

一般纳税人增值税的会计核算及错弊甄别

杨洪涛(副教授)

(云南师范大学商学院 昆明 650106)

【摘要】 增值税是我国最大的税种,其收入直接影响中央财政收入和地方财政收入,所以正确计算和缴纳增值税的重要意义不言而喻。本文基于一般纳税人存在大量增值税偷漏税的现实,指出了增值税一般纳税人应如何正确核算增值税及有关增值税的错弊甄别,以飨同仁。

【关键词】 一般纳税人 增值税 会计核算 错弊甄别

一、增值税一般纳税人会计核算

1. 掌握相关账户的设置。增值税一般纳税人核算增值税需要设置两个明细分类账户:

(1)“应交税费——应交增值税”账户,该明细账户用于增值税的日常核算,非常重要。由于增值税明细分类账页选用的是借贷方多栏式明细分类账页,所以,除了清楚二级明细外,还要分清三级明细即借方的进项税额、已交税金、转出少交增值税和贷方的销项税额、进项税额转出、出口退税、转出多交增值税等各个专栏应核算的具体内容。因为当月应交未交或多交的增值税都转入“应交税费——未交增值税”明细账户了,所以,该明细账户的期末余额一般为零。例外情况只有一种,那就是当期进项税额大于销项税额,导致当期的进项税额尚未抵扣完,这种情况下不用转出,应留待下月继续抵扣。

(2)“应交税费——未交增值税”账户,该明细账户主要是用于月末结转当月少交或多交的增值税以及补交增值税。所以,要注意的是,如果是交当期应交的增值税,就用“应交税费——应交增值税(已交税金)”账户,如果是补交以往期间的增值税,就用“应交税费——未交增值税”账户。

2. 正确识别会计核算中常见的错弊。一般在增值税上出现错弊,主要原因不外乎就是企业想延缓或减少纳税甚至偷税漏税,所以,错弊主要表现在销项税额虚减或隐瞒,进项税额确认提前或虚高以及不确认进项税额转出。具体情况归纳如下:

(1)满足收入确认条件的赊销业务发生后,有的企业为了延缓纳税,只反映商品发出,而不开销售发票,不确认销售收入,不计算增值税;有的企业将从买方获得的价外收入将其拆分,不计入销售额,不计算销项税额;而有的企业为了虚高利润先虚构赊销,再将其已确认的增值

税销项税额转销。

(2)包装物随产品出售,但单独计价时,有的企业为了隐瞒收入,少交税,所以不确认“其他业务收入”实现,也不计算销项税额。

(3)因出租或出借包装物收取押金后,租借方逾期未归还时,本应将“其他应付款”转销并确认“其他业务收入”实现和计算销项税额,但有的企业为了减少纳税,选择长期挂账。

(4)采用“预收账款”制造错弊。即使销售已经完成,已满足收入确认的条件,但企业为了延缓甚至减少纳税,就采取长期挂“预收账款”账户的办法,既不确认收入实现也不反映应交的销项税额;有的企业是采用的预收货款的方式进行销售,发货时并不转销“预收账款”,也不确认收入实现和计算销项税额,而是长期挂“预收账款”,以此达到延缓纳税的目的。

(5)采用分期收款销售方式的,如果在合同约定的收款日期没有收到货款时,企业为了延迟纳税,就不确认“应收账款”增加,也不确认“主营业务收入”实现和计算销项税额。

(6)视同销售业务发生时,不管是有实质销售行为的,如用自产产品给职工发放福利、给股东发放股息红利、偿还债务等,还是没有实质销售行为的,如用自产产品对外捐赠、用于自建房屋、建筑物等,按照企业会计准则的规定,不管是否确认收入实现,都必须计算销项税额,但有的企业为了减少纳税,往往只按发出存货的账面成本计算,甚至不计算销项税额。另外,有的企业在将自产产品用于馈赠、广告宣传、社会公益、支付回扣等时,并不按视同销售处理,不确认销项税额。

(7)发生以旧换新业务时,有的企业不将其分别作为采购旧的和销售新的两笔进行会计核算,而是只做一笔

销售,而且销售收入的确认是用新产品的售价减去旧物的收购价的差额,这样做不仅冲减了收入,而且少计算了销项税额和企业所得税。

(8)发生以物易物业务时,有的企业不将其分别作为采购和销售两笔进行会计核算,而是只反映换入的资产增加换出的资产减少一笔分录就了事了,这样做的结果就是没确认销售收入,也不结转销售成本,影响了损益的计算和流转税及所得税的缴纳。

(9)提供对外加工业务的企业为了减少纳税,一是在提供来料加工业务时,对需要交纳增值税的,企业在计算增值税时只计算劳务收入的销项税额,而不将提供给委托方的补充材料和辅料确认为对外销售,不计算销项税额;二是企业提供材料并提供加工业务时,企业不反映材料销售也不计算销项税额,只计算提供劳务的销项税额。

(10)虽然自2009年1月1日起,我国已在全国范围内实行增值税转型改革,允许购进、接受捐赠、接受实物投资、自制以及改扩建和安装的生产经营用固定资产的进项税额在具有完税凭证的条件下可以抵扣销项税额,但仅限于现行增值税范围内的固定资产。根据财税[2013]37号附件一第二十二条规定,自2013年8月11日起,增值税一般纳税人若新购买摩托车、汽车、游艇,取得的增值税专用发票的进项税额,可不再区分是否自用,均可用于抵扣。等到固定资产出售时,则应根据购买时间是2009年1月1日前后分别处理,如果是2009年1月1日后购买的,而且单列过进项税额的,出售时应按17%计征增值税销项税额,增值税=含税售价/(1+17%)×17%,如果出售的是2009年1月1日之前购买的,则其进项税额没有单列过,就可以按简易办法计征,即按4%征收率减半征收增值税,增值税=含税售价/(1+4%)×4%/2。

(11)企业在进项税额问题上表现出的错弊就是想设法提前确认或虚高。企业除了采用虚构采购虚开增值税发票这种最严重的造假外,还有一些常见的错弊,如:企业外购货物,已单列进项税额后出现退货时,就不冲减进项税额,以此达到虚高进项税额的目的;外购货物时,虚高运输费,直接导致进项税额虚高,进而多抵扣销项税额,因为税法规定只有专门用于非应税项目和免税项目等的固定资产的进项税额才不得抵扣,其他混用的固定资产都是可以抵扣的,所以有的企业为了多抵扣销项税额,就将专门的混进混用的;接受投资、接受捐赠、因非货币性交易换入、因被投资企业采用实物资产分红等情况导致企业存货增加时虚高相应的进项税额等。

(12)进项税转出的错弊,主要表现在已单列在借方的进项税额已经不能满足抵扣销项税额的条件时,应将其转出却仍然不从贷方转出,导致进项税额虚高,从而减少纳税。如:将外购商品作为非货币性福利发放给职工时,

有的企业就不将原已确认的进项税额转出,导致减少纳税,同时虚减“应付职工薪酬”以及相应的资产、成本、费用;税法规定房屋、建筑物不管是否用于生产经营都不能抵扣进项税额,用于机器设备类的固定资产在建工程的可以抵扣,而用于不动产的固定资产在建工程的不得抵扣进项税额,但是,有些企业在自建房屋、建筑物以及不动产的固定资产在建工程领用已单列进项税额的货物时,只将外购货物的买价和采购费用结转转入上述资产账户,却不将其进项税额转出,导致减少增值税和资产下降,而且还会影响未来多个会计期间的损益计算和企业所得税的缴纳;企业不管是什么原因导致发生的损失都不考虑进项税额的问题,可事实上,只有因自然灾害导致损失的进项税额才准予抵扣,如果已经抵扣的也不必做进项税额转出,但因企业管理不善导致的被盗窃、丢失、霉变等损失的货物的进项税额是不能抵扣销项税的,应该确认进项税额转出。

二、一般纳税人应交增值税的错弊甄别

对应交增值税进行错弊甄别的主要目的就是审查被审计单位在应交增值税的会计核算过程中是否存在错误和舞弊行为。如果是舞弊行为,一般会加以掩饰,则不太容易被发现;如果是错误,则相对容易被发现。但不管是错误还是舞弊,其主要表现无非就是通过不正当的手段偷逃漏税,或为他人偷逃税提供方便。由于“应交税费——应交增值税”科目选用登记的是借贷方多栏式明细账,所以在审计时,应加强对应交增值税各专栏的审查和分析。

1. 对企业所处环境和自身基本情况进行分析。一般包括国家甚至全球大环境经济运行状况、企业所处行业的现状及发展趋势、企业在所处行业的位置及影响力;企业在前后会计期间重大方面的变化趋势;企业自身的竞争手段及经营策略;企业的组织结构及高级管理人员的能力及创造力等多个方面。根据上述情况可以大致判断企业收入及增值税的纳税规模。

2. 对销项税额的错弊甄别。

(1)审查对外销售业务,尤其是赊销业务,审查企业是否及时确认销售收入实现并计算销项税额。因为是以完整性为目的的审查,所以应采用顺查法,将产品出库单—销售发票—银行收款通知单—销售明细账—主营业务收入明细账—增值税明细分类账—增值税纳税申报表进行核对,看是否存在故意漏记、拆分、少计收入,压缩销项税额的情况。检查企业已审期间是否确认过价外收入,随同产品出售的包装物是否可能单独计价,如果有,则应检查本期是否与上期一致,是否在主营业务收入确认的同时确认有“其他业务收入”和销项税额,是否将“其他业务收入”混入“营业外收入”,从而隐瞒销项税额。询问企业

是否存在以物易物和以旧换新业务,结合存货明细账,采用逆查法来审查企业是否按销售和采购两笔业务分别进行核算。检查资产负债表中的“其他应付款”项目,确认企业是否存在早已逾期,但仍然挂账,不及时确认“其他业务收入”实现和计算“应交税费——应交增值税(销项税额)”的情况。询问车间残次品、废品及边角残料的处理情况,核实企业是否存在将上述收入不计算销项税额,而是直接冲减“生产成本”、“制造费用”或确认为“营业外收入”的情况,审查时,应注意检查“制造费用”和“营业外收入”的明细设置。

(2)审查自产自用产品业务。如企业进行产品推介时,是否将产品用于对外捐赠、社会公益和广告宣传等,如果存在,就应核实是否按视同销售业务进行会计核算,有无直接将库存商品的减少对应损失或期间费用的增加;先通过实地观察来判断企业是否存在自建房屋、建筑物以及固定资产的在建工程项目,再通过询问来判断企业是否存在用自产产品发福利、发股息红利和偿还债务等情况,然后再根据产品出库单上显示的领用部门或人员来判断上述项目是否领用了企业自产产品,是否按视同销售进行了会计核算,审查时要结合“在建工程”、“应付职工薪酬”、“应付股利”和“应付账款”等账户进行;在询问的基础上结合资产负债表中长期股权投资的增加和利润表中营业外支出的增加来判断企业是否存在用库存商品等存货进行对外投资和对外捐赠情况,用逆查法确定其账务处理是否有误。

(3)审查受托加工等提供劳务业务。要根据企业往常情况来判断,企业在提供劳务过程中,是否需要企业提供原材料、辅助材料等,提供的这些材料是否与提供劳务分开确认,是否将其单独确认为销售实现,审查时,要注意企业的收入构成,要检查提供劳务收入和销售收入的比例是否合理,要核实委托单位是一般纳税人还是小规模纳税人,而且还要将增值税纳税申报表与委托加工合同核对,检查是否存在少记、漏记收入,少计算增值税的情况。

3. 对进项税额的错弊甄别。销项税额主要是完整性审查,而进项税额是真实性、合法性审查。

一是要核实外购货物的真实性,核实企业是否存在虚构采购虚高增值税进项税额的情况,审查时,应结合生产和销售规模,要结合企业前后存货周转率的变化以及企业实际发生的运杂费的高低来判断,如果是虚构采购,那一般会呈现出采购多,但采购费用却偏低,两者的比例完全不合理。所以在审查时,可以通过检查“应付账款”账户来核实,因为虚构外购存货一般是先挂“应付账款”账户,等过段时间后再将其视为无法偿还的债务确认为“营业外收入”;如果虚构存货采用的是现购方式,

则一般是先通过有关联关系企业的账户将款项转出,等过段时间再转回企业的“小金库”或者被少数不法分子贪污。

二是要核实企业是否将不应单列的进项税额单列了,如采购工程物资时,外购产品用于非应税项目、免税项目和职工福利时。

三是检查除了外购方式外,采用其他方式增加的存货的进项税额是否正确,如通过接受投资、接受捐赠、采用非货币性交易方式、被投资单位分红等转入存货资产的进项税额计算是否正确。审查时,可根据其对应账户来核实,即检查“实收资本/股本”、“递延收益”、“营业外收入”、“投资收益”等账户来进行。

四是检查采购免税农产品确认的进项税额是否正确。因为免税农产品的进项税额是根据外购农产品的买价乘以折扣率13%计算得出的,所以其进项税额是否正确,关键取决于外购农产品的买价确认得是否合理。审查时,就要根据季节和市场行情来加以判断。五是检查企业承担的运输费的进项税额计算是否正确。这个需要审查运输费结算单据是否真实,票据上所列的运费金额是否合情合理,选用的扣除率是否合法等来判断,要注意的是,运输费并不包括杂费,否则就虚高了进项税额。

4. 对进项税转出的错弊甄别。该专栏的内容不多,一般应重点关注企业是否存在自建房屋、建筑物等工程项目领用外购存货和外购存货遭受管理不善而受损等情况。要审查进项税额转出的原因是否符合规定,金额和账务处理是否正确等。要注意的是,应正确区分进项税额转出和销项税额的不同,如果是进项税转出,那一定是外购后没有经过加工、没有增值的存货,而销项税额一定是外购存货经过了加工,得到了增值。

5. 还要关注企业是否存在为其他一般纳税人或小规模纳税人偷逃税提供方便。如果存在这种情况,那企业开出虚假销售发票时,其会计核算与正常销售一样,但会呈现异常现象,如采用的结算方式往往是现金居多;付款单位与发票上显示的购货单位不一致等。

综上所述,如果在审计过程中,发现有外购货物却没发生相关的采购费用;产品成本明显比前期高不少;产品成本构成结果异常;每年都会将无法偿还的应付账款转销并确认为营业外收入;偿还应付账款时,实际收款单位与应付账款明细账不一致;与同行业其他增值税一般纳税人相比,其增值税税负明显偏低等异常情况时,就应核实企业是否存在主观上或客观上偷逃漏税,导致国家税收流失等行为。

主要参考文献

刘妹威.上市公司虚假会计报表识别技术.北京:机械工业出版社,2013