



企业年度报表审计 与所得税汇算后的账务调整

成都自来水总公司 张煜

目前,我国企业申报年检的时间为每年的1月1日至4月30日,同时企业必须提供经过审计的年度会计报表。《企业财务会计报告条例》规定的企业年度报表结账日为每年的12月31日,《企业会计制度》还规定企业年度财务会计报告应当于年度终了后4个月内对外提供。因此,企业的年度会计报表审计应当在第二年的1月至4月之间完成。同时,现行《企业所得税暂行条例》规定,缴纳企业所得税应按年计算,分月或者分季预缴;月份或者季度终了后15日内预缴,年度终了后4个月内汇算清缴,多退少补。

企业在年度报表审计后以及所得税汇算清缴后可能会涉及账务调整,本文拟就相关问题进行简要探讨。

一、企业年度报表审计后的账务调整

注册会计师对企业年度会计报表进行审计后,对于建议调整的不符事项将编制调整分录汇总表,企业应当根据此表进行账务调整。笔者认为,企业应当在报告年度进行账务调整,因为这样才能保证账表相符。

例1:甲企业于2005年3月1日聘请注册会计师对其2004年度会计报表进行审计。注册会计师于3月25日出具审计报告,同时提供了审计调整分录,调整内容及项目有:①应计未计国债利息为4.5万元;②应由在建工程负担的利息为20万元;③由于应纳税所得额调整而调增所得税6.6万元;④结转调整事项的损益17.9万元;⑤由于损益调整而按15%补提法定盈余公积1.79万元、法定公益金0.895万元。

审计调整分录如下:①借:长期股权投资——债券投资4.5万元;贷:投资收益——债券投资收益4.5万元。②借:在建工程——××工程20万元;贷:财务费用——利息支出20万元。③借:所得税6.6万元;贷:应交税金——应交所得税6.6万元。④借:投资收益4.5万元,财务费用20万元;贷:所得税6.6万元,本年利润17.9万元。借:本年利润17.9万元;贷:利润分配——未分配利润17.9万元。⑤借:利润分配——提取法定盈余公积1.79万元、——提取法定公益金0.895万元;贷:盈余公积——法定盈余公积1.79万元、——法定公益金0.895万元。借:利润分配——未分配利润2.685万元;贷:利润分配——提取法定盈余公积1.79万元、——提取法定公益金0.895万元。

上述审计调整分录,实质上遵循了《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》中关于“本期发现的与本期相关的会计差错,应调整本期相关项目”的规定,将审计调整内容视为本期(报告年度)发生的会计差错进行会计处理。笔者认为,这不属于《企业会计准则——资产负债表

日后事项》中的调整事项,因为该准则定义的调整事项判断标准为“资产负债表日至会计报表批准报出日之间发生的,为资产负债表日已经存在的情况提供了新的或进一步的证据,有助于对资产负债表日存在情况有关的金额做出重新估计的事项。”故上述审计调整涉及损益的事项不能作为调整事项通过“以前年度损益调整”科目进行核算,而应在报告年度进行账务处理。

在实际操作中,企业会计人员年终自行编制年度会计报表后,在注册会计师进行年报审计并出具审计报告前,不宜盲目将预结账的科目余额结转下年,而应当在审计结束和账务调整后按正式结账后的科目余额结转下年。

二、企业所得税汇算后的账务调整

按照《企业所得税汇算清缴管理办法》的规定,企业所得税汇算清缴,由纳税人自行计算年度应纳税所得额和应纳税额,根据预缴税款情况计算全年应缴应退税额,并填写纳税申报表,在税法规定的申报期内向税务机关进行年度纳税申报,经税务机关审核后办理清缴税款手续。企业所得税汇算清缴应以企业会计核算为基础,以税收法规为依据。

汇算清缴可能会涉及所得税的账务调整。由于年度财务决算已结束,一些过渡性的集合分配账户及经营收支性账户已结账轧平无余额,故不可能再按正常的核算程序对涉及损益的有关账户进行一一调整,而只能通过“以前年度损益调整”科目来调整其对上年利润的影响。

例2:乙企业2004年度利润表反映,全年利润总额为200万元,企业已按200万元应纳税所得额申报该年度的企业所得税66万元(未作任何纳税调整)。该企业所得税税率为33%,不存在以前年度未弥补亏损。2005年3月,税务师事务所汇算清缴时发现该企业2004年度存在以下问题:①全年实际应付工资为120万元,计税工资应为96万元。②全年计提职工福利费等“三项经费”共21万元,按计税工资计算应计提16.8万元。③“六一”儿童节直接向某幼儿园捐款1万元。④企业购买国债利息收入5万元,记入“投资收益”科目。

企业应根据汇算清缴结果进行纳税调整:应纳税所得额=利润总额+纳税调整增加额-纳税调整减少额=200+[(120-96)+(21-16.8)+1]-5=224.2(万元);应纳税额=224.2×33%=73.986(万元);企业应补缴所得税=73.986-66=7.986(万元)。

企业在汇算清缴当月进行账务处理如下:

(1)补缴企业所得税:借:应交税金——应交所得税7.986



《企业会计准则——债务重组》 有关规定的探讨

广州 刘国庆

2001年修订后的《企业会计准则——债务重组》(以下简称《准则》)对提高会计信息的质量起到了重要作用,但同时也存在着规定不合理、表述不清晰、操作困难等问题,本文在此作以下探讨。

一、债务重组损失应冲减已计提的坏账准备,发生的损失应计入管理费用,不应计入营业外支出

《准则》规定,债权人应将重组债权的账面价值与收到的现金之间的差额确认为当期损失。笔者认为该规定不合理,且存在操作上的困难。

1. 债务重组损失应计入管理费用。损失与费用相类似,费用是由企业不断开展的主要经营活动或业务所形成的,即主要来自生产和销售产品、提供劳务和投资等经常性活动,而损失则是由非主要经营性活动或偶发事项所形成的。从性质上分析,债务重组损失属于坏账损失,是企业为销售商品、提供劳务等日常经营活动所发生的经济利益的流出,符合费用的定义,而不是与企业生产经营活动无直接关系的支出。因此,企业发生的债务重组损失应确认为管理费用,而不应计入营业外支出。

2. 债务重组所发生的损失应冲减已计提的坏账准备。如果按《准则》规定的方法进行处理,则首先要确定进行债务重组的债权已计提的坏账准备,而这在实际工作中难以操作。坏账准备的计提方法有应收账款余额百分比法、账龄分析法、赊销百分比法、个别认定法等,这些方法中除了个别认定法是特指以外,其他方法都是针对全部应收账款进行的一种估

万元;贷:银行存款 7.986 万元。

(2)调整企业所得税:借:以前年度损益调整——调整所得税 7.986 万元;贷:应交税金——应交所得税 7.986 万元。

(3)结转以前年度损益调整:借:利润分配——未分配利润 7.986 万元;贷:以前年度损益调整 7.986 万元。

值得注意的是,所得税汇算清缴后主要涉及企业所得税、年初未分配利润的变化,无须调整有关费用、投资收益科目,也无须对盈余公积提取数进行调整。但如果汇算清缴涉及预提费用调减而增加应纳税所得额的,则应在汇算清缴当月冲销多提的预提费用,增加以前年度损益调整,以避免以后年度可能出现的重复纳税。

三、年度报表审计与汇算清缴账务调整的比较

从上文可以看出,企业年度报表审计和所得税汇算清缴后的账务调整都会影响第二年会计报表相关项目的年初数,但在账务处理的所属期间上是不同的。前者要求在报告年度

计。企业如果采用应收账款余额百分比法、账龄分析法或赊销百分比法计提坏账准备,则其所计提的坏账准备是对所有应收账款可能发生坏账的一种总体性的估计。因此,不论是哪一笔应收账款发生了坏账、发生了多少坏账,一律冲减所计提的坏账准备,多计提或少计提的坏账准备待期末进行调整。

企业如果采用个别认定法计提坏账准备,则其在确认坏账损失时,前期损失估计金额与实际发生额不一致的,应作为会计估计变更处理,按《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》的规定采用未来适用法调整发生当期的费用,处理方法同其他方法。

二、债务人获得重组收益时所得税的处理

《准则》规定,以低于债务账面价值的现金清偿某项债务的,债务人应将重组债务的账面价值与支付的现金之间的差额确认为资本公积;以非现金资产清偿某项债务的,债务人应将重组债务的账面价值与转让的非现金资产账面价值和相关税费之和的差额,确认为资本公积或当期损失。

国家税务总局发布的《企业债务重组业务所得税处理办法》(以下简称《办法》)规定,债务重组中债权人对债务人做出的让步包括以低于债务计税成本的现金、非现金资产偿还债务等,债务人应当将重组债务的计税成本与支付的现金金额或者非现金资产的公允价值(包括与转让非现金资产相关的税费)的差额,确认为债务重组所得,计入企业当期的应纳税所得额中。

进行账务处理,并调整报告年度会计报表;后者则要求在汇算清缴当月(即第二年)进行账务处理,不需要调整报告年度会计报表。

在实际工作中,所得税汇算清缴可能发生于年度财务会计报告批准报出日之前,也可能发生于年度财务会计报告批准报出日之后,对此应根据《企业会计制度》的相关规定分情况进行账务和会计报表调整。具体如下:①如果企业报告年度的所得税汇算清缴发生于报告年度会计报表批准报出日之前,对于所得税汇算清缴时涉及的需调整报告年度所得税费用的,应通过“以前年度损益调整”科目进行会计核算并调整报告年度会计报表相关项目;②如果企业报告年度的所得税汇算清缴发生于报告年度财务会计报表批准报出日之后,对于所得税汇算清缴时涉及的需调整报告年度所得税费用的,应通过“以前年度损益调整”科目进行会计核算并调整本年度会计报表相关项目的年初数。○