



企业所得税会计核算中 存在的问题及对策

江苏盐城工学院 卢新国

【摘要】 本文针对目前我国企业所得税会计核算中存在的诸如费用列支渠道不正确、隐瞒收入现象较为严重、亏损弥补不规范、纳税影响会计法尚未得到广泛应用等问题做了较为深刻的分析,提出了细化收入与费用列支渠道、规范企业所得税补亏程序和会计处理、提高会计人员业务素质等对策建议。

【关键词】 企业所得税会计 问题 建议

目前我国企业所得税会计核算中存在很多问题,探讨并完善其会计处理具有非常重要的现实意义。

一、企业所得税会计核算中存在的问题

目前我国企业所得税会计核算中存在的问题主要包括以下几个方面:

1.费用列支渠道错误。部分企业不遵循相关性和配比性原则,混淆不同费用的范围及税前、税后列支顺序。其主要表现为:

(1)混淆不同成本、费用的范围。《企业会计制度》对成本

和各项费用有较明确的划分,但有些企业将两者相混淆。如有的企业将技术开发费用全部列入政策性亏损的产品成本;有的将业务招待费、广告费列入产品成本;有的将销售折扣归入销售费用,作为给分销商或零售商的销售佣金等。有的企业还将销售费用和管理费用相混淆,将销售办事处的租金及折旧支出也计入管理费用。

(2)混淆税前税前列支的顺序。有的企业将在建工程资本化的贷款利息支出计入管理费用或者财务费用;将购入固定资产列入费用,或者将固定资产分解开票计入费用;资产损

师依法执行审计而出具的报告,具有证明的效力。这种法定的证明效力,使得其他注册会计师的审计报告可以成为注册会计师利用的依据之一。但是《独立审计准则第13号——利用其他注册会计师的工作》规定,主审注册会计师在审计报告中一般不应提及及其他注册会计师的工作,除非存在对其他注册会计师的审计工作无法复核,且无法直接实施必要的审计程序等特殊情况下,而且即使在审计报告中提及及其他注册会计师的工作,也不应被视为将责任分摊给其他注册会计师。这就产生了一个问题,其他注册会计师的审计报告具有法律证明效力,却不能作为审计证据。其实这正是体现了独立审计准则为降低审计风险,促使注册会计师保持职业谨慎的良苦用心。但是《注册会计师法》的效力高于作为法规的独立审计准则,一旦注册会计师由于依法利用其他注册会计师错误的审计结果而引起法律赔偿责任,应该有权向其他注册会计师追偿损失。尤其是在向其他注册会计师支付了审计报告使用费、或者付费委托其他注册会计师进行审计的情况下,应被视为信息产品质量责任。国外一些国家的独立审计准则也规定,如果注册会计师在征得其他注册会计师同意的情况下利用了其审计成果,则共同承担这部分的审计责任。

3.利用国家审计成果的法律后果。国家审计准则和《审计法》都没有明确指明国家审计结果的法律证明效力,但从审计法赋予国家审计机关的行政处理权、经济处理权和提请行政处理权、提请司法处理权来看,国家审计结果是行政机关和司法部门进行行政和司法处理的法律依据,其证明效力从逻辑上看高于注册会计师审计报告。国家审计的质量往往代表着

一个国家审计的最高水平,从我国历史来看,国家审计起步早于注册会计师审计和内部审计,加上政府大力支持,国家审计部门集聚了大批审计精英,没有一家会计师事务所或内部审计部门可以和全国统一的国家审计机构相提并论,国家审计的质量应该比社会审计和内部审计更可信。但由于国家审计结果的特殊性,注册会计师对国家审计结果的利用只能限于按《审计机关公布审计结果准则》要求公布的部分,而不能像利用其他注册会计师和内部审计师的审计结果一样,在获准许可后即有利用的权力。国家审计结果尤其是审计决定是审计机关代表国家所做出的行政行为,国家审计结果有误,对有关当事人造成损害的,根据《国家赔偿法》要由做出行政行为的国家审计机关承担损害赔偿。从民事责任一般归责原则来看,由于过错而给他人造成损失,必须承担责任,如果注册会计师利用了错误的国家审计成果,注册会计师应对自己出具的审计报告的使用者承担法律责任,国家审计机关应对注册会计师承担责任。但是目前的法律法规尚不直接支持注册会计师向国家审计机关追偿责任,应予以完善。

主要参考文献

- ①刘光友.审计师如何利用被审计企业的内部审计功能.审计与经济研究,2001;3
- ②朱红武,余建瑞.国家审计对社会审计成果的利用.湖北审计,2002;2
- ③张晓梅,兰蓉.国家审计结果公告:必然的选择.审计与经济研究,2004;7
- ④张立民.审计准则全书.杭州:浙江人民出版社,1996

失未经税务机关批准,直接计入营业外支出;补贴收入不并入计税所得额,直接计入资本公积或盈余公积;未经税务机关批准就在税前列支三项费用(新产品、新技术、新工艺的技术开发费);发生大宗装修、装潢费用以及待摊费用不报税务机关批准就摊销;还有的企业将税务稽查审批的所得额,属于时间性差异部分只补税不调账,造成明征暗退等。

(3)变通广告费与商标使用费。有的企业变通广告费与商标使用费。如一些使用控股股东品牌的上市公司,要向控股股东支付当期广告费用,就按该品牌产品的销售额提取一定比率作为商标使用费支付给控股股东;或者除支付商标使用费外,还支付当期广告费用。

2.隐瞒收入现象较为严重。有些企业隐瞒收入现象较为严重。其主要表现为:

(1)废品、边角料收入不记账。有的企业将金属边角料、铁屑、铝屑、残次品、已利用过的包装物、液体等销售收入存入个人账户,少数用于职工福利,多数用于吃喝玩乐和送礼。

(2)一些商业零售及服务企业,因不是每笔业务都开发票,实收金额大于票面金额,有的企业按票面金额确认收入;还有的零售企业购货、销售都不入账,造成企业资金体外循环。

(3)返利销售问题多。返利销售是厂家为占领市场,对商家经营本厂产品低于市场价格的利益补偿。其形式主要是商家销售厂家一定数量的产品,并按时付完货款,厂家按一定比例返还现金或返还实物、产品或者配件等。部分商家接到厂家这些现金、实物后,不入账或不作为收入,形成账外经营。

此外,有的企业以“预收账款”方式销售货物,产品(商品)发出时不按时确认销售收入,长期挂账。

3.亏损弥补不规范。纳税人的亏损可以用以后年度的应纳税所得额弥补,可以连续5年在应纳税所得额中扣除,而不论以后5年时间内纳税人是盈利还是亏损。但是部分企业亏损弥补不规范,具体表现为:

(1)根据有关规定,合并企业境外业务之间的盈亏可以相互弥补。但是部分企业为了减轻经济负担,减少风险,违反规范,也用境外业务的盈利来弥补境内业务的亏损。

(2)企业分立前尚未弥补的经营亏损数额,根据分立协议规定,由分立后的各企业负担,按照税法规定的年限弥补亏损,但部分企业相互推诿,而致使亏损无法弥补,或不按协议约定弥补亏损,或擅自更改约定超范围弥补亏损。

4.永久性差异和时间性差异界定不清。永久性差异是指由于会计制度与税法在计算收益、费用等时的口径不同所产生的税前会计利润与应纳税所得额之间的差异,这种差异在当期发生且不会在未来转回。如会计上超标准支付的工资、超范围支付的各项费用、各种税收罚款等。

时间性差异的发生是由于收益、费用、损失项目计入利润的时间不一致所产生的,在以后一个会计期间或若干个会计期间内可以转回。会计上计提的各项资产减值准备包括:坏账准备、短期投资跌价准备、存货跌价准备、长期投资减值准备、固定资产减值准备、在建工程减值准备、无形资产减值准备和委托贷款减值准备等,提取的各项资产减值准备计入了当期损益,在计算当期利润总额时扣除。但按照税法规定,上述项目不得在计算当期应纳税所得额前扣除,从而产生可抵减时

间性差异。此外,从被投资单位分回的投资收益、会计和税法对固定资产折旧计算的不同等都会形成时间性差异。在实际工作中,部分企业对永久性差异和时间性差异界定不清,将本期转回的可抵减时间性差异不调整应纳税所得额,或把时间性差异当作永久性差异处理,导致计算出的本期所得税不正确。

5.所得税汇算清缴后忽视必要的账务处理。许多企业在税务机关汇算清缴所得税后往往忽视对有关账务的调整工作。如果企业在清缴后不按照税法规定进行账务调整,势必会给以后年度带来不利因素和不良后果。如企业将不应计入成本费用的支出多计或少计,或用其他方式虚列利润等,就会增加以后年度利润。而已经过纳税处理的税后利润在以后年度又很容易出现连续征税等情况,使企业增加不必要的经济负担。再如多提的短期借款利息,下年度如冲减财务费用也会增加利润,造成所得税重复计征,还会使企业财务状况和反映的会计信息失真。

6.纳税影响会计法尚未得到广泛应用。据有关部门截至2003年12月底对1287家发行A股、B股的上市公司进行的调查统计,这些公司中采用债务法的有22家,使用递延法的有10家,只披露采用纳税影响会计法而未具体披露是债务法还是递延法的公司有5家,其余的上市公司均采用应付税款法。由此可见,代表我国企业最高管理水平的上市公司就有超过97%的采用应付税款法(非上市公司采用应付税款法的比例会更高),使用纳税影响会计法的比重极小,没有得到广泛的应用。

7.会计政策变更、会计差错对所得税影响的调整方法不正确。根据财政部和国家税务总局的有关规定,由于会计政策变更、会计差错等原因影响所得税的,应按变更和产生差错的原因,进行所得税调整。但是目前部分企业由于会计人员业务素质不高等原因,有的不调整所得税影响数;有的会计科目使用错误,致使最终反映的会计信息不真实;有的企业采用应付税款法核算所得税,由于会计政策变更,所得税的税前差异是累积影响数,应该直接按此调整期初留存收益,但部分企业没有调整期初留存收益,致使会计报表信息失真。

8.查补所得税会计处理方法不正确。企业所得税汇算清缴后,对查出应补(退)的企业所得税进行必要的会计处理。目前存在的主要问题为:

(1)直接通过“利润分配——未分配利润”科目核算(借:利润分配——未分配利润;贷:应交税金。或作相反分录)。这种做法否定了所得税是企业的一项费用支出的属性,不符合《企业会计制度》的相关规定。

(2)通过“以前年度损益调整”科目核算。由于查补(退)的企业所得税一般都是本期查上期,故应通过“以前年度损益调整”科目核算。但是,很多企业不对“以前年度损益调整”科目的发生额进行分析,即不分析查补(退)的企业所得税的原因,在计算应纳税所得额时对应补和应退的部分合并处理,导致会计处理方法发生差错。

9.变换花样享受所得税优惠政策。我国税收法规对符合条件的企业给予免税或者减税的优惠政策。但许多企业采用不当手段借机享受所得税优惠政策。主要表现在:

(1)设在经济特区的外商投资企业、设在经济技术开发区

的生产性的外商投资企业或在经济特区设有机构、场所的外国企业,投资额超过500万美元,且经营期在10年以上,经批准从开始获利的年度起,第一年免征所得税,第二年、第三年减半征收。许多企业利用这一点,在会计报表上作假,本来刚开始几年是亏损的,但是为了减少税收缴纳,将报表调为获利,提供虚假信息,从而达到逃税的目的。

(2)从事港口、码头建设的中外合资经营企业,经营期在15年以上,经所在地省级税务机关的批准,从开始获利的年度起,第一年至第五年,免征所得税,第六年至第十年减半征收。部分企业为了达到获利而少交税的目的,不惜提供假账,蒙混过关,以减少所得税的缴纳额,给国家造成损失。

(3)利用关联企业享受所得税优惠政策。正常纳税企业专门创办一个能够享受“先征后返、即征即返”减免税政策的关联企业享受税收优惠政策,几块牌子、一套“人马”、同一处办公、生产同样的产品,但是又不是由一个税务部门进行税收管理,表面上是分别核算,实际上“料、工、费、利”根本无法划分,造成了享受优惠政策的企业税负低、利润多。

二、企业所得税会计核算改革的对策措施

1. 细化收入、费用列支渠道。

(1)按税法规定确认收入。根据我国现行的有关规定,企业会计上的确认、计量、报告应执行《企业会计制度》,在纳税时应严格按照税法的规定计算。会计人员在平时应严格按照会计制度的规定确认收入,期末计算预缴(或汇算清缴)所得税时再按照税法规定进行调整。会计上的调整主要是针对“视同销售”行为,即税法规定为“销售”而会计上不确认收入的事项,如工程领用企业自己生产的产品;企业将自产的产品对外投资、债务重组、非货币性交易等。

(2)按企业所得税前扣除办法列支费用。企业应严格按照权责发生制原则和配比原则确认相关的成本和费用。凡属于本期发生的费用,不论其款项是否支付,均确认为本期费用;反之,不属于本期发生的费用,即使其款项已在本期支付的,也不确认为本期费用。企业在费用列支过程中,应规范支出渠道,如遇会计与税法口径不同,会计核算按会计制度规定执行,期末应按《企业所得税前扣除办法》的规定进行纳税调整。

(3)明确永久性差异和时间性差异的范围。永久性差异是由于会计制度与税法的规定在计算收益、费用或损失时口径不同所产生的差异。这种差异在本期发生,不会在以后各期转回。时间性差异是由于税法与会计制度在确认收益、费用或损失时的时间不同而产生的差异。时间性差异发生于某一个会计期间,但在以后一期或若干期内能够转回。判断永久性差异和时间性差异的主要区别就是本期发生的差异在以后的一期或若干期内能否转回,若不能转回则为永久性差异。

2. 规范所得税补亏程序和会计处理。

(1)规范亏损弥补程序。①企业合并。被企业合并以前年度的亏损,不得转到合并企业弥补,应视为公允价值转让,处置全部资产,计算资产的转让所得,依法缴纳所得税。②企业分立。被分立企业应视为按照公允价值转让其被分离出去的部分或全部资产,计算被分立企业资产的财产转让所得,依法缴纳所得税;被分立企业已分离资产的纳税事项由接受资产的分立企业继承,被分立企业的未超过法定弥补期限的亏损

额,可按照分离资产占全部资产的比例进行分配,由接受分离资产的分立企业继续弥补。③企业多报亏损会造成以后年度不缴或少缴所得税款,主管税务机关依法认定为偷税而处以罚款的,可将查出企业多报的亏损额视为查出相同数额的应纳税所得额,再按法定税率计算出相应的应纳税所得额,作为罚款的依据。

(2)按照财政部的规定正确进行会计核算。会计政策变更应考虑所得税因素后计算累积影响数,并调整会计政策变更当期期初留存收益;本期发现前期重大会计差错,应通过“以前年度损益调整”科目核算,并考虑所得税汇算清缴前和汇算清缴后的不同情况分别处理;对查补(退)的企业所得税应按其补(退)原因进行相应的会计处理等。

3. 规范企业所得税会计核算模式。大中型企业和上市公司应尽可能使用纳税影响会计法,将本期由于时间性差异产生的所得税影响金额递延和分配到以后各期,这更能体现权责发生制原则和配比原则的运用,也更符合企业持续经营的会计假设,使会计信息更加客观。

小型企业一般都是些在本行业中规模较小、不占主导地位的企业,一般不能左右市场,形不成垄断,信息使用者对其会计信息质量要求也不是很高,为简化起见可用应付税款法。因此,我国《小企业会计制度》明确规定“小企业应采用应付税款法核算所得税”,这符合目前小企业的实际情况。

4. 完善税收法规,加大税法执法力度。完善税收法规,加大税法对规范税收征收和缴纳行为的执法力度,保障国家税收收入,保护纳税人的合法权益,对促进经济和社会的不断发展具有特别重要的意义。

(1)对现行税法中有关免税或者减税的优惠政策条款进行逐条梳理,进一步完善相关的税收法规。

(2)财政、税务、审计等政府职能部门要充分发挥职能作用,协同作战,对监督检查中发现的违法乱纪、偷税漏税的问题,必须从严、从速处理,构成犯罪的应立即移交司法机关,做到违法必究。

(3)提高税收执法人员素质。要严格按照国家法律和规章制度进行合理收税,不能假公济私、中饱私囊,让纳税人能够信任执法人员。

5. 提高会计人员业务素质。近几年我国的会计制度、会计准则变化较大,财政部门每年对会计人员的继续教育抓得较紧,所以绝大部分会计人员对新的会计法规能认真学习。但是,仍有一部分会计人员不注重对新出现的特殊会计事项的研究和对税法知识的学习,有的会计人员遇到特殊业务就束手无策,有的对税法知之甚少,甚至有的还以偷税漏税为荣。因此,加强广大会计人员专业知识的学习和税法教育非常重要,只有让他们了解并掌握国家的税收法规,才能做到守法。

此外,要加强会计职业道德教育,将“诚信”、“客观”作为会计人员基本道德规范,使会计职业道德规范和优秀会计职业道德传统深入人心。

主要参考文献

- ①盖地.企业所得税会计处理方法探讨.财务与会计,2005;1
- ②张瑜.我国企业所得税的会计处理方法现状分析.财会实务,2001;6