

浅析企业对查补增值的会计处理

中华会计函授学校 马广明

企业在生产经营过程中,由于对销售收入的确认时间不同、经税务部门纳税评估为税负较低等原因,需要补交一定数额的增值税。对此应如何进行会计处理,笔者根据自己的见解,将处理方法简述如下。

一、企业对税务部门检查出的应确认为收入的预收账款的处理

企业接受税务部门的检查,被查出原已计入预收账款的金额应确认为收入,按未开具发票收入核算,补交增值税。企业应按确认的价税合计数,借记“预收账款”科目,按确认收入的金额,贷记“主营业务收入”科目,按确认的增值税税额,贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目。待以后企业收到剩余款项时,首先要用红字冲销前期的未开具发票收入,即用红字借记“预收账款”科目,贷记“主营业务收入”、“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目;同时按收到的剩余款项,借记“银行存款”科目,贷记“预收账款”科目;再按所开具专用发票的价税合计数,借记“预收账款”科目,按商品的销售

价款,贷记“主营业务收入”科目,按增值税税额,贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目。

例1:甲公司为生产全套造纸设备的企业,2007年2月20日,甲公司与乙公司签订协议,采用分期发货和预收账款方式向乙公司销售一套造纸设备,协议约定该设备销售价格为2 000 000元,增值税税额为340 000元,实际成本为1 400 000元。乙公司应在协议签订时预付60%的货款(按销售价格计算),剩余款项于5月20日支付,甲公司应于协议签订的第二个月起后的三个月的每月10日前分别向乙公司发送30%、40%、30%的设备。假定不考虑其他因素,双方均按协议执行。甲公司于2月20日将收到乙公司支付的1 200 000元,记入“预收账款”科目。假定4月25日税务部门对甲公司进行检查,发现甲公司的预收账款1 200 000元,按税收政策规定应确认为收入,并要求甲公司于5月10日前补交与该收入相关的增值税税额。甲公司对上述业务应作如下会计处理:

(1)2月20日收到预收款时。借:银行存款 1 200 000

三、关联方之间含有让步条款的债务重组

国家税务总局于2003年1月23日发布的《企业债务重组业务所得税处理办法》第九条规定,关联方之间发生的含有一方向另一方转移利润的让步条款的债务重组,有合理的经营需要,并符合以下条件之一的,经主管税务机关核准,可以分别按照本办法第四条至第八条的规定处理:①经法院裁决同意的;②有全体债权人同意的协议;③经批准的国有企业债转股。

第十条规定,关联方之间含有让步条款的债务重组,不符合条件的,原则上债权人不得确认重组损失,而应当视为捐赠,债务人应当确认捐赠收入;如果债务人是债权人的股东,债权人所作的让步应当推定为企业对股东的分配。

因此关联方之间进行含有让步条款的债务重组时,要满足上述三个条件之一,否则债权人要视同无偿捐赠,不仅计算增值税销项税额,还要增加企业的应纳税所得额,增加企业的所得税税负,而债务人的所得税税负也不会减轻。

例3:甲企业与乙企业为关联企业,甲企业销售一批材料给乙公司,含税价格为234万元,乙公司发生财务困难,无法按合同规定偿还债务。经双方决定进行债务重组,债务重组协议规定:甲企业同意减免乙公司117万元的债务,余额用现金立即清偿。该协议取得当地主管税务机关的批准。

如果该协议经过甲企业的全体债权人同意,根据《企业债

务重组业务所得税处理办法》的规定,债务重组业务中债权人对债务人的让步,债务人应当将重组债务的计税成本与支付的现金或者非现金资产的公允价值之间的差额,确认为当期的债务重组所得,计入企业当期的应纳税所得额中;债权人应当将重组债权的计税成本与收到的现金或者非现金资产的公允价值之间的差额,确认为当期的债务重组损失,冲减应纳税所得额。甲企业的债务重组损失为117万元,调减当期的应纳税所得额;乙公司于重组日确认债务重组所得,调增应纳税所得额117万元。

如果该协议未经过甲企业的全体债权人同意,原则上债权人不得确认重组损失,而应当视为捐赠,债务人应当确认捐赠收入。甲企业117万元的重组损失要视同销售,增值税销项税额 $=117 \div (1+17\%) \times 17\% = 17$ (万元)。假设材料成本为50万元,不考虑其他因素,应补缴的企业所得税 $= [117 \div (1+17\%) - 50] \times 33\% = 16.5$ (万元)。乙公司确认其取得的捐赠收入117万元,应计算应纳税所得额。

所以关联企业含有让步条款的债务重组是否满足约定条件,对债权方增值税和所得税都有一定的影响,债权人应充分利用约定条件,从而可以避免发生视同销售的行为。

企业在进行债务重组时,不仅仅涉及增值税,企业还应根据重组双方的实际情况,事先进行分析筹划,综合考虑各种税负对债务重组方案的影响,以找出一个双赢的最优方案。○

元;贷:预收账款——乙公司 1 200 000 元。

(2)3月10日发货30%时(以后各期发货均作此处理)。借:发出商品 420 000 元(1 4000 00×30%);贷:库存商品 420 000 元。

(3)4月25日经税务部门检查后,将原预收账款作为未开具发票收入时。借:预收账款——乙公司 1 404 000 元;贷:主营业务收入 1 200 000 元,应交税费——应交增值税(销项税额)204 000 元。同时结转成本。借:主营业务成本 840 000 元;贷:发出商品 840 000 元。企业在4月底编制增值税纳税申报表时,将上述未开具发票收入及其应交的增值税税款填报在该表中,5月初在向税务部门申报纳税时,自然就缴纳了这笔预收账款的增值税税款。

(4)5月20日收到乙公司支付的剩余款项时。借:银行存款 1 140 000 元;贷:预收账款——乙公司 1 140 000 元。

(5)5月20日用红字冲销4月份的未开具发票收入时。借:预收账款——乙公司 1 404 000 元;贷:主营业务收入 1 200 000 元,应交税费——应交税金(销项税额)204 000 元。

(6)5月20日再按全部开票收入处理时。借:预收账款——乙公司 2 340 000 元;贷:主营业务收入 2 000 000 元,应交税费——应交增值税(销项税额)340 000 元。同时结转剩余成本。借:主营业务成本 560 000 元;贷:发出商品 560 000 元。

企业在5月份的纳税申报表上要将上述的冲销原未开具发票收入作以填报。向税务部门纳税申报时,要说明上述冲销原未开具发票收入的事项,经税务部门批准后再办理纳税事项。

二、企业对税务部门检查出的账外收入的处理

企业接受税务部门的检查,被查出有未入账的账外收入款项,应确认为收入。应按确认收入的价税合计数,借记“库存现金”或“银行存款”等科目,贷记“主营业务收入”(或“其他业务收入”)和“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目。

例2:丙公司于2007年1月10日收到一笔销售15吨边角料、每吨(含税)2100元、共计31500元(含税)的销售款没有记账,作为小金库备用。2007年5月23日被税务部门查出,责令该公司补交增值税4576.92元。

丙公司应作如下的会计处理:借:库存现金 31 500 元;贷:其他业务收入 26 923.08 元,应交税费——应交增值税(销项税额)4 576.92 元。

企业在5月份编制增值税纳税申报表时,将上述账外收入及其未交的增值税款填报在该表中,6月初向税务部门纳税申报时再补交该税款。

三、企业被税务部门纳税评估为税负偏低的处理

经税务部门评估,被查出当期交纳增值税税负较低,与同行业税负差距较大,要求企业补交增值税。对此,企业应分别不同情况进行处理:

1. 如果企业有未确认收入的预收账款,那么企业可以比照上述第一种情况进行处理。

2. 如果企业既没有预收账款,也没有账外收入,那么企业可以征得税务部门同意,对于已经签订过的销售合同待以

后发货后再确认为收入的事项,或没有销售合同但以后将发生销售业务的事项,提前记作收入,以提高企业税负。那么企业可以用预计的价税合计数,借记“应收账款”科目,按预计收入的金额,贷记“主营业务收入”科目,按确认的增值税税额,贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目。待以后实际实现收入时,经税务部门批准,用红字冲销上述记录,并按实际开票收入处理,按实际收款或应收款合计数,借记“银行存款”、“应收账款”、“应收票据”等科目,按实际确认收入的金额,贷记“主营业务收入”科目,按确认的增值税税额,贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目。

例3:丁公司于2007年6月20日接受税务部门的纳税评估,被评价为当期增值税税负较低,与同行业税负差距较大,要求企业补交15万~20万元的增值税。丁公司只好将一笔与A公司签订的于9月25日才履行合同的收入1000000元提前记作收入,该合同收入的成本为700000元。丁公司所做会计处理如下:

(1)6月21日按合同暂先确认收入时。借:应收账款——A公司 1 170 000 元;贷:主营业务收入 1 000 000 元,应交税费——应交增值税(销项税额)170 000 元。同时结转成本,借:主营业务成本 700 000 元;贷:库存商品 700 000 元。

企业在6月份编制增值税纳税申报表时,将上述暂先确认的收入作为未开具发票收入填报在该表中,7月初在向税务部门申报纳税时,补交170000元的增值税税款。

(2)9月25日经税务部门批准冲销6月21日记录时。借:应收账款——A公司 1 170 000 元;贷:主营业务收入 1 000 000 元,应交税费——应交增值税(销项税额)170 000 元。

(3)9月25日按实际销售收款时。借:银行存款 1 170 000 元;贷:主营业务收入 1 000 000 元,应交税费——应交增值税(销项税额)170 000 元。企业在9月份编制增值税纳税申报表时,要将上述的原6月份暂作收入的事项予以冲销,并经税务部门批准后再办理纳税申报。○

国家税务总局 国税函[2007]1150号文件

外贸企业申报出口退税期限的规定

为进一步完善外贸出口退(免)税申报管理办法,经研究,现将外贸企业申报出口退税期限有关问题规定如下:

一、外贸企业在2008年1月1日后申报出口退税的,申报出口退税的截止期限调整为,货物报关出口之日[以出口货物报关单(出口退税专用)上注明的出口日期为准]起90天后第一个增值税纳税申报期截止之日。

二、外贸企业确有特殊原因在本规定第一条规定期限内无法申报出口退税的,按现行有关规定申请办理延期申报手续。外贸企业申请开具《代理出口货物证明》仍按现行有关规定执行。

三、此前的规定与本规定有抵触的,以本规定为准。

(2007年11月22日印发)