

基于税法要求的增值税会计核算建议

徐汉峰(教授)

(湖北职业技术学院 湖北孝感 432000)

【摘要】 本文针对增值税账务处理总结出了三个行之有效的办法:一是在“主营业务收入”总账账户下设置“主营业务收入——涉及出口货物零增值税收入”、“主营业务收入——涉及国计民生 13%增值税收入”和“主营业务收入——涉及加工修配及一般商品 17%增值税收入”三个二级账户分别计算企业应纳增值税额;二是严格按销售方的全部价款和价外费用计算企业应纳增值税额;三是运用行业平均增值税税负率计算企业应纳增值税额。

【关键词】 增值税会计核算 二级账户 全部价款 价外费用 行业平均增值税税负率

增值税是以商品生产流通和劳务各个流转环节的增值额为征税对象所课征的一种具有税负转嫁性质的间接税。我国增值税税制由生产型改为消费型后,不仅对企业的经营业绩产生了深刻的影响,而且给企业的会计核算带来了很大的变数,根据现行增值税会计核算的规定,生产企业在核算产品成本时必须采取价税分离的核算方法。这样,实际工作者普遍反映,增值税会计核算复杂,不少问题特别是价款、税款分别核算难以把握,而如果对增值税账务处理不当,就会影响到对增值税制度执行的正确性,进而影响到企业的完税水平和国家的财政收入。因此,正确执行增值税法规,准确进行增值税会计核算无疑具有重要的现实意义。

笔者在多年的教学实践中,尤其是通过对新《增值税暂行条例》、《增值税暂行条例实施细则》的学习和授课,对增值税账务处理问题积累了一些认识,整理归纳出三点体会,即正确进行增值税会计核算的三个办法:一是在“主营业务收入”总账账户下设置“主营业务收入——涉及出口货物零增值税收入”、“主营业务收入——涉及国计民生 13%增值税收入”和“主营业务收入——涉及加工修配及一般商品 17%增值税收入”三个二级账户分别计算企业应纳增值税额;二是严格按销售方的全部价款和价外费用计算企业应纳增值税额;三是运用行业平均增值税税负率计算企业应纳增值税额。本文特对这三个办法进行具体介绍,并结合案例予以说明。

一、在主营业务收入下按涉税业务性质分三档税率设置三个二级账户计算应纳增值税额

1. 设计三个二级账户的理论依据。

(1) 增值税的含义。根据《增值税暂行条例》第一条规定:增值税系指在境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务以及进口货物的单位和个人,就其取得货物的销售额、进口货物的金额、应税劳务的销售额计算税款,并实行税款抵扣制的一种流转税,也是一种价外税。

(2) 增值税的税率。在增值税税率上,根据《增值税暂行条例》第二条规定,增值税税率有三种:第一,纳税人出口货物,

税率为零;但是,国务院另有规定的除外。第二,对农产品或关系国计民生和生产发展资料的增值税税率为 13%,其具体名称为:粮食、食用植物油;自来水、暖气、冷气、热水、煤气、石油液化气、天然气、沼气、居民用煤炭制品;图书、报纸、杂志;饲料、化肥、农药、农机、农膜以及国务院规定的其他货物。第三,除上述第一项出口产品和第二项国计民生项目外,纳税人提供加工、修理修配劳务,其增值税税率一律为 17%,如若增值税税率调整,由国务院决定。

可见,由主营业务产生的增值税,根据涉税业务的不同性质,可分为三种类型,并分别设定三个档次的税率。2008 年 11 月 5 日,国务院第 43 次常务会议通过并发布执行的《增值税暂行条例》,规定三档增值税税率分别是 0%、13%和 17%。

2. 设置三个二级账户的用途。在某些企业同时兼营不同产品或不同性质的劳务时,应遵照《增值税暂行条例》第三条规定:纳税人兼营不同税率货物或者应税劳务的销售额;未分别核算销售额的,从高适用税率。意思就是说,有些企业三种性质的产品和劳务都涉及,对于企业会计部门而言,为了避免适用从高税率,应该建立健全“主营业务收入”二级账户的核算制度。笔者建议设立“主营业务收入——涉及出口货物零增值税收入”、“主营业务收入——涉及国计民生 13%增值税收入”、“主营业务收入——涉及加工修配及一般商品 17%增值税收入”三个二级账户,从会计核算上对不同税率货物或者应税劳务的销售收入予以分别核算,以免混淆三种不同性质的税率货物或者应税劳务销售额的概念,做到既使企业尽量不适用从高增值税税率 17%或按销售总额计征增值税的行为,又使企业微观经济效益与国家宏观经济效益不产生矛盾。

3. 计算公式与原则。在应纳增值税额上,根据《增值税暂行条例》第四条规定:应纳税额=当期销项税额-当期进项税额。若当期销项税额小于当期进项税额不足抵扣时,其不足部分可以结转下期继续抵扣。这一规定,既避免了销售货物者或提供应税劳务者不抵扣增值税进项税额,从而影响国家增值税的征收;又避免了国家多征销售货物者或提供应税劳务

者的增值额,从而正确地处理了企业与国家的税收矛盾。

二、按全部价款和价外费用计算企业应纳增值额

1. 全部价款。在销项税额计算上,《增值税暂行条例》第五条规定,纳税人销售货物或者提供应税劳务,按照销售额和本条例第二条规定的税率(0%、13%、17%)计算并向购买方收取的增值额为销项税额。销项税额计算公式如下:

$$\text{销项税额} = \text{销售额} \times \text{税率}$$

作为进货企业而言,其进项税额就是销售方的销项税额,对于销售额的计量与确认,《增值税暂行条例》第六条规定:销售额为纳税人销售货物或者应税劳务向购买方收取的全部价款和价外费用,但是不包括收取的销项税额。

从上述规定中可见,“全部价款”是指销售货物的销售数量乘以单位售价,即等于销售价款。

2. 价外费用。“价外费用”是指什么经济内容呢?会计准则和税法有明确的规定。笔者认为,“价外费用”包括包装费(不计入货物产品价值以内的包装物或出租出借的包装物价值)、运输费用、装卸费用、保险费用、入库前的挑选整理费用、运输途中仓储费用以及属于存货采购成本的费用(货物商品损耗肯定不会产生增值,不属讨论范围)。由此可见,销售额包括“全部价款”和“价外费用”。但是,目前一些教学、考试辅导书籍对“价外费用”的讲解与现行税法的规定有些出入,有的甚至完全相悖。下面,笔者举几个实例来说明。

举证一:全国会计专业技术资格考试辅导教材 2009 年初级会计资格《初级会计实务》,该教材第 75 页第四节存货[例 2-20]甲公司购入 C 材料一批,增值税费用发票上记载的货款为 500 000 元,增值额 85 000 元,另对方代垫包装费 1 000 元,全部款项已用转账支票付讫,材料已验收入库。借:原材料——C 材料 501 000 元,应交税费——应交增值税(进项税额)85 000 元;贷:银行存款 586 000 元。

从此例中可以看出,进项税额 85 000 元是按购进原材料 500 000 元乘以增值税税率 17% 计算得出的。而为什么这个代垫包装费 1 000 元却不计算“进项税额”呢?如果按照《增值税暂行条例》第六条“销售额为纳税人销售货物或者提供应税劳务向购买方收取的全部价款和价外费用”的规定来处理,那么,此例题的进项税额就应该是原材料全部价款 500 000 元和代垫包装费 1 000 元两项合计之和 501 000 元乘以增值税税率 17% 等于进项税额 85 170 元才对。而在 2007 年 1 月第 1 版全国会计专业技术资格考试辅导教材初级会计资格《初级会计实务》第 86 页[例 2-20]中与上述例题完全相同,证明 2009 年版与 2007 年版这个部分未作修改。

举证二:由雷建和温亚丽编著的《2007 新会计准则实务操作指南》第 38 页例:2007 年 3 月 1 日,购进原材料一批,买价 200 000 元,运杂费 6 000 元,支付增值税为 34 000 元,款项用支票支付。账务处理(不考虑运输费用可抵扣的进项税额)如下:借:材料采购 206 000 元,应交税费——应交增值税(进项税额)34 000 元;贷:银行存款 240 000 元。

从此例中可见,增值税进项税额是按购进材料的买价 200 000 元乘以增值税税率 17% 计算出增值税进项税额的,而

对运杂费 6 000 元是销售方代垫还是购进企业自行发生,该例题未做文字说明,只用一个括号代替,实际上并未考虑运输费用可抵扣的进项税额。笔者试问,若要考虑运输费用可抵扣的进项税额,那么这个例题又该作何解答呢?

举证三:《企业会计准则第 1 号——存货》(CAS1)及其应用指南关于商品存货的成本规定:存货的采购成本,包括购买价款、相关税费、运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用。在《企业会计准则——应用指南 2006》第 179 页会计科目和主要账务处理第 1402#“在途物资”科目中表述,企业购入材料、商品,按应计入材料、商品采购成本的金额,借记本科目(在途物资),按实际支付或应支付的金额,贷记“银行存款”、“应付账款”、“应付票据”等科目。涉及增值税进项税额的还应进行相应处理。至于如何进行处理,会计科目说明也未作进一步说明。在财政部会计司编写组编写的《企业会计准则讲解 2006》第 17 页至第 29 页中根本查不到关于购进原材料与外购材料的案例。

3. 建议完善教材。一是当前的会计职称教材应该严格按照会计实务操作流程编写出符合会计实际工作的案例。二是作为会计人员应该严格按照新《增值税暂行条例》的要求,严格按照销售收入及价外费用一并合计计算企业应纳增值额,企业应纳增值额=(企业销售收入+价外费用)-(材料或商品的采购成本)×增值税适用税率。

三、运用行业平均增值税税率计算企业应纳增值额

1. 理论依据。目前,全国各地税务机关都制定了“行业平均增值税税率指标”,企业增值税税率运行的区间一般为 1%~6%。增值额较小的行业,其增值税税率就低;增值额较大的行业,其增值税税率就高。对于增值税的缴纳,企业可以按月度进行预缴。

2. 实务操作。

(1) 在已知当地税务机关所发布的行业平均增值税税率的情况下,可直接计算企业应纳增值额。

例如:玉泉企业 2010 年 7 月无留抵进项税额,2010 年 8 月开具销售发票总额(含税销售额)117 万元,在知道当地本行业增值税税率为 5% 的情况下,该企业应该按如下方法计算 8 月份预缴的增值税税额:

首先,计算最少应缴纳的增值税税额=117÷(1+17%)×5%=100×5%=5(万元)。这样做简单易行,在一个会计年度内的 12 个月份中,如此做法既保证了当地税务机关的税收任务的完成,又减少了税务机关与企业会计部门计算抵扣增值税进项税额的麻烦。其次,在下一个会计年度初期,再按照税法规定进行上一个会计年度的增值税税额的清算与结缴,这样做既合法合理,又简便易行。

(2) 在不知道企业所处行业平均增值税税率的情况下,企业就应该计算本行业平均增值税税率指标。

第一,计算应纳税收入:

企业应纳增值税销售收入=(主营业务收入-出口产品主营业务收入)+其他业务收入

第二,计算当期应纳增值额:

运用净现值法进行合资企业投资可行性分析

王铁萍

(泰山学院 山东泰安 271000)

【摘要】对合资企业投资项目的可行性进行分析,应综合投资双方及被投资方的净现值进行决策。本文采用净现值法对投资项目进行可行性分析,用实例分析了投资双方及合资企业的净现值,并采用合资企业的净现值作为评价基础。

【关键词】合资企业 投资企业 投资收益 净现值 投资分析

用于评价投资项目可行性的方法主要有净现值法、内含报酬率法、获利指数法及投资回收期法等。其中,净现值法是最常用的投资决策方法。净现值是用投资项目投入使用后的净现金流量,按资本成本或企业要求达到的报酬率折算为现值,减去初始投资以后的余额。在只有一个备选方案时,净现值为正者则采纳,净现值为负者则不采纳。在有多个备选方案的互斥项目选择决策中,应选用净现值是正值的最大者。

一、合资企业及投资方的相关资料

A公司与B公司拟合资组建C公司。为组建该家合资企业,需固定资产投资12000万元,另需垫支营运资金5000万元,采用直线法计提折旧,双方商定合资期限为5年,5年后固定资产残值为2000万元。5年中每年销售收入为10000万元,付现成本第1年为5000万元,以后随着设备陈旧,逐年将增加修理费500万元;为完成该项目所需的12000万元固定资产投资,由双方共同出资,每家出资比例为50%,垫支的营运资金5000万元拟通过银行借款解决。

C公司的加权平均资本成本为10%,A公司的加权平均资本成本为8%,B公司的加权平均资本成本为12%。预计C

公司实现利润的20%以公积金、公益金的方式留归C公司使用,其余全部进行分配,A公司和B公司各得50%,但提取出的折旧只能留C公司以补充资金需求。A公司每年可以从C公司获得1000万元的技术转让收入,但需支付400万元的有关费用。B公司每年可向C公司销售零配件,其销售利润预计为400万元。另外,B公司每年还可从C公司获得500万元的技术转让收入,但需支付200万元的有关费用。设A公司、B公司和C公司的所得税税率均为25%;投资项目在第5年年底出售,设备残值、累计折旧及提取的公积金等估计售价为10000万元,扣除税金和有关费用后预计净现金流量为6000万元。该笔现金流量A公司和B公司各分50%。

二、投资项目分析

1.以C公司为主体进行分析。从上述资料可以看出,合资企业C公司每年销售收入10000万元,付现成本第1年5000万元,以后每年增加500万元,经营期共5年,每年折旧应为固定资产投资12000万元减去2000万元残值的余额除以5得到2000万元,所得税税率为25%。由表1的计算过程可以得出C公司5年经营期内每年的营业现金流量。

企业当期应纳增值税额=当期销售额-当期可以抵扣的进项税额

第三,计算当期增值税税负率:

企业当期增值税税负率=当期应纳增值税额÷当期应税销售额×100%

例如:玉泉工厂2010年8月份,主营业务收入120万元,其中出口产品主营业务收入为20万元,没有其他业务收入,当月的销项税额为17万元,当月可以抵扣的进项税额为12万元,试计算该企业当期增值税税负率。

企业应纳增值税销售收入=(120-20)+0=100(万元)

企业当期应纳增值税额=17-12=5(万元)

企业当期增值税税负率=5÷100×100%=5%

需要注意的是,运用行业平均增值税税负率计算企业应纳增值税额的方法要分两步走:

第一步就是可以分12个月按行业平均增值税税负率实

行预缴方式;第二步就是到下个会计年度期初,将企业上个会计年度的全部进项税额和销项税额的增值税发票交由税务机关进行验单核实,做到不遗漏或不多缴纳增值税,既保障国家税收来源,又保护企业权益。

主要参考文献

1. 国务院办公厅.增值税暂行条例.国务院令 第538号, 2008-11-10
2. 财政部会计资格评价中心.初级会计实务.北京:中国财政经济出版社,2008
3. 雷建,温亚丽.2007新会计准则实务操作指南.北京:企业管理出版社,2007
4. 财政部.企业会计准则——应用指南2006.北京:中国财政经济出版社,2006
5. 郑翠菊,王君成.浅谈在控制增值税税负均衡中实用的纳税方法.中国证券期货,2010;5