

3. 关注职工薪酬关联交易风险。《劳动合同法》规定,“用人单位不得设立劳务派遣单位向本单位或者所属单位派遣劳动者”, 这为化解职工薪酬关联交易奠定了坚实的法律基础, 有助于完善对劳动者权益的保护和劳动力价值的保护。而从税法的角度看, 劳务关联交易辨识的难度远远大于货物关联交易, 企业能否事前通过关注职工薪酬关联交易风险而进行控制直接关系到企业的涉税风险和涉税收益。○

“营改增”对不同规模企业的税负影响

中国矿业大学管理学院 刘爱杨

一、大中型企业

该类型的企业要求同时满足从业人员 ≥ 300 人、年营业额 ≥ 3000 万元这两个条件。根据《交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点实施办法》(简称“实施办法”)的规定, 这类企业属于增值税一般纳税人, 在“营改增”之后, 适用11%的增值税税率, 而此前该类企业适用5%的营业税税率。那么税收制度的改变对于该类企业到底是福还是祸呢?

假定甲公司是上海的交通运输企业, 不含税年销售额为 X 万元($X \geq 3000$), 在“营改增”之前, 该企业应交纳营业税为 $0.05X$, 现在应交纳增值税为 $0.11X$, 若要想达到比税改前实际税负更低的目标, 就必须要保证本年度企业进项税额大于 $0.06X(0.11X - 0.05X)$ 。而交通运输业的成本构成主要是运输工具购置费、燃料费和人工费, 一般各占总成本的30%, 人工费无法产生“进项税额”, 故只有运输工具购置费和燃料费可以产生“进项税额”进行冲抵。按增值税一般税率计算, 需要本年度本企业的运输工具购置费和燃料费达到 $0.3529X(0.06X \div 17\%)$ 才能保证实际税负与税改前相等。

由于人工费用也占总成本的30%左右, 加上人工费用之后, 大部分的成本就变成了 $0.5294X(0.3529X \times 3/2)$, 最后再加上一些零星成本费用, 总成本 $=0.5294X \div 90\% = 0.5882X$ 。在此情况下, 利润 $=X - 0.5882X = 0.4118X$, 成本利润率 $=0.4118 \div 0.5882 = 70.01\%$ 。由于国家税务总局规定的增值税成本利润率为10%, 而上述计算的结果实际上利润远远高于了国家税务总局的规定, 故可见进项税额达到营业收入的6%并不难, 如果企业实际利润和国家税务总局的规定一样, 那么企业能抵扣的进项税额更多, 也就意味着实际上企业的税收负担比“营改增”之前降低了。

二、小型企业

这类型的企业规模是: 20人 \leq 从业人员 < 300 人, 200万

元 \leq 年营业额 < 3000 万元。该类企业里面有一个明显的界点: 年销售额是否达到500万元。500万元以上的企业, 毫无疑问也应该纳入一般纳税人范围考虑, 计算方法如前文所述。500万元以下的企业, 由于实施办法有相关规定, 应税服务年销售额未超过500万元以及新开业的试点纳税人, 可以向主管税务机关申请一般纳税人资格认定。所以, 年销售额在500万元以下的企业, 是否申请一般纳税人资格认定也就直接关系到企业的税负多少。

假设乙企业是上海市的交通运输企业, 年不含税营业额是 Y 万元($Y \leq 500$)。在“营改增”之前, 该企业应交纳营业税 $0.05Y$, 若该企业不申请一般纳税人资格认定, 那么按照小规模纳税人的征收办法, 应交纳增值税为 $0.03Y$, 税改给该企业直接带来了两个百分点的降税, 对企业而言是相当有利的。

若企业想通过申请一般纳税人来达到比实际税负3%更低的水平, 那么就必须要保证进项税额大于 $8\%Y(11\%Y - 3\%Y)$, 即 $0.08Y = 0.17 = 0.4706Y$, 加上人工费用和其他零星费用, 总成本就变成了 $0.7843Y[(0.4706Y \times 3/2) \div 0.9]$ 。由此可见, 如果该企业营业额未达到500万元, 但总成本大于 $0.7843Y$, 是可以通过申请一般纳税人来降低税负的, 但是如果成本没有达到这个比例的话, 还是不要申请一般纳税人好一些, 这样企业的税负是最低的。

三、微型企业

该类型的企业规模是最小的, 只要从业人员 < 20 人, 年营业额 < 200 万元两个条件满足其一就可以了。微型企业毫无疑问是属于小规模纳税人的范畴。对于该类企业, “营改增”的直接好处就是带来了两个百分点的降税, 故可以说是从此次税改中获利最为明显的企业。○

增值税税控设备款抵减

增值税的会计处理简化

湖南工程职业技术学院管理工程系 荣树新

一、有关税法规定与分析

《财政部 国家税务总局关于增值税税控系统专用设备和技术维护费用抵减增值税税额有关政策的通知》规定: 增值税一般纳税人2011年12月1日(含)以后初次购买增值税税控系统专用设备(以下简称“专用设备”)支付的费用, 可凭购买专用设备取得的增值税专用发票, 在增值税应纳税额中全额抵减(抵减额为价税合计额), 不足抵减的可结转下期继续抵减。

《财政部关于印发〈营业税改征增值税试点有关企业会计处理规定〉的通知》对其会计处理进行了规范:增值税一般纳税人初次购买专用设备支付的费用允许在增值税应纳税额中全额抵减的,应在“应交税费——应交增值税”科目下增设“减免税款”专栏,用于记录该企业按规定抵减的增值税应纳税额。企业购入专用设备,按实际支付或应付的金额,借记“固定资产”科目,贷记“银行存款”、“应付账款”等科目。按规定抵减的增值税应纳税额,借记“应交税费——应交增值税(减免税款)”科目,贷记“递延收益”科目。按期计提折旧,借记“管理费用”等科目,贷记“累计折旧”科目(A分录);同时,借记“递延收益”科目,贷记“管理费用”等科目(B分录)。

从上述规定和会计处理可以看出:①由于一般纳税人首次购买专用设备的费用可以抵税,因此可以认为首次购买的专用设备实质是由国家向一般纳税人免费提供。②一般纳税人首次购买专用设备的费用事后可以通过税收减免收回,因而首次购买专用设备的付款实质是垫付款项。③每期A分录和B分录反复等额借贷“管理费用”科目,烦琐,不便于理解。

二、会计处理建议

基于以上分析,笔者认为专用设备款抵减增值税额会计处理的简化方法有如下几种。

方法一,首次购入专用设备时,借记“固定资产”科目,贷记“银行存款”等科目;按规定抵减增值税应纳税额,借记“应交税费——应交增值税(减免税款)”科目,贷记“累计折旧”科目。这样处理,比规定少使用了两个科目(管理费用、递延收益),且不存在以后每期计提折旧的分录,简化了会计核算;同时账面有固定资产的记录,便于加强对固定资产的管理。缺点是第二笔分录(科目对应关系)不常见,不便于理解。

方法二,首次购入专用设备时,借记“固定资产”科目,贷记“银行存款”等科目;按可抵减增值税的税额全额计提折旧;借记“管理费用”等科目,贷记“累计折旧”科目;按可抵减的增值税的税额全额冲减管理费用,借记“应交税费——应交增值税(减免税款)”科目,贷记“管理费用”等科目。该方法比规定少使用了一个科目(递延收益),且不存在以后每期计提折旧的分录,简化了会计核算,同时账上有固定资产记录,便于加强对固定资产的管理;分录含义清楚、对应关系正确。但账面不能准确反映设备的新旧程度。

方法三,首次购入专用设备时,借记“应交税费——应交增值税(减免税款)”科目,贷记“银行存款”等科目;设置备查账簿登记专用设备情况。该方法核算非常简单,能充分体现“垫款”关系,但账面没有固定资产记录,仅有备查登记,不便于对固定资产的管理。

方法四,首次购入专用设备时,借记“其他应收款”科目,贷记“银行存款”等科目;确认抵税款时,借记“应交税费——应交增值税(减免税款)”科目,贷记“其他应收款”科目;设置备查账簿登记专用设备情况。该方法的优缺点与方法三基本相同,只是增加了确认抵税款环节。○

融资租赁初始费用 核算的一点改进

延安大学财经学院 王晓军

一、现行处理原则中存在的问题

现行会计准则对经营租赁与融资租赁中承租人的会计处理规定不存在大的问题,但关于融资租赁出租人的会计处理规定还值得探讨。因为“长期应收款——应收融资租赁款”是一个债权账户,它核算的是向客户收取的债权,全部债权收回后该账户应该是平账户。与这个账户相类似的是“应收账款”账户,“应收账款”账户核算的内容就包括为客户代垫的运杂费,企业在销售时为客户代垫了多少运杂费,将来就可以从客户那里收回来多少代垫款项。

现在的问题是,出租人在融资租赁业务中发生的初始费用不是一种代垫费用,这种费用发生后企业将来无法从承租人那里直接收回,所以它不是一项债权,而是一项费用。企业发生的费用一般有两种处理方式,要么直接计入当期损益,要么在受益期内递延处理,但不可以放入债权账户,否则将会影响债权账户的平衡性。

问题的根本原因是混淆了财务会计与财务管理的应收债权概念。在财务会计上应收债权就是实际应当向客户收取的债权,它是实实在在的债权;而财务管理上应收债权是指理论上应当向客户收取的债权,从理论上讲出租人为了出租资产发生的费用应当向客户收取,这是一种机会债权、假想债权。财务会计在核算时要遵循客观性原则,只有客观、真实的债权才能在财务账上反映,对于假想的债权在财务账上是不能反映的,否则就会违背财务会计的客观性原则。

二、改进建议

对于出租人在融资租赁业务中发生的初始费用应当冲减未实现融资收益,但在计算每期应分摊未实现融资收益时应将初始费用记入应收债权本金,重新计算出出租人的收益率,并以该收益率为分摊率计算每期应确认的融资收益,从而计算出每期真实的融资收益。

从表面上看改进后的会计处理结果与改进前的差异不是很大,但是它的意义非常重大。它解决了“长期应收款——应收融资租赁款”到底是核算实际应收款还是理论应收款的问题,笔者认为实际应收款是财务会计上的应收款项,而理论应收款是财务管理上的应收款项,将理论应收款计入“长期应收款——应收融资租赁款”实质上是混淆了财务会计与财务管理的界限。○