5)企业与安置的每一位残疾人员签订一年以上的劳动合同,如果该合同是年度中间签订甚至年末签订,该人数所对应的政策享受如何确定也须明确。

(6)为残疾人支付的工资不低于所在县(市)最低工资标准且须通过银行支付,对原先支付虚假工资的企业无疑有着不小的打击,体现了国家保障残疾人利益的精神。

#### 三、新政策下企业应变之考虑

1. 如原福利企业是挂名或带帽子性质,为免日后存在股权、权益争议,可以通过股权转让,将原实体所占股权转让至自己名下,企业性质由原福利企业转变为私营企业。

2. 如企业规模不大、在职职工较少,但产品附加值大、盈利较高,可以通过招聘残疾人达到相应规定条件,以此享受有关税收优惠政策,为企业进一步发展积累资本。

3. 现有福利企业,可根据本企业残疾人员人数及拟发放的工资,按新规定模拟测算将来可能享受的增值税减征数和所得税的加计扣除数,并因此考虑经营、财务上的相应转变。如原来为享受政策,将大量利润转移到福利企业,而非福利关联企业出现亏损,现在可根据上述测算数,将业务、产品、利润重新划分,甚至还可考虑在符合规定的条件下将公司在职工及残疾人分布在两家关联企业中,分别享受优惠政策。

4. 按新政策可以享受和不得享受优惠政策的业务必须分别核算,因此财务上需要根据企业实际情况分别核算收入、生产成本、库存商品、应交税费等相关项目。

5. 劳动合同的签订除残疾人按规定必须签订一年以上劳动合同外,其他在职职工劳动合同的签订需要考虑:①是否必须签订,如有些临时工、短期工等;②签订的时间长短,如合同续签的间隔时间等;③在有至少两个关联企业的情况下与谁签订,如有些管理人员、技术人员、营销人员等。

6. 残疾人员工资除按规定不能低于所在县(市)最低工资标准外,还应考虑工资的真实性、与实际岗位的匹配性及与其他在职职工工资比较的差异性等事项。○