所得税汇算清缴不能盲目依赖税务师事务所

黄明显

（天地壹号饮料股份有限公司　广东江门　529000）

【摘要】在进行年度所得税汇算清缴时，有些企业会选择先交由税务师事务所出具所得税鉴证报告，然后再凭鉴证报告进行年度所得税汇算清缴。部分企业的财务人员取得鉴证报告时并不核对，仅充当签收报告的角色，这就有可能给企业带来不必要的损失。笔者认为，企业的所得税汇算清缴不能盲目依赖于税务师事务所，企业的财务人员要对税务师事务所出具的《企业所得税汇算清缴鉴证报告》认真核对，以避免因过分依赖税务师事务所而多缴税款，同时防范因税务师事务所的审计漏洞而少缴税款带来的涉税风险。

【关键词】所得税汇算清缴　鉴证报告　税务师事务所

根据国家税务总局2009年制定的《企业所得税汇算清缴管理办法》的规定，凡在纳税年度内从事生产、经营，或在纳税年度中间终止经营活动的纳税人，除了实行核定定额征收企业所得税的纳税人不需要进行汇算清缴外，其余的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，无论是否在减税、免税期间，也无论盈利或亏损，均应按照《企业所得税法》及其实施条例和该办法的有关规定进行企业所得税汇算清缴。为防范本企业的财务人员在进行汇算清缴时遗漏了应计缴的税款而带来的涉税风险，有不少先交由税务师事务所出具《企业所得税汇算清缴鉴证报告》（简称“鉴证报告”），然后再进行汇算清缴。这充分利用了税务师的专业知识，从而可以规避一定的涉税风险，但是部分企业因确信税务师的专业水平而不对税务师的鉴证报告进行仔细核对，有可能给企业造成不必要的损失。

一、企业与注册税务师所处的角度不同

企业税款的计算是从企业的角度来考虑的，计税时一般避免多缴税款。虽然《注册税务师管理暂行办法》规定了注册税务师执业应遵循独立、公正、维护国家利益和保护委托人合法权益的原则，但根据《〈税收征收管理法〉实施细则》第九十八条的规定，税务代理人违反税收法律、行政法规，造成纳税人未缴或者少缴税款的，除由纳税人缴纳或者补缴应纳税款、滞纳金外，对税务代理人处纳税人未缴或者少缴税款50%以上3倍以下的罚款。

因涉及到审计责任，所以税务师在审计时一般会先从执业风险的角度来考虑，进行纳税调整时，往往是调增容易调减审慎。例如：税务师事务所在审核计提的固定资产折旧时，需要按税法的规定进行固定资产折旧的测算，原则上税法计提的折旧与企业计提的折旧有差异时需要进行纳税调增或调减。但在实际审计时，若按税法计提的折旧少于企业计提的折旧时，税务师会对企业多计提的折旧进行纳税调增；若按税法计提的折旧多于企业计提的折旧时，税务师一般不作纳税调减，而通过对审易查账系统的固定资产折旧测算表进行修改，以使审易查账软件测算的折旧与企业计提的折旧一致。

二、税务师事务所的审计报告存在一定的漏洞

许多财务人员认为税务师事务所是专业的审计中介机构，鉴证报告的出具过程又有专业的注册税务师参与，其鉴证报告不会有什么问题。同时，鉴证报告内容比较多，自己也不是专业人士，有些内容也不一定看得懂，所以花时间进行核对没太大的必要性。其实，税务师事务所的审计报告也可能存在一定的漏洞，原因如下：

1. 税务师事务所审计人员时间仓促，且水平参差不齐。这里，有必要对税务师事务所鉴证报告出具的流程作简单的介绍：税务师事务所在接受客户的委托后，一般先同客户签订《业务约定书》，接着对客户交来的资料（包括客户的基本资料、会计凭证、账簿、报表、纳税申报表等）进行签收，然后交由相应的审计人员编制工作底稿。工作底稿编制完成后，再交由注册税务师对工作底稿进行复核，工作底稿一般有三级复核（有的税务师事务所只设置二级复核），即由三位或两位注册税务师分别对工作底稿加具意见并签章。复核完成后就进行网上报备，网上报备通过后，再由两位注册税务师签字并盖章，正式出具鉴证报告。

鉴证报告的出具流程本是相对完善的，但因企业的汇算清缴一般集中在每年的3~5月间进行，这期间税务师事务所既要处理日常的业务（固定客户的代理记账业务），又要出具大量的鉴证报告，人力资源非常吃紧。同时，税务师事务所的人员流动性非常大，在税审高峰期，大多税务师事务所并无足够的专业人员进行支配。因此，部分税务师事务所会将某些涉税金额不大的鉴证报告工作底稿交由实习生进行编制。当然，

为避免工作底稿出错，税务师事务所一般会将实习生进行分组，要求各自的组长（在税务师事务所工作时间较长、有比较丰富工作经验的专业人员）对其进行指导。但组长也要编制自身的工作底稿，不可能对实习生进行详细的指导，这就使工作底稿出错的可能性增大。同时，由于税审期的高度集中，多数注册税务师在税审期要复核数百份鉴证报告（有的注册税务师甚至还编制工作底稿），工作量非常大，因而注册税务师在复核时有所遗漏也就在所难免了。笔者发现部分鉴证报告所附列的财务报表也有一定的错漏，有的资产负债表的期末资产总额竟然不等于期末负债总额与所有者权益之和。

2. 税务师事务所审计人员“抓大放小”心态导致审计漏洞。由于审计时间的仓促，税务师事务所在所得税汇算清缴审计过程中，往往主抓所得税、增值税、营业税、消费税这四大税种，而忽视对小税种的审计，特别是印花税和车船税。由于印花税和车船税这两个税种在审计软件中无法有效测试，在审计过程中容易被忽视。笔者接触过某些鉴证报告，发现有两家被审计单位分别漏算了车船税和资本金的印花税，但经过一级复核、二级复核，甚至直至出具鉴证报告依然未被发觉。根据《车船税法》的规定，在中华人民共和国境内的车辆、船舶的所有人或者管理人，为车船税的纳税人，均应依法缴纳车船税。而笔者发觉该被审计单位有运货的货车一辆，但未见有缴纳车船税。经查证，原来该单位的货车已接近报废期，干脆不缴纳路费和车船税。另一家被审计单位是新办企业，在2011年9月才取得营业执照，因当年开始营业的时间不长，购销业务并不多，账上缴纳的印花税只有600多元。但该单位注册资金100万元，当年营业收入140多万元。笔者觉得非常不解，因为根据《税收征收管理法》及其实施细则的规定，资本金的印花税是按万分之五计算缴纳的。也就是说，仅资本金的印花税就要缴纳500元，即使忽略购进的印花税，资本金和当年营业收入缴纳的印花税已超过已纳的印花税金额。笔者对此进行查证，原来被审计单位财务人员当年没有计算资本金的印花税，而税务师事务所在审计时也忽略了这一点。

由此可见，税务师事务所出具的鉴证报告并不是百分百正确的，企业财务人员在签收报告时应认真核对。当财务人员发觉鉴证报告有错误或对鉴证报告有异议的，应及时与税务师事务所及相关人员进行沟通，争取合法的权益。

笔者也曾因所得税汇算清缴的审计事宜与税务师事务所进行争辩。税务师事务所在对笔者所属的企业进行审计时，提出了以下令笔者有异议的纳税调增事项：①部分广告费企业在2011年1~2月间支付并计入销售费用，但广告公司在2010年10~12月间开具了发票，税务师事务所认为该费用应属于2010年度费用，所以在2011年度应作纳税调增。税务师事务所列示的调增理由是非本年度费用支出。②企业已计入差旅费的所有的有餐费发票的餐费，税务师事务所均要求调整为业务招待费支出，理由是餐费发票。③企业支付给中国饮料工业协会的会费不得税前列支，理由是与收入无关支出。

针对税务师事务所提出的以上三点，笔者均有异议：

一是《税收征收管理法》规定，纳税人每一纳税年度发生的广告费，在不超过销售（营业）收入15%范围内据实扣除，超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。同时规定，纳税人申报扣除的广告费支出，必须符合下列三个条件：第一，广告是通过经工商部门批准的专门机构制作的；第二，已实际支付费用，并已取得相应发票；第三，通过一定的媒体传播。只有同时符合上述三个条件，企业支付的费用才能作为广告费用在企业所得税前列支；不同时符合上述条件的广告费，不允许其以广告费的形式在税前扣除。

税务师事务所提出的非本年度支出的广告费用，企业虽在2010年收到了发票，但因未付款而未达到已实际支付费用的条件，同时这部分广告费的合同期限都截止到2011年，也未满足通过一定媒体传播的条件，因而不能在2010年予以确认。而2011年广告费税前扣除的三个条件都同时满足，因此企业确认广告费支出的年度应为2011年而非2010年。

二是《税收征收管理法》规定，可税前列支的差旅费包括出差期间因办理公务而产生的交通费、住宿费、合理的伙食补助费及其他方面的支出。税法上并无明文规定餐费发票必须计入业务招待费中。因此，出差期间发生的餐费支出若确是符合合法性、合理性和真实性的原则，可以计入差旅费中，税务师事务所提出的所有餐费均作业务招待费支出的理由不成立。

三是《税收征收管理法》规定，计算应纳税所得额时准予扣除项目是纳税人每一纳税年度发生的与取得应纳税收入有关的所有必要和正常的成本、费用、税金和损失。中国饮料协会的会费，是生产饮料企业的准入门槛，与正常生产经营活动息息相关，就如同会计人员所持的会计证必须通过年审一样。因此，税务师事务所提出中国饮料协会会费是与收入无关的支出的理由也不成立。

笔者对以上三点有争议的事项与税务师事务所进行争辩，阐明自己的观点和理由，最后税务师事务所认可了笔者观点，对鉴证报告作出了调整。

从笔者的亲身经历可以看出，由于所处的角度不同或其他原因，税务师事务所出具的鉴证报告有可能存在一些问题，所以所得税汇算清缴不能盲目依赖于税务师事务所，而要认真核对和确认。若发现问题，还需要与税务师事务所及相关人员充分沟通，甚至与其进行辩论，直至达成共识。当然，企业财务人员也应逐渐提高自己的专业水平，对税收政策多作了解，才能做到有理有据。

主要参考文献

1. 丁延庆. 探析企业所得税汇算清缴. 现代经济信息，2011；20

2. 陈久铭，陈少华.税务师事务所等级管理之我见.注册税务师，2011；3

3. 郭丹.税收征管的立法完善及其现实意义.甘肃政法学院学报，2001；3