



外商投资企业年度所得税申报的会计调整

山东昌邑市顺达油脂有限公司 李伟毅

按税法规定,外商投资企业应在每一纳税年度终了4个月内进行年度所得税申报,在年度终了5个月内进行汇算清缴。而会计制度规定,企业在年度所得税申报中,需要对年度所得税进行汇算清缴。以下为笔者对外商投资企业年度所得税申报中常见的税务处理所做的一些介绍,希望能对实务工作有所帮助。

一、资产

1.各项准备金。根据会计制度,外商投资企业可以计提短期投资跌价准备、坏账准备、存货跌价准备、长期投资减值准备、固定资产减值准备、无形资产减值准备等各项准备金,当年计提的上述各项准备金均计入企业当期费用。

根据税法相关规定,除从事信贷、租赁(指融资租赁)业务的企业经税务机关批准后可以提取坏账准备金外,其他企业一律不得在所得税前再预提其他项目的准备金。因此,企业应按计入当期费用的上述各项准备金数额调增当期应纳税所得额。

对于经税务机关批准可以按年末应收账款余额的一定百分比计提坏账准备的企业,应审查其当年计入费用的准备金数额是否超过税务机关批准的限额。企业若超过限额计提坏账准备,则应当相应调增其应纳税所得额。

2.折旧与摊销。对于折旧与摊销,如果企业处理与税法规定不一致,就需要进行纳税调整,将多列支的折旧与摊销费用加回到当期应纳税所得额中。《外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》(以下简称《实施细则》)对于外商投资企业固定资产折旧的方法、年限、残值率以及无形资产的摊销年限有较为明确的规定,在此不再详述。

对于作为固定资产管理的软件,法规没有明确规定其折旧年限。如果软件的折旧年限不少于5年,一般会得到税务机关的认可。根据国家鼓励软件产业发展的相关规定,软件的折旧年限最短可为2年,但必须事先经税务机关批准。

二、负债

1.长期未付的应付款。根据税法规定,外商投资企业的应付未付款,凡债权人逾期2年未要求偿还的,应计入当年收益计算缴纳所得税。这里对需要确认为收益的应付未付款设定了两个条件:第一,该应付未付款已逾期2年;第二,债权人未要求偿还。因此,对于逾期2年的应付未付款,如果债权人仍然追讨,则不必进行纳税调整。

2.应付境外的利息、租金及特许权使用费。根据税法规定,对于支付给境外的上述费用,付款人有代缴预提所得税的义务。实际操作中,许多企业都是在实际支付上述款项时

才履行代扣代缴义务,申报缴纳相关预提所得税。然而,税法要求企业在计提上述费用时即产生代扣代缴义务。因此,如果当期计提了此类费用,而未在当期支付,那么企业应该在当期申报缴纳相关预提所得税。

3.应付福利费。根据会计制度,外商投资企业自2002年起不再计提14%的职工福利费。当年所发生的职工福利类费用应先冲减“应付福利费”科目余额,不足冲减的,应直接计入当期管理费用。这样,企业当年发生的职工福利费中冲减了“应付福利费”科目余额的那部分费用,是否可以作为纳税调整项目调减当年应纳税所得额呢?

根据《关于外商投资企业和外国企业为其雇员提存医疗保险等三项基金以外的职工集体福利类费用税务处理问题的通知》(国税函[1999]709号),外商投资企业的职工福利类支出可按实际发生数在当年税前扣除。但当年税前扣除的此类费用不得超过企业全年职工税前列支工资总额的14%,其超过部分也不得在以后年度扣除。据此,企业当年实际发生的福利费用,只要不超过企业全年职工税前列支工资总额的14%,即使在会计处理上由于冲减“应付福利费”科目余额而没有计入本年损益,在税务处理上也应进行税前扣除。上述税务处理方法仅为个人看法,实际操作时如果要按该原则处理,则必须事先获得税务机关的批准。

三、所有者权益

外商投资企业在进行年度所得税申报时,应当关注企业当年新增资本公积的性质。对由于下列原因形成的资本公积,应进行纳税调整:①债权人放弃债权导致的应付款项冲销。债权人放弃债权的会计处理是借记“应付账款”科目,贷记“资本公积”科目,这样做不会影响损益。但从税务角度出发,则应将其确认为收益,相应调增应纳税所得额。②企业接受捐赠。会计处理上为增加资本公积,税务处理上则应当确认收益,相应调增应纳税所得额。

四、收入

1.销售折扣与折让。按照税法相关规定,销售折让、折扣是指企业由于产品质量、品种、规格等不符合要求或为扩大销售、鼓励客户多购商品和及时结算货款等原因而在价格上给予购买者的优惠,销售折让、折扣可以冲减销售收入。进行税务处理时,凡发票上列明折让、折扣的,可以冲减销售收入;单独支付给其他单位或个人的,不得冲减销售收入。因此,如果在会计处理上将未在发票上列明折让、折扣而单独支付给其他单位或个人的折让或折扣冲减了销售收入,则应进行纳税调整,相应调增应纳税所得额。

2.投资收益。外商投资企业在境内投资取得的利润,可以不计入本企业应纳税所得额。但与该投资有关的可行性研究费用、投资贷款利息支出、投资管理费用等投资决策实施中的各项费用和投资期满不能收回的投资损失等,不得冲减本企业应纳税所得额。

据此,如果外商投资企业已将其在境内投资取得的利润从本企业应纳税所得额中调减,企业也应当就投资费用单独记账,在申报年度所得税时,相应调增应纳税所得额。不可仅剔除企业在境内投资所取得的利润,而不对投资费用进行相应纳税调整。

五、成本与费用

1.财产损失。外商投资企业发生的财产损失,应作为成本或费用列支。但未经税务机关批准的,企业一律不得自行在税前扣除。上述财产损失包括:在生产经营过程中发生的固定资产和流动资产的盘亏、毁损、报废净损失,坏账准备以及由于自然灾害、民事诉讼等引起的非常损失。

2.预提费用。根据《实施细则》第十一条规定,企业应纳税所得额应按权责发生制原则计算。因此,税法与会计制度关于预提费用处理原则的规定应当是一致的。实际操作中,部分企业根据自身的判断在年末计提多项费用,其中许多属于准备金的性质。因此,企业在实际进行年度所得税纳税调整时,应对与年末预提费用相对应的应付项目余额进行分析,就其中属于准备金性质的部分调增应纳税所得额。区别正常预提费用与准备金性质的预提费用时,可以参考如下几项标准:①负债是否已经产生(如卖方的货物是否已交付、服务是否已提供等);②对于该项负债,是否可以确认其金额(如是否已签订合同、是否收到发票或付款通知等);③期后是否已如约支付。

如果对上述三个条件的判断均为“是”,则可将预提费用判断为正常预提费用,否则相应调增应纳税所得额。例如,企业年末应付未付的房屋或场地租金、应付未付员工的工资等,都属于正常的预提费用;反之,某些企业在年末估计可能会发生商品索赔而暂估一定金额的预提费用,则属于计提准备金,不得在税前扣除。

3.社会保险性质费用、职工教育经费和工会经费。上述费用指外商投资企业按社会保险的规定为职工计提的社会保险类费用,主要包括养老保险、医疗保险、失业保险、住房公积金等。对上述费用能否在企业所得税前扣除的问题,国家税务总局在国税函[1999]709号文中做了以下规定:外商投资企业和外国企业按照国务院及各地方政府规定,除为其雇员提存医疗保险基金、住房公积金、退休保险基金三项基金外,可根据现行会计制度规定的标准计提职工教育经费、工会经费。除此之外,企业不得在税前预提其他职工福利类费用。企业实际发生的不属于上述五项预提基金或经费开支范围的其他职工福利类支出,可按实际发生数额在本年度税前扣除。但本年度税前扣除的此类费用,不得超过企业该年职工税前工资总额的14%。上述规定主要包括以下几个要点:

(1)提存三项基金及职工教育经费、工会经费必须是按国务院及各地方政府规定的标准,超过标准提存的部分不得

在税前扣除。需要注意的是,有些外商投资企业未设立工会,则不得计提工会经费。

(2)预提以上五项费用后,即可进行税前扣除,而不需要实际支付。对此,有些地区的税务机关可能会要求企业将当年已计提而未实际支付的部分调增当年应纳税所得额。因此,在实际操作中,企业最好事先与税务机关沟通,就具体处理办法达成一致意见。

(3)对于上述五项费用以外的职工福利类支出,其未超过企业全年职工税前列支工资总额14%限额的部分可以在税前扣除,超过部分不得在税前扣除。

(4)由于各地社会保险的规定互不相同,不同地区医疗保险基金、住房公积金、退休保险基金的缴纳标准也不尽相同,某些地区还要求企业为职工缴纳失业保险、工伤保险等其他社会保险。相应地,不同地区的税务机关对上述三项基金包含范围的理解也不同。例如,北京市国家税务局曾发文确认外商投资企业提存的失业保险、工伤保险的处理方法与三项基金的处理方法一致。

4.境外保险费。企业直接为在中国境内工作的雇员支付或负担的各类境外商业人身(人寿)保险费和境外社会保险费,不得在企业应纳税所得额中扣除。但上述境外保险费作为支付给雇员的工资、薪金的,可以在企业应纳税所得额中扣除,但必须依法申报缴纳个人所得税。

5.交际应酬费。根据《实施细则》规定,企业发生与生产、经营有关的交际应酬费,应当有确定的记录或单据,分别在下列限度内准予作为费用列支:①全年销货净额在1500万元以下的,不得超过销货净额的5%;全年销货净额超过1500万元的部分,不得超过该部分销货净额的3%。②全年业务收入总额在500万元以下的,不得超过业务收入总额的10%;全年业务收入总额超过500万元的部分,不得超过该部分业务收入的5%。

上述规定非常明确,然而在实际操作中,如果外商投资企业既有销售收入又有业务收入,那么应如何处理呢?笔者认为,如果企业能在会计上准确地分别核算上述收入,则可以分别计算交际应酬费扣除限额,然后将两种限额之和与实际发生的交际应酬费进行比较,对超出的部分进行纳税调整;如果企业不能在会计上准确地分别核算上述收入,则应以主要收入为准计算交际应酬费扣除限额。

6.技术开发费。外商投资企业技术开发费比上年增长10%以上(含10%)的,经税务机关批准,允许再按技术开发费实际发生额的50%抵扣当年度的应纳税所得额。例如,企业上年技术开发费为50万元,本年度技术开发费为60万元,与上年相比,本年度技术开发费增长了20%。该企业有权申请在据实扣除当年的技术开发费60万元后,再按当年技术开发费的50%(即30万元)抵扣当年度的应纳税所得额。经过上述调整,企业当年实际税前抵扣的技术开发费为90万元。

上述技术开发费是指企业在一个纳税年度内研究开发新产品、新技术、新工艺所发生的新产品设计费、工艺规程制定费、设备调试费、原材料和半成品的试制费、技术图书资料费、未纳入国家计划的中间实验费、研究机构人员的工资、研究设备的折旧、与新产品的试制和技术研究有关的其他经费;不包

关于审计管理的若干思考

武汉大学商学院 闵青

加强审计管理,整合审计资源,提高审计工作水平,是审计工作五年发展规划中的重要基础工作,也是今后审计理论界研究的重要课题之一。本文结合审计管理实践,拟就审计管理的重要性以及存在的问题谈以下几点认识,并提出相关措施以加强审计管理。

一、审计管理的意义及作用

审计管理是审计主体运用现代化的手段,为实现一定的目标,对审计业务及其所体现的审计关系所进行的计划、组织、指挥、协调和控制。加强审计管理,对于审计工作适应新形势、加快审计事业发展、推动审计工作现代化进而完善社会主义审计监督制度等有着极其重要的现实意义。

审计管理的作用主要体现在以下几个方面:①有利于提高审计工作效率;②有利于节约审计成本,减少和杜绝资源浪费;③有利于提高审计工作质量;④有利于降低审计风险。总之,加强审计管理,有利于加快我国审计工作的法制化、规范化和科学化进程,有利于维护审计的独立性和权威性,从而最终有利于强化审计监督。

二、审计管理存在的主要问题

1. 审计管理的理论研究滞后。以下问题有待研究:审计管理包括哪些内容,采用哪些管理方法,审计计划管理、质量管理、成本管理、信息管理、规范化管理怎样形成一个系统、科学的管理体系。

2. 审计计划制定不科学。目前,审计机关的审计计划安排缺乏长远性、科学性,带有一定的盲目性、随意性。例如,审计对象的选择和项目的确定缺乏严格的程序和标准,审计对象监督缺位现象仍然大量存在;审计署驻各地特派员办事处的审计项目难以配合检察院等的工作;审计时间安排不均衡,造成审计任务时紧时松;审计计划随意调整;审计计划与统计严重脱节,统计不能体现对审计计划执行情况进行反馈分析

括企业从其他单位购进技术或受让技术使用权而支付的购置费或使用费,以及从事技术开发业务的企业发生的属于技术开发服务业务的营业成本、费用。

上述超额抵扣须经税务机关批准方可实行。企业应事先制定技术项目开发的计划和编制技术开发费的预算,并设立专门机构或者配备专业人员负责实施,同时对实际发生的技术开发费进行准确归集和核算。

六、不得在税前扣除的费用

与会计处理不同,《实施细则》规定下列各项不得作为成本或费用在税前扣除:①违法经营的罚款和被没收财物的损

的作用。

3. 审计人力资源利用不尽合理。目前,我国审计机关的现状是审计人员的知识结构不合理、知识老化、复合型人才少;各省审计机关、驻各地特派员办事处、驻各部委派出局等审计机构各自为政,信息难以共享,资源不能有效整合;审计机关内部分工过细,专业审计部门之间缺乏交流;国家审计机关在审计人力资源的统筹、协调及综合运用上不能适应需要;国家审计与社会审计、内部审计沟通和协作不够,有的甚至互不信任、互相排斥。

4. 审计管理的技术方法相对落后。审计管理的方法仍然停留在制度管理、目标管理的阶段,系统管理、计算机管理、全面质量管理等现代化管理方法运用不多。审计实施仍以经验审计为主,专业审计指南、审计准则体系尚不完善。

5. 审计成本意识淡薄。目前,我国审计人员的审计成本意识比较淡薄(特别是在项目成本管理上),主要表现为:一是时间成本。几个月就可以完成的项目,必须拖上半年甚至更长的时间,这样做就不能精确严格地把握时间,从而造成较大浪费。二是立项成本。在制定审计方案时未充分考虑项目安排是否合理,没有突出重点或抓住要害,只考虑监督的可行性和可能性,未分析和考证监督的必要性,从而导致高投入、低产出。三是人力成本。要么是审计力量投入过多造成浪费,要么是审计力量投入不足,应该查出的重大问题没有查出,这也造成了浪费。

6. 审计风险控制薄弱。当前国家审计对审计风险的控制不力,主要表现为:相当一部分审计机关和审计人员还没有充分认识国家的审计风险问题;审计过程中,对被审计单位风险的了解和评估不够重视,对固有风险、控制风险的评价以及确立重要性水平的方法不够科学,不能正确理解其真正涵义;实质性测试效果不佳,在相当大的程度上查不出重大错报;审计

失;②各种税收的滞纳金和罚款;③自然灾害或者意外事故损失有赔偿的部分;④用于中国境内公益、救济性质以外的捐赠;⑤与生产、经营业务无关的其他支出。所谓用于中国境内公益、救济性质的捐赠,是指外商投资企业通过中国境内的非营利性社会团体(包括中国青少年发展基金会、希望工程基金会、宋庆龄基金会、减灾委员会、中国红十字会、中国残疾人联合会、全国老年基金会、老区促进会以及经民政部门批准成立的公益组织等)或国家机关对教育、民政等公益事业和遭受自然灾害的地区或贫困地区进行的捐赠,不包括直接对受益人的捐赠。☐