



## 前期差错更正的所得税会计处理之我见

桂林电子科技大学管理学院 谢海娟 尤 谊 任芳芳

前期差错是指由于没有运用或错误运用下列两种信息,而对前期财务报表造成省略或错报:①编报前期财务报表时预期能够取得并加以考虑的可靠信息;②前期财务报表批准报出时能够取得的可靠信息。对于该种差错,不管一个企业的规模是大是小,财务人员的素质是高是低,都会由于种种原因而发生,但是在发现该差错并进行改正的过程中什么时候考虑所得税、什么时候不用考虑所得税的问题,相关资料没有对此进行界定,在对企业所得税采用资产负债表债务法计量的今天,有必要对该问题进行探讨。下面笔者就对此问题进行分析。

### 一、前期差错的税法规定

对于企业发生的前期差错是否影响所得税的问题,税法在两个地方有规定:

一是《税收征收管理法》第25条规定,纳税人必须依法申报缴纳所得税。当纳税人申报不当时,一般情况下,税务机关可以依职权予以最终确定,使得申报税款和实际税款保持一致。在此情况下,纳税人往往被认定为偷税,其招致罚款的涉税风险很高。企业所得税是严格按照纳税年度征收的,企业在更正前期差错时,遵照下列规定进行税务处理:①纳税人在规定的申报期申报后,发现的应计未计、应提未提的税前扣除项目等,不得转移以后年度补扣。企业调整账簿和财务报表,无须再调整以前年度的纳税申报表。②税务部门查出的以前年度的所得税,应按被查出年度的适用税率补征所得税。可见,对于查出的以前年度的涉及损益的差错,不管什么差错,一律并入差错年度的应纳税所得额。

二是《国家税务总局关于企业所得税若干业务问题的通知》(国税发[1997]191号)第5条规定,企业纳税年度内应计未计的税前扣除项目,包括各类应计未计费用、应提未提折旧等,不得转移以后年度补扣。企业应计未计费用、应提未提折旧,在规定的申报期限内并未向主管税务机关申报扣除,所以在企业所得税申报期过后永远不得在应纳税所得额中进行补扣。

### 二、前期差错的会计准则规定

会计准则按照重要性原则对重要的前期差错和不重要的前期差错规定了不同的会计处理方法。对于不重要的前期差错,企业不需调整财务报表相关项目的期初数,但应调整发现当期与前期相同的相关项目。属于影响损益的,应直接计入本期与上期相同的净损益项目。对于重要的前期差错,企业应当在其发现当期的财务报表中,调整前期比较数据。具体来说,

企业应当在重要的前期差错发现当期的财务报表中,通过下述处理方法对其进行追溯更正:①追溯重述差错发生期间列报的前期比较金额;②如果前期差错发生在列报的最早前期之前,则追溯重述列报的最早前期的资产、负债和所有者权益相关项目的期初余额。

对于发生的重要的前期差错,如影响损益,应按其对损益的影响数调整发现当期的期初留存收益,财务报表其他相关项目的期初数也应一并调整;如不影响损益,应调整财务报表相关项目的期初数。

### 三、前期差错更正的会计处理

1. 现行各权威考试用书观点。由于现行会计准则中并没有规定什么情况下考虑所得税问题,对此笔者查阅了2008年注册会计师考试用书及2009年会计师考试用书,在书中对于前期重大差错的举例只有一个,即:B公司在20×6年发现,20×5年公司漏记一项固定资产的折旧费用150 000元,所得税纳税申报表中未扣除该项费用。假设20×5年适用的所得税税率为25%,无其他纳税调整事项。该公司按净利润的10%、5%分别提取法定盈余公积和任意盈余公积。公司发行股票份数为1 800 000股。

(1)分析前期差错的影响数。20×5年少计折旧费用150 000元;多计所得税费用37 500元(150 000×25%);多计净利润112 500元;多计应交税费37 500元(150 000×25%);多提法定盈余公积和任意盈余公积11 250元(112 500×10%)和5 625元(112 500×5%)。

(2)编制有关项目的调整分录。①补提折旧:借:以前年度损益调整 150 000;贷:累计折旧 150 000。②调整应交所得税:借:应交税费——应交所得税 37 500;贷:以前年度损益调整 37 500。③将“以前年度损益调整”科目余额转入利润分配:借:利润分配——未分配利润 112 500;贷:以前年度损益调整 112 500。④调整利润分配有关数字:借:盈余公积 16 875;贷:利润分配——未分配利润 16 875。

同时笔者还查阅了2008年注册会计师考试的复习资料,对于以前年度的会计差错如果涉及损益都对所得税进行了调整,这显然是与税法的规定矛盾的。鉴于此,笔者认为有必要对此进行探讨,以期能为相关实务工作者提供参考。

2. 不涉及损益的前期差错。不影响损益的前期差错的更正处理比较简单,无论其属于重大会计差错还是非重大会计差错均无须进行所得税会计处理,即只需要对差错本身进行更正即可。

例 1:某汽车销售企业 2008 年 3 月 16 日发现其 2007 年 12 月 28 日购入的自用小车一辆(取得的增值税专用发票注明价格 300 000 元,增值税 51 000 元),在账务处理时误将其记入“库存商品”和“应交税费——应交增值税”科目。调整分录为:借:固定资产 351 000;贷:库存商品 300 000,应交税费——应交增值税(进项税额)51 000。

3. 导致以前年度多计收入的前期差错。导致以前年度多计损益的情况有两种:一是以前年度应计未计费用、应提未提折旧等,即少计了费用;二是以前年度多确认了收入。对于这两种差错,税法与会计准则的规定不一致。

对于第一种差错,税法规定不得转移以后年度补扣。这就说明该种差错,不管是重大的差错还是非重大的差错,税法都不再允许作为扣除项目在税前扣除,根据现行会计准则对所得税处理的规定,该差异属于永久性差异。但是会计准则对于差错是否重大的会计处理规定是不一样的,下面进行具体分析。

(1)属于非重大会计差错的。如果发现的是以前年度的非重大会计差错,企业不需调整财务报表相关项目的期初数,但应调整发现当期与前期相同的相关项目。属于影响损益的,应直接计入本期与上期相同的净损益项目,在期末申报缴纳所得税时应予以调整,即:当期的应纳税所得额=会计利润+该应计未计费用、应提未提折旧等。

例 2:某企业在 2008 年 7 月 2 日发现 2006 年少提了一项行政管理部门使用的办公设备的折旧费 10 000 元,假定该差错对该企业来讲是不重大的。如果该企业按照税后利润的 10%提取法定公积金,按照税后利润的 5%提取任意盈余公积。调整分录为:借:管理费用 10 000;贷:累计折旧 10 000。在进行 2008 年所得税的汇算清缴时,如果会计和税法除此项差异外没有其他的差异,那么,2008 年该企业的应纳税所得额=该企业 2008 年的会计利润+10 000 元。

(2)属于重大会计差错的。如果发现的是以前年度的重大会计差错,按照会计准则的规定对其应该采用追溯重述法进行更正,但由于税法规定不得转移以后年度补扣,导致其尽管影响企业的损益,但是不再影响企业任何一期缴纳的所得税,因此不涉及所得税的调整。其影响的损益全部直接减少追溯重述年度的税后净利润。

例 3:B 公司在 20×6 年发现,20×5 年公司漏记一项固定资产的折旧费用 150 000 元,所得税纳税申报表中未扣除该项费用。假设 20×5 年适用的所得税税率为 25%,无其他纳税调整事项。该公司按净利润的 10%、5%分别提取法定盈余公积和任意盈余公积。公司发行股票份额为 1 800 000 股。调整分录为:①补提折旧:借:以前年度损益调整 150 000;贷:累计折旧 150 000。②将“以前年度损益调整”科目余额转入利润分配:借:利润分配——未分配利润 150 000;贷:以前年度损益调整 150 000。③调整利润分配有关数字:借:盈余公积 22 500(150 000×15%);贷:利润分配——未分配利润 22 500。

对于第二种差错的会计处理,税法没有相关的规定。在笔

者咨询了桂林市国家税务总局的相关部门后,得到的答案是,如果能够提供更明确的证据,且得到税务机关认可的话,对于以前年度由于多计收入而多交的所得税,税务机关允许企业抵减发现当期应交的所得税,从而可以看出该差错涉及所得税的调整问题。对于所得税的处理,一方面调减当期应交的所得税,另一方面是根据错误的重要性调减追溯年度或者当年的所得税费用,对于税后净利润的影响是扣除所得税后的损益。相反,如果企业不能够提供更充分的让税务机关信服的证明,则以前年度由于多计收入而多交的所得税,不允许抵减发现当期的所得税费用,这样这个差错就形成了一项永久性差异,对于税后净利润的影响是未扣除所得税后的损益。

例 4:某企业在 2008 年 12 月 3 日发现企业 2007 年 11 月把企业收取的包装物押金 100 000 元计入了 2007 年的其他业务收入。该企业按净利润的 10%、5%分别提取法定盈余公积和任意盈余公积。

情况一,假设该企业可以提供充分明确的证明,且该金额对企业来讲属于重大差错。调整分录为:借:以前年度损益调整——调 2007 年其他业务收入 100 000;贷:其他应付款 100 000。借:应交税费——应交所得税 25 000(100 000×25%);贷:以前年度损益调整——调 2007 年所得税费用 25 000。借:利润分配——未分配利润 75 000;贷:以前年度损益调整 75 000。借:盈余公积 11 250(75 000×15%);贷:利润分配——未分配利润 11 250。

情况二,假设该企业不能提供更充分的证明,且该金额对企业来讲属于重大差错。调整分录为:借:以前年度损益调整——调 2007 年其他业务收入 100 000;贷:其他应付款 100 000。借:利润分配——未分配利润 100 000;贷:以前年度损益调整 100 000。借:盈余公积 15 000(100 000×15%);贷:利润分配——未分配利润 15 000。

4. 导致以前年度少计收入的前期差错。该类差错是由于以前年度多计费用、少计收入等差错导致以前年度少算了应纳税所得额而少交所得税的。税法规定,对于上述差错都要视同偷税漏税处理,在查出来的当年,不仅要补交少交的所得税,还要对迟交的税款征收滞纳金甚至是进行罚款。由此可以看出,这类差错对所得税是有影响的,在发现当年不仅要调增应交所得税,还要调增发现差错当年(非重大差错)或追溯重述年度(重大差错)的所得税费用。

例 5:2008 年某企业发现 2007 年对一批实现销售的产品进行产品成本结转时,结转了两次,金额为 500 000 元(金额重大)。该企业按净利润的 10%、5%分别提取法定盈余公积和任意盈余公积。调整分录为:借:库存商品 500 000;贷:以前年度损益调整——调 2007 年主营业务成本 500 000。借:以前年度损益调整——调 2007 年所得税费用 125 000;贷:应交税费——应交所得税 125 000(500 000×25%)。借:以前年度损益调整——调 2007 年所得税费用 375 000;贷:利润分配——未分配利润 375 000。借:利润分配——未分配利润 56 250;贷:盈余公积 56 250(375 000×15%)。○