

对固定资产增值税明细账设置的思考

中国矿业大学管理学院 李文美 江苏徐州市地方税务局 陈尊明

为扩大国内需求,降低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,国务院常务会议决定自2009年1月1日起,在全国范围内实施增值税转型改革。在这种背景下,固定资产增值税账簿体系如何设置是当前会计实践中亟待解决的问题。笔者就此谈谈自己的看法。

一、沿用试点时期的固定资产增值税账簿体系,但根据增值税新条例修改部分科目

根据《财政部、国家税务总局关于印发〈东北地区扩大增值税抵扣范围若干问题的规定〉的通知》(财税[2004]156号)的规定,实行扩大增值税抵扣范围的企业,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,并在该明细科目下设“固定资产进项税额”、“固定资产进项税额转出”和“已抵扣固定资产进项税额”等专栏,还规定了各专栏核算的范围和计算方法。同时为了体现试点时期的固定资产增值税增量抵扣和部分抵扣的政策要求,在“应交税费——应交增值税”科目下增设“新增增值税额抵扣固定资产进项税额”专栏和“未交增值税”专栏。“新增增值税额抵扣固定资产进项税额”专栏用于记录企业以当年新增的增值税额抵扣的固定资产进项税额,“未交增值税”专栏用于记录企业以应抵扣的固定资产进项税额抵减未交增值税。

这套体系是适应当时固定资产增值税实行增量抵扣和部分行业、部分地区抵扣的试点要求而设置的。但在增值税新条例下,固定资产增值税可以在全行业、全地区范围内全额抵扣,因此试点时期这套固定资产增值税账簿体系应该加以改进才能适应增值税新条例的要求。

首先,应取消“应交税费——应交增值税”科目下的“新增增值税额抵扣固定资产进项税额”和“未交增值税”两个专栏,以及“应交税费——应抵扣固定资产增值税(已抵扣固定资产进项税额)”科目。很明显,这些科目适用于原来试点时期固定资产进项税额的增量抵扣和部分抵扣,而在增值税新条例下,固定资产增值税进项税额改为全额抵扣,因而应取消这几个明细科目。

其次,应增加“应交税费——应抵扣固定资产增值税(固定资产销项税额)”科目。尽管固定资产持有的目的是用于企业的经营管理,而不是出售,但是对于偶尔发生的固定资产出售业务产生的销项税额,也应该记入“应交税费——应抵扣固定资产增值税(固定资产销项税额)”科目,用以区分固定资产销售与其他销售业务产生的增值税。另外,应保留试点时期的

“应交税费——应抵扣固定资产增值税(固定资产进项税额)”和“应交税费——应抵扣固定资产增值税(固定资产进项税额转出)”科目。这两个科目用于核算购进等固定资产可以抵扣的增值税进项税额以及增值税新条例规定的固定资产进项税额转出。

最后,增加月末结转的业务处理。由于增值税新条例下实行的是全额抵扣,也就是以当期的销项税额直接抵减固定资产进项税额,因此应在每月月末,将“应交税费——应抵扣固定资产增值税(固定资产进项税额)”科目借方发生额的合计数一次性全部转入“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,用当期的销项税额加以抵扣。其他的“应交税费——应抵扣固定资产增值税”科目下的明细科目余额月末时一并转入“应交税费——应交增值税”科目下相对应的明细科目。

从上面的分析得出结论,如果沿用试点时期单独设置的固定资产增值税账簿体系,只是在现有“应交税费——应交增值税”核算体系的基础上,增设“应交税费——应抵扣固定资产增值税”科目,并在该科目下设“固定资产进项税额”、“固定资产进项税额转出”、“固定资产销项税额”等专栏进行明细核算。这种方法有利于企业加强固定资产管理,使企业可以更清楚地掌握当期固定资产的投资规模,及时了解可以抵扣的固定资产增值税进项税额以及固定资产增值税进项税额转出部分,缺点是增加了核算工作量,而且使会计核算变得复杂。

二、并入现行的增值税账簿体系

现行的增值税账簿体系经过多年的使用,已经被会计人员理解和掌握。如果能依赖于现行的增值税账簿体系,必将减少会计人员的培训成本。财政部和国家税务总局明确规定,企业购进设备和原材料一样,按正常办法直接抵扣其进项税额。因此可以将企业购进设备直接纳入现行的增值税账簿体系,即在增加固定资产时增值税直接记入“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,从当期产生的销项税额中抵扣;对于可能发生的少许固定资产进项税额转出,也是直接记入“应交税费——应交增值税(进项税额转出)”科目,核算企业不允许抵扣的固定资产进项税额;对于偶尔发生的固定资产销售,不符合增值税免征条件的,同样向购买方收取增值税销项税额,记入“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目核算。

这种方法下会计人员易于理解和应用,但是不利于企业了解固定资产进项税额、进项税额转出等具体情况,不利于企业固定资产的管理。

供应商对经销商资金返还的涉税会计处理

郑州大学西亚斯国际学院 柳东梅

资金返还是指供应商根据一定的评判标准,以现金或实物的形式对经销商进行激励的政策,它具有滞后兑现的特点。在实务中,资金返还常被称为返利(利润返还)、价保(对价格下降的补偿)、库保(因采购量大,存货积压,价格下降后会带来损失而给予的补偿)等。可见,资金返还的本质是数量折扣和折让,这里的数量折扣具有事后才能确定的特点,这里的折让是指除产品质量外其他给经销商带来经济损失的原因,因此资金返还属于特殊的折扣和折让。

一、资金返还与经销商向供应商取得的劳务收入的区别

经销商凭借其直接面向终端客户的优势或行业内的垄断地位,可能会向供应商收取进场费、广告促销费、上架费、展示费、管理费等,作为向供应商提供促销劳务的成本补偿,这些收费即为经销商向供应商提供劳务取得的收入。

劳务收入与经销商所采购商品的数量和金额无必然联系,而资金返还与采购商品的数量和金额成正比;劳务收入在

会计上作为经销商的其他业务收入处理,而资金返还本质上不属于经销商的收入,会计上应作为经销商前期采购成本的减少处理。

按照《国家税务总局关于商业企业向货物供应方收取的部分费用征收流转税问题的通知》(国税发[2004]136号)的规定,对于上述劳务收入属于营业税的纳税范围,应按营业税的适用税目、税率征收营业税,不得开具增值税专用发票。商务部、国家工商总局、国家税务总局等五部委联合发布的《零售商供应商公平交易管理办法》规定:“促销服务费,是指依照合同约定,为促进供应商特定品牌或特定品种商品的销售,零售商以提供印制海报、开展促销活动、广告宣传等相应服务为条件,向供应商收取的费用。”同时该文件还规定:“零售商应当将所收取的促销服务费登记入账,向供应商开具发票,按规定纳税。”

因此,对于经销商向供应商收取的劳务收入,比较合理的

三、在现行增值税核算体系基础上增设解释项

由于前两种方法都存在一定的局限性,因此出现了改革现行增值税账簿体系的第三种方法,即在“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目下增加解释项“固定资产进项税额”,在“应交税费——应交增值税(进项税额转出)”科目下增加解释项“固定资产进项税额转出”。即所有固定资产和原材料等的进项税额全部并入“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目核算,只是登账时在借方增加“其中:固定资产进项税额”专栏,登记本期的固定资产进项税额;所有固定资产和原材料等的进项税额转出全部并入“应交税费——应交增值税(进项税额转出)”科目核算,只是登账时在贷方增加“其中:固定资产进项税额转出”专栏,登记本期的固定资产进项税额转出的部分。对于固定资产销售所产生的销项税额,同样以增设解释项“固定资产销项税额”的方式来反映。通过增加的这三个解释项就可以区分开固定资产进项税额和进项税额转出等,这种方法仍然依赖于现行的增值税核算体系,为会计人员所认可,而且没有增加核算工作量,同时还可以及时了解固定资产进项税额和进项税额转出情况,应该是较为理想的核算体系。

四、在现行增值税核算体系基础上增设四级明细科目

《关于全国实施增值税转型改革若干问题的通知》(财税[2008]170号)指出,自2009年1月1日起,增值税一般纳税人购进或者自制固定资产发生的进项税额,凭增值税扣税凭证从销项税额中抵扣,其进项税额应当记入“应交税费——应

交增值税(进项税额)”科目。但是如果将固定资产增值税的核算直接并入现行的“应交税费——应交增值税”科目下相应的明细科目核算,不仅不利于及时了解固定资产增值税的增加和减少情况,更为重要的是在编制现金流量表时会给会计人员造成混乱。因为在现金流量表主表中,购进原材料所支付的增值税进项税额列示在“购进商品、接受劳务支付的现金”项目下,而购置固定资产所支付的增值税进项税额应该属于投资活动支付的现金,列示在“购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金”项目下;现金流量表的补充资料中“经营性应付项目的增加(减:减少)”项目是针对经营活动的应付项目,不应该包括投资活动的应付项目,而购进固定资产支付的增值税进项税额则属于投资活动的应付项目,因此在编制现金流量表补充资料时应加以调整。

因此,为了便于现金流量表的编制,也为了更清楚地核算固定资产增值税,笔者认为,应在“应交税费——应交增值税”的三级明细科目“进项税额”、“进项税额转出”、“销项税额”下分别增设四级明细科目“固定资产类”和“非固定资产类”。通过增设四级明细科目,不仅可以清楚地核算固定资产的增值税,还可以区分开固定资产增值税和原材料等增值税,这样就可以区分开经营活动和投资活动,有利于会计人员编制现金流量表。

【注】本文系国家社会科学基金(基金编号:07BYJ028)的阶段性研究成果。