

# “应交税费”余额报表列示的两点疑问

荣树新

(湖南工程职业技术学院管理工程系 长沙 410151)

**【摘要】** 基于资产、负债的概念,在填列资产负债表“应交税费”项目时,应根据“应交税费”明细账户余额分析填列:期末“应交税费”贷方余额的明细账户,其余额填列资产负债表“应交税费”项目;期末“应交税费”借方余额的明细账户,其借方余额填列“其他流动资产”项目,而不填入“其他非流动资产”项目。“未交增值税”明细账户也不例外。

**【关键词】** 应交税费 资产负债表 增值税

会计实务中,对“应交税费”账户余额在资产负债表中如何填列存在两个疑惑:一是应直接填列还是应分析填列?二是应否区分存货增值税待抵扣金额和固定资产增值税待抵扣金额,并分别在资产负债表填列?本文对此予以探讨。

## 一、“应交税费”账户余额在资产负债表中应直接填列还是分析填列

对资产负债表的“应交税费”项目期末余额栏的填列,《企业会计准则第30号——财务报表列报》及其应用指南并未详细说明。有关权威资料一般是这样描述的:“应交税费”项目反映企业按照税法规定计算应交纳的各种税费,本项目应根据

“应交税费”科目的期末贷方余额填列,如“应交税费”账户期末为借方余额,应以“-”号填列。即“应交税费”项目根据“应交税费”总账账户期末余额直接填列:“应交税费”总账账户期末如为贷方余额,以正数填列;如为借方余额,以负数填列。笔者认为,直接填列法有违资产、负债的概念,不利于正确分析企业偿债能力。

“应交税费”账户余额在资产负债表中如何填列,取决于“应交税费”明细账户余额性质,应采用分析填列法填列。具体来说,“应交税费”明细账户贷方余额表示企业应交未交的税费,履行交纳义务会导致经济利益流出企业,因此“应交税费”

完工时,结转工程施工各明细,借:工程施工——工程结算 2 645.48;贷:工程施工——合同成本 2 000、——合同毛利 645.48。⑥项目完工后,在项目回款期内,按照摊余成本对长期应收款进行后续计量,并确认利息收入。回款期内第1年的会计分录:借:银行存款 900.00,长期应收款——未实现融资收益 157.67;贷:长期应收款——B县环保局 900,财务费用——利息收入 157.67。回款期内第2年的会计分录:借:银行存款 900,长期应收款——未实现融资收益 113.43;贷:长期应收款——B县环保局 900,财务费用——利息收入 113.43。回款期内第3年的会计分录:借:银行存款 900,长期应收款——未实现融资收益 66.55;贷:长期应收款——B县环保局 900,财务费用——利息收入 66.55。回款期内第4年的会计分录:借:银行存款 900,长期应收款——未实现融资收益 16.87;贷:长期应收款——B县环保局 900,财务费用——利息收入 16.87。

2. A公司未提供建造服务时的会计处理。此情况下,A公司不应确认建造合同收入,应按照建造过程中支付的工程价款等,确认长期应收款。长期应收款应采用摊余成本计量并按期确认利息收入,实际利率在长期应收款存续期间内一般保持不变。

具体的会计处理如下:①2011年度该项目累计发生成本1 000万元,确认长期应收款:借:长期应收款——B县环保局

1 500;贷:应付账款(银行存款)1 000,长期应收款——未实现融资收益 500。②2012年1~6月,累计发生成本1 000万元,确认长期应收款:借:长期应收款——B县环保局 1 500;贷:应付账款(银行存款)1 000,长期应收款——未实现融资收益 500。③项目完工后,在项目回款期内,计算出该项目的内含报酬率为21.19%,按照摊余成本对长期应收款进行后续计量,并确认利息收入。回款期内第1年的会计分录:借:银行存款 900,长期应收款——未实现融资收益 423.83;贷:长期应收款——B县环保局 900,财务费用——利息收入 423.83。回款期内第2年的会计分录:借:银行存款 900,长期应收款——未实现融资收益 322.93;贷:长期应收款——B县环保局 900,财务费用——利息收入 322.93。回款期内第3年的会计分录:借:银行存款 900,长期应收款——未实现融资收益 200.65;贷:长期应收款——B县环保局 900,财务费用——利息收入 200.65。回款期内第4年的会计分录:借:银行存款 900,长期应收款——未实现融资收益 52.59;贷:长期应收款——B县环保局 900,财务费用——利息收入 52.59。

## 主要参考文献

1. 赵琨.BT项目会计核算与税收业务处理.冶金财会,2010;11
2. 王芬.对BT项目会计核算的几点看法.财会月刊,2011;10

明细账户贷方余额属于负债性质，应直接列示在资产负债表的“应交税费”项下。

“应交税费”明细账户借方余额意味着将来可以少交税费，会减少经济利益流出企业，因此“应交税费”明细账户借方余额属于资产性质，应在资产负债表的“其他流动资产”项目列示。具体包括三种情形：

一是预交税费时，“应交税费”明细账户会出现借方余额。如预交企业所得税分录为：借：应交税费（应交企业所得税），贷：银行存款。“应交税费（应交企业所得税）”明细账户余额在借方，年底汇算清缴时，抵减应交税费（应交企业所得税）。“应交税费（应交企业所得税）”明细账户借方余额属于流动资产性质，在资产负债表中的“其他流动资产”项目列示。

二是“应交税费（应交消费税）”明细账户亦可能出现借方余额。当企业委托受托单位加工应税消费品，加工完毕收回后用于连续生产应税消费品时，向受托单位支付的消费税按规定准予抵扣以后销售环节应缴纳的消费税。企业向受托单位支付加工费、税金时的分录为：借：委托加工物资、应交税费（应交增值税——进项税额）、应交税费（应交消费税），贷：银行存款等。可见，“应交税费（应交消费税）”明细账户可能出现借方余额，其期末借方余额属于流动资产性质，在资产负债表的“其他流动资产”项目列示。

三是增值税进项税额大于销项税额，即增值税进项税额待后期抵扣时，“应交税费（未交增值税）”明细账户出现借方余额。这是最为常见的情形。对于增值税待抵扣金额，应在资产负债表中的“其他流动资产”项目列示。期末“应交税费（未交增值税）”明细账户余额在贷方的，表示应交未交增值税，在资产负债表“应交税费”项目正常列示；期末“应交税费（未交增值税）”明细账户余额在借方的，表示多交增值税或存在待后期抵扣的进项税额，则应在资产负债表中的“其他流动资产”项目列示。

例如：某企业2011年9月末“应交税费”总账账户贷方余额100万元，其中：“应交企业所得税”明细账户为借方余额200万元，“未交增值税”明细账户为借方余额450万元，“应交消费税”明细账户为贷方余额750万元。则资产负债表“应交税费”项目期末余额栏应填列750万元，“其他流动资产”项目期末余额栏应填列650万元。这样处理，符合资产、负债的确认条件，对资产进行了合理的分类。既正确反映了企业期末应交未交的税费，又反映了企业预交和待抵扣的税费，同时也利于正确分析企业的偿债能力。

## 二、应否区分存货增值税待抵扣金额和固定资产增值税待抵扣金额

随着固定资产增值税改革的进行，出现了这样一种观点，即：对于增值税待抵扣金额，应根据其流动性，在资产负债表的“其他流动资产”项目或“其他非流动资产”项目列示。即增值税待抵扣金额应区分存货增值税待抵扣金额和固定资产增值税待抵扣金额，对于前者，列示于资产负债表的“其他流动资产”项目；对于后者，列示于资产负债表的“其他非流动资产”项目。这种观点是否正确呢，现分析如下。

在这种观点下，会计核算上应区分存货和固定资产分别核算增值税。应设置“应交税费——应交存货增值税（销项税额）”、“应交税费——应交固定资产增值税（销项税额）”、“应交税费——应交存货增值税（进项税额）”、“应交税费——应交固定资产增值税（进项税额）”等之类的明细账户。

例：某生产企业为增值税一般纳税人，增值税税率为17%。为便于说明问题，假设该企业2011年9月初应交税费、固定资产、存货余额均为0。9月份发生下列有关经济业务：

(1) 购存货，分录为：借：原材料110万元，应交税费——应交存货增值税（进项税额）18.70万元；贷：银行存款等128.70万元。

(2) 购生产用设备，原值200万元（预计残值8万元，使用8年），分录为：借：固定资产200万元，应交税费——应交固定资产增值税（进项税额）34万元；贷：银行存款等234万元。

月末应交增值税转未交增值税的分录从略。

9月末，存货的增值税待抵扣金额18.7万元，固定资产增值税待抵扣金额34万元。按上述观点，不考虑其他因素，当月资产负债表“其他流动资产”项目期末余额栏填18.7万元；“其他非流动资产”项目期末余额栏填34万元，“应交税费”项目期末余额栏不填或填0。从此例看，该观点似乎正确，但继续看下文就会发现问题。

当年10月该企业发生下列有关经济业务：

(3) 销售产品取得收入，分录为：借：银行存款等175.50万元；贷：主营业务收入150万元，应交税费——应交存货增值税（销项税额）25.50万元。

(4) 计提生产设备的折旧： $(200-8) \div 8 \div 12 = 2$ 万元。则其相应进项税额为0.34万元——转移到存货（如产成品或在产品）成本折旧费的进项税额，分录为：借：应交税费——应交存货增值税（进项税额）0.34万元；贷：应交税费——应交固定资产增值税（进项税额）0.34万元。

月末应交增值税转未交增值税的分录从略。

存货应交增值税额为： $25.50 - (18.7 + 0.34) = 6.46$ （万元）。固定资产增值税待抵扣金额33.66万元。不考虑其他因素，10月末资产负债表“其他流动资产”项目期末余额栏不填或填0；“其他非流动资产”项目期末余额栏填33.66万元，“应交税费”项目期末余额栏填6.46万元（表示应交未交税费6.46万元），在不考虑其他税费情况下，“应交税费”总账账户余额为借方余额27.2万元，不用交税费。

显然，上述处理存在三个问题。一是增加了会计核算账户，使会计核算复杂化。二是出现矛盾：同一种税费同一时间，既要交税费又不要交税费。三是存在错误：不管固定资产进项税额有多大，都是随时可以抵扣的，换言之，进项税额不存在“流动”和“非流动”的问题。因而，不应区分存货增值税和固定资产增值税，对于增值税待抵扣金额，应一律列示于资产负债表中的“其他流动资产”项目。

### 主要参考文献

李文美，陈尊明。“应交税费”在资产负债表中的列示之我见。财会月刊，2009；28