



物流企业财务核算现状及税收政策盲点

杭州中恒会计师事务所 叶江英

近年来,我国国民经济持续稳定地增长,巨大的经济总量带来了巨大的货物流量和货物价值量,这为现代物流业在我国的迅速发展创造了有利条件。据统计,2004年我国物流总额超过了38万亿元,与上年相比,增幅在30%左右。与此同时,现代物流业作为企业的“第三利润源”,对区域经济发展的重要性正愈来愈多地被各级政府部门所重视。在中央,2001年,国家经贸委等六部委联合印发了《关于加快我国现代物流发展的若干意见》,提出了发展现代物流的总体目标;2004年,国家发改委等九部委出台了《关于促进我国现代物流发展的意见》。在地方,不少省市已制定了区域性物流发展规划和政策,如上海市政府在《关于上海市国民经济和社会发展第十个五年计划纲要的报告》中,把现代物流业作为上海市四大新兴产业之一。

从宏观角度分析,我国现代物流业适逢行业发展的良好时机。但是,若从微观角度来看,我国大多数物流企业正处于经营规模小、业务种类单一、市场占有率低、品牌知名度差的阶段,由此带来的负面影响既反映在物流市场经营混乱、充斥着无序竞争等企业外部环境中,也反映在物流企业财务核算欠规范、偷逃税款情况严重等企业内部管理活动中。在此,笔者就有关我国物流企业财务核算、税收政策方面存在的不足之处进行了分析与思考。

一、收入核算中存在的问题

收入是指企业在销售商品、提供劳务及让渡资产使用权等日常活动中所形成的经济利益的总流入,包括销售商品收入、提供劳务收入、利息收入、使用费收入、股息收入等,但不包括为第三方或者客户代收的款项。物流企业收入核算中存在的主要问题有:

1.物流企业出于自身利益的考虑,未按权责发生制原则正确划分与核算当期营业收入。此类问题主要表现为营业收入的入账时间被人为提前或推迟了。例如:一些物流企业为了调节当期应纳税流转税额,采取推迟确认营业收入的手法来调减当期应纳税流转税额的计税基数,从而达到控制当期应缴税款的目的;一些物流企业为了粉饰经营业绩,将应计入以后会计期间的应税营业收入提前至当期入账,实现夸大营业收入、调增经营利润的目的。由于我国物流企业目前多以货物运输为主营项目,因此一些小型物流企业作为承运方在自身服务网络覆盖范围有限的情况下,往往与托运方就零担货物或整批货物签订一次性运输合同。由于此类货运服务很少跨会计年度,所以物流企业只能利用部分散客不需要货运发票的机会,在财务核算时少计经营收入、少计应缴税款。

那些已具备一定经营规模的区域性物流企业已着眼于为其所在地及周边地区的大型超市、制造企业等提供长期物流服务,尤其是提供汽车货运服务,以此来稳固并扩大其市场份额。在此情况下,物流企业作为承运方通常与托运方依据彼此商定的服务期间及货物批量签订定期运输合同。由于此类合同中所约定的服务期限通常是跨会计年度的,因此这就要求在会计核算时应依照《企业会计制度》或《小企业会计制度》的规定正确划分劳务收入所属的会计期间,即在同一会计年度内开始并完成的劳务,应当在完成时确认收入;若劳务的开始和完成时间分属于不同的会计年度,在劳务交易的结果能够可靠估计的情况下,企业应当在资产负债表日按完工百分比法(完工进度或完成的工作量)确认相关的劳务收入。然而在实际工作中,有些物流企业利用会计制度与现行税法在收入界定方面的差异,如收入确认原则的差异、收入确认范围的差异、收入确认时间的差异、收入确认方式的差异、收入确认条件的差异等,控制收入确认。

以收入确认条件的差异为例,会计制度规定,收入确认的基本条件包括经济利益流入的可能性和收入计量的可靠性;税法规定,应税收入确认的基本条件则是经济交易完成的法律要件是否具备,强调在发出商品、提供劳务的同时具备收讫价款或索取价款的凭据。针对此差异,有些物流企业在财务核算时仅以当期开具发票的金额确认当期实现的劳务收入。加之在签订定期运输合同时,交易双方对于货物承运日期、货物运到期限等合同条款一般只做框架式的笼统表述。因此,在履约过程中各批次货运服务的实际完成时间通常只有货运服务的各方当事人才知晓。另外,合同当事人并非按月进行款项结算,有时会依据已履约工作量的多少间隔数月才结算一次,这便导致货款结算和开具发票的时间滞后于货运服务的完成时间。于是,有些物流企业利用这种时间差的存在,不按权责发生制原则对那些已符合会计制度所规定的收入确认条件的劳务收入予以确认,只在已实现劳务收入具备了税法所规定的应税收入确认条件,尤其是具备了已开具索取价款的凭据这一条件时,才确认收入的实现。

2.有关税收政策尚存在盲点,致使物流企业有漏洞可钻,同时也存在物流企业重复纳税的情况。此类问题主要表现为:将应税收入置于账外核算而偷逃应缴税款;混淆不同税率的应税收入而少计应缴税款;虚拟货运行行为并虚开货运发票;不能采用合并纳税方式而重复缴纳税款。

(1)营业税是与物流企业关系最为密切的流转税税种。《营业税暂行条例》规定,营业税原则上采取属地征收的方法,即

纳税人在经营行为发生地缴纳应纳税款;但就从事运输业务的纳税人而言,其应当向机构所在地主管税务机关申报纳税。很明显,这一规定禁止了经营性货运车辆的异地开票行为,忽视了经营性货运车辆在返程途中可能产生的经济效益。比方说,机构所在地为杭州的某物流企业承揽了从杭州至上海的单程货运业务,将货物运抵目的地后,为了降低车辆空驶率,通常会在当地货运市场承接返程货运业务,此时,该物流企业作为承运人因其不能开具发票而会给托运人造成损失,但如果承运人愿意提供一定价格上的优惠并能与托运人达成协议,就可以选择以现金方式进行价款结算,从而获得账外收入。目前,在物流业多以现金方式进行款项结算就是很好的佐证。该物流企业将其返程途中产生的经营收入置于账外,而相关成本却在账内核算,这种财务核算方法使企业不但逃避了营业税及附加税(费),而且偷逃了企业所得税。

(2)服务范围外延的差异是现代物流业与传统物流业的区别之一。传统物流业通常以提供客、货运输服务为主,而现代物流业的服务范围涵盖了运输、装卸、仓储、配送等多方面。现行税法将全程化物流作业切割成若干个应税项目,分别设定了不同的适用税率,如运输、装卸、搬运是3%,仓储、配送、代理是5%。以运输和配送为例,两者的税负存在差异而业务性质又较难区分,由于托运方可将所付运费的7%作为增值税进项税额予以抵扣,而支付的配送费、仓储费等则不允许抵扣。因此,在交易总额不变的情况下,托运方常授意物流企业在开具发票时人为地加大运费金额,减少配送、仓储等费用;而物流企业在核算应税收入时,也乐于调增低税率应税所得、调减高税率应税所得,从而降低其整体税负水平。

(3)为了加强对增值税进项税额抵扣的管理,国家税务总局《关于加强货物运输业税收管理及运输发票增值税抵扣管理的公告》规定从2003年12月1日起,国家税务总局将对增值税一般纳税人申请抵扣的所有运输发票与营业税纳税人开具的货物运输业发票进行比对。凡比对不符的,一律不予抵扣。显然,该规定旨在遏制偷逃增值税税款的不法行为,但这种遏制作用更多地反映在形式上,却不能深入到经济行为是否真实的层面。事实上,有些符合自开票纳税人基本认定条件的物流企业,不顾自开票纳税人在“未提供货物运输劳务、非货物运输劳务及由其他纳税人(包括承包人、承租人及挂靠人)提供货物运输劳务”三种情况下不得开具货物运输业发票的规定,为其他纳税人开具货运发票,并以收取开票服务费作为牟利手段。

(4)成熟的物流企业会采取网络化运营模式,但目前很少有物流企业能以合并纳税的方式计缴企业所得税。为了避免不能与下属企业盈亏相抵而多缴所得税税款,物流企业常以挂靠方式进行异地设点,这造成了货运市场的混乱。另外,托运方依据自身需要会与物流企业签订物流全程化合约,而该物流企业出于自身网络覆盖和经济效益的考虑,一般只操作其较为擅长的业务环节,并将相对薄弱的业务环节转包给其他物流企业。在此情况下,初承运方需按照全程化合约确定的所得额纳税,分承运方则需按照分包协议上确定的所得额纳税,这造成企业所得税的重复计缴。国家税务总局《货物运输

业营业税征收管理试行办法》规定,对自开票纳税人的联运业务,以其向托运方收取的运费及其他价外收费减去付给其他联运合作方运费后的余额为营业额计征营业税。但是,在企业所得税的计算上尚无类似规定。因此,物流企业为了避免多重计税,宁愿为托运方凑足发票数额以便其抵扣和做账而肆意借票。这扰乱了发票管理工作的正常进行。

二、成本核算中存在的问题

有关资料显示,我国公路货运的空驶率多年来都保持在50%左右。这反映了一些物流企业因自身缺乏合理、有效的组织管理体系而加大了经营成本。但是,有些物流企业为了降低空驶率,在承揽运输业务后,依据自身网络覆盖情况,将部分业务转包给其他物流企业经营,并将相应的转包支出作为配载成本进行账务核算,同时,利用配载环节及承接转包业务的其他物流企业来套取现金、虚增经营成本。

另外,受客观因素的限制,物流企业实际发生的经营成本中常包含一些无法取得合规凭证的支出。如支付装卸工、搬运工等临时人员的劳务费,租赁民房用做仓储设施支付的租赁费等。因与自然人发生经济往来而使得物流企业无法依据合规凭证将有关支出进行账务核算,若到税务部门开具临时发票又使物流企业额外增添一笔税款支出,相比之下,物流企业更愿意买发票使此类支出入账合规化。这也促成了代开票公司的出现。

三、应采取的措施

现代物流业是公认的朝阳产业。正如摩根斯坦利亚太投资研究组在《中国物流报告》中所言,我国每年的物流费用超过2000亿美元,预计未来10年内物流服务收入将有20%的增长幅度。巨大的市场潜力意味着物流业在我国有着良好的发展前景。但上述问题的存在,却有碍于物流业的健康发展,因此有必要加强对物流企业的监管和规范。

1.明确界定我国物流业的内涵和外延。虽然有关现代物流的理念在我国已存在多年,但事实上,理论界至今仍未就如何定义“物流业”达成一致意见。同时,应加快行业标准化建设的步伐,避免因行业标准化工作的滞后所造成的类似物流企业与税收征管部门之间在认定业务类别时各执一词等问题的出现。

2.实施有利于物流企业发展的相关政策。由于物流资源涉及多个行业,因此必须打破现有分行业、分部门的管理体制和政策环境,实现跨行业的资源整合。尤其是税收政策的制定更应体现出鼓励物流业务“集零为整”、促进物流企业发展壮大、提升物流企业供给能力的政策导向作用。若物流业务无法整合,则不能降低物流企业的经营成本,也就无法提高物流企业的经济效益,既不利于我国大型物流企业的产生与发展,也不利于提升本土物流企业的市场竞争力。

3.应加强对运单等非发票凭单的审核和管理。运单作为承运方与托运方之间极为重要的经济交易凭证,通常详细记载了经济业务发生的时间、地点、货品、金额等约定事项。因此,无论承运方与托运方是否就约定的经济业务签订定期运输合同或一次性运输合同,运单均被视为货物运输合同成立的凭证。加强对此类非发票凭单的审核和管理,将有助于确保物流企业财务核算的真实性及减少国家税收的流失。○