

# 增值税直接减免会计处理浅探

钟明森

**摘要：**增值税直接减免是企业会计处理的重要组成部分，但由于目前涉税法规制度和会计准则中的空白及漏洞导致企业增值税直接减免会计处理存在一些问题。本文拟对这些问题进行分析，并提出改进建议以供参考。

**关键词：**增值税；直接减免；建议

## 一、增值税直接减免的会计处理无规可依

无论是企业会计准则还是小企业会计准则，对于增值税直接减免的会计处理均无涉及。财政部针对流转税减免和退还出台的专项会计处理规定目前已经废止，仍在执行的相关规定也存在着一定欠缺。

(一) 企业会计准则将政府补助限定在企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产的范围之内，将直接减征、免征、增加计税抵扣额、抵免部分税额等形式形成的税收优惠排除在政府补助准则之外，而收入等其他具体准则对此也没有涉及。

(二) 增值税直接减免符合小企业会计准则对营业外收入的界定，即非日常生产经营活动形成的，应当计入当期损益，会导致所有者权益增加、与所有者投入资本无关的经济利益的净流入。小企业会计准则在对营业外收入进行分类列举时，强调“政府补助，是指小企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产”，将直接减免增值税排除在政府补贴收入之外，同时明确小企业按照规定实行企业所得税、增值税、消费税、营业税等先征后返的，应当在实际收到返还的企业所得税、增值税(不含出口退税)、消费税、营业税时，计入营业外收入。

(三) 企业会计制度对于补贴收入特别强调“实际收到”，将无需“实际收到”而直接减免的增值税排除在外，即补贴收入是指企业按规定实际收到退还的增值税，或按销量或工作量等依据国家规定的补助定额计算并按期给予的定额补贴。

(四) 有关增值税会计处理的两个基本规定《财政部关于增值税会计处理的规定》(财会[1993]83号)和《财政部关于对

增值税会计处理有关问题的补充规定》(财会字[1995]22号)对增值税直接减免的会计处理均无涉及。

(五) 财政部发布的《关于减免和返还流转税的会计处理规定的通知》(财会字[1995]6号)已于2011年废止。

(六) 目前正在正常执行的《财政部印发〈关于小微企业免征增值税和营业税的会计处理规定〉的通知》(财会[2013]24号)和《营业税改征增值税试点有关企业会计处理规定》(财会[2012]13号)，仅对小微企业免征增值税和增值税税控系统专用设备和技术维护费用抵减增值税应纳税额两个特定事项的会计处理作出了规定，不具备普遍性的规范作用。

## 二、相关会计处理规定的不足之处

(一) 财会字[1995]6号文虽已明文废止，但由于没有出台新的规定，个别企业对增值税直接减免仍然参照这个规定进行会计处理。这个文件对增值税直接减免的会计处理规定如下：借记“应交税金——应交增值税(减免税款)”科目，贷记“补贴收入”科目。这样的会计处理存在着三个明显缺陷：

1. 与会计准则规定相冲突。会计准则将增值税直接减免排除在补贴收入核算内容外，这也是财会字[1995]6号文废止的原因。

2. 不能准确核算国家补贴额度。增值税的征税对象是在中华人民共和国境内销售、进口货物和提供应税劳务的增值额。就一般纳税人企业而言，按照财会字[1995]6号文规定，其会计处理是将免税项目进行价税分离，将分离出的“销项税额”转作国家补贴收入，将全部“销项税额”确认为增值税直接减免

的税额。这无疑加大了国家补贴的数额,造成会计核算失真。

3. 没有考虑进项税额因素。增值税暂行条例及其实施细则明确规定,用于免征增值税项目的“进项税额”不得从“销项税额”中抵扣;纳税人兼营免税项目无法划分不得抵扣的进项税额的,也应当按照规定的公式计算不得抵扣的进项税额。上述会计处理规定没有考虑用于免税项目的购进货物或应税劳务的进项税额因素。一般纳税人若将“免税项目”的全部“销项税额”转作国家补贴收入,那么相对应的“进项税额”是抵减国家补贴收入还是增加营业成本?这个文件对此没有作出相应规定。

(二) 财会[2013]24号文规定:“小微企业在取得销售收入时,应当按照税法的规定计算应交增值税,并确认为应交税费,在达到《通知》规定的免征增值税条件时,将有关应交增值税转入当期营业外收入。”其不足之处在于:对小微企业大量存在的因代开增值税专用发票已经缴纳的税款,以及在满足免征条件后申请退还的税款如何进行会计处理未作规定。

(三) 财会[2012]13号文是针对增值税税控系统专用设备和技術维护费用抵减增值税应纳税额作出的专项会计处理规定,此规定的不足之处在于:一是与相同或类似经济事项的会计处理规定不一致;二是没有遵循重要性原则;三是缺少与税收法规的协调性;四是没有考虑固定资产残值因素。

### 三、增值税直接减免会计处理建议

目前,实务界较为普遍的做法是对免税项目不计算“销项税额”,将收到的价款全部确认为营业收入,计算并将免税项目对应的“进项税额”转作营业成本。支持这种处理方式的主要理由:一是增值税暂行条例规定的免征项目不存在增值税税率,即使免征增值税项目需要计算“销项税额”并计算应交税额,也会因缺少税率无法计算;二是增值税是由最终消费者承担的,既然免税,那么经营者的销售价格就应当不含增值税。笔者认为,这两个理由都是不成立的。增值税暂行条例规定的免征增值税项目,实际上都属于增值税征税对象,应当征收增值税。这些免征增值税项目在增值税暂行条例中都可以找到相对应的税率。如,古旧图书属于免征增值税项目,其对应的增值税税率为图书、报纸、杂志13%的税率。另外,增值税属于流转税,其特点是多环节征收并实现税负转嫁,纳税人并不一定是负税人,对纳税人的免征并不一定是对负税人的免征,税负的承担者是应税货物或劳务停止流转时的最终消费者。因此,增值税的减免是对经营者在其经营环节上的减免,而不是对最终消费者的减免。

笔者建议:由于企业会计准则和小企业会计准则都将增值税直接减免排除在“营业外收入——补贴收入”科目核算内

容之外,建议增设“营业外收入——增值税直接减免收入”会计科目,用于核算直接减免的增值税税款。

(一) 免税项目的会计处理。

1. 小规模纳税人企业经营增值税免税项目,应当按征收率对免税项目的销售额进行价税分离,将分离出的增值税税款转入“营业外收入——增值税直接减免收入”科目贷方。

2. 一般纳税人企业经营增值税免税项目,购进货物或接受应税劳务且进项税额符合抵扣条件的,应当按不含税价格确认货物或劳务成本,将税款确认为增值税进项税额,能够直接确定用于免税项目的进项税额由“应交税金——应交增值税(进项税额)”科目贷方转入“应交税金——应交增值税(减免税款)”科目借方。销售货物或提供应税劳务按照适用税率进行价税分离,确认营业收入和增值税销项税额。月末,将按销售额比例计算转出的不能划分的进项税额转入“应交税金——应交增值税(减免税款)”科目借方,将免税货物或劳务的销项税额转入“应交税金——应交增值税(减免税款)科目贷方;将“应交税金——应交增值税(减免税款)”科目贷方余额,转入“营业外收入——增值税直接减免收入”科目贷方。当企业可直接区分用于免税项目的进项税额转出额和按照销售额比例计算转出的不能划分的进项税额转出额之和超过免税货物或劳务的销项税额时,即“应交税金——应交增值税(减免税款)”科目因此出现借方余额时,不做“营业外收入——增值税直接减免收入”的结转,留待下期继续抵减免税项目的销项税额。

(二) 小微企业免征增值税的会计处理。小微企业都是小规模纳税人,增值税专用发票需要到税务机关开具,并于开具时缴纳相关税款。当小微企业符合免税条件并追回全部联次专用发票或者按规定开具红字专用发票后,税务机关退还相关税款。对此经济事项,笔者建议,销售业务发生时将应交增值税及城建税等计入“应交税金——应交税费”科目贷方,并将城建税等附加税费计入“营业税金及附加”科目借方;实际缴纳时计入“应交税金——应交税费”科目借方;收到税务机关退还的税款时,将退还的增值税计入“营业外收入——增值税直接减免收入”科目贷方,将退还的城建税等附加税费计入“营业税及附加”科目贷方或红字计入借方。

(三) 增值税税控系统专用设备和技術维护费用抵减增值税税额的会计处理。笔者建议,将抵减的应纳税款于抵减当期确认为营业外收入,勿需将购入增值税税控系统专用设备抵减的增值税应纳税额确认为递延收益;也不需要因支付或应付技術维护费按规定抵减的增值税应纳税额冲减管理费用。☐

(作者单位:天津日报报业集团)

责任编辑 陈利花