

(6.125×33%), 记入“递延税款”贷方;按当年应缴所得税与转回以前预计负债计入损益部分的所得税影响金额2.02万元合计, 借记所得税费用。会计分录如下:

借: 所得税	264
贷: 递延税款	2.02
应交税金—应交所得税	261.98

三、原计提预计负债实际发生损失时的会计处理与纳税调整

若原计提预计负债在以后年度实际发生损失时, 按会计制度, 应将实际损失金额冲抵已计提预计负债, 原计提金额不足冲抵或超过实际损失金额的部分直接计入当年损益; 依据税法, 在申报缴纳当年所得税时可将符合扣除规定的实际损失金额从应纳税所得额中扣除。

仍按上例, 若2005年A公司发生质量维修费用为8.50万元。会计分录如下:

借: 预计负债	6.125
营业费用	2.375
贷: 银行存款等	8.50

假定2005年A公司实现利润总额1000万元, 税率同上。

(一) 应付税款法下

按2005年实现利润总额1000万元, 扣减税法允许扣除的实际损失金额8.50万元, 加上原计提预计负债不足冲抵实际损失而直接计入当年损益的金额2.375万元(8.50-6.125)作为应纳税所得额, 乘以现行税率33%, 即为当年应纳所得税额, 并以相同金额确认为所得税费用。会计分录如下:

借: 所得税	327.98
贷: 应交税金—应交所得税	327.98

(二) 纳税影响会计法下

按2005年实现利润总额1000万元, 扣减税法允许扣除的实际损失金额8.50万元, 加上原计提预计负债不足冲抵实际损失而直接计入当年损益的金额2.375万元, 作为应纳税所得额, 乘以现行税率33%, 即为当年应纳所得税额; 按当年应纳所得税327.98万元, 加上当年转回的可抵减时间性差异对所得税的影响金额2.02万元, 即为所得税费用; 按当年转回的递延税款金额2.02万元, 记入“递延税款”贷方。会计分录如下:

借: 所得税	330.00
贷: 递延税款	2.02
应交税金—应交所得税	327.98

以上为假设2005年发生质保维修费用(可抵减时间性差异)大于原计提预计负债的情形; 若当年实际维修费用小于原计提预计负债时, 须将多计提金额比照上述“二”的原则处理。

◇作者单位: 湖北磷化工市场管委会

◇责任编辑: 冉 英

我国会计师事务所

经营环境及其改进

■/卢美玲

一、我国会计师事务所所处经营环境的特点

(一) 计划经济体制的遗留问题仍然存在

许多事务所脱钩改制后仍沿用以前的管理思路和制度, 内部治理机制不到位, 导致了合伙人之间、合伙人与员工之间的利益和观念冲突经常发生, 出现了“资合”与“知合”矛盾以及会计师专业胜任能力问题, 削弱了事务所风险控制能力。

(二) 事务所面临严重的诚信危机

当前我国注册会计师行业面临诚信危机。注册会计师素质参差不齐、会计职业道德严重滑坡、事务所违规成本过低、市场经济秩序不规范等原因使我国的会计师事务所面临严重的诚信危机。特别是美国“安然”、“施乐”、“世通”等一系列公司会计造假、“安达信”舞弊及我国“中天勤”造假等事件的爆发, 会计诚信问题更加引起全社会的关注。

(三) 外部执业环境制约了会计师事务所的发展

当前会计师事务所面临的外部执业环境是: 国有企业改制、产权制度确立、现代企业制度建立等宏观经济改革尚未到位; 很多企业经营不规范, 容易受利益的驱动发生违法违规行为; 企业债券市场很小, 股票市场是一个弱有效市场; 为取得上市资格、扩大募股资金, 一些企业进行会计造假; 为提高发行价格, 一些已获准上市的股份公司操纵盈余; 为增发、配股, 一些上市公司虚增利润; 为炒作股票、获取暴利, 一些上市公司配合“庄家”, 提供虚假会计报表等等。

在这样的外部执业环境下, 会计师事务所有两种选择: 一是遵守职业道德, 对造假企业违反财经纪律行为公正审计、如实出具会计报告, 这种选择的结果是造假企业会通过更换事务所逃避监督; 二是违背职业道德, 为取得更多审计业务而放弃对企业的监督。如果有关部门不对违背职业道德的事务所进行有效处罚, 就会给造假企业带来

可乘之机,可能出现“劣所”驱逐“良所”现象。

(四)无序恶性竞争依然存在

脱钩改制后,事务所无序竞争的情况并没有得到根本缓解。一些上市公司为了操纵盈余、逃避审计监督,“炒鱿鱼,接下家”,恶意更换事务所,也为这种无序恶性竞争提供了机会。目前,事务所之间恶性压价竞争、同行诋毁等现象依然比较严重,降低了会计师事务所执业的独立性。

(五)上市公司治理机制存在缺陷

现阶段,上市公司的董事会往往具有决定更换会计师事务所的权力。由于股权结构的不合理,不少董事会、监事会事实上由大股东操纵,内部管理家长制,不能实现有效的公司治理机制。因此,在当前国内审计市场处于买方市场的情况下,“内部人控制”使得会计师事务所在承接审计业务时处于弱势。

二、加强综合整治,改善会计师事务所经营环境

(一)集中各行业的力量营造公平竞争环境

诚信和利益是市场经济的内在原则,企业只有尊重市场内在规律才能得到长远发展。由于国有企业改制、产权制度确立、现代企业制度建立等改革不到位,造成现实中会计市场不规范;并且由于当前公司股权结构不合理、治理机制存在缺陷以及聘用、解聘会计师事务所机制不完善等,导致会计师事务所的独立性下降。在这种会计市场环境下,会计师事务所只有利益驱动而无诚信动力。

因此,要积极推动国有企业改革,加快建立现代企业制度,完善公司治理结构,建立公司聘用会计师事务所的合理机制。这些改革的完成和制度的完善依赖于政府、证券监管部门、证券机构、上市公司等有关各方的共同努力。政府代表了社会公众的利益,有责任和义务为各行业发展创造公平竞争的环境。为维护证券市场的稳定发展和上市公司的规范运行,证券监管部门应制定具备可操作性的法规及规章制度;证券机构应加强对拟发行上市公司的规范辅导,避免新的“不良”公司混进资本市场;上市公司则应积极完善公司治理机制。

(二)加强会计师事务所职业道德建设

会计师事务所作为提供鉴证服务的中介机构,在维系社会经济的稳定发展方面起重要作用,因此注册会计师及其会计师事务所诚信显得尤为重要。社会主义市场经济体制应为社会各行业的发展提供民主、法治、公平竞争的环境。从这个层面上讲,我国要进一步加强社会主义政治体制改革以便更适应社会主义市场经济发展的需要。

注册会计师及其会计师事务所应该从保护社会公众利益出发,遵循职业道德,公正客观地提供鉴证服务。要在全行业着重开展以职业道德为核心内容的诚信教育,把职业道德教育放在突出位置,努力提高会计执业人员的职业道德水平,同时要加强执业风险意识,要提高自身专业胜任能力和

风险意识。同时,要尽快完善职业道德规范体系,要使职业道德规范真正具有可操作性,对违反职业道德规范的事务所要

(三)推进行业自律管理体制建设

良好的诚信水平是行业生存和发展的基础,而自律是实现行业诚信的重要保障。在注册会计师行业的管理中,客观上需要政府行使行政权力维护会计市场的秩序和社会公众的利益;同时也需要中国注册会计师协会从行业和公众的利益出发,对行业进行自律管理,使行业健康发展。当前,中注协已完成从准政府职能向行业自律职能的转变,其发布的《注册会计师、注册资产评估师行业诚信建设纲要》提出了以诚信建设为主线的工作思路,具有十分积极的意义。笔者认为,政府与中注协所承担的具体职能虽然不同,但在根本利益上是一致的,二者应该相互配合。由于市场经济和政府改革要求政府尽可能减少行政职能,因此,今后政府的部分行政职能应当直接交由中注协行使,或者通过委托等方式间接授权中注协或其他组织,从而提高政府监督管理和行业自律管理的效率。

(四)彻底改革事务所内部旧的管理体制和观念

会计师事务所应树立“以质量创声誉,以声誉求发展”的经营理念,讲求规模效应,实现多元化经营以规避经营风险。脱钩改制后,会计师事务所呈现规模小、数量多、营运机制不健全等特点。事务所执业组织形式大多采用有限责任制,而过低资本金对事务所的经营发挥不出“资本”实质上的意义,对出资人的失信难以形成较大的约束力,导致事务所的出资人所承担的风险与收益不对称,事务所为短期利益而放弃了诚信原则。因此,有关部门一方面要重点抓中小事务所的审计质量,一方面要提高事务所的注册资本金,提高出资人的失信成本。

三、抓住机遇,迎接挑战

随着我国社会主义市场经济体制的逐步完善和对外开放的不断深入,尤其是WTO过渡期后国内会计师事务所将面临着越来越大的竞争压力。同时,由于我国经济总量的迅速增加及我国融入全球经济一体化的进程加快,客观上要求国内会计师事务所必须拓展会计服务范围 and 规模。事务所应直面现实,抓住机遇,迎接挑战,进行广泛深入的国际交流学习;积极采取整治措施,重塑独立客观公正的形象;改变落后的经营理念和管理体制,改善执业环境,为我国注册会计师行业的健康发展营造良好氛围。

◇作者单位:厦门大学会计系

◇责任编辑:刘 玮