

# 跨年度取得发票的财务、税务处理

中央财经大学财政学院 肖太寿 韩增华

在进行每年一度的企业所得税汇算清缴工作时,不少企业财务人员往往会碰到跨年度取得发票的情况。从笔者的调研中发现,许多企业财务人员和基层税务人员对跨年度取得发票的财务和税务处理并非很清楚。为了解决这个问题,笔者主要从以下几方面来进行分析。

## 一、跨年度取得发票的财务和税务处理

目前,对于跨年度取得发票的情况,企业有不同的会计处理方式,其相应的所得税处理如下:

1. 先计入费用,收到发票后再附到记账凭证上。对纳税年度以后才取得发票的,缴纳所得税分以下情况处理:①在汇算清缴期间取得发票的,不需要做纳税调整,已经办理年度所得税纳税申报和汇算清缴的,可以重新办理年度所得税纳税申报和汇算清缴。②在汇算清缴结束后才取得发票的,仍可以作为所属年度的费用在所得税前扣除。当年多缴纳的所得税,根据《税收征收管理法》第五十二条的规定,纳税人自结算缴纳税款之日起三年内发现的,可以向税务机关要求退还。以下是广州地方税务机关的规定,可供参考:《关于企业所得税纳税人以不法凭证列支成本费用税务处理的实施意见》(穗地税发[2005]276号)规定,税务机关在税务检查工作中发现纳税人以不合法凭证列支成本费用的,并有根据认为纳税人该成本费用税前扣除的确认遵循权责发生制、配比、相关性、确定性、合理性原则的,可要求纳税人在规定期限内从销货方或提供劳务方重新取得合法有效的凭证。能够重新取得合法有效的凭证,可根据凭证上注明的价款,允许纳税人作为业务发生年度的成本费用在税前扣除。

2. 实际收到发票时再入账。目前比较普遍的做法可以分为两种情况:①非会计差错。按照会计制度的规定,发票入账应该遵循会计核算的及时性、客观性等原则,原则上讲,发票日期与入账时间应一致。但实际业务中,对方当月开出的发票可能要到下个月甚至跨年度才能取得。这种情况不属于会计差错,可以在实际取得发票时入账。考虑到这是客观存在的特殊情况,对这种情况一般不做纳税调整,直接作为入账年度的费用扣除,只要金额不大,不属于所得税前限额扣除的费用,税务机关一般也认可。因此,对这种情况的处理,取决于主管税务机关的自由裁量权。②会计差错。另外一种情况是因为管理不善导致发票不能及时入账,比如对方9月份就把发票开了,当时没有及时索取,等下年1月拿回发票已经结账了。这些都是企业内部控制上的漏洞导致的,在会计核算应作为会计差错处理。

3. 购进货物跨年度取得发票的处理。期末货物已经入库但发票账单未到,会计制度规定应于期末暂估入账。《企业会计制度》规定,月度终了,对于尚未收到发票账单的收料凭证,应当分别材料科目,抄列清单,并按计划成本暂估入账,借记“原材料”、“包装物”、“低值易耗品”等科目,贷记“应付账款——暂估应付账款”科目。下月初用红字作同样的记录,予以冲回,以便下月付款或开出、承兑商业汇票后,按正常程序,借记“物资采购”科目和“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,贷记“银行存款”、“应付票据”等科目。

下一年度在取得发票时,如果上一年年底这批材料的成本没有转入损益,这种情况不影响损益,不需进行纳税调整;如果上一年年底这批材料的成本已经结转到损益,也不需要纳税调整,这时候原材料在账上可能出现负数,实际收到发票时正常入账就可以了。下面是宁波地方税务机关的规定,可供参考:《关于明确2004年度企业所得税汇算清缴若干政策问题的通知》(甬地税一[2004]222号)规定,对企业已经验收入库但发票账单尚未到达的材料物资应按计划成本、合同价格或其他合理价格暂估入账,年度按规定已计入当期损益部分允许所得税前扣除。税务机关应对暂估入账的真实性、合法性、合理性进行审核,发现长期未取得发票账单、估价明显不合理等情况且无合理理由的有权予以调整。

4. 购进固定资产跨年度取得发票对所得税的影响。购买固定资产,按会计制度和税法的要求,应在购进固定资产的下月开始计提折旧。因此,12月购进固定资产在次年1月份取得发票,不影响所得税,不需要进行纳税调整。

5. 从资产负债表日后事项的纳税调整上分析。

(1)《国家税务总局关于执行〈企业会计制度〉需要明确的有关所得税问题的通知》(国税发[2003]45号)规定:企业年终申报纳税汇算清缴前发生的资产负债表日后事项,所涉及的应纳税所得额调整,应作为报告年度的纳税调整;企业年终申报纳税汇算清缴后发生的资产负债表日后事项,所涉及的应纳税所得额调整,应作为本年度的纳税调整。

(2)这里涉及资产负债表日后事项和汇算清缴两个概念。①《企业会计制度》对资产负债表日后事项的解释为:资产负债表日后获得新的或进一步的证据,有助于对资产负债表日存在状况的有关金额作出重新估计,应当作为调整事项,据此对资产负债表日所反映的收入、费用、资产、负债以及所有者权益进行调整。②《企业所得税汇算清缴管理办法》(国税发[2009]79号)第二条规定:企业所得税汇算清缴,是指纳税人

自纳税年度终了之日起5个月内或实际经营终止之日起60日内,依照税收法律、法规、规章及其他有关企业所得税的规定,自行计算本纳税年度应纳税所得额和应纳税额,根据月度或季度预缴企业所得税的数额,确定该纳税年度应补或者应退税额,并填写企业所得税年度纳税申报表,向主管税务机关办理企业所得税年度纳税申报、提供税务机关要求提供的有关资料、结清全年企业所得税款的行为。

从这几点上看,如果是企业所得税汇算清缴(纳税年度终了后5个月内)前取得的发票,成本费用可以在报告年度内进行税前列支;如果是企业所得税汇算清缴后取得的发票,成本费用不能在报告年度内进行税前列支,但可以按照汇算清缴后发生的资产负债表日后事项进行处理,即应作为本年度的纳税调整。

6. 从税务部门对跨年度取得发票的处理意见上分析。对于跨年度取得的发票,全国各省、自治区和直辖市的处理意见不统一,归纳起来,主要有以下几种处理意见:

(1)企业在生产经营过程中自制或取得的“白条”等不合法原始凭证,在计算应纳税所得额时,不能作为税前扣除的依据,待其取得合法凭证后方可按规定列支。对企业因发票未到等原因,按照《企业会计制度》和相关会计准则的规定暂估入账的固定资产和存货,可以按照资产负债表日后事项的有关规定进行处理。

(2)对企业购买但尚未取得发票的已入库且入账的存货和固定资产等,须在年度终了(12月31日)前取得正式发票后其相关的支出方可税前扣除。在年度终了仍未取得正式发票的已暂估入账的存货、固定资产等,其发生的已办理汇算清缴税前扣除的相关支出应进行纳税调整。纳税人采取预提的方式在成本中列支的任何费用不得税前扣除。

(3)企业在纳税年度终了未能取得相关费用或原材料发票,会计处理以合同等凭据入账,在纳税年度终了后次年5月31日前取得费用或原材料发票的,可调整估价计入所属纳税年度。

(4)税务机关在税务检查工作中发现纳税人以不合法凭证列支成本费用的,并有根据认为纳税人该成本费用符合《企业所得税税前扣除办法》第四条的规定,即税前扣除的确认遵循权责发生制、配比、相关性、确定性、合理性原则的,可发出限期提供资料通知书,要求纳税人在规定期限内从销货方或提供劳务方重新取得合法有效的凭证。

(5)暂估入账的成本扣除问题。纳税人发生的成本支出已经暂估入账,在汇算清缴期内未取得合法凭证,不得在税前扣除;在汇算清缴期满后取得合法凭证,准予纳税人在发票开具年度调减应纳税所得额。

(6)关于纳税人购入的存货估价入账问题。对纳税人已经验收入库但发票账单尚未到达的各种存货,应按计划成本、合同价格或其他合理价格暂估入账,年度按规定已计入当期损益部分允许税前扣除,但其核算必须严格按照会计制度的有关规定执行。税务机关应对暂估入账的真实性、合法性、合理

性进行审核。对企业在汇算清缴期内仍然没有取得合法购货凭证的,应将存货按暂估价计入当期应纳税所得额,征收企业所得税。以后年度实际取得合法购货凭证时,可以在取得当年的应纳税所得额中扣除。

从各地税务部门对跨年度取得发票的处理意见情况来看,各地的理解和操作都有所不同,共同点是在汇算清缴期间取得发票的,可以重新办理年度所得税纳税申报和汇算清缴,调减应纳税所得额。

## 二、分析结论

由于企业所得税按年计算,分期预缴,跨月取得发票入账并不影响当年度企业所得税的计算,但跨年度取得发票入账会影响不同纳税年度所得税费用的配比和应纳税额的计算。因此,基于前面的分析可以得出以下结论:

首先,费用只能在所属年度扣除,不能提前或结转以后年度扣除。其次,跨年度取得的发票要分以下两种情况来处理:①如果是企业所得税汇算清缴前取得发票,成本费用可以在报告年度内进行税前列支,可以重新办理年度所得税纳税申报和汇算清缴,调减应纳税所得额。②如果是企业所得税汇算清缴后取得发票,一种意见是根据《国家税务总局关于加强企业所得税管理若干问题的意见》(国税发[2005]50号)中“不能提供真实、合法、有效凭据的支出,一律不得税前扣除”的规定,跨年度取得发票的成本费用既不能在报告年度内进行税前列支,又不能在以后年度内进行税前列支。另一种意见认为,在企业所得税汇算清缴后取得发票的,根据《税收征收管理法》第五十二条的规定,纳税人超过应纳税额缴纳的税款,纳税人自结算缴纳税款之日起三年内发现的,可以向税务机关要求退还多缴的税款并加算银行同期存款利息。由于《税收征收管理法》是全国人大通过的法律,《国家税务总局关于加强企业所得税管理若干问题的意见》是国家税务总局通过的政策性法规,前者的法律效力大于后者,立法层次也高于后者。当政策性法规与法律的规定不一致时,应以法律的规定为准。因此,如果是企业所得税汇算清缴后取得发票,出于简化税收征管的考虑,经当地税务主管部门批准,应在取得当年的应纳税所得额中扣除。再次,对企业已经验收入库但发票账单尚未到达的材料物资应按计划成本、合同价格或其他合理价格暂估入账,年度按规定已计入当期损益部分允许税前扣除。税务机关应对暂估入账的真实性、合法性、合理性进行审核,发现长期未取得发票账单、估价明显不合理等情况且无合理理由的有权予以调整。最后,跨年度取得发票应该引起企业和税务机关的高度重视。

为了避免跨年度取得发票入账引起的麻烦,笔者建议:①在年终会计事务结束前,检查是否有当年的费用支出还没有取得发票的情况,没有取得发票的应及时向对方索取并查明原因。比如是否有对方已经开票但没有寄出或者发票丢失等情况。②要求对方开具发票后予以告之,关注途中发票,以便及时取得发票。③年终结束前合理安排业务,特别是大额业务,尽量避免下一年才能取得发票的情况,做到防患于未然。○