



对消费型增值税会计核算问题的思考

湖南财经高等专科学校 冷琳

为扩大国内需求,减轻企业设备投资的税收负担,促进企业技术进步、产业结构调整和转变经济增长方式,自2009年1月1日起,我国将在全国所有地区、所有行业推行增值税转型改革,即在全国范围内真正实现生产型增值税向消费型增值税的转变。这将使我们原有的固定资产涉税会计核算发生较大改变。本文将从消费型增值税的角度对企业固定资产的会计核算问题进行探讨。

增值税转型试点区纳税人固定资产进项税额抵扣实施的是增量抵扣法,其基本操作要求是,纳税人当年准予抵扣的固定资产进项税额不得超过当年新增增值税税额,当年没有新增增值税税额或新增增值税税额不足抵扣的,未抵扣的进项税额应留待下年抵扣,纳税人有欠缴增值税的,应先抵减欠税。并且财政部、国家税务总局发布的《关于2005年东北地区扩大增值税抵扣范围有关问题的通知》(财税[2005]28号)明确规定,对纳入扩大增值税抵扣范围试点的纳税人发生的允许抵扣的固定资产进项税额,采用按新增增值税税额计算退税的办法,实行按季退税。因此试点企业应在“应交税费”科目下增设“应抵扣固定资产增值税”明细科目,并在该二级明细科目下增设“固定资产进项税额”、“固定资产进项税额转出”、“已抵扣固定资产进项税额”等三级明细科目。这样“应抵扣固定资产增值税”就与“应交增值税”一样,属于增值税核算的二级明细科目,并列于“应交税费”一级科目下,使得二级明细科目分类不清,实际操作繁琐并容易造成混淆。并且对大多数企业而言,固定资产采购业务并不经常发生,改变生产用途的情况更是少见,增值税明细科目的设置不必过于繁琐。因此,有必要对目前与增值税核算相关的会计科目进行改进。

一、问题的提出

只有增值税一般纳税人才能实行抵扣制度,才会涉及固定资产增值税的抵扣问题。增值税转型后,固定资产会计核算的主要变化体现在进项税额的确认方面,即取得固定资产时发生的增值税,原来是计入资产价值的,而增值税转型后将可以确认为进项税额进行抵扣。在确认进项税额时要把握两点:抵扣的范围和抵扣的时间。

1. 抵扣的范围。具体包括:①购进(包括接受捐赠和实物投资)固定资产;②用于自制(含改扩建、安装)固定资产的购进货物或应税劳务;③通过融资租赁方式取得的固定资产,凡出租方按照《国家税务总局关于融资租赁业务征收流转税问题的通知》(国税函[2000]514号)的规定缴纳增值税的;④为固定资产支付的运输费用。

考虑到可操作性,笔者认为只有企业2009年新增的固定资产才能纳入增值税抵扣范围,即采用未来适用法。并且新增的固定资产要用于企业生产,如果用于非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费等用途,或从小规模纳税人处取得固定资产以及无法取得增值税专用发票、运输发票的情况下发生的增值税不允许抵扣。另外,若固定资产在使用中改变用途,不能按照税法规定抵扣增值税时,原已确认的进项税额还应转出。

2. 抵扣的时间。固定资产进项税额是在固定资产取得时抵扣,还是在固定资产达到预定可使用状态时抵扣,或者在款项支付时抵扣?对于这个问题,新颁布的《增值税暂行条例》还未作具体规定。而笔者认为,基于我国固定资产投产率较低的现实情况,为方便税收征管,应规定在新增固定资产达到预定可使用状态时抵扣。这样,我们取得增值税专用发票的时间与固定资产达到预定可使用状态的时间可能会不一致,因此我们在设置增值税核算的会计科目时,应充分考虑与税法的衔接,对原有的会计科目进行改进。

二、解决问题的方案

结合目前增值税会计处理的规定,并根据《增值税暂行条例》的核算要求,以下对固定资产涉税业务的会计核算问题进行探讨。

(一)会计科目的改进

考虑到增值税抵扣的时间差异,企业可增设“待抵扣税费”科目,并在此总账科目下设置“待抵扣固定资产增值税”明细科目。其借方登记企业取得固定资产时支付(取得)的待确认的进项税额,如发生固定资产退回或税务机关认为不能抵扣进项税额的情况,则用红字在借方冲回;贷方登记按税法规定可以抵扣的固定资产进项税额的转出。

另外,应扩大原增值税会计核算相关科目的核算范围。如扩大“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目的核算范围,其借方增记从“待抵扣税费”中转出的按税法规定可以抵扣的固定资产进项税额;扩大“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目的核算范围,其贷方增记销售(含视同销售)固定资产时产生的销项税额;扩大“应交税费——应交增值税(进项税额转出)”科目的核算范围,其贷方增记原已纳入抵扣范围的固定资产进项税额的转出。

(二)具体账务处理

1. 企业外购固定资产进项税额的核算。

(1)中敏公司购入需安装的一条生产线,价款为1 000 000

元,增值税税额为170 000元,运费为20 000元,全部款项用银行存款支付。

其会计分录为:借:在建工程1 018 600元,待抵扣税费——待抵扣固定资产增值税171 400元;贷:银行存款1 190 000元。

(2)生产线安装过程中领用原材料10 000元,计提安装人员工资10 000元。

会计分录为:借:在建工程20 000元,待抵扣税费——待抵扣固定资产增值税1 700元;贷:原材料10 000元,应交税费——应交增值税(进项税额转出)1 700元,应付职工薪酬——工资10 000元。

在消费型增值税下,企业在生产固定资产过程中领用本企业外购的原定用于生产的原材料,其进项税额似乎没有必要转出,但考虑到固定资产进项税额抵扣的时间差异,还是需要将这部分进项税额转入“待抵扣固定资产增值税”科目。

(3)生产线安装完成,达到预定可使用状态。会计分录为:借:固定资产1 038 600元;贷:在建工程1 038 600元。

企业外购不需安装的固定资产、接受固定资产投资或接受固定资产捐赠时的会计核算较简单。如中敏公司生产车间购入一台不需安装的设备,价款200 000元,增值税税额34 000元,以银行存款支付,则此时增值税进项税额可直接抵扣。会计分录为:借:固定资产200 000元,应交税费——应交增值税(进项税额)34 000元;贷:银行存款234 000元。

2. 企业自建固定资产进项税额的核算。

(1)中敏公司购入工程物资1 000 000元,增值税税额170 000元,运费10 000元,全部款项用银行存款支付。工程物资用于建造生产线。

会计分录为:借:工程物资1 009 300元,待抵扣税费——待抵扣固定资产增值税170 700元;贷:银行存款1 180 000元。

(2)领用工程物资900 000元,领用原材料100 000元,领用本企业产品200 000元(售价为300 000元,增值税税率为17%)。

会计分录为:借:在建工程1 251 000元,待抵扣税费——待抵扣固定资产增值税17 000元;贷:工程物资900 000元,原材料100 000元,库存商品200 000元,应交税费——应交增值税(进项税额转出)17 000元、——应交增值税(销项税额)51 000元。

(3)计提工程人员工资100 000元,福利费6 000元,分配辅助车间的水费2 000元、电费6 000元。

会计分录为:借:在建工程114 000元,待抵扣税费——待抵扣固定资产增值税1 280元;贷:应付职工薪酬——工资100 000元、——职工福利6 000元,生产成本——辅助生产成本8 000元,应交税费——应交增值税(进项税额转出)1 280元(2 000×13%+6 000×17%)。

(4)生产线完工并交付使用。借:固定资产1 365 000元;贷:在建工程1 365 000元。

(5)将多余的工程物资转作原材料。借:原材料109 300

元,应交税费——应交增值税(进项税额)18 581元;贷:待抵扣税费——待抵扣固定资产增值税18 581元,工程物资109 300元。

3. 固定资产进项税额抵扣的核算。

目前固定资产进项税额抵扣的方法有两种:增量抵扣法和全额抵扣法。试点企业在实际操作中采用的是每月计算并缴纳增值税、按季退税的办法。

例如,中敏公司第一季度新增增值税税额300 000元,经税务机关核定,准予抵扣的固定资产进项税额为600 000元,季末欠缴增值税税额50 000元,实收退税款250 000元。

(1)用待抵扣的固定资产进项税额抵缴欠税,借:应交税费——未交增值税50 000元;贷:待抵扣税费——待抵扣固定资产增值税50 000元。

(2)次月收到退税款,借:银行存款250 000元;贷:待抵扣税费——待抵扣固定资产增值税250 000元。

如果采用增值税全额抵扣法,账务处理就比较简单,只需将经税务机关核定准予抵扣的固定资产进项税额全额转入“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目即可。

4. 当固定资产报废或毁损时,原已抵扣的进项税额应转出。

转出的进项税额=固定资产净值×适用税率

5. 当固定资产盘亏时,原已抵扣的进项税额应转出,此时的账务处理为:借记“待处理财产损溢——待处理非流动资产损溢”、“累计折旧”、“固定资产减值准备”科目,贷记“固定资产”、“应交税费——应交增值税(进项税额转出)”科目。

6. 固定资产视同销售的会计核算。当企业将外购、自行建造的固定资产用于非增值税应税项目、免征增值税项目、无偿赠送、分配给股东或投资者及用于集体福利、个人消费时,应以视同销售固定资产的净值为销售额计算销项税额。

7. 销售使用过的固定资产的会计核算。按取得的销售收入依适用税率计算销项税额,进项税额抵扣采用以下方法:

(1)如该项固定资产进项税额已计入待抵扣固定资产增值税的,在增加固定资产销项税额的同时,等量减少待抵扣固定资产增值税的余额并转入进项税额抵扣,会计分录为:借:应交税费——应交增值税(进项税额);贷:待抵扣税费——待抵扣固定资产增值税。若待抵扣固定资产进项税额小于固定资产销项税额的,则可将进项税额在当期全部予以抵扣。

(2)如该项固定资产进项税额未抵扣或未计入待抵扣固定资产增值税的,则按下列公式计算应抵扣的进项税额:应抵扣使用过的固定资产进项税额=固定资产净值×适用税率,将此固定资产进项税额直接计入当期增值税进项税额。

综上所述,增值税转型后,企业固定资产的入账价值会因此而改变,从而影响各期的累计折旧额,进而影响各期的成本、所得税费用及经营成果,而增值税抵扣额的变化,还会影响企业的财务状况和现金流量。通过以上对增值税会计核算的相关会计科目的改进,能较好地完成消费型增值税的会计核算工作,有利于提高会计核算的质量和效率。○