

政府会计制度下增值税会计处理的研究

王红锋

(中国科学院长春光学精密机械与物理研究所, 吉林 长春 130000)

摘要:新政府会计制度基本建立了行政事业单位的会计框架,对会计核算、财务管理和内部控制产生了重要影响。基于这一背景,本文对新政府会计制度下的增值税会计处理方式进行研究,并分析增值税会计处理中存在的难点,从而提出针对性的建议。

关键词:新政府会计制度;增值税;会计处理

在传统的会计模式中,会计部门对经济事项的确认、计量与报告主要以收付实现制为基础,这种方式能够反映行政事业单位主体年度预算执行的结果。随着社会经济的发展,传统会计模式已经无法有效反映行政事业单位的资产、负债与成本情况。新政府会计制度要求各单位主体以“双基础”为依据开展会计处理,要求将增值税的销项税额、进项税额与缴纳的税额均纳入预算会计核算。在“平行记账”的模式下,会计人员开展的增值税处理还存在一定问题,如会计系统功能不完善、双基础会计处理存在差异等。因此,在这种情况下,开展新政府会计制度下增值税会计处理的研究具有十分重要的现实意义。

一、新政府会计制度的实施

政府会计制度指的是对政府财政收支的数目、性质、用途、关系、过程进行全面而准确地记录与整理的程序和方法,是预算执行情况客观且直观的反映^[1]。长期以来,我国政府会计制度以收付实现制作为核算基础,但随着财政体制改革,收付实现制已经无法完整履行财务反映职能,因而我国财政部门在总结传统预算会计优劣的基础上,创造性地构建了“财务会计和预算会计适度分离并相互衔接”的新会计核算模式^[2]。

“适度分离”是指适度分离政府预算会计和财务会计功能,决算报告和财务报告功能,全面反映政府会计主体的预算执行信息和财务信息。“适度分离”具体体现在三个方面:第一是实现了“双功能”,在同一会计核算系统中实现财务会计和预算会计双重功能,通过资产、负债、净资产、收入、费用五个要素进行财务会计核算,通过预算收入、预算支出和预算结余三个要素进行预算会计核算;第二是实现了“双基

础”^[3],财务会计采用权责发生制,预算会计采用收付实现制,国务院另有规定的,依照其规定执行;第三是实现了“双报告”,即通过财务会计核算形成财务报告,通过预算会计核算形成决算报告。

二、一般纳税人和小规模纳税人的划分

根据中华人民共和国财政部和国家税务总局印发的《关于统一增值税小规模纳税人标准的通知》,增值税小规模纳税人标准为年应征增值税销售额500万元及以下。对于年应征增值税销售额500万元以上的确定为一般纳税人,其他个人确定为小规模纳税人。同时,对于非企业性质的单位,如行政事业单位等,可以选择按照小规模纳税人缴纳增值税。一般纳税人和小规模纳税人开具的增值税发票类型、采用的增值税税率,以及应纳税额的计算方法方面存在较大差异。举例来说,一般纳税人当前应缴纳的增值税应为当期销项税额与当期进项税额的差额,而小规模纳税人应纳税额的计算方法是应税销售额与征收率的乘积。

三、一般纳税人的增值税会计处理

(一)取得资产或接受劳务的会计处理

在采购资产或者接受劳务时,行政事业单位应按照规定计入成本费用和资产的金额计算增值税^[4]。举例来说,某行政事业单位属于一般纳税人,采购某科研设备花费200万元,取得增值税专用发票,发票税额为26万元。则在财务会计模式下,此行政事业单位应借记“固定资产”“应交税费——应交增值税(进项税额)”,贷记“银行存款/零余额账户用款额度”;同时在预算会计模式下应以固定资产价税金额为基础,借记“事业支出”,贷记“资金结存”^[5]。如果此行政事业单位对固定资产的质量不满意,可以申请退

货,如获得的增值税专用发票已经经过认证,行政事业单位可以根据税务机关开具的增值税专用发票作出购入固定资产的相反会计分录。

根据2019年发布的《关于深化增值税改革有关政策的公告》,纳税人取得不动产或者不动产在建工程的进项税额不再分2年抵扣,因此,行政事业单位在购进在建工程时,应借记“在建工程”“应交税费——应交增值税(进项税额)”,贷记“银行存款/零余额账户用款额度”。在预算会计模式中,行政事业单位应借记“事业支出或者行政支出”,贷记“资金结存”等。

当税法规定行政事业单位发生的采购业务进项税额不得抵扣资产或者服务,或者购入的资产和服务用于简易计税方法时,其进项税额按照规定不能从销项税额中抵扣。行政事业单位在取得增值税专用发票时,应借记“在途物资/业务活动费用”等,“应交增值税——待认证进项税额”,贷记“银行存款”等。在税务机关认证为不可抵扣进项税额时,行政事业单位应借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”,贷记“应交增值税——待认证进行税额”,借记“业务活动费用”等,贷记“应交增值税——应交税金(进项税额)”。在预算会计模式下,行政事业单位在采购物品时,应借记“事业支出”等,贷记“资金结存”等。

(二) 销售资产或者服务的增值税会计处理

行政事业单位销售资产或者服务应按照应收或者已收的金额核算进项税额。在财务会计模式下,单位应按照收到的款项,借记“银行存款”,贷记“事业收入或者经营收入”“应交税费——应交增值税(销项税额)”。在预算会计模式下,单位应借记“资金结存”等,贷记“事业预算收入”等。

行政事业单位在转让金融商品时,应按照转让金融商品的差额计算缴纳增值税。如果转让金融商品产生收益,单位应借记“投资收益”,贷记“应交税费——转让金融商品应交增值税”。当转让金融商品产生损失时,则应该做出相反的会计分录。当单位缴纳增值税时,应借记“应交税费——转让金融商品应交增值税”,贷记“银行存款”等。在预算会计模式下,行政事业单位应在缴纳增值税时,借记“投资预算收益”,贷记“资金结存”等。

在月末,行政事业单位应转出多交或未交的增值税。举例来说,行政事业单位月末有50万元的未

交增值税,那么应借记“应交税费——应交增值税(转出未交增值税)”,贷记“应交税费——未交增值税”。

四、小规模纳税人的增值税会计处理

一般而言,小规模纳税人增值税的征收率为3%,小规模纳税人在销售外购的不动产时,可以取得的全部价款与增值税税额的合计数,减去不动产购置原价后的余额作为销售额,行政事业单位应按照5%的征收率计算增值税额。小规模纳税人发生应纳税行为,应按照销售额和征收率计算缴纳增值税,其公式如下:应纳税额=销售额(不含税)×征收率。

小规模纳税人出租资产的会计处理比较简单。举例来说,行政事业单位于2019年1月收到门面房的租金收入80万元,按照规定应上缴财政。事业单位应借记“银行存款”,贷记“应缴财政款——行政事业单位国有资产出租、出借收入”。行政事业单位在计提增值税税金时,计算方式为 $800\,000 \div 1.05 \times 5\% = 38\,095.23$ 元,应借记“应缴财政款——行政事业单位国有资产出租、出借收入”,贷记“应交增值税——代扣代缴增值税”,当行政事业单位缴纳增值税税金时,应借记“应交增值税”,贷记“银行存款”。应缴财政款项不属于纳入部门预算管理的项目,因此在预算会计中不作处理。

五、新政府会计制度下增值税会计处理的应用难点

在新政府会计制度下,以权责发生制作为基础进行增值税会计处理已经非常成熟,但在预算会计模式中还存在应用方面的问题。当前,增值税会计处理中存在的难点主要体现在三个方面。首先,会计系统的会计功能还不完善,容易给会计人员带来工作压力。举例来说,行政事业单位一般是以月为单位计算缴纳增值税,缴纳增值税时会借记“应交增值税”,贷记“银行存款”,但是目前的会计信息系统尚不能显示财务会计对应的预算项目信息,使得会计人员进行预算会计处理时需要查询相关的财务会计项目信息,这一过程涉及大量的人工操作环节,容易引发会计处理失误。

其次,项目预算管理存在一定困难。预算会计是以收付实现制为基础的,该制度能够有效反映事业单位预算执行的状况,能够真实反映事业单位预算资金的取得、使用和结余情况,既能够避免预算收入的虚增,也能避免预算支出的无法实现,但就本质而言,增值税属于行政事业单位代扣代缴的款项,其最终流

向还是财政部门,因此,行政事业单位实际上并不具备对增值税的实际支配权,很难掌握应税项目的可用余额。与此同时,按照项目预算“以收定支”的原则,在某项目的经费未确认为收入的情况下,单位无法安排预算支出,因此,在未获得项目收入的情况下,行政事业单位无法从某项目的经费中确认增值税支出,只能事先设置项目预算。

最后,平行登记模式下产生的差异问题。在新政府会计制度中,行政事业单位需要进行账务的平行登记。其中,财务会计涉及资产、负债、净资产、收入与费用五个要素,而预算会计涉及预算收入、预算支出、预算结余三个要素,二者在会计处理的逻辑方面存在较大差异。在财务会计模式中,行政事业单位需要按照销项税额和进项税额的差额冲减“应交增值税”科目,而预算会计则应将其确认为预算支出。可见两种会计处理模式会造成核算之间的永久性差异,且此差异并不会在未来消除。

六、新政府会计制度背景下完善增值税会计处理的对策

第一,加强会计信息系统建设。事业单位应基于“业财融合”理念开展会计信息系统建设。一方面,行政事业单位应积极落实国家有关预算管理一体化的要求,将统一的预算管理规则与逻辑嵌入信息系统,以此实现各信息系统技术标准与数据口径的统一。同时,行政事业单位可以与外部信息系统供应商建立合作关系,就当前会计信息系统存在的技术漏洞制订针对性改进方案。另一方面,行政事业单位应基于财务会计与预算会计规则统一的目标,积极开发会计核算系统功能,并与第三方技术机构合作打造预算会计与财务会计凭证相互联动的功能模块。此外,行政事业单位还要加强信息系统的安全机制建设,基于信息系统的固有风险加强防拦截系统建设,通过做好数据备份,严格设置各个岗位的数据操作权限防止出现会计数据泄露或被窃取的风险。

第二,实行税额分拆模式。税额分拆指的是在预算会计模式下实现收入、支出与增值税的相互分离,

以实现增值税归属项目的查询和追溯。行政事业单位应将增值税税额从应税项目中拆分出来。一方面,行政事业单位可在预算收入科目下设置“应交增值税”明细科目,该科目与财务会计模式下的“应交税费——应交增值税(销项税额)”相互对应。同时,行政事业单位可在预算支出项目下设立“应交增值税”明细科目,该科目与财务会计中的“应交税费——应交增值税(进项税额)”,并在预算会计模式下设置收入与支出的明细科目,可直接将增值税看作收支进行核算。举例来说,某设计院在收到项目经费30万元时,在预算会计模式下,可借记“资金结存”,贷记“事业预算收入”“事业预算收入——应交增值税”,这种处理方式实现了财务会计与预算会计具体科目的对应,便于对比且易于理解。

七、结语

新政府会计制度是促进行政事业单位制度改革的必然条件,也是提升国家治理体系能力的关键决策。新政府会计制度的应用会对行政事业单位的增值税会计处理产生重要影响,但在实践中,行政事业单位的增值税会计处理还存在一系列问题,如两种会计处理模式存在永久性差异、项目管理方面存在难度、会计系统智能化水平不足等。本文从多个角度提出了针对性对策,如加强会计信息化建设、实现税额分拆核算模式等,期望本文的研究能够为行政事业单位完善增值税会计处理提供一定参考。

参考文献

- [1] 赵玉婷,冯丽霞,孙旭颖,等.政府会计制度下增值税业务核算问题与方法分析[J].质量与市场,2022(10):178-180.
- [2] 伦宗健.政府会计制度下增值税业务核算问题探讨[J].会计之友,2021(20):28-32.
- [3] 陈亚萍.政府会计制度下复翼财务系统增值税归集支付探析[J].财经界,2020(1):189-190.
- [4] 胡建旭.浅析事业单位政府会计制度中增值税业务处理[J].农业科研经济管理,2019(4):12-15.
- [5] 韩俊仕,许娟.政府会计制度下增值税“双分录”核算的难点分析[J].财务与会计,2019(22):64-66.