

商品零售企业增值税会计核算方法之改进

罗君榕

(广东药学院附属第一医院 广州 510080)

【摘要】 增值税是一种价外税,根据现行增值税会计核算的规定,商品零售企业在核算商品成本时,必须采用价税分离的核算方法。本文认为,这种核算方法有一定缺陷,会造成商品零售企业的销售成本与销售收入缺乏真实性和可比性。因此本文结合商品零售企业的特点,尝试建立一种价税合一的增值税会计核算模式。

【关键词】 商品零售企业 增值税会计 价税合一

商品流通企业是指从事商品流通(买卖)的独立核算企业,主要包括商业、供销合作社、粮食、外贸、物资供销、图书发行等企业。因商品流通企业的经济活动主要是流通领域中的购销存活动,所以这类企业的核算主要侧重于采购成本、销售成本以及商品流通过费用的核算。商品零售企业的最大特点是商品品种繁多、种类多样化,小到家庭的日用品,大到家用电器,都是其销售对象。商品零售企业作为商品流通的最后环节,商品售价中所含的增值税直接向其最终承担者——消费者收取。因此,商品零售业的销售额均采用价税合并定价政策。然而在商品购进过程中,根据现行增值税会计核算规定,对取得货物的不同情况采用不同的处理原则,商品零售企业在核算商品成本时,必须采用价税分离的核算方法。这样做,会造成商品零售企业的销售成本与销售收入缺乏真实性和可比性。为此,本文特提出对该核算方法进行改进的看法。

一、我国增值税会计核算现状

根据我国现行《增值税暂行条例》的规定,增值税的定义可以概括为:增值税是对在我国境内销售货物、进口货物以及提供加工、修理修配劳务的单位和个人,就其取得货物的销售额、进口货物金额、应税劳务销售额计算税款,并实行税款抵扣的一种流转税。

我国增值税严格实行“价外计税”的办法,以不含税的价格为计税依据,即货物和应税劳务的价款、税款应分别核算。同时,根据增值税专用发票上注明的税额实行税款抵扣制度,按购进扣税法原则计算应纳税额。

我国2007年实行新的增值税会计处理准则,增值税原来在“应交税金——应交增值税”科目下进行核算,新的会计科目将“应交税金”改为“应交税费”,核算口径有所增大,不仅包括原来“应交税金”的相关内容,而且包括原来记入“其他应交款”科目中的教育费附加等内容,增值税在“应交税费——应交增值税”明细科目下进行核算。过去在“应交税金——应交增值税”明细科目下设置了“进项税额”、“已交税金”、“转出未交增值税”、“减免税款”、“销项税额”、“出口退税”、“进项税额转出”、“出口抵减内销产品应纳税额”、“转出多交增值税”等

科目。目前,“应交税费——应交增值税”明细科目下设置“进项税额”、“已交税金”、“销项税额”、“出口退税”、“进项税额转出”等明细科目核算增值税,明细科目有所减少。但由于增值税是我国最大的一个税种,目前其会计政策与增值税政策存在大量差异,在实务中对增值税的确认、计量、记录和披露方法难以统一,从而影响了增值税会计的信息质量。

二、现行商品零售企业增值税会计核算体系存在的问题

1. 增值税计价不能反映实际成本。《企业会计准则第1号——存货》规定:存货成本包括采购成本、加工成本和其他成本。商品流通企业的商品采购成本包括采购价格、进口关税和其他税金等。但现行增值税法规定:一般纳税人购进货物并取得专用发票的情况下,增值税额可以单独抵扣,不计入成本。由此可见,税法与会计准则在增值税问题上存在着差异。税法主要是从税收的角度规范企业增值税的计量,而将增值税作为价外因素加以考虑,未将增值税计入资产价值中。从资产的价值构成分析,资产成本应为取得该项资产而发生的一切合理的必要支出。由于价值决定价格,价格中必然包含税收的价值而不论税种形式,存货中的含税价和不含税价仅是一种计税依据的计算方法。从会计核算角度考虑,实际成本计价是会计核算的基础,要求各项财产物资按取得时的实际成本计价,在价格与价值的关系上是不存在“价外税”的,增值税应作为存货价格的重要组成部分,因此现行的价税分离核算方法破坏了资产的实际成本计价基础。

2. 增值税税率和抵扣率多样化,不利于零售企业入库商品的价格录入。目前增值税的税率根据纳税人的不同,对一般纳税人设计了17%、13%、0%三档税率,对小规模纳税人规定了3%的征收税率。因此,同一商品对应不同供应商、不同的进货渠道而导致存货的计价不同。

以笔者所在公司为例,我公司为增值税一般纳税人,主要以中西药零售为主,有三千多种商品、两百多家供货商。这么多供货商中有一般纳税人、小规模纳税人等,不同的供货商和商品,增值税的抵扣率也不尽相同。而且公司一半以上的商品采取压单结算的方式,即同一供货商的前一批货物售出,后一

批货物进库后,供货方能开出前一批货物的增值税专用发票或普通发票,凭此才能结算货款。这样的操作方法既有利于一些滞销的商品及时退货,避免货物积压的风险,又可暂时利用其他企业的流动资金。但是,这种进货方式容易导致仓库存货价格管理混乱,即每购进一批商品,随同商品进库的只有进货单而没有发票,而且大多数进货单上只有一个含税价,这对于有些商品开增值税发票、有些商品开普通发票的企业来说,仓管人员在录入商品进货价时就要一一对应区分各种情况,在操作时稍有不慎容易出现差错,导致存货成本的会计核算出现偏差,影响会计核算的准确性。

3. 会计科目设置不合理。近几年来,增值税的会计核算方法经过多次修订补充,形成了现在的在“应交税费”总账账户下设置“应交增值税”账户,在“应交税费——应交增值税”下再设若干专栏的核算方式。实践证明这一模式有其可取之处,但也有弊端,即大量专栏的存在,使增值税的会计处理显得繁琐,且与会计核算的一般原则不协调。

英国会计准则委员会发布的《标准会计实务公告第5号——增值税会计》规定:应支付给税收当局或应从税收当局收取的有关增值税净额,应作为债务或债权的一部分处理,并分别加以反映。这样,增值税会计核算就很清晰。而我国增值税会计处理中的“应交增值税”账户反映的经济信息不清晰,不能反映当期应交的增值税税额(这一信息只在纳税申报表和应交增值税明细表上有所反映)。

三、构建费用化的增值税会计核算模式

增值税作为我国第一大税种,在企业经营中有着举足轻重的地位,而在现行的利润表中却未能得到反映。企业设置的“应交增值税明细表”的服务对象是税务部门,并没有揭示增值税与企业利润之间的关系,与国际会计界提倡的全面收益表——企业所有损益必须经过损益表才能进入资产负债表的理念相背离。增值税作为费用支出会影响企业的财务状况和经营成果,而现行增值税核算原则将其作为价外指标列在企业损益之外,偏离了会计核算的一般规律。因此,应对增值税会计处理进行全面、系统的改进,即实行增值税费用化的会计处理方法,将存货、销售收入和销售成本都作为含税的金额,完整地反映产品获得社会承认的价值以及为此付出的代价;而税务上可将增值税作单独处理。具体操作如下:

1. 会计科目的设置。保留原“应交税金——应交增值税”所属的“进项税额”、“销项税额”、“已交税金”二级科目,删除其余专项,增设“增值税”科目,用以核算本期发生的增值税费用,其贷方发生额为本期销售成本中所含的进项税额,借方发生额为本期销项税额,期末余额转入“本年利润”账户。

2. 会计处理方法。“增值税”账户与“所得税”账户相似,但又有别于“所得税”,具体的会计处理方法如下:

(1)对企业的购销业务的确认和计量。商品零售业的销售额均采用价税合并定价政策,由此企业购进货物不论是否取得增值税专用发票,均按含税额计入历史成本,即借记“库存商品”科目,贷记“银行存款”或“应付账款”等科目。这样可方便仓库对购入商品的价格管理,使会计核算上存货的成本与

仓库的商品实际购买价相吻合,有利于账实核对。同样,企业销售货物时,因实行价税合并定价政策,其销售额中已包含增值税,借记“银行存款”、“应收账款”等科目,贷记“主营业务收入”科目。经过处理,“主营业务成本”和“主营业务收入”成为含税成本与含税收入。因此,它可以完整地反映企业产品获得社会承认的价值或企业为取得该产品而付出的代价,使“主营业务成本”和“主营业务收入”更具真实性和可比性。

到了月末,企业可以汇总得出本期销售收入和销售成本,即:根据销售收入计算出销项税额,借记“增值税”科目,贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目;根据经税务机关扫描认证的进项税额(金税工程的启动,企业准予抵扣的进项税额以税务局扫描认证的金额为准),借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,贷记“增值税”科目。企业缴纳当期增值税时,借记“应交税费——应交增值税(已交税金)”科目,贷记“银行存款”科目;同时,借记“本年利润”科目,贷记“增值税”科目。如果“增值税”科目为贷方余额,则作相反分录,这也是“增值税”科目与“所得税”科目的不同之处。经过会计处理,“应交税费——应交增值税”科目能更准确地反映企业增值税的变动情况,因而该科目的经济意义更加明晰。通过以上核算,“增值税”科目的期末余额为企业本期增值税净收支,反映了增值税的会计内涵。以笔者公司为例,2009年5月,公司购进商品含税价为797 016.54元,本期销售成本为406 602.30元(含税),本期销售收入为503 777.74元(含税),月底经国税认证准予抵扣的进项税额为58 168.40元,销项税额为72 241.91元,其会计分录如下:

购进时以含税价入账,借:库存商品 797 016.54;贷:银行存款 797 016.54。

销售收入入账,借:现金或银行存款 503 777.74;贷:主营业务收入 503 777.74。

结转成本,借:主营业务成本 406 602.30;贷:库存商品 406 602.30。

经认证准予抵扣的进项税额,借:应交税费——应交增值税(进项税额)58 168.40;贷:增值税 58 168.40。

确认本期销项税额,借:增值税 72 241.91;贷:应交税费——应交增值税(销项税额)72 241.91。

缴纳当期增值税时,借:应交税费——应交增值税(已交税金)14 073.51;贷:银行存款 14 073.51。同时,借:本年利润 14 073.51;贷:增值税 14 073.51。

(2)购入商品改变用途用于非应税项目、免税项目时,会计上不作处理,因为存货成本就是含税成本。但是,若购入商品发生非正常损失时,在会计上按商品成本借记费用、损失等科目,贷记“库存商品”科目,按成本中包含的进项税额,借记“增值税”科目,贷记“应交税金——应交增值税(进项税额)”科目,作为当期进项税额的减少数。

(3)发生出口退税业务时,借记“银行存款”科目,贷记“增值税”科目,期末将退税结转至“本年利润”科目,表示出口退税给企业带来的利益。

(4)在利润表中“主营业务成本”栏目下增设一栏“增值

浅析两种途径下公司注销 对所得税的不同影响

刘雪峰

(艾欧史密斯电气产品(苏州)有限公司 江苏太仓 215400)

【摘要】 本文通过对H集团同一控制下“A公司吸收合并B公司”与“A公司整体购买B公司后并将之注销”两宗清算业务的对比,具体分析了注销B公司会因整体购买和吸收合并享受不同政策待遇、清算所得税与不清算所得税的区别以及对H集团的纳税义务所产生的不同影响。

【关键词】 吸收合并 公司注销 所得税

通常,企业集团要注销一个下分子(分)公司的法人地位,有两种方式:①由一个有实力的子公司先托管该亏损子公司,然后根据有关政策法规对其进行清算,注销其法人地位;②由一个有实力的子公司先兼并该亏损子公司,然后根据有关政策法规对其进行清算,注销其法人地位。那么从税务角度看,采用哪种方式对集团公司更有利呢?本文举例予以说明。

一、案例资料

1. 相关背景。H集团旗下有两家全资子公司,分别为位

于J省的A公司和位于G省的B公司。根据行业经济结构的调整战略和企业的实际情况,H集团决定保留A公司继续经营,注销B公司的法人地位。

H集团有两套备选方案分别如下:

方案1:将B公司的全部资产卖给A公司并清偿相关债务,然后注销B公司的法人地位。

方案2:将B公司的全部资产和负债转让给A公司,然后注销B公司的法人地位。

报表的各项数据均可直接从会计报表或总账上分别取得,而且口径一致,大大方便了企业统计报表的编制。

另外,增值税费用化将会对会计报表产生深刻的影响。在资产负债表中,“存货”恢复了完全价格,这就使资产的计量标准得到了统一,使不同会计主体的会计信息相互具有可比性。增值税费用化通过“增值税”科目使增值税进入企业损益,利润表中的“主营业务收入”、“主营业务成本”都为含税金额,这样更能完整地反映企业商品或社会承认的价值以及为此付出的代价,便于报表使用者全面、准确、系统地分析企业的财务状况和经营成果。

四、增值税费用化的会计核算方式可使会计报表与统计报表的口径一致

国家统计局为了解批发零售业、住宿餐饮业的基本情况和经营状况,观察和反映商品市场运行趋势和流通领域现代化进程,为国家制定经济政策、进行经济管理提供依据,依照《统计法》的规定,对限额以上批发零售、住宿餐饮企业和亿元以上商品交易市场实施全数调查,对限额以下批发零售、住宿餐饮企业和个体户实施抽样调查,对限额以上的批发零售企业要求报送“限额以上批发零售业商品购进、销售、库存情况表”。其各项指标如本月购进、本月销售成本、期末库存、本月销售收入等,均以含增值税表示。

例:我公司2009年1~5月购进商品(含税)3 605 053.36元,主营业务收入贷方累计数2 313 941.57元(含税),期末库存商品796 089.05元(含税),在2009年1~5月统计报表中“购进总额(含增值税)”栏根据“库存商品”科目的借方累计数填列为360万元,“销售总额(含增值税)”及“零售(含增值税)”栏根据“主营业务收入”科目的贷方累计数填列为231万元,“期末库存(含增值税)”栏根据“库存商品”科目的期末借方余额填列为80万元。费用化的增值税会计核算方法使统计

报表的各项数据均可直接从会计报表或总账上分别取得,而且口径一致,大大方便了企业统计报表的编制。

另外,增值税费用化将会对会计报表产生深刻的影响。在资产负债表中,“存货”恢复了完全价格,这就使资产的计量标准得到了统一,使不同会计主体的会计信息相互具有可比性。增值税费用化通过“增值税”科目使增值税进入企业损益,利润表中的“主营业务收入”、“主营业务成本”都为含税金额,这样更能完整地反映企业商品或社会承认的价值以及为此付出的代价,便于报表使用者全面、准确、系统地分析企业的财务状况和经营成果。

价税合一型的增值税会计核算模式,克服了现行零售企业增值税会计核算的诸多缺陷,更完善地体现增值税会计和财务会计核算的要求,而且在一定程度上简化了增值税的会计核算程序,明确了增值税业务处理的性质,使企业的会计信息更客观公正、明晰可比。

主要参考文献

1. 盖地.企业税务会计.上海:立信会计出版社,1996
2. 财政部注册会计师考试委员会办公室.2004年度注册会计师全国统一考试指定辅导教材——会计.北京:中国财政经济出版社,2004
3. 财政部.企业会计制度2001.北京:经济科学出版社,2001
4. 张书浩.增值税会计处理探讨.西部财会,2003;10