



企业税务会计处理的改进建议

河南濮阳 葛敏超

一、增值税会计处理

1.“应交税金”科目的属性混淆不清,应交增值税会计核算有违明晰性原则。现行的“应交税金——应交增值税”科目,结转后期末借方余额只反映尚未抵扣的进项税额。进项税额其实是上一个销售环节的纳税人向国家缴纳增值税后,将这部分税款转嫁到本企业,将由本环节纳税人继续向下一个环节的纳税人转嫁或向国家申请退税。显然,进项税额是货物的附属品,属于企业的流动资产,而“应交税金——未交增值税”科目在性质上属于企业的流动负债。因此,“应交税金”科目反映的是其下两个明细科目互相抵销的余额,其属性混淆不清。另外,若缴纳当月增值税则借记“应交税金——应交增值税(已交税金)”科目;若缴纳上月的增值税则借记“应交税金——未交增值税”科目,这显然有违会计核算的明晰性原则。

2.进项税额核算不利于增值税税收征管,造成资产负债表信息失真。增值税专用发票进项税额抵扣采用货到或付款扣税法,如工业制造企业在货物验收入库时才允许抵扣并进行账务处理,这不符合会计核算的权责发生制原则和及时性原则。目前,许多企业在月末将取得发票但货到或未付款的商品暂时入账,下月初用红字冲销,待合乎抵扣条件时再进行正常的账务处理,这不仅增加了会计核算的工作量,而且容易出错。有些企业钻政策空子,月末时若预计增值税销项税额会大于进项税额,就大量购进原材料以达到零税负的目的。这将会造成“应交税金——应交增值税”科目经常出现借方余额,且有时数额较大。如果将本属于企业较大数额的资产与有关负债混合列示在“未交税金”项目中,就会造成资产负债表信息失真,从而不能正确反映企业的财务状况和税款缴纳情况。

为解决上述问题,笔者认为应将现行增值税会计核算方法进行如下改进:

首先,将“应交税金——应交增值税”科目改为“增值税”科目,下设“待扣税金”三栏式明细账和“销项税额”、“减免税款”、“出口抵减内销产品应纳税额”、“转出未交增值税”、“进项税额转出”、“出口退税”等专栏的多栏式明细账,删除目前“已交税金”和“转出多交增值税”两个专栏。当企业取得增值税专用发票,但材料尚未入库或商品尚未付款时,借记“增值税——待扣税金”科目;待材料入库或商品付款时再将其结转到“进项税额”专栏,即借记“增值税——进项税额”科目,贷记“增值税——待扣税金”科目。这就协调了进项税额核算与税收征管之间的矛盾。期末比较多栏式明细账借贷方专栏

合计数,若借方专栏合计数大于贷方专栏合计数,则表示有尚未抵扣的进项税额,应结转到下期;若借方专栏合计数小于贷方专栏合计数,则为本期应交增值税,应通过“转出未交增值税”专栏转出,即借记“增值税——转出未交增值税”科目,贷记“应交税金——未交增值税”科目。这样,“增值税”科目期末余额只能在借方。另外,笔者建议采用销售成本比率扣税法,月末时计算出当月产品销售成本占产成品总成本的比重,再乘以月末“增值税——进项税额”科目余额,即可得出当月应抵扣的进项税额。这种以销定扣法的实施能有效抑制企业利用购进扣税法来人为调节应纳税额。而“应交税金——未交增值税”科目贷方表示转入的企业未交增值税,借方表示企业已交的增值税,不必再区分缴纳税款的时间。

其次,编制资产负债表时,将“增值税”科目期末余额列入“其他流动资产”项目中,将“应交税金”科目期末余额列入“未交税金”项目中,能够解决资产负债表信息失真问题。

二、所得税会计处理

2001年《企业会计制度》实施后,新形成的永久性差异主要有:债务重组收益、短期投资转作长期投资的差额、无法支付或不需支付的应付款项、售后回购等。对此差异,企业会计均计入资本公积,而现行税法规定要计入当期应纳税所得额。

对于《企业会计制度》与税法规定产生的时间性差异,国家税务总局专门下发了《关于执行〈企业会计制度〉需要明确的有关所得税问题的通知》(国税发[2003]45号)等文件,对贯彻执行《企业会计制度》需要调整的若干所得税政策作了进一步明确。

笔者认为,还存在以下问题需要明确:

1.或有事项中预计负债的处理。《企业会计制度》增加了“预计负债”科目,用于核算企业各项预计的负债,包括企业因未决诉讼、商业承兑汇票贴现、对外担保和产品质量保证等形成的预计可能发生的负债。发生预计负债时一般借记“管理费用”、“营业外支出”等损益类科目,而《企业所得税扣除办法》中规定预计负债为未实现损益,不得在企业所得税前扣除。所以,企业在纳税申报时应按预计负债发生数调增当年应纳税所得额,待预计负债实际发生时,再调减应纳税所得额。

2.专项应付款的核算。《企业会计制度》中增加了“专项应付款”科目,用来核算企业接受国家拨入有专门用途的专项拨款。按规定,企业收到专项拨款时,借记“银行存款”科目,贷记“专项应付款”科目;待拨款项目完成形成资产时,按实际成本借记“固定资产”科目,贷记相关科目;同时,借记本科目,贷记“资本公积——拨款转入”科目。这样,“专项应付款”科目实际



谈权益法下持股比例变动时的会计处理

乌鲁木齐 胡梅

《企业会计制度》规定,追加投资由成本法核算改为权益法核算时,要将追溯调整形成的“损益调整”和“股权投资准备”转为“投资成本”,使“投资成本”能够反映追加投资时被投资单位净资产中投资单位按累计持股比例应享有的数额。对原来按权益法核算的投资,在追加投资时,只要求在追加投资的股权投资差额与原股权投资差额摊余数额方向相反时,进行抵销处理,但并未要求“投资成本”反映追加投资后投资单位按累计持股比例应享有的被投资单位净资产的数额。由此可看出,两者处理要求不一致。

对被投资单位增资扩股增加所有者权益的处理,《企业会计制度》规定,被投资单位增加的净资产,投资单位按持股比例调增投资账面价值和资本公积中的股权投资准备。这一规定未区分投资单位是否追加投资以及是否引起持股比例变动的不同情况。注册会计师全国统一考试辅导教材(以下简称“教材”)则要求按被投资单位增资扩股后的“净资产×持股比例-投资账面价值”来确认股权投资准备,增加投资账面价值和资本公积。但这一处理办法未考虑原投资账面价值中股权投资差额摊余价值的扣除,以及被投资单位扩股价低于或高于原股权投资每股净资产,因此可能会出现计算结果为负数的情况。上述处理办法都可能会使调整后的“投资成本+损益调整+股权投资准备”与“被投资单位净资产×投资单位持股比例”不相符,这就背离了权益法下的基本要求。

例:甲企业2003年年初以570万元购进A公司发行在外的40%的股权,A公司当时有股本1000万元,盈余公积100万元,未分配利润300万元。A公司于2003年5月分配现金股利100万元,2003年实现净利润150万元。A公司2004年上成了过渡性科目。在这个过程中,企业形成了相关资产,其价值可在以后通过计提折旧或摊销的方式计入企业成本,而在收到拨款时却未计提相关的所得税。这样,企业就既享受了拨款,又抵销了税负,一举两得。这明显不符合会计核算的相关性原则,但在目前尚无对此类问题的处理规定。

3.《企业会计准则——租赁》对企业承租人融资租赁的核算处理。按实质重于形式原则,承租人要按融资租赁的固定资产计提折旧,按年限法或实际利率法分摊的未确认融资费用均计入当期财务费用。对此笔者认为,企业通过计提折旧抵销了税负,并且将“未确认融资费用”分摊计入了成本,而税法对此并未进行纳税规定。因此,如果按企业上述资产所计提的折旧和分摊计入成本的未确认融资费用调增应纳税所得额,就可以解决以上问题。□

年初以高于原每股净资产1.5元的价格增发1000万股股票,使股本增至2000万元,形成股票溢价500万元,净资产由1450万元增至2950万元。甲企业2003年年末“投资成本”科目余额520万元,“股权投资差额”科目余额9万元,“损益调整”科目余额60万元,合计589万元。

1.如果A公司增资扩股,甲企业未追加投资,则甲企业的持股比例下降至20%。按《企业会计制度》规定,A公司增加的1500万元所有者权益,甲企业应按300万元(1500×20%)调增投资账面价值和资本公积。按教材要求应按1万元(2950×20%-520-9-60)调增投资账面价值和资本公积。这两种处理结果反映出甲企业“投资成本+损益调整+股权投资准备”与“A公司净资产×甲企业持股比例”不相符。

2.如果甲企业按原持股比例追加投资600万元。这600万元该如何处理,《企业会计制度》规定不明确。如果确认为投资成本,却未增加持股比例。如果一方面确认为股权投资差额,同时将600万元(1500×40%)确认为股权投资准备,调整投资账面价值与资本公积,这显然将投资账面价值与资本公积都虚计了。按教材要求,则为2950×40%-520-9-60-600=-9(万元)。

3.如果甲企业按A公司增资扩股的60%追加投资900万元,则甲企业的持股比例上升至50%。按《企业会计制度》规定,甲企业追加投资900万元只取得10%的股权,应确认投资成本295万元,股权投资差额605万元,然后再将A公司增加的净资产1500万元的40%即600万元确认为股权投资准备,调增投资账面价值与资本公积。这样处理虽然使甲企业“投资成本815万元+损益调整60万元+股权投资准备600万元”与A公司“净资产2950×50%”相符,但虚计了投资账面价值与资本公积。按教材要求,甲企业应按-14万元(2950×50%-520-9-60-900)确认股权投资准备,调增投资账面价值与资本公积。这样处理,其结果也会出现上述不相符情况。

笔者建议,权益法下按持股比例的变动或被投资单位增资扩股来增加所有者权益时,投资单位都统一按追加投资由成本法改为权益法时的办法处理,即按会计准则所规定的,将股权投资的账面价值作为初始投资成本,将初始投资成本与应享有被投资单位所有者权益份额的差额,作为股权投资差额。按被投资单位变动后的“所有者权益×新的持股比例”来确定新的投资成本,转销原投资的账面余额及计入资本公积的股权投资准备,将新的投资成本加转销的资本公积与原投资的账面余额及追加投资的差额,确认为新的股权投资差额,计入投资账面价值或资本公积。