

如实反映增值税 “先征后退”企业 当期盈亏的探讨

李筱伦 蒋咸喜



国有、集团商业企业批发肉、禽、蛋、水产品和蔬菜业务,过去享受免税照顾,从1994年1月1日起则实行增值税“先征后退”。这样虽然并没有增加企业税负,但由于受税务先征税而财政后退税和进项税额超前抵扣的影响,致使企业按增值税会计处理帐务,出现反映盈亏失真的问题。这个问题亟待解决,本文在此作些探讨。

一、实行增值税核算前后的盈亏差异

实例:某肉食购销部1月份购进猪副产品500吨,货款200万元(进项税额扣除率10%,进项税额20万元)。按销售量少于购进和销售量大于(或等于)购进两种情况,分别处理如下:

(见表23页)

帐务处理表明:无论商品销售量小于购进,还是商品销售量大于或等于购进,同一业务按增值税会计处理比按过去免税会计处理,当月反映的利润都要少。其原因有二:一是税务当月征收税款而财政没有当月退

税,企业未收到财政的退税款就不能如期反映所得。二是鲜活商品季节性购大于销不可避免,而出现本期进项税额超前抵扣。〔本月进项税额超前抵扣的销项税额=本月商品购进成本-本月商品销售成本)×进项税额扣除率=(180万元-144万元)×10%=3.60万元〕本月商品购进大于销售100吨,金额36万元,在购进作帐务处理时,实行价税分离,进项税额已超前抵扣了销项税额3.60万元,也就是本月少反映了应纳税额,对于退税企业即当月少反映了经营所得3.60万元。

二、如实反映盈亏的会计处理方法

增值税“先征后退”企业要如实反映当期盈亏,必须将当期应退税款和当期进项税额超前抵扣的销项税额作当期损益处理。

(一)在商品销售量小于购进时,当月进项税额超前抵扣作待摊挂帐,并在“应交税金—应交增值税”明细科目下设“进项税额超前抵扣”专栏核算。

1. 本月进项税额超前抵扣,作分录:

表 1

会计事项		增值税制下的会计处理	原免税业务会计处理
销售量少于购进	销售猪副产品 400 吨, 含税销售额 240 万元(税率 13%)	1. 计算本月利润和应交税金 本月利润(毛利) = 商品销售收入(不含税) - 商品销售成本(不含税) = 240 万元 ÷ (1 + 13%) - 400 吨 × 0.36 万元/吨 = 212.39 万元 - 144 万元 = 68.39 万元 本月应交税金 = 本月销项税额 - 本月进项税额 = 240 万元 ÷ (1 + 13%) × 13% - 20 万元 = 27.61 万元 - 20 万元 = 7.61 万元	本月利润(毛利) = 商品销售收入(含税) - 商品销售成本(含税) = 240 万元 - 400 吨 × 0.40 万元/吨 = 240 万元 - 160 万元 = 80 万元
	2. 成果对比	同一业务, 按增值税会计处理比按过去免税业务处理, 当月少反映利润(毛利) 11.61 万元	(同左)
销售量大于或等于购进	销售猪副产品 500 吨, 含税销售额 300 万元(税率 13%)	1. 计算本月利润和应交税金 本月利润(毛利) = 300 万元 ÷ (1 + 13%) - 500 吨 × 0.36 万元/吨 = 265.49 万元 - 180 万元 = 85.49 万元 本月应交税金 = 300 万元 ÷ (1 + 13%) × 13% - 20 万元 = 34.51 万元 - 20 万元 = 14.51 万元	本月利润(毛利) = 300 万元 - 500 吨 × 0.40 万元/吨 = 300 万元 - 200 万元 = 100 万元
	2. 成果对比	同一业务, 按增值税会计处理比按过去免税业务处理, 当月少反映利润(毛利) 14.51 万元	(同左)

借: 待摊费用——进项税额超前抵扣 3.60 万元

贷: 待摊费用——进项税额超前抵扣

贷: 应交税金——应交增值税(进项税额超前抵扣) 3.60 万元

(二) 增值税“即征即退”的帐务处理

- 调整后, 本月应交税金 = 本月销项税额 - (本月进项税额 - 本月进项税额超前抵扣)
 = 27.61 万元 - (20 万元 - 3.60 万元)
 = 11.21 万元

国发(1994)23 号文已明确实行“即征即退”。笔者认为: 在财政退税前, 可视同企业的债权, 对财政应退税款, 按权责发生制, 列作当期损益, 在“营业外收入”科目下设“退税收入”明细科目核算。

- 将当月“应交税金”科目贷方余额, 列作当月损益(表 2)

- 待以后月份, 商品销售大于购进时, 作分录:

借: 应交税金——应交增值税(进项税额超前抵扣)

表 2

会计事项	销售小于购进(“应交税金”调整后贷方余额 11.21 万元)	销售大于或等于购进(“应交税金”贷方余额 14.51 万元)
(1) 财政退税前	借: 其他应收款——财政应退税 11.21 万元 贷: 营业外收入——退税收入 11.21 万元	借: 其他应收款——财政应退税 14.51 万元 贷: 营业外收入——退税收入 14.51 万元
(2) 结转利润	借: 营业外收入 11.21 万元 贷: 本年利润 11.21 万元	借: 营业外收入 14.51 万元 贷: 本年利润 14.51 万元

- 缴纳税款, 作分录:

借: 银行存款

借: 应交税金——应交增值税(已交税金)

贷: 其他应收款——财政应退税

贷: 银行存款

(三) 财务成果。本月利润 = 销售毛利 + 应退税收入(表 3)

- 收到财政退税款, 作分录:

入(表 3)

双倍余额递减法下 应提折旧额的计算

李 龙

自1993年7月1日执行新的企业财务制度起,符合条件的企业可以对其所使用的机器设备,采用双倍余额递减法提取折旧。目前已发行的各种培训教材、统编考试复习资料及有关刊物(以下统称“现行教材”)等列出的双倍余额递减法计算公式为:

年折旧额 = 期初固定资产帐面折余价值 × 双倍直线年折旧率

笔者认为:这一按年计算折旧额的方法是不确切的。

根据《工业企业财务制度》(以下简称“制度”)规定,采用双倍余额递减法计提折旧的企业应按下述公式,按月计提,计算公式如下:

$$\text{年折旧率} = \frac{2}{\text{折旧年限}} \times 100\%$$

$$\text{月折旧率} = \text{年折旧率} \div 12$$

$$\text{月折旧额} = \text{固定资产帐面净值} \times \text{月折旧率}$$

所以计提折旧时,必须以月折旧率为准,按月计提,而不是以年折旧率为准,按年计提。

那么,怎样才能作到既符合《制度》规定、又正确而

迅速地计算出双倍余额递减法下某项固定资产的年(或一定期间)折旧额呢?笔者应用数学原理,研究出了几个有关双倍余额递减法下折旧额的计算公式,现结合例题予以介绍。

资料:某设备原值为80000元,预计使用5年。要求采用双倍余额递减法求该设备正常使用至到期前两年的有关折旧额。

1. 根据资料首先求出以下数据

$$\text{年折旧率} = \frac{2}{5} \times 100\% = 40\%$$

$$\text{月折旧率} = 40\% \div 12 = 0.033$$

双倍余额递减法下,每月计提的折旧额都应以一个固定比率(即公比)逐月递减,并构成一个等比数列。设其公比为q,月折旧率为f,则:

$$q = 1 - f = 1 - 0.033 = 0.967$$

2. 任意一个月份折旧额的计算

设:固定资产原值为a,固定资产投入使用后的任意一个月份次序为n,折旧额为S,则任意一个月份折旧额(S_n)为:

表3

会计事项	增值税制下的本月利润	原免税会计处理下的本月利润
(1)销售小于购进	68.39万元 + 11.21万元 = 79.60万元	80万元
(2)销售大于或等于购进	85.49万元 + 14.51万元 = 100万元	100万元

由此可见,无论商品销售小于购进,还是商品销售大于或等于购进,增值税“先征后退”企业按本会计处理方法,当月所反映的盈亏与按过去免税会计处理所

反映的当月盈亏基本一致。笔者认为,增值税“先征后退”企业采用这种会计处理办法,盈亏反映真实,是可行的。

责任编辑 周文荣