

# 大中型私营销售企业所得税审计的几点思考

严少斌 葛珩

## (一) 对企业业务收入项目的审计

在中大型私营销售企业中,收入是构成企业利润的首要来源,利润又是直接影响企业所得税额计算的主要因素。为使所得税降到最低,私营大中型企业往往采取四种方式少记收入:将常规销售收入列示在“应付账款”账户中;对已发生的销售收入不确认或推迟确认;以“应收账款”等账户与“库存商品”相对应,直接抵减“库存商品”而少记收入;虚增销售退回。本文对其中第二种情况举例分析。

案例一:H公司主要从事销售服务、开发、安装大型水电设备和提供技术服务,适用的增值税税率为17%,所得税税率为25%,现有R会计师事务所对H公司提供的2016年度利润表进行审计。

利润表中列示:营业收入160 000万元,减去营业成本15 000万元,得营业利润145 000万元;再加上营业外收入66万元,减去营业外支出1万元,得利润总额145 065万元;最后减去所得税费用36 266.25万元,得净利润108 798.75万元。报表附注中列示:主营业务收入100 000万元,其他业务收入60 000万元;主营业务成本8 000万元,其他业务成本7 000万元。

R会计师事务所在盘点存货时发现,甲产品的账面库存数量比实际库存数量多3 500件。经询问得知,购货方已经提货但款项未付。H公司既没有保留继续管理权也未对其实施控制,就以未收到款项为由没有确认收入。

经注册会计师分析判断,由于H公司既没有保留继续管理权也未对其实施

控制,所以H公司应将3 500万元确认为当期销售收入,审计调整分录为:借记“应收账款”4 095万元,贷记“主营业务收入”3 500万元、“应交税费——应交增值税(销项税)”595万元。

H公司延期确认收入,隐瞒了2016年公司主营业务收入3 500万元的真实确认值,少记收入产生的所得税金额为875万元(3 500×25%),从而少交所得税875万元。显然,H公司通过做假账少交企业所得税的行为属于违法行为。

笔者认为,对于大中型私营销售企业的业务收入审计,可采用“存出收入法”,即将业务收入与存货出库两者对应起来审计。因为销售企业的业务收入来源于存货(即库存商品)的销售,通过对照商品出库单的数量、发货凭证的日期以及销售发票金额三者之间的勾稽关系,就可审计确定收入的真实性和完整性。如果涉及数量较大的主营业务收入,则事先确认审计的重要性,并决定分层抽样的上下限,即可采取分层抽样技术来进行“存出收入法”审计。

## (二) 对税金的审计

对税金的审计是企业所得税审计的重点之一。注册会计师要仔细检查应交税金的项目是否多记,要检查营改增部分是否遵从国家的政策并进行了相应的调整,还要对“应交税金——应交增值税”明细账户进行严格审计。一些会计制度混乱、监管不严的大中型私营企业往往会将已实现商品销售收到货款的凭证和发票隐藏而不做会计处理,从而减少贷方“应交税费——应交增值税(销项税)”科目的金额;也可能通过这一明

细科目凭空捏造成本费用,如虚增业务成本费用、营业外支出。因此,注册会计师应重点审计应交税金减免是否合理,有无随意扩大营业税减免范围的情况及应交税金适用税率的合法性。

## (三) 对公益性捐赠税前扣除项目的审计

实务中,一些大中型私营企业在未取得公益性捐赠税前扣除资格的情况下,将公益性捐赠在税前扣除,增加了费用,减少了所得税的缴纳。

案例二:H公司向某受灾地区捐赠一笔救灾款5 000万元,R会计师事务所审计账外业务时发现,H公司将这笔捐款记入营业成本,并且H公司并不符合国家对于公益性捐赠在税前扣除的条件。因此,这笔公益性捐赠支出分类错误属于纳税调整项目,应在“账项调整分录汇总表”中将营业成本调减5 000万元,将营业外支出调增5 000万元,两个科目一增一减对利润并没有实质性影响。

笔者认为,慈善税收优惠的基础是,首先要让企业自觉投入到第三次分配当中;其次是要打击企业在实行慈善税收优惠时“以捐赠财产之名,行商业交换利益之实”的行为;第三是有了免税政策,相关机构要规范运作,让善款最大限度用在公益事业上;最后,《慈善法》出台后,应对现行《企业所得税法》也进行相应修改,明确慈善捐赠人、受益人、慈善组织可以享受哪些税收优惠,税率如何确定,并且做到企业慈善救济捐赠可免税但不可免审查。

(作者单位:武汉学院会计系)

责任编辑 王雅涵