

# 增值税账务处理之简化思考

袁中文(副教授)

(四川财经职业学院会计二系 成都 610101)

**【摘要】** 增值税的准确核算及账务处理关系到众多企业利益,也关系到国家的利益和税收秩序。简便而正确的账务处理,可以减轻会计人员的工作量,降低账务处理的难度。复杂繁琐的账务处理,易致结果出错,进而多纳税或少纳税,使税法丧失公正性和公平性,最终损害国家利益。

**【关键词】** 增值税 账务处理 简化

如何合理、简便地进行正确的增值税核算及账务处理,关系到企业、国家的共同利益。笔者就几个常见的实务案例进行分析,对增值税账务处理提出改进意见,以期抛砖引玉,简化增值税的账务处理。

## 一、增值税税控系统设备和技术维修费抵减增值税的账务处理

虽然购买税控装置是一次性业务,但是由于我国目前的增值税并非完全的消费型增值税,使得部分固定资产还不能抵扣进项税,税控装置就是其中之一。一般纳税人和小规模纳税人目前的账务处理基本一致,具体如下:

(1)初次购买设备款和支付技术维护费。借:固定资产;贷:银行存款。

(2)增值税可以全额抵扣,增设了一个减免税款专栏(一般纳税人)。借:应交税费——应交增值税(减免税款);贷:递延收益。

(3)提取折旧时。借:管理费用;贷:累计折旧。同时,借:递延收益;贷:管理费用。

(4)发生技术维修费,按实际支付金额,借:管理费用;贷:银行存款。按规定抵减的增值税应纳税额,借:应交税费——应交增值税(减免税款);贷:管理费用。

这是一个争议很久的问题,财政部、国家税务总局专门发文对此做出明确规定。笔者对此项规定提出两点异议:一是固定资产的入账价值及其折旧处理目的性不明确;二是增值税的抵扣有违增值税相关规定。首先固定资产是价税合计全额入账,与消费型增值税的总体原则矛盾,在计提的折旧中含有增值税,同时又全额冲减了管理费用,其实质是把税控装置的价税款分期进行摊销,而在当初一次性抵扣的增值税,名义上使企业当月少交了增值税,实质又分期以折旧的方式摊销了。

税控装置及技术维修费不是一笔金额很大的资产,

实务处理如此繁琐,完全是将简单的问题复杂化了。如果就按普通固定资产入账和进行折旧处理,账务处理会大大简化。

假设某企业某月增值税销项税额10万元,进项税额7万元,应纳增值税3万元。由于购买税控装置价税合计2万元,则当月应纳增值税变为1万元。表面上是企业出钱购买了税控装置,实际却少交了增值税,企业并未出钱,而账务处理却绕了一大圈。即递延收益2万元,分期以折旧消化了,递延收益当年不影响所得税,折旧最后也未进成本,也不影响所得税。这是一种“怪异”的增值税处理方式。

## 二、钱款与纳税时间不一致的账务处理

在实务中先交款后开票,或先开票后交款的情况很普遍。许多企业以此作为纳税筹划或者资金计划的一种手段。如果款项和票面金额一致,处理很简单,如果不一致该如何处理?参看2013年注册税务师代收代理实务教材p134例8-2第二笔业务(与本文研究无关的内容省略):2月6日W公司与B公司签订预售合同,销售商品一批,价格100万元,合同约定B公司应当于2月6日支付预付款50万元,W公司必须于2月6日按全额开具增值税专用发票给B公司。

W公司的账务处理如下:借:银行存款 50万元;贷:预收账款 33万元,应交税费——应交增值税(销项税额) 17万元。

笔者认为这种账务处理方式欠妥。首先,增值税发票价税要一致,不能脱节。其次,会计分录要以原始凭证为依据,如果增值税发票是价100万元、税17万元,上述分录让人难以理解;如果以50万元做销售,明显票据税款又不合适。

正确处理如下:借:银行存款 50万元,应收账款 67万元;贷:主营业务收入 100万元,应交税费——应交增值税

(销项税额)17万元。

这样处理与会计收入确认时点又不相符,对此笔者认为,会计和税法因为站在各自立场处理问题,有差异很正常。但是站在企业立场,会计和税法应该统一,不能为了满足会计或税法而导致一笔业务出现两种处理,增加会计人员的核算难度,实际也为税收腐败提供可乘之机,这是我国下一步需要进行法规改进的方向——会计与税法趋同,或者明确规定一种账务处理方式,当然极其特殊的情况允许存在差异。

针对这笔业务,完全可以按纳税义务的发生时点来确认收入的实现。因为销项税额以收入存在为前提,没有收入就没有销项税额。同样,以后若需要冲减收入,销项税额也需冲减。

### 三、简化、改进增值税明细科目和专栏

1. 现行增值税核算存在的问题。增值税涉及三个明细账户:“应交增值税”、“未交增值税”、“增值税检查调整”。在“应交增值税”下设置九个专栏:进项税额、应交税金、减免税额、出口抵减内销产品应纳税额(出口退税)、转出未交增值税、销项税额、出口退税(出口抵减内销产品应纳税额)、进项税额转出、转出多交增值税。

从以上设置看出,增值税科目设置相当细,单从名称上看也很清晰。但实务处理并不简单,特别是对于出口退税企业,专栏“出口退税(出口抵减内销产品应纳税额)”用于核算出口退税,而“出口抵减内销产品应纳税额(出口退税)”也是同种用途。两者的差异,在于申报环节的时点和不同的出口退税税率,仅这一点就让刚入行的会计人员困惑,还不说下一步申报和实际的差异处理、不得抵扣税额的计算,还有红字、蓝字的处理。

如:“出口退税(出口抵减内销产品应纳税额)”专栏用于反映出口企业销售货物后,向税务机关办理免、抵、退税申报,按规定计算的免、抵税额,借记“出口退税(出口抵减内销产品应纳税额)”科目,贷记“应交税费——应交增值税(出口退税)”科目;“出口退税”专栏用于反映企业出口适用零税率的货物,向海关办理报关出口手续后,凭出口报关单等有关凭证,向税务机关申报办理出口退税而收到退回的税款。出口退回的增值税额,用蓝字登记;出口货物办理退税后发生退货或者退关而补缴已退的税款,用红字登记。出口企业当期收到按规定应退税额、应免抵税额后,借记“其他应收款——应收出口退税款——增值税”、“应交税费——应交增值税(出口抵减内销产品应纳税额)”科目,贷记“应交税费——应交增值税(出口退税)”科目。

从“未交增值税”明细科目的功能看,笔者认为有画蛇添足之嫌。设置该科目的目的在于核算月底企业欠缴、多缴和待抵扣的增值税,如月底发生应缴增值税,需做账

务处理:借记“应交税费——应交增值税(转出未交增值税)”科目,贷记“应交税费——未交增值税”科目;多交了,借记“应交税费——未交增值税”科目,贷记“应交税费——应交增值税(转出未交增值税)”科目。如果月底有欠缴及留抵税额,无论留抵税额大于、小于欠缴税额都做相同处理:借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,贷记“应交税费——未交增值税”科目,金额以最小的计。这才是账务处理的实质,但是依笔者之见,这种处理也没必要,可以简化。

2. 改进思考。反观小规模纳税人的账务处理,简单明了,不会出现错误和歧义,除本身业务处理简单外,主要是体现账务处理实质——注重应缴税款。根据这个思路,建议一般纳税人也简化处理:对于增值税核算开设两个明细科目即可——“销项税额”、“进项税额”。这是增值税的核心:应交税额=销项税额-进项税额。同时在这两个明细科目下面开设专栏:销项税额减少、进项税额减少。在账务处理上,明确规定这两项减少,在“销项税额减少”、“进项税额减少”专栏中采用红字处理。如果需要进一步对减少项目进行细化处理,则可以把这两个专栏上升为明细科目,然后用专栏区别减少的不同业务类型。最后以“应交税费——应交增值税”总账的余额,来确定期末是应交还是留抵,无需使用现在的“未交增值税”明细单独反映欠缴、多缴和留抵金额。因为“应交税费——应交增值税”是负债类性质账户,余额已经具备此项功能。这样处理清晰明了,账务处理也简单且不易出错。

例:某企业6月税务稽查发现有8万元欠税,假设7月末留抵税额2万元,8月末留抵税额7万元。

7月份账务处理:借:应交税费——应交增值税(进项税额)2;贷:应交税费——未交增值税2。

8月份账务处理:借:应交税费——应交增值税(进项税额)6;贷:应交税费——未交增值税6。

如果把“应交税费——应交增值税”这一负债性质账户的余额实质把握清楚,这两笔账务处理完全没有必要进行,8月末“应交税费——应交增值税”账户余额肯定是留抵1万元,就像所得税亏损不用做账务处理的道理一样。

与此对应,完全可以取消“工程物资”账户。购进的工程物资按正常材料不含税处理,使用时才作进项税转出处理。好处有三点:一是使得材料及时入库,与其他材料同样处理,减轻保管、会计的工作量;二是促使企业加强材料管理,避免多头采购造成浪费;三是通过进项税转出和材料出库对应,便于对在建工程的成本审计。

### 主要参考文献

全国注册税务师执业考试教材编写组.税务代理实务.北京:中国税务出版社,2013