

次性支付完毕,剩余的边角料归乙企业所有。

乙企业相关账务处理为(暂不考虑增值税以外的其他相关税费):①收到受托加工材料并验收入库,借:原材料——受托加工材料 100;贷:受托加工商品——甲企业 100。②生产加工产品 A,领用受托加工材料,借:生产成本——A 产品——原材料 100;贷:原材料——受托加工材料 100。③乙企业垫付辅助材料价款 3 万元、应付工人工资 2 万元及以银行存款支付加工业务的其他制造费用 1 万元,借:生产成本——A 产品——辅助材料 3、——人工成本 2、——制造费用 1;贷:原材料——辅助材料 3,应付职工薪酬 2,银行存款 1。④产品完工入库,借:产成品——受托加工商品——A 产品 106;贷:生产成本——A 产品——原材料 100、——辅助材料 3、——人工成本 2、——制造费用 1。⑤向甲企业交付受托加工产品并验收合格,借:受托加工商品——甲企业 106;贷:产成品——受托加工商品——A 产品 106。⑥计算应收加工费收入,借:应收账款——甲企业 30;贷:其他业务收入——加工费收入 25.64,应交税费——应交增值税(销项税额)4.36。⑦结转受托加工成本,借:其他业务支出——受托加工成本 6;贷:受托加工商品——甲企业 6。⑧收到加工费收入,借:银行存款 30;贷:应收账款——甲企业 30。⑨假设乙企业将边角料出售,借:银行存款(应收账款)0.2;贷:其他业务收入——边角料收入 0.17,应交税费——应交增值税(销项税额)0.03。

会计期末,若受托加工材料或加工产品仍未退回或未交付给委托方,应将其作为存货在企业资产负债表中予以反映,同时,将“受托加工商品”作为“存货”的抵减项填列。○

小规模纳税人之增值税核算

浙江工业大学经贸学院 王 贇 鲁爱民

一、小规模纳税人增值税账务处理的一般原则

小规模纳税人购进货物取得的不管是价税合一的普通发票,还是增值税专用发票,其增值税额一律不得抵扣。购进、生产及销售环节均是价税混合核算,但在月终结转收入时与一般纳税人一样,也进行价税分离核算。所不同的是,一般纳税人在“应交税费”科目下设置“应交增值税”、“未交增值税”明细科目进行规范的价税分离核算,而小规模纳税人只需设置“应交增值税”明细科目即可。由于二者计税、征收方式不同,在商品流转链上形成一般纳税人与小规模纳税人之间业务发展的鸿沟,因为小规模纳税人自开的价税合一普通发票,一般纳税人不能凭此抵扣进项税额,从而造成存货成本的增加。

二、小规模纳税人的具体会计处理

假设某小规模纳税人某月销售货物,由其自开价税合一

的普通发票,金额为 10 000 元,货款以银行存款收讫。在下月初以银行存款缴纳当月应交的增值税。

小规模纳税人开具普通发票销售的一般会计处理方法是价税混合核算,月终汇总计提增值税(第一类做法)。但据笔者调查,企业实务中还存在另外两种会计处理方法:一种是仿照一般纳税人的会计处理方法,逐笔计提增值税(第二类做法);另一种是价税混合核算,在月终汇总计提增值税时发生错误(第三类做法)。具体为:

1. 第一类做法。销货时,借:银行存款 10 000 元;贷:主营业务收入 10 000 元。月终汇总计提税费并结转利润时,将价税分离:销售额=10 000÷(1+0.03)=9 708.74(元);应交增值税=9 708.74×0.03=291.26(元)。借:主营业务收入 291.26 元;贷:应交税费——应交增值税 291.26 元。借:主营业务收入 9 708.74 元;贷:本年利润 9 708.74 元。下月初缴纳增值税时,借:应交税费——应交增值税 291.26 元;贷:银行存款 291.26 元。

2. 第二类做法。销货时,价税分离:销售额=10 000÷(1+0.03)=9 708.74(元);应交增值税=9 708.74×0.03=291.26(元)。借:银行存款 10 000 元;贷:主营业务收入 9 708.74 元,应交税费——应交增值税 291.26 元。月终结转利润时,借:主营业务收入 9 708.74 元;贷:本年利润 9 708.74 元。下月初缴纳增值税时,借:应交税费——应交增值税 291.26 元;贷:银行存款 291.26 元。

3. 第三类做法。销货时,借:银行存款 10 000 元;贷:主营业务收入 10 000 元。月终计提税费并结转利润时,借:主营业务税金及附加 300 元;贷:应交税费——应交增值税 300 元。借:主营业务收入 10 000 元;贷:本年利润 10 000 元。下月初缴纳增值税时,借:应交税费——应交增值税 300 元;贷:银行存款 300 元。

由此可以发现,第二类做法在销售货物时就进行了价税分离核算,并逐笔计提增值税,将扣除应交增值税后的销售收入计入主营业务收入。第一类和第三类的做法都是在销售货物时采取价税混合核算(没有进行价税分离)方式,并把销售收入直接计入主营业务收入。在实务中,小规模纳税人在购进货物和生产环节都是价税混合核算,而第二类做法在销售货物时却采取价税分离核算,导致企业财务核算不具有连续性。而且在实务中企业必定开具许多张普通发票,那么逐笔计提增值税的工作量将很大,且无计提增值税的原始凭证,仅依据一张价税混合的普通发票。因此第二类做法既不符合小规模纳税人的简易核算原则,也不符合企业会计制度的相关要求。

在月终汇总计提增值税时,第三种做法以纳税申报表作为计提增值税的原始凭证,会计凭证完整。但计提增值税时没有将增值税从价税混合的销售额中分离出来,使主营业务收入 10 000 元中含有增值税,因此导致企业多缴了 8.74 元的税款,造成计税错误。

第一类做法综合并完善了后两类做法的优点,使小规模纳税人增值税核算的会计处理操作简便、计税准确、凭证完整。因此,小规模纳税人的会计人员参照第一类做法,建账建制,完善增值税核算资料,做好企业的财务管理工作。○