

机械制造业存货增值税之处理

中国矿业大学管理学院 李兆霖 李 荣

一、会计准则与增值税法的相关规定

1. 会计准则对存货业务的相关规定。会计准则增加了“企业提供劳务的，所发生的从事劳务提供人员的直接人工和其他直接费用以及可归属的间接费用，计入存货成本”的规定。

2. 增值税法对存货业务的相关规定。

(1)《增值税暂行条例实施细则》修改了非应税项目的范围，将固定资产在建工程从非应税项目中取消，仅保留了不动产在建工程。因此，归属于动产的固定资产不再属于非应税项目。而《增值税暂行条例》规定，企业用于非应税项目的购进货物或者应税劳务，其进项税额不得从销项税额中抵扣。企业自制设备(自用)属于固定资产在建工程的范畴，这意味着机械制造业自制设备或将自产产品转作自用设备不再需要缴纳增值税。

(2)外购货物或应税劳务用于非应税项目、集体福利、个人消费、免税项目以及发生非正常损失时，其进项税额不得从销项税额中抵扣，应从当期的进项税额中扣减；无法确定其进项税额的，按当期实际成本计算应扣减的进项税额。

(3)单位或者个体工商户的下列行为，视同销售货物：①将货物交付其他单位或者个人代销；②销售代销货物；③设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人，将货物从一个机构移送其他机构用于销售，但相关机构设在同一县(市)的除外；④将自产或者委托加工的货物用于非应税项目、用于集体福利或者个人消费、作为投资提供给其他单位或者个体工商户、分配给股东或者投资者以及无偿赠送给其他单位或者个人。

二、存货业务的会计与税务处理

1. 购进或转入存货进项税额的相关处理。企业购进或转入存货，具备进项税额抵扣条件的，可以抵扣其进项税额。企业购进或转入存货具备进项税额转出条件的，应作相应的账务处理。此次增值税改革对购入存货进项税额的处理没有新规定，其账务处理与以前一致。

2. 视同销售的相关处理。①将货物用于非应税项目或对外捐赠。在会计上均不确认收入，账务处理为：借：在建工程(用于非应税项目)，其他业务支出(用于非应税项目)，营业外支出(无偿赠送)；贷：库存商品，应交税费——应交增值税(销项税额)。②将货物用于对内分配与对外投资。企业以其自产产品作为非货币性福利发给职工时，应当根据受益对象，按照该产品的公允价值，计入相关资产成本或当期损益，同时确认应付职工薪酬。企业将自产或者委托加工的货物对外投资、提

供给其他单位或个体工商户，确认为非货币性资产交换业务时，账务处理为：借：应付职工薪酬，应付股利，长期股权投资；贷：主营业务收入，应交税费——应交增值税(销项税额)。借：主营业务成本；贷：库存商品。非货币性资产交换不具备商业实质，资产的公允价值不能可靠计量时，会计上不确认收入，换入资产以换出资产的账面价值为计量基础，账务处理为：借：长期股权投资；贷：库存商品，应交税费——应交增值税(销项税额)。

三、案例分析

例：A企业为机械制造企业。2009年5月，A企业将自产的4台设备，1台转作自用设备，1台用于在建工程，1台用于对外投资，1台用于偿还欠B企业的货款100万元。A企业每台设备的市价(不含税)为100万元，成本价为80万元。

1. 设备转作固定资产的相关处理。机械制造业将自产货物转作固定资产，不需要缴纳增值税；在企业所得税上形成视同销售收入100万元，视同销售成本80万元。借：固定资产80万元；贷：库存商品80万元。这个例子说明了增值税改革给机械制造业带来的好处：一台设备在准备卖出时作为存货核算，而转为自用时则作为固定资产核算，在此过程中不需要缴纳增值税，实质上等同于直接购入的固定资产可以抵扣进项税额。

2. 设备用于在建工程的相关处理。企业将设备用于在建工程，在增值税上视同销售，确认销项税额17万元；在企业所得税上视同销售，形成视同销售收入100万元，视同销售成本80万元。借：在建工程97万元；贷：库存商品80万元，应交税费——应交增值税(销项税额)17万元。企业应设置台账或登记簿序时记录，以备企业所得税汇算清缴时填报企业所得税纳税申报表时使用。

3. 设备用于对外投资的相关处理。企业将设备用于对外投资，在增值税上视同销售，确认销项税额17万元；在企业所得税上作视同销售和两项业务处理，形成视同销售收入100万元，视同销售成本80万元，计税投资成本117万元。借：长期股权投资117万元；贷：主营业务收入100万元，应交税费——应交增值税(销项税额)17万元。借：主营业务成本80万元；贷：库存商品80万元。

4. 设备用于偿还欠款的相关处理。借：应付账款100万元，营业外支出——债务重组损失17万元；贷：主营业务收入100万元，应交税费——应交增值税(销项税额)17万元。借：主营业务成本80万元；贷：库存商品80万元。○