

再议剩余工程物资转作 库存材料的增值税核算

江苏如皋市水务局 张晓苏

《财会月刊》(会计)2007年第4期刊登了张琳同志的《剩余工程物资转作库存材料的增值税核算》一文,文章做了很中肯的分析,并提出了很好的建议。但是在实际工作中,关于剩余工程物资转作库存材料的增值税核算的问题比较复杂,应具体情况具体分析,笔者拟以小企业为例进行说明。

例:2006年2月某服装生产企业为建造厂房购买一批钢材,专用发票上注明价款100万元、增值税税额17万元,款项以银行存款支付。2006年11月该厂房竣工,剩余工程物资23.4万元转作库存材料。

账务处理方法一:2006年2月购入工程物资,借:工程物资117万元;贷:银行存款117万元。2006年11月剩余工程物资入库,借:原材料20万元,应交税金——应交增值税(进项税额)3.4万元;贷:工程物资23.4万元。

上述账务处理符合《小企业会计制度》的规定。但实际工作中存在的问题是,因为2006年11月超过了增值税进项税额可抵扣的90天认证期,所以2006年11月的3.4万元增值税(进项税额)没有可抵扣的增值税进项税款发票,从而形成了企业的增值税损失。

账务处理方法二:2006年2月购入工程物资,借:原材料100万元,应交税金——应交增值税(进项税额)17万元;贷:

增大了税收征管的难度。二是在会计准则中增加关联方交易的定价方法。定价方法的规范可以参照税法的相关规定。一种方法是关联方交易按市场公平买价来确定。对于关联方在往来中提供货物或劳务的情况,若有关的条件与正常贸易往来相同,就可采用此法。这一方法还可以用于财务费用的确定。如果货物在关联方之间转移以后又销售给一个非关联方,就可采用转售价格,即从转售价格中扣除一笔毛利,并扣除能弥补转售者的成本费用,给予适当的利润。这一方法也可用于其他资源的转移。另一种方法是成本加利润法,即在供应方的成本上给予适当的附加额。

4. 关联方披露。目前的关联方披露会计准则暂在上市公司实施,相关规定和要求不能完全满足税收征管的要求。在绝大多数企业的财务报表中,并没有充分披露关联方关系及关联方交易。我国的税收法规中对关联方披露的要求与会计准则相比并不详尽,目前只明确规定境内外商投资企业和外国企业与另一企业构成关联企业的,应在纳税年度终了后四个月内,向主管税务机关报送《关联企业业务往来情况年度

银行存款117万元。这种做法是企业纳税申报时将购进工程物资取得的17万元增值税发票先行申报抵扣,然后,在每次领用时作增值税进项税额转出。2006年2月至11月,厂房工程领用材料时,借:工程物资(或在建工程)93.6万元;贷:原材料80万元,应交税金——应交增值税(进项税额转出)13.6万元。这样,2006年11月“材料”科目账面余额为20万元,“应交税金——应交增值税(进项税额)”科目账面余额为3.4万元。

这种做法成为许多企业进行纳税筹划的经典教案,但是笔者认为这种做法风险极大。理由:①该企业为服装生产企业,其可以用于抵扣销项税额的原材料为布料等,建造用钢材的进项税额显然不能用来抵扣销项税额;②《增值税暂行条例》规定,用于非应税项目的购进货物或者应税劳务取得的进项税额不得从销项税额中抵扣;③纳税人新建、改建、扩建、修缮、装饰建筑物,无论会计制度规定如何核算,均属于固定资产在建工程,除纳税人做出应确定为征收增值税的混合销售行为或兼营应税劳务行为的,其用于非应税项目的购进货物或者应税劳务取得的进项税额不得从销项税额中抵扣。

账务处理方法三:张琳同志提出的在工程完工后剩余工程物资转作库存材料的处理。笔者是赞成这种做法的。但是这里存在一个问题,就是工程物资在购进时会计人员就要能判断几个月后或者几年后工程物资肯定是有节余,甚至能确定节余多少,然后再进行增值税进项税额抵扣的账务处理,其实这是很不现实的。要想解决这个问题,笔者认为:①会计部门和采购部门应加强合作,确保一次购进的工程物资在合理的范围内;②提高会计人员的职业判断能力,可以根据设计图纸或预算的用量结合管理的情况,谨慎地确定需求量,然后与购销量比较得出节余的参考数据;③及时与税务部门沟通和协调,合理解释提前抵扣的理由并提供依据;④要求供货商分开开票。○

申报表》。针对这种情况,为加强税收监管,提高税收征管效率,建议对所有单位纳税人作统一要求,要求其在提交年度纳税申报表的同时,对当期发生的重大关联方交易事项在附注中加以说明,重点说明关联方的名称、经济性质或类型、主营业务、法定代表人、与本企业的关系、本期发生的交易类型和金额、同类交易额的价格或计费依据与方法等,以便于税收检查和监督。

总体来看,规范关联方交易的会计准则与税收法规应当相互补充、相互完善,尽量实现两者的融合和协调,降低纳税人财务核算成本和征纳双方遵从税法的成本。

主要参考文献

1. 周建龙. 完善上市公司关联交易税务规制的思考. 税务研究, 2005; 11
2. 邓远军. 并购中关联资产交易的会计与税收问题探讨. 涉外税务, 2005; 10
3. 周华, 戴德明. 会计制度与经济发展——中国企业会计制度改革的优化路径研究. 北京: 中国人民大学出版社, 2006