

对增值税业务期末账务处理的理解

中船重工第七一六研究所 刘四美 曹娟

一、科目设置

在“应交税费”一级科目下设置两个二级明细科目“应交增值税”和“未交增值税”，“应交增值税”明细科目用于日常核算，“未交增值税”明细科目用于月末处理。这样区分主要是从税收方面考虑：将留抵税额与应交或多交的税款分开，即：上期的进项税额多，可留到下期进行抵扣；上期的销项税额多，则不能留到下期，需转出上交；当期预交税款多，需转出待退回或抵减下期税款。假定不涉及进出口业务，纳税期限为1日、3日、5日、10日、15日或1个月的增值税一般纳税人应在“应交增值税”二级明细科目下设置三级明细科目，即：①纳税期限为1日、3日、5日、10日、15日的增值税一般纳税人三级明细科目为：进项税额、销项税额、进项税额转出、转出未交增值税、已交税金、转出多交增值税；②纳税期限为1个月的增值税一般纳税人三级明细科目为：进项税额、销项税额、进项税额转出、转出未交增值税。

二、增值税业务月末账务处理

1. 纳税期限为1日、3日、5日、10日或15日的增值税一般纳税人。当增值税一般纳税人纳税期限为1日、3日、5日、10日或15日时，根据《增值税暂行条例》的规定，自期满之日起5日内预缴税款，于次月1日至15日内申报纳税并结清上月应纳税款。也即当月需预交税款，月底再进行税款结算。

的抵销。借：所得税费用；贷：递延所得税资产。③本期转回可抵扣暂时性差异的抵销。借：递延所得税资产；贷：所得税费用。

例2：承上例，20×8年12月31日经减值测试，无形资产的可收回金额为352 000元，预计尚可使用年限为8年。

B公司当年业务处理如下：提取的无形资产减值准备= $[(500\ 000-500\ 000\div 10-405\ 000\div 9)-352\ 000]-45\ 000=8\ 000$ (元)，无形资产账面价值= $[(500\ 000-500\ 000\div 10-405\ 000\div 9)-(45\ 000+8\ 000)]=352\ 000$ (元)，无形资产计税基础= $500\ 000-500\ 000\div 10\times 2=400\ 000$ (元)，累计可抵扣暂时性差异= $400\ 000-352\ 000=48\ 000$ (元)，本期期确认可抵扣暂时性差异= $48\ 000-45\ 000=3\ 000$ (元)，递延所得税资产= $3\ 000\times 25\%=750$ (元)。

无形资产原价中未实现内部销售利润余值=无形资产原价中未实现内部销售利润-累计多摊销额-本年年初累计已计提的减值准备= $100\ 000-100\ 000\div 10-(100\ 000-10\ 000-45\ 000)\div 9-45\ 000=40\ 000$ (元)。B公司本年计提的无形资产减值准备8 000元小于当年原价中未实现内部销售利润余值40 000元，应将计提的无形资产减值准备全部抵销，同时抵销

(1) 当月按期预交税款时，会计分录为：借：应交税费——应交增值税(已交税金)；贷：银行存款。这里使用的是“已交税金”三级明细科目。会计准则规定，当月交纳当月的税款通过“已交税金”三级明细科目核算。所谓“当月交纳当月的税款”，是指实际交税月份与税款所属月份一致。通常，纳税期限为1日、3日、5日、10日、15日的增值税一般纳税人当月需预交税款，存在当月交纳当月税款的现象；辅导期的增值税一般纳税人，如当月领购的发票数量不够，再次领购时税务局要求按已开发票的4%预交税款，也存在当月交纳当月税款的现象。同理，如当月退回当月多交的税款，也通过“已交税金”三级明细科目核算。

(2) 月底结算税款时，当月应交税款与实际预交税款会有一些的差异，月末的账务处理主要是对其差额的处理。① 当月应交税款> 当月实际预交税款时，少交的税款当月已来不及预交，将其转出待次月申报并上交。会计分录为：借：应交税费——应交增值税(转出未交增值税)；贷：应交税费——未交增值税。这里使用了“转出未交增值税”三级明细科目。此笔税款产生的现金流出实际发生在次月，次月申报上交时，从“应交税费——未交增值税”科目转出。② 当月应交税款< 当月实际预交税款时，多交的税款现金已实际流出。对于多交的税款，企业须提出申请才能予以退回，但当月结账前已来不及退

本期形成的递延所得税资产。

A公司编制合并财务报表时，有关抵销分录如下：① 以前期间计提的无形资产减值准备的抵销。借：无形资产——无形资产减值准备45 000元；贷：未分配利润——年初45 000元。② 以前期间形成递延所得税资产的抵销。借：未分配利润——年初11 250元；贷：递延所得税资产11 250元。③ 本期计提的无形资产减值准备的抵销。借：无形资产——无形资产减值准备8 000元；贷：资产减值损失8 000元。④ 本期形成递延所得税资产的抵销。借：所得税费用750元；贷：递延所得税资产750元。

若20×8年度经减值测试无形资产未发生减值，其差异已发生相反变化，A公司编制合并财务报表时应将本期转回可抵扣暂时性差异予以抵销(即：借记“递延所得税资产”科目，贷记“所得税费用”科目)。

无形资产使用寿命届满时，企业内部交易取得的无形资产已不复存在，无形资产中未实现内部销售利润也转化成已实现的利润，但必须调整期初未分配利润。○

回。假定某单位“应交增值税”所属明细科目本月发生额见下表(设上月留抵税额为2 000元):

单位:元

科目名称	月末处理前		月末处理后	
	本月借方	本月贷方	本月借方	本月贷方
应交增值税	5 000		1 000	
进项税额	10 000		10 000	
销项税额		6 000		6 000
进项税额转出		3 000		3 000
已交税金	4 000		4 000	
转出多交增值税				4 000
未交增值税			4 000	

上表“月末处理前”的数据为本月发生数,“进项税额”三级明细科目本月发生数与发票抵扣联的认证数一致,计算如下:本月应纳税额=本月销项税额-(本月进项税额-本月进项税额转出)-上月留抵税额=6 000-(10 000-3 000)-2 000=-3 000(元)<0;本月应交税款=0(因为是留抵税额);本月实际预交税款=4 000元(“已交税金”三级明细科目本月发生数);本月多交税款=本月实际预交税款-本月应交税款=4 000(元)。

月末处理前“应交增值税”二级明细科目本月借方余额5 000元,其中包含了本月多交的税额4 000元和本月新增的留抵税额1 000元。对于新增的留抵税额继续留在“应交增值税”二级明细科目待下期抵扣;对于本月多交的税款转到“未交增值税”二级明细科目借方,等待退回或抵减下期应交的税款,故月末作会计分录:借:应交税费——未交增值税 4 000元;贷:应交税费——应交增值税(转出多交增值税)4 000元。

这里使用了“转出多交增值税”明细科目。通常,有预交税款的增值税一般纳税人,也即纳税期限为1日、3日、5日、10日或15日和属于辅导期的增值税一般纳税人,有可能存在多交税款的现象,因此有可能使用此明细科目。

2. 纳税期限为1个月的增值税一般纳税人。当增值税一般纳税人纳税期限为1个月时,根据《增值税暂行条例》的规定,自期满之日起15日内申报纳税。也即企业当月不需要预交税款,但在月末要计算本月是否需要交纳税款。

(1)月份终了,当计算出当月需要交纳税款时,将应交的税款转出,次月申报并实际上缴。借:应交税费——应交增值税(转出未交增值税);贷:应交税费——未交增值税。这里与上述预交税款方式下当月预交不足的处理方法一致,但很多企业却不作账务处理,而是次月实际上交税款时直接从“已交税金”三级明细科目转出。因实际上交的不是当月税款,故记入“已交税金”三级明细科目与会计准则规定不符。

(2)月份终了,当计算出当月为留抵税额时,则不作账务处理,直到某月末存在应交税款时,再按上述方法进行账务处理。这里很多企业认为留抵税额即是多交的税额,月末从“转出多交增值税”三级明细科目的贷方转入“未交增值税”二级明细科目的借方等待退回或抵减下期应交的税款。实际上,留

抵税额并不是真正地向税务部门申报缴纳的税款,故记入“转出多交增值税”三级明细科目不合适。

综上所述,对增值税业务进行月末处理把握的原则是:“应交增值税”二级明细科目下只保留留抵税额;当月多交的税款或次月才申报入库的税款均转入“未交增值税”二级明细科目的借方或贷方。归纳如下表所示:

	纳税期限为1日、3日、5日、10日或15日的增值税一般纳税人	纳税期限为1个月的增值税一般纳税人
月底计算,本月为留抵税额	将当月预交税款(即“已交税金”三级明细科目本月发生数)从“转出多交增值税”三级明细科目的贷方转入“未交增值税”二级明细科目的借方	不作分录
月底计算,本月为应交税款(A)	当A>当月预交税款时,将两者差额从“转出未交增值税”三级明细科目的借方转入“未交增值税”二级明细科目的贷方 当A<当月预交税款时,将两者差额从“转出多交增值税”三级明细科目的贷方转入“未交增值税”二级明细科目的借方	将A从“转出未交增值税”三级明细科目的借方转入“未交增值税”二级明细科目的贷方

三、增值税业务年末账务处理

增值税业务的年末账务处理,主要是科目的余额如何结转下年,特别是留抵税额如何结转。留抵税额是“应交增值税”二级明细科目所属明细科目余额的合计,有的单位年底结账前,将其明细科目余额相互对冲,将留抵税额保留在“进项税额”三级明细科目并结转至下年,其他明细科目均结平,类似“利润分配”科目,年底只有“未分配利润”明细科目有余额,其他各明细科目均结平。实际工作中,很多单位都采用计算机记账,如果年底将这些明细科目余额进行对冲,则今后查找全年纳税情况时不能从科目余额表中一目了然,所以一般不作此处理。笔者在审计中曾发现有以下三种过账方法:①将“应交增值税”二级明细科目下所属明细科目的年末余额对应转入第二年各明细科目。②将留抵税额,也即“应交增值税”二级明细科目的余额转入次年“进项税额”三级明细科目的借方,其他明细科目转为零。采用计算机记账的企业,因明细科目的余额自动结转,此时要对转过来的期初数进行修改。③将留抵税额转入次年“未交增值税”二级明细科目的借方,“应交增值税”科目下的三级明细科目均转为零。

在上述三种方法中笔者认为第二种方法要相对合理,原因是:第一种方法将“应交增值税”二级明细科目下所属明细科目的余额全部结转至下年,一年年持续累计下去,使得“应交增值税”二级明细科目下所属各明细科目的余额越来越大,造成各明细科目的累计余额失去意义。第三种方法将留抵税额转入次年“未交增值税”二级明细科目的借方,如果次年1月和以后月份连续为留抵税额时,经过月末账务处理后,这些留抵税额却保留在“应交增值税”二级明细科目中,此时,纳税申报表中的“上期留抵税额”将在“应交增值税”和“未交增值税”两个二级明细科目中反映,而税法要求此数据应与“应交增值税”二级明细科目月初借方余额一致。○