

政府会计制度下 增值税“双分录”核算的难点分析

韩俊仕 许娟

摘要：政府会计制度实行以来，基层单位在按照“双分录”规则对增值税进行核算时，出现收入和支出（费用）的永久性差异与“部门预算支出经济分类科目”无法匹配的问题，本文结合实务经验，提出了将增值税在支出“待处理”、资金结存“待处理”及不纳入预算会计核算范围三种解决问题的核算思路，在分析其优缺点的基础上，从政策层面和实务操作层面提出建议，对预算会计下增值税的核算起到规范作用。

关键词：政府会计制度；双分录；增值税

中图分类号：F810.6；F812.42 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2019) 22-0064-03

随着营改增的推进，事业单位作为增值税的纳税主体，相应的业务越来越多。政府会计制度在财务会计负债类科目中设置了“应交增值税”，核算单位按照税法规定计算应缴纳的增值税，并根据《增值税会计处理规定》（财会〔2016〕22号）设立了相应的明细科目。在政府会计制度相关科目的解释中，为方便理解，涉及增值税收支核算的环节均进行了简化处理，对增值税业务的讲解不够深入，实务中在预算会计核算时对增值税的处理存在较大分歧，成为预算会计核算的难题。本文将结合案例对此问题进行解析。

例：A事业单位为增值税一般纳税人，2019年12月10日开出增值税专票一张，发票销售额50 000元、增值税6 500元（增值税税率13%），上述款项已收到；2020年1月5日缴

纳上月增值税（假设会计期间没有增值税进项税抵扣）。根据政府会计制度“主要业务和事项账务处理举例”有关规定，开出增值税专用发票时，财务会计的账务处理为（单位：元，下同）：

借：银行存款	56 500
贷：事业收入	50 000
应交增值税——应交税金（销项税额）	6 500

预算会计的账务处理为：

借：资金结存——货币资金	56 500
贷：事业预算收入	56 500

缴纳增值税时，财务会计的账务处理为：

借：应交增值税——应交税金（已交税金）	6 500
贷：银行存款	6 500

预算会计的账务处理为：

借：事业支出——商品与服务支出——税金及附加费用	6 500
--------------------------	-------

贷：资金结存——货币资金	6 500
--------------	-------

上述会计分录是根据政府会计制度中相关科目的核算要求完成的账务处理过程，但是在实务操作中增值税在预算会计核算时将会遇到较大的困难。

一、问题分析

在政府会计制度中，财务会计的核算基础为权责发生制，预算会计的核算基础为收付实现制，由于核算基础不

作者简介：韩俊仕，西安理工大学，全国高端会计人才培养工程行政事业类第六期学员；
许娟，科学技术部，全国高端会计人才培养工程行政事业类第六期学员。

同,涉及增值税业务确认的收入和支出(费用)在财务会计和预算会计体系中出现了差异,存在的问题主要包括如下两个方面:

(一)核算基础不同造成的收入和支出(费用)的差异

销售应税产品或提供应税服务时,收到增值税税金在财务会计下确认为“应交增值税”科目,但在预算会计下确认为“事业预算收入”科目,根据收付实现制原则,将增值税确认为预算会计下的收入,上述账务处理导致了财务会计和预算会计的永久性差异为6 500元。在执行政府会计制度双基础核算时,由于确认收入时点的不同(如采用预收款方式或采用应收款方式)导致的收入差异属于临时性差异,在业务完成后不存在收入差异;但增值税的上述处理原则将形成永久性收入差异,后期无法通过会计处理进行调整。

在缴纳增值税税金时,财务会计在“应交增值税”科目核算,预算会计则在“事业支出”科目核算,两者间存在永久性差异6 500元。在财务报告附注中,《政府会计制度》设计了《本年盈余与预算结余的差异情况说明》,但表中所提的12种差异没有涉及到增值税,实务中在编制附注时只能在其他差异事项反映,但是由于其他差异事项较多,导致财务会计和预算会计差异不能准确、细致地在报表中反映。

虽然在缴纳增值税后对财务会计的盈余和预算会计的结转结余不会因增值税业务事项产生差异,但是收入和支出(费用)产生的永久性差异将会影响财务信息和预算执行信息的分析。

(二)部门经济分类科目无法支持预算会计下增值税的核算

新的《政府会计制度》规定,预算支出科目核算时按照《政府收支分类科目》中“部门预算支出经济分类科目”的款级科目进行明细核算。根据《2019年部门预算经济分类支出科目》,“税金及附加费用”是指反映单位提供劳务或销售产品应负担的税金及附加费用,包括消费税、城市维护建设税、资源税和教育费附加等。在部门预算经济分类支出科目中,包括“税金及附加费用”在内的所有科目均未提及增值税的核算。在实务中,事业单位为了严格执行政府会计制度,只能在“税金及附加费用”或者在其他科目中核算。如单位增值税业务较多,将会导致该科目发生额较大,不符合“部门预算支出经济分类科目”有关核算要求,在年终部门决算时将面临政策与口径不一致的问题。

二、解决思路

针对上述存在的问题,笔者结合实务操作,总结了以下

几种可在一定程度上避免以上问题的核算思路。

(一)增值税在支出“待处理”中核算

根据政府会计制度的核算规则,预算会计支出核算时可以设置“待处理”二级明细科目,类同于财务会计核算中的往来款项,将增值税部分在“事业支出——待处理——增值税”明细科目中反映,具体账务处理如下:

开出增值税专用发票时,财务会计的账务处理为:

借:银行存款	56 500
贷:事业收入	50 000
应交增值税——应交税金(销项税额)	6 500

预算会计的账务处理为:

借:资金结存——货币资金	56 500
贷:事业预算收入	50 000
事业支出——待处理——增值税	6 500

缴纳增值税时,财务会计的账务处理为:

借:应交增值税——应交税金(已交税金)	6 500
贷:银行存款	6 500

预算会计的账务处理为:

借:事业支出——待处理——增值税	6 500
贷:资金结存——货币资金	6 500

为更加准确核算增值税的情况,亦可在“待处理——增值税”参照应交增值税科目的设置明细科目。

按照此种会计处理方式,财务会计和预算会计的收入核算将不存在差异。在没有缴纳增值税之前,财务会计的费用和预算会计的支出存在差异,差额为尚未缴纳的增值税(当进项税大于销项税时,差额为尚未抵扣的进项税),缴纳增值税后不存在差异。

(二)增值税在资金结存“待处理”中核算

开出增值税专用发票时,财务会计的账务处理为:

借:银行存款	56 500
贷:事业收入	50 000
应交增值税——应交税金(销项税额)	6 500

预算会计的账务处理为:

借:资金结存——货币资金	56 500
贷:事业预算收入	50 000
资金结存——待处理——增值税	6 500

缴纳增值税时,财务会计的账务处理为:

借:应交增值税——应交税金(已交税金)	6 500
贷:银行存款	6 500

预算会计的账务处理为:

借:资金结存——待处理——增值税	6 500
贷:资金结存——货币资金	6 500

表 1

处理方法	优点	缺点
制度中规定的方法	预算会计的收入、支出确认数和资金结存数一致	收入和支出(费用)存在永久性差异;部门预算经济分类无对应科目
增值税在支出“待处理”中核算	收入不存在差异	支出(费用)存在临时性差异;增值税在支出的“待处理”核算时,部门预算经济分类无对应科目
增值税在资金结存“待处理”中核算	收入和支出(费用)均不存在差异;不存在部门预算经济分类核算的问题	在“资金结存”科目设置“待处理”二级明细科目,制度中尚未明确;预算会计资金结存与财务会计货币资金存在差异
增值税不纳入预算会计核算范围	收入和支出(费用)均不存在差异;不存在部门预算经费分类核算的问题	资金结存数和财务会计的货币资金数存在差异,差异就是增值税,视同不纳入预算管理的资金,理解上有一定的难度

在这种处理方式中,预算会计按照财务会计的收入费用金额记录收入支出,增值税在“资金结存——待处理——增值税”明细科目中单独反映。财务会计的本期盈余和预算会计的结转结余未因增值税业务事项产生差异;财务会计和预算会计的收入支出(费用)也不存在差异,但预算会计的资金结存和财务会计的货币资金将存在差异。

(三) 增值税不纳入预算会计核算范围

增值税属于价外税,销项税不是“收入”,进项税也不是“支出”,单位只是受托代为保管上述资金,根据政府会计双分录核算规则,增值税可视同不纳入预算管理的资金,平行记账时预算会计中有关增值税的部分不做账务处理。

开出增值税专用发票时,财务会计的账务处理为:

借:银行存款 56 500
贷:事业收入 50 000
 应交增值税——应交税金(销项税额) 6 500

预算会计的账务处理为:

借:资金结存——货币资金 50 000
贷:事业预算收入 50 000

缴纳增值税时,财务会计的账务处理为:

借:应交增值税——应交税金(已交税金) 6 500
贷:银行存款 6 500

在此种会计处理方式下,财务会计的本期盈余和预算会计的结转结余因为增值税业务事项没有产生差异;财务会计和预算会计的收入支出(费用)也不存在差异。但预算会计资金结存数和财务会计货币资金数存在差异,差额为增值税额。通常认为这个差异是正常存在的,可将其视为不纳入预算管理的资金。

(四) 上述账务处理法优缺点比较

上述几种方法各有其优缺点(见表1),实务中各单位可以根据实际情况自行选择。

三、相关政策建议

政府会计制度自2019年1月1日执行以来,基层单位在实务中执行时遇到了一定的困难。2019年7月16日,财政部出台了《政府会计准则制度解释第1号》,其中并未涉及有关增值税的核算,但在涉及暂时难以确定预算收入支出类型及相关明细科目时,提出了“年末先确定收支再调整”的思路,结合本文前面提出的关于增值税核算的思路,笔者提出如下政策建议:

(一) 政策层面

应尽快出台有关增值税在预算会计下的核算方法,规范政府会计制度下预算会计的核算。为确保收入和支出(费用)不存在差异,建议制度中明确将增值税不纳入预算会计核算范围,解决困扰基层单位的核算难题;如仍将增值税纳入预算会计核算范围,在政府会计制度修订或解释说明出台较慢的情况下,可先行修订《政府收支分类科目》中“部门预算支出经济分类科目”,明确增值税在“税金及附加费用”或“其他商品与服务支出”中核算,或者参照《政府会计准则制度解释第1号》有关思路,将增值税纳入“其他支出”科目核算范围,不进行部门预算支出经济分类核算,解决即将面临的2019年部门决算问题。

(二) 单位实施层面

一是在相关政策尚未出台的前提下,建议单位将增值税暂时不纳入预算会计核算范围,可将其等同于受托代理业务,仅进行财务会计核算,同时在备查簿中记录财务会计下货币资金和预算会计下资金结存的差异。

二是如单位采用增值税在支出“待处理”中核算时,建议在涉及增值税经济分类时,可将增值税支出金额计入“其他商品和服务支出”明细科目,待政策明确后再进行调整,同时在备查簿中记录支出(费用)的临时性差异。

三是如单位采用增值税在资金结存“待处理”中核算时,除按上述核算思路设置资金结存二级明细科目外,还应记录预算会计资金结存与财务会计货币资金存在的差异。

责任编辑 张璐怡