

浅析增值税核算中“谁小取谁”原则的运用

山东烟台职业学院 耿秀珍

一、关于“出口抵减内销产品应纳税额”科目

这个科目实际反映的是出口产品的进项税额抵了多少内销产品的销项税额的一个参考数据，并不是税务机关实际要退的税金。

出口抵减内销产品应纳税额=当期免抵退税额-当期(实际)应退税额

其中:当期免抵退税额=出口产品离岸价×国家规定的该产品出口退税率。

而“当期(实际)应退税额”应该怎样确定呢?它取决于当期期末“应交税费——应交增值税”科目的借方余额与计算出的“当期免抵退税额”的金额的比较,“谁小取谁”。

但如果当期“应交税费——应交增值税”科目的余额在贷方,表示企业要实际缴税,就没有实际要退的税款了,这时,“当期(实际)应退税额”等于零,“出口抵减内销产品应纳税额”就等于“当期免抵退税额”。

“当期免抵退税额”即是“出口退税”的金额计入应交税费——应交增值税(出口退税),“当期(实际)应退税额”计入其他应收款——应收出口退税款。

4. 调整子公司利润分配。本年度S公司实现净利润1000万元,提取盈余公积100万元,派发现金股利600万元。由于P公司采用成本法核算长期股权投资,因此确认的投资收益只有480万元,与权益法下的投资收益相差320万元,上述第二笔抵销分录已经将上述差异计入未分配利润,因此抵销子公司利润分配时编制如下抵销分录:借:投资收益480万元,未分配利润320万元,少数股东损益200万元;贷:提取盈余公积100万元,对所有者的分配600万元,未分配利润300万元。

5. 调整子公司公允价值和账面价值的差异数对子公司所有者权益和当期损益的影响。站在集团角度看,子公司财务报表上的数据都是未经调整的数字,然而合并的过程实际上就是一个购入企业的过程,因此按照购买法的观点,编制合并财务报表时应该将子公司财务报表上的数据以控股取得日的公允价值并入合并财务报表。在本例中,子公司固定资产的公允价值比其账面价值高100万元,因此应增加子公司资本公积100万元。由于子公司资本公积已经被抵销,同时子公司所有者权益低估越多,商誉就虚增越多,因此应按投资比例调减商誉。同时由于子公司账面上固定资产少计100万元,导致本期折旧费用少计5万元、少数股东损益和少数股东权益各

例1:某企业外销产品离岸价20000元,退税率13%。请按下面三种情况分别做会计处理:①“应交税费——应交增值税”科目期末余额为借方2800元;②“应交税费——应交增值税”科目期末余额为借方2000元;③“应交税费——应交增值税”科目期末余额为贷方1000元。

处理思路:

1. 先计算“当期免抵退税额”=20000×13%=2600(元)。

2. 分别三种情况确定“当期(实际)应退税额”。

(1)当期末“应交税费——应交增值税”科目为借方余额2800元时,2800元大于计算出的“当期免抵退税额”2600元,按“谁小取谁”的原则,故取2600元,则“当期(实际)应退税额”为2600元。那么“出口抵减内销产品应纳税额”=“当期免抵退税额”-“当期(实际)应退税额”=2600-2600=0。会计分录为:

借:其他应收款——应收出口退税款2600;贷:应交税费——应交增值税(出口退税)2600。

(2)当期末“应交税费——应交增值税”科目为借方余额2000元时,2000元小于计算出的“当期免抵退税额”2600

多计1万元。因此应该在合并财务报表中增加管理费用和累计折旧各5万元,减少少数股东权益和少数股东损益各1万元。那么母公司的投资收益、未分配利润以及合并引起的商誉是否也需要调整呢?在本例中,子公司利润虚增5万元后,导致子公司所有者权益虚增5万元,母公司长期股权投资虚增4万元、少数股东权益虚增1万元,因此这种虚增并没有引起商誉的虚增,不需要对商誉进行调整。至于投资收益,笔者认为,从合并角度看,投资收益已经被抵销,同时我们已经增加管理费用5万元,减少少数股东损益1万元,母公司的损益自然减少4万元,因此不需要调整投资收益和未分配利润,编制如下抵销分录:借:固定资产100万元;贷:商誉80万元,少数股东权益20万元。借:管理费用5万元;贷:固定资产5万元。借:少数股东权益1万元;贷:少数股东损益1万元。

通过上述抵销,合并财务报表中的商誉为120万元、资本公积为880万元、少数股东权益为819万元、少数股东损益199万元,与《企业会计准则讲解2008》提供的数字相符。需要注意的是,由于本文没有考虑母、子公司之间的内部交易,因此本文合并后的未分配利润与《企业会计准则讲解2008》提供的数字不相符合。另外,《企业会计准则讲解2008》提供的盈余公积本身有错误,因此本文不与其进行核对。○

元,按“谁小取谁”的原则,故取2 000元,则“当期(实际)应退税额”是2 000元,那么“出口抵减内销产品应纳税额”=“当期免抵退税额”-“当期(实际)应退税额”=2 600-2 000=600(元)。会计分录为:

借:其他应收款——应收出口退税款 2 000, 应交税费——应交增值税(出口抵减内销产品应纳税额)600;贷:应交税费——应交增值税(出口退税)2 600。

(3)当期末“应交税费——应交增值税”科目为贷方余额1 000元时,因为是贷方余额,说明企业本月还需要缴税,“当期(实际)应退税额”等于零,那么“出口抵减内销产品应纳税额”=“当期免抵退税额”-“当期(实际)应退税额”=2 600-0=2 600(元)。会计分录为:

借:应交税费——应交增值税(出口抵减内销产品应纳税额)2 600;贷:应交税费——应交增值税(出口退税)2 600。

通过以上整个处理过程可以看出,在“出口抵减内销产品应纳税额”子目中,只有先确定“当期(实际)应退税额”,才能再确定“出口抵减内销产品应纳税额”,而“当期(实际)应退税额”是在“应交税费——应交增值税”科目的借方余额与“当期免抵退税额”中按“谁小取谁”原则确定的。

二、关于“转出多交增值税”子目

这个子目核算一般纳税人月终转出多交的增值税税额,也就是向税务机关申请要退回的税额。

在“已交税金”明细科目本月有实际发生额,且“应交税费——应交增值税”科目期末有借方余额的情况下,转出的金额是在“已交税金”明细科目本月发生额和“应交税费——应交增值税”科目的期末借方余额中按“谁小取谁”原则确定。

例2:某企业每10天缴纳一次增值税,当月共预缴税款200 000元,月末,“应交税费——应交增值税”科目有以下三种情况,请分别说明企业期末该如何处理?

- (1)期末余额是借方280 000元;
- (2)期末余额是借方150 000元;
- (3)期末余额是贷方50 000元。

处理思路:

1. 当月有预缴税款200 000元。
2. 分别三种情况确定月末转出多交的增值税税额。

(1)当期末余额是借方280 000元时,200 000元小于280 000元,按“谁小取谁”的原则,故实际退税200 000元,处理完毕,“应交税费——应交增值税”科目的借方余额为80 000元,这是因当期进项税额大于销项税额而产生的,这时只能留在“应交税费——应交增值税”科目的借方继续抵扣,就不能向税务机关申请退回了。会计分录为:

借:应交税费——未交增值税 200 000;贷:应交税费——应交增值税(转出多交增值税)200 000。

(2)当期末余额是借方150 000元时,150 000元小于200 000元,故实际退税150 000元,处理完毕,“应交税费——应交增值税”科目余额为零,这种情况说明本期预缴的200 000元中,有50 000元是真正要缴给税务机关的,另外

的150 000元是多缴的,故退回。会计分录为:

借:应交税费——未交增值税 150 000;贷:应交税费——应交增值税(转出多交增值税)150 000。

(3)当期末余额在贷方50 000元,说明企业原先预缴的200 000元还不够,还要补缴50 000元的税款给税务机关。会计分录为:

借:应交税费——应交增值税(转出未交增值税)50 000;贷:应交税费——未交增值税 50 000。

三、进项留抵税额抵减增值税欠税的会计处理

《国家税务总局关于增值税一般纳税人用进项留抵税额抵减增值税欠税问题的通知》(国税发[2004]112号)对一般纳税人用进项留抵税额抵减增值税欠税的会计处理作出规定:①会计分录是固定的,即:红字借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,红字贷记“应交税费——未交增值税”科目。②金额的确定,按“谁小取谁”原则,将一般纳税人的欠税额与期末留抵税额相比较,谁小抵准。

例3:某增值税一般纳税人2008年8月欠缴增值税为100 000元,9月末有留抵税额,这时分以下两种情况,请分别说明企业期末该如何处理?

- (1)有留抵税额80 000元;
- (2)有留抵税额120 000元。

处理思路:

1. 8月欠缴增值税100 000元。
2. 分别两种情况确定抵减欠税金额。

(1)有留抵税额80 000元,小于欠税100 000元,故抵减欠税金额为80 000元。会计分录为:

借:应交税费——应交增值税(进项税额)-80 000;贷:应交税费——未交增值税-80 000。

尚欠缴增值税20 000元,如果10月份及以后月份又产生了留抵税额,继续用来抵减欠税金额。

(2)有留抵税额120 000元,大于欠税100 000元,故抵减欠税金额为100 000元。会计分录为:

借:应交税费——应交增值税(进项税额)-100 000;贷:应交税费——未交增值税-100 000。

用进项留抵税额抵减增值税欠税的会计处理是固定的,红字冲减进项税额和未交增值税,金额要按“谁小取谁”原则确定。

综上所述,一般纳税人增值税核算,在出口退税业务中,实际退税金额是用“当期免抵退税额”与“应交税费——应交增值税”科目的借方余额比较,谁小就按谁进行退税;月末退回多预缴的税款是用“已交税金”明细科目本月发生额与“应交税费——应交增值税”科目的借方余额比较,谁小就按谁进行退税;留抵税额冲减欠税是用欠税与“应交税费——应交增值税”科目借方余额比较,谁小就用谁冲减欠税额,在这三者中都体现着“谁小取谁”原则。所以在复杂的增值税处理中,大家只有正确理解增值税的内容,不断总结有关技巧,才能快速准确地进行增值税的核算,以维护国家和纳税人的合法利益。○