

供热企业增值税准确核算问题

■ 张 达

(滨州市公用事业集团有限公司, 山东 滨州, 256600)

目前,我国的民生水平得到了巨大的提升,而冬季供热无疑是十分重要的民生工程之一,能够让人民群众拥有更加优越的生活体验。供热企业是供热工程的主导企业,准确地核算增值税并享受增值税优惠政策,是供热企业更好地迎接挑战、实现可持续发展的必然选择。目前的税收政策下,供热企业需要每月转出增值税进项税额,然而供热企业的材料采购、经济收入等不可能完全保持每月均衡,每个月实际转出的进项税额与理论金额不一致,很可能产生一定的税收风险。在这种情况下,本文结合实际工作情况,对供热企业增值税准确核算问题进行了分析,并在此基础上提出了行之有效的增值税核算措施。

一、供热企业增值税准确核算问题

(一)原料采购进度不均衡

有关法律规定,按月核算不得抵扣的进项税额,在增值税进项税额转出计算公式中,计算基数是“当月无法划分的全部进项税额”。供热企业进项税额比较复杂,主要可以分成燃料动力采购、周期大修、日常维修、其他支出等几个部分,而煤炭采购又是其中最重要的部分。目前,我国北方地区的供暖期基本集中在11月至次年的3月,为了确保供暖期能够为居民提供正常的供热服务,供热企业往往需要在11月之前大批量采购煤炭并囤积,从而保证煤炭资源储备充足,避免供热过程中出现能源不足的问题。进入冬季以后,煤炭资源的价格会增长,一些供热企业为了节约成本,会选择在夏季采购煤炭,这确实保证了煤炭资源的储备效率,但是也在一定程度上导致了采购、生产、销售的不同步的问题,进而影响到增值税的核算工作。首先,在夏季或11月正式供暖之前,供热企业大幅度采购形成了大额进项税,但是在这个时期其并没有获得供热收入,进项税转出的金额较小甚至没有。其次,进入供暖期并获得大量经济收入的情况下,企业可抵扣进项税的金额反而相对较小,这影响了供热企业进项税的合理性,按照现行规定计算出来的进项税转出金额与实际应该转出的金额并不相符。除此之外,供热企业的大型设备较多,一般需

要在非供热期进行集中检修,在这个过程中,供热企业并没有进行销售或生产,按照规定公式可以不必转出进项税额,甚至大修支出发生的进项税可以一次性抵扣,此时如果仍然按月分摊计算转出当期进项税,则会影响到供热企业的正常发展。

(二)收入实现进度不均衡

在增值税进项税额转出计算公式的要求下,供热企业的分摊标准取决于免税销售额占全部销售额的比例。在实际的经营过程中,供热企业的销售收入主要可以分成三部分,分别是用户为了获得缴费优惠而提前进行缴纳的供热费用、供热期正常收取的收入、后期采取清欠措施追回的收入等。另外,在11月到次年3月份,需要供热服务的用户数量和供热面积都不是完全固定的,这会导致供热企业的收入出现一定的变化。不难看出,相比其他类型企业提供的服务,供热服务本身具有一定的周期性和变动性,供热企业成本费用的发生情况很难与收入确认在月份实现精准匹配。在这种情况下,企业仍然需要每个月承担一定的进项税,这存在一定的不合理之处。

(三)税收与会计之间的政策差异

通常来说,在缴纳供热费用的过程中,供热企业与用户会通过不同形式签定供热合同,合同的有效期从供暖期开始,到次年供暖结束为止。用户需要在正式进行供暖之前全额或分期缴纳供暖费用,而在税收和会计工作中,收入确定的时点存在一定的差异,这给核算工作造成了一定的影响。一些供热企业不考虑税收差异,直接根据会计核算的销售收入进行分摊,这导致了增值税进项税额转出金额计算错误的问题。首先,从税收的角度来看,我国关于增值税纳税义务发生时间的相关规定中指出,收取全部合同价款的结算方式属于以“直接收款方式销售货物”,供热企业需要在收取供暖费用当天确定销售收入,并为用户开具全额发票。在这种情况下,根据《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第三十八条第(一)款的有关规定,确认增值税销售收入的口径是销售额全额。其次,从会计的角度来看,供热企业和用户签订的合同并不是当天

就能履行结束的,而是需要在几个月后才能履行完毕。在这个过程中,供热企业收到用户预缴的供热费用时,往往会将其作为预收款项处理,并在此基础上进行后续的结转工作等。结合相关会计准则及供热合同的内容来看,企业可以在整个供热期内均匀分期计入收入,这与税收政策存在一定的冲突。

(四)现实核算水平不均衡

从实际情况来看,供热企业的所得税管理和财务会计核算工作都必须秉持着权责发生制的有关要求,换言之,本期已经实现的收入或费用,不论其款项是否已经收付,都应作为当期的收入或费用处理,而非当期收入或费用获得款项以后不能作为当期的收入或费用进行处理。结合有关规定来看,供热企业在与用户签订供热合同以后,需要根据合同中约定的条款,从供暖期开始确定收入,此时无论用户供热费是否已经完全支付,都必须要按照全额进行确认。然而,问题在于有许多供热企业在传统习惯或税收负担等方面因素的影响下,会选择按照“收付实现制”而非“权责发生制”的原则来确认收入。在这种情况下,用户如果按时足额地缴纳了供热费用,那么企业的收入确认时间点才能与会计准则及企业所得税法规定的收入确认一致。但是许多用户都存在妥善供热费用的问题,一些供热企业为了保证正常经营,只能在实际获得供热费用以后确认收入,这不符合有关的核算标准,此时按照税法规定的公式分摊计算应该转出的进项税额,往往也不够准确。在这些问题没有得到妥善解决的情况下,不同的供热企业得到的增值税核算结果必然有较大差异,这不利于企业自身发展,也不符合税收征管工作的有关要求。特别是在煤炭资源价格越来越高的今天,供热企业购进环节主要材料的税率高于销售环节产品的税率,这导致了一定的收支倒挂问题。在目前实行热电联产的电力企业当中,这样的问题依旧存在,导致企业除了不能正常享受税收优惠,还需要承担较重的税收负担。只有充分了解供热企业增值税准确核算问题,从实际情况出发,探究完善供热企业增值税准确核算的措施,才能让这一问题迎刃而解。

二、供热企业增值税准确核算问题完善对策

(一)统一存货成本的核算方式

目前,供热企业在增值税会计核算工作中,仍然沿用着价税双规制,这虽然符合我国有关法律法規的要求,但是与增值税中会计核算和会计内涵的一般规律存在冲突,很可能导致供热企业出现存货

成本核算的方法不统一等问题。要想彻底解决这个问题,企业就必须尽快落实价税分离模式,统一存货成本的核算方法,从根本上提升供热企业增值税核算的合理性。

(二)制定增值税会计准则

我国的税收工作起步比较晚,有关的制度内容还不够成熟,存在许多不足之处亟待解决。而西方发达国家的市场经济发展时间较长,在这方面积累了丰富的成功经验,在今后的发展中,我国企业可适当借鉴和学习国外的成功经验,并结合我国的实际情况,建立健全与我国增值税会计核算相适应的准则,以更加合理、更加科学的要求确保会计主体间的信息统一,解决供热企业存货成本核算问题。换言之,就是要重新看待和审视增值税会计核算问题,对现行增值税会计核算制度具体准则中存在的缺陷进行调整,推动供热企业增值税会计核算工作的发展。

(三)增加增值税的征税范围

除了采取上述两方面措施,相关部门还需尽快扩大增值税的征税范围,从而确保增值税抵扣链条的完整性,使我国增值税管理工作朝着更加标准、更加规范的方向发展。与此同时,相关部门还需要考虑到扩大增值税的征税范围可能带来的一系列影响,从多个角度考虑影响因素,严格遵守循序渐进的原则进行改革调整,保证征税范围的合理性。比如,相关人员可以从与抵扣链条完整性关联度高、货物交易密切相关的行业入手,要求其缴纳相关的增值税。供热企业也属于此类企业,因此有关部门可以从供热企业入手,平稳改革增值税。

(四)增加对营业税改征增值税认识

供热企业增值税的核算问题严重影响了企业的健康发展,要想解决这一问题,企业管理人员就必须从思想层面、理论层面了解“营改增”背景的意义和特征,只有这样才能在后续的增值税准确核算中取得应有的成果。在党和政府的正确领导下、在有关部门的不懈努力下,我国的税制改革目前已经取得了阶段性成果,而营业税改增值税则是其中的重中之重,有效解决了过去部分行业重复纳税的问题,保证了特殊行业的正常发展。从某种程度上来说,营业税改增值税完全符合我国现代化改革的要求,能够让我国税体系更加完善,对地方主体税种及税系的构建等也有一定的积极作用。在今后的发展中,增值税的宏观调控功能将会愈发缩减,而在组织财政收入方面的功能将会得到进一步提升。

（五）准确转出增值税进项税额

供热企业的经营模式有一定的特殊性，在进行增值税核算的过程中，也必然面临着一定的挑战。目前实行的增值税核算政策与供热企业的实际情况存在一定的冲突，只有采取行之有效的措施，准确转出增值税进项税额，才能保证供热企业增值税准确核算效果。结合供热企业增值税准确核算的实际情况来看，目前我国的增值税进项税转出政策确实存在一定的不合理之处，导致供热企业出现核算基础周期较短、计算转出与实际不符的问题。比如，在计算转出的过程中，企业需要按照月份进行均衡处理，但是供热企业的经营收入和具体支出在不同月份之间存在巨大的差异，这就影响了供热企业增值税核算的准确度。要想解决这个问题，企业就必须进一步扩展核算周期，从而消除不同月份各类波动因素的影响。目前比较常见的措施主要包括。第一，常规性措施，即借鉴实行增值税进项税额转出年度清算。企业可根据《增值税暂行条例》及《增值税暂行条例实施细则》的规定，将无法划分的全部进项税额作为基础，分摊计算年内各月应转出的进项税额，并在每年年末进行年度进项税额汇总工作，在此基础上遵守税法的有关要求，使用全年累计数据进行二次计算，达到提升年度清算准确度的效果。第二，突破性措施，即根据供热周期实行增值税清算工作。相比于常规性措施，这种措施具有更加合理、科学、准确的核算效果。具体来说，供热企业的主要经营业务往往存在跨年的特点，从11月到次年的3月都是合同履行期，因此可以秉持着年度清算的思维逻辑，改变公历年度的会计分期假设，将供暖期结束的时间点作为清算的时间，从而保证供热企业增值税的核算效果，提升进项税额转出金额的真实、完整和准确程度。

（六）加强可行性分析

上文提到了准确转出增值税进项税额的两种措施，其中，常规性措施与现在推行的税收政策比较相符，而突破性措施则更有实践应用价值。在实际工作中，一些地区的税务部门选择参照“营改增”行业年度清算的政策规定，允许供热企业进行年度清算，在保证国家税款收入稳定的基础上，避免了供热企业在非盈利期承担巨大的税负，实现了企业和国家的双赢。结合具体的改革情况来看，使用年度清算模式以后，供热企业因购进、生产、销售三个环节不同步而导致的进项税转出金额计算不准确问题得到了妥善解决。为了进一步解决突破性

措施中存在的问题，相关部门应尽快做好可行性分析，并分别从以下几方面入手，为供热企业增值税准确核算做出努力。首先，要想解决增值税核算问题，就需要尽快落实突破性措施。在践行年度清算的思维逻辑的过程中，供热企业的进项税转出金额与实际情况十分相近，也不会造成税费缴纳风险。其次，要考虑企业所得税核算问题。目前，供热企业的所得税汇算清缴截止时间为每年的5月31日，正是供暖期结束的时间点，因此企业可以结合供热期的实际收支数据等进行汇算清缴，并在此基础上按年度核算的财务数据进行调整，根据供热周期的实际情况申报企业应纳税的所得额。最后，在选用突破性措施处理供热企业增值税准确核算问题时，相关部门应对供热企业的实际增值税核算和纳税申报数据进行检查，避免出现供热企业核算结果不准确的问题，保证企业所得税年度报表、财务报表的数据与实际经营情况相符合。从实际情况来看，这样的改革措施确实能够保证供热企业纳税的稳定性，无论是企业、政府还是第三方机构，都能从会计报表和纳税申报表的数据当中明确供热企业的实际经营情况，这对于后续的管理控制有一定的积极作用。

三、结语

为了推动中国特色社会主义市场经济的进一步发展，党和政府提出了新一轮税制改革的相关要求，而对增值税进行调整，是税制改革的重中之重。供热企业的增值税会计核算中，始终存在征税范围狭窄、存货成本不统一等问题，这些问题影响了供热企业的长远发展。在这种情况下，采取制定增值税会计准则、增加增值税的征税范围、增加对营业税改征增值税认识、准确转出增值税进项税额等一系列措施，能够优化供热企业增值税准确核算问题，是未来供热企业发展的必然选择。

【作者简介】张达（1987—），男，山东滨州人，本科，滨州市公用事业集团有限公司，研究方向为集中供热、城乡水务、公共交通、城市垃圾清运，市政工程等项目的国有企业财务管理与核算。