

## 增值税会计处理的三个问题

孟凡生 丛培艳

新税制实施以来,广大财务工作者对有关增值税业务会计核算的一般问题已经有了深刻的认识,但有关增值税会计核算的个别问题还有待于深入的研究和探讨,笔者就此发表几点看法。

### 一、附有现金折扣条件的购销业务核算

企业在购销货物过程中,往往附有现金折扣条件,对于这方面业务的核算,会计只要求按总价法核算,这种处理方法在购销货物过程中,涉及计算结转增值税问题。

企业购进货物后,在按总价法进行帐务处理时,应按不含税价款借记“材料采购”科目,按不含税价款乘以增值税率所得的金额借记“应交税金—应交增值税(进项税额)”科目,按价税合计数额贷记“应付帐款”科目。如果折扣期内未付货款,以后付款时可按价税合计数额借记“应付帐款”科目,贷记“银行存款”科目。这种情况业务处理较为简便,不需要调整税金;如果企业在折

扣期限内能够支付货款,由于要少支付部分价款,因而原计入进项税额的相应税金也应转出,购进货物的采购成本也应予以冲减,发生这种业务时,购买方须取得当地税务机关开具的进货折让证明单,送交销货单位,要求销货单位对折让金额出具红字发票,待收到红字专用发票后,将该发票上注明的增值税进项税额从当期进项税额中扣减,其帐务处理是:按原发票的价税合计数额借记“应付帐款”科目,按折扣金额以红字借记“材料采购”科目,按红字专用发票上增值税额贷记“应交税金—应交增值税(进项税额转出)”科目,按价税合计金额与折扣金额的差额贷记“银行存款科目”

例如:某企业购买甲材料价税合计金额为 11 700 元,现金折扣条件为 1/10,全/30。企业购进货当天已根据销货单位出具的发票记帐,现于购进货物后第九天将货款付出,同时提交了当地税务机关出具的折让证明单,并取得了销货单位出具的红字专用发票、付帐业务的会计处理是:

|                      |        |
|----------------------|--------|
| 借:应付帐款               | 11 700 |
| 材料采购                 | 1 000  |
| 贷:应交税金—应交增值税(进项税额转出) | 170    |
| 银行存款                 | 10 530 |

有人主张把不含税价款与折扣比例的乘积数额计入“财务费用”科目,笔者认为计入“材料采购”科目更为合适,原因是这个数额计入财务费用后,势必全额冲减当期损益;而将其计入材料采购成本,不仅能反映存货的实际成本,也便于真实的体现采购材料的成本差异,按后一种方法处理即便是购入的材料本期全部消耗了,往往也会置留于存货中部分金额,所以对当期损益的影响远比不上前者。在上述会计处理中进项税额转出 170 元,是由于材料的采购成本减少了 1 000 元,其对应的进项税额也应作相应的扣减。

销货方按总价法进行核算时,当销售业务成立以后,应按出具发票的价税合计数额借记“应收帐款”科目,按货物价款贷记“产品销售收入”科目,按税款数额贷记“应交税金—应交增值税(销项税额)”科目。购货

政部门报告并通过新闻媒介声明作废;第三,任何单位和个人不得伪造、转让和冒用代理记账许可证书;第四,负责批准颁发代理记账许可证书的财政部门及工作人员必须实事求是,秉公办事;第五,代理记账许可证书要定期进行年度重新检查(即年检)。年检时,需要代理记账机构提交:营业执照、代理记账许可证书、有关代理记账业务开展情况、履行合同情况、内部规章制度执行情况、从业人员培训和变动情况等。在年检中,

发现有从业人员数量不足,素质较差,或机构业务不规范,没有认真履行与委托人签订的委托合同,给委托人和国家造成一定损失的,或转让代理记账许可证书,给其他单位或个人造成一定经济损失的,应当撤销该代理记账机构,收回代理记账许可证书。对于通过年检的代理记账机构,应该给予公告。

(作者工作单位:财政部会计司)

责任编辑 袁 庚

单位如果购入货物尚未记帐,在折扣期内支付货款的同时应将原发票退还给销货单位,销货方应在该发票各联次上注明“作废”字样,以此作为扣减当期销项税额的凭证,并按折让后的金额重新出具给购买单位专用发票,这种情况下,销货单位帐务处理是:1. 根据注明“作废”的发票冲减原记帐凭证,2. 按实收金额借记“银行存款”科目,按新出具发票价款贷记“产品销售收入”科目,按其增值税额贷记“应交税金—应交增值税(销项税额)”科目;购货单位如果购入货物后已经记帐,在折扣期内支付货款的同时应提交折让证明单,销货方应按折让金额向购买方出具红字专用发票,以红字专用发票的存根联、记帐联作为本单位扣减当期销项税额的凭证,这种情况的帐务处理是:按实收数额借记“银行存款”科目,按原发票价税合计金额贷记“应收帐款”科目,按红字发票的销售税金以红字贷记“应交税金—应交增值税(销项税额)”科目,按红字发票折让价款数额以红字贷记“产品销售收入”科目,仍以前述业务为例,销货方在折扣期限内收款业务的帐务处理如下:

借:银行存款 10 530

贷:应收帐款 11 700

产品销售收入 1 000

应交税金—应交增值税(销项税额) 170

以上会计分录以红字冲减销售收入和销项税额,可以调整原来多记的销售收入和销项税额,真实反映该项业务的净收入和净销项税额。至于超过折扣期限收取货款业务,由于不存在冲减销售收入和销项税额问题,所以核算较为简单,可以按价税合计数额直接借记“银行存款”科目,贷记“应收帐款”科目。

## 二、购进货物的溢余或短缺业务的核算

企业在购进货物过程中,由于种种原因,有时会发生溢余,有时会发生短缺,对购进货物中发生的溢余或短缺业务,应查明原因后,分别具体情况处理:

1. 属于供货单位多发或少发货出现的溢余或短缺,企业购进货物后,根据结算帐单如果已经支付了货款,在货物验收时却发现了溢余或短缺,经查明如果为供货单位错发货物原因所致,应及时与供货单位取得联系,如果是多发了货物,企业决定购入,应向供货单位索取有关发票,并补付货款,同时补记货物采购成本和这部分货物的增值税进项税额;如果发生了少发货物,应要求供货单位予以补发,如不能补发,应要求其退回短缺货物所付的价款,同时向供货单位索取少发货物的红字发票,据此调整货物采购成本和增值税的

进项税额。

2. 属于自然溢余或短缺。企业验收购进的货物时,如果发生的溢余或短缺属于自然原因所致,不应再调整货物采购成本和增值税的进项税额,这种情况一般只影响购进货物的单位成本。

3. 属于运输部门责任造成短缺。由于运输单位责任导致购货短缺,应向运输单位索取赔款,在发现货物短缺时,按短缺货物价款借记“待处理财产损溢”科目,按实收货物金额借记“材料采购”科目,按发票上的税款借记“应交税金—应交增值税(进项税额)”科目,按发票上价税合计数额借记“银行存款”等科目。待确定应向运输单位索取赔款时,再将短缺货物价款及其对应的进项税额一并转出,即借记“其他应收款”科目,贷记“待处理财产损溢”科目,贷记“应交税金—应交增值税(进项税额转出)”科目,应该指出的是会计上进行这种处理,意味着应向运输单位索取短缺货物的含税价款,所以在计算应交增值税时,这部分短缺货物的进项税额不能再进行抵扣。

4. 属于非正常损失。购进货物发生了非正常损失,按税法规定其进项税额不得从销项税额中抵扣,但是由于购进货物时,该项税额已记入了进项税额,所以这部分税款在发现损失后应先转作待处理财产损失,即借记“待处理财产损溢—待处理流动资产损失”科目,贷记“应交税金—应交增值税(进项税额转出)”科目,贷记“原材料”等科目。待确定为非正常损失后,再转作营业外支出列支,即借记“营业外支出”科目,贷记“待处理财产损溢”科目。

## 三、在产品、产成品发生非常损失的会计处理

企业在生产经营过程中,如果对在产品或产成品进行清查发现了盘亏,应先将盘亏损失列入待处理财产损失,待确定为非正常损失后,再将损失转入营业外支出。按照税法规定,非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物,其进项税额不得从销项税额中抵扣,但由于这部分货物购进时计算了进项税额,所以非正常损失的在产品、产成品所耗用购进货物的进项税额应予以转出。在实际工作中在产品或产成品实际消耗的购进货物往往是难于计量的,这种情况下,企业应经有关部门批准按定额成本或计划成本和增值税率确定这部分货物的进项税额,并根据这个确定数额借记“营业外支出”,贷记“应交税金—应交增值税(进项税额转出)”科目。

责任编辑 宋军玲